

Rechtsprechung im Jahr 2006 (1. Teil)

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

Inhalt***

- 1 Indirekte Teilliquidation sowie mangelnder Vertrauensschutz bei Praxisänderungen
 - 2 Verlustverrechnung nach Veranlagung mit positiven Steuerfaktoren
 - 3 Stellung von Drittpersonen im Amtshilfeverfahren mit den USA
- Literatur
- Rechtsquellen
- Materialien
- Praxisanweisungen

1 Indirekte Teilliquidation sowie mangelnder Vertrauensschutz bei Praxisänderungen¹

Sachverhalt

A. war Alleinaktionärin der A.-AG. Im Juni 1998 verkaufte sie sämtliche Aktien der A.-AG (100 Namenaktien à nom. Fr. 500) für Fr. 10 Mio. an die damals in Gründung begriffene C.-Holding AG, die von den Mitgliedern der Geschäftsleitung der B.-AG gehalten wurde. Der Kaufpreis sollte wie folgt entrichtet werden: Fr. 6 Mio. gegen Übergabe und Indossierung der 100 Namenaktien, die restlichen Fr. 4 Mio. in Teilzahlungen zu mindestens je Fr. 1 Mio. spätestens bis 31.12. der Jahre 2003 bis 2006. Die C.-Holding AG verfügte über ein Aktienkapital von Fr. 100 000 sowie Agioreserven von Fr. 900 000. Der Kaufpreis wurde im Umfang von Fr. 1 Mio. aus eigenen Mitteln finanziert. Für Fr. 5 Mio. beanspruchte die C.-Holding AG ein gegen Verpfändung ihrer Aktien sowie derjenigen der B.-AG gewährtes Darlehen der Bank X. Für den restlichen Betrag von Fr. 4 Mio. gewährte A. der Käuferin ein zinsloses Darlehen, rückzahlbar in jährlichen Raten von Fr. 1 Mio., erstmals per 1.12.2003. Dafür wurde ihr ein Nachpfandrecht an den Aktien der B.-AG eingeräumt.

Mit Veranlagungsvorschlag vom 19.9.2003 beabsichtigte der Steuerkommissär, der Steuerpflichtigen A. neben verdeckten Gewinnausschüttungen von insgesamt Fr. 137 325 Fr. 9 Mio. als Beteiligungsertrag aus indirekter Teilliquidation und damit als ausserordentliche Einkünfte im Sinne von Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG aufzurechnen. Nach Einwendungen des Steuervertreeters von A. teilte der Steuerkommissär der Pflichtigen mit, die Problematik der indirekten Teilliquidation sei angesichts der aktuellen Praxis der ESTV erledigt. Dementsprechend erfasste die Veranlagung der Sondersteuer für ausserordentliche Einkünfte lediglich noch die erwähnten verdeckten Gewinnausschüttungen der B.-AG.

Wie aus der Begründung des Entscheids hervorgeht, war die Pflichtige im Veranlagungsverfahren offenbar nur unzureichend über die Gründe, die zur Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung zufolge Begleichung

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

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

*** Die Autoren danken Herrn RA lic.iur. Christian Martin Gutekunst und Herrn lic.iur. Beat Dominik Zwiggli für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 BGer 2A.471/2005, 10.11.2006, StE 2007 B 24.4 Nr. 75.

der Kosten für die Beratung des Aktienverkaufs durch die B.-AG führten, orientiert worden, weshalb sie gegen die Sonderveranlagung Einsprache erheben liess. Im Einsprachverfahren eröffnete das Kantonale Steueramt Zürich der Pflichtigen, der Erlös aus dem Verkauf der B.-Aktien werde nun gestützt auf das Bundesgerichtsurteil vom 11.6.2004² doch als Beteiligungsertrag aus indirekter Teilliquidation gewürdigt. Obwohl dem Steueramt mitgeteilt wurde, dass der Kaufpreis mit Vereinbarung vom 8.9.2004 auf Fr. 8,05 Mio. herabgesetzt worden sei, wurden im Einspracheentscheid neben den erwähnten verdeckten Gewinnausschüttungen Fr. 9 Mio. (Differenz zwischen ursprünglichem Verkaufspreis von Fr. 10 Mio. und den Eigenmitteln von Fr. 1 Mio.) aus indirekter Teilliquidation aufgerechnet. Die Rekurskommission hiess die Beschwerde teilweise gut, indem sie u. a. den Beteiligungsertrag aus indirekter Teilliquidation auf Fr. 5 254 658.40 (Teilzahlung von Fr. 6 Mio. abzüglich anteilmässige Eigenmittel von Fr. 745 341.60) herabsetzte. Dagegen gelangte die Steuerpflichtige mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht nahm zunächst Stellung zu den als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechneten Beratungsleistungen, die im Zusammenhang mit dem Aktienverkauf erbracht und dem Konto «Beratungen» in der B.-AG belastet worden waren. Zur Argumentation der Pflichtigen, die Beratungsleistungen seien nicht ihr, sondern der Käuferschaft zugekommen, die Beratungsverträge seien denn auch durch die Käuferin abgeschlossen worden, führte die Vorinstanz aus, die Käuferin habe im Vorfeld der Aktientransaktion erst in Gründung gestanden. Zwischen ihr und dem designierten Verwaltungsratspräsidenten und Mehrheitsaktionär der Käuferin habe ein so enges Vertrauensverhältnis bestanden, dass sie diesem das Aushandeln der Transaktionsbedingungen überlassen habe. Damit sei für die Pflichtige erkennbar gewesen, dass kein Konnex zur betrieblichen Tätigkeit der B.-AG bestanden habe. Als zu diesem Zeitpunkt alleinige Aktionärin müsse sie sich die ihr und der nahestehenden Käuferin erbrachten Beratungsaufwendungen als geldwerte Vorteile anrechnen lassen. Das Bundesgericht pflichtete diesen Überlegungen bei und erachtete die aufgerechnete verdeckte Gewinnausschüttung als hinreichend nachgewiesen.

Zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Besteuerung des die Eigenmittel der Käuferin übersteigenden Verkaufserlöses im Betrag von Fr. 9 Mio. brachte das Bundesgericht zunächst vor, diese berufe

sich insbesondere auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Dabei stütze sie sich auf eine am 7.4.2004 telefonisch erteilte Auskunft des Steuerkommissärs, in welcher dieser erklärte, «die Problematik indirekte Teilliquidation» sei «auf Grund der ... erbrachten Nachweise und dem heutigen Stand der ESTV-Praxis» – nach welcher die blosser Verpfändung der erworbenen Aktien zu keiner Entreicherung der Gesellschaft führe – erledigt. In Übereinstimmung mit dieser Auskunft sei denn auch der Hinweis vom 3.6.2004 ergangen, gemäss welchem für die Veranlagung nur die Aufrechnung von ausserordentlichen Einkünften 1998 im Betrag von Fr. 137 300 vorgesehen war; so hätte auch die Veranlagungsverfügung gelautet. Weil ihr das rechtliche Gehör bezüglich dieser Aufrechnung der belasteten Beratungskosten als verdeckte Gewinnausschüttung nicht gewährt worden sei und sie deshalb deren Begründung nicht habe überprüfen können, habe sie sich – so die Vorbringen der Beschwerdeführerin – gezwungen gesehen, Einsprache zu erheben. Dem hielt das Bundesgericht entgegen, die Beschwerdeführerin sei mit dem Hinweis vom 3.6.2004 über die beabsichtigte Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttungen hinreichend im Bilde gewesen. Wenn sie somit nicht bereits in jenem Zeitpunkt Einsicht in die bei der kantonalen Steuerverwaltung liegenden Steuerakten nehmen wollte, hätte sie dies spätestens nach Zustellung der Veranlagungsverfügung tun können. Auch verblieb ihr danach immer noch die Beschwerdefrist, um die ihres Erachtens erforderliche Einsicht in die Belege zu nehmen.

Im Einspracheverfahren haben die Veranlagungsbehörde, die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer und die ESTV die gleichen Befugnisse wie im Veranlagungsverfahren (Art. 134 Abs. 1 DBG). Einem Rückzug der Einsprache wird keine Folge gegeben, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war (Art. 134 Abs. 2 DBG). Die Veranlagungsbehörde entscheidet gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache; sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern (Art. 135 Abs. 1 DBG).

Zur von der Beschwerdeführerin geäusserten Auffassung, ihr hätte es ermöglicht werden sollen, die Einsprache zurückzuziehen, da sie diese in der Meinung erhoben habe, die Frage der indirekten Teilliquidation sei auf Grund des Hinweises erledigt und sie könne die Einsprache zurückziehen, sofern die Begründung für die verdeckte Gewinnausschüttung nachvollziehbar sei, erwog das Bundesgericht, nach der Regelung von Art. 134 f. DBG umfasse die auf Einsprache hin durchgeführte Untersuchung die gesamte Veranlagung und nicht nur die vom Einsprecher geltend gemachten Punkte. Die Veran-

2 2A.331/2003, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005), 402 ff. = StR 2004, 678 ff.

lagungsbehörde sei deshalb berechtigt und verpflichtet, die angefochtene Veranlagungsverfügung sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Sicht umfassend zu überprüfen.

Dass ihr der Beteiligungsertrag aus indirekter Teilliquidation im Einspracheverfahren wieder aufgerechnet worden sei, bilde keinen Verstoss gegen Treu und Glauben, denn die telefonische Auskunft des Steuerkommissärs sei unter dem Vorbehalt der «heutigen Praxis» der ESTV erfolgt. Sie sei deshalb mit einem klaren Vorbehalt einer allfälligen Änderung dieser Praxis verbunden gewesen. Auf Grund einer solchen mit Vorbehalt versehenen Auskunft hätte die Beschwerdeführerin vernünftigerweise nicht davon ausgehen dürfen, dass der Steuerkommissär im Einspracheverfahren nicht auf seine frühere Beurteilung zurückkommen werde.

Gestützt auf den Entscheid vom 11.6.2004³ habe die ESTV am 8.9.2004 ein Rundschreiben an die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer mit der Weisung erlassen, die neue Rechtsprechung ab sofort auf alle offenen und neuen Fälle anzuwenden⁴. Dies ist nach Auffassung des Bundesgerichts nicht zu beanstanden, denn eine neue Rechtsprechung bzw. Praxis sei grundsätzlich auf alle Steuerverfahren anzuwenden, die im Zeitpunkt der Praxisänderung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen seien⁵. Da die Auskunft des Steuerkommissärs lediglich vor dem Hintergrund der damals noch geltenden früheren Praxis der ESTV allfälliges Vertrauen habe begründen können, sei dieses mit der danach durch das Bundesgerichtsurteil geänderten Rechtslage dahin gefallen. Denn der Schutz eines allenfalls berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden sei an die Voraussetzung gebunden, dass sich die Rechtslage seit der Auskunftserteilung nicht geändert habe⁶. Dies sei hier aber nicht der Fall. Die Beschwerdeführerin könne sich schon aus diesem Grund nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen⁷. Es komme hinzu, dass die Tragweite des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht sei, von vornherein geringer sei als in anderen Rechtsgebieten⁸.

