

Luzius Cavelti

Wann entstehen Steuerforderungen und wie werden sie zu Masseverbindlichkeiten



INHALTSVERZEICHNIS

I. Einleitung

II. Konkursforderungen und Masseverbindlichkeiten

- A. Die Unterscheidung zwischen Konkursforderungen und Masseverbindlichkeiten
- B. Das Entstehen von Masseverbindlichkeiten

III. Entstehen von Steuerforderungen

- A. Obligatio ex lege
- B. Zeitliche Entstehung von Subjektsteuern (Einkommens-, Vermögens-, Gewinn- und Kapitalsteuern)
- C. Zeitliche Entstehung von Objektsteuern (Grundstückgewinn-, Verrechnungs- und Mehrwertsteuer)

IV. Schlussbemerkungen

I. Einleitung

Durch ERNST BLUMENSTEIN hat das schweizerische Steuerrecht eine enge Verbindung zum Konkursrecht. Tatsächlich hat die schweizerische Steuerrechtswissenschaft ihren Ursprung zu einem wesentlichen Teil bei den Arbeiten von ERNST BLUMENSTEIN. Zu Recht gilt er deshalb als eigentlicher Begründer der schweizerischen Steuerrechtslehre. Bei den heutigen Steuerrechtlerinnen und Steuerrechtlern weniger bekannt sein dürfte aber, dass ERNST BLUMENSTEIN seine Karriere im Privatrecht begann und sein erstes grosses Werk im Jahr 1909 zum schweizerischen Schuldbetriebsrecht verfasste.¹

Ein Blick in die bundesrechtliche Steuergesetzgebung zeigt jedoch wenige Verbindungen zwischen dem Konkurs- und dem Steuerrecht. So gibt es bspw. im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer nur gerade drei explizite Bezüge zum Konkursrecht: Zum einen bestimmt das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, dass die Steuerforderung fällig wird, sobald über die steuerpflichtige Person der Konkurs eröffnet wird,² und zum anderen schliesst das gleiche Gesetz eine vereinfachte Nachbesteuerung von Erben aus, wenn die Erbschaft konkursamtlich liquidiert wird.³ Überdies stellt das Steuerharmonisierungsgesetz Sicherstellungsverfügungen von kantonalen Steuerbehörden den konkursrechtlichen Arrestbefehlen gleich.⁴ In den beiden letzteren Fällen räumt der Gesetzgeber dem Staat bei der Vollstreckung seiner Steuerforderungen Rechte ein, die dem zivilrechtlichen Gläubiger nicht zur Verfügung stehen.

Luzius Cavelti, Prof. Dr. iur., LL.M., Rechtsanwalt, eidg. dipl. Steuerexperte, Professor für Steuerrecht an der Universität Basel, Partner bei Altenburger, Küsnacht-Zürich. Der Autor bedankt sich bei Frau Meret Cajacob, MLaw für ihre umsichtige Mithilfe bei der Entscheidungsfindung und für ihre zahlreichen Anregungen.

¹ ERNST BLUMENSTEIN, Handbuch zum schweizerischen Schuldbetriebsrecht, Bern 1909; FRANCO LORANDI, Reverenz an prägende Köpfe des SchKG: Ernst Blumenstein, BLSchK 2021, 103 ff., 104 ff.

² Art. 161 Abs. 4 lit. d DBG. Eine analoge Bestimmung im STHG fehlt. Allerdings enthalten einige kantonale Steuergesetze vergleichbare Bestimmungen. So bspw. der Kanton Basel-Stadt in § 44 Abs. 1, § 57 Abs. 2 und § 194 Abs. 2 lit. d StG/BS.

³ Art. 153a Abs. 3 DBG; ebenso in Art. 53a Abs. 3 StHG.

⁴ Art. 78 StHG. Eine Sicherstellungsverfügung ist möglich, wenn die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder die Bezahlung der Steuer als gefährdet erscheint. Vgl. § 203 Abs. 1 StG/BS.

Ansonsten bleibt das Steuerrecht durch das Konkursrecht weitgehend unberührt. So läuft bspw. für die meisten Steuern die Steuerpflicht auch nach der Konkurseröffnung unverändert weiter.⁵ Die Konkursmasse ist mithin kein Steuersubjekt, d.h. die Insolvenzschuldnerin muss deshalb auch im Konkursverfahren ihrer Einkommens-, Gewinn- oder Mehrwertsteuerpflicht nachkommen und die Steuererklärungen ordnungsgemäss einreichen. Das gilt auch für die juristische Person. Nach der Konkurseröffnung sind hier die Vollstreckungsorgane für die Einreichung der Steuererklärung verantwortlich. Ein Streit über den Bestand und den Umfang einer Steuerforderung muss zudem auch nach der Konkurseröffnung im Steuerverfahren entschieden werden.⁶

Umgekehrt hat das Steuerrecht jedoch eine wichtige Bedeutung für das Konkursrecht. Insbesondere hat der Zeitpunkt der Entstehung von Steuerforderungen einen wesentlichen Einfluss darauf, ob diese Steuerforderung als Konkursforderung oder als Masseverbindlichkeit zu behan-

Nur Steuerforderungen, die nach Konkurseröffnung entstehen und bei deren Entstehung die Konkursverwaltung mitwirkte, können zu Masseverbindlichkeiten werden.

deln ist. Nur Steuerforderungen, die *nach* der Konkurseröffnung entstehen, können Masseverbindlichkeiten darstellen. Da das Steuerrecht keinen allgemeinen Teil kennt, der für alle Steuern anwendbar wäre, muss die zeitliche Entstehung von Steuerforderungen für die verschiedenen Steuerarten unterschiedlich beantwortet werden. Der vorliegende Beitrag erörtert deshalb für die wichtigsten Steuerarten den Zeitpunkt der Entstehung von Steuerforderungen. Sodann werden die daraus gewonnenen Erkenntnisse auf das Konkursverfahren angewendet. Vor den Ausführungen zur Entstehung von Steuerforderungen werden zunächst die wichtigsten Unterschiede zwischen Konkursforderungen und Masseverbindlichkeiten dargestellt, welche ihre Grundlage im Konkursrecht haben.

⁵ Das gilt jedoch nicht für den Kanton Basel-Stadt. Gemäss § 44 Abs. 1 und § 57 Abs. 2 StG/BS endet hier die Steuerpflicht von natürlichen Personen mit der Eröffnung des Konkurses.

⁶ BGE 137 II 136 E. 3.1 m.w.H. Hierzu gehört auch, dass bei Mehrwertsteuerforderungen Art. 85a SchKG nicht anwendbar ist, d.h. ein Betriebener kann nicht mit Klage vom Gericht des Betriebensortes feststellen lassen, dass seine Schuld nicht, nicht mehr besteht oder gestundet ist. Vgl. Art. 86 Abs. 6 MWSTG.

II. Konkursforderungen und Masseverbindlichkeiten

A. Die Unterscheidung zwischen Konkursforderungen und Masseverbindlichkeiten

Die Vollstreckung einer Steuerforderung ist unterschiedlich, je nachdem, ob es sich bei dieser Steuerforderung um eine Konkursforderung oder um eine Masseverbindlichkeit handelt. *Konkursforderungen* sind Forderungen, die vor Konkurseröffnung entstanden sind. Für sie haftet die Insolvenzschuldnerin. Die Konkursforderungen werden daher aus dem Nettoerlös befriedigt, der nach der Konkursverwertung verbleibt.⁷ Steuerforderungen stellen dabei Drittklassforderungen dar, weshalb das Gemeinwesen häufig einen Totalausfall erleidet.⁸

Masseverbindlichkeiten entstehen hingegen durch die Tätigkeiten der Vollstreckungsorgane im Insolvenzverfahren. Die Masseverbindlichkeiten können somit erst *nach* der Konkurseröffnung entstehen und verpflichten immer die Masse.⁹ Masseverbindlichkeiten werden entsprechend vorrangig, d.h. vor Ausrichtung der Liquidationsdividende, aus dem Bruttoerlös gedeckt und können zudem durch Pfändung vollstreckt werden.¹⁰ Im Vergleich zu Konkursforderungen sind Masseverbindlichkeiten somit «superprivilegiert»,¹¹ weshalb der Unterscheidung zwischen Konkursforderung und Masseverbindlichkeit im Konkursrecht eine *zentrale Bedeutung* zukommt.

