

Prof. Dr. Urs R. Behnisch / Roger M. Cadosch

Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer

Eine Bemerkung zu einem neuen Entscheid des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hat am 1. November 2000 einen bemerkenswerten Entscheid zur Verbindlichkeit von vorgängigen Auskünften einer Steuerbehörde gefällt. Der Entscheid gibt Anlass dazu, die Bedeutung von Auskünften einer Steuerbehörde in Erinnerung zu rufen.

1. Entscheid des Bundesgerichts

[Rz 1] Der Entscheid (2A.46/2000) betraf die steuerpflichtige X AG, die 100% der Aktien der Y AG hielt. Die Y AG wies ein Aktienkapital von CHF 100'000.- und Reserven (inkl. versteuerte Gewinne) von rund CHF 13 Mio. auf (alle Zahlen fiktiv). Die X AG bilanzierte die Beteiligung an der Y AG mit einem Buchwert von rund CHF 1,4 Mio. Da die X AG im Jahre 1988 plante, mit der Y AG zu fusionieren, gelangte sie an die kantonale Steuerverwaltung und ersuchte um Bestätigung ihrer Auffassung, dass die Fusion keine Gewinnsteuerfolgen bei der direkten Bundessteuer auslöse. Die X AG war nämlich der Ansicht, dass durch die Fusion ein Fusionsverlust von CHF 1,3 Mio. (CHF 1,4 Mio. Buchwert abzüglich CHF 100'000.- nominelles Aktienkapital Y AG) entstehe, der steuerlich nicht der Erfolgsrechnung belastet werden kann, sondern zu Lasten der Reserven auszubuchen sei. Die kantonale Steuerverwaltung teilte diese Ansicht und bestätigte dies schriftlich, worauf die Fusion vollzogen wurde. Für die betreffende Steuerperiode (1989/1990) wurde die X AG entsprechend der Auskunft veranlagt, wogegen die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhob. Die ESTV war nämlich der Auffassung, dass durch die Fusion ein steuerbarer Fusionsgewinn von CHF 11,7 Mio. (Übernahme des Nettovermögens von CHF 13,1 Mio. der Y AG abzüglich Buchwert der Beteiligung von CHF 1,4 Mio.) entstehe, womit der Gewinn der Steuerperiode 1989/90 entsprechend höher ausgefallen wäre. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab, wogegen die ESTV Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht einreichte. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab. Es stützt sich dabei auf den Grundsatz von Treu und Glauben, welcher aus Art. 4 aBV abgeleitet wurde und heute in Art. 9 BV ausdrücklich verankert ist. Der Steuerpflichtige kann sich nämlich unter bestimmten Umständen auf eine (selbst unrichtige) Auskunft einer Behörde verlassen, sofern folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (WEBER-DÜRLER, ZBl 1991, S. 1 ff.; KÄNZIG/BEHNISCH, Kommentar Direkte Bundessteuer, N 27 zu Art. 88; EISENRING, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, ASA 68, S. 115 f.):

- Die Behörde war für die entsprechende Auskunftserteilung zuständig oder die Steuerpflichtige hatte ausreichende Gründe, sie als zuständig zu betrachten.
- Die Behörde hat ohne Vorbehalt einer bestimmten Steuerpflichtigen eine Auskunft in Bezug auf einen konkret, korrekt und vollständig dargelegten Sachverhalt erteilt.
- Die Steuerpflichtige konnte eine allenfalls unrichtige Auskunft nicht ohne weiteres erkennen.
- Die Person hat im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen, die nicht ohne Nachteile rückgängig gemacht werden können.
- Die gesetzliche Grundlage hat sich seit der Auskunftserteilung nicht verändert.
- Der Vertrauensschutzes überwiegt gegenüber dem öffentlichen Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts.

[Rz 2] Das Bundesgericht prüft in seinen Erwägungen ausführlich Punkt für Punkt und bejaht jede einzelne Voraussetzung. Insbesondere bestätigt es, dass die Steuerpflichtige X AG die Transaktion der Kantonalen Steuerbehörde klar und vollständig unterbreitete und den Sachverhalt offen legte. Es liess das Argument der ESTV, ein Hinweis über die Behandlung der offenen Reserven der Y AG habe gefehlt, nicht gelten. Auch die Voraussetzung der Nichterkennbarkeit

