


Orlando Rabaglio

RA, dipl. Steuerexperte
Partner BDO Visura, Zürich
www.bdo.ch

Steuerrecht ab 1.1.2009: Was gilt?

Eine Übersicht über seit 1. Januar 2009 in Kraft getretene und zu späteren Zeitpunkten in Kraft tretende Neuerungen sowie weitere gesetzliche Vorhaben im Bundesrecht.

1. Hektische Dynamik mit vielen Verzögerungen

Die Anzahl der hängigen parlamentarischen Vorstösse ist ein Hinweis auf die Dynamik des Abgaberechts. Auf der Geschäftsdatenbank Curia Vista der eidg. Räte¹ sind derzeit 121 hängige Geschäfte (Parlamentarische Initiativen, Standesinitiativen, Motionen, Postulate, Vorlagen des Bundesrates) verzeichnet. Gesetzgebung ist aber ein zeitraubender Prozess. Während mehrerer Jahre pendeln die Vorlagen im Differenzbereinungsverfahren von Rat zu Rat und von Kommission zu Kommission. Die regelmässigen Presseverlautbarungen insbesondere der parlamentarischen Kommissionen lassen bei oberflächlicher Lektüre oft den Eindruck zu, nun habe sich etwas geändert oder es stehe etwas unmittelbar vor seiner Änderung.

2. Steuerharmonisierung und Rechtsprechung als Unsicherheitsfaktoren

Die Steuerharmonisierung unter Bund und Kantonen vermag zwar auf lange Sicht eine gewisse Vereinheitlichung hervorzubringen; die Anpassungsprozeduren im föderalistischen Staat sind indessen immer noch sehr langsam und unübersichtlich. So neigen die Kantone zuweilen dazu, ihre Freiräume ausserhalb des harmonisierten Bereiches auszuweiten, wie dies etwa mit der von vielen Deutschschweizer Kantonen vorweggenommenen Milderung der wirtschaftlichen Dop-

pelbelastung auf dem Wege der Tarifgestaltung (Teilsatzbesteuerung) geschehen ist.² Nicht ungewöhnlich ist auch, dass Kantone sich ihre Spezialitäten gegen das harmonisierte Recht zu erhalten versuchen.³ Die Rechtsprechung des Bundesgerichts schafft zusätzliche Verunsicherung, wenn sie eine gewisse Praxis als harmonisierungsrechtlich gebotene und damit von allen Kantonen zu übernehmende dekretiert.⁴ Müssen, dürfen, wollen sich die Kantone nun solchen Betrachtungsweisen anpassen? Die Unsicherheit besteht darin, dass sich einzelne Kantone explizit oder eben auch nur in informeller Praxis nicht an diese höchstrichterlichen Erkenntnisse halten.⁵ Es entsteht dadurch ein Zeitraum langandauernder Unsicherheit, der in der Regel durch Bemühungen des Gesetzgebers abgeschlossen werden soll. Da allerdings der Bundesgesetzgeber gerade in harmonisierungs-

Die Gesetzgebung im Abgaberecht verändert und erneuert sich in einer unheimlichen Kadenz. Was gilt schon? Was wird demnächst in Kraft treten? Worüber diskutiert man zwar heftig, ohne dass aber schon absehbar wäre, wie rasch Neuerungen zu erwarten sind? Worauf muss man sich in der Planung für die nächsten Jahre einstellen, wie kann man sich auf anstehende, aber noch nicht rechtskräftig ins Gesetz umgegangene Neuerungen einrichten? Wo findet man entsprechende Hinweise und Dokumentationen?

rechtlichen Fragen den Kantonen eine hinreichende Übergangsfrist gewähren sollte, innert deren diese ihrerseits ihre Gesetzgebung anzupassen hätten, verstreichen auch im besten Fall mehrere Jahre bis zu einer klärenden Regelung.⁶