Zum Einwand der Beschwerdeführerin, dass im Zusammenhang mit dem Verkauf der Aktien der B.-AG gar kei-

ne indirekte Teilliquidation stattgefunden habe, führt das Bundesgericht nach Darlegung seiner bisherigen Praxis⁹ aus, die Beschwerdeführerin habe ihre Beteiligung aus ihrem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen der buchführungspflichtigen Käuferin übergeführt. Auch könne ein Zusammenwirken darin erblickt werden, dass sie der Käuferin ein Darlehen für den Restkaufpreis gewährt und für dieses einen Rangrücktritt gegenüber dem Bankdarlehen akzeptiert habe. Es handle sich sogar um ein aussergewöhnlich intensives Zusammenwirken, indem die Beschwerdeführerin sich nicht nur bei den Vertragsverhandlungen durch den späteren Verwaltungsratspräsidenten der Käuferin vertreten liess, sondern sich zufolge ihres Rangrücktrittes zugunsten der Bank für das von ihr der Käuferin gewährte Darlehen von über Fr. 4 Mio. lediglich mit einem Nachpfandrecht auf den der Bank verpfändeten Aktien der B.-AG zufrieden gegeben habe. Zudem sei vereinbart worden, dass der Abzahlungsplan für das Darlehen im Einverständnis der Vertragsparteien geändert werden könne¹⁰.

Hinsichtlich der Frage der Substanzminderung bestätigte das Gericht seine Auffassung, dass es keine Rolle spiele, ob die dem Veräusserer nur in Form von steuerbaren Vermögenserträgen auszahlbaren Mittel aus der bereits erwirtschafteten und somit im Zeitpunkt der Transaktion schon vorhandenen Substanz oder aus von der erworbenen Gesellschaft noch zu erwirtschaftenden Erträgen zuflössen, wenn angesichts der finanziellen Situation der Käuferin diese die für den Kauf benötigten Darlehen ohne die von der erworbenen Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne nicht zurückzahlen könne¹¹.

Diese Rechtsprechung sei in der Folge nicht geändert, sondern lediglich weitergeführt und dahingehend bestätigt worden, dass für die Annahme einer indirekten Teilliquidation entscheidend sei, ob die Bezahlung des Kaufpreises bzw. die Rückzahlung des Darlehens aus Mitteln der übernommenen Gesellschaft überhaupt erfolge, d. h. ob dafür wirtschaftlich auf deren Substanz zurückgegriffen werde, und nicht, ob diese Substanz bereits verfügbar sei¹². Im einen wie im anderen Fall werde der Kaufpreis

3 BGer 2A.331/2003, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005), 402 ff. = StR 2004, 678 ff.

4 Vgl. RS Erbenholding und indirekte Teilliquidation.

5 Zur Stützung dieser Aussage wird BGE 111 V 161 E 5b mit Hinweisen, ein Entscheid aus dem Sozialversicherungsrecht, zitiert.

6 Mit Verweisung auf BGE 111 V 161 E 5b, mit Hinweisen.

7 Mit Verweisung auf BGE 119 Ib 397 E 6e.

8 Mit Verweisung auf BGer 2A.358/2002 E 4.2, 29.11.2002, StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31.

9 Mit Verweisung auf BGE 115 Ib 249 E 2f = StE 1990 B 24.4 Nr. 20 = ASA 58 (1989/90), S. 594; BGer 2A.331/2003 E 4.3, 11.6.2004, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005), 410 = StR 2004, 683, mit Hinweisen; sowie REICH, DBG Art. 20 N 84.

10 Mit Verweisung auf BGer 2A.331/2003, 11.6.2004, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005), 402 ff. = StR 2004, 678 ff.

11 Mit Verweisung auf BGer 2A.474/2000 E 4b, 22.10.2001, StE 2002 B 24.4 Nr. 63 = ASA 72 (2003/2004), 218.

12 Zur Stützung seiner Aussage, es habe seine Praxis lediglich weiterentwickelt, nicht geändert, verweist das Bundesgericht zum einen auf LUTZ/HONOLD, Indirekte Teilliquidation – Ist wirklich Hopfen und Malz verloren?, 147, und zum andern auf seine Entscheide 2A.331/2003 E 4.2 und 4.5, vom 11.6.2004, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005), 409 und 411 = StR 2004, 682 f., sowie 2A.118/1999 E 2c, vom 3.4.2000. Im Wei-

aus Mitteln der veräusserten Gesellschaft bezahlt – die dem Veräusserer als früherem Beteiligungsinhaber nur in Form von steuerbarem Ertrag zufließen konnten –, ohne dass sie je als Ertrag versteuert werden müssten.

Dass dies nicht zutrifft, hat die Doktrin eingehend nachgewiesen. Das Bundesgericht gesteht zwar zu, dass sein Entscheid vom 11.6.2004¹³ in der Doktrin stark kritisiert worden sei¹⁴; soweit die Kritik auf bereits früher vorgebrachten Argumenten beruht, verwies das Bundesgericht jedoch auf seine diesbezügliche, in eben diesem Entscheid vorgebrachte Stellungnahme. Zudem habe die Vorinstanz zur angebrachten Kritik zutreffend erwogen, das mit der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG zum Ausdruck gebrachte Konzept der Gesamteinkommensbesteuerung umfasse vor allem das Totalitätsprinzip. Eine gleichmässige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei daher nur gewährleistet, wenn grundsätzlich alle Einkünfte erfasst würden. Eingehender nahm das Bundesgericht zum Kritikpunkt Stellung, die Annahme des Bundesgerichts, wenn der Kaufpreis aus noch zu erwirtschaftenden Erträgen der verkauften Gesellschaft geleistet werde, müssten diese nie als Ertrag besteuert werden, sei falsch; soweit kein Abschreibungsbedarf gegeben sei, würden die Dividendenausschüttungen der verkauften Gesellschaft trotz des Teiligungsabzuges eine Zunahme der Reserven der Käuferin bewirken und bildeten dort ausschüttungsfähiges und entsprechend mit latenter Einkommenssteuer belastetes Substrat, was im Ergebnis zu einer verpönten Dreifachbelastung des Ertrages führe. Nach höchstrichterlicher Auffassung vermag dieses Argument jedenfalls im vorliegenden Fall aus folgenden Gründen nicht zu über-

zeugen: Der Buchwert (ausgewiesenes Eigenkapital) der B.-AG habe per 31.12.1997 Fr. 1 145 228 betragen. Die B.-AG erscheine indessen in der Bilanz der Käuferin zum vollen Kaufpreis von Fr. 10 Mio. Es wäre der Käuferin jedenfalls steuerrechtlich keineswegs verwehrt, die Differenz zwischen dem Buchwert und dem bei ihr bilanzierten Wert – den Goodwill – nach und nach abzuschreiben, so dass bei ihr insofern trotz der erhaltenen Dividenden kein neues ausschüttungsfähiges Substrat gebildet würde. Im Übrigen würde sich das gleiche Argument auch anführen lassen, wenn der Gewinn auf die Realisierung von stillen Reserven zurückzuführen wäre; in diesem Fall werde aber nicht daran gezweifelt, dass er aus der Substanz stamme und deshalb eine indirekte Teilliquidation vorliege.

Auch die Kritik, die bundesgerichtliche Praxis zur indirekten Teilliquidation verhindere vernünftige Unternehmensnachfolgeregelungen, wird als unbegründet zurückgewiesen. Sie gehe davon aus, dass das Bundesgericht jede Veräusserung einer Beteiligung, bei welcher seitens des Käufers Fremdkapital beansprucht werde, als indirekte Teilliquidation qualifiziere, sofern der Kaufpreis schliesslich aus vorhandenen oder auch aus künftig noch zu erwirtschaftenden Mitteln bestritten werde. Dabei werde übersehen, dass die kritisierte Rechtsprechung ausdrücklich nur gelte, wenn die Teiligungsrechte aus dem Privatvermögen des Verkäufers in das Geschäftsvermögen eines Käufers überführt werden, für welchen das Buchwertprinzip gilt. Wenn der Käufer die Beteiligung als Privatperson erwerbe, greife der Tatbestand der indirekten Teilliquidation nicht. Der Vorwurf, die bundesgerichtliche Praxis verunmögliche sinnvolle Nachfolgeregelungen, treffe somit gerade bei Familiengesellschaften nicht zu. Unzutreffend sei auch der weitere Einwand, als Folge der bundesgerichtlichen Praxis könnten inskünftig nur noch kapitalkräftige Käufer ein Unternehmen erwerben. Der Erwerb der Aktien der zu übernehmenden Gesellschaft könne ebenso gut fremdfinanziert werden wie der Erwerb durch eine Holding. Auch im vorliegenden Fall sei nicht einzusehen, inwiefern zwingend eine Holdinggesellschaft habe eingeschaltet werden müssen.

Auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin zum Entwurf vom 22.6.2005 für ein Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen¹⁵, das den steuerbaren Vermögensertrag auf das so genannte volle Portemonnaie bzw. auf das Ersatzdividendenkonzept beschränken wollte, musste das Bundesgericht nicht näher eintreten, da die inzwischen verabschiedete und in verschiedener Hinsicht vom Entwurf abweichende gesetzgeberische Lösung noch nicht in Kraft war. Eine Vorwir-

teren verweist es auch auf die Darstellung der geltenden Rechtslage in der Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II), 4803.

13 2A.331/2003, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005), 402 = StR 2004, 684.

14 Es erwähnt die folgenden Publikationen: BUCHSER/JAU, Methodische Überlegungen zur indirekten Teilliquidation, 125 ff.; UEBELHART/ARNOLD, Erweiterte indirekte Teilliquidationstheorie erschwert Unternehmensnachfolge, 274 ff.; GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen, 32 ff.; HOLENSTEIN, Indirekte Teilliquidation – Besteuerung der tatsächlichen Substanzentnahme, 718 ff.; GURTNER/GIGER, Unzulässige Erbenholdingbesteuerung – massive Ausweitung der indirekten Teilliquidationstheorie, 658 ff.; BEHNISCH, Gibt es den steuerfreien Kapitalgewinn bei einer Teilungsveräusserung noch?; GRETER, «Ist es notwendig, dass die ESTV den Bundesgerichtsentscheid zur Erbenholding buchstabengetreu umsetzt?», 64; BETSCHART, Grenzenlose indirekte Teilliquidation, 873 ff.; ZELLWEGE-GUTKNECHT, Chronik der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, Oktober 2003 bis Oktober 2004, 213 ff.; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2004 (1. Teil), 224 ff.; LUTZ/HONOLD, Indirekte Teilliquidation – Ist wirklich Hopfen und Malz verloren?, 139 ff.; SCHMID, Stolperstein der Unternehmenssteuerreform, 25.

15 Unternehmenssteuerreformgesetz II.

kung könne schon wegen dieser Abweichungen nicht in Betracht gezogen werden. Überdies habe der Gesetzgeber die Rückwirkung der neuen Bestimmung mit Art. 205b DBG auf die noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen der in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge beschränkt. Er habe damit bewusst in Kauf genommen, dass nicht rechtskräftige Veranlagungen für frühere Steuerjahre noch nach der bisherigen Praxis entschieden würden.

Angewendet auf den vorliegenden Fall kam das Bundesgericht dann zum Schluss, dass der von der Beschwerdeführerin aus dem Aktienverkauf erzielte Verkaufserlös als Ertrag aus indirekter Teilliquidation zu betrachten und nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG zu besteuern sei. Was den Zeitpunkt der Besteuerung anbelangt, verwies das Bundesgericht im Wesentlichen auf die «offene Agio-Lösung», die es im Entscheid vom 11.6.2004¹⁶ in den Raum gestellt hatte. Danach realisiert der Veräusserer bei einem Verkauf gegen Darlehensgewährung den Ertrag aus indirekter Teilliquidation erst dann, wenn er auch tatsächlich über den Kaufpreis verfügt. Da der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 1997/98 wirtschaftlich betrachtet lediglich der im Kalenderjahr bezahlte Betrag von Fr. 6 Mio. zugerechnet werden könne, habe die Vorinstanz zu Recht nur diese Teilzahlung – abzüglich der anteiligen, käuferseits aufgewendeten Eigenmittel – als realisierten Ertrag aus indirekter Teilliquidation erfasst. Die von der ESTV gestützt auf ihren Entwurf zum KS Übertragung von Beteiligungen erhobenen Einwände wies das Bundesgericht zurück.

