Band 2a

Weisungen StG: Bezug
Weisungen StG: Erlass
Weisungen StG: Nachsteuern, Inventar und Steuerstrafrecht
Weisungen StG: Personalsteuer

Band 2a
Weisungen StG: Bezug

29.09.2025

Bezugsverjährung

1. Allgemeines

Die Verjährung ist grundsätzlich nur auf eine entsprechende Einrede hin zu berücksichtigen oder zu prüfen. Macht der Schuldner/die Schuldnerin die Verjährung nicht geltend, ist diese nicht "schon von Amtes wegen" zu beachten.

Veranlagte Steuern verjähren 5 Jahre nach Eintritt der Rechtskraft, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind (§ 143 StG/Art. 121 DBG). Über die Bezugsverjährung ist grundsätzlich im Rahmen des Rechtsöffnungsverfahrens zu entscheiden (Art. 81 Abs. 1 SchKG).

Bezugsverjährung von Ausgleichs- und Verzugszinsen: Bei solchen Zinsen handelt es sich um eine mit der Steuerforderung (Hauptforderung) akzessorisch verbundene Nebenforderung, weshalb sich ihre Verjährung nach derjenigen der Steuerforderung richtet (vgl. Art. 133 OR).

Während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens beginnt die Bezugsverjährung nicht oder steht still. Die Bezugsverjährung beginnt auch nicht oder steht still, solange die Steuerforderung ganz oder teilweise sichergestellt oder gestundet ist oder solange weder die steuerpflichtige Person noch Mithaftende (§ 20 StG/Art. 13 DBG) in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben (§ 143 Abs. 2 i.V.m. 142 Abs. 2 StG/Art. 121 Abs. 2 i.V.m. 120 Abs. 2 DBG).

Die Bezugsverjährung wird unterbrochen und beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird [die Einleitung einer Betreibung ist demnach nicht Voraussetzung für die Verjährungsunterbrechung], mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige Person oder Mithaftende, durch Einreichung eines Erlassgesuches sowie durch Einleitung eines Verfahrens wegen versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung bzw. wegen versuchtem oder vollendetem Steuerbetrug (§ 143 Abs. 3 i.V.m. 142 Abs. 3 StG/Art. 121 Abs. 2 i.V.m. 120 Abs. 3 DBG). Eine Unterbrechungshandlung gegenüber der steuerpflichtigen Person allein wirkt somit auch gegenüber den für die Steuerforderung Mithaftenden (Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, S. 295 f.).

Die Bezugsverjährung tritt jedoch auch bei Stillstand oder Unterbrechung spätestens 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind, ein (absolute Verjährung; § 143 Abs. 4 StG/Art. 121 Abs. 3 DBG).

2. Verlustscheine

2.1 Allgemeines

Gemäss Art. 149a Abs. 1/265 Abs. 2 SchKG verjährt eine durch einen Pfändungs- oder Konkursverlustschein verurkundete Forderung 20 Jahre nach der Ausstellung des Verlustscheins. Gegenüber den Erben/Erbinnen des Schuldners/der Schuldnerin verjährt die Verlustscheinforderung bereits 1 Jahr nach Eröffnung des Erbganges (Todestag), wobei diese Frist während der Dauer eines öffentlichen Inventars stillsteht (Art. 586 Abs. 2 ZGB). Diese Verjährungsfristen können (nur) durch Betreibung unterbrochen werden mit der Folge, dass die entsprechende 20-jährige (bzw. 1-jährige) Frist wieder von vorne zu laufen beginnt. Für Verlustscheinforderungen gibt es demnach keine absolute Verjährungsfrist (vgl. auch § 143 Abs. 4 zweiter Satz StG). Zur Unterbrechung der Verlustscheinverjährung siehe auch Arbeitsanweisung Bezug (Infopool Steuern / Intern / LuTax / 04 Arbeitsanweisungen).

Verlustscheine sind zu bewirtschaften, d.h. es ist periodisch zu prüfen (insbesondere mit Hilfe der Steuerakten), ob die Verlustscheinschuldner/innen in der Lage sind, die Schuld abzulösen. Verlustscheine sind zusammen mit den entsprechenden Steuerakten dauernd aufzubewahren. Die getätigten Abklärungen sind lückenlos zu dokumentieren. Zum Vorgehen betreffend Verlustscheinbewirtschaftung und Betreibung von Verlustscheinen vgl. Arbeitsanweisung Bezug > LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 189 - 198 Nr. 13 Ziff. 6.

Die Verlustscheinforderung ist unverzinslich (Art. 149 Abs. 4 SchKG). Der Verlustschein bildet einen Arrestgrund gemäss Art. 271 Abs. 1 Ziff. 5 SchKG. Grundsätzlich erfolgt eine Arrestlegung jedoch im Verfahren nach § 203 f. StG / Art. 169 f. DBG (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 203 - 206 Nr. 1 Ziff. 1 und 2).

2.2 Vor 1997 ausgestellte Verlustscheine

Für die vor 1997 ausgestellten Verlustscheine läuft die 20-jährige Verjährungsfrist von Art. 149a Abs. 1 SchKG ab dem 1. Januar 1997 (Art. 2 Abs. 5 Schlussbestimmungen des SchKG). Für diese Verlustscheine tritt somit die ordentliche Verjährung am 1.1.2017 ein. Die Verjährung ist folglich für alle vor dem 1.1.1997 ausgestellten Verlustscheine, für die eine weitere Bewirtschaftung sinnvoll ist, rechtzeitig vor Ende 2016 rechtsgültig zu unterbrechen (siehe auch Arbeitsanweisung Bezug, Infopool Steuern / Intern / LuTax / 04 Arbeitsanweisungen).

01.01.2024

Rechtsgrundlagen

Die Rechtsgrundlagen für den Steuerbezug sind:

- Steuergesetz (StG, SRL Nr. 620) §§ 2 und 236 Abs. 2 (Steuereinheiten Staat und Gemeinden), 143 (Bezugsverjährung), 189 und 235 Abs. 2 (Bezugsbehörde Staats- und Gemeindesteuern), 190 - 198 (Verantwortlichkeit der Gemeinden, Fälligkeit, Zahlungsfrist und Zinspflicht, Vorauszahlungen, Akontorechnung, Schlussrechnung, Zinssätze, Zwangsvollstreckung), 199 (Zahlungserleichtungen), 202 (Steuerrückforderung), 203-207 (Steuersicherung), 210 Abs. 3 und 224 (Bezug Bussen und Kosten im Steuerstrafverfahren) 250 (Übergangsbestimmung), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) Art. 160 ff.
- Steuerverordnung (StV, SRL Nr. 621) § 25 Abs. 1 (Zuständigkeit Einwohnergemeinde für Bezug direkte Bundessteuer), §§ 33 - 40 (Verzinsung von Vorauszahlungen und Verrechnungssteuergutschriften, Verzinsung zu viel und zu wenig bezahlter Steuern, Verrechnungssteuergutschriften, Rückerstattung bezahlter Beträge, Zahlungen bei Ausständen in mehreren Steuerperioden, Mahngebühren, teilweise einbringliche Beträge), Verordnung über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer (VO-DBG/SR 642.124) Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (V-DBG/SRL Nr. 665) § 1e/§ 8 Abs. 2e (Zuständigkeit Einwohnergemeinde).
- Beschluss des Regierungsrates (RRB) Nr. 859 vom 13. Juni 2000 über das Konzept für den Steuerbezug 2001 (wesentliche Grundsätze).
- Beschlüsse des Regierungsrates (RRB) über die massgeblichen Zinssätze (Vorauszahlungen und zu viel bezahlte Steuern [positiver Ausgleichszins], zu wenig bezahlte Steuern [negativer Ausgleichszins], Verzugszins). Die Beschlüsse werden im Kantonsblatt publiziert.

01.01.2025

Zuständigkeit Steuerbezug und Ablieferung des Staatssteueranteils

1. Zuständigkeit

Die Staatssteuern, die direkte Bundessteuer (ab 1.9.2013), die Nachsteuern sowie die Bussen und Mahngebühren werden durch die Einwohnergemeinde bezogen (§§ 189, 210 Abs. 3, 224 StG; § 25 Abs. 1 StV, § 1e und 8 Abs. 2c V-DBG). Der Gemeinderat kann den Steuerbezug an das Gemeindesteueramt oder an eine andere Verwaltungsstelle der Gemeinde delegieren (§ 7 StG). Für den Bezug der Gemeindesteuern gelten die gleichen Bestimmungen wie für die Staatssteuern (§ 235 StG).

Hat eine steuerpflichtige Person in mehreren luzernischen Gemeinden ein Steuerdomizil, ist nur eine Gemeinde für den Steuerbezug zuständig, nämlich das Hauptsteuerdomizil im Fall des Wohnsitzes/Sitzes im Kanton Luzern oder das sekundär-primäre Steuerdomizil (Gemeinde mit den grössten steuerbaren Werten) im Fall eines ausserkantonalen Wohnsitzes/Sitzes.

Mangels eines zentralen Geldkontos versendet die zuständige Bezugsgemeinde für jedes beteiligte Steuerdomizil einen separaten Einzahlungsschein, ebenso für die direkte Bundessteuer.

2. Ablieferung des Staatssteueranteils

Die Gemeinden sind verpflichtet, den jeweils am Monatsende bestehenden Saldo der Staatssteueranteile innert 15 Tagen an die > Dienststelle Finanzen abzuliefern (§ 190 Abs. 1 StG). Dies betrifft auch die Staatssteueranteile an den eingegangenen Steuervorauszahlungen. Sämtliche Steuerabrechnungen (Staat und Gemeinden) sind jeweils am 31. Dezember abzuschliessen. Die Abrechnungssaldi der Staatssteuerabrechnungen sind der Dienststelle Finanzen auf den 15. Januar des dem Kalenderjahr folgenden Jahres zu überweisen. Bei Verzögerung wird ein Verzugszins belastet.

Für die Steuerabrechnungen vgl. das jährliche "Merkblatt Steuerabrechnungen 20XX" der Dienststelle Steuern. Diese werden an die Gemeindefinanzaufsicht und die Dienststelle Finanzen weitergeleitet.

Für die Abrechnung der direkten Bundessteuer mit der eidgenössischen Steuerverwaltung ist die Dienststelle Steuern zuständig. Zahlungen der Steuerpflichtigen für die direkte Bundessteuer müssen auf das entsprechende Postkonto der Dienststelle Steuern erfolgen.

01.01.2024

Kontokorrent (Staats- und Gemeindesteuern)

Für jede steuerpflichtige Person ist pro Steuerjahr ein Kontokorrent zu führen. Auf diesem werden sämtliche Buchungen (Belastungen und Gutschriften), welche dem betreffenden Steuerjahr zuzuordnen sind, verbucht. Resultiert aus dem Kontoabschluss ein positiver oder negativer Saldo, kann dieser unter bestimmten Bedingungen auf das Kontokorrent des nächstfolgenden Steuerjahres übertragen werden (siehe Arbeitsanweisung Bezug Ziffer 6). Ein definitives Guthaben wird in der Regel dem nächsten Steuerjahr gutgeschrieben. Bei Wegzug in einen anderen Kanton oder ins Ausland und bei Tod wird ein definitives Guthaben ausbezahlt. Vorbehalten bleibt eine allfällige Verrechnungsmöglichkeit mit weiteren fälligen Forderungen des betreffenden Gemeinwesens (s. auch Organisationshandbuch + Prozesse Ziffer 1.32)

Im Rahmen des Kontokorrentsystems werden sämtliche Zahlungen und Steuerausstände ab 1. Januar des Steuerjahres grundsätzlich verzinst (positiver bzw. negativer Ausgleichszins). Die Verzinsung ist nicht von einer Rechnungsstellung abhängig. Das Steuergesetz erlaubt, den Ausgleichszinssatz je nach den Verhältnissen auf dem Kapitalmarkt auch auf 0% festzusetzen (§ 192 Abs. 3, § 193 Abs. 2, § 194 Abs. 3, § 197 Abs. 1 StG). Da bei der einjährigen Steuerveranlagung mit Gegenwartsbemessung die Schlussrechnung (definitive Steuerrechnung) frühestens im Jahr nach dem allgemeinen Fälligkeitstermin erstellt werden kann, wird im Steuerjahr eine Akontorechnung (provisorische Steuerrechnung) zugestellt.

01.01.2024

Steuervorauszahlungen

1. Allgemeines / technische Abwicklung

Die periodisch geschuldeten Einkommens-, Vermögens-, Gewinn- und Kapitalsteuern sowie die Personalsteuer sind bis zum allgemeinen Fälligkeitstermin am 31. Dezember des Steuerjahres zu zahlen (§ 191 Abs. 1 StG). Die Steuerpflichtigen können vor dem allgemeinen Fälligkeitstermin Vorauszahlungen leisten (§ 193 Abs. 1 StG). Solche Zahlungen werden ab Gutschrift auf dem Konto des Steueramtes, frühestens ab 1. Januar des Steuerjahres, verzinst (> siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 8). Die Verzinsung ist nicht von einer Rechnungsstellung abhängig. Vorauszahlungen für Abgaben gemäss § 191 Abs. 2 StG (insbesondere Sondersteuern nach § 58 StG) werden ab Gutschrift auf dem Konto des Steueramtes bis zur Rechnungsstellung verzinst. Der Zinssatz für Vorauszahlungen kann vom Regierungsrat in Abhängigkeit der Verhältnisse auf dem Kapitalmarkt auf 0% festgelegt werden (§ 193 Abs. 2, § 197 Abs. 1 StG).

Steuerpflichtige sollen frühzeitig vom Steueramt Einzahlungsscheine beziehen können. Da die automatische Zustellung von mehreren Einzahlungsscheinen an alle Steuerpflichtigen zu viel Aufwand verursachen würde, ist entweder dem Kontoauszug (Fälligkeitsanzeige), sofern ein solcher im November/Dezember zugestellt wird, ein Bestellschein für Einzahlungsscheine des kommenden Steuerjahres beizulegen oder der Bestellschein wird im Januar des Steuerjahres zusammen mit der Steuererklärung und einem Blankoeinzahlungsschein (ESR +) versandt. Gleichzeitig sind die Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit aufmerksam zu machen, mittels Dauerauftrag die Steuern wie beispielsweise die Wohnungsmiete in monatlichen Raten ab ihrem Bank-/Postkonto zu bezahlen, wobei dem Dauerauftrag an die Bank/Post die Einzahlungsscheine beizulegen sind. Bei der Verwendung nicht dem Fälligkeitsjahr entsprechender Einzahlungsscheine muss die Verbuchung manuell vorgenommen werden. Ein Merkblatt soll den Steuerpflichtigen Auskunft über die Möglichkeiten der Verzinsung von Vorauszahlungen geben. Steuerpflichtigen, die ihre Steuern vor der Zustellung der Akontorechnung (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 5) entrichten möchten, kann empfohlen werden, den mutmasslichen Steuerbetrag anhand der Steuererklärung und der Wegleitung oder der Internet-Homepage der Dienststelle Steuern (> steuern.lu.ch/steuerkalkulatorenA) selbst zu errechnen bzw. zu schätzen oder vorerst einen Teilbetrag einzuzahlen und die Differenz mit der Akontorechnung im Mai/Juni zu entrichten.

2. Verrechnungssteuergutschrift

2.1 Ordentliches Verfahren

Die provisorische oder definitive Verrechnungssteuergutschrift wird der Steuerperiode der Fälligkeit gutgeschrieben und ab Eingang der vollständigen Steuererklärung verzinst. Sie kann auf eine Folgeperiode übertragen werden (§ 33 Abs. 2 StV).

2.2 Regelung für ausserordentliche Vermögenserträge und Lotteriegewinne

Das ordentliche Verfahren (s. oben Ziff. 2.1) sieht die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erst nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, durch Gutschrift als Vorauszahlung für die entsprechende Steuerperiode vor.

Die steuerpflichtige Person kann einen separaten Antrag auf Gutschrift einer ausserordentlichen Verrechnungssteuer-Rückerstattungsforderung als Steuerzahlung für die Steuerperiode des Fälligkeitsjahrs stellen. Voraussetzung für einen solchen Antrag ist das Vorliegen eines verrechnungssteuerpflichtigen ausserordentlichen Vermögensertrags (z.B. Substanzdividende) oder Lotteriegewinns von mindestens CHF 200'000 (brutto) in der Steuerperiode.

Vorgehen: Der Antrag muss von der steuerpflichtigen Person möglichst bald nach Beginn des der Fälligkeit folgenden Jahres, in jedem Fall aber noch vor der Einreichung des ordentlichen Wertschriften- und Guthabenverzeichnisses, mit einem separaten ordentlichen Wertschriften- und Guthabenverzeichnis der Veranlagungsbehörde eingereicht werden mit dem Hinweis "Antrag auf a.o. Verrechnungssteuergutschrift in der Steuerperiode der Ertragsfälligkeit" und Angabe von Registernummer und Name der steuerpflichtigen Person sowie der verrechnungssteuerpflichtigen ausserordentlichen Erträge in der Kolonne A des Wertschriften- und Guthabenverzeichnisses. Das Steueramt (bzw. die zuständige Einschätzungsabteilung der Dienststelle Steuern) leitet den Antrag unverzüglich an die Abteilung Wertschriften und Verrechnungssteuer der Dienststelle Steuern weiter (bei Selbständigerwerbenden sowie Kollektiv-/Kommanditgesellschaftern und -gesellschafterinnen mit Kopie an das Steueramt der Wohngemeinde). Die Abteilung Wertschriften und Verrechnungssteuer schreibt nach Eingang des Antrags das provisorische Verrechnungssteuerguthaben dem Steueramt gut. Wird aufgrund eines ausserordentlichen Verrechnungssteuerantrags eine Direktauszahlung der Verrechnungssteuer notwendig, kann die Gemeinde die Verrechnungssteuer (oder den Differenzbetrag) zinslos direkt der antragstellenden Person überweisen.

Wird der ausserordentliche Antrag gestellt, sind die damit deklarierten Erträge im anschliessend mit der Steuererklärung einzureichenden ordentlichen Wertschriften- und Guthabenverzeichnis unter der Kolonne A (Werte mit Verrechnungssteuerabzug) wieder aufzuführen. Die Abteilung Wertschriften und Verrechnungssteuer wird die bereits gutgeschriebene Verrechnungssteuer vom Total Verrechnungssteueranspruchs abziehen.

Beispiel: Dividendenzahlung aus massgeblicher Beteiligung von CHF 200'000 brutto per 30.9.2022. Verrechnungssteuerrückbehalt 35% bzw. CHF 70'000, Nettoauszahlung an Aktionär CHF 130'000. Einreichung des ausserordentlichen Antrags auf Verrechnungssteuergutschrift für die Steuerperiode der Ertragsfälligkeit 2022 am 05.01.2023. Gutschrift der deklarierten Verrechnungssteuer zugunsten Steueramt am 10.01.2023 mit gleicher Valuta auf das Kontokorrent der Steuerperiode 2022.

3. Behandlung von Vorauszahlungen und Verrechnungssteuergutschriften bei Wegzug, Zuzug, Heirat, Scheidung/Trennung, Tod eines Ehegatten

3.1 Wegzug in eine andere luzernische Gemeinde
Bei Wegzug in eine andere Gemeinde des Kantons Luzern ist für das ganze laufende Steuerjahr diejenige Gemeinde, in welcher die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren Wohnsitz hat, für die Erhebung der Staats- und Gemeindesteuern zuständig (§ 189 und 237 StG). Bereits geleistete Vorauszahlungen ohne Zins aber inklusive Verrechnungssteuer sind der steuerpflichtigen Person in der Regel auszuzahlen. Eine Zinsberechnung mit dem Zinsbetrag, Valuta Rückerstattungsdatum der Vorauszahlungen (keine Verzinsung der Zinserträge), wird der steuerpflichtigen Person nach definitiver Gutschrift der Verrechnungssteuer von der Wegzugsgemeinde zugestellt. Bagatellbeträge bis CHF 10 werden nicht eröffnet und sind abzuschreiben. Bestehen vor der Rückzahlung Zweifel an der weiteren Zahlungsfähigkeit oder -willigkeit der steuerpflichtigen Person, ist das Guthaben direkt der luzernischen Zuzugsgemeinde zu überweisen (§ 37 Abs. 2 StV). Eine der wegziehenden Person von der Wegzugsgemeinde bereits zugestellte Akontorechnung ist auf Null zu stellen. Der Person ist eine Stornoanzeige zuzustellen.

Beim Zu- und Wegzug von Selbständigerwerbenden mit gleichzeitiger Sitzverlegung des Betriebs werden die Gemeindesteuern im Wegzugsjahr zwischen der Wegzugsgemeinde und der Zuzugsgemeinde aufgeteilt. Die Dienststelle Steuern, Abteilung Natürliche Personen, erstellt eine Steuerausscheidung. Die Wegzugsgemeinde bezieht ihren Gemeindesteueranteil entsprechend der Steuerausscheidung. Die Zuzugsgemeinde bezieht ebenfalls ihren Gemeindesteueranteil entsprechend der Steuerausscheidung sowie die Staatssteuern für das ganze Jahr.

3.2 Interkantonale Verhältnisse: Weg- und Zuzug sowie Begründung und Ende der wirtschaftlichen Zugehörigkeit
Beim Wegzug in einen andern Kanton ist für das ganze laufende Steuerjahr der Zuzugskanton (Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren Wohnsitz hat) für die Steuerveranlagung zuständig (§ 15 Abs. 3 StG). Für bereits geleistete Vorauszahlungen und Verrechnungssteuergutschriften gelten analog die gleichen Bestimmungen wie beim Wegzug in eine andere luzernische Gemeinde (siehe Ziff. 3.1).

Bei Begründung und Ende der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (z.B. Grundstücke, Betriebsstätten; vgl. § 9 f. StG) erfolgt im Steuerjahr eine anteilsmässige Besteuerung. In diesem Fall wird der Wert der Vermögensobjekte im Verhältnis zur Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert. Im Übrigen werden das Einkommen und das Vermögen zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden (Art. 68 Abs. 2 StHG).

Beim Zu- und Wegzug von Selbständigerwerbenden mit gleichzeitiger Sitzverlegung des Betriebs werden die Staats- und Gemeindesteuern im Wegzugsjahr zwischen dem Wegzugskanton und dem Zuzugskanton aufgeteilt. Die Dienststelle Steuern, Abteilung Natürliche Personen, erstellt eine Steuerausscheidung. Die für den Steuerbezug zuständige luzernische Zuzugs- bzw. Wegzugsgemeinde bezieht die Staats- und Gemeindesteuern entsprechend der Steuerausscheidung.

3.3 Wegzug ins Ausland
Bei definitivem Wegzug ins Ausland während der Steuerperiode erfolgt die Steuerberechnung nach den Grundsätzen der unterjährigen Steuerpflicht (LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 53 - 56 Nr. 1 Ziff. 2.2 und 3). Die Steuer ist sofort fällig (§ 191 Abs. 3a StG).

Ergibt sich nach Abschluss sämtlicher noch offener Steuerperioden (Schlussrechnungen) ein Guthaben zu Gunsten der steuerpflichtigen Person, wird ihr dieses von der Wegzugsgemeinde ausbezahlt.

Forderungen gegenüber ausländischen Steuerpflichtigen, die infolge Wegzugs ins Ausland oder unbekannten Aufenthalts nicht eingetrieben werden können, sind von der Dienststelle Steuern an das Bundesamt für Migration zu melden.

3.4 Heirat

Bei Heirat werden die Ehegatten für die ganze laufende Steuerperiode gemeinsam besteuert (§ 56 Abs. 1 StG). Bereits vor der Heirat für die laufende Steuerperiode eingegangene Vorauszahlungen zu Gunsten eines der beiden Ehegatten werden auf das ab 1. Januar für die Ehegatten gemeinsam zu führende Kontokorrentkonto mit Valuta des jeweiligen Zahlungseingangs übertragen, womit die Zinsberechnung erst mit der Schlussrechnung für die erste Steuerperiode mit gemeinsamer Veranlagung erfolgen muss. Beim Wegzug eines oder beider Ehegatten gelten die vorstehenden Bestimmungen (Ziff. 3.1 - 3.3).

3.5 Scheidung, Trennung

Bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung werden die Ehegatten für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert (§ 56 Abs. 2 StG). Massgebend ist das Datum des Scheidungs- bzw. Trennungsurteils oder der tatsächlichen Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes. In diesem Fall sind die für die Steuerperiode, in der die Scheidung/Trennung stattgefunden hat, für beide Ehegatten geleisteten Steuerbeträge (inkl. Verrechnungssteuergutschriften) den mit Wirkung ab 1. Januar des betreffenden Steuerjahres für beide Ehegatten neu zu eröffnenden Kontokorrentkonten je zur Hälfte mit Valuta des jeweiligen Zahlungseingangs gutzuschreiben, womit die Zinsberechnung erst mit der Schlussrechnung für die erste Steuerperiode mit getrennter Veranlagung erfolgen muss. Eine allfällige direkte Rückerstattung oder Überweisung an eine luzernische Zuzugsgemeinde erfolgt ebenfalls je hälftig (mit Zins). Eine andere als die hälftige Aufteilung muss bei Vorliegen einer entsprechenden Regelung zwischen den Ehegatten oder einer entsprechenden gerichtlichen Regelung vorgenommen werden (§ 194 Abs. 4 StG).

Bei der direkten Bundessteuer hat die Rückerstattung an denjenigen Ehegatten zu erfolgen, der die Zahlung geleistet hat (BGE vom 18.02.2003 in StR 2003, 518).

3.6 Tod eines Ehegatten

Beim Tod eines Ehegatten werden die Ehegatten bis zum Todestag gemeinsam besteuert. Der Tod gilt als Beendigung der Steuerpflicht beider Ehegatten und als Beginn der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten (§ 56 Abs. 3 StG). Die Besteuerung der Ehegatten bis zum Tod wird gleich vorgenommen wie im Fall des Wegzugs ins Ausland (vgl. Ziff. 3.3). Ergibt die Schlussrechnung einen Saldo zu Gunsten der Ehegatten, kann dieser in der Regel auf das für den überlebenden Ehegatten zu eröffnende Kontokorrentkonto übertragen werden (§ 37 Abs. 3 StV; die Festsetzung eines allfälligen in den Nachlass fallenden Anteils am Saldo ist Sache der Erbinnen und Erben).

4. Rückerstattung von Vorauszahlungen durch die Bezugsbehörde

Das Kontokorrent hat nicht die Funktion eines Bankkontos, auf welchem die steuerpflichtige Person Gelder in beliebiger Höhe deponieren kann. Die Steuerguthaben werden von den Bezugsbehörden periodisch überprüft. Bestehen keine anderen (Steuer-) Forderungen des Gemeinwesens, werden Vorauszahlungen, welche den mutmasslichen Steuerbetrag wesentlich übersteigen, zurückerstattet. Wesentlich ist die Differenz, wenn diese mindestens 20% des mutmasslichen Steuerbetrags ausmacht und mindestens den Betrag von CHF 5'000 erreicht.

5. Rückerstattungsbegehren der steuerpflichtigen Person

Wer eine Vorauszahlung leistet, gibt damit verbindlich zum Ausdruck, dass diese zur Begleichung der Steuerforderung des entsprechenden Steuerjahres verwendet werden soll. Sodann entspricht das Steuerkontokorrent nicht einem Bankkonto mit grundsätzlich beliebigen Einzahlungs- und Rückzugsmöglichkeiten. Einem vor Zustellung einer Steuerrechnung (Akonto- oder Schlussrechnung) eingereichten Rückerstattungsbegehren der steuerpflichtigen Person für die Vorauszahlung kann daher grundsätzlich nicht stattgegeben werden. Liegt eine Steuerrechnung vor, kann die Rückerstattung auf Antrag der steuerpflichtigen Person erfolgen, soweit die Vorauszahlungen höher sind als der Rechnungsbetrag und keine weiteren offenen (Steuer-)Forderungen des Gemeinwesens bestehen (§ 37 Abs. 1 StV). Für Rückerstattungen ohne Antrag der steuerpflichtigen Person siehe Ziff. 4.

6. Rückerstattung von Verrechnungssteuer-Guthaben, Verrechnung mit Bundessteuer

Falls ein Verrechnungssteuer-Guthaben den Steuerbetrag der Staats- und Gemeindesteuern übersteigt, muss vor Auszahlung an Anspruchsberechtigte (siehe Ziff. 4) geprüft werden, ob noch Bundessteuern offen sind. Trifft dies zu, ist der Überschuss (bis höchstens zum Bundessteuerbetrag) an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Bundessteuer, 6002 Luzern (Postfinance AG, 3030 Bern, IBAN CH55 0900 0000 6000 0807 9) zu überweisen. Zusätzlich sind jeweils die Pers-ID und das Steuerjahr anzugeben. Eine Verrechnung mit der Bundessteuer ist gemäss § 6 Abs. 1 Verordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (SRL Nr. 666) möglich.

01.01.2024

Akontorechnung

1. Allgemeines

Bis am 30. Juni des Steuerjahres wird den Steuerpflichtigen eine Akontorechnung für die Staats- und Gemeindesteuern für das Steuerjahr zugestellt. Der Versand der provisorischen Rechnung für die direkte Bundessteuer erfolgt jeweils Mitte Februar des auf das Steuerjahr folgenden Jahres. Sämtliche Akontorechnungen und provisorischen Rechnungen werden von der zuständigen Bezugsgemeinde ausgestellt (Hauptsteuerdomizilgemeinde oder sekundär-primäre Gemeinde). Für die juristischen Personen erfolgt die Aufbereitung der Daten durch die entsprechende Abteilung der Dienststelle Steuern. Für jeden Steuerbetrag pro Steuerdomizil (Haupt-, Nebensteuerdomizile) sowie für die direkte Bundessteuer wird ein separater Einzahlungsschein ausgestellt. Damit die Zuweisung der einzelnen Steuerbeträge an die jeweiligen Steuerdomizile bzw. Steuergläubiger korrekt erfolgt, ist für jeden Steuerbetrag der jeweilige Einzahlungsschein bzw. die jeweilige ESR-Nummer zu verwenden. Zu bezahlen sind die periodisch geschuldeten Einkommens-, Vermögens-, Gewinn- und Kapitalsteuern sowie die Personalsteuer bis zum Fälligkeitstermin (allgemeiner Fälligkeitstermin Staats- und Gemeindesteuern: 31. Dezember des Steuerjahres; § 191 Abs. 1 StG; direkte Bundessteuer: 1. März des auf das Steuerjahr folgende Kalenderjahres, Art. 1 VO-DBG).

Eine Rechnungsstellung an quellensteuerpflichtige Personen, die der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegen ("Sicherungssteuer"), soll erst erfolgen, wenn sämtliche für das Steuerjahr vorgenommenen Abzüge an der Quelle berücksichtigt bzw. von der Abteilung Quellensteuer überwiesen worden sind. Dies heisst, dass im Regelfall bis zum April des auf das Steuerjahr folgenden Jahres mit der Zustellung der Akonto-Rechnung zugewartet werden muss (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 152 Nr. 2).

Akontorechnungen und provisorische Rechnungen sind in der Regel und soweit möglich auf der Grundlage der Selbstdeklaration (Grundlage für Steuerjahr 2011: Steuererklärung 2010 usw.) zu erstellen. Liegt im Zeitpunkt des Versandes der Rechnung eine Selbstdeklaration nicht vor, kann auf die letzte rechtskräftige Veranlagung oder auf den mutmasslich geschuldeten Steuerbetrag abgestellt werden (§ 195 Abs. 1 StG, Art. 162 Abs. 1 DBG). Vorauszahlungen (aufgrund eines Kontoübertrags aus dem Vorjahr, eingegangener Vorauszahlungen, Verrechnungssteuergutschriften) sind in der Akontorechnung bzw. provisorischen Rechnung auszuweisen und vom Rechnungsbetrag in Abzug zu bringen (nicht jedoch die aufgelaufenen Vorauszahlungszinsen, da die Zinsabrechnung erst mit der Schlussrechnung erfolgt; § 196 Abs. 2 StG). Keine Akontorechnung bzw. provisorische Rechnung wird ausgestellt, wenn der Rechnungsbetrag kleiner als CHF 50 (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. kleiner als CHF 300 (direkte Bundessteuer) ist.

Akontorechnungen werden unter Berücksichtigung der bis zum 15. Mai des Steuerjahres der Dienststelle Steuern von den Gemeinden gemeldeten Steuereinheiten erstellt. Liegt bis zu diesem Zeitpunkt keine Meldung vor, erfolgt die Rechnungsstellung mit den Steuereinheiten des letzten Steuerjahres (§ 36a StV).