Mit ähnlichen Problemen ist man im Übrigen auch in anderen Bereichen des Abgaberechts konfrontiert. Hinzuweisen ist etwa auf das AHV-Beitragsrecht, wo zum einen die Rechtsprechung des Bundesgerichtes mit ihren jüngsten Zuckungen für grössere Unsicherheit sorgt und zum anderen der Gesetzgeber in der Regel nur noch auf der Stufe der Verordnung aktiv wird, was seinerseits wiederum zu Unsicherheiten über den Rechtsbestand führt.⁷

Die nachfolgenden Ausführungen bleiben beschränkt auf das Bundesrecht und auf die harmonisierungsbedingten Neuerungen; aus Gründen des Umfangs muss hingegen auf die Analyse der kantonalen Gesetzgebungen verzichtet werden.⁸

3. Zur Erinnerung: Neuerungen, seit 1.1.2008 in Kraft

Seit dem 1.1.2008 gelten die neuen, oben bereits kurz besprochenen Regelungen bezüglich der indirekten Teilliquidation/Transponierung und ebenfalls auf den 1.1.2008 hat der Gesetzgeber in einem Sofortpaket für das Bundesrecht die sog. Beseitigung der Heiratsstrafe vorgesehen: Zur Vermeidung der steuerlichen Diskriminierung von Zwei-

verdienerhepaaren gegenüber gleich situierten Konkubinatspaaren sieht das Bundesgesetz ab 1.1.2008 einen Zweitverdienerabzug in der Höhe von maximal 50% (bis max. 12 500 CHF) des niedrigeren Zweitverdienstes und einen neuen Verheiratetenabzug von 2500 CHF vor.

Ebenfalls seit dem 1.1.2008 ist die bereits erwähnte Anpassung der AHV-Verordnung bezüglich der Verlustverrechnung in Kraft. Demnach können erstmals Verluste aus dem Jahr 2007 mit Gewinnen aus dem Jahr 2008 zur Verrechnung gebracht werden.

4. Neuerungen mit Wirkung ab 1.1.2009

Das Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (kurz: Unternehmenssteuerreformgesetz II⁹) wird in Etappen eingeführt.

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Auf den 1.1.2009 erfolgt bei der direkten Bundessteuer die Teilbesteuerung von Dividenden für qualifizierte Beteiligungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Art. 18b DBG für Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und Art. 20 Abs. 1 lit. c und Abs. 1^{bis} für Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen im Privatvermögen). Die Eidg. Steuerverwaltung hat zwischenzeitlich die entsprechenden Kreisschreiben veröffentlicht: Kreisschreiben Nr. 23 vom 17.12.2008, «Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen», sowie Kreisschreiben Nr. 22 vom 16.12.2008, «Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs».

Bundesgesetz über die Stempelabgaben

Bei Sanierungen erfolgt die Entlastung bei der Emissionsabgabe (Art. 6 Abs. 1 lit. j und k StG) und neu gilt die Freigrenze von 1 Mio. CHF auch bei Genossenschaften (Art. 6 Abs. 1 lit. b StG).

5. Neuerungen mit Wirkung ab 1.1.2010

5.1 Verrechnungssteuer – erhöhter Zinsfreibetrag

Im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform II ist die einzige Neuerung per 1.1.2010 bei der Verrechnungssteuer, wo ab 1.1.2010 ein Zinsfreibetrag von CHF 200 gelten

wird, und zwar auf allen Kundengeldern, nicht bloss auf den Sparkonten wie bisher.¹⁰