Hinsichtlich der vereinbarten Kaufpreisreduktion erachtete es das Bundesgericht zwar für fraglich, ob die sechs Jahre nach der in Frage stehenden Beteiligungsveräusserung vereinbarte Minderung des Verkaufspreises überhaupt noch steuerlich berücksichtigt werden dürfe; es wies indessen darauf hin, die spätere Reduktion des Verkaufspreises beschlage nicht den hier allein in Frage stehenden ursprünglichen Verkauf der B.-AG, weshalb die Frage offen bleiben könne. Es sei jedenfalls nicht zu sehen, inwiefern der von der Vorinstanz getroffene Entscheid Bundesrecht verletzen solle. Dem blossen Entwurf zu einem Kreisschreiben könne keine verbindliche Rechtswirkung beigemessen werden. Zudem gehe die geschuldete Steuer mit dem Aufschub nicht verloren, sondern werde einzig auf eine spätere Periode verschoben.

Aus diesen Gründen wies das Bundesgericht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ab.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Einen Nebenpunkt in vorliegendem Verfahren bildet die vom Steuerkommissär unzulänglich begründete Aufrechnung der in der verkauften Gesellschaft als Aufwand verbuchten Beratungsleistungen. Von Interesse ist diese verdeckte Gewinnausschüttung nicht nur, weil sie die Steuerpflichtige zur verhängnisvollen Einsprache veranlasst hat, sondern sie wirft auch Fragen hinsichtlich der Anwendbarkeit der Dreieckstheorie auf. Das Bundesgericht geht mit der Vorinstanz davon aus, dass diese Beratungsleistungen zwar für beide Vertragsparteien erbracht worden sind, aber dennoch vollumfänglich bei der Verkäuferin als damaliger Alleinaktionärin aufzurechnen sind. Das Bundesgericht erklärt die vollumfängliche Kostenübernahme durch die B.-AG mit dem Vertrauensverhältnis, das damals zwischen der Steuerpflichtigen und den Organen der Käuferin bestanden hat. Mit Blick auf die Geschäftsführungsfunktion des Hauptaktionärs der Käuferin in der B.-AG könnte jedoch auch eine direkte Zurechnung eines Teils der Beratungskosten an die Käuferin begründet werden. In Anbetracht der besonderen Beziehung der Käuferin zur ausschüttenden Gesellschaft erscheint der Umweg über die damalige Alleinaktionärin als ebenso wenig gerechtfertigt wie im «Appenzeller Entscheid» vom 22.10.1992¹⁷. Unmittelbare Leistungsempfängerin war die Käuferin, deren Organe die Belastung der Kosten in der B.-AG auch faktisch bewirkt hatten. Die Verkäuferin wollte der Käuferin gewiss keine Schenkung oder eine sonstige Leistung erbringen, indem die Kosten in der damals noch von ihr beherrschten Gesellschaft verbucht wurden. In diesem Licht ist es durchaus verständlich, dass sich die Pflichtige gegen die Veranlagung des Steuerkommissärs zur Wehr gesetzt hatte. Dennoch hätte sie die Einsprache post festum betrachtet unterlassen sollen, denn in der Zwischenzeit wurde die Praxis hinsichtlich der indirekten Teilliquidation aufgrund des ominösen Bundesgerichtsentscheids vom 11.6.2004¹⁸ geändert und im Einspracheverfahren auch auf ihren Fall angewendet. Diese Anwendung einer im Jahre 2004 geänderten Praxis auf einen Sachverhalt, der sich 1998 zugetragen hat, ist denn auch die eigentliche Kernfrage des vorliegenden Falls. Vorab soll jedoch noch kurz zu den Erwägungen des Bundesgerichts in Sachen indirekte Teilliquidation Stellung genommen werden, obwohl der Gesetzgeber nun dem Unwesen des Bundesgerichts und der ESTV in diesem Bereich mit der Statuierung von Art. 20a DBG Einhalt geboten hat.

16 2A.331/2003, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005), 402 ff. = StR 2004, 678 ff.

17 StE 1993 B 24.4 Nr. 33 E 4b = ASA 63 (1994/95), 152; s. dazu REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil), 294 ff.

18 2A.331/2003, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005), 402 ff. = StR 2004, 678 ff.

Die Verfasser haben bereits ausführlich dargetan, weshalb schon nach altem Recht keine Teilliquidation vorliegt, wenn der Kaufpreis ganz oder teilweise aus künftig erarbeiteten Mitteln der gekauften Gesellschaft aufgebracht wird¹⁹. Im Unterschied zur Finanzierung des Kaufpreises durch eine Substanzdividende wird die latente Ausschüttungssteuerlast trotz des Beteiligungsabzugs nicht aufgehoben. Erfolgt keine Substanzentnahme, sondern lediglich eine Ausschüttung der erarbeiteten ordentlichen Gewinne, entsteht nämlich kein Abschreibungsbedarf und deshalb trotz Ausschüttung eine Zunahme der Reserven der Käuferin, sodass die Steuerverhaftung auf der Ebene der Anteilseigner sowohl einkommenssteuerrechtlich als auch verrechnungssteuerrechtlich vollumfänglich sichergestellt ist. Die höchstrichterlichen Überlegungen führen somit nicht zu der als notwendig erachteten Aufrechterhaltung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, sondern zu einer durch nichts zu rechtfertigenden Dreifachbelastung.

Was nun das Bundesgericht gegen diese Argumentation vorbringt, ist völlig haltlos und bringt die Steuerbehörden landauf, landab in arge Verlegenheit, denn sie haben bisher – und werden das wohl trotz dieses peinlichen obiter dictum auch künftig tun – immer die Auffassung vertreten, mit dem Kauf einer Beteiligung werde kein Goodwill erworben, sondern eben ein nicht abnutzbares Aktium, das nur nach Massgabe einer allfälligen tatsächlichen Wertabnahme abschreibbar sei²⁰. Eine Abschreibung im Umfang der Goodwillkomponente, wie sie das Bundesgericht suggeriert, würde somit von den Steuerbehörden normalerweise gar nicht akzeptiert. Selbst wenn jedoch solche Abschreibungen in der Praxis bisweilen mangels Kontrolle nicht aufgerechnet werden, stehen sie unter dem Wiedereinbringungsdruck von Art. 62 Abs. 4 DBG, womit die Doppelbelastung auch diesfalls gewährleistet ist.

Dass das Bundesgericht die an seinem Urteil vom 11.6.2004²¹ geübte Kritik nicht richtig verstanden hat, zeigt sich auch in seiner Auffassung, die gleiche Argumentation liesse sich auch anführen, wenn der Gewinn auf die Realisierung von stillen Reserven zurückzuführen wäre; in diesem Fall werde aber nicht daran gezweifelt, dass eine indirekte Teilliquidation vorliege. Letzteres trifft tatsächlich zu, weil sich eben die buchhalterischen und steuerrechtlichen Gegebenheiten der beiden vom Bundesgericht zu Unrecht gleichgeschalteten Sach-

verhalte gänzlich anders verhalten. Wird nämlich Gewinn aus der gekauften Gesellschaft ausgeschüttet, der durch Realisierung von bereits beim Kauf vorhandenen stillen Reserven entstanden ist, liegt insoweit eine Desinvestition vor, durch welche die Gestehungskosten der gekauften Beteiligung entsprechend herabgesetzt werden. Die entsprechenden Abschreibungen sind deshalb nicht nur geschäftsmässig begründet und schmälern den steuerbaren Gewinn der Käuferin, sondern stehen auch nicht unter dem Wiedereinbringungsdruck von Art. 62 Abs. 4 DBG. Im Unterschied zur Entnahme von ab dem Kaufdatum erwirtschafteten ordentlichen Gewinnen werden hier also keine neuen, der Ausschüttungssteuerlast bei den Aktionären der Käuferin verhafteten Reserven gebildet.

Bemühend ist schliesslich auch, wenn das Bundesgericht seine Auffassung in Übereinstimmung mit der Vorinstanz durch Anrufung des Totalitätsprinzips und des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu stützen versucht. Diese Fundamentalprinzipien des Steuerrechts würden es rechtfertigen, die Ertragsbesteuerung auch auf den Anteil des Veräusserungserlöses zu erstrecken, der aus Sicht der (Kauf-) Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses Ertragsersparungen abgelte. Ja, weshalb werden dann nicht gleich alle privaten Kapitalgewinne der Besteuerung unterworfen? Einmal mehr zeigt sich hier, wie salopp die Steuerbehörden und selbst das Bundesgericht mit den Fundamentalprinzipien umgehen, wenn es um die Begründung einer im Licht der gesetzlichen Bestimmungen mehr als fragwürdigen Besteuerung geht. Im umgekehrten Fall, wo die verfassungsrechtlichen Gerechtigkeitsideen ihre Schutzfunktion eigentlich wahrnehmen sollten, wird den sich gegen einen haltlosen fiskalischen Eingriff zur Wehr setzenden Steuerpflichtigen jeweils entgegengehalten, aus den verfassungsrechtlichen Besteuerungsgrundsätzen lasse sich eben wenig Konkretes ableiten. Man denke nur an den ebenfalls in diesem Heft besprochenen Verlustverrechnungsfall, wo das Leistungsfähigkeitsprinzip mit Füßen getreten wird, obwohl sogar der Wortlaut des Steuergesetzes eine grundsatzkonforme Besteuerung nahe gelegt hätte.

Anlass zur Kritik bietet vorliegender Entscheid – wie bereits angetönt – vor allem auch unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes²². Man vergegenwärtige sich die Situation: Die Veranlagung für das Steuerjahr 1998 wurde – offenbar aus Gründen, die nicht der Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, sondern bei der Steuerbehörde lagen – erst im August 2004 vorgenommen. Wäre sie einigermaßen zeitgerecht vorgenommen worden, wäre der Veräusserungserlös angesichts der damaligen Praxis unbe-

19 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2004 (1. Teil), 224 ff.; vgl. dazu auch HOLENSTEIN, Indirekte Teilliquidation – Besteuerung der tatsächlichen Substanzentnahme, 718 ff.

20 So auch DUSS, Indirekte Teilliquidation und Vertrauensschutz: Das Tagebuch der Marie A., 411 f.

21 2A.331/2003, StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = ASA 73 (2004/2005) 402 ff. = StR 2004, 678 ff.

22 Vgl. Duss, Indirekte Teilliquidation und Vertrauensschutz: Das Tagebuch der Marie A., 412.

streitbar ohne Steuerfolgen geblieben. Als dann die Veranlagung im August 2004 endlich eröffnet wurde, geschah dies – auch damals immer noch praxisgemäss – ohne Aufrechnung eines Vermögensertrags aus indirekter Teilliquidation. Der Pflichtigen bzw. deren Steuervertreter wurde vom zuständigen Steuerkommissär versichert, dass auf die im Veranlagungsverfahren angedrohte Aufrechnung verzichtet werde. Weil die Veranlagung indes eine nicht hinreichend substantiierte und begründete Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung enthielt, sah sich die Pflichtige gezwungen, Einsprache zu erheben. Im Einspracheverfahren erfolgte dann dieser gewaltige «Schlag auf die hilfeschuchende Hand»²³ durch das Aufgreifen der indirekten Teilliquidation, die angeblich durch die zwischenzeitlich erfolgte Praxisänderung ermöglicht wurde.