Zeigt sich nach Eingang der Steuererklärung, dass die erste Akontorechnung bzw. provisorische Rechnung erheblich von der Selbstdeklaration abweicht, ist eine 2. Akontorechnung bzw. provisorische Rechnung zuzustellen. Erheblich ist eine Abweichung, wenn sie den Steuerbetrag von mehr als CHF 500 pro Steuereinheit (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 500 Steuerbetrag (direkte Bundessteuer) erreicht. Die zuständige Bezugsbehörde passt bei Bedarf alle provisorischen Faktoren (Haupt- und Nebensteuerdomizile, direkte Bundessteuer) an. Zu den Besonderheiten juristischer Personen > siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189-198 Nr. 9.

Je nach Gemeinde wird im November/Dezember des Steuerjahres den Steuerpflichtigen zu Informationszwecken eine Fälligkeitsanzeige (Kontoauszug) mit den Vorauszahlungen und dem noch offenen Akontosteuerbetrag bzw. provisorischen Steuerbetrag zugestellt (inkl. Einzahlungsscheine), sofern der Ausstand CHF 1'000 übersteigt.

2. Akontorechnung als definitiver Rechtsöffnungstitel

Akontorechnungen können betrieben werden. Rechtskräftig festgesetzte Akontorechnungen sind im Betreibungsverfahren definitive Rechtsöffnungstitel (§ 198 Abs. 3 i.V.m. 195 Abs. 2 StG; > Anhang 2). Es ist nur der Akonto-Steuerbetrag, nicht aber ein negativer Ausgleichs- und ein Verzugszins zu betreiben. Der negative Ausgleichszins wird auf dem ganzen definitiven Steuerbetrag mit der Schlussrechnung in Rechnung gestellt.

Zur Verzinsung auf Akontorechnungen > siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 8.

Jede Akontorechnung enthält ein Rechtsmittel. Das gilt auch für abgeänderte Akontorechnungen. Gegen Akontorechnungen kann nur eingewendet werden, dass die Steuererhebungskompetenz des verfügenden Gemeinwesens fehle oder dass der mutmassliche Steuerbetrag für die Steuerperiode tiefer sei als die in Rechnung gestellte Akontozahlung (§ 195 Abs. 3 StG). Einspracheinstanz ist die Bezugsbehörde.

Provisorische Bundessteuerrechnungen können nicht betrieben werden.

3. Akontorechnung bei Erwerb Liegenschaft durch beschränkt steuerpflichtige Person

Erwirbt eine Person, die nicht im Kanton Luzern wohnhaft ist, eine Liegenschaft, wird sie für das ganze Erwerbsjahr hier beschränkt steuerpflichtig. Die Vermögensbesteuerung erfolgt nach Massgabe der Dauer der Steuerpflicht (> vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 53 - 56 Nr. 3). Mieteinnahmen sind nach deren effektivem Anfall, der Mietwert ist nach Massgabe der Dauer zu erfassen. Für die Satzbestimmung hat eine Umrechnung zu erfolgen (> vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 53 - 56 Nr. 2). Die Gemeinde des Lageortes wird Steuererklärung und Steuerausscheidung des Wohnsitzkantons erst in der Folgeperiode erhalten. Bei einer im Ausland wohnhaften Person wird sie vorerst auch keine Angaben erhalten. Dennoch muss eine Akontorechnung erstellt werden. Der steuerpflichtigen Person ist daher ein Schreiben zuzustellen, auf welchem sie innert 30 Tagen die notwendigen Angaben zu machen hat. Die Akontorechnung wird aufgrund dieser Angaben und der Daten, die das Steueramt zur Verfügung hat, festgesetzt. Vom Vermögen sind die deklarierten Schulden anteilsmässig abzuziehen. Vom Mietwert bzw. den Mieteinnahmen sind die deklarierten Schuldzinsen anteilsmässig und die pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten abzuziehen. Gibt die steuerpflichtige Person nicht an, ob der Verheirateten- oder der Alleinstehendentarif massgebend sei, ergibt sich bei Kauf durch ein Paar der Zivilstand aus der Grundbuchanzeige. Ansonsten ist der Alleinstehendentarif anzuwenden. Sind von einer beschränkt steuerpflichtigen Person keine Angaben zum Einkommen und/oder Vermögen erhältlich, wird keine Akontorechnung gestellt. Nach Fälligkeit wird umgehend die Schlussrechnung zugestellt.

01.01.2024

Schlussrechnung

1. Allgemeines

Nach Vornahme der definitiven Veranlagung sind den Steuerpflichtigen die Schlussrechnungen für die Staats- und Gemeindesteuern und für die direkte Bundessteuer zuzustellen. Sie enthalten die Abrechnung über die Vorauszahlungen, Verrechnungssteuergutschriften, Zahlungen aufgrund der Akontorechnung(en) und der provisorischen Steuerrechnung(en), den definitiv geschuldeten Steuerbetrag sowie den Ausgleichszins. Auf Anfrage erhalten die Steuerpflichtigen auch die Zinsdetails zugestellt. Mit der Schlussrechnung in Rechnung gestellte Beträge sind innert 30 Tagen seit Zustellung der Schlussrechnung zu bezahlen. Nach Ablauf dieser Zahlungsfrist ist auf dem nicht bezahlten Betrag ein Verzugszins zu erheben (§ 196 StG, Art. 3 VO-DBG).

Hat eine beschränkt steuerpflichtige Person keine oder unvollständige Angaben zum Einkommen und/oder Vermögen sowie Zivilstand gemacht, wird für die Staats- und Gemeindesteuern beim Einkommen mindestens ein Satz von 5% und beim Vermögen von 0,75‰ pro Einheit angenommen. Lässt sich der Zivilstand nicht feststellen, ist der Alleinstehendentarif anzuwenden.

Ist die Veranlagung aufgrund eines Rechtsmittelverfahrens (Einsprache, Beschwerde) noch nicht in Rechtskraft erwachsen, wird die zugestellte Schlussrechnung nach endgültiger Erledigung des Rechtsmittelverfahrens durch eine neue Schlussrechnung ersetzt (Ausnahme: bei verspätet eingereichten Rechtsmitteln); die Verzinsung läuft diesfalls bis zur Stellung der neuen Schlussrechnung.

Die nachträgliche Abänderung einer Veranlagung (z.B. durch Revision, Berichtigungsentscheid) bewirkt eine Korrektur der ursprünglichen Schlussrechnung. Die Ausgleichszinsen (und gegebenenfalls die Verzugszinsen) sind nach Massgabe des mit Wirkung auf den ursprünglichen Fälligkeitstermin korrigierten Steuerbetrags neu zu berechnen.

Die übrigen Steuern, die Bussen und die Mahngebühren sind innert 30 Tagen nach Zustellung der Rechnung zu bezahlen (§ 191 Abs. 2 i.V.m. 192 Abs. 2 StG, Art. 161 Abs. 3 und 163 Abs. 1 DBG).

Sofort fällig und zu zahlen ist die Steuer in den Fällen von § 191 Abs. 3 StG bzw. Art. 161 Abs. 4 DBG. Ein negativer Ausgleichszins beginnt in diesen Fällen am 1. Januar des Folgejahres zu laufen (> siehe LU StB Bd. 2a Weisungen §§ 189 - 198 Nr. 8 Ziff. 3.1).

Zum Bezug der Personalsteuer > siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 230 - 234 Nr. 1.

Zum Bezug der Liegenschaftssteuer siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 241 - 246 Nr. 1 Ziff. 3.

Zur Berechnung des Steuersatzes, falls im steuerbaren Einkommen Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen gemäss § 59 StG enthalten sind, > siehe LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 59 Nr. 1.

Für Zahlungserleichterungen > siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 199 Nr. 1.

2. Kein Rechtsmittel gegen Schlussrechnung

Gegen eine Schlussrechnung kann - anders als gegen eine Akontorechnung - keine Einsprache erhoben werden. Eine Rechtsmittelbelehrung, wonach gegen die Schlussrechnung Einsprache erhoben werden kann, ist deshalb nicht zulässig. Wird die Schlussrechnung zusammen mit der Veranlagungsverfügung zugestellt, muss sich die Rechtsmittelbelehrung auf letztere beziehen. Reine Bezugsstreitigkeiten (z.B. Einreden der mangelnden Fälligkeit, Tilgung, Stundung, Bezugsverjährung) werden ausschliesslich im Zwangsvollstreckungsverfahren (Rechtsöffnungsverfahren) ausgetragen. Eine Einsprache gegen eine Schlussrechnung, die gestützt auf eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung ausgestellt worden ist, ist daher von der Bezugsbehörde mit einem Nichteintretensentscheid (Rechtsmittel: Verwaltungsgerichtsbeschwerde) zu erledigen, falls der Einsprecher/die Einsprecherin nach erfolgtem Hinweis auf die Rechtslage an der Einsprache festhält und die Bezugsbehörde ihrerseits an der Schlussrechnung festhalten will (vgl. VGE vom 24. Mai 1996 i.S. W., LGVE 1996 II Nr. 23). Richtet sich die Einsprache gegen die rechtskräftige Veranlagung, ist sie an die zuständige Steuerkommission weiterzuleiten. Diese erlässt einen Nichteintretensentscheid.

Hingegen kann gegen die Festsetzung von Ausgleichs- und Verzugszinsen Einsprache bei der Bezugsbehörde bzw. Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden (LGVE 1996 II Nr. 23). Eine Rechtsmittelbelehrung ist hierfür nicht erforderlich.

01.01.2024

Zahlungen bei Ausständen in mehreren Steuerperioden

Hat eine steuerpflichtige Person Steuerausstände aus einer oder mehreren früheren Steuerperioden betreffend die Staats- und Gemeindesteuern und leistet sie eine Zahlung für die aktuelle oder eine von ihr genannten anderen Steuerperiode, hat die Bezugsbehörde gemäss § 38 StV die Kompetenz, die Zahlung einer anderen Steuerperiode zuzuweisen.

Ob die Inanspruchnahme dieser Kompetenz zweckmässig ist, ist jeweils aufgrund der konkreten Umstände zu prüfen (z.B. drohender Eintritt der Bezugsverjährung für eine ältere Steuerperiode).

24.04.2024

Verzinsung

1. Allgemeines

Bei überjähriger Laufzeit eines Zinses werden die Zinssätze angewandt, die je im entsprechenden Kalenderjahr gültig waren oder sind.

Positive und negative Ausgleichszinsen sowie Verzugszinsen werden nach Massgabe der bezogenen Steuereinheiten Staat und Gemeinden belastet oder gutgeschrieben.

Die Ergreifung eines Rechtsmittels hemmt den Zinsenlauf nicht.

Positiver und negativer Ausgleichszinssatz sind grundsätzlich im entsprechenden Kalenderjahr gleich hoch. Der Regierungsrat hat aber die Kompetenz, den positiven und den negativen Ausgleichszinssatz verschieden hoch anzusetzen (§ 197 Abs. 2 StG). Davon hat er bisher keinen Gebrauch gemacht.

Das Steuergesetz erlaubt, den Ausgleichszinssatz je nach den Verhältnissen auf dem Kapitalmarkt auch auf 0% festzusetzen (§ 192 Abs. 3, § 193 Abs. 2, § 194 Abs. 3, § 197 Abs. 1 StG).

Grundsätzlich erfolgt keine Verzinsung der Zinserträge. Ausnahme: Der Ausgleichszins auf Vorauszahlungen ist per Valuta 31.12. der Steuerperiode als Zinsertrag zu buchen. Soweit der Vorauszahlungszins den definitiven Steuerbetrag übersteigt, kommt es somit per 1.1. der folgenden Steuerperiode zu einer tolerierten Verzinsung des Zinsertrages.

Der publizierte Zinssatz gilt für ein Kalenderjahr und wird jeweils vom Regierungsrat festgelegt (Höhe der Zinssätze der vergangenen Jahre siehe > Anhang 3).

Eine rechtzeitige Bezahlung der Steuer liegt nur vor, wenn der geschuldete Steuerbetrag am letzten Tag der Zahlungsfrist bei der Empfängerin eingeht bzw. auf deren Konto gutgeschrieben wird (LGVE 1988 II Nr. 12).

Nachträgliche Korrektur der Steuerforderung:

> Revision § 168 ff. StG

> Berichtigung § 173 StG

> Nachsteuern § 174 ff. StG

> Steuerrückforderung § 202 StG

In diesen Fällen erfolgt rückwirkend auf den Zeitpunkt der Fälligkeit eine entsprechende Korrektur der Ausgleichszinsen.

Siehe auch > Beispiele zur Veranschaulichung der Verzinsung

2. Positiver Ausgleichszins

Ein positiver Ausgleichszins wird gewährt auf

> Vorauszahlungen (§ 193 Abs. 2 StG, § 33 StV)

> zu viel bezahlten Steuern (§ 194 Abs. 3 StG, § 34 StV)

Der positive Ausgleichszins wird nicht als Einkommen besteuert.

2.1 Positiver Ausgleichszins auf Vorauszahlungen

Vorauszahlungen sind Leistungen gemäss § 191 Abs. 1 StG vor der allgemeinen Fälligkeit (31. Dezember) sowie Leistungen gemäss § 191 Abs. 2 StG (insbesondere Sondersteuern nach § 58 StG) vor deren Fälligkeit (Rechnungsstellung).

Die Verzinsung ist nicht von einer Rechnungsstellung abhängig.

Eine Verzinsungslimite für zu viel geleistete Vorauszahlungen gibt es nicht, d.h. es wird der ganze Vorauszahlungsbetrag verzinst, solange er sich auf dem Kontokorrent der steuerpflichtigen Person befindet. Jedoch erfolgt bei über den Akontorechnungsbetrag

hinaus geleisteten Zahlungen (einschliesslich Verrechnungssteuergutschrift) unter bestimmten Voraussetzungen eine umgehende Rückerstattung an die steuerpflichtige Person (> siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 4 Ziff. 4).

Zahlungen gemäss § 191 Abs. 1 StG werden zwischen dem Stichtag (1. Januar) und dem allgemeinen Fälligkeitstermin (31. Dezember) verzinst, wobei für den Beginn des Zinsenlaufs das Valutadatum auf dem Konto des Steueramtes oder gegebenenfalls der Eingang der vollständigen Steuererklärung bei Verrechnungssteuergutschriften (> siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 4 Ziff. 2) massgebend ist. Zahlungen für bereits entstandene, aber noch nicht in Rechnung gestellte Forderungen gemäss § 191 Abs. 2 StG werden ab Eingang auf dem Konto des Steueramtes bis zur Fälligkeit, d.h. bis zum Datum der Rechnungsstellung verzinst.

Die Zinsberechnung erfolgt in der Schlussrechnung.

Bei Wegzug in eine andere Gemeinde des Kantons Luzern ist für das ganze laufende Steuerjahr diejenige Gemeinde, in welcher die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht ihren Wohnsitz hat, für die Erhebung der Staats- und Gemeindesteuern zuständig (§ 189 und 237 StG; Aufteilung der Steuerfaktoren bei Sitzverlegung Selbständigerwerbender). Von der steuerpflichtigen Person bereits geleistete Vorauszahlungen inklusive Verrechnungssteuer werden der Zuzugsgemeinde überwiesen oder der steuerpflichtigen Person zurückerstattet. Der Zinsbetrag wird nach Meldung der definitiven Verrechnungssteuer mit der Zinsberechnung, Valuta Rückerstattung der Vorauszahlung (keine Verzinsung der Zinserträge), der steuerpflichtigen Person gutgeschrieben bzw. ausbezahlt. Es gelten die Toleranzen. > Siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 4 Ziff. 3.1.

Beim Wegzug in einen andern Kanton ist für das ganze laufende Steuerjahr der Zuzugskanton (Kanton, in dem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht ihren Wohnsitz hat) für die Steuerveranlagung und den Bezug zuständig (§ 15 Abs. 3 StG; Aufteilung der Steuerfaktoren bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen). Für die Rückerstattung der Vorauszahlungen und Zinserträge gelten die gleichen Bestimmungen wie beim Wegzug in eine andere Gemeinde des Kantons Luzern. Siehe auch > LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 4 Ziff. 3.2.

Im Falle einer ausserordentlichen Fälligkeit der Steuer (Tod, Wegzug ins Ausland usw.; siehe § 191 Abs. 3 StG) wird die Steuer sofort geschuldet. Tritt ein solches Ereignis während des Steuerjahres ein, ist das Datum der ausserordentlichen Fälligkeit für die Verzinsung massgebend und nicht der Zeitpunkt der allgemeinen Fälligkeit, d.h. der positive Ausgleichszins läuft nur bis zum Zeitpunkt der ausserordentlichen Fälligkeit.

Die Verrechnungssteuergutschrift gilt als Vorauszahlung (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 4 Ziff. 2). Vermutet das Gemeindesteueramt eine fehlerhafte Verrechnungssteuergutschrift, wird mit der Dienststelle Steuern, Abteilung Wertschriften und Verrechnungssteuer, Rücksprache genommen.

Eine nachträgliche Kürzung oder Streichung der Verrechnungssteuergutschrift wirkt sich bei der Berechnung des Ausgleichszinses rückwirkend auf das Gutschriftsdatum aus.

Eine nachträgliche Erhöhung der Verrechnungssteuergutschrift zu Gunsten der steuerpflichtigen Person wirkt sich in der Zinsberechnung erst ab dem Zeitpunkt aus, in welchem die Abteilung Wertschriften und Verrechnungssteuer der Gemeinde den zusätzlichen Betrag gutgeschrieben hat.

2.2 Positiver Ausgleichszins auf zu viel bezahlten Steuern

Von zu viel bezahlten Steuern spricht man, wenn

- > die Schlussrechnung (definitive Steuerrechnung) tiefer ausfällt als die geleisteten Vorauszahlungen,
- > eine bezahlte Schlussrechnung nachträglich nach unten korrigiert wird,
- > nach dem 31. Dezember des Steuerjahres erfolgte Zahlungen, Verrechnungssteuer- und Zinsgutschriften die Schlussrechnung übersteigen.

In diesen Fällen kommt die Umbuchung auf das neue Steuerjahr oder eine Rückerstattung in Frage. Der gesamte Steuerbetrag ist am 31. Dezember geschuldet. Eine Zahlung über die Akontorechnung hinaus wird nur verzinst, soweit der Betrag von der Gemeinde zurückbehalten wird und über der Schlussrechnung liegt.

Die Verzinsung läuft ab der Fälligkeit (Fortsetzung der Vorauszahlungsverzinsung) oder ab einem späteren Zahlungsdatum bis zum Datum der Rückzahlung/Umbuchung des zu viel bezahlten Betrages.

Die nachträgliche Erhöhung der Verrechnungssteuergutschrift wirkt sich in der Zinsberechnung erst ab dem Zeitpunkt aus, an dem die Abteilung Wertschriften und Verrechnungssteuer der Gemeinde den Nachtrag gutgeschrieben hat.

Die nachträgliche Streichung oder Kürzung der Verrechnungssteuergutschrift (als zu viel bezahlter Betrag) wirkt sich für die Berechnung des positiven Ausgleichszinses rückwirkend auf das Datum der allgemeinen Fälligkeit oder auf das Datum der

Gutschrift (wenn nach der allgemeinen Fälligkeit) aus. Gegebenenfalls ist auch der positive Ausgleichszins auf den vor dem 31. Dezember (als Vorauszahlungen) erfolgten Verrechnungssteuergutschriften zu korrigieren (siehe Ziff. 2.1).

3. Negativer Ausgleichszins und Verzugszins

3.1 Negativer Ausgleichszins

Ein negativer Ausgleichszins ist für alle offenen Rechnungsbeträge (Steuerforderungen, Bussen, Mahngebühren) ab dem jeweiligen Fälligkeitstermin gemäss § 191 StG bis zur Stellung der Schlussrechnung geschuldet (§ 192 Abs. 3 StG, § 35 StV; VGE vom 13.9.2005 i.S. S.). Das Steuergesetz (§ 192 Abs. 1 StG) bestimmt, dass die periodischen Steuern im Zeitpunkt der allgemeinen Fälligkeit (31. Dezember) geschuldet sind - und zwar unabhängig von einer Rechnungsstellung. Dies hat zur Folge, dass ab dem 1. Januar des dem Steuerjahr folgenden Jahres ein negativer Ausgleichszins erhoben wird, soweit der definitive Steuerbetrag in diesem Zeitpunkt noch nicht bezahlt ist. Es spielt für die Zinspflicht keine Rolle, aus welchem Grund nach dem 31. Dezember der aufgrund der definitiven Veranlagung geschuldete Steuerbetrag noch nicht (vollständig) entrichtet worden ist (z.B. infolge einer gegenüber der Schlussrechnung tieferen Akontorechnung).

Der negative Ausgleichszins beginnt zu laufen

- am Tag nach dem allgemeinen Fälligkeitstermin (31. Dezember) für die periodisch geschuldeten Steuern und die Personalsteuer (§ 192 Abs. 1 StG) unabhängig von einer Rechnungstellung.
- am 31. Tag nach Zustellung der Rechnung für Bussen, Mahngebühren und übrige Steuern (§ 191 Abs. 2 i.V.m. 192 Abs. 2 StG), falls es sich dabei nicht um die Schlussrechnung handelt.
- Sodann beginnt der negative Ausgleichszins in den Fällen von § 191 Abs. 3 StG an sich am Tag nach dem Eintritt der Fälligkeit zu laufen. Die Belastung einer Steuerforderung mit einem negativen Ausgleichszins kann aber in solchen Fällen zu ungebührlichen, schwierig zu vermittelnden oder nutzlosen Zinsforderungen führen (z.B. bei der sofortigen Fälligkeit infolge Tod, weil nicht unmittelbar darauf Rechnung gestellt wird oder werden kann, oder beim Wegzug ins Ausland, weil eine ordentliche Rechnungsstellung und/oder ein Bezug nicht möglich ist). In den Fällen nach § 191 Abs. 3 StG kann deshalb grundsätzlich auf die Erhebung des negativen Ausgleichszinses ab Fälligkeit verzichtet werden. Ist aber im Zeitpunkt der allgemeinen Fälligkeit (31. Dezember) die Steuerforderung noch nicht beglichen, beginnt ab dem 1. Januar des Folgejahres in jedem Fall der negative Ausgleichszins zu laufen. Die Schlussrechnung ist bei sofortiger Fälligkeit nach § 191 Abs. 3 StG möglichst umgehend bzw. innert angemessener Frist zu erstellen. Der positive Ausgleichszins ist normal zu rechnen.

Der negative Ausgleichszins hört auf zu laufen

- vor der Stellung der Schlussrechnung: mit der vollständigen Begleichung der seit der Fälligkeit ausstehenden Steuerbeträge oder
- mit der Stellung der Schlussrechnung. Wird eine Schlussrechnung aufgehoben (z.B. aufgrund Einspracheerhebung), läuft der negative Ausgleichszins bis zur Stellung der korrigierten endgültigen Schlussrechnung weiter. Bei einem offenen Steuerbetrag ist auch nach Rückzug der Einsprache eine neue Schlussrechnung zu erstellen. Der Verzugszinsenlauf beginnt erst nach unbenutztem Ablauf der Zahlungsfrist für die endgültige Schlussrechnung.

Negative Ausgleichszinsen können in der Steuererklärung zum Abzug gebracht werden. Sie sind im Schuldenverzeichnis aufzuführen.

Bei Sondersteuerrechnungen kann kein negativer Ausgleichszins erhoben werden, da es sich dabei um Schlussrechnungen handelt (vgl. auch nachstehend Ziff. 3.2).

3.2 Verzugszins

Die mit einer Schlussrechnung in Rechnung gestellten Beträge (Steuern, Mahngebühren, Bussen, negativer Ausgleichszins) sind innert 30 Tagen seit Zustellung der Rechnung zu bezahlen. Auf nicht innert dieser Frist bezahlten Beträgen ist ein Verzugszins zu erheben (§ 196 Abs. 3 StG). Es kommt somit von Gesetzes wegen zwischen dem Ende des Laufes des negativen Ausgleichszinses (Zeitpunkt der Stellung der Schlussrechnung) und dem Beginn des Verzugszinsenlaufs zu einer Verzinsungslücke.

Im Betreibungsverfahren gilt der Verzugszinssatz des Jahres, in dem das Verfahren angehoben wird, bis zu dessen Abschluss.

Wird gegen die Veranlagung Einsprache erhoben, so kann die zugestellte Schlussrechnung nicht durchgesetzt werden. Aufgrund des Einspracheentscheids wird eine korrigierte Schlussrechnung ausgestellt. Kommt es zu einem Beschwerdeverfahren, wird nach Abschluss desselben nochmals eine korrigierte Schlussrechnung zugestellt (Ausnahme: bei verspätet eingereichter Einsprache). Ein Verzugszins kann erst nach unbenutztem Ablauf der Zahlungsfrist für die aufgrund des in Rechtskraft erwachsenen Rechtsmittelentscheids (Einspracheentscheid, Beschwerdeentscheid) ausgestellte neue Schlussrechnung erhoben werden. Bis zur Stellung der endgültigen Schlussrechnung laufen die - bei einer durch das Rechtsmittelverfahren bewirkten Änderung der veranlagten Steuern rückwirkend auf den Fälligkeitstermin zu korrigierenden - Ausgleichszinsen durchgehend weiter.

Verzugszinsen können in der Steuererklärung zum Abzug gebracht werden. Sie sind im Schuldenverzeichnis aufzuführen.

Verzugszinsenlauf bei mehreren Sondersteuerrechnungen in derselben Steuerperiode
Mehrere Kapitalleistungen aus 2. und 3. Säule im gleichen Steuerjahr werden zusammengerechnet und mit einer Jahressteuer zum privilegierten Steuersatz besteuert (> LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 58 Nr. 1). Die aufgrund einer zweiten Kapitalzahlung infolge der Progressionswirkung nachzuzahlende Differenz zur Sondersteuerrechnung für die erste Kapitalzahlung wird mit der zweiten Sondersteuerrechnung nacherhoben. Ein Verzugszins kann für die Differenz erst 30 Tage nach Zustellung der zweiten Sondersteuerrechnung zu laufen beginnen. Für die Differenz kann für den Zeitraum zwischen erster und zweiter Sondersteuerveranlagung auch kein negativer Ausgleichszins belastet werden.

01.01.2025

Juristische Personen

1. Allgemeines

Beginn und Ende der Steuerperiode sind identisch mit dem Geschäftsjahr. Sie decken sich daher nicht unbedingt mit dem Kalenderjahr. Die Steuerperiode beträgt in der Regel ein Jahr. Unter- und überjährige Geschäftsabschlüsse und damit Steuerperioden sind möglich.

Die Erfassung und Anpassung der provisorischen Faktoren wird durch die Dienststelle Steuern, Abteilung juristische Personen, vorgenommen. Für eine Rechnungsanpassung erfassen Sie bitte auf > steuern.lu.ch (Juristische Personen/Meldung provisorische Faktoren) die nötigen Angaben.

Das Ende des Geschäftsjahres ist massgebend für die Steuereinheiten (§ 99 StG). Bei Änderungen der wirtschaftlichen Zugehörigkeiten im interkommunalen oder interkantonalen Verhältnis erfolgt der Steuerbezug gemäss der im Rahmen einer Steuerausscheidung ermittelten Steuerfaktoren. Dabei gilt die im interkantonalen Verhältnis massgebende zeitliche Gewichtungsmethode auch im interkommunalen Verhältnis (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 179 Nr. 5).

2. Rechnungsstellung für "neue" juristische Personen im Gründungsjahr, nach Sitzverlegung in den Kanton Luzern, nach Errichtung einer Betriebsstätte oder Liegenschaftskauf durch eine Firma mit ausserkantonalem Sitz sowie bei Fusion

Gemäss § 96 Abs. 1 StG werden die Steuern vom Reingewinn und Eigenkapital der juristischen Person für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben. Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr.

Diese Bestimmung verursacht administrative Probleme, da die Dauer des ersten Geschäftsjahres im Zeitpunkt der Gründung oder des Zuzugs noch nicht bekannt ist. Normalerweise muss eine Gesellschaft in jedem Kalenderjahr, ausser im Gründungsjahr (§ 96 Abs. 3 StG), eine Bilanz und Erfolgsrechnung erstellen.

Aus der Sicht der Registerführung lässt sich deshalb nicht sagen, ob das Gründungsjahr (bzw. das Zuzugsjahr etc.) auch ein Steuerjahr darstellt oder ob dieses mit dem folgenden Jahr zusammengelegt wird (Abschluss nicht am 31.12. des Gründungsjahres). Die Dauer des Steuerjahres kann somit erst bei der Einschätzung festgestellt werden.

Um diesem Problem zu begegnen, wendet die Abteilung juristische Personen folgende vereinfachende Regelung an:

Bei Neugründungen juristischer Personen mit Beginn-Datum vom 1.1. bis 30.6. eines Jahres wird angenommen, dass das Geschäftsjahr am 31.12. endet. Bei Neuaufnahmen mit Beginn-Datum nach dem 30. Juni wird davon ausgegangen, dass im angebrochenen ersten Jahr kein Geschäftsabschluss per 31.12. erstellt wird und das erste Geschäftsjahr somit erst im Folgejahr endet.

Bei Sitzverlegung in den Kanton Luzern sowie bei Errichtung einer Betriebsstätte oder Grundstückerwerb durch eine Firma mit ausserkantonalem Sitz wird generell angenommen, dass der Geschäftsabschluss per 31.12. erfolgt. Folglich wird ab Zuzug, Errichtung einer Betriebsstätte oder Grundstückerwerb provisorisch pro rata Rechnung gestellt.

Bei Fusion geht die Steuerpflicht per Übernahme-/Bilanzdatum von der übernommenen Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft über.

3. Eingabe im Konkurs

3.1 Grundsätzliches

Die Steuerpflicht einer juristischen Person endet nicht bereits mit der Konkurseröffnung, sondern erst mit der Beendigung der materiellen Liquidation (Veräusserung aller Aktiven). Die Konkurseröffnung ändert nichts an der Einheit der Steuerperiode, d.h. für diese Steuerperiode werden nicht etwa zwei Veranlagungen erstellt. Die für die Steuerperiode der Konkurseröffnung geschuldeten periodischen Gewinn- und Kapitalsteuern sind als gewöhnliche 3.-Klasse-Forderungen in den Konkurs einzugeben und zu kollozieren, ebenso die noch unbezahlten Steuerforderungen früherer Steuerperioden. Die frühere Praxis, wonach die ab

Konkurseröffnung entstehenden periodischen Steuern als Masseschulden im Konkurs eingegeben wurden, ist aufgrund der geänderten Praxis der Konkursämter und der Gerichte (BGE 2C_792/2008 vom 19.2.2009, LGVE 2004 II Nr. 26 E. 3) nicht mehr anwendbar. Ergibt sich aus der Veräusserung von Grundstücken oder anderer Aktiven der konkursiten Gesellschaft ein steuerbarer (Liquidations-)Gewinn (nach Verrechnung mit den bestehenden Verlusten / Verlustvorträgen), gelten die darauf entfallenden Gewinnsteuern jedoch als Masseforderungen (Verwertungskosten) und sind daher vom Konkursamt bzw. von der Konkursverwaltung nach Deckung ihrer eigenen Auslagen, aber vor den Ansprüchen der pfandgesicherten Gläubigerinnen und Gläubiger sowie jener der 1., 2. und 3. Klasse zu begleichen. Ein weitere Ausnahme besteht für pfandrechtsgesicherte Forderungen (> vgl. LU StB Band 2a Weisungen StG § 203 - 206 Nr. 1 Ziff. 3.6).

In der Praxis fällt für die Steuerperiode der Konkurseröffnung und allfällige nachfolgende Steuerperioden bis zur Beendigung der Liquidation nur in seltenen Fällen eine Gewinnsteuer an (insbesondere bei der Veräusserung von Grundstücken). Dagegen kann die Kapitalsteuer in jedem Fall, d.h. auch bei überschuldeten juristischen Personen, bis zur Beendigung der materiellen Liquidation mindestens vom einbezahlten Eigenkapital (einbezahltes Aktien-, Partizipationsschein-, Grund- oder Stammkapital) veranlagt werden (§ 90 Abs. 3 StG, VGE vom 25.10.2006 i.S. P. AG). Da jedoch für Steuerforderungen betreffend in Konkurs gefallene Gesellschaften in der Regel keine oder nur eine geringfügige Konkursdividende resultiert, beendet die zuständige Veranlagungsbehörde die Steuerpflicht für Gesellschaften ohne Grundstücke aus verwaltungsökonomischen Gründen auf das Datum der Konkurseröffnung, womit ab Konkurseröffnung keine neuen Steuerforderungen mehr entstehen.

Minimalsteuern gemäss § 95 StG können ab der Steuerperiode der Konkurseröffnung bis zum Schluss des Konkurses nicht mehr erhoben werden (LGVE 2004 II Nr. 26 E. 4).

Bei Nachlassverfahren gelten diese Grundsätze analog.

Zum Vorgehen bei Konkurs natürlicher Personen > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 189 - 198 Nr. 14.