5.2 Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige¹¹

Ziel dieser Gesetzesänderung, welche wiederum das Gesetz über die direkte Bundessteuer einerseits und das Steuerharmonisierungsgesetz andererseits beschlägt, ist die Deklaration von bisher unversteuerten Vermögen nach Erbgängen. Erben sollen bei Offenlegung der Steuerhinterziehung des Erblassers von einer tieferen Nachsteuer profitieren und bei erstmaliger Offenlegung eigener Steuerhinterziehung (Selbstanzeige) soll auf die Erhebung der Busse verzichtet werden, sodass nur die geschuldete Nachsteuer und Verzugszins entrichtet werden müssen. Die Novelle ist nicht selbsterklärend formuliert, d.h. es werden sich in der Praxis viele Auslegungsfragen ergeben.¹² Gefordert sind auch die Kantone, die in diesem Fall innert eines Jahres, d.h. bis zum Inkrafttreten am 1.1.2010, ihre Gesetze entsprechend den Harmonisierungsvorschriften anzupassen haben. Tun sie dies nicht, gilt anstelle des widersprechenden kantonalen Rechtes das Recht des StHG. Wichtig ist, dass die neuen Vorschriften auf jeden Fall erst auf Erbgänge Anwendung finden, die nach dem 31.12.2009 eröffnet werden.

5.3 Abschaffung der Dumont-Praxis

Am 3. Oktober 2008 haben die eidg. Räte das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften verabschiedet.¹³ Die Referendumsfrist ist am 22. Januar 2009 unbenutzt abgelaufen und der Bundesrat wird das Inkrafttreten bestimmen. Voraussichtlich wird auch hier der 1.1.2010 als Datum des Inkrafttretens vorgesehen, mit der Folge, dass für das Bundessteuerrecht dieses Inkrafttreten direkte Wirkung entfaltet, während die Kantone zwei Jahre Zeit haben, um ihre Gesetzgebung entsprechend anzupassen. Neu ist in dieser Novelle, dass bei Liegenschaften im Privatvermögen neben den Unterhaltskosten insbesondere und ausdrücklich die «Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften» abgezogen werden können. Im Ergebnis wird man damit wieder entgegen dem Bundesgericht zum technisch begründeten Unterhaltsbegriff zurückkommen. Die Freude der Immobilienkäufer über die vermeintliche Möglichkeit, eine vernachlässigte Ruine zu kaufen und zulasten der Einkommenssteuer hochrenovieren zu können, dürfte indessen von kurzer Dauer sein, denn der Gesetzgeber

behält sich weiterhin ausdrücklich vor, dass die «Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen» nicht abzugsfähig sein sollen.¹⁴ Für die Planung mag wichtig sein, dass diese Neuerung bei der Bundessteuer erstmals auf Sachverhalte, welche im Jahr 2010 verwirklicht werden, Anwendung finden kann und dass je nach Tempo der kantonalen Umsetzung allenfalls noch bis ins Jahr 2012 zugewartet werden muss. Ob einzelne Kantone ihre Praxis vor der formellen Gesetzesänderung bereits anpassen, bleibt abzuwarten.

5.4 Projekt: Ausgleich der kalten Progression in der Bundessteuer (?)

Aufgrund verschiedener parlamentarischer Vorstösse, wonach die kalte Progression bei der Bundessteuer in rascherem Rhythmus ausgeglichen werden soll, hat der Bundesrat am 5. Dezember 2008 das Eidg. Finanzdepartement beauftragt, nach Durchführung einer Vernehmlassung eine Botschaft an das Parlament auszuarbeiten, um zum einen auf das Steuerjahr 2010 hin die Teuerung bis ins Jahr 2008 auszugleichen und zum anderen einen Systemwechsel vorzuschlagen, der eine raschere Anpassung an die Teuerung vorsieht. Das Geschäft soll im Frühjahr 2009 ins Parlament kommen.¹⁵

6. Neuerungen mit Wirkung ab 1.1.2011

Unternehmenssteuerreform II

Die vor allem für die Planung der Nachfolge in Personenunternehmungen relevanten Bestimmungen der Unternehmenssteuerreform II treten auf den 1.1.2011 in Kraft, weil bis zu diesem Datum auch die Kantone ihre Gesetzgebung angepasst haben müssen. Es sind dies im Einzelnen