Vorab ist abzuklären, ob die Steuerbehörde aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht an die im Veranlagungsverfahren am 7.4.2004 erfolgte telefonische Mitteilung des Steuerkommissärs, aufgrund der Praxis der ESTV werde auf die Aufrechnung aus indirekter Teilliquidation verzichtet, gebunden ist. Das Bundesgericht verneint dies u. a. mit dem Hinweis, dass die Auskunft ausdrücklich unter dem Vorbehalt der aktuellen Praxis der ESTV erteilt worden sei. Dass diese Auskunft, deren exakter Wortlaut sich wohl kaum zuverlässig erheben lässt, tatsächlich im Sinne eines eigentlichen Vorbehalts der zur Zeit der Auskunftserteilung geübten Praxis verstanden werden musste, ist allerdings höchst fraglich. Der Hinweis auf die aktuelle Praxis der ESTV ist nach landläufiger Auffassung viel eher so zu verstehen, dass nach der 1998 geltenden und auf den Fall anwendbaren Praxis keine Aufrechnung erfolgen könne. Nach dieser Auskunft erschien die Angelegenheit der indirekten Teilliquidation erledigt.

Nach Auffassung des Bundesgerichts konnte die erteilte Auskunft auch deshalb kein Vertrauen begründen, weil sie lediglich vor dem Hintergrund der damals noch geltenden früheren Praxis Vertrauen begründen konnte. Dieses sei jedoch durch das in der Zwischenzeit ergangene Bundesgerichtsurteil dahin gefallen. Das lässt aufhorchen: Auskünfte sollen nur dann Bindungswirkungen entfalten können, wenn die Praxis, die zur Zeit der Auskunftserteilung bestanden hat, unverändert fortgeführt wird? Das kann doch nicht wirklich die Auffassung unseres höchsten Gerichts sein. Wo bliebe da die Rechtsicherheit? Es trifft zwar durchaus zu, dass der Schutz eines allenfalls berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen an die Voraussetzung gebunden ist, dass sich die Rechtslage seit der Auskunftserteilung nicht ge-

ändert hat. Mit der Änderung der Rechtslage sind jedoch Gesetzesänderungen anvisiert, Auskünfte und Zusagen sind demgegenüber in der Regel resistent gegen Änderungen von Verwaltungsvorschriften und höchstrichterlichen Urteilen²⁴. Das Interesse an der sofortigen und rückwirkenden Umsetzung der geänderten Praxis vermag hier den Vertrauensschutz kaum je zu verdrängen.

Auch abgesehen von der Frage der Bindungswirkung der telefonischen Auskunft des Steuerkommissärs erscheint es keineswegs als selbstverständlich, dass eine im Jahr 2004 geänderte Praxis auf einen Sachverhalt, der sich im Jahr 1998 zugetragen hat, zur Anwendung kommen soll²⁵. An sich würde man meinen, die Steuerpflichtigen müssten so veranlagt werden, wie es dem Recht und der Praxis entspricht, die zur Zeit der Sachverhaltsverwirklichung Anwendung fanden. Die Steuerpflichtigen müssen sich im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung abschliessend darüber informieren können, welche Steuerfolgen ihre Handlungen auslösen. Alles andere schafft enorme Rechtsunsicherheit. Dennoch ist eine neue Rechtsprechung bzw. Praxis nach Auffassung des Bundesgerichts auf alle Steuerverfahren anzuwenden, die im Zeitpunkt der Praxisänderung noch nicht hinreichend abgeschlossen sind. Diese durch das Legalitätsprinzip indizierte Regel müsste vor allem mit Blick auf den Vertrauensschutz präzisiert werden.

In der Doktrin wird denn auch nachdrücklich die Auffassung vertreten, eine neue Praxis sei stets so anzuwenden, dass das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung geltende feste Praxis nicht enttäuscht werde²⁶. Es wird sogar verschiedentlich eine generelle Übernahme der gegenüber dem Gesetzgeber entwickelten Rückwirkungsschranken auch auf Änderungen der Rechtsprechung gefordert²⁷. Überall dort, wo die Gesetze relativ offen ausgestaltet sind, wird die jeweilige Rechtslage von Rechtsprechung und Gesetzgeber gemeinsam konstituiert. Praxisänderungen kommt hier die gleiche Tragweite zu wie Gesetzesänderungen²⁸. Zum gleichen Resultat führen die nicht nur auf dem Vertrauensschutzprinzip basierenden Kontinuitätsüberlegungen²⁹.

24 HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 728 f.; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 216 f.

25 DUSS, Indirekte Teilliquidation und Vertrauensschutz: Das Tagebuch der Marie A., 412, stellt fest, dass in einem solchen Fall das Vertrauensschutzprinzip zur Einnahme der Sicht des Betroffenen zwingt.

26 WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 234 ff.; DIES., Zum Anspruch auf Gleichbehandlung in der Rechtsanwendung, 16 ff.

27 S. dazu Hinweise bei HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 620 ff.

28 Vgl. STAMPE, Die Praxisänderung im Steuerrecht, 26.

29 Vgl. LEISNER, Kontinuität als Verfassungsprinzip. Unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, 541 f., 551 ff.;

23 BÖCKLI, Reformatio in pejus – oder der Schlag auf die hilfeschuchende Hand, 102 ff.

Die Problematik der Funktionsgleichheit von Legislative und Judikative ist in vorliegendem Fall besonders augenfällig. Niemand dürfte wohl die Ansicht vertreten, dass die im Jahr 2004 geänderte Verwaltungspraxis zur indirekten Teilliquidation klar in Sinn und Zweck von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG angelegt ist. Auch das Bundesgericht als Schöpfer dieser Praxis wird zugestehen, dass die bis dato von der Verwaltung geübte Praxis im Licht der gesetzlichen Offenheit zumindest vertretbar gewesen ist. Der diesbezügliche Entscheid über die Auslegung von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist somit nach moderner methodologischer Auffassung ein Akt der Rechtsschöpfung. Die Tragweite einer entsprechenden Praxisänderung ist mithin durchaus vergleichbar mit derjenigen einer Änderung des Wortlauts durch den Gesetzgeber. Eine derartige Praxisänderung ruft deshalb nach den gleichen Schutzmechanismen, wie sie Gesetzesänderungen zugebilligt werden. Vor diesem Hintergrund verursacht der Hinweis des Bundesgerichts, die Tragweite des Grundsatzes von Treu und Glauben sei im Steuerrecht, das vom Legalitätsprinzip beherrscht sei, von vornherein geringer als in anderen Rechtsgebieten, nicht nur bei juristischen Laien verständnisloses Kopfschütteln³⁰.

2 Verlustverrechnung nach Veranlagung mit positiven Steuerfaktoren³¹

Sachverhalt

X. wohnt im Kanton Zürich und ist dort einerseits selbständig erwerbender Buchhändler, und andererseits betreibt er, ebenfalls als Selbständigerwerbender, einen Verlag. Sodann ist er Gesellschafter und Einzelzeichnungsberechtigter einer Verlags-GmbH, wo er als Angestellter einen kleinen Lohn bezieht. Aus dem Buchhandel ergaben sich zunächst Verluste. Im Jahr 2002 war der Buchhandel gewinnbringend (Fr. 110 784), während der Verlag einen Verlust von Fr. 3730 verzeichnete.

In seiner Steuererklärung 2002 verrechnete X. zunächst den Gewinn aus dem Buchhandel mit dem Verlust aus dem Verlag, und anschliessend verrechnete er mit dem

Ergebnis von Fr. 107 054 den Verlust aus dem Jahr 1997 von Fr. 106 892 und einen Teil des Verlustes des Jahres 1998 (Fr. 162), sodass sich ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. -.- ergab. Nach seinen Angaben betrug der nach diesen Verlustverrechnungen verbleibende Verlustvortrag Fr. 126 950. Im gleichen Jahr (2002) erhielt X. von der Verlags-GmbH einen Lohn von Fr. 18 000. Diesen Lohn verrechnete er nicht mit dem noch verbleibenden Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 126 950. Auf diese Tatsache wies er in den Beilagen zur Steuererklärung ausdrücklich hin. In der Folge wurde er in Übereinstimmung mit seiner Selbsterklärung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1900 veranlagt. Diese Veranlagungsverfügung erwuchs in Rechtskraft.

In der Folgeperiode (2003) konnte X. aus dem Buchhandel erneut einen Gewinn von Fr. 65 716 erzielen, den er zunächst mit dem auch in diesem Jahr im Verlag resultierenden Verlust von Fr. 1938 und anschliessend mit dem aus dem Jahr 1998 verbleibenden Verlustvortrag, der damit noch Fr. 63 172 betrug (Fr. 126 950 ./ Fr. 63 778), verrechnete.

Auch in dieser Steuerperiode erzielte X. andere Einkünfte, die er jedoch nicht mit dem Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit verrechnete. Obwohl fachlich vertreten, ging er auch jetzt wieder – irrtümlicherweise – davon aus, dass Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur mit Gewinnen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, nicht aber mit übrigem Einkommen verrechenbar seien.

Das kantonale Steueramt anerkannte diese Verlustverrechnung nicht und verwies dabei auf die Praxis des Verwaltungsgerichts, wonach eine nicht auf Fr. -.- lautende Veranlagungsverfügung jegliche spätere Berücksichtigung von Verlustüberschüssen ausschliesse.

Nach erfolgloser Einsprache gelangte X. an die Rekurskommission, die seinen Rekurs teilweise guthiess. Dabei stellte die Rekurskommission zunächst klar, dass es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehe, zu welchem Zeitpunkt innerhalb der siebenjährigen Verlustverrechnungsperiode er Vorjahresverluste berücksichtige. Dies habe zum frühest möglichen Zeitpunkt zu erfolgen. Verluste, die der Steuerpflichtige hätte verrechnen können, aber – aus welchen Gründen auch immer – nicht verrechnet habe, würden rechnerisch als verrechnet gelten. Im Weiteren stellte sie eine differenzierte Betrachtungsweise an, indem sie unterschied, ob eine frühere nicht auf Fr. -.- lautende Veranlagung³² eine ordentliche oder eine Ermessensveranlagung gewesen war. Im Fall einer Er-

STAMPE, Die Praxisänderung im Steuerrecht, 30 ff. und 45 ff. Schon NOLL, Gesetzgebungslehre, 193 f., betonte, dass dem Präventionsinteresse im Steuerrecht, wo der einzelne den Sachverhalt oftmals mit Blick auf die Steuerfolgen gestalte und weitreichende Dispositionen treffe, ein sehr hoher Stellenwert einzuräumen sei. Das Individuum habe Anspruch darauf, die Steuerfolgen bereits bei der Sachverhaltsgestaltung zuverlässig abschätzen zu können.

30 Deutlich dazu auch Duss, Indirekte Teilliquidation und Vertrauensschutz: Das Tagebuch der Marie A., 412.

31 VGer ZH SB.2006.00022, 28.6.2006, StE 2006 B 23.9 Nr. 8.

32 Sowohl die Rekurskommission als auch das Verwaltungsgericht verwenden den im zürcherischen Recht üblichen Ausdruck «Einschätzung» für die Veranlagungsverfügungen.

messensveranlagung sei davon auszugehen, dass die Steuerbehörden im Rahmen ihrer pflichtgemässen Ermessensausübung die Vorjahresverluste bereits berücksichtigt hätten. Laute demgemäss eine Ermessensveranlagung nicht auf Fr. --, sei davon auszugehen, dass das Einkommen unter Berücksichtigung sämtlicher noch verrechenbarer Vorjahresverluste festgesetzt worden sei. Eine Verlustverrechnung in Folgeperioden sei damit ausgeschlossen.

Im Fall von X, dessen nicht auf Fr. -- lautende Veranlagung der Vorperiode keine Ermessens-, sondern eine ordentliche Veranlagungsverfügung war, ergebe sich deshalb Folgendes: Sofern das positive Einkommen in der Vorjahresperiode bei korrektem Vorgehen gar nicht ausgereicht hätte, um den gesamten Verlust zu verrechnen, sei nur das in den Vorjahren fälschlicherweise nicht verrechnete positive Einkommen vom Verlustvortrag in Abzug zu bringen. Ein nach diesem Abzug allenfalls noch verbleibender Verlustvortrag sei trotz der in der Vorperiode nicht auf Fr. -- lautenden Veranlagung noch verrechenbar. Ob dieser Sachverhalt bei X. gegeben sei, müsse das zuständige Steueramt prüfen und anschliessend im Lichte der Erwägungen der Rekurskommission eine Neuveranlagung vornehmen.

Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Das Gericht hiess diese Beschwerde gut.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht Zürich

Zunächst verweist das Gericht auf seine eigene, zum früheren Recht ergangene Rechtsprechung, wonach der Grundsatz, dass eine Veranlagungsverfügung, die nicht auf Fr. -- lautet, jegliche spätere Verlustverrechnung ausschliesst – und zwar unabhängig davon, ob diese eine Ermessens- oder eine ordentliche Veranlagungsverfügung ist. Die hauptsächliche Begründung für diesen Schluss habe das Gericht mit dem Umstand begründet, «dass es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehe, den in einem Vorjahr erlittenen Verlust, auch *wenn dies im Hinblick auf erzielltes Einkommen möglich wäre*³³, zunächst nicht geltend zu machen», sondern den Abzug erst in einer späteren Steuerperiode zu verlangen.

Sodann (E 2.2) verweist das Verwaltungsgericht auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den für natürliche und juristische Personen im entscheidungsmassgeblichen Normteil gleich lautenden Bestimmungen über die Verlustverrechnung des DBG (Art. 67 Abs. 1, 31 Abs. 1, 211), welche wiederholt zum gleichen Ergebnis

wie das Verwaltungsgericht in der angeführten früheren Rechtsprechung gelangt sei. Auch im Recht der direkten Bundessteuer gelte der Grundsatz, wonach eine juristische Person, die in einer Steuerperiode zu einem Reingewinn veranlagt worden sei und diese Veranlagung nicht anfechte, Verluste aus früheren Geschäftsjahren in den nachfolgenden Steuerperioden nicht mehr zum Abzug bringen könne. Dabei sei es auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unerheblich, ob die Veranlagung mit den positiven Steuerfaktoren ordentlich oder nach Ermessen erfolgt sei.

Im Weiteren hält das Verwaltungsgericht fest, dass es aufgrund der Tatsache, dass das DBG, das StHG und auch das Steuergesetz des Kantons Zürich praktisch wörtlich identisch seien, an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum DBG gebunden sei, zumal diese Rechtsprechung im Einklang mit seiner früheren Rechtsprechung und der herrschenden Lehre stehe (E 2.3).

Schliesslich (E 2.4) weist das Verwaltungsgericht die von der Vorinstanz getroffene Unterscheidung, ob die Veranlagungsverfügung mit den positiven Einkommenssteuerfaktoren im ordentlichen oder im Ermessensverfahren zustande gekommen sei, als sachlich unbegründet zurück. Das Wesen der Ermessensveranlagung liege lediglich darin, eine besondere, nämlich auf Wahrscheinlichkeitsschlüssen beruhende Methode der Sachverhaltsermittlung bzw. Beweiswürdigung zu sein. Zudem würden einzig die Steuerfaktoren – bei X. das steuerbare Einkommen und Vermögen – in Rechtskraft erwachsen, nicht jedoch die Motive eines Entscheides. Entgegen der Meinung der Rekurskommission mache es keinen Unterschied, welche Art von Sachverhaltsermittlung einer Veranlagungsverfügung zugrunde liege. Entscheidend sei lediglich der Umstand, ob das steuerbare Einkommen mit Fr. -- festgesetzt worden sei. Werde ein positives Einkommen festgesetzt, begründe dies für künftige Veranlagungen die nicht widerlegbare Vermutung, alle verrechenbaren Verluste seien bereits berücksichtigt worden. Da der Steuerpflichtige für die Steuerperiode 2002 rechtskräftig mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1900 veranlagt worden sei, verbiete sich die Anrechnung von Verlusten dieser und früherer Steuerperioden im Umfang von Fr. 126 950. Die Rekurskommission habe das Recht verletzt, indem es die Sache an das kantonale Steueramt zur Untersuchung über den zulässigen bzw. nicht zulässigen Verlustvortrag zurückgewiesen habe. Die Beschwerde wird gutgeheissen und das Einkommen im Sinne des Einspracheentscheids festgesetzt.

33 Hervorhebung durch die Verfasser.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Der Steuerpflichtige und sein Vertreter sind dem Irrtum erlegen, Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit seien nicht mit übrigem Einkommen verrechenbar, und sind dafür vom Verwaltungsgericht finanziell hart bestraft worden, obwohl sie diesen Irrtum – zumindest in der Steuerperiode 2002 – den Steuerbehörden offen gelegt hatten. Sofern die Vorjahresverluste richtig berechnet worden sind, konnte der Steuerpflichtige in der Steuerperiode 2003 Fr. 63 778 nicht mit entsprechendem positivem Einkommen verrechnen, und unter der Annahme, dass der Gewinn aus dem Buchhandel und das übrige im Kanton Zürich steuerbare Einkommen auch in der Steuerperiode 2004 den Betrag von Fr. 63 172 erreichten oder überstiegen, insgesamt Fr. 126 950 des offenbar im Jahr 1998 (allenfalls auch später) erlittenen Geschäftsverlusts nicht mehr verrechnen – weder mit Geschäftsgewinnen noch mit übrigem Einkommen.

Ceteris paribus hätte demgegenüber das Ergebnis der Rechtsprechung der Vorinstanz dazu geführt, dass ihm lediglich ein Geschäftsverlust von Fr. 1900 entgangen wäre, weil er in diesem Umfang bereits Gelegenheit gehabt hätte, den noch nicht verrechneten Verlust zu verrechnen.

Grund für dieses Ergebnis stellt der vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich aufgestellte Rechtssatz (bzw. die unwiderlegbare Vermutung) dar, wonach eine nicht auf Fr. -.- lautende Veranlagungsverfügung in jedem Fall dazu führt, dass damit sämtliche Geschäftsverluste aus Vorjahren als verrechnet gelten. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn ein Revisionsgrund vorliegt. Ein solcher besteht jedoch nicht, wenn ein Steuerpflichtiger absichtlich oder aus Irrtum Verlustvorträge, die an sich verrechenbar wären, nicht zum frühest möglichen Zeitpunkt zur Verrechnung gebracht hat, weil ihm die Tatsache des Bestehens der Vorjahresverluste und der Möglichkeit deren Verrechnung unter Anwendung der ihm zumutbaren Sorgfalt spätestens im Zeitpunkt der Veranlagung bewusst sein müssen. DBG 147 Abs. 2 und StHG 51 Abs. 2 schliessen in diesem Fall die Revision in aller Regel aus.

Dieser Entscheid wirft Fragen auf, die über den entschiedenen Sachverhalt hinaus gehen, und sollten nach Auffassung der Verfasser Konsequenzen für die anlaufende Gesetzgebungsarbeit im Zusammenhang mit dem Vereinheitlichungsgesetz, in welchem u. a. geplant ist, die Normen über die Verlustverrechnung zu ändern, haben.

Das Verwaltungsgericht hat zunächst den in der Lehre und Rechtsprechung aufgestellten Grundsatz bestätigt, wonach der Gesetzeswortlaut «soweit sie (die Verluste) bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens der

Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten»³⁴ in einer Weise auszulegen ist, dass dann, wenn ein Steuerpflichtiger Verluste hätte verrechnen können, dies aber unterlassen hat, die entsprechenden Verluste als verrechnet gelten. Diese Auslegung erscheint vertretbar, ist aber vom Wortlaut her betrachtet nicht ohne weiteres zwingend. Wenn der Steuerpflichtige keine Verlustverrechnung geltend macht – und wenn auch die Steuerbehörden eine solche nicht vornehmen –, *konnten* die entsprechenden Verluste eben in den Vorjahren *nicht berücksichtigt* werden. Wird also die Wendung «berücksichtigt werden konnten» rein faktisch verstanden, kommt man zum Ergebnis, dass mangels Berücksichtigung in den Vorjahren noch nicht verrechnete Verluste aus den Vorjahren auch dann noch – im Rahmen der zeitlichen Schranke von 7 Jahren – mit späteren Gewinnen verrechnet werden können, wenn eine Verrechnung in früheren Steuerperioden möglich gewesen, aber vom Steuerpflichtigen nicht in Anspruch genommen wurde. Für diese Auslegung kann auch angeführt werden, dass der Gesetzeswortlaut bestimmt, dass Verluste verrechnet werden «können». Diese Wendung kann dahingehend verstanden werden, dass hier eine gewisse Wahlfreiheit des Steuerpflichtigen besteht³⁵.

Zu erheblicher Kritik an diesem Urteil gibt jedoch die Tatsache Anlass, dass es auch dann, wenn akzeptiert wird, dass der Gesetzeswortlaut «...berücksichtigt werden konnten» bedeutet, dass auch Verluste, die hätten verrechnet werden können, aber nicht verrechnet wurden, als verrechnet gelten, im klaren Widerspruch zum Gesetz steht. X. hat ein steuerbares Einkommen von Fr. 1961 deklariert und ist mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1900 veranlagt worden. Auch wenn er gewusst hätte, dass Geschäftsverluste auch mit übrigem Einkommen verrechenbar sind, hätte er maximal Fr. 1900 Verlust in Anrechnung bringen können. Das Gesetz sagt klar, dass Verlustüberschüsse insoweit (während 7 Jahren) berücksichtigt werden, als diese nicht mit steuerbarem Einkommen verrechnet werden konnten. Der Verlustüberschuss betrug (gemäss Berechnungen des Steuerpflichtigen) im Jahr 2002 noch Fr. 126 950, nachdem er den Gewinn aus dem Buchhandel – abzüglich des lau-

34 Hervorhebung nur hier.

35 In seinem Urteil vom 17.5.1994 (SB 93/0023, StE 1995 B 72.19 Nr. 5) hat es das Verwaltungsgericht noch als erheblich angesehen, dass das zu jener Zeit anwendbare Steuergesetz die Wendung «können» nicht enthielt, sondern lautete: «vom Ertrag werden abgezogen...». Diese Formulierung wurde u. a. zur Stützung der These, wonach verrechenbare, aber nicht verrechnete Verluste als verrechnet gelten, herangezogen. Aus der Änderung des Wortlauts von «werden ... abgezogen...» zu «können abgezogen werden» hat das Gericht im vorliegenden Urteil keine Konsequenzen gezogen, obwohl es sich auf dieses Urteil berufen hat.

fenden Verlusts aus dem Verlag – mit dem gesamten Verlustüberschuss verrechnet hatte. Diesen Verlustüberschuss konnte der Steuerpflichtige objektiv gesehen und bei richtiger Steuerdeklaration nur im Umfang von Fr. 1961 mit steuerbarem Einkommen verrechnen. Es wäre ihm also, auch wenn er sich über die Verrechnungsmöglichkeit von Geschäftsverlusten mit übrigem Einkommen im Klaren gewesen wäre, im Jahr 2002 nur möglich gewesen, Fr. 1961 zu verrechnen. Der verbleibende Verlustvortrag von Fr. 124 989 hätte ohne weiteres ausgereicht, um das im Streitjahr erzielte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 63 788 zu kompensieren. Die Verneinung des Rechts auf diese Verlustverrechnung im Jahr 2003 erweist sich somit schon aus diesem Grund als gesetzwidrig.