B. Das Entstehen von Masseverbindlichkeiten

Das Konkursrecht gibt wenig Auskunft darüber, was Masseverbindlichkeiten sind.¹² Es besagt lediglich, dass die durch die Vollstreckungsorgane eingegangenen Verbindlichkeiten und die Kosten für die Durchführung des Konkurses aus dem Konkurserlös vorab gedeckt werden müssen.¹³ Klar ist damit aber immerhin, dass Masseverbindlichkeiten nur im

⁷ FRANCO LORANDI, Masseverbindlichkeiten und ihre Entstehung, AJP 2017, 464 ff., 465.

⁸ Art. 219 Abs. 4 Dritte Klasse SchKG.

⁹ LORANDI (FN 7), AJP 2017, 465.

¹⁰ Art. 262 Abs. 1, Art. 319 Abs. 2 SchKG.

¹¹ BGE 106 III 118 E. 3; BSK SchKG II-BAUER/HARI/WÜTHRICH, Art. 319 N 12, in: Daniel Staehelin/Thomas Bauer/Franco Lorandi (Hrsg.), Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Basler Kommentar, 3. A., Basel 2021 (zit. BSK SchKG II-BEARBEITER/IN); PETER LUDWIG, Der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung (Liquidationsvergleich), Diss. Bern 1970, 93.

¹² In der Lehre wird die gesetzliche Regelung deshalb als unklar bezeichnet (LORANDI [FN 7], AJP 2017, 467).

¹³ Art. 262 Abs. 1, Art. 310 Abs. 2 SchKG.

Insolvenzverfahren und somit zeitlich erst *nach* der Konkursöffnung entstehen können. Dabei ist der Zeitpunkt der Forderungsentstehung massgebend und nicht, ob die Forderung bereits fällig oder liquide ist.¹⁴ Da jedoch nicht grundpfandgesicherte Ansprüche gemäss Art. 208 SchKG mit der Konkursöffnung sowieso fällig werden, fällt bei zivilrechtlichen Forderungen die Konkursöffnung mit der Fälligkeit zusammen.

Zusätzlich ergibt sich aus diesen Bestimmungen, dass Masseverbindlichkeiten nur entstehen können, wenn die *Vollstreckungsorgane* allein oder zusammen mit der Schuldnerin *handeln*.¹⁵ Zur Entstehung von Masseverbindlichkeiten bedarf es also der Mitwirkung der Konkursverwaltung. Wird die Schuldnerin ohne Mitwirkung der Masse tätig, entstehen somit keine Masseverbindlichkeiten.¹⁶ Dies hat zur Folge, dass die Tätigkeiten der Schuldnerin vor einer Konkursöffnung nicht zu Masseverbindlichkeiten führen können, da die Konkursverwaltung zu dem Zeitpunkt noch gar nicht involviert ist. Dies gilt auch dann, wenn die aus solchen Tätigkeiten resultierenden Forderungen erst nach der Konkursöffnung entstehen. Schliesslich können auch private Tätigkeiten der Schuldnerin nicht zu Masseverbindlichkeiten führen.¹⁷

Zu klären ist nun noch die Frage, was mit Forderungen geschieht, bei denen die Konkursverwaltung nicht mitwirkte, die aber dennoch erst nach der Konkursöffnung entstehen. Zu denken ist hier insbesondere an mehrjährige Mietverhältnisse. Während solche Forderungen früher ins Leere fielen und nicht vollstreckbar waren, können Forderungen aus Dauerschuldverhältnissen seit 2014 auch dann im Konkurs eingegeben werden, wenn sie nach der Konkursöffnung entstehen.¹⁸ Sie werden damit ebenfalls zu Konkursforderungen. Dies gilt allerdings nur bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin oder bis zum Ende des Dauerschuldverhältnisses. Forderungen, die noch später entstehen, können weiterhin nicht vollstreckt werden.

Die soeben gemachten Ausführungen gelten auch in Bezug auf das Steuerrecht. Für die Vollstreckung von Steuerforderungen ist damit ebenfalls der Zeitpunkt der Forderungsentstehung von entscheidender Bedeutung. Nur Steuerforderungen, die nach Konkursöffnung entstehen und bei deren Entstehung die Konkursverwaltung mitwirk-

te, können zu Masseverbindlichkeiten werden.¹⁹ Steuerforderungen, die vor der Konkursöffnung entstehen, sind stets als gewöhnliche Konkursforderungen zu behandeln.

Auch für Steuerforderungen ist somit der Zeitpunkt der Forderungsentstehung und nicht der Zeitpunkt der Fälligkeit massgebend. Anders als zivilrechtliche Forderungen,

Erst wenn kumulativ alle subjektiven und objektiven Elemente erfüllt sind, entsteht die Steuerforderung ex lege.

gen,²⁰ werden Steuerforderungen mit der Konkursöffnung jedoch *nicht automatisch fällig*. Da die Fälligkeit von Steuerforderungen zum wesentlichen Bestandteil des Steuerertrags gehört, kann diese durch rein vollstreckungsrechtliche Überlegungen nicht abgeändert werden. Ein Teil der Steuerrechtslehre zieht daraus sogar den Schluss, dass die Vollstreckung von nicht fälligen Steuerforderungen im Konkursverfahren ausgeschlossen sei.²¹ Diese Schlussfolgerung ist jedoch abzulehnen. Ob eine Konkursforderung vorliegt oder nicht, hängt nämlich nicht vom Zeitpunkt der Fälligkeit ab, sondern vom Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung. Steuerforderungen, die vor der Konkursöffnung entstehen, jedoch erst nach der Konkursöffnung fällig werden, können ohne weiteres im Konkursverfahren geltend gemacht werden. Die Konkursverwaltung hat dabei lediglich den besonderen Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung zu beachten.

In der Realität wirft die Fälligkeit von Steuerforderungen jedoch kaum je praktische Fragen auf. Zum einen enthalten das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer und einige kantonale Steuergesetze ausdrückliche Bestimmungen, wonach Steuerforderungen mit der Eröffnung des Konkurses fällig werden.²² Zum anderen werden in den Kantonen, die keine solche Bestimmung kennen, die Einkommens-, Vermögens- und Gewinnsteuern fällig, bevor die eigentliche Steuerforderung entsteht.²³ Diese steu-

¹⁴ Sinngemäss BSK SchKG II-HUNKELER (FN 11), Art. 197 N 13.

¹⁵ BSK SchKG II-BAUER/HARI/WÜTHRICH (FN 11), Art. 319 N 14; LORANDI (FN 7), AJP 2017, 467.

¹⁶ BGer, 4D_28/2011; 4A_746/2012.

¹⁷ LORANDI (FN 7), AJP 2017, 467.

¹⁸ Art. 211a Abs. 1 SchKG.

¹⁹ Vgl. u.a. BGE 137 II 136 E. 6.6 m.w.H.; BGer, 2C_792/2008, E. 3.2.

²⁰ Art. 208 Abs. 1 SchKG.

²¹ ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2016, 621; a.M. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 173 FN 23.

²² Art. 161 Abs. 4 lit. d DBG; für das kantonale Steuerrecht vgl. bspw. § 44 Abs. 1, § 57 Abs. 2, § 194 Abs. 2 lit. d StG/BS.

²³ Zum Beispiel ist der Verfalltag für die kantonalen Einkommens-, Vermögens-, Gewinn- und Kapitalsteuern in den Kantonen Basel-Landschaft und Zürich jeweils der 30. September. Im Kanton St. Gallen ist der Verfalltag für die Einkommens- und Vermögenssteuer der 31. Juli. Die jeweiligen Steuern für das Jahr 2021 wurden in diesen Kantonen somit per 30. September 2021 bzw. 31. Juli 2021 fällig. Vgl. § 135 Abs. 1 StG/BL, § 49

errechtliche Besonderheit hat zur Folge, dass Steuerforderungen, die vor der Konkursöffnung entstehen und in den Konkurs eingebracht werden können, immer auch fällig sind. Eine analoge Anwendung von Art. 208 SchKG auf steuerrechtliche Forderungen ist deshalb nicht notwendig.