- Aufschubstatbestände wie Steueraufschub bei Übertragung von Liegenschaften vom Geschäfts- ins Privatvermögen und der Aufschub der Besteuerung stiller Reserven bei Erbteilung
- Entlastung der Liquidationsgewinne bei alters- oder invaliditätsbedingter definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit durch steuerliche Milderung der Liquidationsgewinnbesteuerung

Für alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Rechtsform, wird auf dieses Datum hin die erleichterte Ersatzbeschaffung bei der Neuausrüstung von Unternehmen und das Kapitaleinlageprinzip mit der Folge einer steuerneutralen Rückzahlung von offenen Kapitaleinlagen in

Kraft treten. Die entsprechende Anschlussgesetzgebung und einschlägige Kreisschreiben sind zurzeit in Erarbeitung.

7. In der Pipeline beim Gesetzgeber – oder auf der langen Bank

7.1 Mitarbeiterbeteiligung¹⁶

Seit November 2004 liegt die Botschaft des Bundesrates über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen im Parlament. Die Vorlage pendelte zwischen den Räten hin und her und die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats hat vertiefende Abklärungen eingefordert. In der Sommersession 2008 hat der Ständerat abweichend vom Nationalrat das Geschäft behandelt und die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats hat in der Zwischenzeit aus Gründen der Priorisierung in der Steuerpolitik beschlossen, die Weiterberatung erst wieder aufzunehmen, wenn die Familiensteuerreform verabschiedet sein wird. Somit wird auf längere Zeit hin in diesem Bereich nicht mit Änderungen zu rechnen sein.

7.2 Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien¹⁷

Was in vielen Kantonen seit vielen Jahren üblich und gesetzlich zugelassen ist, der Abzug von Beiträgen an die politischen Parteien, ist aufgrund eines etwas unglücklich zustandegewordenen Bundesgerichtsentscheidens offenbar harmonisierungswidrig. Dem will der Gesetzgeber nun durch eine Änderung von DBG und StHG entgegenwirken. Die Vorlage ist aufgrund einer parlamentarischen Initiative im Ständerat nun im Nationalrat. Ein Einführungsdatum ist ungewiss, derweil der Kanton Zürich kundtut, dass er weiterhin den Abzug nach seiner Gesetzgebung zulasse, auch wenn das Bundesgericht in einem besonderen Einzelfall das anders sehe.

7.3 Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes¹⁸

Die Botschaft des Bundesrates vom 25. Juni 2008 liegt zurzeit vor der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats. Die Vorlage ist in zwei Teile gegliedert. Teil A enthält ein vollständig überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz; Teil B setzt innerhalb dieses Teils A alle Massnahmen im Hinblick auf einen Einheitssatz um, wobei viele heute bestehende Ausnahmen eliminiert würden. Über den zeitlichen Verlauf der Beratungen kann man zurzeit noch nicht spekulieren; die vorberatende Kommission des Nationalrates hat einstweilen beschlossen, die Revision gemäss Teil A an die Hand zu nehmen und die Frage des Einheitssatzes erst später zu beantworten.

7.4 Ehe- und Familienbesteuerung

Weit in den Wolken scheint zurzeit noch die Ehe- und Familienbesteuerung zu hängen. Der Bundesrat hat im Dezember 2006 ein Vernehmlassungsverfahren über vier Modelle eröffnet, die nach den Vorgaben des Bundesgerichts die gewünschte Gleichbehandlung von verheirateten/unverheirateten Paaren mit und ohne Kinder bringen sollten.¹⁹ Nachdem das Vernehmlassungsverfahren erwartungsgemäss mit sehr kontroversen Ergebnissen geendet hat, fokussiert sich der Bundesrat nun auf die Familien mit Kindern und hat eine Arbeitsgruppe eingesetzt, welche entsprechende Massnahmen im Rahmen der geltenden Ehegattenbesteuerung formulieren müsste.