Zudem ist zu bedauern, dass das Verwaltungsgericht seine These, wonach der Grundsatz «keine Veranlagung auf Fr. -.- bedeutet den Verlust jeglicher Verlustverrechnung in zukünftigen Steuerperioden» nicht nur dann gilt, wenn die nicht auf Fr. -.- lautende Veranlagung eine Ermessensveranlagung war, sondern auch, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren zustande gekommen ist, fast ausschliesslich auf die eigene sowie die – wie noch zu zeigen sein wird, gar nicht so eindeutige – bundesgerichtliche Rechtsprechung abstützt und damit die sehr überzeugenden Argumente der Vorinstanz, wonach zwischen Ermessens- und ordentlichen Veranlagungen zu unterscheiden sei, beiseite schiebt.

Es muss nämlich darauf hingewiesen werden, dass sowohl das Präjudiz des Verwaltungsgerichts Zürich aus dem Jahr 1994³⁶ als auch zwei von drei Urteilen des Bundesgerichts, aus denen das Verwaltungsgericht Zürich seine präjudizierten Aussagen ableitet, Ermessensveranlagungen zum Gegenstand hatten.³⁷ Und auch im dritten angeführten Urteil spielten Ermessensveranlagungen eine Rolle. Wie noch zu zeigen wird, hat dort jedoch das Bundesgericht geradezu gegenteilig entschieden und trotz Vorliegens von zwei aufeinander folgenden Ermessensveranlagungen im Rahmen der Berechnung eines Liquidationsgewinns eines Selbständigerwerbenden Verluste zum Abzug gebracht, die vor dem Zeitpunkt der Steuerperioden, für welche die Ermessensveranlagungen ergangen sind, entstanden waren.

Zwar haben sowohl das Verwaltungsgericht im Jahr 1994 als auch das Bundesgericht (im Jahr 2003) die Aussage gemacht, es gelte der Grundsatz, wonach für die Folgen einer Veranlagung, die nicht auf Fr. -.- laute, nicht zwischen Ermessens- und ordentlichen Veranlagungen zu

differenzieren sei. Beide Gerichte haben jedoch ihre These in keiner Weise begründet. Das Verwaltungsgericht Zürich brachte im Jahr 1994 hierzu einzig eine Bemerkung in der Zusammenfassung seines Urteils an, und das Bundesgericht stellte einzig im Urteil vom 11.3.2003³⁸ die gleiche Aussage ohne erkennbaren Zusammenhang zum Sachverhalt an den Anfang von E 1.2. In den übrigen beiden Urteilen findet sich kein derartiger Hinweis.

Der grosse – und von der Vorinstanz richtig herausgearbeitete – Unterschied zwischen einer nicht auf Fr. -.- lautenden Ermessensveranlagung und einer ordentlichen Veranlagung, wie sie dem hier zu besprechenden Urteil zugrunde liegt, besteht darin, dass bei einer Ermessensveranlagung davon ausgegangen werden kann, dass die Steuerbehörden im Rahmen der Ausübung ihres pflichtgemässen Ermessens den noch bestehenden verrechenbaren Verlustüberschüssen von Amtes wegen Rechnung getragen haben. Indem der Steuerpflichtige in diesem Fall die Ermessensveranlagung in Rechtskraft erwachsen lässt, akzeptiert er diese Tatsache. Bei einer nicht auf Fr. -.- lautenden, im ordentlichen Veranlagungsverfahren ergangenen Veranlagung kann hingegen exakt ermittelt werden, ob – und wenn ja, wie viel – Verlustüberschüsse tatsächlich verrechnet wurden. Wie im vorliegenden Fall überaus deutlich wird, gibt es keine Basis für die Annahme einer erfolgten Verlustverrechnung, wenn die Veranlagung zeigt, dass eine solche nicht stattgefunden hat, ja nur in sehr geringem Umfang von Fr. 1961 überhaupt hätte vorgenommen werden können. Es ist nicht angängig, diesen wichtigen Unterschied mit formalen Ausführungen zum Gegenstand der Rechtskraft von Veranlagungsverfügungen beiseite zu schieben. Aus der positiven Veranlagung der Vorperiode kann keine unwiderlegbare Vermutung abgeleitet werden, da – wie auch das Verwaltungsgericht immer wieder hervorhebt – lediglich das Dispositiv, nicht die Begründung einer Veranlagung in Rechtskraft erwächst. Die Tatsache, dass 2003 ein Verlustvortrag von Fr. 124 989 noch nicht verrechnet war, wird durch die positive Veranlagung des Vorjahres nicht aus der Welt geschafft. Zwar kann diesfalls zunächst einmal vermutet werden, es seien keine verrechenbaren Verluste aus den Vorperioden mehr vorhanden; weshalb diese Vermutung jedoch unumstösslich sein soll, ist unerfindlich.

Die Analyse der vom Verwaltungsgericht für seine These «eine Veranlagung von nicht Fr. -.- schliesst jede spätere Verlustverrechnung aus» angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zeigt, dass diese nicht einheitlich ist. In einem der drei Urteile hat nämlich das Bundesgericht ein Präjudiz gesetzt, das dem hier zu besprechenden Verwaltungsgerichtsentscheid widerspricht. In seinem

36 SB 93/0023, StE 1995 B 72.19 Nr. 5.

37 BGer 2A.32/2002, 25.4.2002 (= StR 2002, 471) und 2A.55/2002, 30.10.2002.

38 BGer 2A.587/2002, 11.3.2003 = StR 2003, 365.

vom Verwaltungsgericht zitierten, aber offenbar nicht im Detail analysierten Urteil vom 30.10.2002³⁹ hat das Bundesgericht die Beschwerde eines Steuerpflichtigen gegen die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis abgewiesen, ohne eine *reformatio in peius* vorzunehmen. Dem Urteil der Vorinstanz lag folgender, kurz zusammengefasster Sachverhalt zu Grunde (Zahlen auf Fr. 1000 gerundet):

Für die Steuerperiode 1995/96 haben die zuständigen Steuerbehörden im Kanton Wallis bei einem Steuerpflichtigen aufgrund der eingereichten Steuererklärung und zugehörigen Jahresrechnungen einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von durchschnittlich Fr. 158 000 anerkannt. In den Steuerperioden 1997/98 und 1999/2000 reichte der Steuerpflichtige trotz Mahnungen keine Steuererklärungen ein und wurde für sein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit jeweils nach Ermessen mit Fr. 24 000 veranlagt. Ende Mai 1999 gab der Steuerpflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit auf. Am 22.3.2000 haben die zuständigen Steuerbehörden einen Liquidationsgewinn von zunächst Fr. 952 000 veranlagt und diesen aufgrund von Interventionen des Steuerpflichtigen, deren Inhalt aus dem Urteil nicht klar wird, die jedoch nichts mit einer Verlustverrechnung zu tun hatten, am 7.8.2000 auf Fr. 709 000 reduziert.

In der Folge reichte der Steuerpflichtige Aufstellungen über in den Jahren 1994 - 1998 erlittene Geschäftsverluste ein. Die Summe der geltend gemachten Verluste betrug Fr. 731 000 und überstieg damit den Liquidationsgewinn von Fr. 709 000. Der Steuerpflichtige verlangte im Einspracheverfahren ohne Erfolg die Herabsetzung des Liquidationsgewinns auf Fr. --. Gegen den abschlägigen Einspracheentscheid erhob er Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis. Diese Instanz bejahte die Abzugsfähigkeit der steuerlich anerkannten Verluste der Jahre 1993 und 1994 von insgesamt Fr. 310 000, nicht jedoch die erst später geltend gemachten Geschäftsverluste der Jahre, in denen der Steuerpflichtige mangels Einreichung der Steuererklärung nach Ermessen veranlagt worden war und reduzierte in teilweiser Gutheissung des Rekurses den steuerbaren Liquidationsgewinn um Fr. 310 000 auf Fr. 399 000. Die bezüglich der Ermessensveranlagungen der Steuerperioden 1997/98 und 1999/2000 eingereichten Revisionsgesuche wurden abgewiesen.

Gegen diesen Entscheid erhob der Steuerpflichtige bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde und verlangte die Berücksichtigung sämtlicher geltend gemachten Verluste, eventualiter jener der Jahre 1997 und 1998.

Obwohl das Bundesgericht in seiner einleitenden Erwägung (E 1.2) darauf hinwies, dass es bei der Beurteilung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde den Entscheid auch über das Urteil der Vorinstanz zu Lasten des Steuerpflichtigen abändern könnte (*reformatio in peius*), unterliess es – allerdings in diesem Punkt ohne Begründung und ohne sich mit seiner übrigen Rechtsprechung zu dieser Frage auseinanderzusetzen – dies, sondern wies einzig die Beschwerde ab.

In diesem Urteil hat das Bundesgericht somit sogar trotz Vorliegens von zwei den Verlustjahren nachfolgenden Ermessensveranlagungen mit positivem Einkommen akzeptiert, dass die von den Steuerbehörden früher anerkannten Geschäftsverluste mit dem in der Steuerperiode der zweiten Ermessensveranlagung anfallenden Liquidationsgewinn verrechnet werden können. Damit hat es den vom Verwaltungsgericht Zürich als absolut dargestellten Grundsatz «Eine nicht auf Fr. -- lautende Veranlagung schliesst jede spätere Verlustverrechnung von vorher erwirtschafteten Gewinnen aus» durchbrochen und ist sogar noch weiter gegangen als die Rekurskommission des Kantons Zürich, welche entschieden hat, dass bei einer Ermessensveranlagung immer davon ausgegangen werden könne, dass die vorangegangenen Geschäftsverluste von Amtes wegen berücksichtigt worden seien und deshalb als verrechnet zu gelten hätten.

Das Verwaltungsgericht Zürich hat in E 2.3 dargelegt, dass es sich im Bereich der Verlustverrechnung durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum DBG gebunden fühlt. Im Lichte des hier beschriebenen Urteils des Bundesgerichts vom 30.10.2002 hätte das Verwaltungsgericht Zürich Anlass dazu gehabt, seinen absoluten Grundsatz, wonach eine positive Veranlagung in jedem Fall eine spätere Verlustverrechnung ausschliesst, kritisch zu hinterfragen, oder es hätte sich zumindest mit diesem Urteil kritisch auseinandersetzen und begründen müssen, weshalb es diesem Urteil den präjudiziellen Charakter abspricht.

Das Verwaltungsgericht Zürich stützt sich zudem auf ein angeblich entsprechendes *obiter dictum* des Bundesgerichts⁴⁰. Die Ausführungen des Bundesgerichts werden indessen aus dem Zusammenhang gerissen und missverstanden. Zwar hat das Bundesgericht tatsächlich erwogen, für die Zulässigkeit der Verlustverrechnung sei unerheblich, ob eine juristische Person in der vorausgehenden Periode ordentlich oder nach Ermessen veranlagt worden sei; es hat damit aber die der Vorperiode vorausgehenden Veranlagungen anvisiert, was klar aus den weiteren Erwägungen hervorgeht.

39 BGer 2A.55/2002, 30.10.2002.

40 BGer 2A.587/2002 E 1.2, 11.3.2003, StR 2003, 365 = NStP 2003, 27.

Vor diesem Hintergrund ist die vorliegende Rechtsfrage wohl noch nicht definitiv entschieden, und es empfiehlt sich, dem Bundesgericht nochmals Gelegenheit zu geben, sich profund mit der Problematik auseinanderzusetzen. Immerhin muss aus diesem Entscheid des Verwaltungsgerichts für die Praxis doch die Schlussfolgerung gezogen werden, dass steuerpflichtige natürliche und juristische Personen genau darauf achten müssen, dass sie erlittene Geschäftsverluste in ihrer Steuererklärung in jedem Fall zum frühest möglichen Zeitpunkt verrechnen, wenn sie nicht riskieren wollen, deren Verrechnung gänzlich verlustig zu gehen. Sollte bei einem Unternehmen, das noch über verrechenbare Verlustüberschüsse verfügt, eine Ermessensveranlagung ergehen, und bestehen Anhaltspunkte dafür, dass die Ermessensveranlagung diesem Umstand nicht oder nicht vollständig Rechnung trägt, muss dagegen Einsprache erhoben werden, um zu verhindern, dass die Verlustüberschüsse aus den Vorjahren als verrechnet gelten⁴¹.