3.2 Aufgaben der Bezugsbehörden

Vorbemerkung:
Die Dienststelle Steuern hat mit den Konkursämtern des Kantons Luzern vereinbart, die Abläufe für die nach Konkurseröffnungen anstehenden Veranlagungs- und Bezugsverfahren soweit gesetzlich zulässig zu vereinfachen und zu beschleunigen, so dass die Konkursverfahren zügig durchgeführt werden können und der Verwaltungsaufwand für alle Beteiligten auf das Notwendige beschränkt werden kann.

3.2.1 Forderungseingabe auf Schuldenruf

Auf den Schuldenruf hin muss die Bezugsbehörde dem Konkursamt innert Monatsfrist alle noch nicht bezahlten definitiv oder provisorisch veranlagten Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden vor der Konkurseröffnung eingeben (Art. 232 SchKG). Für die Steuerperiode der Konkurseröffnung ist ein provisorischer Steuerbetrag gemäss den Faktoren für die vorangehende Steuerperiode (bei Ende Steuerpflicht per Datum Konkurseröffnung pro rata bis zur Konkurseröffnung) zu berechnen und einzugeben (vgl. auch nachfolgenden Absatz). Nach Erhalt der definitiven Faktorenmeldungen sind die entsprechenden Steuerbeträge jeweils umgehend dem Konkursamt in Rechnung zu stellen. Das Konkursamt passt den Kollokationsplan entsprechend an (ohne Kostenfolge für die Bezugsbehörde; diese stellt demgegenüber keinen Antrag auf Sistierung des Konkursverfahrens).

3.2.2 Vorgehen betreffend Steuerperiode der Konkurseröffnung

Die grundsätzlich unterjährige Dauer der Steuerpflicht in dieser Steuerperiode (Ende Steuerpflicht per Datum Konkurseröffnung) ist bereits in den gemeldeten Faktoren berücksichtigt, weshalb keine Umrechnung dieser Faktoren pro rata erfolgen darf.

Beispiel

Geschäftsjahr 1.1.-31.12., Konkurseröffnung 1.10.2021, einbezahltes Aktienkapital CHF 500'000, Steuerfuss 4,0 Einheiten

Position	CHF
veranlagte einfache Gewinnsteuer StP 2021 gemäss Faktorenmeldung	0
veranlagte einfache Kapitalsteuer StP 2021 gemäss Faktorenmeldung	1'500
Steuerbetrag 1.1.-30.9.2021: 500:360x270x4,0 (als 3.-Klasse-Forderung beim Konkursamt einzugeben und in den Kollokationsplan aufzunehmen)	1'500

3.2.3 Vorgehen betreffend Steuerperioden nach der Konkurseröffnung

Bei Beendigung der Steuerpflicht per Datum Konkurseröffnung entstehen keine neuen Steuerforderungen. Im Ausnahmefall einer Gewinnsteuerveranlagung nach Konkurseröffnung aufgrund der Veräusserungen von Aktiven (insbesondere Grundstücke) mit Gewinn ist die Gewinnsteuerforderung als Masseforderung beim Konkursamt einzugeben.

3.2.4 Vorgehen bei Einstellung des Konkurses mangels Aktiven

Zur Einstellung des Konkurses mangels Aktiven nach Eröffnung des Konkurses oder auch erst im späteren Verlauf des

ordentlichen bzw. summarischen Konkursverfahrens kommt es, falls die Konkursmasse die Kosten für das summarische Verfahren voraussichtlich nicht decken kann (Art. 230 Abs. 1 SchKG). Die Einstellung unterbleibt, wenn ein Gläubiger innert 20 Tagen seit Publikation der Einstellung die Durchführung des Konkursverfahrens verlangt und den vom Konkursamt festgesetzten Kostenvorschuss leistet (Art. 230 Abs. 2 SchKG). Für die Steuergläubiger (3.-Klasse-Forderungen) dürfte die Leistung eines Kostenvorschusses kaum je einen Nutzen ergeben, weshalb dies grundsätzlich unterbleiben muss.

Grundsatz
Nach Einstellung eines Konkursverfahrens mangels Aktiven hat die Bezugsbehörde dem Konkursamt trotz erfolgter Faktorenmeldung durch die Abteilung juristische Personen keine Steuerrechnungen mehr zuzusenden und die offenen Steuerforderungen können direkt abgeschrieben werden.

Ausnahmen

1. Stellt die Veranlagungsbehörde oder die Bezugsbehörde fest, dass trotz Einstellung des Konkurses mangels Aktiven die juristische Person noch über substanzielle nicht verwertete Aktiven (z.B. Grundstücke) verfügt, bleibt die Gesellschaft bis zur Verwertung dieser Aktiven am Steuerregister. Als Zustelladresse wird der letzte bekannte Verwaltungsrat eingesetzt. Im Zweifelsfall soll die Bezugsbehörde mit der Dienststelle Steuern, Abteilung juristische Personen, Kontakt aufnehmen, um das weitere Vorgehen abzusprechen. In Frage kommt diesfalls ein Einspruch gegen die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister innert 3 Monaten seit Publikation der Konkurseinstellung oder ein Begehren um Wiedereintragung der bereits gelöschten Gesellschaft beim Handelsregisteramt, falls das Vorhandensein nichtverwerteter Aktiven glaubhaft gemacht werden kann. Wird dem Begehren entsprochen, dauert die Steuerpflicht der Gesellschaft bis zur Versilberung aller Aktiven weiter und kann die Fortsetzung der vor Konkurseröffnung eingeleiteten Betreibungen auf Pfändung verlangt werden bzw. können auch neue Betreibungen auf Pfändung gegen die Gesellschaft angehoben werden. Für pfandrechtsgesicherte Forderungen kann zusätzlich beim Konkursamt die Verwertung der Liegenschaft verlangt werden (Art. 230a Abs. 2 SchKG).
2. Betreibt die Schuldnerin ihr Geschäft nach Einstellung des Konkurses ausnahmsweise weiter, kann sie während 2 Jahren ab Publikation des Eintrages des Abschlusses des Konkursverfahrens im SHAB sowohl für vor wie auch für nach der Konkurseröffnung entstandene Forderungen auf Pfändung betrieben werden, auch wenn sie mangels Liquidation und Löschung weiterhin im Handelsregister eingetragen ist (Art. 230 Abs. 3 SchKG). Die bei Konkurseröffnung bereits hängigen Betreibungen (welche mit der Konkurseröffnung gemäss Art. 206 Abs. 1 SchKG aufgehoben wurden) leben nach der Konkurseinstellung wieder auf und können fortgesetzt werden, womit für diese kein neues Betreibungsverfahren einzuleiten ist (Art. 230 Abs. 4 SchKG).

3.2.5 Spezialfall grundpfandgesicherte Steuerforderungen
Für grundpfandgesicherte Steuerforderungen (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 203 - 206 Nr. 1 Ziff. 3.2.2/3.2.3) ist gemäss den Ausführungen unter > LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 203-206 Nr. 1 Ziff. 3.6 vorzugehen.

3.2.6 Überwachung Konkurseröffnungen
Die Bezugsbehörde ist für die Kenntnisnahme der Konkurseröffnungen und damit verbundener Schuldenrufe selbst verantwortlich und muss zu diesem Zweck laufend das Luzerner Kantonsblatt (Rubrik "Konkurs, Betreibung") konsultieren. Wird der Konkurs nicht im Kanton Luzern eröffnet (bei beschränkter Steuerpflicht im Kanton Luzern, sekundäres Steuerdomizil), erfolgt nicht stets auch eine Publikation im Luzerner Kantonsblatt. Die Konkurspublikation ist aber in jedem Fall im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) ersichtlich.

3.2.7 Folgen verspäteter Konkurseingaben
Wird die Monatsfrist von Art. 232 SchKG nicht eingehalten, können die Forderungen gleichwohl noch bis zum Schluss des Konkursverfahrens dem Konkursamt eingegeben werden, wobei aber allenfalls die Kosten für die Neuauflage des Kollokationsplans zu bezahlen sind und kein Anspruch auf allfällige vor der Eingabe erfolgte Abschlagszahlungen besteht (Art. 251 SchKG). Nicht bis zum Schluss des Konkursverfahrens eingegebene Steuerforderungen werden weder kolloziert noch wird für sie ein Verlustschein ausgestellt; sie müssen abgeschrieben werden (> LU StB Weisungen StG § 201 Nr. 3 Ziff. 1).

01.01.2024

Mahnung

Wird der aufgrund einer rechtskräftigen Veranlagung geschuldete Steuerbetrag nicht innert der angegebenen Frist bezahlt, wird die steuerpflichtige Person gemahnt. Für die erste Mahnung wird keine Gebühr erhoben (§ 192 Abs. 4 StG). Für eine Mahnung im Wiederholungsfall ist eine Mahngebühr von CHF 40 zu erheben (§ 39 Abs. 1 StV).

Mahngebühren für den Steuerbezug werden zusammen mit den Staats- und Gemeindesteuern in Rechnung gestellt und bezogen. Sie fallen der Einwohnergemeinde zu (§ 39 Abs. 2 StV).

Die Mahnung ist grundsätzlich Voraussetzung, damit eine Betreibung (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 13) eingeleitet werden kann (§ 198 Abs. 1 StG). Hat die zahlungspflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz oder sind ihr gehörende Vermögenswerte mit Arrest belegt, kann die Betreibung ohne vorherige Mahnung eingeleitet werden (§ 198 Abs. 2 StG).

Der Mahnung liegt eine Aufstellung über die Zahlungen, Gutschriften und Zinsen bei.

Gegen die Mahngebühr kann innert 30 Tagen Einsprache bei der Bezugsbehörde und gegen den Einspracheentscheid Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden.

29.09.2025

Betreibung

1. Einleitung

Bleiben die Inkassobemühungen für rechtskräftig veranlagte Steuern oder Akontorechnungen erfolglos, ist das Betreibungsverfahren einzuleiten, in der Regel nach der 2. oder 3. fruchtlosen Mahnung (§ 198 Abs. 1 und 2 StG). In Fällen, in denen eine Betreibung offensichtlich erfolglos verlaufen würde (Verlustschein), kann es sinnvoll sein, mit dem Schuldner bzw. der Schuldnerin stattdessen Ratenzahlungen zu vereinbaren (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 199 Nr. 1 und > § 201 Nr. 3). Bevor eine Akontorechnung betrieben wird, ist zu prüfen, ob nicht die definitive Veranlagung vorgenommen werden kann. Vor Einleitung des Betreibungsverfahrens gilt es zudem folgendes zu beachten:

In einem allfälligen Rechtsöffnungsverfahren hat das zuständige Gericht von Amtes wegen zu prüfen, ob die Veranlagungsverfügung/Akontorechnung der steuerpflichtigen Person richtig eröffnet worden ist. Diese Prüfung erfolgt in jedem Fall; es ist nicht notwendig, dass die steuerpflichtige Person die korrekte Eröffnung bestreitet. Zur rechtsgenüglichen Eröffnung einer Verfügung gehört nebst der Rechtsmittelbelehrung die Zustellung an die betroffene Person. Der Beweis der Zustellung ist von der Gläubigerin, also der Bezugsbehörde, zu erbringen.

Zur Betreibung aufgrund einer Akontorechnung > siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 5.

Die Einleitung des Betreibungsverfahrens erfolgt am einfachsten mit dem entsprechenden Formular. Das Betreibungsbegehren ist beim Betreibungsamt am Wohnsitz oder Sitz des Schuldners/der Schuldnerin einzureichen.

2. Rechtsöffnungsgesuch

2.1 Zuständiges Gericht

Erhebt die steuerpflichtige Person Rechtsvorschlag, muss beim zuständigen Gericht ein Begehren um Rechtsöffnung gestellt werden. Zuständig für die Rechtsöffnung ist im Kanton Luzern der/die Einzelrichter/in desjenigen Bezirksgerichtskreises, in dem die Betreibung angehoben wurde (selbst wenn dies am falschen Ort geschah). Aufgrund einer Weisung des Obergerichts (seit 1.6.2013: Kantonsgericht) sind dabei die luzernischen Gemeinwesen von der Leistung von Gerichtskostenvorschüssen befreit (> siehe LGVE 1995 I Nr. 30A).

Bei ausserkantonalen Betreibungsverfahren ist das Rechtsöffnungsgesuch an das für den Ort der Betreibungsanhebung zuständige Gericht (Adresse ist beim jeweiligen Betreibungsamt erhältlich) einzureichen.

Haben Schuldner/innen ihren Wohnsitz nach Einleitung der Betreibung, jedoch vor Einreichung des Rechtsöffnungsgesuchs verlegt, ist das Gericht des neuen Wohnsitzes der Schuldner/innen zuständig, sofern die Gläubiger/innen Kenntnis von der Wohnsitzverlegung haben; beruft sich die betriebene Person jedoch nicht auf die Wohnsitzverlegung oder haben Gläubiger/innen von dieser keine Kenntnis, bleibt das Gericht des Betreibungsortes zuständig.

2.2 Fristen

Das Rechtsöffnungsgesuch ist innerhalb eines Jahres, bei Betreibung auf Grundpfandverwertung innerhalb zweier Jahre, seit Zustellung des Zahlungsbefehls zu stellen. Ist Rechtsvorschlag erhoben worden, steht diese Frist zwischen der Einleitung und Erledigung eines dadurch veranlassten Gerichts- oder Verwaltungsverfahrens still.

2.3 Form und Inhalt

Wird für verschiedene Betreibungen Rechtsöffnung verlangt, muss für jede einzelne Betreibung ein gesondertes Rechtsöffnungsgesuch (mit den notwendigen Beilagen) eingereicht werden.

Das schriftlich und samt Beilagen im Doppel einzureichende Rechtsöffnungsgesuch hat eine kurze Darstellung des Sachverhalts sowie einen klaren Antrag (Betrag, für den die Rechtsöffnung verlangt wird; Antrag auf Übernahme der Gerichtskosten und bei überdurchschnittlichem Aufwand für die Ausarbeitung des Rechtsöffnungsgesuchs ein entsprechend begründeter Antrag auf Zusprechung einer Entschädigung zu Lasten Gesuchsgegner/in) zu enthalten; insbesondere sind die Nummer der strittigen Betreibung und das Betreibungsamt anzugeben sowie die Parteien (Gläubiger/in, Schuldner/in, Vertreter/in) genau zu bezeichnen. Bezüglich der geltend gemachten Ausgleichs- und Verzugszinsen ist auf § 192 Abs. 3 und 196 Abs. 3 StG i.V.m. § 35 StV hinzuweisen. Für die Mahngebühren ist auf § 145 Abs. 4 und/oder § 192 Abs. 4 StG hinzuweisen. Im Weiteren sind dem

Rechtsöffnungsbegehren beizulegen:

- eine Abschrift der Veranlagungsverfügung inkl. Schlussrechnung/Akontorechnung, die dem/der Schuldner/in zugestellt wurde und aus der auch die Rechtsmittelbelehrung ersichtlich ist
- Zinsberechnungsblatt zwecks Spezifizierung der geltend gemachten negativen Ausgleichszinsen bzw. des Saldos der positiven und negativen Ausgleichszinsen zugunsten der Gläubiger/innen
- massgebende Regierungsratsbeschlüsse betreffend geltend gemachte Ausgleichs- und Verzugszinsen (Auszug aus dem Kantonsblatt)
- im Fall einer Steuerausscheidung zusätzlich die Ausscheidungsverfügung inkl. Rechtsmittelbelehrung
- eine Bescheinigung des Präsidenten/der Präsidentin der zuständigen Steuerkommission bzw. der Bezugsbehörde im Fall einer Akontorechnung, dass die Veranlagung/Steuerausscheidung bzw. Akontorechnung in Rechtskraft erwachsen ist (Vorlagen: Anhänge 10a und 10b); liegt ein Einspracheentscheid vor, ist dessen Rechtskraft vom Kantonsgericht (4. Abteilung, Obergrundstrasse 46, 6002 Luzern) bescheinigen zu lassen; liegt ein Beschwerdeentscheid des Kantonsgerichts vor, der eine im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) geregelte Materie umfasst und daher mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vor Bundesgericht angefochten werden kann (siehe Rechtsmittelbelehrung des Beschwerdeentscheids), ist dessen Rechtskraft vom Bundesgericht (Schweizerisches Bundesgericht, 1000 Lausanne 14) bescheinigen zu lassen
- die zum Beweis der Zustellung der Veranlagungsverfügung/Steuerausscheidung bzw. Akontorechnung erforderlichen Belege (Korrespondenz, Mahnungen, "Einschreiben"-Bestätigung, wobei Namen und Adressen der anderen Postempfänger/-innen auf der Bordereau-Kopie aus datenschutzrechtlichen Gründen abzudecken sind)
- der Zahlungsbefehl
- sofern Mahngebühren geltend gemacht werden, eine Kopie der Mahnung mit Gebührenrechnung (und Rechtsmittelbelehrung bei ausserkantonalen Schuldnern/Schuldnerinnen) sowie eine Erklärung der Bezugsbehörde, dass die Mahngebührenverfügung(en) in Rechtskraft erwachsen ist (sind)
- sofern Bussen nach § 208 StG geltend gemacht werden, entsprechender Entscheid mit Rechtsmittelbelehrung und Rechtskraftbescheinigung der Rechtsmittelinstanz (§ 209 StG).

2.4 Ausserkantonale Rechtsöffnungsgesuche

Aufgrund der per 1.1.2011 in Kraft getretenen schweizerischen Zivilprozessordnung sind seit 1.1.2011 die vollstreckbaren Verfügungen sämtlicher schweizerischer Verwaltungsbehörden vollstreckungsrechtlich gleichgestellt (Aufhebung von Art. 80 Abs. 1 Ziff. 3 und Art. 81 Abs. 2 SchKG in der bisher geltenden Fassung per 1.1.2011; Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG in der ab 1.1.2011 geltenden Fassung). Damit kommt dem Konkordat über die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche vom 20.12.1971 keine Bedeutung mehr zu, d.h. die darin erwähnten zusätzlichen Unterlagen für ausserkantonale Rechtsöffnungsgesuche sind nicht mehr erforderlich. Die inner- und ausserkantonalen Rechtsöffnungsgesuche unterscheiden sich somit in Form und Inhalt grundsätzlich nicht mehr voneinander. Den ausserkantonalen Rechtsöffnungsgesuchen sind jedoch nebst dem im Kantonsblatt publizierten Verzinsungsbeschluss des Regierungsrates zusätzlich die gesetzlichen Grundlagen zur Erhebung der Ausgleichs- und Verzugszinsen beizulegen.

Sowohl die Akontorechnung wie auch die Schlussrechnung (i.V.m. der definitiven Veranlagung) sind Rechtsöffnungstitel. Zur rechtlichen Ausgestaltung der Akontorechnung (provisorische Steuerrechnung) als definitiver Rechtsöffnungstitel > vgl. Anhang 2.

3. Fortsetzung der Betreibung

3.1 Fortsetzungsbegehren: Fristen und Inhalt

Wurde kein Rechtsvorschlag erhoben oder wurde dieser im Rechtsöffnungsverfahren beseitigt, ist mit dem beim Betreibungsamt erhältlichen Formular frühestens 20 Tage und spätestens ein Jahr seit Zustellung des Zahlungsbefehls das Fortsetzungsbegehren zu stellen. Diese Frist verlängert sich um die Dauer eines allfälligen Rechtsöffnungsverfahrens. Es genügt, wenn im Begehren die Fortsetzung der genau bezeichneten Betreibung verlangt wird. Unter der Rubrik "Forderung" sind zusätzlich die entstandenen Rechtsöffnungskosten (Gerichtskosten, Parteientschädigung) aufzuführen. Beizulegen sind der Zahlungsbefehl, sofern dieser von einem anderen Betreibungsamt ausgestellt wurde, sowie gegebenenfalls der Rechtsöffnungsentscheid.

Grundsätzlich empfiehlt es sich, das Fortsetzungsbegehren zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu stellen, damit im Rahmen von Betreibungen auf Pfändung allenfalls die Teilnahme an einer früheren Pfändungsgruppe gewährleistet ist (Art. 110 SchKG).

3.2 Vollstreckbarkeitsbescheinigung für Rechtsöffnungsentscheide

3.2.1 Kanton Luzern

Aufgrund einer Vereinbarung zwischen dem Verband der Betreibungsbeamten des Kantons Luzern und den erstinstanzlichen

Gerichten des Kantons Luzern gilt betreffend Bescheinigung der Vollstreckbarkeit von definitiven Rechtsöffnungsentscheiden (nicht zu verwechseln mit der Rechtskraftbescheinigung für Veranlagungen bzw. Einspracheentscheide / Verwaltungsgerichtsurteile: LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 189-198 Nr. 13 Ziff. 2.3) folgende Praxis:

Begründete Rechtsöffnungsentscheide sind sofort rechtskräftig und vollstreckbar. Bei solchen Entscheiden ist daher das Fortsetzungsbegehren beim zuständigen luzernischen Betreibungsamt zu stellen, ohne dass zuvor eine Vollstreckbarkeitsbescheinigung des Rechtsöffnungsentscheids eingeholt werden muss. Der Weiterzug des begründeten Entscheids an die Rechtsmittelinstanz (Kantonsgericht, 1. Abteilung) mit Beschwerde innert 10 Tagen seit Eröffnung (Art. 309 lit. b Ziff. 3 i.V.m. 319 lit. a, 321 Abs. 2 Schweizerische Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272) ändert daran nichts. Schiebt die Rechtsmittelinstanz ausnahmsweise die Vollstreckung des Entscheids auf, ist es grundsätzlich Sache der steuerpflichtigen Person, beim Betreibungsamt die Sistierung der Betreibung zu verlangen (vgl. Art. 325, 336 ZPO).

Unbegründete Rechtsöffnungsentscheide werden dagegen erst nach Ablauf von 10 Tagen seit Eröffnung rechtskräftig, falls bis dahin keine Partei eine schriftliche Begründung des Entscheids verlangt hat (Art. 239 ZPO). Bei unbegründeten Rechtsöffnungsentscheiden muss daher die Bezugsbehörde vom Gericht, das den Entscheid gefällt hat, die Bescheinigung einholen, dass die steuerpflichtige Person keine Begründung verlangt hat. Erst anschliessend kann unter Beilage dieser Bescheinigung beim Betreibungsamt das Fortsetzungsbegehren gestellt werden. Wurde eine Begründung des Entscheids verlangt, ist mit der Stellung des Fortsetzungsbegehrens zuzuwarten, bis das Gericht die Begründung eröffnet hat.

3.2.2 Andere Kantone

Begründete Rechtsöffnungsentscheide: Die Praxis betreffend Vollstreckbarkeitsbescheinigung ist gesamtschweizerisch nicht einheitlich. Muss das Fortsetzungsbegehren bei einem ausserkantonalen Betreibungsamt eingereicht werden, ist dieses daher vorgängig anzufragen, ob eine Vollstreckbarkeitsbescheinigung des begründeten Rechtsöffnungsentscheids beigelegt werden muss. Wenn ja, ist beim Gericht, welches den Rechtsöffnungsentscheid gefällt hat, die entsprechende Bescheinigung, wonach der Rechtsöffnungsentscheid vollstreckbar ist, einzuholen (Art. 336 Abs. 2 ZPO).

Unbegründete Rechtsöffnungsentscheide: Gleiches Vorgehen wie im Kanton Luzern, d.h. Einholung der Bescheinigung vom Gericht, dass keine Begründung verlangt wurde (vgl. oben Ziff. 3.2.1). Wurde eine Begründung verlangt, ist vor der Stellung des Fortsetzungsbegehrens zuerst die Notwendigkeit einer Vollstreckbarkeitsbescheinigung des begründeten Entscheids beim ausserkantonalen Betreibungsamt abzuklären.

3.3 Betreibung auf Pfändung / Verwertungsbegehren

Das Betreibungsamt setzt die Betreibung mittels Pfändung fort (Art. 89 ff. SchKG), falls der Schuldner bzw. die Schuldnerin nicht der Konkursbetreibung unterliegt (s. nachfolgende Ziff. 3.4).

Das Verwertungsbegehren ist bei beweglichen Sachen, Forderungen oder anderen Rechten frühestens einen Monat und spätestens ein Jahr, bei Grundstücken frühestens sechs Monate und spätestens zwei Jahre und bei Lohn (soweit nicht vom Arbeitgeber/von der Arbeitgeberin abgeliefert) während 15 Monaten nach dem Pfändungsvollzug bzw. der letzten erfolgreichen Ergänzungspfändung zu stellen (Art. 116 SchKG). Es ist dabei unter Verwendung des amtlichen Formulars die Verwertung der in einer bestimmten Betreibung gepfändeten Vermögenswerte zu verlangen.

3.4 Betreibung auf Konkurs / Konkursbegehren

3.4.1 Revision Art. 43 Abs. 1 SchKG mit Inkrafttreten per 01.01.2025

Im Rahmen der vom Bund per 01.01.2025 in Kraft gesetzten Massnahmen zur Bekämpfung missbräuchlicher Konkurse wurde die Bestimmung von Art. 43 Abs. 1 SchKG, wonach die Konkursbetreibung für Steuern und andere öffentlich-rechtliche Abgaben ausgeschlossen war, ersatzlos aufgehoben. Deshalb sind seit dem 01.01.2025 auch Betreibungen für Forderungen des öffentlichen Rechts (z.B. Steuern, Steuerbussen, Mahngebühren) gegenüber Schuldnerinnen und Schuldnern, die der Konkursbetreibung unterliegen, auf Konkurs fortzusetzen. Art. 39 SchKG bestimmt in einer abschliessenden Aufzählung, welche Schuldner und Schuldnerinnen der Konkursbetreibung unterliegen. Es handelt sich dabei um im Handelsregister eingetragene natürliche und juristische Personen, insbesondere Inhaber von Einzelfirmen, Mitglieder von Personengesellschaften, Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften, Vereine und Stiftungen. Das neue Recht ist auf Fortsetzungsbegehren anwendbar, die ab dem 01.01.2025 eingereicht werden.

3.4.2 Konkursandrohung

Das Betreibungsamt prüft von Amtes wegen, ob die betriebene Person der Konkursbetreibung unterliegt. Trifft dies zu, erlässt das Betreibungsamt gegenüber dem Schuldner bzw. der Schuldnerin die Konkursandrohung (Art. 159 ff. SchKG). Mit dieser wird dem Schuldner bzw. der Schuldnerin eine letzte Zahlungsfrist von 20 Tagen zur Begleichung der Forderung eingeräumt. Der Gläubiger erhält ein Doppel der Konkursandrohung.

3.4.3 Konkursbegehren

Nach Ablauf von 20 Tagen seit der Zustellung der Konkursandrohung kann der Gläubiger unter Vorlegung dieser Urkunde und

des Zahlungsbefehls beim Konkursgericht das Konkursbegehren stellen (Art. 166 SchKG). Örtlich zuständig ist das Gericht am Betreibungsort gemäss Art. 46 ff. SchKG (Kanton Luzern: Bezirksgericht). Bei Einzelfirmen entspricht der Betreibungsort dem Wohnsitz des Inhabers bzw. der Inhaberin. Das Konkursbegehren muss innert 15 Monaten nach der Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden. Ist Rechtsvorschlag erhoben worden, so steht diese Frist zwischen der Einleitung und der Erledigung eines dadurch veranlassten gerichtlichen Verfahrens still. Die Frist steht sodann auch still, wenn gegen die Konkursandrohung beim zuständigen Gericht eine Beschwerde gemäss Art. 17 SchKG eingereicht und die aufschiebende Wirkung für diese Beschwerde noch vor Einreichung des Konkursbegehrens gewährt worden ist. Nach unbenutztem Ablauf der Frist erlischt das Recht auf Stellung des Konkursbegehrens.

Der Gläubiger kann das Konkursbegehren jederzeit mit einer entsprechenden Erklärung an das zuständige Gericht zurückziehen, solange der Konkursentscheid nicht ergangen ist (Art. 167 SchKG). Ein Rückzug ist in Fällen einer Verfahrenssistierung, Vereinbarung einer Stundung bzw. von Ratenzahlungen unter Hinweis auf den Rückzugsgrund zu erklären. Nach einer Rückzugserklärung kann das Konkursbegehren gegenüber dem Gericht frühestens nach Ablauf eines Monats erneuert werden (auch mehrmals), solange das Gerichtsverfahren nicht mit Entscheid abgeschlossen ist.

3.4.4 Konkursentscheid
Nach der Stellung des Konkursbegehrens lädt das Gericht die Parteien zu einer mündlichen Konkursverhandlung vor (Art. 168 SchKG). Die Teilnahme an der Verhandlung ist jedoch freiwillig und in der Regel nicht notwendig. Das Gericht heisst in der Folge das Konkursbegehren gut und spricht die Konkurseröffnung aus, wenn nicht ein Grund für die Abweisung des Konkursbegehrens oder für die Aussetzung des Entscheids gemäss Art. 172-173a SchKG gegeben ist. Die Konkurseröffnung wird vom Gericht unverzüglich dem Betreibungs-, Konkurs-, Handelsregister- und Grundbuchamt mitgeteilt.

3.4.5 Fortgang des Verfahrens
Das Konkursamt nimmt das Inventar zwecks Feststellung der Konkursmasse auf und trifft die notwendigen Sicherungsmassnahmen (Art. 221 ff. SchKG).

a) Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven
Ist kein Vermögen vorhanden oder deckt der Vermögenserlös voraussichtlich die Kosten des summarischen Konkursverfahrens nicht, stellt das Konkursamt dem Konkursgericht Antrag auf Einstellung des Konkursverfahrens mangels Aktiven. Das Gericht verfügt die Einstellung des Verfahrens mit dem Hinweis, dass das Verfahren geschlossen wird, falls kein Gläubiger innert 10 Tagen die Durchführung des Verfahrens verlangt und den vom Gericht festgesetzten Kostenvorschuss leistet (Art. 230 SchKG). Nach der Einstellung des Konkurses leben die vor der Konkurseröffnung eingeleiteten Betreibungen, für welche noch kein Fortsetzungsbegehren gestellt wurde, wieder auf und werden mittels Pfändung fortgesetzt (Art. 230 Abs. 4 SchKG). Die Gläubigerin hat hierzu nach Publikation der Konkurseinstellung im SHAB das Fortsetzungsbegehren zu stellen, wobei darin auch die Konkurskosten (s. unten Ziff. 3.4.6) geltend gemacht werden können. Sodann kann der Schuldner nach Einstellung des Konkursverfahrens für die in Betreibung gesetzten Forderungen, für die bereits vor der Konkurseröffnung das Fortsetzungsbegehren gestellt wurde, sowie für bisher noch nicht in Betreibung gesetzte Forderungen während zweier Jahre auf Pfändung betrieben werden (Art. 230 Abs. 3 SchKG). Dieses Vorgehen (Fortsetzungsbegehren bzw. neue Betreibung auf Pfändung) ist insbesondere dann anzuwenden, wenn eine natürliche Person nach Einstellung des Konkurses mangels Aktiven über ein über dem betreibungsrechtlichen Existenzminimum liegendes Einkommen (insbesondere Lohn) verfügt oder wenn ein Pfändungsverlustschein erlangt werden soll (s. auch LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 189-198 Nr. 14 Ziff. 5).

b) Summarisches Konkursverfahren
Deckt der Vermögenserlös voraussichtlich die Kosten des ordentlichen Verfahrens nicht oder sind die Verhältnisse einfach, beantragt das Konkursamt dem Konkursgericht die Durchführung des summarischen Konkursverfahrens. Das Gericht verfügt hierauf in der Regel die Durchführung des summarischen Verfahrens, sofern kein Gläubiger vor der Verteilung des Erlöses das ordentliche Verfahren verlangt und hierfür den festgesetzten Kostenvorschuss leistet (Art. 231 SchKG).

c) Ordentliches Konkursverfahren
Deckt der Vermögenserlös voraussichtlich die Kosten des ordentlichen Verfahrens und sind die Verhältnisse nicht einfach, wird das ordentliche Konkursverfahren nach Massgabe von Art. 232 ff. SchKG durchgeführt.

Auf die Publikation des Schuldenrufs gemäss Art. 232 SchKG sind sämtliche Forderungen innert Monatsfrist dem Konkursamt bzw. der eingesetzten Konkursverwaltung anzumelden (zum Vorgehen siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 189-198 Nr. 14 betreffend natürliche Personen sowie § 189-198 Nr. 9 Ziff. 3 betreffend juristische Personen).