III. Entstehen von Steuerforderungen

A. *Obligatio ex lege*

Wie bereits in der Einführung erwähnt, kennt das Steuerrecht keinen allgemeinen Teil, der für alle Steuerarten anwendbar wäre und der demzufolge die Entstehung von Steuerforderungen einheitlich für die gesamte Steuerrechtsordnung definieren würde. Das Definieren von allgemeinen Grundsätzen ist im Steuerrecht daher weitgehend der Rechtsprechung und der Lehre überlassen. Dabei sind sich die Rechtsprechung und die Lehre einig, dass Steuerforderungen nur unmittelbar kraft eines Gesetzes im formellen Sinne entstehen können.²⁴ Anders als das im allgemeinen Verwaltungsrecht ansonsten üblich ist, entstehen Steuerforderungen somit nicht erst durch eine Verfügung. Mithin entstehen Steuerforderungen, *sobald alle Voraussetzungen des Steuertatbestandes erfüllt sind*. Der Steuertatbestand besteht dabei üblicherweise nicht aus einer einzigen Norm, sondern aus einem Zusammenspiel verschiedener Normen, wobei sowohl subjektive als auch objektive Tatbestandselemente gegeben sein müssen.²⁵ Die subjektiven Tatbestandselemente regeln die Steuerpflicht der natürlichen und juristischen Personen und damit die Zugehörigkeit zu einer Steuerhoheit. Die objektiven Elemente bezeichnen das zu besteuerte Steuerobjekt und legen dar, wie die Steuer betragsmässig zu bemessen ist.

Eine Steuerforderung entsteht dabei erst, wenn der Lebenssachverhalt die subjektiven und die objektiven Elemente des Steuertatbestands erfüllt. Damit wird ersichtlich, weshalb der Zeitpunkt der Forderungsentstehung für jede Steuerart unterschiedlich bestimmt werden muss und weshalb immer der Einzelfall zu beurteilen ist. Steuerveranlagungen und Vollzugshandlungen des Gemeinwesens haben dabei *keinen* Einfluss auf das Entstehen einer Steuerforderung. Ebenso hat die Fälligkeit grundsätzlich keinen

Einfluss auf die Entstehung einer Steuerforderung.²⁶ Sie legt nur den Zeitpunkt fest, in dem das Gemeinwesen die Bezahlung der Steuer einfordern kann. Das gilt allerdings nicht für *Verzugszinsen*. Die Fälligkeit der Steuerforderung bestimmt den Beginn des Verzugszinsenlaufs und ist damit für die Entstehung der Verzugszinsenforderung direkt konstitutiv.

Um den Zeitpunkt der Entstehung von Steuerforderungen zu bestimmen, ist zwischen Subjekt- und Objektsteuern zu unterscheiden. Während bei den *Subjektsteuern* sowohl die persönlichen Verhältnisse als auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, wird bei reinen *Objektsteuern* das Steuerobjekt unabhängig von den individuellen Umständen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person besteuert.²⁷ Zu den Subjektsteuern gehören bei den natürlichen Personen die Einkommens- und die Vermögenssteuer und bei den juristischen Personen die Gewinn- und die Kapitalsteuer.²⁸ Die bekanntesten Objektsteuern sind die kantonalen Grundstückgewinnsteuern, die Verrechnungssteuer und die Mehrwertsteuer. Diese *Unterscheidung* zwischen Subjekt- und Objektsteuern ist deshalb *wichtig*, weil für die Entstehung von Subjektsteuerforderungen die jeweiligen Steuer- und die Bemessungsperioden heranzuziehen sind, während bei den Objektsteuern häufig das Gesetz den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung ausdrücklich regelt. Auf die Unterschiede wird nachfolgend im Detail eingegangen.

B. Zeitliche Entstehung von Subjektsteuern (Einkommens-, Vermögens-, Gewinn- und Kapitalsteuern)

1. Im Allgemeinen

Wie erwähnt, entstehen Steuerforderungen, sobald alle subjektiven und objektiven Elemente des Steuertatbestands erfüllt sind. Für die zeitliche Zuordnung der subjektiven und objektiven Elemente des Steuertatbestands kennt die Steuerrechtsordnung die Konzepte der Steuerperiode und der Bemessungsperiode bzw. des Bemessungsstichtags. Während die Steuerperiode die zeitliche Entstehung der subjektiven Elemente des Steuertatbestandes definiert, beschlägt die Bemessungsperiode bzw. der Bemessungsstichtag die zeitliche Entstehung der objektiven Elemente.

Die *Steuerperiode* bestimmt somit den Zeitraum, für den die Steuer geschuldet ist. Sie setzt voraus, dass eine

Abs. 1 StV/ZH, Art. 86^{bis} StV/SG; die Steuerforderungen entstehen jedoch erst nach Ablauf des Jahres. Vgl. Ausführungen in Kapitel III.B.

²⁴ MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, § 6 N 71; BLUMENSTEIN/LOCHER (FN 21), 369; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. A., Zürich 2020, § 5 N 11, 60 ff.; vgl. u.a. BGer, 2C_116/2010, E. 2.2 (Pra 2011, Nr. 26); BGE 107 Ib 376 E. 3 (Pra 1982, Nr. 249).

²⁵ REICH (FN 24), § 5 N 46.

²⁶ Eine Ausnahme ist die Verrechnungssteuer. Vgl. unten III.C.1.

²⁷ REICH (FN 24), § 2 N 44 f.

²⁸ In Form der Minimalsteuer ist die Kapitalsteuer jedoch eine Objektsteuer. Vgl. unten III.B.2.a.ii.

natürliche oder juristische Person für diesen Zeitraum steuerpflichtig ist und dass das Gemeinwesen seine Steuerhoheit über diese natürliche oder juristische Person ausüben kann. In der Schweiz stimmt die Steuerperiode üblicherweise mit dem Kalenderjahr überein.²⁹ Bei juristischen Personen entspricht die Steuerperiode allerdings dem Geschäftsjahr, weshalb diese ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben können.³⁰

Die *Bemessungsperiode* und der Bemessungsstichtag definieren die Zeitspanne bzw. den Zeitpunkt für die betragsmässige Bemessung des Steuerobjekts. Erneuert sich das Steuerobjekt immer wieder – wie bspw. bei der Einkommens- oder der Gewinnsteuer – muss das Steuerobjekt über eine gewisse Zeitspanne gemessen werden. Entsprechend spricht man hier von der Bemessungsperiode. Besteht das Steuerobjekt hingegen konstant fort und variiert nur in seiner Höhe, so genügt ein *Bemessungsstichtag*. Zur ersten Gruppe von Steuern mit einer Bemessungsperiode zählen die Einkommens- und Gewinnsteuern. Zur zweiten Gruppe von Steuern mit einem Bemessungsstichtag gehören die Vermögens- und Kapitalsteuern.³¹ Seit dem 1. Januar 2003 folgen alle Subjektsteuern der sogenannten Gegenwartsbemessung, d.h. die Bemessung erfolgt im gleichen Jahr wie die Steuerperiode.³² Steuerperiode und Bemessungsperiode stimmen somit überein.³³ Das gilt

auch für die Vermögens- und Kapitalsteuern. Massgebender Bemessungsstichtag ist hier jeweils der letzte Tag der Steuerperiode.³⁴

In der Lehre wird teilweise vertreten, dass für die Entstehung der Steuerforderung ausschliesslich die Steuerperiode und die Steuerpflicht massgebend seien.³⁵ Nach der hier vertretenen Auffassung ist das jedoch abzulehnen. Um eine

In der Praxis sind Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen häufig Konkursforderungen.

Steuerforderung zu begründen, müssen sämtliche Tatbestandselemente einer Steuer erfüllt sein. Dazu gehören nicht nur die subjektiven Elemente, welche die Steuerpflicht und die Steuerhoheit regeln, sondern auch die objektiven Elemente für die Bezeichnung und Bemessung des Steuerobjekts. Erst wenn kumulativ alle subjektiven und objektiven Elemente erfüllt sind, entsteht die Steuerforderung ex lege. Entsprechend bestimmt sich bei den Subjektsteuern der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung nicht allein aufgrund der Steuerperiode, sondern *immer in Kombination mit der Bemessungsperiode bzw. dem Bemessungsstichtag*.