Schliesslich regen die Verfasser an, dass der Gesetzgeber die heute bestehenden Unsicherheiten im Rahmen der Neuregelung der Verlustverrechnung im Vereinfachungsgesetz⁴² durch eine klare Fassung des Gesetzeswortlauts regelt. Dabei sollte zunächst die Frage entschieden und gesetzlich klar gefasst werden, ob ein Zwang zu einer frühest möglichen Verlustverrechnung besteht und ob beim Verstoß dagegen nicht verrechnete Verluste als verrechnet gelten. Sodann wäre auch dafür zu sorgen, dass ein Ergebnis wie im hier besprochenen Urteil nicht mehr resultieren kann. Schliesslich sollte auch geprüft werden, ob die Thematik des Einflusses von Ermessensveranlagungen auf die Verlustvortragsmöglichkeit gesetzlich geregelt werden sollte, um die heutige, uneinheitliche Rechtsprechung gegenstandslos werden zu lassen.

3 Stellung von Drittpersonen im Amtshilfeverfahren mit den USA⁴³

Sachverhalt⁴⁴

Der IRS hat am 3.3.2004 ein Amtshilfeersuchen gemäss Art. 26 DBA-US gestellt und Angaben über zwei auf den Namen eines in den USA – wegen eines Verhaltens, das,

wäre es in der Schweiz begangen worden, sich als «tax fraud or the like» qualifizieren würde – Beschuldigten lautende Konti bei einer schweizerischen Bank verlangt. Die ESTV hat diese Bank aufgefordert, die entsprechenden Unterlagen zu liefern. Die Bank teilte mit, dass bei ihr kein auf diesen Namen lautendes Konto bestehe. Diese Information hat die ESTV dem IRS weitergeleitet und dieser Behörde mitgeteilt, dass ohne Ergänzung des Amtshilfeersuchens die geforderte Amtshilfe nicht gewährt werden könne. In der Folge hat der IRS sein Ersuchen ergänzt und der ESTV mitgeteilt, die fragliche Konti könnten auf eine in Madrid wohnhafte Anwältin, die mit dem Beschuldigten seit langem freundschaftlich und geschäftlich verbunden sei, lauten. Im Weiteren wurde geltend gemacht, dass verschiedene Zahlungen auf diese Konti gemacht worden seien, die mit den in die vermuteten Steuerbetrugshandlungen in Beziehung stehenden Firmen im Zusammenhang ständen. Aus dem publizierten Sachverhalt geht dies zwar nicht klar hervor, aber offenbar vermutete der IRS, dass die in Spanien lebende Anwältin die auf den beiden Konti liegenden Gelder treuhänderisch für den Beschuldigten hielt und diesem teilweise zukommen liess.

Die Vermutung des IRS über die Person der Kontoinhaberin war zutreffend, und die Bank lieferte nach entsprechender Aufforderung durch die ESTV die fraglichen Kontounterlagen. Die ESTV notifizierte die Kontoinhaberin und schlug ihr eine Besprechung vor. Anlässlich dieser Besprechung machte die Kontoinhaberin geltend, die Annahme, wonach das in der Schweiz liegende Geld wirtschaftlich dem in den USA Beschuldigten zuzurechnen sei, sei unzutreffend. Vielmehr habe sie in ihrer Funktion als Anwältin für eine vom in den USA Beschuldigten kontrollierte und dann an die Börse gebrachte europäische Unternehmung diverse Beratungsleistungen erbracht und als Honorar Optionen auf Anteile an dieser Gesellschaft erhalten. Diese Optionen habe sie später in vier Tranchen veräussert und dabei den Betrag von knapp \$ 20 Mio. gelöst. Im Weiteren erklärte sie die Hintergründe des Zahlungsverkehrs mit den vom Beschuldigten beherrschten Gesellschaften. Die ESTV teilte hierauf dem IRS den von der Anwältin geschilderten Sachverhalt mit und vertrat die Auffassung, dass die Anwältin die wirtschaftlich Berechtigte an den auf den Konti liegenden Geldern sei, dass keine Hinweise auf einen Rückfluss von Geldern an den in den USA Beschuldigten beständen und dass deshalb mangels Zusammenhangs mit dem Verdacht gegen den Beschuldigten keine Amtshilfe gewährt werden könne.

Einige Monate später teilte der IRS der ESTV mit, dass die Anwältin in Madrid im Rahmen eines Rechtshilfeverfahrens als Zeugin im Verfahren gegen den in den USA Beschuldigten zum Sachverhalt befragt worden sei und

41 Dabei ist die Restriktion zu beachten, dass in der Einsprache nur eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung geltend gemacht werden kann (Art. 132 Abs. 3 DBG; 48 Abs. 2 StHG).

42 Vereinfachungsgesetz-E ESTV.

43 BGer 2A.430/2005, 12.4.2006.

44 Der Sachverhalt ist recht komplex; nachfolgend werden nur die im Zusammenhang mit der Frage der Stellung von Drittpersonen im Amtshilfeverfahren bedeutsamen Sachverhaltselemente wiedergegeben.

dort erklärt habe, ihr sei nichts bekannt über die fraglichen Optionsgeschäfte. Der IRS halte deshalb an seinem Amtshilfeersuchen fest.

Wohl aufgrund dieser widersprüchlichen Aussagen im schweizerischen Amtshilfeverfahren einerseits und im spanischen Rechtshilfeverfahren andererseits bejahte die ESTV die Amtshilfefähigkeit, weil die amerikanischen Steuerbehörden in die Lage zu versetzen seien, die wirtschaftliche Berechtigung an den beiden Konti zu überprüfen. Gegen die entsprechende Schlussverfügung der ESTV erhob die spanische Anwältin Verwaltungsgerichtsbeschwerde, die vom Bundesgericht abgewiesen wurde.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

In E 3 wurden zunächst die Verfahrensbestimmungen der V zum DBA-US über die Gewährung von Amtshilfe bei Betrugsdelikten wiedergegeben, obwohl deren Rechtmässigkeit im bundesgerichtlichen Verfahren nicht strittig war.

Sodann führte das Bundesgericht (E 3.2) aus, dass es zulässig sei, wenn die ESTV im Dialog mit dem IRS Ergänzungen eines Ersuchens verlange, solange als diese Ergänzungen im Zusammenhang mit den ursprünglichen Ersuchen des IRS ständen. Unter Verweis auf seine frühere Rechtsprechung⁴⁵ erinnerte das Gericht sodann an den Grundsatz, wonach weitergehende Änderungen aber eines neuen Amtshilfesuchts seitens des IRS bedürften. Abgelehnt hat das Gericht die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach Stellungnahmen der ESTV gegenüber dem IRS, die Amtshilfe könne aufgrund der bisher übermittelten Informationen nicht geliefert werden, Schlussverfügungen iSv Art. 20d V zum DBA-US, auf welche die ESTV nicht mehr zurückkommen könne, darstellten. Das Gericht kritisierte allerdings die Tatsache, dass die ESTV zunächst die Amtshilfefähigkeit verneint hatte und dann trotzdem eine Schlussverfügung erlassen habe. Damit habe die Verwaltung mit ihren «Winkelzügen»⁴⁶ der Rechtssicherheit geschadet.

Den Vorwurf der Beschwerdeführerin, die ESTV habe zu Unrecht dem IRS ihren Namen bekannt gegeben, wies das Bundesgericht zurück, weil einerseits dem IRS dieser Name bereits bekannt gewesen sei⁴⁷ und weil anderer-

seits die Beschwerdeführerin zu den entsprechenden Schreiben der ESTV im Vorfeld konsultiert worden sei, Änderungswünsche habe anbringen können und zur definitiven, dem IRS übermittelten Version ihr Einverständnis gegeben habe (E 3.3).

In E 4.1 und 4.2 machte das Gericht zunächst allgemeine Ausführungen zum Begriff «tax fraud or the like», wie er in Art. 26 DBA-US enthalten ist, und stellte dann fest, dass der in den USA Beschuldigte diesen Tatbestand erfüllt habe, was auch die Beschwerdeführerin anerkannt habe. Die Beschwerdeführerin mache jedoch geltend, dass sie an diesen Betrugshandlungen in keiner Weise mitgewirkt habe und dass sie deshalb als unbeteiligte Drittperson zu behandeln sei.

Dazu führte das Bundesgericht (E 5.1 und 5.2) aus, dass Art. 26 DBA-US die Amtshilfe nicht auf Personen beschränke, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig seien, und dass die Tatsache, dass die Kontoinhaberin ihren Wohnsitz in Spanien habe, der Amtshilfegewährung nicht entgegenstehe. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach die Amtshilfe deshalb nicht möglich sei, weil der notwendige Zusammenhang zum Betrugsdelikt fehle, wenn das Delikt im Ausland begangen worden sei und anschliessend das Geld in der Schweiz angelegt werde, wurde zurückgewiesen.

Nach dieser negativen Feststellung legte dann das Bundesgericht fest, welche Grundsätze im Bereich der Amtshilfe im Verhältnis zu den USA unter dem Aspekt des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes mit Bezug auf Informationen über Drittpersonen – d. h. über Personen, die im amerikanischen Strafverfahren nicht beschuldigt sind – gelten. Dazu entschied das Gericht, dass hier die gleichen Grundsätze wie bei der Rechtshilfe gemäss IRSG zu gelten hätten. Demgemäss könnten Informationen aus dem Geheimbereich von Personen, die nicht in das Strafverfahren im Ausland verwickelt sind, dann ausgetauscht werden, wenn die Bedeutung der im Ausland begangenen Tat dies rechtfertige und wenn die Informationen über diese Drittperson für die Sachverhaltsaufklärung im Ausland unentbehrlich seien. Dazu gehörten gemäss Rechtsprechung zur Rechtshilfe auch Inhaber von Bankkonti, wenn diese Konti – selbst ohne das Wissen der Kontoinhaber – dazu gedient haben, das Delikt im Ausland zu begehen, das Produkt aus diesem Vergehen zu überweisen oder das Delikt zu verschleiern.

Dass das Protokoll zur Änderung des DBA-D gemäss der Auffassung gewisser Autoren anders zu interpretieren sei, bilde nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

Sodann wendete das Bundesgericht die von ihm entwickelten Grundsätze auf den Fall der Beschwerdeführerin an und entschied, dass es für die Bejahung der Amtshilfefähigkeit bereits ausreichend sei, dass die Beschwer-

45 Vgl. dazu BGer 2A.250/2001 E 8, 6.2.2002 = StE 2002 A 31.4 Nr. 6 = StR 2002, 410.

46 Im französischen Originaltext verwendet das Bundesgericht den Ausdruck «tergiversations»; gemäss Langenscheidt bedeutet dies: «Ausrede», «Ausflucht», «Winkelzug».