3.4.6 Verfahrenskosten
Der Gläubiger, der das Konkursbegehren stellt, haftet für die Konkurskosten, die bis und mit der allfälligen Einstellung des Konkurses mangels Aktiven oder bis zum Schuldenruf entstehen (Art. 169 SchKG). Stellen mehrere Gläubiger ein Konkursbegehren, haftet jeder solidarisch für den ganzen Betrag. Wird der Konkurs durchgeführt, haftet primär das Vermögen der Konkursmasse für die Kosten. Wird der Konkurs mangels Aktiven eingestellt, haften mangels Beschlagsrecht am Vermögen des Schuldners bzw. der Schuldnerin grundsätzlich die antragstellenden Gläubiger (ausser es sind rasch realisierbare Aktiven zur

Deckung der Kosten vorhanden). Reicht bei Durchführung des Konkurses im summarischen Verfahren das Massevermögen zur Deckung der Kosten nicht aus, haften für den ungedeckten Teil ebenfalls die antragstellenden Gläubiger. Die Kosten gemäss Art. 169 SchKG umfassen sowohl die Gebühren und Auslagen des Konkursamtes (insbesondere Inventarisationskosten; Art. 43 ff. Gebührenverordnung zum SchKG, GebV SchKG, SR 281.35) als auch jene des Konkursgerichts (insbesondere Entscheidgebühren; Art. 52 f. GebV SchKG).

3.4.7 Rechtsmittel

Der Entscheid des Konkursgerichts kann mit Beschwerde an die kantonale Beschwerdeinstanz (Kanton Luzern: Kantonsgericht, 1. Abteilung, Hirschengraben 16, 6002 Luzern) angefochten werden. Die Beschwerdefrist beträgt 10 Tage ab Zustellung des begründeten Entscheids (Art. 174 SchKG). Gegen den Entscheid der kantonalen Beschwerdeinstanz kann innert 30 Tagen Beschwerde in Zivilsachen ans Bundesgericht erhoben werden.

3.4.8 Exkurs: Konkurseröffnung ohne vorgängige Betreibung

Gegen jeden Schuldner und jede Schuldnerin (unabhängig von der Konkursfähigkeit nach Art. 39 SchKG) kann ohne vorgängiges Betreibungsverfahren das Konkursbegehren gestellt werden, wenn ein Tatbestand gemäss Art. 190 Abs. 1 Ziff. 1 SchKG gegeben ist (unbekannter Aufenthaltsort des Schulders bzw. der Schuldnerin, Flucht des Schuldners bzw. der Schuldnerin, betrügerische Handlungen zum Nachteil der Gläubiger, Verheimlichung von Vermögenswerten).

Gegen Schuldner und Schuldnerinnen, die der Konkursbetreibung nach Art. 39 SchKG unterliegen, kann bei einer länger andauernden Einstellung ihrer Zahlungen für laufende und unbestrittene Forderungen infolge Zahlungsunfähigkeit die Konkurseröffnung ohne vorgängige Betreibung beantragt werden (Art. 190 Abs. 1 Ziff. 2 SchKG).

4. Betreibung von Ehegatten

Die Grundsätze betreffend Haftung der Ehegatten für Steuerschulden sind in > LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 20 Nr. 1 dargestellt.

Muss eine Steuerforderung gegenüber solidarisch haftenden Ehegatten betrieben werden, bestehen folgende Möglichkeiten:

4.1 Normalfall

Ein Ehegatte wird für den gesamten aufgrund der Familienbesteuerung geschuldeten Steuerbetrag allein betrieben. Es ist gegen den entsprechenden Ehegatten ein Betreibungsbegehren mit Angabe des in Betreibung zu setzenden Gesamtsteuerbetrages einzureichen.

Werden zwei Betreibungsbegehren gestellt, muss für jedes ein Kostenvorschuss bezahlt werden, ohne dass dessen Deckung durch die Betriebenen zum vornherein feststeht. Mit Blick auf die Betreibungskosten ist daher in der Regel nur ein solidarisch haftender Ehegatte zu betreiben - und zwar jener, bei dem die Einbringlichkeit der Steuerforderung aufgrund seiner Einkommens- bzw. Vermögensverhältnisse als sicher oder doch sehr wahrscheinlich erscheint. Im Fall der Einverdienerehe ist dies meistens der verdienende Ehegatte; aber auch bei Zweiverdienerehen macht es wenig Sinn, beide Ehegatten zu betreiben, wenn die Einbringlichkeit der Steuerforderung schon bei einem als sicher erscheint.

4.2 Ausnahmefall 1

Beide Ehegatten werden für den aufgrund der Familienbesteuerung geschuldeten Gesamtsteuerbetrag gemeinsam, d.h. jeder für den gesamten Betrag, betrieben. Diesfalls ist für jeden Ehegatten je ein Betreibungsbegehren mit Angabe des Gesamtsteuerbetrages sowie mit Hinweis auf das Solidarschuldverhältnis einzureichen.

Diese Variante ist zu wählen, wenn beide Ehegatten über Einkommen bzw. Vermögen verfügen, ohne dass die Einbringlichkeit des gesamten Forderungsbetrages schon bei einem als sicher erscheint.

4.3 Ausnahmefall 2

Beide Ehegatten werden je für einen Teil des aufgrund der Familienbesteuerung geschuldeten Gesamtsteuerbetrages betrieben. Diesfalls ist gegen beide Ehegatten je ein Betreibungsbegehren mit Angabe des entsprechenden Teilbetrages gemäss Haftungsentscheid (maximal das Doppelte des individuellen Steueranteils) einzureichen.

Diese Variante ist kaum je zweckmässig, da dann das Risiko besteht, dass ein Ehegatte seinen Haftungsbetrag nicht (vollständig) begleichen kann, womit unter Umständen ein Teil der Gesamtsteuer unbezahlt bleibt. Im Zweifelsfall ist daher die Betreibung beider Ehegatten je auf den ganzen Forderungsbetrag vorzuziehen.

4.4 Haftungsentscheid nach § 20 Abs. 2 StG

Erbringt ein Ehegatte den Nachweis, dass bestimmte Einkommens- und Vermögensteile dem andern Ehegatten zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 2 StG), hat die Bezugsbehörde den anteilsmässigen Haftungsbetrag durch einen Haftungsentscheid festzusetzen, der wie eine ordentliche Veranlagungsverfügung eröffnet werden muss und betreffend der Haftungsaufteilung mittels Einsprache bei der Bezugsbehörde angefochten werden kann (§ 163 StG). In diesem Fall liegt kein eigentliches Solidarschuldverhältnis mehr vor, weshalb jeder Ehegatte für den auf ihn entfallenden Haftungsanteil separat zu betreiben ist.

5. Betreibung von Verlustscheinen

5.1 Pfändungsverlustschein

Steuerforderungen aus Pfändungsverlustscheinen können gegen die Steuerschuldner/innen grundsätzlich mit einer neuen Betreibung geltend gemacht werden, soweit sie wieder über ein das betreibungsrechtliche Existenzminimum übersteigendes Einkommen oder ein Reinvermögen (z.B. aus Erbschaft, Schenkung, Lotteriegewinnen, Wertsteigerung von Vermögensgegenständen, sonstige Ersparnisse) verfügen.

5.1.1 Abgekürztes Verfahren

Tritt die Verbesserung der Einkommens- bzw. Vermögensverhältnisse bereits in den ersten 6 Monaten seit Zustellung des Verlustscheines ein, kann beim zuständigen Betreibungsamt (vgl. Ziff. 1) direkt ein Fortsetzungsbegehren (vgl. Ziff. 3) gestellt werden (Art. 149 Abs. 3 SchKG). Dem Fortsetzungsbegehren ist der Verlustschein beizulegen. In diesem neuen abgekürzten Betreibungsverfahren können die Schuldner/innen mangels Ausstellung eines Zahlungsbefehls keinen Rechtsvorschlag erheben.

5.1.2 Ordentliches Verfahren

Sind seit der Zustellung des Verlustscheines mehr als 6 Monate verstrichen, kann die Verlustscheinforderung mittels Einreichung eines Betreibungsbegehrens geltend gemacht werden (es liegt im Ermessen der Bezugsbehörde, die Schuldner/innen vorher zur Zahlung aufzufordern oder zur Einreichung eines Zahlungsvorschlags einzuladen). Erheben die Schuldner/innen gegen den Zahlungsbefehl (erneut) Rechtsvorschlag, ist beim zuständigen Gericht (wiederum) ein Gesuch um definitive Rechtsöffnung unter Beilage des Verlustscheins und der übrigen für das Rechtsöffnungsgesuch erforderlichen Unterlagen einzureichen (> siehe LU StB Weisungen Bd. 2a StG §§ 189 - 198 Nr. 13 Ziff. 2). Wird dem Rechtsöffnungsgesuch einzig der Verlustschein beigelegt, weist der/die Rechtsöffnungsrichter/in das Gesuch ab, da ein Verlustschein nur zur provisorischen Rechtsöffnung berechtigt, welche aber für Steuerforderungen nicht zulässig ist.

Verlustscheine sind daher zusammen mit den entsprechenden Steuerakten dauernd aufzubewahren. Die getätigten Abklärungen sind lückenlos zu dokumentieren (> vgl. auch LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 143 Nr. 1 Ziff. 2.1).

5.1.3 Ausnahme: Einrede fehlenden neuen Vermögens

Gegen einen Pfändungsverlustschein ist ausnahmsweise die Einrede fehlenden neuen Vermögens (siehe folgenden Abschnitt) zulässig, nämlich dann, wenn dieser vor einem nachfolgenden Konkurs des Schuldners/der Schuldnerin ausgestellt wurde und die Bezugsbehörde die entsprechende Verlustscheinforderung im Konkurs nicht angemeldet hatte (Art. 267 SchKG).

5.2 Konkursverlustschein

5.2.1 Grundsätzliches

Im Konkurs einer juristischen Person wird in der Praxis kein Verlustschein ausgestellt, weil diese nach durchgeführtem Konkurs im Handelsregister gelöscht wird.

Im Konkurs einer natürlichen Person wird für die ungedeckte Steuerforderung ein Verlustschein ausgestellt (Art. 265 Abs. 1 SchKG). Eine neue Betreibung kann nur dann mit Erfolg angehoben werden, wenn Schuldner/innen zu neuem Vermögen gekommen sind (Art. 265 Abs. 2 SchKG). Art. 149 Abs. 3 SchKG (Fortsetzungsbegehren innert 6 Monaten ohne erneute Betreibung) ist beim Konkursverlustschein nicht anwendbar.

5.2.2 Ermittlung des neuen Vermögens

Vor der Einleitung einer erneuten Betreibung für den im Konkurs ungedeckt gebliebenen Steuerbetrag soll die Bezugsbehörde daher summarisch prüfen, ob Schuldner/innen seit dem Konkurs zu neuem Vermögen gekommen sind. Grundsätzlich ist damit ein Überschuss der seit dem Konkurs neu erworbenen Aktiven über die neu erworbenen Passiven gemeint (neu gebildetes Reinvermögen). Wurden keine Ersparnisse gebildet oder genügt das effektiv neu gebildete Vermögen nicht zur Befriedigung der Verlustscheinforderung, ist die Anrechnung eines hypothetischen Vermögens, welches Schuldner/innen zu bilden unterlassen haben, als neues Vermögen zu prüfen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Schuldnern/innen eine standesgemässe Lebensführung

ermöglicht werden muss. Zum Notbedarf (betreibungsrechtliches Existenzminimum) ist deshalb ein Sozialzuschlag von 50% der Grundbeträge gemäss Abschnitt I der Weisung des Obergerichts (seit 1.6.2013: Kantonsgericht) zur Berechnung des betreibungsrechtlichen Notbedarfs bei Lohn- und Verdienstpfändungen vom 13.8.2009 (> siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG Steuererlass / Anhang 1) hinzuzurechnen. Die Zuschläge zum Grundbetrag entsprechen dagegen jenen der obergerichtlichen Weisungen, Abschnitt II. Die Steuern werden entgegen Abschnitt III der Weisungen ebenfalls berücksichtigt. Bei sämtlichen zu berücksichtigenden Ausgaben spielt es sodann keine Rolle, ob diese effektiv bezahlt wurden oder nicht. Massgebend für die Berechnung des Betrags, der nach Abzug der Lebenshaltungskosten hätte gespart werden können, sind die Einkommensverhältnisse der letzten 12 Monate vor der neuen Betreibung. Als neues Vermögen gelten auch Werte, über die Schuldner/innen wirtschaftlich verfügen, obwohl formell eine Drittperson Eigentümerin ist, d.h. Schuldner/Schuldnerinnen müssen den Vermögenswert in der für die Drittperson erkennbaren Absicht an diese übertragen haben, die Bildung neuen Vermögens zu vereiteln (z.B. auf Lebenspartner/in überschriebene Vermögenswerte; Art. 265a Abs. 3 SchKG). Nach der Konkurseröffnung neu begründete Schulden sind bei der Berechnung des neuen Vermögens zu berücksichtigen, soweit sie zur Bestreitung des standesgemässen Lebensunterhalts bzw. zum Aufbau einer neuen Existenz eingegangen wurden.

5.2.3 Höhe des zu betreibenden Betrags

In der Regel wird die Bezugsbehörde nur unvollständig über die für die Feststellung des neuen Vermögens notwendigen Daten verfügen. Sie muss diesfalls aufgrund von Schätzungen entscheiden, ob eine erneute Betreibung sinnvoll ist. Ergibt die Feststellung neuen Vermögens, dass Schuldnern/innen ein hypothetisches Vermögen anzurechnen ist, können sie für den Betrag dieses nicht gebildeten Vermögens im Rahmen von neuen Lohnpfändungen bis auf das Existenzminimum gepfändet werden. Ist der Forderungsbetrag gemäss Verlustschein wesentlich höher als das voraussichtliche neue Vermögen, soll nur ein in etwa dem neuen Vermögen entsprechender Betrag in Betreibung gesetzt werden. Besteht das neue Vermögen aus hypothetischem neuen Vermögen aus Erwerbseinkommen, entspricht der in Betreibung zu setzende Betrag maximal dem auf ein Jahr berechneten Überschuss. Wird ein zu hoher Betrag betrieben, führt dies zu einer teilweisen Überwälzung der Kosten des summarischen Bewilligungsverfahrens auf die Bezugsbehörde (siehe unten).

5.2.4 Einrede des fehlenden neuen Vermögens: summarisches Verfahren zur Bewilligung des Rechtsvorschlags

Gegen den Zahlungsbefehl können Schuldner/innen entweder einen gewöhnlichen (unbegründeten) Rechtsvorschlag oder einen begründeten Rechtsvorschlag in Form der Einrede fehlenden neuen Vermögens oder beides zusammen erheben. In der Praxis wird von Schuldnern/innen regelmässig nur die Einrede fehlenden neuen Vermögens vorgebracht. Erheben Schuldner/innen die Einrede des fehlenden neuen Vermögens, muss das Betreibungsamt dies der Bezugsbehörde mitteilen und ihr eine Frist zur Erklärung, ob die Betreibung aufrechterhalten wird, ansetzen. Hat die Bezugsbehörde keine neuen Erkenntnisse, die gegen das Vorhandensein neuen Vermögens sprechen, hält sie an der Betreibung fest. Danach legt das Betreibungsamt den Rechtsvorschlag dem zuständigen Bezirksgericht zur Bewilligung vor. Dieses führt von Amtes wegen ein summarisches Verfahren über die Bewilligung des Rechtsvorschlags durch. Dabei erhalten zuerst Schuldner/innen und anschliessend die Bezugsbehörde Gelegenheit zur Vernehmlassung. Die Bezugsbehörde hat in dieser auf neue Vermögenswerte der Schuldner/innen (inkl. des hypothetischen Vermögens bei zu hohem Lebensaufwand) sowie auf erfolgte Vermögensverschiebungen an "Strohmänner" hinzuweisen und soweit vorhanden die entsprechenden Beweismittel (z.B. Kopien Steuererklärung, Beilagen) dem Gericht einzureichen. Spricht eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für das Fehlen neuen Vermögens, wird der Rechtsvorschlag im richterlichen Entscheid bewilligt. Erscheint dagegen das Fehlen neuen Vermögens nicht genügend glaubhaft, bewilligt das Gericht den Rechtsvorschlag nicht, bestimmt den Umfang des neuen Vermögens und erklärt allenfalls Vermögenswerte Dritter als pfändbar. Der Entscheid über die Bewilligung des Rechtsvorschlags ist endgültig, d.h. es gibt dagegen kein ordentliches Rechtsmittel (Art. 265a Abs. 1 SchKG). Die Prozesskosten (Gerichtsverfahren, evtl. Parteikosten) werden nach Massgabe des Unterliegens auf die Parteien verlegt.

Haben Schuldner/innen den Rechtsvorschlag ausdrücklich nur in Form der Einrede fehlenden neuen Vermögens erhoben, somit die Forderung selbst nicht bestritten, kann die Bezugsbehörde nach der richterlichen Verweigerung des Rechtsvorschlags sofort das Fortsetzungsbegehren stellen und nötigenfalls die provisorische Pfändung gemäss Art. 83 Abs. 1 SchKG verlangen. Ein separates Rechtsöffnungsbegehren ist in diesem Fall nicht notwendig. Die Betreibungsämter verlangen in der Regel eine Rechtskraftbescheinigung bezüglich des Bewilligungsentscheids (einzuholen beim Bezirksgericht).

Richtet sich dagegen der Rechtsvorschlag neben der Einrede fehlenden neuen Vermögens auch gegen die Forderung selbst, muss die Bezugsbehörde nach Abschluss des Bewilligungsverfahrens (nicht vorher!) noch das Rechtsöffnungsbegehren (maximal für den Betrag des im Bewilligungsentscheid festgestellten neuen Vermögens) stellen – unter Beilage des Verlustscheins und der übrigen für das Rechtsöffnungsgesuch erforderlichen Unterlagen (vgl. Ziff. 2). Auch Konkursverlustscheine sind daher gleich wie die Pfändungsverlustscheine zusammen mit den entsprechenden Steuerakten dauernd aufzubewahren (in alphabetischer Reihenfolge). Die getätigten Abklärungen sind lückenlos zu dokumentieren.

5.2.5 Klage auf Bestreitung bzw. Feststellung neuen Vermögens

Unterliegen Schuldner/innen im summarischen Rechtsvorschlags-Bewilligungsverfahren, können sie innert 20 Tagen Klage auf Bestreitung neuen Vermögens erheben. Unterliegt die Bezugsbehörde im summarischen Rechtsvorschlags-Bewilligungsverfahren, kann sie ihrerseits innert 20 Tagen Klage auf Feststellung neuen Vermögens erheben (Art. 265a Abs. 4 SchKG). Es handelt sich

dabei um eine beim zuständigen Bezirksgericht einzureichende Feststellungsklage; das Verfahren richtet sich bis zu einem Streitwert von CHF 30'000 nach den Vorschriften des vereinfachten Verfahrens (Art. 243 ff. ZPO), bei einem Streitwert über CHF 30'000 nach den Vorschriften des ordentlichen Verfahrens (Art. 219 ff. ZPO). Die Beweislast für das Vorhandensein neuen Vermögens trägt in jedem Fall die Bezugsbehörde, d.h. unabhängig davon, wer Klage erhebt. Die Bezugsbehörde wird daher mit einer Klage grundsätzlich nur dann Aussicht auf Erfolg haben, wenn der vorangegangene Bewilligungsentscheid Fehler tatsächlicher oder rechtlicher Natur enthält oder wenn mit der Klage neue Beweismittel für das Vorhandensein neuen Vermögens vorgelegt werden können. In die Entscheidfindung, ob eine Klage eingeleitet werden soll, ist auch das (im Vergleich zum summarischen Bewilligungsverfahren höhere) Prozesskostenrisiko miteinzubeziehen; auch muss die Höhe des Streitwerts (Klagebetrag) in einem realistischen Verhältnis zum vorhandenen neuen Vermögen stehen. Die Klage hat die Rechtsbegehren (Feststellung neuen Vermögens in einer bestimmten von der Bezugsbehörde zu beziffernden Höhe, Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beklagten) und deren Begründung zu enthalten. Alle vorhandenen Beweismittel sind beizulegen. Da es sich um einen neuen, vom summarischen Bewilligungsverfahren unabhängigen Zivilprozess handelt, genügen blosse Verweise auf dieses vorangegangene Verfahren nicht. Den Schuldnern/innen wird die Klage vom Gericht zur Vernehmlassung zugestellt. Anschliessend findet eine Gerichtsverhandlung statt. Gemäss Praxis der luzernischen Bezirksgerichte hat der Gemeinderat/Stadtrat bei Einreichung der Klage nach Art. 265a Abs. 4 SchKG durch die Bezugsbehörde dieser eine schriftliche Prozessvollmacht zu erteilen.

Will die Bezugsbehörde eine Feststellungsklage nach Art. 265a Abs. 4 SchKG erheben, empfiehlt sich der Beizug eines Rechtsanwaltes bzw. einer Rechtsanwältin.

Gegen den Entscheid im Feststellungsverfahren kann beim Kantonsgericht, 1. Abteilung Beschwerde (Streitwert weniger als CHF 10'000) oder Berufung (Streitwert ab CHF 10'000) eingereicht werden. Nach Rechtskrafteintritt des Entscheids kann das Zwangsvollstreckungsverfahren weitergeführt werden (Pfändung bzw. Rechtsöffnungsverfahren).

29.09.2025

Bezugsverfahren bei Konkurs natürlicher Personen

Vorbemerkung:
Die Dienststelle Steuern hat mit den Konkursämtern des Kantons Luzern vereinbart, die Abläufe für die nach Konkurseröffnungen anstehenden Veranlagungs- und Bezugsverfahren soweit gesetzlich zulässig zu vereinfachen und zu beschleunigen, damit die Konkursverfahren zügig durchgeführt werden können und der Verwaltungsaufwand für alle Beteiligten auf das Notwendige beschränkt werden kann.

Zum Vorgehen bei Konkurs juristischer Personen > s. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 189 - 198 Nr. 9 Ziff. 3.

1. Konkurseröffnung: Forderungseingabe auf Schuldenruf

1.1 Steuerperioden vor Konkurseröffnung

Auf den Schuldenruf hin muss die Bezugsbehörde dem Konkursamt innert Monatsfrist alle noch nicht bezahlten definitiv oder provisorisch veranlagten Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden vor der Konkurseröffnung eingeben (Art. 232 SchKG).

1.2 Steuerperiode der Konkurseröffnung

Für die Steuerperiode der Konkurseröffnung ist der provisorische Steuerbetrag gemäss bereits vorhandener Akontorechnung/provisorischer Steuerrechnung, den Faktoren für die vorangehende Steuerperiode oder gemäss dem mutmasslich geschuldeten Betrag pro rata vom Beginn der Steuerperiode bis zum Tag der Konkurseröffnung zu berechnen und ebenfalls innert Monatsfrist seit der Publikation der Konkurseröffnung einzugeben ("Steuerfall 1"). Der ab dem Tag nach der Konkurseröffnung bis Ende der Steuerperiode pro rata anfallende Steuerbetrag ist hingegen der in Konkurs gefallenen Person persönlich in Rechnung zu stellen, da es sich dabei um eine erst nach Konkurseröffnung neu entstandene Forderung handelt, für die nicht mehr die Konkursmasse, sondern die steuerpflichtige Person wieder persönlich haftet ("Steuerfall 2").

Beispiel
Steuerperiode 2013, Konkurseröffnung 30.09.2013, Steuerbetrag total gemäss Akontorechnung/provisorischer Steuerrechnung Steuerperiode 2013 CHF 10'000

Position	CHF
Konkurseingabe für Steuerperiode 2013: 10'000:360x270	7'500
Steuerbetrag pro rata vom 1.10.-31.12.2013: 10'000:360x90 (der steuerpflichtigen Person selbst in Rechnung zu stellen)	2'500

1.3 Meldung von Gewinnen aus Grundstücks-Zwangsverwertungen durch die Veranlagungsabteilungen SE und JP an die Bezugsbehörden

Die Veranlagungsabteilungen SE und JP melden den Bezugsbehörden (Gemeinden und Bezugsabteilung direkte Bundessteuer) steuerbare Gewinne aus zwangsvollstreckungsrechtlichen Verwertungen von Grundstücken umgehend (steuerbares Einkommen bzw. steuerbarer Gewinn aus Veräusserung inkl. definitives oder provisorisches satzbestimmendes Einkommen). Der auf den betreffenden Veräusserungsgewinn entfallende Steuerbetrag ist beim Betreibungs- bzw. Konkursamt als Verwertungskosten geltend zu machen und muss von diesem vollumfänglich vorab bezahlt werden (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 203 - 206 Nr. 1 Ziff. 3.6).

1.4 Kollokation

Die bis zur Konkurseröffnung aufgelaufenen und angemeldeten definitiven und provisorischen Steuerforderungen werden vom Konkursamt als 3.-Klasse-Forderungen in den Kollokationsplan aufgenommen (Ausnahme: Vorrang von grundpfandgesicherten Steuerforderungen, > s. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 203 - 206 Nr. 1 Ziff. 3.2.1, 3.2.3, 3.6).

1.5 Überwachung Konkurseröffnungen

Die Bezugsbehörde ist für die Kenntnisnahme der Konkurseröffnungen und damit verbundener Schuldenrufe selbst verantwortlich und muss zu diesem Zweck laufend das Luzerner Kantonsblatt (Rubrik "Konkurs, Betreibung") konsultieren. Wird

der Konkurs nicht im Kanton Luzern eröffnet (bei beschränkter Steuerpflicht im Kanton Luzern), erfolgt nicht stets auch eine Publikation im Luzerner Kantonsblatt.

Die Konkurspublikation ist aber in jedem Fall im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) ersichtlich.

1.6 Folgen verspäteter Konkurseingaben
Wird die Monatsfrist von Art. 232 SchKG nicht eingehalten, können die Forderungen gleichwohl noch bis zum Schluss des Konkursverfahrens dem Konkursamt eingegeben werden, wobei aber allenfalls die Kosten für die Neuauflage des Kollokationsplans zu bezahlen sind und kein Anspruch auf allfällige vor der Eingabe erfolgte Abschlagszahlungen besteht (Art. 251 SchKG). Nicht bis zum Schluss des Konkursverfahrens eingegebene Steuerforderungen werden weder kolloziert noch wird für sie ein Verlustschein ausgestellt; sie können aber später immer noch unter den für Verlustscheine geltenden Beschränkungen (Art. 267 SchKG) eingefordert werden (s. auch unten Ziff. 3). Dasselbe gilt für im laufenden Konkursverfahren eingegebene Forderungen, deren Kollokation vom Konkursamt abgelehnt wurde.

2. Vorgehen nach Konkurseröffnung

2.1 Meldung Konkurseröffnung an Veranlagungsbehörde
Die Steuerbezugsbehörde meldet der zuständigen Veranlagungsbehörde die Konkurseröffnung, damit diese umgehend die Veranlagung der noch nicht definitiv veranlagten Steuerperioden vornimmt, soweit dies bereits möglich ist. Veranlagungen betreffend Steuerperioden vor der Konkurseröffnung werden dem Konkursamt eröffnet (mit Orientierungskopie an die steuerpflichtige Person), weil in diesen Fällen allein das Konkursamt zur Wahrung der Verfahrensrechte (Einsprache) berechtigt ist. Die Veranlagung der Steuerperiode der Konkurseröffnung ist sowohl dem Konkursamt als auch der steuerpflichtigen Person zu eröffnen, da für diese Steuerperiode beide zur Einspracheerhebung legitimiert sind.

2.2 Nachmeldung definitive Steuerbeträge an Konkursamt
Die Steuerbezugsbehörde meldet dem Konkursamt die sich aufgrund der definitiven Veranlagungen ergebenden Abänderungen der auf den Schuldenruf eingegebenen provisorischen Steuerforderungen laufend nach. Das Konkursamt passt den Kollokationsplan entsprechend an (ohne Kostenfolge für die Bezugsbehörde; diese stellt demgegenüber keinen Antrag auf Sistierung des Konkursverfahrens).

3. Schluss des Konkursverfahrens

Noch nicht definitive Veranlagungen:
Soweit beim Schluss des Konkursverfahrens im Kollokationsplan provisorische Steuerforderungen enthalten sind, für die bis dahin noch keine definitive Veranlagung vorliegt, werden sie in der Verteilungsliste aus verfahrensökonomischen Gründen als "definitive" Forderungen betrachtet und der Verlustschein wird für den entsprechenden ungedeckt bleibenden Betrag ausgestellt - mit der Anmerkung "vom Schuldner nicht anerkannt" (gemäss Vereinbarung Steuerbehörden und Konkursämter des Kantons Luzern).

Ergibt sich nachträglich aufgrund der definitiven Veranlagung, dass im Verlustschein ein zu hoher Betrag ausgewiesen wurde, darf die Bezugsbehörde im Fall einer späteren Geltendmachung der Verlustscheinforderung (neues Vermögen, > s. LU StB Band 2a Weisungen StG § 189-198 Nr. 13 Ziff. 6.2) nicht mehr als den aufgrund der definitiven Veranlagung noch offenen Betrag einfordern.

Ist dagegen der gemäss definitiver Veranlagung geschuldete Steuerbetrag höher als der im Verlustschein ausgewiesene Betrag, kann später grundsätzlich der gesamte definitive Betrag wieder geltend gemacht werden. Somit geht die entsprechende Differenz mit dem Abschluss des Konkurses nicht etwa unter, sondern kann unter denselben Beschränkungen, welche für die im Verlustschein verurkundeten Forderungen gelten (Einrede des fehlenden neuen Vermögens, Unverzinslichkeit ab Konkurseröffnung), eingefordert werden (Art. 267 SchKG). Jedoch verjährt der nicht im Verlustschein ausgewiesene Teilbetrag gemäss den ordentlichen steuerrechtlichen Bezugsverjährungsfristen und nicht gemäss den speziellen Verlustscheinverjährungsfristen von Art. 149a SchKG.

Administrative Pflichten im Zusammenhang mit Verlustscheinen:
insbesondere dauernde Aufbewahrung der zugehörigen Steuerakten und Bewirtschaftungspflicht (> s. dazu LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 143 Nr. 1 Ziff. 2, > § 189-198 Nr. 13 Ziff. 6.1.2).

4. Nach Konkurseröffnung entstehende Steuerforderungen

Betreffend die Steuerperiode der Konkurseröffnung gilt der ab dem Tag nach der Konkurseröffnung bis zum Ende dieser Steuerperiode pro rata berechnete Steuerbetrag als erst nach der Konkurseröffnung neu entstandene Forderung (s. Ziff. 1 oben), entsprechend dem Grundsatz, wonach periodische Steuerforderungen (insbesondere periodische Einkommens- und

Vermögenssteuern, Personalsteuern) nicht an einem bestimmten Stichtag, sondern kontinuierlich von Tag zu Tag während der Dauer der Steuerpflicht entstehen (anders bei nichtperiodischen Steuern, z.B. Sondersteuern nach § 58 StG, sowie Liegenschaftssteuern nach § 242 StG, welche im Zeitpunkt des Eintritts des steuerauslösenden Tatbestands entstehen). Demzufolge sind alle ab Konkurseröffnung neu entstandenen Steuerforderungen (periodische Steuern der Steuerperiode der Konkurseröffnung pro rata, Sondersteuern auf erst ab Konkurseröffnung erfolgten Kapitalzahlungen gemäss § 58 StG, Steuern der nachfolgenden Steuerperioden) nicht im Konkurs einzugeben, sondern der steuerpflichtigen Person direkt in Rechnung zu stellen und von dieser vollumfänglich zu bezahlen.

5. Einstellung des Konkurses mangels Aktiven

Zur Einstellung des Konkurses mangels Aktiven nach Eröffnung des Konkurses oder auch erst im späteren Verlauf des ordentlichen bzw. summarischen Konkursverfahrens kommt es, falls die Konkursmasse die Kosten für das summarische Verfahren voraussichtlich nicht decken kann (Art. 230 Abs. 1 SchKG). Die Einstellung unterbleibt, wenn ein Gläubiger innert 10 Tagen seit Publikation der Einstellung die Durchführung des Konkursverfahrens verlangt und den vom Konkursamt festgesetzten Kostenvorschuss leistet (Art. 230 Abs. 2 SchKG).

Bei einer Einstellung des Konkurses mangels Aktiven wird vom Konkursamt kein Verlustschein ausgestellt. Die bei Konkurseröffnung bereits hängigen Betreibungen, für die das Fortsetzungsbegehren noch nicht gestellt wurde und die mit der Konkurseröffnung gemäss Art. 206 Abs. 1 SchKG aufgehoben wurden, leben nach der Konkurseinstellung wieder auf und können von der Gläubigerin mittels Stellung des Fortsetzungsbegehrens weitergeführt werden, womit für diese kein neues Betreibungsverfahren einzuleiten ist (Art. 230 Abs. 4 SchKG). Für die übrigen Steuerforderungen kann die steuerpflichtige Person während zweier Jahre noch auf Pfändung betrieben werden (Art. 230 Abs. 3 SchKG). Damit ist gewährleistet, dass dennoch ein Verlustschein erlangt werden kann (> s. auch LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 189-198 Nr. 13 Ziff. 3.4.5).