7.5 Privates Wohneigentum – Eigenmietwert – Bausparen

Regelmässig in der politischen Diskussion, aber noch weit weg von einer gesetzgeberischen Lösung sind die Fragen rund um das private Wohneigentum. Parlamentarische Vorstösse verlangen die Abschaffung des Eigenmietwertes bei gleichzeitiger Beschränkung des Abzuges für Schuldzinsen und Unterhaltskosten. Eine Volksinitiative «für sicheres Wohnen im Alter»²⁰ verlangt für Eigentümer im AHV-Alter ein Wahlrecht bei der Eigenmietwert-Besteuerung, und zahlreiche Vorstösse widmen sich den Möglichkeiten von steuerbegünstigten Investitionen für Energiesparen, Umweltschutz und Denkmalschutz.

Die eidg. Volksinitiative «für ein steuerlich begünstigtes Bausparen zum Erwerb von selbst genutztem Wohneigentum und zur Finanzierung von baulichen Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen»²¹ und die Volksinitiative «Eigene vier Wände dank Bausparen»²², die voraussichtlich im Februar 2009 eingereicht werden wird, möchten den Bund zum gesetzgeberischen Handeln bewegen.

Es braucht keine hellseherischen Fähigkeiten, um vorauszusagen, dass diese Thematik noch lange einer Lösung harren wird. ■

¹ www.parlament.ch > Curia Vista Geschäftsdatenbank > Gesamtangebot, Rubrik «Finanzwesen». Diese Geschäftsdatenbank ist ein sehr hilfreiches Instrument zur Standortbestimmung.

² Das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) hätte eine Regelung, wie sie nun für das Bundessteuerrecht vorgesehen wird (Teilbesteuerung) nicht zugelassen.

³ Typischer Vertreter ist hier u.a. der Kanton Baselnd mit seinem harmonisierungswidrigen Bausparmodell. Auch der Kanton Zürich (zusammen mit anderen Kantonen) mit dem vom Bundesgericht als harmonisierungswidrig erkannten Abzug für Spenden an politische Parteien begehrt diesen Weg – und beide Kantone warten, bis ihre Lösungsmodelle dereinst dann eben doch in die Steuerharmonisierung Eingang finden (vgl. dazu Ziff. 7.2 und 7.5 nachfolgend).

⁴ Z.B. im Bereich der sog. Dumont-Praxis, wo das Bundesgericht in verschiedenen Urteilen bekräftigt hat, dass Instandstellungskosten für eine in vernachlässigtem Zustand erworbene Liegenschaft innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren seit Anschaffung nicht als werterhaltende Aufwendungen zum Abzug gebracht werden dürfen, auch wenn sie technisch gesehen Unterhaltskosten wären (Urteil des Bundesgerichts vom

2.2.2005, in StE A 23.1 Nr. 10). Vgl. dazu nachfolgend unter Ziff. 5.3.

⁵ Beispielhaft ist etwa der denkwürdige Entscheid des Bundesgerichts vom 11. Juni 2004 zur indirekten Teilliquidation (2A.331/2003 in StE B 24.4 Nr. 70).

⁶ Die eidg. Räte haben im erwähnten Fall der indirekten Teilliquidation rasch gehandelt. Am 23. Juni 2006 haben sie im Rahmen eines vorgezogenen Teiles der Unternehmenssteuerreform das Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung verabschiedet, welches das Steuerharmonisierungsgesetz mit Wirkung ab 1.1.2008 durch Einfügung von Art. 7a ergänzt hat, während Art. 20a DBG bereits mit Wirkung ab 1.1.2007 in Kraft gesetzt werden konnte.