der unrichtigen Auskunft hat das höchste Gericht bejaht. Es nimmt allerdings – aus prozessualen Gründen verständlich – keine Stellung über die richtige steuerliche Behandlung der Fusion. Es begnügt sich damit aufzuzeigen, dass die Frage der Behandlung eines Fusionsverlustes resp. -gewinns in der Lehre umstritten ist und die ESTV erst Ende 1995 zum Themenkreis in einem Kreisschreiben zum neuen DBG Stellung genommen hat. Durch ein älteres Merkblatt der ESTV (das sich nicht näher zur Frage äussert) sowie einen einzigen Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahre 1972 (ASA 42, S. 265; der den Gewinn bei einer Fusion zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft als Beteiligungsertrag qualifiziert) wurde keine Praxis begründet, die den Vertrauensschutz beeinträchtigen würde. Schliesslich verwarf das Gericht auch den Einwand der ESTV, ein Verzicht auf die Aufrechnung würde zu einem definitiven, nicht mehr ausgleichbaren Vorteil und somit zu einer krassen Ungleichbehandlung führen. Diesen Einwand liess das Bundesgericht allenfalls gelten, wenn der hier noch anwendbare Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) die Behandlung von Fusionsgewinnen ausdrücklich geregelt hätte. Da dem aber nicht so war und keine gefestigte Praxis in den Kantonen ausgeübt wurde, musste auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Auskunft objektiv unrichtig war.

2. Bedeutung des Bundesgerichtsentscheids

[Rz 3] Voraussetzung, dass die Auskunft im Streitfall auch rechtliche Bedeutung erlangt, ist, dass der Sachverhalt von der Steuerpflichtigen klar, korrekt und vollständig dargelegt wird. Das Bundesgericht erwartet nicht, dass jeder Schritt der geplanten Transaktion in allen Einzelheiten aufgeführt wird, deshalb ist die ESTV mit dem Argument abgeblitzt, in der Sachverhaltsschilderung werde die buchhalterische Behandlung der offenen Reserven nicht ausgeführt. Sofern die geplante Transaktion klar und korrekt offen gelegt wird, darf von der Steuerbehörde erwartet werden, dass sie sich Rechenschaft über die Folgen ablegt. Selbst eine falsche rechtliche Subsumtion durch den Steuerpflichtigen vermag im Streitfall den Vertrauensschutz nicht zu zerstören. Die rechtliche Subsumtion ist nämlich Sache der Behörde. Mit anderen Worten: Inhalt der Auskunft der Steuerbehörde ist der geschilderte Sachverhalt und das Festhalten der Steuerfolgen. Der Vertrauensschutz umfasst aber neben dem kantonalen Gewinnsteuerrecht auch die direkte Bundessteuer. Die kantonale Steuerverwaltung ist als Veranlagungsbehörde (Art. 104 DBG) befugt, Auskünfte über die Steuerfolgen bei der direkten Bundessteuer ohne Rücksprache mit der ESTV zu erteilen.

3. Bedeutung von vorgängigen Auskünften im Steuerrecht

[Rz 4] Die schweizerischen Steuerbehörden betonen – zumindest im Unternehmenssteuerrecht – im allgemeinen weniger ihre hoheitliche Kompetenzgewalt als eine zeitlich und finanziell effiziente Erhebung der geschuldeten Steuern und das gute Verhältnis zu den Steuerpflichtigen. Dieses Verständnis ist auch vor dem Hintergrund des interkantonalen und internationalen Steuerwettbewerbes zu sehen (vgl. EISENRING, a.a.O., S. 99). Steuerbehörden und Steuerpflichtige finden deshalb in aller Regel auch in kritischen Angelegenheiten im Gespräch eine beiderseits akzeptable Lösung. Vorgängige Auskünfte sind sehr häufig und leisten einen bedeutenden Beitrag an die Berechenbarkeit des Kostenfaktors Steuern. Es ist natürlich zu hoffen, dass die liberale Praxis der Steuerbehörden bei der Erteilung von verbindlichen Auskünften durch den neuen Bundesgerichtsentscheid keinen Dämpfer erleidet. Dies insbesondere auch deshalb, weil Feststellungsverfügungen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht nicht erlassen werden (BGE 126 II 520). Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch auf verbindliche Feststellung der Rechtsfolgen eines unterbreiteten Sachverhaltes. Eine restriktivere Handhabung von verbindlichen Auskünften würde die Unsicherheit über die steuerliche Behandlung bei Transaktionen erhöhen und die beiderseits vorhandenen Vorteile dieser partnerschaftlichen Zusammenarbeit ungenutzt lassen.

Steuer- und Wirtschaftsrecht an der Universität Bern

Dr. Roger Cadosch, Fürsprecher, BBLP Meyer Lustenberger Rechtsanwälte und Assistent am Institut für Steuerrecht an der Universität Bern

Rechtsgebiet	Steuerrecht
Erschienen in	Jusletter 23. April 2001
Zitiervorschlag	Urs R. Behnisch / Roger M. Cadosch, Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer, in: Jusletter 23. April 2001 [Rz]
Internetadresse	http://www.weblaw.ch/jusletter/Artikel.jsp?ArticleNr=1074