6. Nachlassverfahren

Bei Nachlassverfahren gelten die vorstehenden Grundsätze analog. Als massgebender Zeitpunkt für die Abgrenzung zwischen 3.-Klasse-Forderungen bzw. dem Nachlass unterliegenden Steuerforderungen und wiederum von der steuerpflichtigen Person selbst zu bezahlenden Steuerforderungen gilt im gerichtlichen Nachlassverfahren der Tag der Bestätigung des Nachlassvertrags.

01.01.2024

Sicherung der Steuer

1. Sicherstellung

1.1 Voraussetzungen
Für die Staats- und Gemeindesteuern ist Sicherstellung aufgrund von § 203 StG möglich, für die direkte Bundessteuer aufgrund von Art. 169 DBG: Die Sicherstellung kann verlangt werden, wenn die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz hat (z.B. Hotelaufenthalter, Zirkusleute, ausländische Personen mit luzernischen Liegenschaften oder Betriebsstätten) oder die Bezahlung der von ihr geschuldeten Steuer als gefährdet erscheint (z.B. aufgrund Vorbereitungen zur Abreise, Fluchtgefahr, Beiseiteschaffen oder Veräussern von Vermögenswerten, verschwenderische Lebensführung, umfassende Schenkungen an Familienmitglieder, usw.).

1.2 Zuständigkeit
Zuständig für die Anordnung von Sicherstellungsverfügungen zur Sicherung kommunaler und kantonaler Steuerforderungen sowie der direkten Bundessteuer ist die Bezugsbehörde oder die Dienststelle Steuern (§ 203 Abs. 1 StG bzw. Art. 169 Abs. 1 DBG i.V.m. § 25 Abs. 1 StV und § 1e, 8 Abs. 2c der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, SRL Nr. 665).

1.3 Sicherbare Steuern; Vorgehen
Liegen die in § 203 Abs. 1 StG/Art. 169 Abs. 1 genannten Voraussetzungen vor, kann die Bezugsbehörde von der steuerpflichtigen Person jederzeit Sicherstellung der bis zum Erlass der Sicherstellungsverfügung (pro rata temporis) geschuldeten Staats- und Gemeinde- sowie direkten Bundessteuern verlangen, d.h. auch vor der rechtskräftigen Festsetzung des Steuerbetrages (§ 203 Abs. 1 StG/Art. 169 Abs. 1 DBG). Für die Staats- und Gemeindesteuern und für die direkte Bundessteuer ist je eine separate Verfügung zu erstellen. Bei der Umschreibung des Grundes ist darzulegen, weshalb das Inkasso der Steuerforderung als gefährdet erscheint. Die Anforderungen an den Nachweis der Gefährdung sind nicht allzu streng, es genügt die Glaubhaftmachung.

Bei bevorstehender Ausreise einer steuerpflichtigen Person aus der Schweiz reicht der Hinweis auf eine Meldung des Arbeitgebers/der Arbeitgeberin, auf die Kündigung der Wohnung, usw.

Die Sicherstellungsverfügung ist sofort vollstreckbar. Die Vollstreckung geschieht auf dem Wege der Betreibung auf Sicherheitsleistung (Art. 38 SchKG). Die Verfügung wird dabei einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil gleichgestellt und ermöglicht gegenüber einem vom Schuldner/von der Schuldnerin erhobenen Rechtsvorschlag die definitive Rechtsöffnung gemäss Art. 80 SchKG.

In der Praxis wird die Sicherstellungsverfügung grundsätzlich mit einem Arrest verbunden (siehe nachfolgenden Abschnitt).

2. Arrest und Arrestprosequierung (Art. 279 SchKG)

2.1 Vorgehen beim Arrestvollzug
Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG (§ 204 Abs. 1 StG/Art. 170 Abs. 1 DBG). Sie kann von der Bezugsbehörde oder der Dienststelle Steuern zusammen mit dem Arrestbefehl ohne weiteres an das für den Vollzug des Arrests zuständige Betreibungsamt am Arrestort (siehe nachfolgenden Abschnitt) eingereicht und damit vollzogen werden. Gegen den Arrestbefehl ist die Einsprache nicht zulässig (§ 204 Abs. 2 StG/Art. 170 Abs. 2 DBG). Dem zuständigen Betreibungsamt muss der Arrestbefehl (inkl. Sicherstellungsverfügung) zugehen, bevor die Sicherstellungsverfügung der steuerpflichtigen Person zugestellt wird, um dieser das Beiseiteschaffen von Vermögenswerten vor erfolgter Arrestlegung zu verunmöglichen (telefonische Rückfrage beim Betreibungsamt betreffend Vornahme Arrest vor der Zustellung der Sicherstellungsverfügung an die steuerpflichtige Person). Nach erfolgter Arrestlegung hat die Bezugsbehörde unbedingt darauf zu achten, dass sie die zur Aufrechterhaltung des Arrests (Arrestprosequierung) notwendigen Verfahrenshandlungen innert den kurzen gesetzlichen Fristen vornimmt (siehe nachfolgende Abschnitte 2.3 - 2.5).

2.2 Arrestort
Je nach Wohnsitz und Vermögenswert ergeben sich verschiedene Arrestorte:

- Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz: Der Arrest kann wahlweise am Betreibungsort des Schuldners bzw. der Schuldnerin (d.h. grundsätzlich am Wohnsitz bzw. Sitz; Art. 46 ff. SchKG) oder am Ort, wo sich die Vermögensgegenstände

befinden, vollzogen werden (Art. 272 Abs. 1 SchKG). Grundsätzlich ist der Arrestbefehl dem am Wohnsitz des Schuldners bzw. der Schuldnerin zuständigen Betreibungsamt zuzustellen. Soll ausnahmsweise ein Arrest am Ort des zu verarrestierenden Vermögens vollzogen werden, gilt folgendes:
Sachvermögen wie z.B. Liegenschaften, Warenlager, Autos, Safes sind am Ort der gelegenen Sache verarrestierbar. Durch Grundpfandverschreibung sichergestellte Forderungen sind am Liegenschaftsort verarrestierbar. Forderungen (Bank-/Postkontoguthaben, Debitorenguthaben, Anteile an einfachen Gesellschaften, Konsortien, Erbengemeinschaften usw.) sind am Wohnort der steuerpflichtigen Person verarrestierbar. Physische Wertpapiere sind grundsätzlich am Aufbewahrungsort verarrestierbar. Werden die Wertpapiere aber in einem Bank-Sammeldepot verwahrt, gelten sie bezüglich der Arrestorte als Forderungen (Herausgabeanspruch des Arrestschuldners gegenüber der depotführenden Bank), womit sie am Wohnort der steuerpflichtigen Person verarrestierbar sind. Dasselbe gilt für nicht als Titel ausgegebene Aktien sowie für Bucheffekten gemäss dem Bundesgesetz über Bucheffekten (SR 957.1). Werden körperliche Vermögenswerte und Forderungen verarrestiert, können sich demnach mehrere Arrestorte für dieselbe steuerpflichtige Person ergeben. Diesfalls ist aber nur einem der in Frage kommenden Betreibungsämter (Lead-Betreibungsamt) ein Arrestbefehl in dreifacher Ausfertigung sowie mit einem Doppel der Sicherstellungsverfügung zu senden mit dem ausdrücklichen Auftrag, die im Arrestbefehl aufgeführten Vermögenswerte bei den anderen Betreibungsämtern (im Arrestbefehl ebenfalls anzugeben) via Rechtshilfe zeitlich koordiniert zu arrestieren (BGE 148 III 138). Die steuerpflichtige Person wird vom Betreibungsamt über die Arrestnahme in Kenntnis gesetzt.

- Steuerpflichtige ohne Wohnsitz in der Schweiz: Körperliche Gegenstände sind jeweils am Ort der gelegenen Sache und Forderungen bei den Drittschuldnern bei Banken grundsätzlich am Hauptsitz zu verarrestieren.

2.3 Erste Arrestprosequierung

2.3.1 Bei rechtskräftiger Veranlagung bzw. Sicherstellungsverfügung: Betreibung auf Zahlung oder Sicherheitsleistung innert 10 Tagen

Ist im Zeitpunkt der Einreichung der Sicherstellungsverfügung sowie des Arrestbefehls an das Betreibungsamt die Steuerveranlagung bzw. die Akontorechnung oder die Sicherstellungsverfügung bereits rechtskräftig, so ist gleichzeitig die Betreibung einzuleiten, spätestens aber innert 10 Tagen nach Zustellung der Arresturkunde (bei mehreren Arrestbefehlen an verschiedene Betreibungsämter beginnt die 10-Tage-Frist erst nach Zustellung aller Arresturkunden zu laufen). Bei rechtskräftiger Veranlagung/Akontorechnung ist Betreibung auf Zahlung, bei rechtskräftiger Sicherstellungsverfügung Betreibung auf Sicherheitsleistung (mit ausdrücklichem Vermerk "auf Sicherheitsleistung") anzuheben.

Beruht der Arrest auf einer rechtskräftigen, aber noch nicht fälligen Akontorechnung (Beispiel: Erlass Sicherstellungsverfügung/Arrestbefehl am 1.9.2021 für Pro-rata-Steuerbetrag 1.1. - 1.9.2021 gemäss Akontorechnung StP 2021, zugestellt 1.6.2021, rechtskräftig 1.7.2021, fällig 31.12.2021), kann keine Betreibung auf Zahlung erhoben werden. Wird die Sicherstellungsverfügung vor der Fälligkeit der rechtskräftigen Akontorechnung rechtskräftig, ist innert 10 Tagen seit Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung die Betreibung auf Sicherheitsleistung anzuheben. Ist die Sicherstellungsverfügung bei Fälligkeit der rechtskräftigen Akontorechnung noch nicht rechtskräftig, ist innert 10 Tagen seit Fälligkeitseintritt die Betreibung auf Zahlung anzuheben.

2.3.2 Ohne rechtskräftige Veranlagung bzw. Sicherstellungsverfügung: Abwarten Rechtskraft, danach Betreibung auf Zahlung oder Sicherheitsleistung innert 10 Tagen

Liegt bei der Einreichung der Sicherstellungsverfügung sowie des Arrestbefehls an das Betreibungsamt weder eine rechtskräftige Veranlagung/Akontorechnung noch eine rechtskräftige Sicherstellungsverfügung vor, so ist ungeachtet der Zustellung der Arresturkunde mit der Einleitung der Betreibung zuzuwarten, bis entweder die Sicherstellungsverfügung oder die Veranlagung/Akontorechnung rechtskräftig wird.

Wird die Sicherstellungsverfügung zuerst rechtskräftig, so ist innerhalb von 10 Tagen nach deren Rechtskraft die Betreibung auf Sicherheitsleistung einzuleiten.

Wird dagegen die Veranlagung/fällige Akontorechnung zuerst rechtskräftig, so ist innert 10 Tagen nach deren Rechtskraft die Betreibung auf Zahlung anzuheben.

Eine Betreibung auf Sicherheitsleistung muss unbedingt den Vermerk "auf Sicherheitsleistung" enthalten.

2.4 Zweite Arrestprosequierung

2.4.1 Falls Rechtsvorschlag erhoben: Rechtsöffnungsgesuch innert 10 Tagen

Wird gegen den Zahlungsbefehl Rechtsvorschlag erhoben, so ist sowohl in der Betreibung auf Zahlung wie auch in der Betreibung auf Sicherheitsleistung innert 10 Tagen nach Zustellung des Gläubigerdoppels des Zahlungsbefehls gestützt auf die rechtskräftige Veranlagung/Akontorechnung bzw. auf die rechtskräftige Sicherstellungsverfügung die definitive Rechtsöffnung zu verlangen.

2.4.2 Falls kein Rechtsvorschlag erhoben: Fortsetzungsbegehren innert 20 Tagen

Hat der Schuldner/die Schuldnerin keinen Rechtsvorschlag erhoben, ist das Fortsetzungsbegehren innert 20 Tagen nach

Zustellung des Gläubigerdoppels des Zahlungsbefehls zu stellen.

2.5 Dritte Arrestprosequierung nach Beseitigung Rechtsvorschlag: Fortsetzungsbegehren innert 20 Tagen
Wurde Rechtsvorschlag erhoben, so ist das Fortsetzungsbegehren innert 20 Tagen nach dessen Beseitigung (=Zeitpunkt des Rechtskrafteintritts des Rechtsöffnungsentscheids) zu stellen.

2.6 Verwertungsbegehren
Schliesslich ist nach der Zustellung der Pfändungsurkunde durch das Betreibungsamt so rasch wie möglich das Verwertungsbegehren zu stellen, wobei die Fristen gemäss Art. 116 SchKG, die mit dem Tag der Pfändung zu laufen beginnen, in jedem Fall einzuhalten sind (bewegliches Vermögen, Forderungen: frühestens 1 Monat, spätestens 1 Jahr nach Pfändung; Grundstücke: frühestens 6 Monate, spätestens 2 Jahre nach Pfändung; gepfändeter nicht abgelieferter Lohn: innert 15 Monate nach Pfändung).

Bei einer Betreibung auf Sicherheitsleistung wird der Verwertungserlös vom Betreibungsamt auf den Namen des Schuldners/der Schuldnerin, jedoch mit Pfandrecht der Bezugsbehörde, bei einer Bank hinterlegt. Mit der Hinterlegung ist die Betreibung auf Sicherheitsleistung abgeschlossen. Gibt der/die Schuldner/in nach Rechtskraft der Veranlagung den als Pfand hinterlegten Betrag nicht zur Deckung der Steuerforderungen frei, muss noch eine Betreibung auf Pfandverwertung (Art. 151 ff. SchKG) durchgeführt werden.

3. Gesetzliches Grundpfandrecht (Staats- und Gemeindesteuern)

3.1 Allgemeines
3.1.1 Anwendungsbereich; Rang; Begrenzungen
Gemäss § 206 StG besteht für die Einkommens-, Gewinn-, Vermögens- bzw. Kapitalsteuer samt Zins ein gesetzliches Pfandrecht, soweit die Steuerforderung eine besondere Beziehung zum Grundstück aufweist. Das gesetzliche Pfandrecht entsteht ohne Eintragung im Grundbuch und geht allen anderen im Grundbuch eingetragenen Pfandrechten vor (ab 1.1.2012 entstehende Pfandrechte können aber gemäss Art. 836 Abs. 2 ZGB ohne fristgemässe Eintragung im Grundbuch gutgläubigen Dritten nicht mehr entgegengehalten werden: siehe nachstehende Ziffer 3.1.2). Es besteht ab Beginn der Steuerperiode, für welche die entsprechende Steuer geschuldet ist, längstens bis 2 Jahre nach Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung.

Wird das Pfandrecht für die auf einen Veräusserungsgewinn entfallende Steuer geltend gemacht, kann es grundsätzlich für diesen Steuerbetrag beansprucht werden. Liegt der Steuerbetrag höher als 10% des Veräusserungserlöses, kann das Pfandrecht für 10% des Veräusserungserlöses, in jedem Fall aber mindestens für 10% des Katasterwerts des veräusserten Grundstücks geltend gemacht werden. Mit dieser absoluten Begrenzung der Höhe des Pfandrechts wird dem Umstand Rechnung getragen, dass anlässlich der Veräusserung die Berechnung der auf den Veräusserungsgewinn entfallenden Steuer schwierig sein kann.

3.1.2 Änderungen aufgrund der Revision des Immobiliarsachenrechts per 1.1.2012 (rev. ZGB 836 II)
Gesetzliche Grundpfandrechte im Betrag von mehr als CHF 1'000 für ab Steuerperiode 2012 entstehende pfandgesicherte Steuerforderungen können gutgläubigen Dritten nur noch entgegengehalten werden, wenn sie innert bestimmter Frist im Grundbuch eingetragen werden, nämlich innert 4 Monaten seit der Fälligkeit der Steuerforderung (relative Frist), spätestens aber innert 2 Jahren seit Entstehung der Steuerforderung (absolute Frist).

Fälligkeit der Steuerforderung:

- periodische Einkommens-, Vermögens- und Gewinnsteuern: 31.12. der Steuerperiode (§ 191 Abs. 1 StG)
- besondere Fälligkeitstermine in den Fällen von § 191 Abs. 3 StG

Entstehung der Steuerforderung:

- Veräusserungsgewinne bei Einkommens- und Gewinnsteuer: grundsätzlich Vertragsdatum, sofern Erfüllung des Vertrages nicht ungewiss ist
- Einkommens- und Gewinnsteuer auf (übrigem) Einkommen/Gewinn aus Grundeigentum: laufend während der Dauer der Steuerpflicht
- Vermögenssteuer auf Grundeigentum: laufend während der Dauer der Steuerpflicht

Wer ist gutgläubiger Dritter im Sinn vom ZGB 836 II?

- Grundsätzlich andere Pfandgläubiger/-innen (insbesondere Hypothekargläubiger/-innen), die keine Kenntnis von den pfandgesicherten Steuerforderungen haben. Folge: Die pfandgesicherte Steuerforderung tritt im Fall einer Verwertung des Pfandes bei der Verteilung des Pfanderlöses im Rang hinter die Forderungen der gutgläubigen Pfandgläubiger/-innen zurück und wird demzufolge erst nach deren vollen Deckung aus dem gegebenenfalls noch vorhandenen Rest des Pfanderlöses

befriedigt.

- Personen, die das pfandbelastete Grundstück direkt vom zahlungsunfähigen Steuerpflichtigen erwerben, gelten nicht als gutgläubiger Dritte im Sinn von ZGB 836 II, weil sie im Grundstückkaufvertrag vom Notariat auf den Bestand des gesetzlichen Steuerpfandrechts hingewiesen worden sind. Folge: Das Pfandrecht kann auch ohne Eintragung im Grundbuch gegen sie geltend gemacht und nötigenfalls mittels Betreibung auf Grundpfandverwertung durchgesetzt werden.

Eintragungspraxis

Eintragung des Pfandrechts in folgenden Fällen nicht erforderlich:

- Alle pfandgesicherten Steuerforderungen, die in den Steuerperioden vor 2012 entstanden sind, können noch während 10 Jahren ohne Eintragung im Grundbuch auch gegenüber gutgläubigen Dritten geltend gemacht werden (Art. 44 Abs. 3 Schlusstitel ZGB)
- alle pfandgesicherten Steuerforderungen bis CHF 1'000

Eintragung des Pfandrechts in folgenden Fällen grundsätzlich nicht möglich:

- periodische Einkommens-, Vermögens- und Gewinnsteuern, wenn 4 Monate nach Eintritt des allgemeinen Fälligkeitstermins keine rechtskräftige definitive Veranlagung oder Akontorechnung samt rechtskräftiger Haftungsverfügung für den pfandgesicherten Steuerbetrag vorliegt (Normalfall). Grund: Das Grundbuchamt weist die Anmeldung des Pfandrechts ab, wenn dieser keine rechtskräftige Veranlagungs- und Haftungsverfügung inkl. Rechtskraftbescheinigung beiliegt. Das Pfandrecht kann jedoch gegen den Grundstückerwerber bzw. die Grundstückserwerberin trotz fehlender Eintragung geltend gemacht werden (vgl. vorstehende Ausführungen).

Eintragung des Pfandrechts in folgenden Fällen notwendig:

- falls die definitive Veranlagung oder Akontorechnung sowie die Haftungsverfügung mit dem bezifferten (definitive Veranlagung) bzw. geschätzten (Akontorechnung) pfandgesicherten Steuerbetrag innerhalb der 4-monatigen Eintragungsfrist mit Beginn ab dem allgemeinen oder besonderen Fälligkeitstermin rechtskräftig geworden, der pfandgesicherte Steuerbetrag jedoch nicht bezahlt worden ist.

Vorgehen:
Einen Monat vor Ablauf der 4-monatigen Eintragungsfrist ist der Steuerschuldner bzw. die Steuerschuldnerin zu mahnen und darauf hinzuweisen, dass das gesetzliche Grundpfandrecht eingetragen wird, wenn bis vor Ablauf der Eintragungsfrist die Steuerrechnung nicht bezahlt wird.

Die absolute 2-jährige Eintragungsfrist mit Beginn ab Entstehung der Steuerforderung spielt in den Fällen von § 206 StG grundsätzlich keine Rolle, weil die 4-monatige relative Eintragungsfrist jeweils vorher abläuft.

Eintragungsverfahren:
Schreiben an das zuständige Grundbuchamt mit dem Antrag auf Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts unter Angabe des pfandgesicherten Steuerbetrags und des Ausgleichs- bzw. Verzugszinssatzes. Beilagen: rechtskräftige Veranlagungsverfügung mit Haftungsverfügung sowie Rechtskraftbescheinigung. Die Eintragungsfrist ist eingehalten, wenn das Eintragungsbegehren spätestens am letzten Tag der Eintragungsfrist beim Grundbuchamt eintrifft. Kosten der Eintragung: 2‰ der Pfandsumme, mindestens CHF 50 (§ 8 Grundbuchgebührentarif, SRL Nr. 228). Die Löschung des Pfandrechts, welche dem Grundbuchamt nach vollständiger Bezahlung der pfandgesicherten Steuerforderung zu beantragen ist, ist gebührenfrei.

Gleichzeitig mit der Anmeldung beim Grundbuchamt ist der Pfandeigentümer bzw. die Pfandeigentümerin über die Eintragung im Grundbuch zu orientieren.

3.1.3 Begriff "besondere Beziehung" zum Grundstück

Eine besondere Beziehung zum Grundstück weist die Steuerforderung auf, wenn sie ihre Grundlage ausschliesslich in der Tatsache des Grundeigentums hat. Demnach kann insbesondere die auf einen Veräusserungsgewinn entfallende Steuer nur soweit pfandgesichert werden, als sie sich auf den auf die Wertsteigerung des Grundstücks entfallenden Gewinn bezieht; soweit hingegen der Veräusserungsgewinn auf andere Faktoren zurückzuführen ist (z.B. wiedereingebrachte Abschreibungen, Gegenwert von Arbeitsleistungen des Steuerpflichtigen), kann die darauf entfallende Einkommens- bzw. Gewinnsteuer mangels besonderer Beziehung zum Grundstück nicht pfandgesichert werden (BGE 122 I 351, > LGVE 1997 II Nr. 27A).

3.1.4 Berechnungsproblematik

Der Umfang der Pfandhaft sollte aufgrund der nachstehenden Erläuterungen in der Regel ohne weiteres berechnet werden können. Bei Schwierigkeiten hilft die zuständige Veranlagungsbehörde (Steueramt oder Dienststelle Steuern, Abteilung Natürliche Personen bzw. Abteilung Juristische Personen), sofern sie die für die Berechnung notwendigen Unterlagen erhält und ihre Schweigepflicht dies zulässt bzw. sie davon entbunden wird. Eine genaue Berechnung des pfandgesicherten Steuerbetrags ist in

bestimmten Fällen allerdings erst nach Ende der betreffenden Steuerperiode (nach Vorliegen des Jahresabschlusses) möglich.

Der Gesetzgeber hat aufgrund dieser Berechnungsschwierigkeiten bewusst darauf verzichtet, Kaufinteressenten ein Auskunftsrecht über Bestand und Höhe von Pfandrechten einzuräumen (im Gegensatz zur Grundstückgewinnsteuer, § 32 Abs. 3 GGStG, und zur Handänderungssteuer, § 19a Abs. 2 HStG). Die Gemeindesteuerämter und die Veranlagungsbehörden dürfen deshalb Dritten, die ein Kaufinteresse am Grundstück geltend machen, keine entsprechenden Auskünfte erteilen, ausser diese weisen eine entsprechende Vollmacht der steuerpflichtigen Person vor.

3.2 Pfandrecht bei den einzelnen Steuerarten des Steuergesetzes

3.2.1 Einkommens- und Vermögenssteuern

3.2.1.1 Anwendungsbereich

Als Einkommen aus Liegenschaften gelten insbesondere die Erträge aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung und Wohnrecht, Eigenmietwerte, landwirtschaftliches Einkommen, Einkünfte aus Baurechtsverträgen und Kiesausbeutung sowie der Veräusserungserlös einer Liegenschaft des Geschäftsvermögens, soweit er auf die realisierte Wertsteigerung des Grundstücks entfällt (Mehrbetrag zwischen Veräusserungserlös und Anlagekosten). Als mit Liegenschaften verbundene Vermögenswerte gelten die Vermögenssteuerwerte des unbeweglichen Vermögens.

3.2.1.2 Einschränkungen

In der Bezugspraxis wird das Pfandrecht für auf Liegenschaften des Privatvermögens entfallende Steuern aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht geltend gemacht - eine Ausnahme bilden Renditeliegenschaften (zur Vermietung bzw. zum Verkauf bestimmte Mehrfamilienhäuser des Privatvermögens) sowie Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und andern Bestandteilen des Bodens (§ 28 Abs. 1d StG).

3.2.1.3 Berechnung der Haftungsquote

Der grundpfändlich sicherbare Anteil am Gesamtsteuerbetrag entspricht demjenigen Steuerbetrag, der auf die Liegenschaftseinkünfte bzw. das unbewegliche Vermögen entfällt. Für diesen Anteil ist dem Pfandeigentümer bzw. der Pfandeigentümerin nebst der Veranlagung eine Haftungsverfügung zu eröffnen (vgl. nachfolgende Ziff. 3.5). Für die Berechnung der Haftungsquote sind die Regeln der Steuerausscheidung anzuwenden; die Vorbereitung der Ausscheidungsverfügung zuhanden der Bezugsbehörde obliegt dem Gemeindesteueramt im Fall von Renditeliegenschaften bzw. im Fall von Geschäftsvermögen der Abteilung Natürliche Personen der Dienststelle Steuern und der Abteilung Juristische Personen (bei Beteiligungen an Kollektiv- und Kommanditgesellschaften):

- Die Liegenschaftsunterhalts- und -verwaltungskosten (pauschal oder effektiv) sind vom steuerbaren Liegenschaftsertrag abzuziehen (objektmässige Ausscheidung der mit den in die Pfandhaft einbezogenen Grundstücken zusammenhängenden Gewinnungskosten).
- Von den übrigen Gewinnungskosten (Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit, Gewinnungskosten für Einkünfte aus beweglichem Vermögen, Gewinnungskosten einer selbständigen Erwerbstätigkeit und verrechenbare Geschäftsverluste im Fall von Liegenschaften des Privatvermögens) ist kein Anteil auf die Liegenschaftseinkünfte zu verlegen.
- Von den gesamten Schuldzinsen ist hingegen der auf die in die Pfandhaft einbezogenen Grundstücke entfallende Anteil (proportionale Ausscheidung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte aller Aktiven) vom steuerbaren Liegenschaftsertrag abzuziehen.
- Der Aufwand für die berufliche Vorsorge (AHV/IV/EO-, BVG- und Säule 3a-Beiträge) ist im Verhältnis der Erwerbseinkommen aufzuteilen (quotal).
- Von den übrigen Abzügen (Unterhaltsbeiträge und Rentenleistungen, Versicherungsprämien und Sparzinsen, Krankheitskosten, freiwillige Zuwendungen, Beiträge an Parteien, Zweitverdienerabzug, Sozialabzüge) ist ein proportionaler Anteil von den Liegenschaftseinkünften entsprechend dem Verhältnis der totalen steuerbaren Einkünfte zu den Liegenschaftseinkünften abzuziehen.
- Im Fall einer Liegenschaft des Geschäftsvermögens sind die verrechenbaren Geschäftsverluste im Verhältnis des totalen Einkommens aus der selbständigen Erwerbstätigkeit zum Einkommen aus der Geschäftsliegenschaft zu verlegen.
- Zur Bestimmung des massgebenden auf die von der Pfandhaft betroffenen Liegenschaften entfallenden Vermögenssteuerwerts ist vom Liegenschaftssteuerwert jener Schuldenanteil und jener Anteil an den Steuerfreibeträgen in Abzug zu bringen, der im Verhältnis der gesamten Aktiven zu den liegenschaftlichen Aktiven auf die betroffenen liegenschaftlichen Aktiven entfällt (proportionale Ausscheidung).

Auf dem nach Vornahme der Abzüge gemäss vorstehenden Ausscheidungsregeln verbleibenden Liegenschaftseinkommen bzw. Liegenschaftsvermögen ist die Steuer zum Satz des steuerbaren Gesamteinkommens bzw. Gesamtvermögens zu berechnen. Für den entsprechenden Steuerbetrag kann die Grundpfandhaftung in Anspruch genommen werden.

Beispiel

Ein Grundstück des Geschäftsvermögens (Grundstück Nr. 00 GB Z) wurde im Geschäftsjahr 2005 veräussert. X bezahlte die rechtskräftig veranlagten Steuern 2005 trotz Mahnung nicht, weshalb nachstehende Veranlagung und Haftungsverfügung dem/der Pfandeigentümerin Y zugestellt werden. Annahme: Die auf den Veräusserungserlös entfallende Steuer beträgt weniger als 10% des Veräusserungserlöses.

a) Veranlagung X, Steuerperiode 2005

Position	CHF	CHF
Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit total	250'000	
abzüglich Gewinnungskosten	50'000	200'000
inkl. Verkaufsgewinn Liegenschaft (ohne wiedereingebrachte Abschreibungen, nach Abzug der auf die Liegenschaft entfallenden Gewinnungskosten)	50'000	
Wertschriftenertrag		50'000
Nettoeinkünfte aus Liegenschaften (alle GV)		50'000
davon aus der veräusserten Liegenschaft (nach Abzug der auf sie entfallenden eff. Unterhalts- und Verwaltungskosten)	10'000	
Total der Einkünfte		300'000
Private Schuldzinsen		10'000
Geschäftliche Schuldzinsen		20'000
Beiträge Säule 3a		20'000
Versicherungsprämien und Sparzinsen		2'800
verrechenbare Geschäftsverluste		20'000
Freiwillige Zuwendungen		2'200
Kinderabzug		5'000
Steuerbares Einkommen		**220'000**

Position	CHF	CHF
Wertschriftenvermögen		550'000
Motorfahrzeuge		50'000
Liegenschaften (Steuerwert = 100% des Katasterwerts)		500'000
davon veräusserte Liegenschaft	200'000	
Geschäftsaktiven		100'000
Total der Vermögenswerte		1'200'000
Private Schulden		250'000
Geschäftsschulden		250'000
Steuerfreier Betrag		100'000
Steuerbares Vermögen		**600'000**

b) Pfandhaftungsverfügung betreffend Veranlagung X, Steuerperiode 2005

Einkommenssteuer	CHF	CHF
Veräusserungsgewinn Liegenschaft		50'000
Nettoeinkünfte aus der veräusserten Liegenschaft		10'000
Abzug Schuldzinsenanteil proportional:		
- Gesamtaktiven	1'200'000	
- veräusserte Liegenschaft	200'000	
- Abzug 1/6 von 30'000		5'000
Abzug Säule 3a quotal:		
- Erwerbseinkommen total	200'000	
- Erwerbseinkommen Verkauf Liegenschaft	50'000	
- Abzug 1/4 von 20'000		5'000
Abzug Versicherungsprämien / freiwillige Zuwendungen / Kinderabzug proportional:		
- steuerbare Einkünfte total	300'000	
- Einkünfte und Gewinn veräusserte Liegenschaft	60'000	
- Abzug 1/5 von 10'000		2'000
Abzug verrechenbare Geschäftsverluste		

- Einkommen selbständige ET total	300'000	
- Einkommen und Gewinn veräusserte Liegenschaft	60'000	
- Abzug 1/5 von 20'000		4'000
Auf veräusserte Liegenschaft entfallender steuerbarer Ertrag		44'000
Satzbestimmendes Einkommen		220'000
Einfache Steuer Tarif F: 5,1636% von 44'000		2'272
Pfandhaftung Grundstück Nr. 00 GB Z Einkommenssteuer Staat und Gemeinde:		
2'272 x 3,8 (Annahme: Wohn- und Geschäftssitz Stadt Luzern)		**8'633.60**

Vermögenssteuer	**CHF**	**CHF**
Verkehrswert Gesamtaktiven		1'200'000
Verkehrswert veräusserte Liegenschaft		200'000
Abzug Schulden u. steuerfreier Betrag proportional		
- 1/6 von 600'000		100'000
Auf die veräusserte Liegenschaft entfallendes steuerbares Vermögen	100'000	
Satzbestimmendes Vermögen		600'000
Einfache Steuer: 1,4‰ von 100'000		140
Pfandhaftung Grundstück Nr. 00 GB Z Vermögenssteuer Staat und Gemeinde:		
140 x 3,8 (Annahme: Wohn- und Geschäftssitz Stadt Luzern)		**532**
Berechnung negativer Ausgleichszins/Verzugszins: ...		

3.2.2 Gewinn- und Kapitalsteuern

Die einer juristischen Person zukommenden Erträge aus der Nutzung einer Liegenschaft sowie der Veräusserungsgewinn, soweit er auf der Wertsteigerung der Liegenschaft beruht, gelten als mit der Liegenschaft in besonderer Beziehung stehender Teil des steuerbaren Gewinns. Für den auf diesen Gewinnanteil entfallenden Steuerbetrag kann das Grundpfand geltend gemacht werden.