Zudem wird in der Lehre auch die Auffassung vertreten, bei Subjektsteuern entstehe die Steuerforderung bei Zufluss bzw. Realisation, weshalb die Entstehung von Steuerforderungen «rollend» sei.³⁶ Unklar ist, ob das Bundesgericht diese Auffassung übernommen hat. In einem Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer, die bei einer Zwangsversteigerung einer Immobilie im Geschäftsvermögen anfiel, führte das Bundesgericht aus: « Elle [die Steuerforderung] naît lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache l'apparition de la créance d'impôt est réalisé. »³⁷ Und weiter folgerte das Bundesgericht: « En matière d'impôt sur les bénéfiques en capital, le fait générateur est la réalisation d'un gain. »³⁸ In der Folge schieg sich das Bundesgericht aber darüber aus, ob damit auch der Zeitpunkt der Forderungsentstehung gemeint ist. Der Entscheid betraf zudem die Besteuerung des Grundstückgewinns im Rahmen eines

²⁹ Die Steuerperiode kann jedoch vom Kalenderjahr abweichen. Man spricht in diesem Fall von einer unterjährigen oder einer überlangen Steuerperiode. Unterjährige Steuerperioden entstehen, wenn die Steuerpflicht einer natürlichen oder juristischen Person vor Ablauf des Kalenderjahres endet. Bei natürlichen Personen ist das der Fall, wenn sie ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen oder bei ihrem Tod. Bei juristischen Personen entsteht eine unterjährige Steuerperiode, wenn sie während dem Geschäftsjahr ihren Sitz ins Ausland verlegen oder sie liquidiert werden. Selbständigerwerbende und juristische Personen können zudem im ersten Jahr auch eine überlange Steuerperiode wählen. Fällt die Gründung bspw. auf den 1. September 2021, kann das Geschäftsjahr auch per Ende 2022 abgeschlossen werden. Vgl. Art. 54 Abs. 2, Art. 40 Abs. 1 DBG; Art. 15 Abs. 1 StHG.

³⁰ Vgl. Art. 79 Abs. 2 DBG; Art. 31 Abs. 2 StHG.

³¹ ERNST BLUMENSTEIN und PETER LOCHER sprechen im ersten Fall von «rekreszierenden Steuerobjekten» und im zweiten Fall von «kontinuierlichen Steuerobjekten» (BLUMENSTEIN/LOCHER [FN 21], 371).

³² Art. 41 Abs. 1 i.V.m. Art. 40 Abs. 1 DBG bzw. Art. 16 Abs. 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 StHG. Das gilt einzig nicht für Selbständigerwerbende, deren Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht. Bei allen natürlichen Personen entspricht die Steuerperiode dem Kalenderjahr. Weil jedoch für die Bemessung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit das Geschäftsjahr massgebend ist und dieses vom Kalenderjahr abweichen kann, ist es möglich, dass hier Steuerperiode und Bemessungsperiode nicht vollständig übereinstimmen. Art. 41 Abs. 2 DBG bzw. Art. 16 Abs. 2 StHG.

³³ Die Steuer für die Steuerperiode 2022 bemisst sich also nach dem in diesem Jahr erzielten Einkommen bzw. Gewinn. Vor 2003 gab es auch Kantone, welche die Vergangenheitsbemessung anwendeten. In diesem Fall wäre die Steuer für das Jahr 2022 nach dem Einkommen des Jahres 2021 zu bemessen. Vgl. REICH (FN 24), § 16 N 8 ff.

³⁴ Art. 17 Abs. 1, Art. 31 Abs. 4 StHG.

³⁵ BLUMENSTEIN/LOCHER (FN 21), 371.

³⁶ BEUSCH (FN 24), § 6 N 71; ähnlich JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse – L'imposition du revenu et de la fortune*, Neuenburg 1980, 348.

³⁷ BGE 122 II 221 E. 4a. Mit Bezug auf diesen Entscheid äusserte sich das Bundesgericht sodann auch in folgenden Entscheiden zur zeitlichen Entstehung von Steuerforderungen: BGER, 5A_222/2010, E. 6.3.2; 2C_520/2011, E. 3.2; 5A_54/2011, E. 2.3.2; 2C_939/2011, E. 7; 2C_692/2013, E. 4.2. Dabei liess das Bundesgericht die Frage weiterhin unbeantwortet, ob Steuerforderungen «rollend» entstehen. Im Unterschied zu BGE 122 II 221 bezogen sich diese Entscheide nicht auf das Konkursrecht.

³⁸ BGE 122 II 221 E. 4a.

Zwangsvollstreckungsverfahrens, weshalb die Ausführungen in Bezug auf die Entstehung von Subjektsteuerforderungen nicht einschlägig sind.

Die Auffassung, wonach Steuerforderungen im Zeitpunkt des Zuflusses bzw. der Realisation entstehen, wird hier abgelehnt. Tatsächlich steht die betragsmässige Höhe des Steuerobjekts, und damit auch der Steuer, nämlich erst mit dem Ablauf der Bemessungsperiode fest. Ein während der Bemessungsperiode erzielt Einkommen oder ein während der Bemessungsperiode realisierter Gewinn kann bspw. mit einem später erlittenen Verlust verrechnet werden oder es fallen Gewinnungskosten an, die später ebenfalls vom Einkommen bzw. Gewinn abgezogen werden können. Auch ist im Zeitpunkt des Einkommenszuflusses bzw. der Gewinnrealisierung die genaue Länge der Bemessungsperiode noch nicht bekannt. Die Bemessungsperiode kann bspw. durch den Tod oder den Wegzug kürzer sein als ein Kalenderjahr. Erst nach Ablauf der Bemessungsperiode bzw. des Bemessungsstichtages sind alle für die Entstehung der Steuerforderung notwendigen Elemente bekannt.³⁹ Erst dann kann die Höhe der Steuer betragsmässig bestimmt werden. Das gilt sowohl für die Einkommens- und Gewinnsteuern als auch für die Vermögens- und Kapitalsteuern. Da bei den Subjektsteuern die Bemessungsperiode mit der Steuerperiode übereinstimmt, entstehen die *Einkommens-* und die *Gewinnsteuerforderungen* somit in einer logischen Sekunde nach dem letzten Tag des Kalender- bzw. Geschäftsjahres.

2. Im Konkursverfahren

a. Einkommens- und Gewinnsteuern

Einkommens- oder Gewinnsteuerforderungen stellen *Masseverbindlichkeiten* dar, wenn sie nach der Konkursöffnung entstanden sind und die Konkursverwaltung gleichzeitig bei der Erzielung des Einkommens bzw. Gewinns mitwirkt. Da der Steuertatbestand, wie oben ausgeführt, erst in einer logischen Sekunde nach Ablauf der Steuerperiode bzw. der Bemessungsperiode erfüllt ist, entstehen Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen für das gesamte Jahr der Konkursöffnung erst nach dieser Konkursöffnung.⁴⁰ Somit können grundsätzlich

auch Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen aus dem Jahr der Konkursöffnung Masseverbindlichkeiten darstellen. Das gilt allerdings nicht für *Kantone*, die in ihren Steuergesetzen im Falle eines Konkurses ausdrücklich eine *Beendigung der Steuerpflicht vorgesehen* haben. So besagt bspw. das Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt, dass für natürliche Personen die Einkommenssteuerpflicht mit der Konkursöffnung endet.⁴¹ Für das Jahr der Konkursöffnung gibt es hier somit *zwei Steuerforderungen*: Die erste Steuerforderung entsteht mit der Konkursöffnung bzw. in einer logischen Sekunde danach. Diese Steuerforderung betrifft den Zeitraum zwischen dem 1. Januar und dem Tag der Konkursöffnung und stellt auf jeden Fall eine Konkursforderung dar. Die zweite Steuerforderung betrifft die Zeitspanne zwischen der Konkursöffnung und dem letzten Tag des Jahres. Die zweite Steuerforderung ist eine Masseverbindlichkeit, sofern die Konkursverwaltung an der Weiterführung der Geschäftstätigkeit nach Konkursöffnung mitwirkte.

In der Praxis sind Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen häufig Konkursforderungen. Zum einen, weil Einkommens- und Gewinnsteuern nur dann anfallen, wenn steuerpflichtige Personen tatsächlich Einkommen oder Gewinne erzielen. Gleichzeitig haben sowohl Selbständigerwerbende als auch juristische Personen die Möglichkeit, vom Reingewinn den *Verlust aus den vergangenen sieben Steuerperioden abzuziehen*.⁴² In vielen Fällen dürfte diese siebenjährige Verlustverrechnungsperiode ausreichen, um einen allfälligen Erlös aus der Zwangsverwertung zu eliminieren. In der Praxis haben die Einkommens- und die Gewinnsteuern deshalb eine zentrale Bedeutung bei finanziellen Sanierungen von Unternehmen, also dann, wenn es darum geht, einen Konkurs abzuwenden. Im Konkursverfahren finden sie jedoch in der Regel wenig Beachtung.

Zum anderen spielt die zeitliche Entstehung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerforderung nur dann eine Rolle, wenn die *Weiterführung der Geschäftstätigkeit von der Konkursverwaltung genehmigt worden ist*. Dasjenige Einkommen, welches der *natürlichen Person* ab Konkursöffnung gemäss Konkursrecht zur freien Verfügung steht, stellt deshalb keine Masseverbindlichkeit dar.⁴³ In der Pra-

³⁹ Ebenso REICH (FN 24), § 5 N 61 mit Verweis auf § 36 Abs. 1 des deutschen Einkommenssteuergesetzes, welches für das deutsche Recht festlegt: «Die Einkommensteuer entsteht, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.»