47 Vgl. die Darstellung des Sachverhalts, aus der hervorgeht, dass dem IRS die Kontoinhaberin – als vermutete Treuhänderin des in den USA Beschuldigten – bereits im Zeitpunkt der ersten Gesuchergänzung bekannt war und dass der IRS der ESTV diesen Namen mitgeteilt hat.

deführerin – als Freundin und Geschäftspartnerin – ihre Entschädigung für die Beratungsleistungen von einer vom Beschuldigten beherrschten Gesellschaft erhalten habe und dass sie mit dieser Gesellschaft auch durch eine Darlehensgewährung im Geschäftsverkehr gestanden habe. Dass diese Geschäfte auf den Namen der im amerikanischen Strafverfahren nicht beschuldigten Beschwerdeführerin getätigt worden seien, sei unerheblich. Es sei nicht Sache der ESTV, im Rahmen ihrer Vorprüfung des amerikanischen Amtshilfeersuchens zu prüfen, ob die Angaben der Beschwerdeführerin, wonach nicht der in den USA Beschuldigte, sondern sie selbst die an den fraglichen Geldern wirtschaftlich Berechtigte sei, zu überprüfen. Die vom IRS verlangten Informationen seien offensichtlich nicht ohne Zusammenhang mit dem in den USA verfolgten Delikt und deshalb amtshilfeweise zu übermitteln.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Der hier angezeigte Entscheid des Bundesgerichts ist bezüglich der Rechtsstellung von Drittpersonen in Amtshilfefverfahren gemäss dem DBA-US von grundlegender Bedeutung. Indem das Bundesgericht erkannt hat, dass für die Anforderungen an die internationale Amtshilfe die gleichen Grundsätze gelten, wie es sie für die internationale Rechtshilfe aufgestellt hat, und aus seinen Ausführungen über die Aufgaben der ESTV in den Amtshilfefverfahren ergibt sich, dass der Geheimbereich von Drittpersonen sehr stark eingeschränkt ist, wenn diese Personen mit einer in den USA beschuldigten Person im Geschäftsverkehr gestanden haben. Wenn die Schwere des Delikts in den USA dies rechtfertigt (das Gericht gibt keine Hinweise darauf, wo hier die Grenze gesetzt wird), sind Informationen – inkl. Bankinformationen – über eine Drittperson bereits dann dem IRS zugänglich zu machen, wenn diese Drittperson mit der in den USA beschuldigten Person im Geschäftsverkehr steht und wenn – auch ohne ihr Wissen – dieser Geschäftsverkehr dazu gedient haben kann, das Delikt in den USA zu begehen, die aus einem Steuerdelikt stammenden Gelder zu überweisen oder die Herkunft der Gelder aus einem Steuerdelikt zu verschleiern.

Damit ist das Bankgeheimnis in einem weiteren, wichtigen Bereich aufgeweicht worden. Personen, die mit einer Person, die in den USA in ein Strafverfahren verwickelt ist oder künftig wird, im Geschäftsverkehr stehen, müssen damit rechnen, dass auch persönliche Bankinformationen dem IRS bekannt werden. Aufgrund des vorliegenden Entscheids wird erkenntlich, dass der Schutzbereich der Drittpersonen sehr stark eingeschränkt worden ist.

Die ESTV wollte diesen Schutz des Geheimbereichs von Drittpersonen weiter fassen und hat, nachdem sie den

Sachverhalt vertieft geprüft und die Argumente der Drittperson angehört hatte, zunächst die Amtshilfefähigkeit verneint, mit dem Argument, die in Spanien ansässige Drittperson sei wirtschaftlich Berechtigte an den fraglichen Geldern. Erst nachdem diese Person anlässlich ihrer Einvernahme in Spanien erklärte, ihr seien die Optionen, die ihr angeblich den Betrag von fast \$ 20 Mio. eingetragen haben sollen, unbekannt, hat die ESTV angesichts der widersprüchlichen Angaben der Kontoinhaberin – einerseits ihr gegenüber und andererseits (in der vermutlich rechtshilfeweise erfolgten Aussage) vor den spanischen Behörden – die Gewährung der Amtshilfe für zulässig erachtet, um damit dem IRS zu ermöglichen, den wahren Sachverhalt zu ermitteln.

Für ihr Bemühen um korrekte Sachverhaltsvermittlung hat sich die ESTV vom Bundesgericht den Vorwurf, sie habe «Winkelzüge» gemacht und der Rechtssicherheit geschadet, eingehandelt.

Die Anweisungen des Bundesgerichts an die ESTV sind klar. Sie hat ihr Praxis der Amtshilfe bezüglich Drittpersonen an jene, weitgehende, im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen anzupassen. Dies zumindest im Verhältnis zu den USA.

Offen bleibt, wie sich im Lichte dieses Urteils die Praxis über den Umfang des Geheimbereichs von Drittpersonen unter jenen DBA, die für die Amtshilfegewährung einen direkten Zusammenhang zwischen der verlangten Amtshilfemassnahme und dem im Ausland begangenen Delikt verlangen und keine Ausdehnung des Geltungsbereichs auf Nichtansässige beinhalten, auf die Praxis der ESTV und des Bundesgerichts auswirken wird.

Aufgrund des Wortlauts und des Sinns der Bestimmungen in jenen DBA sollte eine Amtshilfegewährung bezüglich Informationen über Drittpersonen nur dann möglich sein, wenn der direkte Zusammenhang zwischen dem im Ausland begangenen Delikt und der Amtshilfemassnahme gegeben ist⁴⁸ und wenn der Verdacht besteht, dass die Drittpersonen an jenem Delikt beteiligt gewesen sind. Die blosser Tatsache, dass diese Drittpersonen mit der beschuldigten Person freundschaftlich und/oder geschäftlich verbunden waren, dürfte richtigerweise für die Aufhebung ihres Geheimbereichs nicht genügen. Sollte jedoch das Bundesgericht auch hier die integrale Übernahme seiner im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen entwickelten, viel weiter gehenden Praxis anordnen, ergäbe sich auch unter den andern DBA, welche die Amtshilfe für Steuer- bzw. Abgabebetrag vorse-

48 OBERSON, L'échange international de renseignements en matière fiscale, 137; WALDBURGER, Die Revision des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-D), 43.

hen, die gleiche Rechtslage wie gemäss dem hier besprochenen Bundesgerichtsurteil.

Eine Praxis zur Amtshilfe gemäss andern DBA als jenem mit den USA – und damit auch zur hier behandelten Frage der Stellung von Drittpersonen – hat sich noch nicht entwickeln können, weil die Amtshilfebestimmungen in diesen andern Abkommen bestimmen, dass Amtshilfe nur für Taten geleistet werden kann, die frühestens ab dem Inkrafttreten der entsprechenden Bestimmungen begangen wurden. Weil zwischen der Tatbegehung und deren Aufdeckung durch die Steuerbehörden häufig relativ viel Zeit vergeht, sind bei der ESTV noch zu keiner andern Amtshilfebestimmung als zu jener gemäss dem DBA-US Amtshilfeersuchen eingegangen.

Steuerpflichtige und deren Berater, die mit der Schweiz in einem wirtschaftlichen Verhältnis stehen – auch wenn sie hier lediglich ein Bankkonto unterhalten – müssen zur Kenntnis nehmen, dass immer dann, wenn sie mit einer in den USA steuerpflichtigen Person im Geschäftsverkehr stehen, ein amtshilfeweiser Informationsaustausch mit den USA über ihre persönlichen Verhältnisse, inkl. Bankinformationen, möglich ist, wenn die in den USA steuerpflichtige Person dort in ein Strafverfahren verwickelt wird und wenn der Geschäftsverkehr mit dieser Drittperson im amerikanischen Strafverfahren von Bedeutung sein kann. Diese Möglichkeit besteht auch, wenn die Drittperson vom (vermuteten) fraudulösen Verhalten ihres Geschäftspartners keine Kenntnis hat. Damit ist es möglich, dass «Kommissar Zufall» über die Offenlegung von Informationen aus dem Geheimbereich einer Drittperson gegenüber den USA entscheidet. Dies ist die Konsequenz der Übertragung der im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen weit gehenden Praxis auf die Amtshilfe gemäss dem DBA mit den USA.

Literatur

BEHNISCH URS R., Gibt es den steuerfreien Kapitalgewinn bei einer Beteiligungsveräusserung noch?, Jusletter 20.9.2004

BETSCHART PILIPP, Grenzenlose indirekte Teilliquidation, ST 2004, 873 ff.

BÖCKLI PETER, Reformatio in pejus – oder der Schlag auf die hilfeschuchende Hand, ZBl 1980, 97 ff.

BUCHSER MICHAEL/JAU MARTIN, Methodische Überlegungen zur indirekten Teilliquidation, ASA 74 (2005/2006), 125 ff.

DUSS MARCO, Indirekte Teilliquidation und Vertrauensschutz: Das Tagebuch der Marie A., ST 2007, 409 ff.

GRETER MARCO, «Ist es notwendig, dass die ESTV den Bundesgerichtsentscheid zur Erbenholding buchstabengetreu umsetzt?», ST 2005, 64

GRÜNINGER HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen, SZW 2005, 29 ff.

GURTNER PETER/GIGER ERNST, Unzulässige Erbenholdingbesteuerung – massive Ausweitung der indirekten Teilliquidationstheorie, StR 2004, 658 ff.

HEY JOHANNA, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002

HOLENSTEIN DANIEL, Indirekte Teilliquidation – Besteuerung der tatsächlichen Substanzentnahme, StR 2004, 718 ff.

LEISNER ANNA, Kontinuität als Verfassungsprinzip. Unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, Tübingen 2002

LUTZ GEORG/HONOLD KERSTEN ALEXANDER, Indirekte Teilliquidation – Ist wirklich Hopfen und Malz verloren?, FStR 2005, 139 ff.

NOLL PETER, Gesetzgebungslehre, Reinbek bei Hamburg 1973

OBERSON XAVIER, L'échange international de renseignements en matière fiscale. Récents développements et perspectives pour la Suisse, in: Bellanger François/Tanquerel Thierry (Hrsg.), L'entraide administrative, Schulthess Médias Juridiques, Genf/Zürich/Basel 2005, S. 127 ff.

REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2004 (1. Teil), FStR 2005, 224 ff., (2. Teil), FStR 2005, 290 ff.

SCHMID HUBERTUS, Stolperstein der Unternehmenssteuerreform, NZZ 7./8.1.2006, 25

STAMPE MICHÈLE, Die Praxisänderung im Steuerrecht, Zürich 2007

UEBELHART PETER/ARNOLD RETO, Erweiterte indirekte Teilliquidationstheorie erschwert Unternehmensnachfolge – Eine Bestandesaufnahme unter besonderer Berücksichtigung des Entwurfs des Kreisreibens Nr. 7 der Eidg. Steuerverwaltung, StR 2005, 274 ff.

WALDBURGER ROBERT, Die Revision des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-D), FStR 2002, 40 ff.

WEBER-DÜRLER BÉATRICE, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt a. M. 1983

- Zum Anspruch auf Gleichbehandlung in der Rechtsanwendung, ZBl 2004, 1 ff.

ZELLWEGER-GUTKNECHT CORINNE, Chronik der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Oktober 2003 bis Oktober 2004, in: Peter Nobel (Hrsg.), Aktuelle Rechtsprobleme des Finanz- und Börsenplatzes Schweiz, H. 12, Bern 2005, 213 ff.

indirekte Teilliquidation; BGE vom 11. Juni 2004 (2A.331/2003) (vom 8.9.2004)

KS Übertragung von Beteiligungen, KS Nr. 7 (1-007-D-2005-d) der ESTV – Übertragung von Beteiligungen vom Privat- ins Geschäftsvermögen (Entwurf vom 14.2.2005)

Rechtsquellen

DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

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

IRSG, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz) (vom 20.3.1981), SR 351.1

Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), LS 631.1

V zum DBA-US, V zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2.10.1996 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61

Materialien

Botschaft zum BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4733 ff.

Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Vorlage gemäss Botschaft), BBl 2005, 4875 ff.

Vereinfachungsgesetz-E ESTV, Entwurf der ESTV zu einem BG über Vereinfachungen im Bereich der zeitlichen Bemessung, der Steuerausscheidungen, des Steuererlasses und der Gewinne aus Spielen (vom April 2006, nicht veröffentlicht)

Praxisanweisungen

RS Erbenholding und indirekte Teilliquidation, RS (2-009-D-2004-d) der ESTV – Erbenholding und