Hingegen ist die pfandrechtliche Sicherung von Kapitalsteuern juristischer Personen nicht zulässig, selbst wenn das Grundstück das einzige Aktivum der juristischen Person darstellt, weil die Bemessung des Eigenkapitals sich nicht nach dem Katasterwert des Grundstücks richtet. Anders verhält es sich diesbezüglich bei den Vereinen, Stiftungen, übrigen juristischen Personen und Anlagefonds. Bemessungsgrundlage für das steuerbare Eigenkapital ist hier das Reinvermögen, welches nach den für die Vermögenssteuer natürlicher Personen geltenden Grundsätzen bewertet wird (§ 92 StG). Jener Teil der Kapitalsteuer, der auf das liegenschaftliche Reinvermögen entfällt, kann daher ausgeschieden und mit einem Grundpfand gesichert werden.

Die Berechnung des auf den Liegenschaftsertrag bzw. das Reinvermögen entfallenden Steuerbetrags wird nach den allgemeinen Ausscheidungsregeln für Unternehmungen vorgenommen. Die Vorbereitung der Ausscheidungsverfügung zuhanden der Bezugsbehörde obliegt der Abteilung juristische Personen der Dienststelle Steuern.

3.2.3 Minimalsteuer

Die Minimalsteuer gemäss § 95 Abs. 1 und 2 StG steht in einer besonderen Beziehung zum Grundstück und kann daher mit dem Grundpfand gesichert werden.

3.2.4 Nachsteuern und Bussen

Die Nachsteuer ist eine Restforderung, die seit der Entstehung der eigentlichen Steuerforderung zu dieser gehört, weil der Steuerbetrag im ordentlichen Veranlagungsverfahren in ungenügender Höhe festgesetzt worden war. Das für die entsprechende Steuer bestehende Pfandrecht erstreckt sich deshalb auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung auf die Nachsteuer (Zucker, Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, S. 52).

Hingegen gehören die Bussen (Steuerstrafen) nicht zur ursprünglichen Steuerforderung, weshalb sich das gesetzliche Pfandrecht nicht auf die Bussen bezieht.

3.3 Pfandrecht bei den kantonalen Sondersteuern

Für die Grundstückgewinnsteuer > vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 32 N 1 ff., für die Handänderungssteuer > LU StB Bd. 3 Weisungen HStG §§ 19-21 N 2 ff., für die Erbschaftssteuer > LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 9a f. Nr. 1 Ziff. 2.

3.4 Pfandrecht bei der direkten Bundessteuer?

Das Gesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) kennt kein solches Pfandrecht (vgl. immerhin Art. 172 und 173 DBG).

3.5 Geltendmachung des Pfandrechts gegenüber dem Pfandeigentümer bzw. der Pfandeigentümerin

Es gelten sinngemäss die Weisungen zum gesetzlichen Pfandrecht bei der Grundstückgewinnsteuer (> LU StB Bd. 3 Weisungen

GGStG § 32 N 2 - 9).

Zu beachten ist, dass dem Pfandeigentümer bzw. der Pfandeigentümerin die ursprüngliche Veranlagungsverfügung inkl. der Ausscheidungsverfügung mit der Berechnung der mit der Liegenschaft in besonderer Beziehung stehenden Steuerforderung von der Bezugsbehörde zugestellt werden muss. Der Pfandeigentümer bzw. die Pfandeigentümerin kann diese Verfügung soweit anfechten, als er bzw. sie durch diese beschwert ist (alle Elemente der Veranlagung, die auf die Berechnung des steuerbaren Liegenschaftsertrags bzw. -vermögens einen Einfluss haben, Ausscheidung), selbst wenn die Veranlagungsverfügung gegenüber dem Steuerschuldner bzw. der Steuerschuldnerin bereits in Rechtskraft erwachsen ist.

Entscheidend für die rechtzeitige Geltendmachung des Pfandrechts ist, dass die Betreibung auf Grundpfandverwertung spätestens vor Ablauf von 2 Jahren seit Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung gegenüber dem Steuerschuldner bzw. der Steuerschuldnerin (ursprünglicher Eigentümer bzw. ursprüngliche Eigentümerin) und in richtiger Form eingeleitet wird (> vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 32 N 4).

Wurden von der steuerpflichtigen Person Teilzahlungen geleistet, sind diese anteilsmässig (im Verhältnis der Haftungsquote zur Gesamtsteuer) vom Haftungsbetrag in Abzug zu bringen.

3.6 Eingabe anlässlich Pfändung, Grundpfandverwertung, Konkurs

Wird im Rahmen einer Betreibung auf Pfändung, einer Betreibung auf Pfandverwertung oder einer Betreibung auf Konkurs ein Grundstück in das Zwangsvollstreckungsverfahren einbezogen, müssen alle offenen, in einer besonderen Beziehung zu diesem Grundstück stehenden Steuerforderungen, für die nach § 206 Abs. 3 StG das Pfandrecht noch besteht, im entsprechenden Zwangsvollstreckungsverfahren angemeldet werden. Bei einem Konkurs betrifft dies auch die mit dem Grundstück zusammenhängenden ordentlichen Steuern der laufenden Steuerperiode, berechnet pro rata bis zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung. Vorgehen: Die Bezugsbehörde gibt die pfandgesicherte Steuerforderung dem Betreibungsamt bzw. Konkursamt ein. In der Eingabe ist ausdrücklich das gesetzliche Grundpfandrecht nach § 206 StG für die geltend gemachte Steuerforderung sowie dessen Aufnahme ins Lastenverzeichnis zu beanspruchen - unter Beilage der Veranlagungs- und Pfandhaftungsverfügung inkl. Rechtsmittelbelehrung sowie bei ausserkantonalen Eingaben einer Kopie von § 206 StG. Das gesetzliche Grundpfandrecht wird hierauf vom Amt in ein besonderes Lastenverzeichnis aufgenommen.

Steuern, die im Zusammenhang mit der betreibungs- bzw. konkursamtlichen Verwertung eines Grundstücks entstehen (Erfassung des Veräusserungsgewinns nach StG oder GGStG), gelten als Verwertungskosten nach Art. 157 Abs. 1 bzw. 262 Abs. 2 SchKG und sind vom Betreibungs- bzw. Konkursamt vorab vom Verwertungserlös abzuziehen und der Bezugsbehörde zu überweisen (BGE 122 III 246; BGE 2C_798/2011 vom 24.8.2012; BGE 5A_989/2016 vom 21.2.2017). Die Veranlagungs- und allfällige Ausscheidungsverfügung ist dem Betreibungs- bzw. Konkursamt zuzustellen (inkl. Rechtsmittelbelehrung). > Siehe auch LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 6 N 1 und > § 32 N 2.

Anhang

> Anhang 1: Begriffsdefinitionen

> Anhang 2: Akontorechnung als definitiver Rechtsöffnungstitel

> Anhang 3: Zinssätze

01.01.2024

Begriffsdefinitionen

Akontorechnung
Provisorische Rechnung für die laufende Steuerperiode mit Einspracherecht. Der Betrag wird aufgrund der Steuererklärung für die Vorperiode, aufgrund der letzten Veranlagung oder aufgrund des mutmasslich geschuldeten Betrags festgesetzt.

Allgemeine Fälligkeit
Zeitpunkt, in dem die ordentlichen Steuern zur Zahlung fällig werden; gemäss Steuergesetz 31. Dezember.

Ausgleichszins, negativer
Soweit der definitive Rechnungsbetrag bei Fälligkeit nicht bezahlt ist, ist er von da an bis zum Eingang der ausstehenden Zahlung oder bis zur früher erfolgenden Ausstellung der Schlussrechnung zu verzinsen (Ausgleich des wirtschaftlichen Nachteils für Gemeinde und Staat). Dies gilt auch, wenn der definitive Rechnungsbetrag höher ist als die Akontorechnung.

Ausgleichszins, positiver
Den definitiven Rechnungsbetrag übersteigende bezahlte Beträge sind ab Fälligkeit oder späterem Zahlungseingang bis zur Rückzahlung zu verzinsen (Ausgleich des wirtschaftlichen Vorteils für Gemeinde und Staat). Ebenso sind vor der Fälligkeit geleistete Zahlungen zu verzinsen (siehe unter Vorauszahlungen).

Schlussrechnung
Sie wird mit oder nach Vornahme der definitiven Veranlagung zugestellt und enthält die Abrechnung über die geschuldeten Beträge der Steuerperiode, die Voraus- und Akontozahlungen sowie die positiven und negativen Ausgleichszinsen.

Verzugszins
Zins, der auf mit der Schlussrechnung geforderten und innert 30 Tagen nicht bezahlten Beträgen erhoben wird.

Vorauszahlungen, Vorauszahlungszins
Zahlungen inkl. Verrechnungssteuergutschriften, die vor der allgemeinen Fälligkeit geleistet werden. Sie werden ab Zahlungseingang bei der Gemeinde, frühestens ab 1. Januar der Steuerperiode (frühestens ab 1. Juni bei Verrechnungssteuergutschriften) bis zur Fälligkeit verzinst.

01.01.2024

Akontorechnung als definitiver Rechtsöffnungstitel

Auf den 1. Januar 1995 wurden (u.a.) die Bestimmungen des Steuergesetzes betreffend den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern geändert. Als wesentliche Neuerung wurde die provisorische Steuerrechnung gemäss § 139 aStG zu einem anfechtbaren Entscheid und damit gestützt auf § 141 Abs. 2 aStG zu einem definitiven Rechtsöffnungstitel im Sinn von Art. 80 SchKG ausgestaltet. Dies gilt unverändert gemäss total revidiertem Steuergesetz vom 22. November 1999 (§§ 195 und 198 Abs. 3 StG). Die provisorische Steuerrechnung heisst nun Akontorechnung.

Nach der bis 31. Dezember 1994 geltenden Rechtslage konnten provisorische Steuerrechnungen nicht vollstreckt werden, da sie anerkanntermassen keinen definitiven Rechtsöffnungstitel im Sinn von Art. 80 SchKG darstellten. Damit die Akontorechnung den Anforderungen an einen definitiven Rechtsöffnungstitel genügt, wird die Akontozahlung verfügungsweise festgesetzt. Gegen diese Verfügung steht den Steuerpflichtigen das Rechtsmittelverfahren offen. Sie können Einsprache bzw. Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben. Allerdings sind in diesem Rechtsmittelverfahren die zulässigen Rügen beschränkt. Es kann nur die Steuerhoheit bestritten oder glaubhaft gemacht werden, dass der mutmassliche Steuerbetrag tiefer ist als die in Rechnung gestellte Akontozahlung (§ 195 Abs. 3 StG).

Gegen die Ausgestaltung der provisorischen Steuerrechnung zum definitiven Rechtsöffnungstitel wurden rechtliche Bedenken angemeldet (vgl. insbesondere Stadelmann, Die provisorische Steuerveranlagung - ein definitiver Rechtsöffnungstitel?, in Steuerrevue 1993 S. 547 ff.; ferner Eiholzer, Steuern und definitive Rechtsöffnung, in Festgabe Luzerner Obergericht, S. 73 ff.). Stadelmann (a.a.O., S. 550) gelangte unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Rechtsöffnungsqualität von Steuerveranlagungen zum Schluss, die provisorische Steuerveranlagung, in welcher über die Forderung des Fiskus kein definitiver Entscheid gefällt wird, eigne sich für eine definitive Rechtsöffnung kaum. Diese Auffassung verkennt die Rechtsnatur der "provisorischen" Steuerrechnung nach der seit 1. Januar 1995 geltenden Rechtslage.

Zwischen dem provisorischen Bezug nach früherem und demjenigen nach dem seit 1. Januar 1995 geltenden Recht sind rechtlich erhebliche Unterschiede zu verzeichnen. Der Hauptunterschied liegt in der Eigenständigkeit der Akontorechnung gemäss geltendem Recht. Die Entstehung der Schuldverpflichtung wird im Gesetz unabhängig von der Steuerschuld geregelt. Die Pflicht zur Zahlung der Akontorechnung ist in diesem Sinn eben nicht mehr provisorisch, sondern es handelt sich um eine einklagbare Pflicht zur Leistung. Die Zahlungen aufgrund von Akontorechnungen sind auf die gemäss der späteren Veranlagung definitiv geschuldeten Steuern anzurechnen. Ergibt die Veranlagung, dass die Akontorechnung zu tief ausgefallen ist, wird in einem vom provisorischen Bezugsverfahren völlig unabhängigen weiteren Bezugsverfahren der zu wenig bezahlte Betrag nachgefordert. Zu viel bezahlte Beträge werden dagegen zurückerstattet. Mit der Akontorechnung nach geltendem Konzept leistet die steuerpflichtige Person mit schuldentilgender Wirkung (während der Steuerperiode) Zahlungen an die später veranlagte Einkommens- und Vermögenssteuerschuld (vgl. Reich, Postnumerandobesteuerung natürlicher Personen, S. 132 ff.; im Ergebnis offenbar derselben Ansicht auch Eiholzer, a.a.O., S. 94, obwohl er gewisse Zweifel am Konzept hegt). Der Begriff "provisorische Steuerrechnung/Akontorechnung" enthält damit einen ganz anderen Charakter. "Provisorisch" ist nur noch wirtschaftlich zu verstehen, indem in einem späteren Verfahren (definitive Rechnung) zu wenig bezahlte Beträge mit Zinsen nachgefordert und zu viel bezahlte Beträge mit Zinsen zurückerstattet werden.

Die Rechtsprechung hat in der Folge die "provisorische Steuerrechnung" (neu Akontorechnung) als definitiven Rechtsöffnungstitel anerkannt (Blätter für Schuldbetreibung und Konkurs 1996, 183).

01.01.2025

Zinssätze

1. Staats- und Gemeindesteuern

Ausgleichszinsssatz

gültig für	positiv	negativ	Publikation
2001	3,5%	3,5%	(K 2000, 3168)
2002	3,5%	3,5%	(K 2001, 3045)
2003	2,5%	2,5%	(K 2002, 2901)
2004	2,0%	2,0%	(K 2003, 3006)
2005	1,5%	1,5%	(K 2004, 3041)
2006	1,5%	1,5%	(K 2005, 2947)
2007	1,5%	1,5%	(K 2006, 2799)
2008	2,0%	2,0%	(K 2007, 3246)
2009	1,5%	1,5%	(K 2008, 3028)
2010	1,0%	1,0%	(K 2009, 3218)
2011	1,0%	1,0%	(K 2010, 3290)
2012	0,75%	0,75%	(K 2011, 3315)
2013	0,5%	0,5%	(K 2012, 3567)
2014	0,5%	0,5%	(K 2013, 3431)
2015	0,3%	0,3%	(K 2014, 2703)
2016	0,3%	0,3%	(K 2015, 3001)
2017	0,0%	0,0%	(K 2016, 2835)
2018	0,0%	0,0%	(K 2017, 2853)
2019	0,0%	0,0%	(K 2018, 3215)
2020	0,0%	0,0%	(K 2019, 3040)
2021	0,0%	0,0%	(K 2020, 2979)
2022	0,0%	0,0%	(K 2021, 3220)
2023	0,0%	0,0%	(K 2022, 3479)
2024	1,25%	1,25%	(K 2023, 2745)
2025	0,75%	0,75%	(K 2024, 3003)

Verzugszinssatz

gültig für	Zinssatz	Publikation
2001	3,5%	(K 2000, 3168)
2002	3,5%	(K 2001, 3045)
2003	2,5%	(K 2002, 2901)
2004	2,0%	(K 2003, 3006)
2005	4,5%	(K 2004, 3041)
2006	4,5%	(K 2005, 2947)
2007	4,5%	(K 2006, 2799)
2008	5,0%	(K 2007, 3246)
2009	5,0%	(K 2008, 3028)
2010	5,0%	(K 2009, 3218)
2011	5,0%	(K 2010, 3290)
2012	5,0%	(K 2011, 3315)
2013	5,0%	(K 2012, 3567)

2014	5,0%	(K 2013, 3431)
2015	5,0%	(K 2014, 2703)
2016	5,0%	(K 2015, 3001)
2017	5,0%	(K 2016, 2835)
2018	6,0%	(K 2017, 2853)
2019	6,0%	(K 2018, 3215)
2020	0,0%	(K 2020, 1071)
2021	3,5%	(K 2020, 2979)
2022	3,5%	(K 2021, 3220)
2023	3,5%	(K 2022, 3479)
2024	4,75%	(K 2023, 2745)
2025	4,5%	(K 2024, 3003)

2. Direkte Bundessteuer

gültig für	Verzugs- und Rückerstattungszins	Vergütungszins für Vorauszahlungen	Publikation
2001	4,5%	2,0%	(AS 2000, 2862)
2002	4,0%	1,5%	(AS 2001, 3088)
2003	4,0%	1,5%	(AS 2002, 4055)
2004	3,5%	1,0%	(AS 2003, 4287)
2005	3,5%	1,0%	(AS 2004, 4621)
2006	3,5%	1,0%	(AS 2005, 5027)
2007	3,5%	1,0%	(AS 2006, 4661)
2008	4,0%	1,5%	(AS 2007, 4701)
2009	4,0%	1,5%	(AS 2008, 5736)
2010	3,5%	1,0%	(AS 2009, 5398)
2011	3,5%	1,0%	(AS 2010, 5189)
2012	3,0%	1,0%	(AS 2011, 4546)
2013	3,0%	0,25%	(AS 2012, 5425)
2014	3,0%	0,25%	(AS 2013, 3508)
2015	3,0%	0,25%	(AS 2014, 2752)
2016	3,0%	0,25%	(AS 2015, 2949)
2017	3,0%	0,0%	(AS 2016, 3683)
2018	3,0%	0,0%	(AS 2017, 5829)
2019	3,0%	0,0%	(AS 2018, 3817)
2020	0,0% 3,0%	0,0%	(AS 2020, 861) AS 2019, 3215)
2021	3,0%	0,0%	(AS 2020, 4603)
2022	4,0%	0,0%	(SR 631.014)
2023	4,0%	0,0%	(SR 631.014)
2024	4,75%	1,25%	(SR 631.014)
2025	4,5%	0,75%	(SR 631.014)

Band 2a
Weisungen StG: Erlass

01.01.2024

Zahlungserleichterung

1. Erstreckung von Zahlungsfristen oder Ratenzahlungen

Ist die Zahlung der Steuern, Bussen, Zinsen und Kosten innert der vorgeschriebenen Frist für die zahlungspflichtige Person mit einer erheblichen Härte verbunden, kann die Bezugsbehörde die Zahlungsfrist erstrecken oder Ratenzahlungen bewilligen. Zahlungserleichterungen können von einer angemessenen Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Zahlungserleichterungen werden widerrufen, wenn ihre Voraussetzungen wegfallen oder wenn die Bedingungen, an die sie geknüpft sind, nicht erfüllt werden (§ 199 Abs. 1 - 3 StG).

Vereinbarungen über Zahlungserleichterungen (Zahlungsabkommen) sind schriftlich zu bestätigen.

2. Gegenstand des Entscheides

Gesuche können für rechtskräftig gewordene Steuern, Verzugszinsen, Bussen und Kosten sowie für provisorische Steuern gestellt werden.

01.01.2024

Rechtsgrundlagen

1. Staats- und Gemeindesteuern

Zahlungserleichterungen und Erlass der Staats- und Gemeindesteuern sind in den §§ 199 bis 201 sowie in den §§ 41 und 42 StV geregelt. § 42 StV erklärt die Verordnung über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (ErlV; SR 642.121) für die Behandlung von Erlassgesuchen ausdrücklich als sinngemäss anwendbar.

2. Direkte Bundessteuer

Zahlungserleichterungen und Erlass der direkten Bundessteuer sind in den Art. 166 bis 167g sowie in der Verordnung über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (ErlV; SR 642.121) geregelt. § 6 Abs. 2k sowie § 8 Abs. 2e der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SRL Nr. 665) regeln die kantonalen Zuständigkeiten.

3. Grundstückgewinnsteuer

Zahlungserleichterungen und Erlass der Grundstückgewinnsteuer sind in § 31a GGStG sowie in §§ 41 und 42 StV geregelt. § 42 StV erklärt die Verordnung über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (SR 642.121) ausdrücklich als sinngemäss anwendbar. Inhaltlich stimmen diese Bestimmungen mit den Regelungen für die Staats- und Gemeindesteuern überein.

4. Handänderungssteuer

Zahlungserleichterungen und Erlass der Handänderungssteuern sind in § 21 HStG sowie in §§ 41 und 42 StV geregelt. § 42 StV erklärt die Verordnung über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (SR 642.121) für die Behandlung von Erlassgesuchen ausdrücklich als sinngemäss anwendbar. Inhaltlich stimmen diese Bestimmungen mit den Regelungen für die Staats- und Gemeindesteuern überein.

5. Erbschaftssteuer

Aus dem Erbschaftssteuergesetz ergibt sich keine spezielle gesetzliche Bestimmung. Deshalb kommen hier die Ausführungen zu den Staats- und Gemeindesteuern grundsätzlich analog zur Anwendung (vgl. LGVE 1989 II Nr. 23) .

01.01.2025

Steuererlass

1. Ziel und Zweck des Erlasses

Die Besteuerung der Steuerpflichtigen erfolgt nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Demzufolge darf davon ausgegangen werden, dass sie grundsätzlich in der Lage sind, ihre Steuern zu bezahlen. Der vollumfängliche oder teilweise Steuererlass soll im Sinne der Rechtsgleichheit und in Anwendung einer einheitlichen Praxis eine seltene Ausnahme bilden, welche nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen gewährt wird (KGE vom 31.3.2017 i.S. E.).

Der Gesuchsteller oder die Gesuchstellerin hat den Nachweis zu erbringen, dass die zum Erlassgesuch führenden Ursachen soweit als möglich behoben sind. Ziel eines Erlasses ist eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Steuerpflichtigen durch ausnahmsweisen Verzicht auf geschuldete Steuerbeträge. Bei bloss vorübergehender Notlage, die durch eigene Anstrengungen (Erwerbstätigkeit, Veräusserung von Vermögenswerten, Anpassung Wohnaufwand) überbrückt oder durch einen absehbaren Vermögenszufluss (Erbschaft, Versicherungsleistungen) beseitigt werden kann, kommt kein Erlass, sondern allenfalls eine Stundung in Betracht. Der Erlass soll bestimmungsgemäss dem Steuerschuldner oder der Steuerschuldnerin selbst und nicht den Gläubigerinnen und Gläubigern zu Gute kommen.

Im weiteren ist das Erlassverfahren ein Institut des Steuerbezugs und dient nicht dazu, rechtskräftige Veranlagungen abzuändern und Rechtsmittelverfahren zu ersetzen. Im Erlassverfahren darf nicht geprüft werden, ob die Steuerschuld materiell richtig festgesetzt worden ist. Steuerpflichtigen, welche wiederholt nach amtlichem Ermessen eingeschätzt werden müssen, ist nur ausnahmsweise und in besonders begründeten Fällen (z.B. Krankheit) Erlass zu gewähren.

2. Anspruch auf Erlass

Die steuerpflichtige Person hat keinen Rechtsanspruch auf Erlass (BGE 122 I 373; StR 2000, 837). Die Erlassbehörde entscheidet aber nach pflichtgemässem Ermessen aufgrund aller im Sinne von § 200 StG bzw. Art. 167 DBG wesentlichen Tatsachen und gewährt gegebenenfalls den Erlass.

3. Grundlage des Erlassentscheides

Steuerpflichtigen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Bussen, Zinsen und Kosten eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden.

Grundsätzlich ist ein Steuererlass erst zu gewähren, wenn bei gebotener und zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten Zahlungserleichterungen und Stundung nicht ausreichen. Bei der Beurteilung des Erlassgesuches hat die Erlassbehörde von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Gesuchstellers oder der Gesuchstellerin zum Zeitpunkt des Entscheides auszugehen. Die Erlassbehörde hat den fehlenden Zahlungswillen der Steuerpflichtigen mitzuberücksichtigen, wenn diesen im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre. Es darf dabei vorausgesetzt werden, dass nach Möglichkeit für die am Ende der Steuerperiode fälligen Steuern im Laufe der Steuerperiode die nötigen Rücklagen gebildet werden. Daneben sind aber auch die Aussichten für die Zukunft zu beachten.

Voraussetzung für einen Steuererlass ist, dass die Gesuchsteller oder Gesuchstellerinnen alle Finanzquellen mobilisieren, auf die ein Rechtsanspruch besteht. Ein Rechtsanspruch auf Leistungen von Personalhilfefonds und dergleichen besteht jedoch nicht, so dass beim Steuererlassverfahren die Behandlung von Steuererlassgesuchen nicht von der Einreichung eines Gesuches an Personalhilfefonds abhängig gemacht werden kann. Es kann auch nicht verlangt werden, dass Leistungen zur Befriedigung von Steuerschulden anbegehrt werden. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gesuchsteller oder Gesuchstellerinnen ist die Situation nach allfälligen Leistungen von Personalhilfefonds massgebend. Analoges gilt im Falle von Schenkungen oder persönlicher Unterstützung.

4. Gegenstand des Erlassgesuches

Steuererlassgesuche können nur für rechtskräftig gewordene Steuern, Verzugszinsen, Bussen und Kosten gestellt werden (LGVE 1990 II Nr. 20; VGE vom 16.9.1997 i.S. F.). Auf Erlassgesuche noch nicht rechtskräftiger Steuern ist nicht einzutreten. Erlassgesuche betreffen rechtskräftig festgesetzte Beträge, die noch geschuldet sind. Gesuche für bezahlte Beträge sind, sofern eine Begründung im Sinne von § 200 StG bzw. Art. 167 DBG angeführt wird, somit gegenstandslos und werden an die Gesuchsteller oder Gesuchstellerinnen zurückgewiesen. Ausgenommen sind Erlassgesuche, die unmittelbar nach der Zahlung eingereicht

werden, sofern diese mit entsprechendem ausdrücklichen Vorbehalt oder unter dem Druck einer Betreibung erfolgt ist. Im übrigen sind Rückforderungsbegehren gemäss § 202 StG bzw. Art. 168 DBG zu behandeln.

5. Erlassgründe

5.1 Voraussetzung: Notlage oder grosse Härte
Ein Erlass ist zu gewähren, wenn sich die Steuerpflichtigen in einer Notlage befinden, durch die Bezahlung der Steuer in eine Notlage geraten oder wenn der Bezug des geschuldeten Betrages für sie eine grosse Härte bedeutet. Eine Notlage ist gegeben, wenn das Einkommen den Lebensbedarf des Pflichtigen nicht zu decken vermag (Existenzminimum) und keine Vermögenswerte vorhanden sind. Eine grosse Härte ist gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit, d. h. in der Regel bis drei Jahre, nicht vollumfänglich beglichen werden kann. Stundung und Ratenzahlung sind weiter so festzusetzen, dass Rückstände aufgeholt werden, die Gesamtschuld kontinuierlich abgebaut wird und nicht noch mehr Steuerschulden auflaufen. Massgebend sind die Richtsätze (betreibungsrechtlicher Grundbedarf) nach Art. 93 des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes (SchKG). Es wird auf die aktuellen Richtsätze des Obergerichtes im Anhang 1 verwiesen.

5.2 Ursachen für eine Notlage oder grosse Härte
5.2.1 Einkommens- und Vermögenslosigkeit
Ein Erlass ist zu gewähren, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtigen das Existenzminimum längerfristig nicht zu decken vermag (insbesondere verursacht durch Krankheit oder ausserordentliche Familienlasten) und auch kein Vermögen zur Bezahlung der Steuerschulden vorhanden ist. Vor allem in Fällen, in denen die öffentliche Hand oder Organisationen im Auftrag der Öffentlichkeit für den Lebensunterhalt der Steuerpflichtigen aufkommen, diese sich in Heilstätten oder in einem längeren Strafvollzug ohne externe Erwerbstätigkeit aufhalten, ist ein ganzer oder teilweise Erlass angezeigt. > Siehe dazu auch LU StB Bd. 2a Weisungen § 200 Nr. 2.

5.2.2 Arbeitslosigkeit oder Erwerbsaufgabe
Einkommenseinbussen im Zusammenhang mit Arbeitslosigkeit, Kurzarbeit, Stellenwechsel oder Berufsaufgabe begründen in der Regel keinen Erlass. Erst wenn das Ersatzeinkommen die Lebenshaltungskosten nicht zu decken vermag oder die Steuerpflichtigen ausgesteuert sind, kann ein ganzer oder teilweise Erlass gewährt werden (vgl. 5.2.1). Der Einkommensrückgang ist in der Veranlagung berücksichtigt. Zahlungsschwierigkeiten aus diesen Gründen ist in erster Linie mit Zahlungserleichterungen und Stundung zu begegnen.

5.2.3 Erlass bei Steuerpflichtigen mit Vermögen
Fehlen den Steuerpflichtigen die flüssigen und leicht realisierbaren Mittel oder haben sie aus anderen Gründen vorübergehend Schwierigkeiten, ihren finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, ist vorerst zu prüfen, ob eine (zusätzliche) Belastung oder Verwertung dieses Vermögens zumutbar ist. Das Vermögen (insbesondere Grundstücke) ist dabei stets zu seinem Verkehrswert zu berücksichtigen. Bei nicht zumutbarer Verwertung der vorhandenen Vermögenswerte bildet nicht die Bezahlung der Steuern aus dem laufenden Einkommen das Kriterium für einen Steuererlass, sondern die zusätzliche Belastung aus Schuldenamortisation und Schuldzinsen. Es ist in Fällen, in denen keine leicht realisierbaren Vermögenswerte (mehr) vorhanden sind, zu verlangen, dass nicht leicht realisierbare Vermögenswerte in Form von (zusätzlichen) Schulden für die Bezahlung der Steuern mobilisiert werden. Können bei einer kurzfristigen Liquidation von Vermögenswerten nur schlechte Preise erzielt werden, handelt es sich lediglich um eine vorübergehende erhebliche Härte, welcher mit Zahlungserleichterungen und Stundung begegnet werden kann. Erfolgt dadurch eine Überbelastung des Budgets, kann von den Pflichtigen verlangt werden, dass sie zunächst den Lebensstandard ihren wirtschaftlichen Verhältnissen anpassen.

Ein Erlass ist jedoch angebracht, soweit das Vermögen ein unentbehrlicher Bestandteil der Altersvorsorge ist. In diesem Fall kann die Erlassbehörde die Steuer ganz oder teilweise erlassen oder eine Stundung gewähren und die Sicherstellung der Steuerforderung verlangen. Anwartschaften, bereits geäufnete Beiträge an die Säule 3a und nicht frei verfügbare Austrittsleistungen gemäss dem Freizügigkeitsgesetz vom 17. Dezember 1993 (SR 831.42) bleiben bei der Vermögensberechnung unberücksichtigt (vgl. auch Art. 12 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 ErlV).

5.2.4 Freiwillige Entäusserung oder Verzicht auf Einkommen und Vermögen
Haben sich Steuerpflichtige freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte zugunsten Dritter entäussert, ist ein solcher Einkommens- oder Vermögensrückgang im Erlassverfahren nicht zu berücksichtigen. Auch ein freiwilliger Verzicht auf Sozialleistungen (wie Arbeitslosentaggeld, Ergänzungsleistungen, Alimentenbevorschussung) oder Forderungen gegenüber Dritten sind nicht zu beachten. Wer sich ohne Not seiner liquiden Mittel, die für die Bezahlung von Steuern zurückgelegt werden müssten, entäussert, obwohl die laufenden Einkünfte kaum den Notbedarf decken, vereitelt die Erfüllung seiner Steuerbezahlungspflicht. Diesfalls erfordert die rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen, dass das Gemeinwesen an seinem Steueranspruch festhält (LGVE 2010 II Nr. 26).

5.2.5 Bezug von Renten und Ergänzungsleistungen
Siehe dazu auch das Formular "Antrag Steuererlass bei Bezug Ergänzungsleistungen im Heim oder bei Bezug wirtschaftlicher Sozialhilfe" unter > steuern.lu.ch > Publikationen > Wegleitungen/Merkblätter/Fragebogen/FormulareA.

5.2.5.1 Grundsatz
Der Bezug einer AHV-Rente oder einer IV-Rente als einziges Einkommen begründet keinen Erlassgrund. Reichen die Renteneinkünfte zur Deckung der Lebenshaltungskosten nicht aus, können vorerst Ergänzungsleistungen beantragt werden.