⁴⁰ Aus steuerrechtlicher Sicht zu präzisieren ist deshalb die in der konkursrechtlichen Literatur geäusserte Auffassung, dass für die zeitliche Entstehung auf das steuerbegründende Ereignis abzustellen sei. KURT STÖCKLI/PHILIPP POSSA, in: Daniel Hunkeler (Hrsg.), Kurzkomentar zum Schuldbetreibungs- und Konkursgesetz, 2. A., Basel 2014 (zit. KUKO

SchKG-BEARBEITER/IN), Art. 262 N 15; BSK SchKG II-STAEHELIN (FN 11), Art. 262 N 15. Diese Auffassung führt zwar in der Praxis zumeist zum richtigen Resultat, ignoriert jedoch die Tatsache, dass Steuerforderungen auch dann erst nach der Konkursöffnung entstehen können, wenn die steuerbegründenden Ereignisse bereits vor Konkursöffnung (im gleichen Kalenderjahr) stattfanden.

⁴¹ § 44 StG/BS.

⁴² Art. 31 Abs. 1, Art. 67 Abs. 1 DBG; Art. 10 Abs. 2, Art. 25 Abs. 3 StHG.

⁴³ Art. 197 Abs. 2 SchKG *e contrario*; LORANDI (FN 7), AJP 2017, 471.

xis werden Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen daher vor allem dann zu Masseverbindlichkeiten, wenn sie *durch eine Zwangsverwertung ausgelöst* werden. Aus diesem Blickwinkel ist auch die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts zu verstehen. Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung festgehalten, dass Einkommens- und Gewinnsteuern nur dann Masseverbindlichkeiten sein können, wenn die für die Besteuerung massgebenden Tatbestandselemente nach Konkurseröffnung gegeben sind.⁴⁴ Soweit ersichtlich betrifft die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts jedoch nur Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen, die entweder durch eine Verwertung ausgelöst wurden oder der Insolvenzschuldnerin zuzurechnen waren und sich nicht auf eine durch die Konkursverwaltung genehmigte beschränkte Fortführung der Geschäftstätigkeit beziehen.⁴⁵

Daraus den Schluss zu ziehen, Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen seien nie oder höchstens im Zusammenhang mit einer Zwangsverwertung Masseverbindlichkeiten, würde jedoch zu kurz greifen. Umfangreichere Konkursverfahren dauern häufig länger als sieben Jahre. Nach Ablauf von sieben Jahren entfällt die Möglichkeit der Verrechnung mit Verlusten, die vor der Konkurseröffnung erzielt wurden. Neben den *Gewinnen aus einer erfolgreichen Zwangsverwertung* können in diesen Fällen vor allem *Einnahmen aus paulianischen Anfechtungen* oder aus der erfolgreichen *Geltendmachung von aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsansprüchen* steuerbar sein. Die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer folgt dabei grundsätzlich dem handelsrechtskonformen Einzelabschluss.⁴⁶ Erzielt bspw. die Konkursmasse im Prozess einer paulianischen Anfechtung einen Vergleich, so werden die Einnahmen aus diesem Vergleich in den allermeisten Fällen als ausserordentlicher Ertrag zu verbuchen sein.⁴⁷ Ein daraus resultierender Gewinn unterliegt damit der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer, und weil hier an der Mitwirkung der Konkursverwaltung kein Zweifel bestehen kann, handelt es sich bei diesen Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen um Masseverbindlichkeiten. In solchen Fällen ist es deshalb

zwingend erforderlich, dass die Konkursverwaltung rechtzeitig entsprechende Rückstellungen für die Steuerforderungen vornimmt.

Ungeklärt ist zudem die Frage, ob im Rahmen *der Abtretung eines Rechtsanspruchs der Masse an einzelne Gläubiger* gemäss Art. 260 SchKG ebenfalls Steuerforderungen entstehen können, die als Masseverbindlichkeiten zu behandeln sind. Die Abtretung von Rechtsansprüchen der Masse ist keine Abtretung im Sinne des Zivilrechts, sondern räumt der Gläubigerin lediglich ein Prozessführungsrecht mit dem Anspruch auf Vorabbefriedigung ein.⁴⁸ Zivilrechtlich bleibt der Rechtsanspruch also bei der Insolvenzschuldnerin. Das Gleiche gilt für das Steuerrecht, d.h. auch steuerrechtlich stehen die Einnahmen weiterhin der Insolvenzschuldnerin zu. Gelingt es der Gläubigerin aus der abgetretenen Forderung einen Erlös zu erzielen, so sind die-

Eine Kapitalbesteuerung ist nur dann ausgeschlossen, wenn tatsächlich kein Eigenkapital vorhanden ist.

se Einnahmen auch steuerrechtlich der Insolvenzschuldnerin zuzurechnen. Resultiert in der Erfolgsrechnung dadurch ein Gewinn und kann dieser nicht mehr mit bestehenden Verlustvorträgen oder laufenden Aufwendungen verrechnet werden, so entstehen die daraus resultierenden Einkommens- bzw. Gewinnsteuerforderungen nach einer Konkurseröffnung, d.h. sie können grundsätzlich auch Masseverbindlichkeiten darstellen.

Offen, und soweit ersichtlich vom Bundesgericht *noch nicht entschieden*, ist allerdings die Frage, ob die Ausstellung der Abtretungsverfügung eine genügende Mitwirkung der Konkursverwaltung darstellt, um eine Verbindlichkeit der Masse entstehen zu lassen. Die Tatsache, dass die Abtretung des Rechtsanspruches nicht aus einem Antrieb der Konkursverwaltung erfolgt, und sie zur Abtretung gesetzlich verpflichtet ist, sofern sie den Anspruch nicht selbst geltend machen will, weist darauf hin, dass das bloss Ausstellen einer Abtretungsverfügung für eine Mitwirkung der Konkursverwaltung nicht genügen kann. Dabei handelt es sich um keine steuerrechtliche, sondern um eine konkursrechtliche Frage, die aber letztlich dennoch von den Steuergerichten entschieden werden muss.⁴⁹

⁴⁴ BGE 137 II 136 E. 6.6 m.w.H.; 122 II 221 E. 4a; BGer, 7C_792/2008, E. 3.2 m.w.H.

⁴⁵ Vgl. insbesondere BGE 122 II 221 E. 4a; aber auch BGE 137 III 37 E. 4.1; 52 I 205 E. 3.

⁴⁶ Es gilt das sogenannte Massgeblichkeitsprinzip. Für juristische Personen vgl. Art. 58 Abs. 1 DBG.

⁴⁷ Kein ausserordentlicher Ertrag wäre es, wenn die Forderung aus der paulianischen Anfechtung zuvor aktiviert worden wäre. Eine solche Aktivierung ist jedoch in den meisten Rechnungslegungsstandards nur zulässig, wenn die Realisierung des Ertrags «so gut wie sicher» ist. STEPHAN J. THIELE, Rechnungslegung für schwebende Rechtsstreitigkeiten, ST 23/03, 1062.

⁴⁸ BSK SchKG II-BACHOFNER (FN 11), Art. 260 N 1 m.w.H.

⁴⁹ Vgl. Verweise in FN 6.

b. Vermögens- und Kapitalsteuern

i. Im Allgemeinen

Die Vermögens- und Kapitalsteuerforderungen entstehen gleichzeitig wie die Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen, d.h. grundsätzlich erst in einer logischen Sekunde nach Ablauf des Kalenderjahres. Wie Einkommens- und Gewinnsteuerforderungen können somit auch Kapital- und Vermögenssteuerforderungen Masseverbindlichkeiten darstellen, sofern sie nach der Konkursöffnung entstanden sind und auf Tätigkeiten zurückzuführen sind, bei denen die Konkursverwaltung mitwirkte.