⁷ Als Beispiel sei hier etwa die Thematik «Verlustverrechnung für Selbstständigerwerbende» angeführt. In einer konstanten Praxis hatten das Eidg. Versicherungsgericht und die Verwaltung die Ansicht vertreten, der Selbstständigerwerbende könne nur in der sog. Bemessungsperiode eingetretene und verbuchte Verluste mit erzielten Gewinnen verrechnen (Art. 9 Abs. 2 lit. c AHVG). Das hat vor allem in Fällen von Sanierungen zu stossenden Ergebnissen geführt, wenn die beispielsweise durch Forderungsverzichte entstehenden Sanierungsgewinne steuerrechtlich mit kumulierten Verlusten verrechnet werden können, AHV-rechtlich aber als Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit zur Verabgung gelangen. Diese harte Haltung hat das Eidg. Versicherungsgericht noch mit Urteilen vom 2. Dezember 2004 (H 174/04) bzw. vom 6. Juli 2005 (H 17/05) bestätigt. Eine unerwartete Praxisänderung mit Urteil vom 28. Dezember 2006 (H 162/05) hat die bundessteuerrechtlichen Vorschriften zu Bemessung und Verlustverrechnung grundsätzlich auch für das AHV-Recht als anwendbar erklärt und damit eine vollständige Parallelität zwischen Steuerrecht und AHV-Beitragsrecht hergestellt. (Ob die Begründung des Bundesgerichtes in dieser Frage zu überzeugen vermag, kann hier offenbleiben.) Der Bundesrat als Verordnungsgeber hat in der Folge mit der Änderung der AHV-Verordnung auf den 1.1.2008 die durch die Gerichtspraxis zugestandene Verlustverrechnung wieder weitgehend beseitigt (vgl. Art. 18 Abs. 1^{bis} AHVV in der Fassung gültig ab 1.1.2008) und es bleibt nun die interessante Frage im Raum, ob diese Verordnungsbestimmung durch das Gesetz gedeckt ist oder ob demnächst wieder mit einem Eingreifen des Gerichtes zu rechnen ist.

⁸ Eine schöne Übersicht über die Bewegungen in den Kantonen gibt periodisch die «Gesetzgebungs-Agenda» in IFF, Forum für Steuerrecht.

⁹ Der Gesetzestext ist noch in der Amtlichen Sammlung (AS 2008 2893) vollständig nachzulesen. In der elektronischen Fassung des DBG (SR 642.11) mit Rechtsstand per 1.1.2009 sind die entsprechenden Passagen bereits eingefügt. Interessant (und verwirlich) ist indessen, dass auch die erst per 1.1.2011 in Kraft tretenden Teile, z.B. Art. 18a usw., bereits in der aktuellen Textfassung enthalten sind mit dem sprachlich etwas problematischen Fussnoten-Hinweis «Eingefügt durch Ziff. II 2 des Unternehmenssteuerreformgesetzes II vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Jan. 2011 (AS 2008 2893 2902; BBl 2005 4733)». Es darf bezweifelt werden, ob eine solche Publikationspraxis die Rechtssicherheit und die Transparenz fördert.

¹⁰ Art. 5 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) in der Fassung gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II.

¹¹ AS 2008, 4453

¹² Vgl. zum Ganzen und zu einigen Einzelfragen Marco Streuli, Vreni Grossmann, Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige, in: Der Schweizer Treuhänder, 2008, Nr. 9, S. 711 ff.

¹³ Text in der Referendumsvorlage bei BBl 2008, 8247; Curia Vista Geschäft Nr. 04.457.

¹⁴ Art. 34 lit. d DBG

¹⁵ Vgl. Pressemitteilung vom 5. Dezember 2008, <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/mediennformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=23677>

¹⁶ BBl 2005, 575; Curia Vista Geschäft Nr. 04.074

¹⁷ BBl 2008, 7463, 7481; Curia Vista Geschäft Nr. 06.463

¹⁸ BBl 2008, 6885; Curia Vista Geschäft Nr. 08.053

¹⁹ Medienmitteilung EFD vom 12.11.2008, www.efd.admin.ch/dokumentation/mediennformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=22774

²⁰ www.admin.ch/ch/d/pore/vi/vi359.html

²¹ www.admin.ch/ch/d/pore/vi/vi352.html

²² www.admin.ch/ch/d/pore/vi/vi358.html