Der Bezug von Ergänzungsleistungen bildet als solcher ebenfalls keinen Erlassgrund, denn das Mindesteinkommen, das durch Ergänzungsleistungen garantiert ist, ist im Verhältnis zum betreibungsrechtlichen Existenzminimum so berechnet, dass die Bezahlung der laufenden Steuern möglich ist. Erst wenn nach Ausschöpfung aller Möglichkeiten das Einkommen aufgrund des betreibungsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreicht, kann ein Erlass gewährt werden. Dabei ist zu beachten, dass mit dem Steuererlass der Wille des Gesetzgebers nicht umgangen werden darf, wonach auch Steuerpflichtige in bescheidenen finanziellen Verhältnissen einen finanziellen Beitrag an das Gemeinwesen zu leisten haben (VGE vom 18.6.2010 i.S. B.).

Nur in Ausnahmefällen, bei Anfall besonderer einmaliger und belegter Kosten (wie ausserordentliche Krankheitskosten, bei Wohnungswechsel), die weder von der Ergänzungsleistung noch von der Krankenkasse bezahlt werden und aufgrund fehlendem Einkommen/Vermögen bei den Steuerpflichtigen zu einer Notlage führen, kann ein Steuererlass gewährt werden.

Ergänzungsleistungsbezüger oder -bezügerinnen haben mit dem Gesuch eine Kopie der aktuellen Berechnung der Ergänzungsleistung durch die Ausgleichskasse beizulegen. Von den Krankenkassen sind Abrechnungen über Selbstbehalt und/oder Bestätigungen über nicht übernommene Kosten beizulegen.

Werden Renten durch wirtschaftliche Sozialhilfe bevorschusst, ist in der Regel kein Erlass zu gewähren. Die Steuern sind allenfalls auf Grund einer angepassten provisorischen Rechnung zu beziehen oder bis zum Vorliegen des Rentenentscheids (teilweise) zu stunden.

5.2.5.2 Rentner/innen im Heim
Bei Heimbewohnern oder Heimbewohnerinnen deckt die von der Ergänzungsleistung berücksichtigte Heimtaxe in der Regel die Kosten für Kost und Logis sowie für Pflege und Betreuung. Mit dem zusätzlichen Betrag für persönliche Auslagen sind die Kosten für Kleider, Körperpflege, Zeitschriften usw. sowie laufende Steuern zu bezahlen. Für die Bezahlung von Steuern ist auch das Vermögen heranzuziehen.

Rentner/innen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen im Heim jedoch haben Anspruch auf Steuererlass. Voraussetzung ist der Bezug von Ergänzungsleistungen sowie ein Reinvermögen gemäss Steuererklärung (Ziff. 470), das keine Liegenschaften umfasst und folgende Limiten nicht übersteigt (Vermögenslimiten gemäss Ergänzungsleistung):

Position	bis Steuerperiode 2020 CHF	ab Steuerperiode 2021 CHF
bei Alleinstehenden	37'500	30'000
bei Verheirateten	60'000	50'000

Der Steuererlass wird in der Regel bereits im Veranlagungsverfahren berücksichtigt. > Näheres dazu in LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 200 Nr. 2.

5.2.6 Krankheitskosten
Krankheitskosten begründen dann einen Erlass, wenn es sich um aussergewöhnliche Aufwendungen handelt, die in erheblichem Masse von den Steuerpflichtigen getragen wurden und ihre finanziellen Möglichkeiten überstiegen haben. Diese ausserordentlichen Aufwendungen sind von den Pflichtigen zu belegen.

5.2.7 Wohnkosten
Der teure, den Verhältnissen nicht angepasste Wohnaufwand (Mietzins, Hypothekarzins- und Liegenschaftsunterhalt) darf nicht dazu Anlass geben, dass Staat und Gemeinden auf ihre Steuerforderungen verzichten müssen. Nach Auffassung des Bundesgerichts (BGE 129 III 526 ff.) haben bei der Berechnung des Existenzminimums die mit den finanziellen Möglichkeiten der Schuldnerin oder des Schuldners unvereinbaren Ansprüchen, die an den Wohnkomfort gestellt werden, gegenüber dem Anspruch der Gläubigerinnen und Gläubiger auf Befriedigung ihrer Forderungen zurückzutreten. Den Steuerpflichtigen ist zuzumuten, den Wohnungsaufwand ihren Verhältnissen anzupassen. Wenn sie dies nicht tun, können sie nicht wegen des hohen Wohnungsaufwandes Steuererlass verlangen. Das bedeutet, dass solche Steuerpflichtige zwar nicht zur Aufgabe ihres Eigenheims oder ihrer teuren Mietwohnung verhalten werden können, ihnen jedoch bei der Berechnung des Notbedarfs bloss ein angemessener ortsüblicher Mietzins zugestanden wird (vgl. KGE vom 11.9.2013 i.S. K.). Für die Festlegung der sich daraus ergebenden Zahlungsabkommen ist eine Herabsetzung des Mietzinses nach Ablauf des nächsten Kündigungstermines auf ein Normalmass zu berücksichtigen bzw. bei einem budgetierten Manko ist bis zum nächsten Kündigungstermin eine Stundung zu

gewähren. Dabei ist die regionale Lage auf dem Wohnungsmarkt (Wohnungsnot) in die Erwägungen mit einzubeziehen (vgl. auch die Mietzinsrichtlinien im Anhang 1 und 2 des Luzerner Handbuch zur Sozialhilfe unter > disg.lu.chA > Sozialhilfe > Publikationen).

5.2.8 Unterhaltszahlungen
Hohe Unterhaltszahlungen rechtfertigen in der Regel keinen Erlass. Nur wenn die Unterstützungspflichtigen das Existenzminimum infolge ausserordentlicher Kosten (Anwaltskosten, Wohnungswechsel, Krankheitskosten usw.) vorübergehend nicht erreicht, kann Erlass gewährt werden. Bei andauernder Verminderung des Einkommens und somit Nichterreichung des Existenzminimums, haben die Pflichtigen zunächst eine Anpassung der Unterhaltszahlungen durchzusetzen.

5.2.9 Studium und Weiterbildung
Bei Weiterbildung oder Studium als Teil der beruflichen Karriereplanung ist in der Regel kein Erlass zu gewähren, da in diesem Fall der Steuererlass einem Stipendium gleichkäme. Dies widerspräche dem Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen. Weiterbildungskosten sind zudem bei der Veranlagung im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten zum Abzug zugelassen. Einem finanziellen Engpass ist vorerst mit Stundung oder Zahlungserleichterung zu begegnen.

Ausnahmen bilden Erlassgesuche von Pflichtigen, welche aus gesundheitlichen Gründen oder infolge schlechter Berufsaussichten eine Umschulung vornehmen. In Fällen, wo die Ausbildungskosten nicht von der Invaliden- oder Arbeitslosenversicherung übernommen werden und auch die Kriterien zum Bezug von Stipendien nicht erfüllt sind (z.B. Alterslimite), kann ein Erlass gewährt werden.

5.2.10 Überschuldung
Ziel des Erlasses ist eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Steuerpflichtigen durch ausnahmsweisen Verzicht auf geschuldete Steuerbeträge. Der Erlass soll bestimmungsgemäss den Steuerschuldnern und -schuldnerinnen selbst und nicht ihren Gläubigern und Gläubigerinnen zukommen (BGE vom 9.12.2004 i.S. S. in die neue Steuerpraxis 2005, S. 1 ff.).

Bei Überschuldung sind die Gründe, die zur Überschuldung geführt haben näher zu prüfen. Ist die Überschuldung von Steuerpflichtigen die Folge von aussergewöhnlichen Aufwendungen, die - wie z.B. Krankheitskosten - in persönlichen Verhältnissen begründet sind und für die die Steuerpflichtigen nicht einzustehen haben, so kann ohne Rücksicht auf Forderungen anderer Gläubigerinnen und Gläubiger Erlass gewährt werden.

Liegen andere Gründe für die Überschuldung vor, wie z.B. geschäftliche Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden als Folge überhöhten Lebensstandards usw., können Staat und Gemeinde nicht zugunsten anderer Gläubiger oder Gläubigerinnen auf ihre gesetzlichen Ansprüche verzichten (vgl. ASA 52, 518 ff.; ASA 22, 352). Vielmehr muss ein Erlass vom Entgegenkommen der anderen Gläubiger oder Gläubigerinnen abhängig gemacht werden. Die Steuerpflichtigen sind zu veranlassen, einen gerichtlichen oder aussergerichtlichen Nachlassvertrag anzustreben (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 201 Nr. 1 Ziff. 2.2. und 2.3).

5.2.11 Geschäfts- und Kapitalverluste Selbständigerwerbender und juristischer Personen
Bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen können erhebliche Geschäfts- oder Kapitalverluste, wenn dadurch die wirtschaftliche Existenz der Unternehmung gefährdet ist und ein erhebliches öffentliches Interesse am Weiterbestand der Unternehmung besteht, einen Erlass bewirken. Ein solches liegt dann vor, wenn Arbeitsplätze in erheblichem Umfang gesichert werden können.

Es ist auch darauf zu achten, dass das Ziel des Erlassverfahrens - langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gesuchsteller oder der Gesuchstellerinnen durch einen ausnahmsweisen Verzicht auf geschuldete Steuerbeträge - auch tatsächlich erreicht werden kann. Insbesondere ist auch darauf zu bestehen, dass auch die anderen Gläubiger oder Gläubigerinnen auf einen Teil ihrer Forderung verzichten. Ein Erlass kann auch unter der Bedingung gewährt werden, dass der Betrieb innerhalb einer bestimmten Frist aufrechterhalten bleiben muss und nicht veräussert werden darf.

Ein Erlass ist ausgeschlossen, wenn der Unternehmung der Konkurs droht. Das Gesuch ist in solchen Fällen abzuweisen. Bessert sich die finanzielle Lage der Unternehmung und wird der Konkurs abgewendet, so kann mit einem neuen Gesuch die Wiedererwägung des Entscheides verlangt werden.

In Konkurs oder im Liquidationsstadium stehende Unternehmungen können das Steuererlassverfahren nicht beanspruchen. Die Bezugsbehörde nimmt in diesen Fällen die Gläubigerrechte des Fiskus wahr (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 201 Nr. 1 Ziff. 2.2).

6. Erlass bei Ehegatten

Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer (§ 20 Abs. 1 StG bzw. Art. 13 Abs. 1 DBG). Weitere Ausführungen zur Solidarhaftung der Ehegatten > vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 20 Nr. 1.

Bei der Beurteilung im Erlassverfahren, ob eine Notlage oder grosse Härte vorliegt, ist die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beider Ehegatten zusammen von Bedeutung. Ist aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse des einen Ehegatten der Steuererlass begründet (z.B. Zahlungsunfähigkeit), befindet sich aber der andere Ehegatte in wirtschaftlich günstigen Verhältnissen und reichen somit die finanziellen Mittel für die Bestreitung des gemeinsamen Lebensunterhaltes aus, kann nicht von einer finanziellen Notlage der Ehegatten gesprochen werden.

Auch wenn der eine Ehegatte für voreheliche Steuerschulden des anderen Ehegatten steuerrechtlich nicht haftet, sind bei der Beurteilung über die Voraussetzungen eines Steuererlasses im Erlassverfahren dessen finanzielle Möglichkeiten von Bedeutung. Analog zu den Ausführungen zum Steuererlass gemeinsam steuerpflichtiger Ehegatten ist auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Ehegatten zusammen abzustellen und vom ehelichen Gesamteinkommen und Gesamtvermögen auszugehen. Bei Gemeinschaftlichkeit der Mittel dienen Einkommen und Vermögen jedes Ehegatten letztlich beiden - gleichgültig, wem diese zivilrechtlich zuzuordnen sind - und stehen ihnen deshalb insgesamt zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse zur Verfügung. Reichen die finanziellen Mittel beider Ehegatten zusammen für die Bestreitung des Lebensunterhaltes aus, so liegt keine finanzielle Notlage des gesuchstellenden Ehegatten vor.

Bestehen im Zeitpunkt des Erlassentscheides zwischen den Ehegatten (bei tatsächlicher Trennung oder Scheidung) keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel mehr, ist eine gesamtwirtschaftliche Betrachtung der Ehegatten unzulässig. Nur demjenigen Ehegatten, bei dem der geltend gemachte Erlassgrund erfüllt ist, kann ein Erlass gewährt werden. Die Gewährung eines Steuererlasses zugunsten eines getrennt lebenden Ehegatten hat nur subjektive Wirkung und gilt nicht für den anderen Ehegatten.

Es besteht keine Haftung des Ehegatten für die Bussen des anderen Ehegatten.

7. Erlass bei Wohn- und Lebensgemeinschaften (insbesondere Konkubinat)

Unter familienähnliche Wohn- und Lebensgemeinschaften fallen nicht nur Konkubinatspaare, sondern auch andere Formen dauerhafter Wohn- und Hausgemeinschaften (sei dies zwischen gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern, zwischen einem Elternteil und erwachsenen Kindern, zwischen Geschwistern etc.), die die Haushaltsfunktionen (Wohnen, Essen, Waschen, Reinigen usw.) in der Regel gemeinsam nutzen.

Obwohl aufgrund einer ausserehelichen Lebensgemeinschaft weder steuerrechtlich noch betreibungsrechtlich eine Möglichkeit besteht, das Einkommen oder Vermögen des Lebenspartners haften zu lassen, müssen im Erlassverfahren die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse, wie sie sich für einen Lebenspartner tatsächlich präsentieren, beachtet werden.

Sofern die Lebenspartner nicht ausdrücklich und belegbar etwas anderes vereinbart haben, erfolgt die Berechnung ihrer Beiträge an den gemeinsamen Haushalt gemäss ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Können die Anteile derart nicht ermittelt werden, gilt dispositiv Art. 531 Abs. 2 OR (einfache Gesellschaft), wonach alle Beteiligten gleiche Beiträge zu leisten haben.

Die Haushaltsführung muss in der Berechnung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ebenfalls berücksichtigt werden. Das Steuergesetz erfasst freie Kost und Logis als Naturaleinkünfte (§ 23 Abs. 2 StG bzw. Art. 16 Abs. 2 DBG). Besorgt eine mit einem Partner zusammenlebende, aber mit diesem nicht verheiratete Person unentgeltlich den gemeinsamen Haushalt, ist ihr ein Globallohn zuzurechnen. Ein Globallohn ist aufzurechnen, wenn die betreffende steuerpflichtige Person nicht über ein Einkommen verfügt, das zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes ausreicht. Dieser Naturallohn wird erhöht, wenn auch Kinder des Lebenspartners unentgeltlich im gemeinsamen Haushalt wohnen. Solche Haushaltsdienste sind auch gemäss den SKOS-Richtlinien für die Bemessung der Sozialhilfe finanziell abzugelten. Die darin aufgeführten Pauschalentschädigungen für die Besorgung des Haushaltes sind als Globallohn zu übernehmen (vgl. VGE vom 29.12.1994 i.S. S.). Nach Aufrechnung des Naturallohnes werden die gemeinsamen Auslagen entsprechend der so berechneten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angepasst (vgl. Beispiel 10a/b im > Anhang 2).

Steht die elterliche Sorge für ein Kind den Eltern gemeinsam zu, sind ihnen die finanziellen Aufwendungen für das Kind je zur Hälfte anzurechnen.

8. Erlass im Todesfall

Für die Steuerschuld verstorbener Steuerpflichtiger haften ihre Erbinnen und Erben solidarisch bis zur Höhe ihrer Erbteile (§ 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 12 Abs. 1 DBG; > vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 19 Nr. 1). Ausstehende Steuern gehören zu den Nachlass-Schulden und sind vor der Erbteilung zu begleichen. Reicht das Nachlassvermögen zur Zahlung der Steuern aus, ist ein allenfalls zu Lebzeiten gestelltes Erlassgesuch gegenstandslos. Ist kein Vermögen vorhanden oder reicht es nicht zur Zahlung der Steuern, sind die ungedeckten Steuerforderungen von der Bezugsbehörde als uneinbringlich abzuschreiben (vorbehältlich der Solidarhaftung des überlebenden Ehegatten; > vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 20 Nr. 1). Soweit Erbinnen und Erben für Steuerschulden Verstorbener haftbar sind, ist ein Steuererlass nur möglich, wenn die Bezahlung für sie zu einer grossen Härte führen würde (§ 200 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG).

Beim Tod eines Ehegatten ist vorweg die solidarische Haftung gemäss § 19 Abs. 2 StG bzw. Art. 12 Abs. 1 DBG in Anspruch zu nehmen. Ergibt die Prüfung eines Erlassgesuches gemäss den allgemeinen Grundsätzen eine Notsituation oder eine ausgesprochene Härte, kann ein Steuererlass zugestanden werden. Zu beachten ist, dass der überlebende Ehepartner in der Regel Anrecht auf Renten hat.

9. Bemerkungen zu einzelnen Steuerarten

Bei Gesuchen um Erlass von Spezialsteuern gelten grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie für die ordentlichen Steuern. Es sind jedoch folgende Besonderheiten zu beachten:

9.1 Liquidations- und Kapitalgewinnsteuern

Liquidations- und Kapitalgewinnsteuern im Sinne von §§ 25 und 72 StG bzw. Art. 18 und 58 DBG sind stets aus der Vermögenssubstanz zu entrichten. Die finanzielle Situation nach der Realisierung stiller Reserven und anschliessender Reinvestition in nicht leicht realisierbare Vermögenswerte verschlechtern sich gesamthaft betrachtet nicht. In der Regel ist daher kein Härtefall gegeben. Ein allfälliger Liquidationsgewinn darf nicht einseitig zur Befriedigung von Drittgläubigern und -gläubigerinnen verwendet werden (vgl. Ziff. 5.2.10). Vereinzelt kann die Besteuerung eines Liquidationsgewinnes zu einer ausserordentlichen Härte führen, wenn bei Rentnern oder Rentnerinnen der Erlös Bestandteil der Altersvorsorge bildet (vgl. Ziff. 5.2.3).

9.2 Nachträgliche Vermögenssteuer

(seit 2007 aufgehoben)

9.3 Quellensteuer

Der Umstand, dass die Quellensteuer von Gesetzes wegen vom Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit abgezogen wird, rechtfertigt eine entsprechende Sonderstellung der Quellensteuer gegenüber den im Veranlagungsverfahren festgesetzten Steuern im Steuererlassverfahren nicht.

Sofern eine der Quellensteuer unterstellte Person vorübergehend zufolge ausserordentlicher Umstände in eine Notlage geraten ist oder durch den Abzug der Quellensteuer in eine Notlage geraten würde, ist vorübergehend (jedoch längstens ein Jahr) auf den gänzlichen oder teilweisen Abzug zu verzichten. In Quellensteuerfällen kann nur das Steuersubjekt oder die von ihm bestimmte vertragliche Vertretung ein Erlassgesuch einreichen. Dem Schuldner oder der Schuldnerin der steuerbaren Leistung steht dieses Recht nicht zu.

Quellensteuerpflichtige, welche über längere Zeit Sozialhilfe (wirtschaftliche Sozialhilfe) beziehen und durch den Abzug der Quellensteuer in eine Notlage geraten (Existenzminimum), können rückwirkend für ein Jahr bei der Dienststelle Steuern, Quellensteuer, in Analogie zu § 118 Abs. 1 StG bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres, ein Steuererlassgesuch stellen. Das Gesuch muss von einer Amtsstelle (Sozialdienste der Gemeinden oder der Dienststelle Asyl- und Flüchtlingswesen [DAF]) eingereicht werden. Aus dem Gesuch muss ersichtlich sein, dass der/die Gesuchsteller/in über längere Zeit wirtschaftliche Sozialhilfe bezieht. Dem Erlassgesuch sind folgende Unterlagen beizulegen: Eine Abtretungserklärung der steuerpflichtigen Person, worin sie die durch das Gemeinwesen vorgeschossene Quellensteuer an das Gemeinwesen oder die beauftragte Stelle abtritt; Budget des Jahres, für welches um Quellensteuererlass ersucht wird sowie Angaben über Höhe und Dauer der wirtschaftlichen Sozialhilfe und Lohnausweis. Die Dienststelle Steuern des Kantons prüft das Erlassgesuch und entscheidet. Allfällige Rückzahlungen erfolgen an den Sozialdienst der Gemeinde oder die DAF (vgl. Verfahrensablauf im > Anhang 4).

Die Dienststelle Steuern, Quellensteuer, kann Schuldnern und Schuldnerinnen der steuerbaren Leistungen, die den Steuerabzug gutgläubig nicht oder nicht richtig vorgenommen haben, die Nachzahlung der Steuer ganz oder teilweise erlassen, wenn deren Überwälzung auf die Steuerpflichtigen nicht mehr möglich ist (vgl. § 17 QStV).

9.4 Nachsteuern und Bussen

Für den Erlass von Nachsteuern und Bussen gelten die gleichen Voraussetzungen wie für ordentliche Steuern. Immerhin ist zu berücksichtigen, dass es sich bei Nachsteuern um Forderungen handelt, die auf Jahre zurückgehen und bei ordnungsgemässer Versteuerung in einem früheren Zeitpunkt hätten bezahlt werden müssen. Es dürfen deshalb auch während mehrerer Jahre ausserordentliche Anstrengungen zur Tilgung der Schuld verlangt werden.

Die Bussen sind die gesetzlichen Folgen schuldhafter Steuerhinterziehung früherer Jahre. Bei der Bussenzumessung sind die besonderen Verhältnisse der Steuerpflichtigen bereits berücksichtigt. Nur bei einer Verschlechterung der finanziellen Situation nach dem Nachsteuer- und Bussenentscheid kann ein Erlass in Erwägung gezogen werden.

Bei der Busse wegen Steuerhinterziehung wie auch bei den Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten darf erwartet

werden, dass Zahlungen vorübergehend auch aus dem Notbedarf geleistet werden.

9.5 Grundstückgewinnsteuer
Der Erlass der Steuerschuld kann nur gegenüber der steuerpflichtigen Person (§ 6 GGStG) ausgesprochen werden. Auf Erlassgesuche Dritter (Käuferschaft, Pfandeigentümerinnen oder Pfandeigentümer) ist nicht einzutreten.

Voraussetzung für die Gewährung eines Steuererlasses ist das Vorliegen eines ausgesprochenen Härtefalles oder einer Notlage. Zwischen einem geltend gemachten Härtefall und dem die Grundstückgewinnsteuer auslösenden Grundstückverkauf muss zudem ein Zusammenhang bestehen. Nur wenn die finanzielle Situation nach dem Verkauf, der die Steuer auslöst, gesamthaft betrachtet schlechter als vorher ist, kann ein Härtefall bejaht werden. Eine weniger strenge Praxis würde dazu verleiten, sich mit Grundstückverkäufen zu Lasten des Staates und zu Gunsten anderer Gläubigerinnen oder Gläubiger wirtschaftlich zu sanieren. Reichen die finanziellen Mittel des Verkaufes nicht zur Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer, steht es der Verkäuferschaft in der Regel frei, auf den Grundstückverkauf zu verzichten. In zwei Ausnahmefällen darf Steuerpflichtigen nicht vorgehalten werden, dass sie den Grundstückverkauf getätigt haben:

- Äussere Umstände, die zum überwiegenden Teil nicht selbst verschuldet sind, zwingen Steuerpflichtige zum Verkauf.
- Nach dem Verkauf des Grundstücks treten nicht voraussehbare Umstände ein, die die finanzielle Situation der Steuerpflichtigen entscheidend verschlechtern (LGVE 1991 III Nr. 17).

9.6 Handänderungssteuer
Der Erlass der Steuerschuld kann nur gegenüber der steuerpflichtigen Person (§ 4 HStG) ausgesprochen werden. Auf Erlassgesuche Dritter (Verkäuferschaft, Pfandeigentümerinnen oder Pfandeigentümer) ist nicht einzutreten.

Voraussetzung für die Gewährung eines Steuererlasses ist das Vorliegen eines ausgesprochenen Härtefalles oder einer Notlage. Zwischen einem geltend gemachten Härtefall und dem die Handänderungssteuer auslösenden Grundstückkauf muss zudem ein Zusammenhang bestehen (vgl. dazu Ziff. 9.5). Da man in der Regel nicht gezwungen ist, ein Grundstück zu erwerben und dieses gegebenenfalls auch wieder veräussern kann, ist ein Erlass der Handänderungssteuer nur in Extremfällen denkbar.

9.7 Erbschaftssteuer
Der Erlass der Erbschaftssteuern ist nur in Extremfällen denkbar, weil nur der realisierte, d.h. der tatsächlich erzielte, Vermögensanfall besteuert wird und die Steuerpflichtigen in fast allen Fällen die Steuern aus dem Anfall bezahlen können.

01.01.2024

Steuererlass im Veranlagungsverfahren

1. Ausgangslage

Mit § 200 Abs. 2 StG ist die gesetzliche Möglichkeit gegeben, Fälle, die die Voraussetzungen für einen Steuererlass offensichtlich erfüllen, bereits im Veranlagungsverfahren zu regeln. Die Einreichung eines Gesuches nach Rechtskraft der Veranlagung erübrigt sich damit, was eine Vereinfachung des Erlassverfahrens bedeutet.

In erster Linie sind darunter jene typischen Fälle zu subsumieren, denen in einem ordentlichen Steuererlassverfahren ein Steuererlass gewährt werden könnte. Für eine praktische Handhabung durch die Veranlagungsbehörden sind Fallkategorien zu bilden, in denen ein Steuererlass in jedem Fall in Frage kommt.

Folgende Fälle werden nach diesem Verfahren behandelt:

> Ergänzungsleistungsbezüger/innen in Heimen

> Bezüger/innen von ergänzender wirtschaftlicher Sozialhilfe

Als Heimaufenthalt gilt der ständige Aufenthalt in Alters-, Pflege- und Wohnheimen oder Tagesstrukturen (> siehe auch LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 40 Nr. 8 Ziff. 4). Tagesstrukturen gleichgestellt sind Formen betreuten Wohnens, die von Betreuungs- und Pflegeinstitutionen bereitgestellt werden.

2. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von § 200 Abs. 2 StG

Vermögenslimiten (in allen Fällen)

Reinvermögen gemäss Steuererklärung (Ziff. 470) darf generell keine Liegenschaften umfassen und übersteigt nicht (Vermögenslimiten gemäss Ergänzungsleistung):

Position	bis Steuerperiode 2020 CHF	ab Steuerperiode 2021 CHF
bei Alleinstehenden	37'500	30'000
bei Verheirateten	60'000	50'000

Ergänzungsleistungsbezüger/innen im Heim
Vollständiger Steuererlass. Bei Verheirateten müssen sich beide Partner im Heim aufhalten (Stichtag ist jeweils der 31.12. bzw. Ende der Steuerpflicht). Das steuerbare Einkommen wird mit Null veranlagt. Verzicht auf Personalsteuer.

Wohnt bei verheirateten Steuerpflichtigen nur ein Ehepartner in einem Heim, und bezieht dieser infolge Heimaufenthalt Ergänzungsleistungen, kann diese Regelung nicht in Anspruch genommen werden. Härtefälle sind allenfalls im ordentlichen Erlassverfahren zu prüfen.

Sozialhilfeempfänger/innen
Vollständiger Steuererlass inkl. Personalsteuer, sofern Bezug von Sozialhilfe (inkl. Mutterschaftsbeihilfe) während mindestens 9 Monaten im Steuerjahr. Die Bevorschussung gesetzlicher Leistungen durch das Sozialamt berechtigt nicht, die Regelung in Anspruch zu nehmen. Das steuerbare Einkommen wird mit Null veranlagt. Verzicht auf Personalsteuer.

3. Verfahren

Ein vollständiger Erlass nach § 200 Abs. 2 StG muss grundsätzlich beantragt werden. Dieser Antrag kann mit der Steuerdeklarationssoftware unter > steuern.lu.ch > Steuererklärung > Steuererklärung natürliche PersonenA ohne grossen Aufwand gestellt werden. Die Bescheinigung des Sozialamtes über den Bezug von wirtschaftlicher Sozialhilfe bzw. die Verfügung mit Berechnung über den Bezug der Ergänzungsleistung im Heim muss beigelegt werden. Die Steuererklärung mit der notwendigen Beilage kann direkt per eFiling eingereicht werden, oder die Steuererklärung wird ausgedruckt und mit der zutreffenden Beilage an das Scan-Center eingereicht.

Wer keine Möglichkeit besitzt, den Antrag mit der Steuersoftware zu stellen, kann das Antragsformular unter > steuern.lu.ch > Publikationen > Wegleitungen/Merkblätter/Fragebogen/Formulare beziehen und das ausgefüllte Antragsformular zusammen mit

dem erhaltenen Steuererklärungsformular und der Bescheinigung (Sozialamt) bzw. Verfügung (Ergänzungsleistung) an das Scan-Center einreichen.

Die Sozialämter der Gemeinden stellen den Veranlagungsbehörden die Daten der Sozialhilfeempfänger/innen zu Kontrollzwecken zur Verfügung.

Steuererlassgesuche, die mit der Steuererklärung eingereicht werden, die aber die obigen Voraussetzungen nicht erfüllen, sind nach > LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 201 Nr. 1 zu behandeln.

4. Direkte Bundessteuer

Die Ausführungen zum Steuererlass im Veranlagungsverfahren bei den Staats- und Gemeindesteuern gelten sinngemäss auch für die direkte Bundessteuer.

01.01.2024

Verfahren bei Zahlungserleichterung und Erlass

1. Einreichung von Gesuchen

Gesuche um Zahlungserleichterungen (Ratenzahlungen) und Stundung (Zahlungsaufschub) sämtlicher kantonaler Steuern und der direkten Bundessteuer sind schriftlich und begründet beim Steueramt der Einwohnergemeinde des Veranlagungsortes (Bezugsstelle) einzureichen. Gesuche um Erlass sämtlicher kantonaler Steuern und der direkten Bundessteuer sind bei der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Steuererlass, Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern, einzureichen. Die Einwohnergemeinde leitet bei ihr eingereichte Erlassgesuche an diese Stelle weiter. Erfassung und Triage der Erlassgesuche erfolgen durch die Dienststelle Steuern (betr. Zuständigkeit > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 201 Nr. 2).

Gesuche betreffend Quellensteuern mit Ausnahme der Quellensteuer nach § 110 StG (Quellensteuer von im Ausland wohnhaften Hypothekargläubigerinnen und -gläubiger) sind in jedem Fall bei der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Steuererlass, Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern einzureichen (§ 41 Abs. 3 StV).

Gesuche um Stundung oder Erlass sind in der Regel innert Zahlungsfrist einzureichen. Sollten jedoch Gesuche um Stundung oder Erlass erst nach der Zahlungsfrist eingereicht werden, würde es indessen dem Sinne dieses Rechtsinstituts widersprechen, wenn auf Gesuche nicht mehr eingetreten würde (wenn der Steuerpflichtige oder die Steuerpflichtige z.B. vergeblich versucht hat zu zahlen).

In der Regel werden bei einem Erlassgesuch alle offenen definitiven und fälligen Steuern in das Verfahren einbezogen, es sei denn, ein Gesuch sei ausdrücklich nur für einen bestimmten Steuerausstand gestellt.

Das Einreichen eines Steuererlass- oder Stundungsgesuchs hemmt den Bezug oder die Fortsetzung von Bezugshandlungen grundsätzlich nicht. Ist aber ein Gesuch nicht offensichtlich unbegründet, wird bis zum Entscheid mit weiteren Bezugshandlungen in der Regel zugewartet (für Einreichung im Betreibungsstadium vgl. Ziff. 2.1). Verhindern oder verzögern die Steuerpflichtigen durch ihr Verhalten die Behandlung ihres Gesuches, wird der Bezug bis zur Pfändung durchgeführt.

Bei Gesuchen um teilweisen Erlass sollen die Steuerschuldner/innen dazu angehalten werden, die Beträge zu bezahlen, für die kein Erlass begehrt wird.

Mit der Einreichung eines Erlassgesuches wird die Bezugsverjährung unterbrochen (§ 143 Abs. 3 StG).

Auf Erlassgesuche für provisorische Rechnungen können die Erlassbehörden nicht eintreten. Die Bezugsstellen nehmen diese Gesuche als Gesuche um eine angepasste provisorische Rechnung und/oder als Gesuch um Zahlungserleichterung oder Stundung entgegen. Diese Gesuche sind bis zur definitiven Veranlagung zu entscheiden. Die Gesuchstellerinnen oder Gesuchsteller sind darauf aufmerksam zu machen, dass gegebenenfalls für die definitive Veranlagung ein neues Gesuch gestellt werden muss.

Vorbehalten bleibt § 200 Abs. 2 StG; > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 200 Nr. 2.

2. Einreichung von Gesuchen im Zwangsvollstreckungs- und Liquidationsverfahren

2.1 Einreichung im Betreibungsstadium

Auf Erlassgesuche, die nach Zustellung des Zahlungsbefehls (Art. 38 Abs. 2 SchKG, SR 281.1) eingereicht werden, ist nicht einzutreten (§ 42 Abs. 1 StV und Art. 167 Abs. 4 DBG, SR 642.11). Dies gilt auch für Erlassgesuche, die nach einem Rückzug der Betreibung (z.B. aufgrund einer Zahlungsvereinbarung) eingereicht werden.