Anders als bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer hat das Bundesgericht jedoch entschieden, dass Vermögens- und Kapitalsteuerforderungen als *Konkursforderungen* zu behandeln seien und das unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Entstehung. Mit Verweis auf je ein Urteil der Verwaltungsgerichte der Kantone Bern und Luzern argumentierte das Bundesgericht, dass die Konkursöffnung ohne Einfluss sei auf die objektive und subjektive Steuerpflicht. Die Vermögens- bzw. Kapitalsteuerforderung entstehe daher vor der Konkursöffnung und würde bis zur Liquidation unverändert fortbestehen.⁵⁰ Zudem besteht nach Ansicht des Bundesgerichts zwischen der Vermögens- bzw. der Kapitalsteuer und der von der Konkursverwaltung angeordneten Tätigkeit ein *zu geringer «Nexus»*, um eine Masseverbindlichkeit zu begründen.⁵¹ Falls man Vermögens- bzw. Kapitalsteuerforderungen als Masseverbindlichkeiten anerkennt, würde das dem Staat ein Vorrecht einräumen und das Prinzip der Gleichbehandlung der Gläubiger verletzen.⁵²

Diese Argumentation des Bundesgerichts überzeugt nicht. Es ist nicht einzusehen, weshalb im Konkurs die Vermögens- und die Kapitalsteuerforderungen anders zu behandeln sind als die Einkommens- und die Gewinnsteuerforderungen. Bei der Vermögens- bzw. der Kapitalsteuer besteht zwar das Steuerobjekt über das Ende der Steuerperiode hinaus fort, während sich das Steuerobjekt bei den Einkommens- und Gewinnsteuern in jeder Steuerperiode erneuert. Allerdings ändert das nichts an der Tatsache, dass auch die Vermögens- bzw. Kapitalsteuer für jede Steuerperiode von Neuem geschuldet ist. Daher entstehen

auch die Vermögens- und Kapitalsteuerforderungen für jede Steuerperiode neu.

Abzulehnen ist auch das Argument, dass zwischen der von der Konkursverwaltung genehmigten Tätigkeit und der Vermögens- bzw. Kapitalsteuer keine genügende Verbindung bestehen könne, um eine Masseverbindlichkeit zu begründen. Wirtschaftlich und buchhalterisch ist das steuerbare Vermögen bzw. das steuerbare Eigenkapital das Resultat von zuvor erwirtschafteten Einkommen bzw. Gewinnen. Sofern die Konkursverwaltung bei der Erzielung dieses Einkommens bzw. Gewinns mitwirkte, besteht auch für das daraus resultierende Vermögen bzw. Eigenkapital eine genügende Verbindung zur Konkursverwaltung. Allerdings gilt das nur, soweit die Schuldnerin über steuerbares Vermögen bzw. Kapital verfügt.

ii. Die Kapitalsteuer als Minimalsteuer

Vielen Kantonen dient die Kapitalsteuer zusätzlich auch als Minimalsteuer.⁵³ Diese Kantone erheben die Kapitalsteuer entweder mindestens auf dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital oder mindestens auf dem Verkehrswert der im Kanton gelegenen Liegenschaften.⁵⁴ In beiden Fällen führt das dazu, dass die Kapitalsteuer auch dann bezahlt werden muss, wenn das Stamm- oder Grundkapital nicht mehr gedeckt ist.⁵⁵

Allerdings ergeben sich durch das *verfassungsrechtliche Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*⁵⁶ *Einschränkungen* für die Minimalsteuer. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt nämlich, dass Subjektsteuern nur nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhoben werden dürfen.⁵⁷ Ein Bilanzverlust bzw. eine Überschuldung ist deshalb gemäss dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Erhebung der Minimalsteuer zwingend zu berücksichtigen.⁵⁸ Das Bundesgericht

⁵⁰ BGer, 2C.792/2008, E 3.2 mit Verweis auf BVR 1977 E. 5, 440 ff. und LGVE 2004 II, Nr. 26 E. 3. Ein vergleichbares Urteil hat das Verwaltungsgericht Zürich zur ergänzenden Vermögenssteuer erlassen: VGer ZH, SB.2000.00012, 30.8.2000, E. 2b f.; zustimmend zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung Urs BEHNISCH/ANDREA OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV 2010, 446 ff., 487 f.

⁵¹ BGer, 2C.792/2008, E 3.3.

⁵² BGer, 2C.792/2008, E 3.3.

⁵³ In der Vergangenheit führten verschiedene Kantone Minimalsteuern ein, um nicht gewinnstrebige Unternehmen einer minimalen Besteuerung zuzuführen. Vgl. Ausführungen in BGE 96 I 569 E. 3c.

⁵⁴ Eine *Mindestbesteuerung* kennen die Kantone Basel-Landschaft, Luzern, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Freiburg, Schaffhausen, Appenzell-Ausserrhodon, Thurgau, Tessin, Waadt und Wallis. Vgl. Übersicht bei Eidgenössische Steuerverwaltung, Steuerinformationen, Besteuerung der juristischen Personen, Juni 2020, Internet: <https://www.estv.admin.ch> > Steuerpolitik Steuerstatistiken Publikationen > Publikationen > Fachinformationen > Schweizerisches Steuersystem > Dossier Steuerinformationen.

⁵⁵ Vgl. bspw. § 60 Abs. 3 StG/BL.

⁵⁶ Art. 127 Abs. 2 BV.

⁵⁷ Vgl. BSK BV-BEHNISCH, Art. 127 N 28 ff., in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belsler/Astrid Epiney (Hrsg.), Bundesverfassung, Basler Kommentar, Basel 2015.

⁵⁸ Die Kantone Appenzell-Ausserrhodon, Graubünden, Neuenburg und St. Gallen berücksichtigen den Bilanzverlust als negative Reserve. Im Ergebnis wird deshalb nur das tatsächlich vorhandene Eigenkapital besteu-

hat deshalb bereits früh festgehalten, dass es unzulässig sei, von notleidenden Gesellschaften eine Minimalsteuer zu erheben.⁵⁹ Andernfalls würde die Kapitalsteuer zu einer Objektsteuer.

In einigen Kantonen sind die Gerichte deshalb zum Schluss gekommen, dass für das Jahr der Konkursöffnung oder bei einem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung keine Minimalsteuer erhoben werden darf.⁶⁰ Allerdings geht es zu weit, im Falle einer Konkursöffnung eine Kapitalbesteuerung generell auszuschliessen. Eine Kapitalbesteuerung ist nur dann ausgeschlossen, wenn tatsächlich kein Eigenkapital vorhanden ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Konkurs infolge Überschuldung eingetreten ist. Wurde der Konkurs jedoch aufgrund eines Organisationsmangels⁶¹ durchgeführt, schliesst das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Kapitalbesteuerung nicht aus.

C. Zeitliche Entstehung von Objektsteuern (Grundstückgewinn-, Verrechnungs- und Mehrwertsteuer)

Objektsteuern haben weder eine Steuer- noch eine Bemessungsperiode. Bei den Objektsteuern ist die zeitliche Entstehung der Steuerforderung in der Regel im Gesetz ausdrücklich geregelt. So bestimmt bspw. das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, dass die *Grundstückgewinnsteuerforderung* mit der Veräusserung des Grundstücks begründet werde.⁶² Gemeint ist damit nicht nur die Begrün-

Bei Kapitalerträgen entstehen somit die Verrechnungssteuerforderung und der Rückerstattungsanspruch zur gleichen Zeit.

dung der Steuerpflicht, sondern auch der Zeitpunkt für die Bemessung des Steuerobjekts. Die wörtlich fast gleichen Bestimmungen enthalten die Steuergesetze der Kantone Aargau⁶³ und Solothurn⁶⁴ und auch das Steuergesetz des

Kantons Basel-Stadt regelt detailliert den Zeitpunkt der Entstehung der Grundstückgewinnsteuerforderung⁶⁵.

Weniger klar geregelt ist jedoch der Zeitpunkt für die Entstehung der *Verrechnungs- und der Mehrwertsteuerforderung*. Zwar bestimmt das Gesetz hier ebenfalls die zeitliche Entstehung der Steuerforderung, jedoch gilt es auch noch den Zeitpunkt für die Entstehung des Rückerstattungsanspruchs und des Vorsteuerabzugs zu klären.

1. Verrechnungssteuer

a. Im Allgemeinen

Der primäre Zweck der Verrechnungssteuer ist die Sicherstellung der ordnungsgemässen Besteuerung von Einkommen und Vermögen und damit die Bekämpfung der Steuerhinterziehung. Dieses Ziel wird erreicht, indem die steuerpflichtige Person auf den steuerpflichtigen Leistungen eine Quellensteuer abzieht, welche die Leistungsempfängerin zurückfordern kann, sofern sie die steuerbaren Leistungen in ihrer Steuererklärung ordnungsgemäss deklariert.⁶⁶ Die steuerpflichtige Person muss also die Steuer auf die Empfängerin der Leistung überwälzen. Diese Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Empfängerin der steuerbaren Leistungen ist das Schlüsselement der Verrechnungssteuer. Die Verrechnungssteuer wird auf den Erträgen des beweglichen Kapitalvermögens, d.h. den Obligationszinsen, den Erträgen aus Beteiligungsrechten (Dividenden), den Renten und den Erträgen aus kollektiven Kapitalanlagen erhoben. Zusätzlich ist die Verrechnungssteuer auch auf Geldspielgewinne und auf Versicherungsleistungen zu bezahlen.⁶⁷

Gemäss Verrechnungssteuergesetz entsteht bei Kapitalerträgen und Geldspielgewinnen die Verrechnungssteuerforderung im Zeitpunkt der Fälligkeit und bei Versicherungsleistungen im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung.⁶⁸ Die Fälligkeit bestimmt sich dabei nach den gleichen Regeln wie im Zivilrecht, d.h. soweit die Parteien nichts anderes geregelt haben, wird die Verrechnungssteuer unmittelbar fällig.⁶⁹ In den meisten Fällen entste-

ert. THOMAS LINDER/FELIX SCHALCHER, Die Erhebung der Kapitalsteuer bei Verlustausweis, StR 2011, 894 ff., 895 m.w.H.

⁵⁹ ASA 54, 165 ff., 171, E. 3b; BGE 96 I 572 E. 3e. In den Kantonen Bern und Zürich wird die Kapitalsteuer deshalb auf dem Reinvermögen erhoben, sofern dieses kleiner ist als das steuerbare Eigenkapital. Für den Kanton Bern vgl. Art. 104 StG/BE und für den Kanton Zürich RB 1960 Nr. 42.

⁶⁰ VGer ZG, GVP 2018, 73 ff.; VGer LU, LGVE 2004 II, Nr. 26 E. 4c.

⁶¹ Art. 731b Abs. 1^{bis} Ziff. 3 OR.

⁶² § 72 Abs. 1 StG/BL.

⁶³ § 96 Abs. 1 StG/AG.

⁶⁴ § 48 Abs. 1 StG/SO.

⁶⁵ § 110 Abs. 1 StG/BS.

⁶⁶ Vgl. u.a. REICH (FN 24), § 28 N 6. Zum Anreizsystem bei der Verrechnungssteuer vgl. LUZIUS CAVELTI, Withholding Tax in the Area of BEPS, Collective Investment Vehicles and the Digital Economy, Country Report Switzerland for the 72nd Congress of the International Fiscal Association (IFA) in Seoul, IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. 103b, 2018, 5 ff., 7 ff. m.w.H.

⁶⁷ Art. 4 Abs. 1, Art. 6 und 7 VStG.

⁶⁸ Art. 12 Abs. 1 und 2 VStG.

⁶⁹ Art. 75 OR; MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2. A., Basel 2012 (zit. Komm. VStG-BEARBEITER/IN), Art. 12 N 21.

hen Verrechnungssteuerforderungen somit unmittelbar mit Erbringung der steuerbaren Leistung. In der Literatur wird allerdings vorgebracht, dass diese Bestimmung nur das objektive Element des Steuertatbestands regle. In dieser Bestimmung nicht angesprochen seien die Steuerpflicht und die Zugehörigkeit zur Steuerhoheit.⁷⁰ Da aber Steuerforderungen nur entstehen können, wenn sie auch betragsmässig bestimmbar sind, ist meines Erachtens kein Sachverhalt denkbar, bei dem die Verrechnungssteuerforderung zu einem anderen als dem Zeitpunkt der Fälligkeit entsteht.

Hingegen schweigt das Gesetz zum Zeitpunkt der *Entstehung des Rückerstattungsanspruchs*.⁷¹ Die Rechtsprechung und die Lehre sind sich jedoch einig, dass der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gleichzeitig mit der Verrechnungssteuerforderung entsteht.⁷² Damit gelten die zuvor gemachten Ausführungen zur Entstehung der Steuerforderung sinngemäss auch für die Entstehung des Rückerstattungsanspruchs. Bei Kapitalerträgen entstehen somit die Verrechnungssteuerforderung und der Rückerstattungsanspruch zur gleichen Zeit. Allerdings sind hierzu *zwei wichtige Einschränkungen* zu beachten: Ein Rückerstattungsanspruch kann erstens nur entstehen, sofern die steuerbare Leistung um die Verrechnungssteuer gekürzt wird. Dort, wo die steuerbare Leistung nicht um die Verrechnungssteuer gekürzt wird, weil bspw. das

Die Insolvenzschuldnerin bleibt bis zur Zwangsverwertung Eigentümerin ihrer Vermögenswerte und behält entsprechend auch das Recht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

Meldeverfahren zur Anwendung gelangt, entsteht kein Rückerstattungsanspruch. Zweitens entsteht nur dann ein Rückerstattungsanspruch, wenn die Voraussetzungen zur Rückerstattung erfüllt sind.⁷³ Insbesondere muss im inner-schweizerischen Verhältnis der Rückerstattungs-berechtigte seinen Wohnsitz bzw. Geschäftssitz in der Schweiz haben.

⁷⁰ Komm. VStG-BEUSCH (FN 69), Art. 12 N 3.

⁷¹ Für die Voraussetzung zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer vgl. Art. 21 ff. VStG.

⁷² BVGer, A-1571/2006, E. 3.3; so bereits früher das Bundesgericht, allerdings für die Rückerstattung zu viel gezahlter Zölle auf Dieselöl: BGE 107 Ib 376 E. 3 (Pra 1982, Nr. 249); Komm. VStG-BAUER-BALMELLI (FN 69), Art. 21 N 6; Komm. VStG-BEUSCH (FN 69), Art. 12 N 4a; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, 397.

⁷³ Vgl. Art. 21 ff. VStG.

b. Im Konkurs

Wie erwähnt, ist die Sicherstellung der ordnungsgemässen Besteuerung von Einkommen und Vermögen die wichtigste Funktion der Verrechnungssteuer. Die Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Empfängerin der steuerbaren Leistungen soll deshalb auch funktionieren, wenn die steuerpflichtige Person in Konkurs fällt. Hierzu gehört, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die Verrechnungssteuer selbst dann zurückerstatten muss, wenn sie die Verrechnungssteuer zuvor gar nicht vereinnahmen konnte.⁷⁴ Aus diesem Grund hat die Eidgenössische Steuerverwaltung das Recht, die Überwälzung der Verrechnungssteuerforderung direkt gegenüber der Empfängerin durchzusetzen, sollte die steuerpflichtige Person in Konkurs fallen, bevor sie die Verrechnungssteuer überwälzen konnte.⁷⁵ Fällt die steuerpflichtige Person in Konkurs, kann die Eidgenössische Steuerverwaltung deshalb direkt gegen die Leistungsempfängerin auf Bezahlung der Verrechnungssteuer klagen, womit die Verrechnungssteuerforderung dem Konkursverfahren entzogen wird.

Im Konkursverfahren keine Probleme bereitet die zeitliche Entstehung des Rückerstattungsanspruchs. Wichtig in diesem Zusammenhang ist jedoch der Hinweis, dass der Konkursmasse kein Rückerstattungsanspruch zusteht. Zwar haben inländische Vermögensmassen die Möglichkeit, die Verrechnungssteuer zurückzuverlangen, sofern die Vermögenswerte keiner Person zugerechnet werden können.⁷⁶ Da die Insolvenzschuldnerin aber auch nach der Konkurs-eröffnung Eigentümerin ihrer Vermögenswerte bleibt und die Vermögenswerte deshalb weiterhin der Schuldnerin zugerechnet werden können, ist diese Bestimmung auf Konkursmassen nicht anwendbar. Die Insolvenzschuldnerin bleibt bis zur Zwangsverwertung Eigentümerin ihrer Vermögenswerte und behält entsprechend auch das Recht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

2. Mehrwertsteuer

a. Im Allgemeinen

Auch bei der Mehrwertsteuer bestimmt das Gesetz den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung. Das gilt ebenso für die Entstehung des Vorsteuerabzugs. Beide Zeitpunkte hängen dabei von der *Methode* ab, nach welcher das steuerpflichtige Unternehmen⁷⁷ seine *Mehrwertsteuer abrechnet*.

⁷⁴ Komm. VStG-HOCHREUTENER (FN 69), Art. 46 N 4.

⁷⁵ Art. 46 Abs. 1 VStG.

⁷⁶ Art. 55 lit. c VStV.

⁷⁷ Mehrwertsteuerpflichtig wird, wer unabhängig von der Rechtsform, dem Zweck oder der Gewinnerzielungsabsicht ein Unternehmen betreibt und im Inland einen Umsatz von CHF 100'000 erwirtschaftet. Vgl.

Die meisten Unternehmen rechnen nach der Methode des «vereinbarten Entgelts» ab.⁷⁸ Dabei entsteht die Mehrwertsteuerforderung im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, spätestens jedoch mit Eingang des Entgelts.⁷⁹ Entsprechendes gilt auch für den Vorsteuerabzug. Rechnet ein Unternehmen nach der Methode des «vereinbarten» Entgelts ab, kann die Vorsteuer im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung geltend gemacht werden.⁸⁰ Die Methode nach vereinbartem Entgelt funktioniert somit nach dem Soll-Prinzip, d.h. das Gesetz geht hier davon aus, dass die Empfängerin der Leistung die Rechnung später auch tatsächlich bezahlen wird.

Daneben können Unternehmen jedoch auch nach der Methode des «vereinbarten Entgelts» abrechnen. Dabei entstehen die Mehrwertsteuerforderungen erst, wenn das Entgelt und damit die Rechnung für die erbrachte Leistung auch tatsächlich bezahlt wird.⁸¹ Die Vorsteuer kann ebenfalls erst bei Begleichung der Rechnung geltend gemacht werden.⁸²

b. Im Konkurs

In mehreren Entscheiden hat das Bundesgericht festgehalten, dass Mehrwertsteuerforderungen eine *Masseverbindlichkeit* darstellen, «wenn sich die für ihre Entstehung massgebenden Tatsachen nach der Konkurseröffnung bzw. nach Bewilligung der [Nachlass-]Stundung verwirklicht haben».⁸³ Die Konkurseröffnung hat dabei weder einen Einfluss auf die Mehrwertsteuerpflicht noch auf die Pflicht zur Mehrwertsteuerdeklaration oder auf das Recht zum Vorsteuerabzug. Im Ergebnis führen deshalb Mehrwertsteuerforderungen auf *Umsätzen, die während des Konkursverfahrens* und mit Genehmigung der Konkursverwaltung erwirtschaftet werden, zu den Masseverbindlichkeiten und sind damit vorab zu befriedigen.⁸⁴

Entschieden hat das Bundesgericht auch die Frage, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre im Nachlassverfahren eingegebenen Mehrwertsteuerforderungen mit einem Vorsteuerguthaben der Schuldnerin verrechnen darf. Ein Vorsteuerguthaben entsteht, wenn die Ansprüche auf Vorsteuern die Mehrwertsteuerforderungen übersteigen

und daraus für die steuerpflichtige Person ein Guthaben resultiert. Nach einer Entscheidung des Bundesgerichts ist das nach der Konkurseröffnung bestehende Verrechnungsverbot⁸⁵ für öffentlichrechtliche Forderungen und damit auch für Mehrwertsteuerforderungen nicht anwendbar.⁸⁶ Nach Ansicht des Bundesgerichts soll das Verrechnungsverbot verhindern, dass sich eine Gläubigerin durch das Eingehen von neuen Forderungen aus der Konkursmasse vorab befriedigen kann. Da jedoch die Verrechnung des Vorsteuerguthabens unmittelbar durch das Gesetz erfolgt und keiner ausdrücklichen Verrechnungserklärung durch die Eidgenös-

In der Praxis ist die zeitliche Entstehung von Steuerforderungen vor allem im Konkursverfahren von grosser praktischer Bedeutung.

sische Steuerverwaltung bedarf, ist bei der Mehrwertsteuer eine solche Umgehungsmöglichkeit ausgeschlossen.⁸⁷ Eine Verrechnung eines Vorsteuerguthabens mit Mehrwertsteuerforderungen ist deshalb zulässig. Allerdings gilt das nur dann, wenn das Vorsteuerguthaben eine Folge von Leistungen ist, die nach der Konkurseröffnung entstanden sind.⁸⁸

IV. Schlussbemerkungen

Steuerforderungen entstehen, sobald alle Elemente des Steuertatbestands erfüllt sind. Der Steuertatbestand besteht dabei sowohl aus den subjektiven Elementen zur Bestimmung der Steuerhoheit und Steuerpflicht als auch aus den objektiven Elementen zur Bemessung der Steuerforderung. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung muss deshalb für jede Steuer separat und anhand der konkreten Umstände bestimmt werden. Leider hat es das Bundesgericht bisher unterlassen, eine kohärente Praxis zu entwickeln, die für alle Steuerarten anwendbar wäre. Während das Bundesgericht bei der Einkommens- und Gewinnsteuer auf den Realisationszeitpunkt abzustellen scheint, orientiert es sich bei der Kapitalsteuer ausschliesslich an den subjektiven Elementen. Beides ist abzulehnen. Stattdessen

Art. 10 MWSTG. Dabei spielt es keine Rolle, ob Unternehmen als Selbständigerwerbende oder juristische Personen tätig werden.

⁷⁸ Art. 39 Abs. 1 MWSTG.

⁷⁹ Art. 40 Abs. 1 MWSTG.

⁸⁰ Art. 40 MWSTG.

⁸¹ Art. 39 Abs. 2 MWSTG.

⁸² Art. 40 Abs. 2 MWSTG.

⁸³ BGE 137 II 136 E. 6.6; 129 III 200 E. 2.1 (Hinzufügung durch den Autor); dies entsprach bereits der Rechtsprechung zur früheren Warenumsatzsteuer, vgl. BGE 107 Ib 303 E. 2; 96 I 244 E. 3.

⁸⁴ BGE 137 II 136 E. 6.6.

⁸⁵ Vgl. Art. 213 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG. Das Verrechnungsverbot verbietet einer Gläubigerin der Insolvenzschuldnerin die Verrechnung von Konkursforderungen mit Forderungen, die erst nach der Konkurseröffnung entstanden sind.

⁸⁶ BGE 137 II 136 E. 6.4. Vgl. Art. 213 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG.

⁸⁷ BGE 137 II 136 E. 6.4.

⁸⁸ BGE 137 II 136 E. 6.6. Im vorliegenden Fall stammte das Vorsteuerguthaben aus Lieferungen und Dienstleistungen, die vor der Bekanntgabe der Nachlassstundung stammten, weshalb das Bundesgericht eine Verrechnung ablehnte.

wäre es wünschenswert, dass das Bundesgericht alle Elemente des Steuertatbestands gleichwertig berücksichtigt.

Steuerforderungen werden zu Masseverbindlichkeiten, wenn sie nach der Konkurseröffnung entstehen und die Konkursverwaltung an der Entstehung der Steuerforderung mitwirkt. In der Praxis ist die zeitliche Entstehung von Steuerforderungen deshalb vor allem im Konkursverfahren von grosser praktischer Bedeutung. Schwierige rechtliche Fragen stellen sich dabei vor allem bei umfangreicheren Konkursverfahren, die länger als sieben Jahre dauern und bei denen deshalb eine Verrechnung mit Verlus-

ten aus der Zeit vor der Konkurseröffnung ausgeschlossen ist. Insbesondere Erlöse aus Zwangsverwertungen, einer paulianischen Anfechtung oder aus aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsansprüchen können in diesen Fällen zu Steuerforderungen führen, die von der Konkursverwaltung als Masseverbindlichkeiten zu behandeln sind. Ungeklärt ist überdies die Frage, ob bei der Realisierung von Ansprüchen zufolge Abtretung von Rechtsansprüchen der Masse an einzelne Gläubiger ebenfalls Masseverbindlichkeiten entstehen können. Auch hier wäre eine klare Entscheidung des Bundesgerichts wünschenswert.

Anzeige

Sibylle Kuntschen

Die antizipierte Beweiswürdigung im schweizerischen Zivilprozess

Wie soll der schweizerische Zivilprozess mit der höchst umstrittenen antizipierten Beweiswürdigung umgehen? Diese Dissertation bewertet die Zulässigkeit ihrer Erscheinungsformen. Dabei diskutiert sie Lehre und Rechtsprechung sowie zahlreiche Praxisbeispiele auf Bundes- und Kantonebene.

2021, 399 Seiten, gebunden
ISBN 978-3-03891-291-0
CHF 92.–

www.dike.ch/2910


Schriften zum Schweizerischen Zivilprozessrecht
Etudes de droit de procédure civile suisse

Herausgegeben von / Editées par
François Bohnet, Tanja Domej, Ulrich Haas, Jacques Haldy, Nicolas Jeandin,
Ramon Mabillard, Alexander R. Markus, Paul Oberhammer, Ivo Schwander,
Daniel Staehelin, Thomas Sutter-Somm, Denis Tappy

Sibylle Kuntschen

**Die antizipierte
Beweiswürdigung
im schweizerischen
Zivilprozess**

mit
Praxisbeispielen

DIKE 

DIKE 