2.2 Konkurs, gerichtlicher Nachlassvertrag, Liquidation

Steht die um Erlass nachsuchende steuerpflichtige Person vor dem Abschluss eines Nachlassvertrages, droht ihr der Konkurs oder steht sie in Liquidation, wird ihr Erlassgesuch abgewiesen.

Im Falle einer umfassenden wirtschaftlichen Sanierung soll jedoch Stundung für in der Regel höchstens 6 Monate gewährt und die Ergebnisse der Sanierungsbemühungen abgewartet werden. Die Frist kann in begründeten Ausnahmefällen verlängert werden.

Über ein Begehren um Durchführung eines gerichtlichen Nachlassvertrages entscheidet das Gericht. Die Bezugsbehörde entscheidet selber, ob sie als Vertreterin der steuerberechtigten Gemeinwesen einem Nachlassvertrag im Sinn von Art. 305 SchKG zustimmen will. Genehmigt das Gericht den Nachlassvertrag, gelten die Steuern, soweit Nachlass gewährt wurde, als erlassen. Diese sind daher von der Bezugsbehörde als uneinbringlich abzuschreiben (§ 42 Abs. 1 StV i.V.m. Art. 14 ErlV). Es wird kein Verlustschein ausgestellt.

2.3 Aussergerichtlicher Nachlassvertrag, einvernehmliche private Schuldenbereinigung

Über die Mitwirkung bei der Durchführung eines aussergerichtlichen Nachlassvertrages oder einer einvernehmlichen privaten Schuldenbereinigung nach Art. 333 ff. SchKG entscheidet die Bezugsbehörde unabhängig von der Höhe der Steuerforderung. Einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag oder einer Schuldenbereinigung kann die zuständige Bezugsbehörde nur zustimmen, wenn die Mehrheit der übrigen gleichrangigen Gläubiger/innen ebenfalls zustimmt, und die von ihnen vertretenen Forderungen mindestens die Hälfte der gesamten Forderungen der 3. Klasse (Art. 219 SchKG) ausmachen. Im Weiteren setzt die Zustimmung voraus, dass allen Gläubigern/Gläubigerinnen der 3. Klasse grundsätzlich eine prozentual gleich hohe Zahlung (Dividende) angeboten wird. Aus praktischen Gründen kann es aber sinnvoll sein und steht einer Zustimmung nicht entgegen, wenn bestimmte Gläubigergruppen ein besseres Angebot erhalten (z.B. volle Befriedigung aller Kleingläubiger/innen bis zu einem bestimmten Forderungsbetrag). Der nicht gedeckte Teil der Steuerforderung gilt als erlassen und ist abzuschreiben (§ 42 Abs. 1 StV i.V.m. Art. 15 ErlV). Ein Verlustschein wird nicht ausgestellt.

Ein aussergerichtlicher Nachlassvertrag sollte wenn immer möglich von kompetenten Dritten, z.B. Treuhandbüros, Sozialämtern, Arbeitgeberschaft, durchgeführt werden.

3. Auskunftspflicht

Erlassgesuche sind von den Steuerpflichtigen zu begründen und mit den nötigen Beweismitteln zu versehen (§ 201 Abs. 1 StG bzw. Art. 167c DBG). Beim Fehlen einer ausreichenden Begründung und/oder von Beweismitteln ist eine angemessene Nachfrist zu deren Einreichung anzusetzen, verbunden mit der Androhung, dass im Unterlassungsfall auf das Erlassgesuch nicht eingetreten bzw. auf Grundlage der vorhandenen Akten entschieden werde. Auf Nichteintreten ist zu entscheiden, wenn auch in der angesetzten Nachfrist überhaupt keine Begründung und/oder Beweismittel eingereicht werden.

Die Steuerpflichtigen haben der Erlassbehörde umfassend Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen. Insbesondere haben sie Unterlagen wie z.B. Ausweise über Abzahlungsvereinbarungen, Unterhaltszahlungen (Trennungs-/Scheidungsurteile), Wertschriften- und Schuldenverzeichnisse, Lohnausweise, Rentenbescheinigungen, Geschäftsbücher, Jahresrechnungen, Bilanzen usw. vorzulegen. Liegt keine Steuererklärung vor, sind sie zur Abgabe einer vollständigen Steuererklärung aufzufordern. In der Regel ist das Vorliegen eines Budgets für die Beurteilung der wirtschaftlichen Situation unentbehrlich. Wir verweisen auf den abgebildeten > Musterfragebogen im Anhang 2. Entsprechende Formulare können bei der zuständigen Bezugsbehörde bezogen oder vom Internet (> steuern.lu.ch > Publikationen > Wegleitungen/Merkblätter/Fragebogen/FormulareA) heruntergeladen werden. Bei Gesuchen von Sozialämtern und ähnlichen öffentlichen Institutionen (wie Amtsvormundschaft, Betreuungsdienst von Strafanstalten oder Rehabilitationszentren), die ausdrücklich im Erlassgesuch den Bezug von wirtschaftlicher Sozialhilfe im um Erlass anbegehrten Steuerjahr bestätigen, ist für die zuverlässige Beurteilung der finanziellen Situation in der Regel das Vorliegen eines Budgets nicht erforderlich. Nötigenfalls können die von diesen Institutionen erstellten Budgets einverlangt werden.

Kommen die Steuerpflichtigen ihrer Auskunftspflicht nicht nach, sind sie unter Ansetzung einer angemessenen Nachfrist darauf aufmerksam zu machen, dass die Erlassbehörde aufgrund der ihr vorliegenden Akten entscheiden muss, was in der Regel wegen Unbegründetheit der Voraussetzungen gemäss § 201 Abs. 1 StG bzw. Art. 167 Abs. 1 DBG eine Ablehnung zur Folge hat.

Die AHV/IV-Behörden sind gegenüber den Steuerbehörden zu Auskunft verpflichtet. Den Erlassbehörden wird auf schriftliches und begründetes Gesuch ("Bearbeitung Steuererlassgesuch") Auskunft über AHV/IV-Renten, Ergänzungsleistungen, Stand Bearbeitung IV-Gesuche etc. erteilt.

Kontaktstellen	Telefon	Web
Ausgleichskasse Luzern, Würzenbachstrasse 8, 6000 Luzern	041 209 00 01	> was-luzern.chA
AHV/IV-Renten	041 209 02 04	
Ergänzungsleistungen	041 209 02 62	
IV-Stelle Luzern, Landenbergstrasse 35, 6002 Luzern	041 209 00 02	

4. Entscheid und Rechtsbehelfe

4.1 Entscheid

Erlassgesuche können ganz oder teilweise gutgeheissen oder abgewiesen werden. Ein Erlass ist für alle beteiligten Gemeinwesen im gleichen Verhältnis auszusprechen (§ 42 Abs. 2 StV). Der Entscheid ist zu begründen und dem Gesuchsteller oder der Gesuchstellerin oder der Vertretung schriftlich zuzustellen. Wird auf eine Begründung verzichtet, ist dem Gesuchsteller oder der Gesuchstellerin allenfalls unter Kostenfolge (vgl. Ziff. 4.3) die Möglichkeit einzuräumen, eine solche zu verlangen.

Der Entscheid über Stundung oder Erlass sowie die Verfügung über den Aufschub der Zwangsvollstreckung kann an Bedingungen (Abschlagszahlungen, Sicherheitsleistungen. Anpassung Wohnkosten usw.) geknüpft werden (§ 42 Abs. 3 StV). Mit der Stundung oder dem Erlass ist in solchen Fällen solange zuzuwarten, bis das Zahlungsversprechen eingehalten oder die auferlegten Bedingungen erfüllt wurden. Der Entscheid über Stundung und Erlass soll sich auch über den Bezug der Verzugszinsen und/oder Kosten aussprechen.

Gegen Entscheide der nach kantonalem Recht zuständigen Erlassinstanz kann innert 30 Tagen seit Zustellung bei der Behörde, die den Entscheid gefällt hat, schriftlich Einsprache erhoben werden (§ 201 Abs. 5. StG bzw. § 9 Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, SRL Nr. 665). Werden die Erwägungen erst später nachgeliefert, beginnt die Rechtsmittelfrist erst mit deren Zustellung zu laufen. Der Entscheid ist der Einsprache beizulegen. Die Einsprache muss einen bestimmten Antrag und dessen Begründung enthalten. Allfällige Beweisurkunden sind im Original beizulegen. Dies ist im Rechtsspruch zu erwähnen. Gegen Einspracheentscheide der nach kantonalem Recht zuständigen Einspracheinstanz kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Kantonsgericht (4. Abteilung, Obergrundstrasse 46, 6002 Luzern) schriftlich Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden (§ 164 Abs. 1 StG bzw. § 9 Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, SRL Nr. 665).

Ein Erlassentscheid kann von der Erlassbehörde nur korrigiert werden, wenn er aufgrund offensichtlich falscher Grundlagen ergangen ist (z.B. bei Irreführung der Erlassbehörde über die finanziellen Verhältnisse, Verschweigen eines hängigen Verfahrens auf Geltendmachung von Versicherungsleistungen, Erschleichen eines Steuererlasses mit falschen, gefälschten, verfälschten oder inhaltlich unwahren Urkunden, nicht Zuständigkeit der Erlassbehörde).

4.2 Rechtsbehelfe

4.2.1 Gesuch um Wiederherstellung der Fristen

Auf einen Nichteintretensentscheid sowie einen Ablehnungsentscheid infolge Unterlassung der Beibringung eingeforderter Beweismittel und Belege kann die entscheidende Behörde nur zurückkommen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Gemäss § 36 Abs. 1 VRG (i.V.m. § 132 Abs. 1e StG bzw. § 9 Verordnung über die direkte Bundessteuer SRL Nr. 665) kann die Behörde versäumte Fristen und Termine wiederherstellen, wenn die Partei oder ihre Vertretung:

› unverschuldet abgehalten worden ist, rechtzeitig zu handeln, und

› innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Gesuch einreicht und gleichzeitig das Versäumnis nachholt.

4.2.2 Revisionsgesuch / Wiedererwägungsgesuch

› Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 2 Weisungen StG §§ 161 / 168 ff. Nr. 1 Ziff. 2. Für Gesuche ohne Begründung oder genügende Beweismittel vgl. Ziff. 4.2.1.

Gegen Erlassentscheide kann innert 30 Tagen seit Zustellung schriftlich Einsprache erhoben werden (vgl. Ziff. 4.1).

4.3 Kosten

Das Erlassverfahren ist kostenfrei. Sofern mutwillig ein unzulässiges Gesuch gestellt wird oder ein Gesuch offensichtlich unbegründet ist (z.B. bei hohem Budgetüberschuss, bei Vorhandensein von Vermögen) können dem/der Gesuchsteller/in Spruch- und Schreibgebühren auferlegt werden (§ 201 Abs. 4 StG bzw. Art. 167d Abs. 3 DBG). Die Kostenansetzung richtet sich nach § 2 der Gebührentarif- und Kostenverordnung für die Staatsverwaltung (SRL Nr. 681) bzw. § 3 der Verordnung über den Gebührenbezug der Gemeinden (SRL Nr. 687). Die gesuchstellende Person ist vorgängig auf die Kostenauferlegung aufmerksam zu machen und es ist ihr die Möglichkeit zu geben, das Gesuch zurückzuziehen.

01.01.2024

Zuständigkeit für Gesuche um Zahlungserleichterung und Steuererlass

1. Allgemeines

Von der Kompetenzordnung (§ 41 StV) sind sämtliche im Steuergesetz (Staats- und ordentlichen Gemeindesteuern (inkl. Kirchensteuern), Personalsteuer und Liegenschaftssteuer), im Grundstückgewinnsteuergesetz, im Handänderungssteuergesetz und im Erbschaftssteuergesetz geregelten Steuern sowie die direkte Bundessteuer betroffen. Vorbehalten bleibt § 200 Abs. 2 StG; > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 200 Nr. 2.

Wird ein Erlassgesuch für mehrere Steuerperioden gestellt und sind verschiedene Gemeinden betroffen, bestimmt die Dienststelle Steuern des Kantons die Zuständigkeit.

Sofern die rechtsetzenden Erlasse der Gemeinde nichts anderes regeln, entscheidet für die Einwohnergemeinde der Gemeinde- oder Stadtrat (§ 201 Abs. 2 i.V.m. § 7 Abs. 3 StG). Die Gemeinde hat eine abweichende Zuständigkeitsordnung betreffend Steuererlass und Zahlungserleichterungen wie Ratenzahlungen und Stundung für Steuern, Verzugszinsen, Kosten und Bussen in einem rechtsetzenden Erlass klar zu regeln.

Mit der Überweisung eines Gesuches an die zuständige Erlassbehörde sollen alle sachdienlichen Unterlagen und Informationen aus dem Veranlagungs- und Bezugsverfahren inkl. einer allfälligen Stellungnahme zum Erlassgesuch mitgeliefert werden (> vgl. dazu die Checkliste im Anhang 3).

2. Zahlungserleichterung

Es entscheiden:

die Einwohnergemeinde

> über Gesuche um Zahlungserleichterung sämtlicher kantonaler und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer

die Dienststelle Steuern des Kantons, Quellensteuer

> über Gesuche um Zahlungserleichterung der Quellensteuer mit Ausnahme der Quellensteuer nach § 110 StG (Quellensteuer von im Ausland wohnhaften Hypothekargläubigerinnen und -gläubigern)

3. Steuererlass

Nach § 41 StV entscheidet:

die Einwohnergemeinde

> über Gesuche um Erlass sämtlicher kantonaler und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer bis zu einer Summe von CHF 10'000 (für Selbständigerwerbende und juristische Personen vgl. Zuständigkeit Dienststelle Steuern des Kantons).

die Dienststelle Steuern des Kantons

> über Gesuche um Erlass sämtlicher kantonaler und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer bei einer Summe von mehr als CHF 10'000

> über Gesuche sämtlicher Selbständigerwerbender

> über Gesuche sämtlicher juristischer Personen und Teilhaber und Teilhaberinnen von Personengesellschaften

> über Gesuche um Erlass der Quellensteuer mit Ausnahme der Quellensteuer nach § 110 StG (Quellensteuer von im Ausland wohnhaften Hypothekargläubigerinnen und -gläubiger)

Die Zuständigkeit der Erlassbehörde richtet sich nach dem Betrag des anbegehrten Erlasses (§ 41 Abs. 1 StV). Geht aus dem Antrag und/oder der Begründung nicht eindeutig hervor, dass um ein Teilerlass ersucht wird, ist von einem Begehren um vollständigen Erlass auszugehen. In diesem Fall ist der Steuerausstand massgebend für die Beurteilung der Zuständigkeit.

Wird ein Erlassgesuch für mehrere Steuerperioden gestellt und sind verschiedene Gemeinden betroffen, bestimmt die Dienststelle des Kantons die Zuständigkeit. War der/die Gesuchsteller/in in einer Steuerperiode selbständigerwerbend, ist die Dienststelle Steuern des Kantons zuständig (§ 41 Abs. 3 StV).

Bei Uneinigkeit über die Zuständigkeit der Erlassbehörde entscheidet die Dienststelle Steuern des Kantons endgültig über die Zuständigkeit.

Über Gesuche um Erlass von Grundstückgewinn-, Handänderungs- und Liegenschaftssteuern bis zu einer Summe von CHF 10'000 entscheidet die Einwohnergemeinde am Lageort des Grundstücks. Sind Grundstücke in mehreren Gemeinden betroffen, entscheidet die Dienststelle Steuern des Kantons über die Zuständigkeit.

Abschreibungen

1. Gründe und Verfahren

Die Abschreibung von Steuerforderungen ist Sache der Bezugsbehörde. Es handelt sich um eine verwaltungsinterne Handlung. Die Bezugsbehörde schreibt die Steuerforderung unter Angabe des Abschreibungsgrundes im Bezugsregister ab. Der abgeschriebene Betrag ist anteilsmässig auf alle steuerberechtigten Gemeinwesen aufzuteilen.

In jedem Fall ist jedoch abzuklären, ob nicht Dritte für die Steuerschulden haften, z.B. Ehegatten (Solidarhaftung: Wurde der Erlass nur einem Ehegatten gewährt, haftet der andere Ehegatte weiterhin solidarisch nach Massgabe von § 20 Abs. 1 und 2 StG sowie nach Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG für den Steuerausstand), Erben (Steuernachfolge), usw. (vgl. dazu §§ 19, 20, 69, 174 Abs. 4, 213 Abs. 1, 215 Abs. 1 StG bzw. Art. 12, 13, 55, 177 Abs. 1, 179 Abs. 1 DBG). Ebenso sind die gesetzlichen Pfandrechte zu beachten.

1. Wenn ein positiver Erlassentscheid vorliegt, sind Steuern, Verzugszinsen, Bussen und Kosten abzuschreiben.
2. Im weiteren kann gestützt auf das vom Gemeinderat unterzeichnete Verzeichnis der Abschreibungen - ohne dass ein formeller Erlassentscheid vorliegt - in folgenden Fällen abgeschrieben werden:

- wenn eine Betreibung mit einem Verlustschein endet oder im Konkursverfahren ein Verlustschein ausgestellt wird.
- wenn eine Betreibung offensichtlich erfolglos verlaufen würde (v.a. bei notorischen Verlustscheinschuldnern und -schuldnerinnen).
- wenn ein Konkursverfahren durchgeführt worden ist, die Forderung jedoch nicht angemeldet worden ist.
- wenn wegen Wegzuges ins Ausland oder unbekannten Aufenthaltes eine Betreibung nicht durchgeführt werden kann.
- wenn eine Forderung durch gerichtlichen Nachlassvertrag (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 201 Nr. 1 Ziff. 2.2) herabgesetzt wird.
- wenn einem aussergerichtlichen Nachlassvertrag (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 201 Nr. 1 Ziff. 2.3) zugestimmt werden kann.
- wenn die Erbschaft ausgeschlagen wurde oder ein vermögensloser Nachlass vorliegt (Ausnahme: Haftung der ausschlagenden Erben/Erbinnen mit den ausgleichspflichtigen Vorempfängen, die sie in den letzten 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers/der Erblasserin erhalten haben; Art. 579 ZGB).

Sofern in diesen Fällen in einem früheren Zeitpunkt ein Steuererlassgesuch gestellt worden ist, können die Steuern und Verzugszinsen abgeschrieben werden, ohne dass auf das Erlassgesuch eingetreten wird, d.h. ohne dass ein formeller Erlassentscheid vorliegt. Die betroffenen Personen sind zu orientieren.

2. Überwachung abgeschriebener Forderungen

Die Bezugsbehörde ist verpflichtet, abgeschriebene Forderungen (inkl. allfällige Verzugszinsen) auf ihre Verjährung und Wiedereinbringlichkeit hin zu überwachen. Einzig Abschreibungen aufgrund eines Erlassentscheides, eines gerichtlichen oder aussergerichtlichen Nachlassvertrages und bei Konkurs/Löschung einer juristischen Person können nicht wieder aufleben. Auch wenn die Steuerschuldner oder die Steuerschuldnerinnen die Gemeinde verlassen haben, darf sich die Bezugsbehörde nicht mit der Abschreibung begnügen. Sie hat sich von Zeit zu Zeit über ihre finanziellen Verhältnisse beim Steueramt der neuen Wohnsitzgemeinde zu erkundigen. Bestehen Erfolgsaussichten, sind neue Bezugsmassnahmen zu ergreifen.

Ausländische Personen mit Steuerschulden, welche unbekannten Aufenthalts sind, können dem Staatssekretariat für Migration (SEM) via Dienststelle Steuern (DST) zur Vermerkung gemeldet werden. Das SEM setzt im ZEMIS einen Schuldnerbemerkungscode, welcher 5 Jahre lang ersichtlich ist. Personen sind deshalb nur einmal in 5 Jahren zu melden. Diese Fälle müssen der DST nicht gemeldet werden, sofern die Abschreibung des Steuerbetrags am 1. Juli 2013 oder jünger erfolgt ist. Die DST erstellt die Meldungen periodisch nach Ablauf eines Quartals anhand einer parametrisierten Auswertung. Abschreibungen, welche am 30. Juni 2013 oder älter erfolgten, müssen der DST in Papierform gemeldet werden. Diese leitet die Meldung, allenfalls ergänzt mit den Angaben betreffend die direkte Bundessteuer, an das SEM weiter und setzt eine manuelle Pendenz. Vor Ablauf dieser Pendenz darf keine erneute Meldung durch die Gemeinde erfolgen. Falls eine vermerkte Person innerhalb der 5 Jahre wieder einreist oder eine Adresse bekannt wird, erfolgt einer Rückmeldung des SEM an die DST, welche danach die entsprechenden Steuerämter informiert.

Besitzen weggezogene Steuerschuldner/innen noch Wertgegenstände in der Schweiz (z.B. Liegenschaften) ist zu prüfen, ob sich eine betreibungsrechtliche Verwertung lohnt.

Wurde eine Forderung bis zum Schluss eines Konkursverfahrens nicht angemeldet (insbesondere mangels Kenntnis eines ausserkantonalen Konkurses), ist sie definitiv abzuschreiben, sofern es sich bei der Schuldnerin um eine juristische Person handelt. Dagegen können nicht angemeldete Forderungen gegen natürliche Personen aufgrund von Art. 267 i.V.m. Art. 265 Abs. 2 SchKG wieder vollstreckt werden (vorbehältlich abgelaufener gesetzlicher Bezugsverjährungsfrist), sofern der Schuldner/die Schuldnerin nach dem Konkurs zu neuem Vermögen gekommen ist.

Bei Einstellung eines Konkurses mangels Aktiven sind die darin eingegebenen Forderungen definitiv abzuschreiben, sofern es sich beim Konkurs um eine juristische Person handelt. Dagegen lebt bei natürlichen Personen eine durch die Konkurseröffnung dahingefallene Betreibung der Forderung wieder auf und wird fortgesetzt (Art. 230 Abs. 4 SchKG). Noch nicht betriebene, im eingestellten Konkurs eingegebene Forderungen sind gegen die natürliche Person erneut geltend zu machen.

Bei Auflösung einer juristischen Person von Amtes wegen (insbesondere bei Fehlen der Organe) sind nicht gedeckte Forderungen definitiv abzuschreiben. Es ist aber die Mithaftung natürlicher Personen (Verwaltungsrat/Verwaltungsrätin, Geschäftsführung, Liquidatoren/Liquidatorinnen) gemäss § 69 StG/Art. 55 DBG zu prüfen.

Gehen aufgrund neuer Bezugsmassnahmen abgeschriebene Steuerbeträge ein, sind sie anteilsmässig den anspruchsberechtigten Gemeinwesen gutzuschreiben.

3. Verlustscheine

Verlustscheine sind durch die Bezugsbehörden zu bewirtschaften (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 143 Nr. 1 Ziff. 2) und dürfen nicht an Dritte veräussert werden.

Reichen Schuldner oder Schuldnerinnen im Zuge der Verlustscheinbewirtschaftung ein Rückkaufsangebot unter dem Nominalwert ein, kann diesem zugestimmt werden, soweit ein Teilerlass der Schuld gerechtfertigt erscheint oder sofern anzunehmen ist, dass die Steuerschuld nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann. Wird ein Verlustschein zurückgekauft, geht die Steuerforderung unter.

Anhang

> Anhang 1: Berechnung Notbedarf

> Anhang 2: Beispiele Notbedarf

> Anhang 3: Checkliste

> Anhang 4: Verfahrensablauf / Erlassgesuche

01.01.2024

Weisung zur Berechnung des betreibungsrechtlichen Notbedarfs (Existenzminimum) bei Lohn- und Verdienstpfändungen

Mit Weisung vom 13. August 2009 hat die Schuldbetreibungs- und Konkurskommission des Obergerichts des Kantons Luzern aufgrund der Vorschläge der Konferenz der Betreibungsund Konkursbeamten der Schweiz eine Anpassung der Grundbeträge und Zuschläge an die heutigen Gegebenheiten vorgenommen. Daneben sind Anpassungen an die Rechtsprechung, sowie klarere Formulierungen erfolgt. Die Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Notbedarfs lauten demnach ab 1. Oktober 2009 wie folgt (LGVE 2009 I Nr. 42):

I. Monatlicher Grundbetrag

Für Nahrung, Kleidung und Wäsche einschliesslich deren Instandhaltung, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Privatversicherungen, Kulturelles sowie Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas etc. ist in der Regel vom monatlichen Einkommen des Schuldners folgender Grundbetrag als unumgänglich notwendig im Sinne von Art. 93 SchKG von der Pfändung ausgeschlossen:

Kategorie	CHF
für einen alleinstehenden Schuldner	1'200
für einen alleinerziehenden Schuldner	1'350
für ein Ehepaar, zwei in einer eingetragenen Partnerschaft lebende Personen oder ein Paar mit Kindern	1'700
Unterhalt der Kinder für jedes Kind im Alter bis zu 10 Jahren	400
Unterhalt der Kinder für jedes Kind über 10 Jahre	600

Bei kostensenkender Wohn-/Lebensgemeinschaft
Verfügen Partner des in einer kinderlosen, kostensenkenden Wohn-/Lebensgemeinschaft lebenden Schuldners ebenfalls über Einkommen, so ist der Ehegatten-Grundbetrag einzusetzen und dieser in der Regel (aber maximal) auf die Hälfte herabzusetzen (vgl. BGE 130 III 765 ff.).

II. Zuschläge zum monatlichen Grundbetrag

Mietzins, Hypothekarzins
Effektiver Mietzins für das Wohnen ohne Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas, weil im Grundbetrag inbegriffen. Besitzt der Schuldner eine eigene von ihm bewohnte Liegenschaft, so ist anstelle des Mietzinses der Liegenschaftsaufwand zum Grundbetrag hinzuzurechnen. Dieser besteht aus dem Hypothekarzins (ohne Amortisation), den öffentlichrechtlichen Abgaben und den (durchschnittlichen) Unterhaltskosten.

Ein den wirtschaftlichen Verhältnissen und persönlichen Bedürfnissen des Schuldners nicht angemessener Mietzins ist nach Ablauf des nächsten Kündigungstermins auf ein ortsübliches Normalmass herabzusetzen; in sinngemässer Weise ist beim Schuldner zu verfahren, der sich als Wohneigentümer einer unangemessen hohen Hypothekarzinsbelastung ausgesetzt sieht (BGE 129 III 526 ff. m. H.).

Bei einer Wohngemeinschaft (eingeschlossen volljährige Kinder mit eigenem Erwerbseinkommen) sind die Wohnkosten in der Regel anteilsmässig zu berücksichtigen.

Heiz- und Nebenkosten
Die durchschnittlichen - auf zwölf Monate verteilten - Aufwendungen für die Beheizung und Nebenkosten der Wohnräume.

Sozialbeiträge (soweit nicht vom Lohn bereits abgezogen), wie Beiträge bzw. Prämien an:

- AHV, IV und EO
- Arbeitslosenversicherung
- Krankenkassen
- Unfallversicherung
- Pensions- und Fürsorgekassen
- Berufsverbände

Der Prämienaufwand für nichtobligatorische Versicherungen kann nicht berücksichtigt werden (BGE 134 III 323 ff.).

Unumgängliche Berufsauslagen (soweit der Arbeitgeber nicht dafür aufkommt)

a) Erhöhter Nahrungsbedarf
bei Schwerarbeit, Schicht- und Nachtarbeit: CHF 5.50 pro Arbeitstag.

b) Auslagen für auswärtige Verpflegung
Bei Nachweis von Mehrauslagen für auswärtige Verpflegung: CHF 9.00 bis CHF 11.00 für jede Hauptmahlzeit.

c) überdurchschnittlicher Kleider- und Wäscheverbrauch
beispielsweise bei Servicepersonal, Handelsreisenden etc.: bis CHF 50.00 pro Monat.

d) Fahrten zum Arbeitsplatz

- öffentliche Verkehrsmittel: effektive Auslagen.
- Fahrrad: CHF 15 pro Monat für Abnützung.
- Mofa/Moped: CHF 30 pro Monat für Abnützung, Betriebsstoff usw.
- Motorrad: CHF 55 pro Monat für Abnützung, Betriebsstoff usw.
- Automobil: Sofern einem Automobil Kompetenzqualität zukommt, sind die festen und veränderlichen Kosten ohne Amortisation zu berechnen. Bei Benützung eines Automobils ohne Kompetenzqualität: Auslagenersatz wie bei der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel.

Rechtlich geschuldete Unterhaltsbeiträge
die der Schuldner an nicht in seinem Haushalt wohnende Personen in der letzten Zeit vor der Pfändung nachgewiesenermassen geleistet hat und voraussichtlich auch während der Dauer der Pfändung leisten wird (BGE 121 III 22).

Dem Betreibungsamt sind für solche Beiträge Unterlagen (Urteile, Quittungen usw.) vorzuweisen.

Schulung der Kinder
Besondere Auslagen für Schulung der Kinder (öffentliche Verkehrsmittel, Schulmaterial usw.). Für mündige Kinder ohne Verdienst bis zum Abschluss der ersten Schul- oder Lehrausbildung, zur Maturität oder zum Schuldiplom.

Abzahlung oder Miete/Leasing von Kompetenzstücken
Gemäss Kaufvertrag, jedoch nur solange zu berücksichtigen, als der Schuldner bei richtiger Vertragserfüllung zur Abzahlung verpflichtet ist und sich über die Zahlung ausweist. Voraussetzung**:** Ein Eigentumsvorbehalt muss rechtsgültig sein.

Die analoge Regelung gilt für gemietete/geleaste Kompetenzstücke (BGE 82 III 26 ff.).

Verschiedene Auslagen
Stehen dem Schuldner zur Zeit der Pfändung unmittelbar grössere Auslagen, wie für Arzt, Arzneien, Franchise, Geburt und Pflege von Familienangehörigen, einen Wohnungswechsel etc. bevor, so ist diesem Umstand in billigender Weise durch eine entsprechende zeitweise Erhöhung des Existenzminimums Rechnung zu tragen.

Gleiches gilt, wenn diese Auslagen dem Schuldner während der Dauer der Lohnpfändung erwachsen. Eine Änderung der Lohnpfändung erfolgt hier in der Regel jedoch nur auf Antrag des Schuldners.

III. Steuern

Diese sind bei der Berechnung des Notbedarfs nicht zu berücksichtigen (BGE 126 III 89, 92 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 17.11.2003, 7B.221/2003 = BlSchK 2004, 85 ff.).

Bei ausländischen Arbeitnehmern, die der Quellensteuer unterliegen, ist bei der Berechnung der pfändbaren Quote vom Lohn auszugehen, der diesen tatsächlich ausbezahlt wird (BGE 90 III 34).

IV. Sonderbestimmungen über das dem Schuldner anrechenbare Einkommen

Beiträge gemäss Art. 163 ZGB oder Art. 13 PartG

Verfügt der Ehegatte oder der eingetragene Partner des Schuldners über eigenes Einkommen, so ist das gemeinsame Existenzminimum von beiden Ehegatten oder eingetragenen Partnern (ohne Beiträge gemäss Art. 164 ZGB) im Verhältnis ihrer Nettoeinkommen zu tragen. Entsprechend verringert sich das dem Schuldner anrechenbare Existenzminimum (BGE 114 III 12 ff.).

Beiträge gemäss Art. 323 Abs. 2 ZGB

Die Beiträge aus dem Erwerbseinkommen minderjähriger Kinder, die in Haushaltgemeinschaft mit dem Schuldner leben, sind vorab vom gemeinsamen Existenzminimum abzuziehen (BGE 104 III 77 f.). Dieser Abzug ist in der Regel auf einen Drittel des Nettoeinkommens der Kinder, höchstens jedoch auf den für sie geltenden Grundbetrag (Ziff. I/4) zu bemessen.

Der Arbeitserwerb volljähriger, in häuslicher Gemeinschaft mit dem Schuldner lebender Kinder ist bei der Berechnung des Existenzminimums desselben grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Dagegen ist dabei ein angemessener Anteil der volljährigen Kinder an den Wohnkosten in Abzug zu bringen.

Leistungen/Vergütungen von Dritten

wie Prämienverbilligungen, Stipendien, Unterstützungen etc. müssen zum Einkommen dazugerechnet werden.

V. Abzüge vom Existenzminimum

Naturalbezüge

wie freie Kost, Logis, Dienstkleidung usw. sind entsprechend ihrem Geldwert vom Existenzminimum in Abzug zu bringen:

- Freie Kost mit 50% des Grundbetrages;
- Dienstkleidung mit CHF 30 pro Monat.

Reisespesenvergütungen

welche der Schuldner von seinem Arbeitgeber erhält, soweit er damit im Existenzminimum eingerechnete Verpflegungsauslagen in nennenswertem Umfang einsparen kann.

VI. Abweichungen

Abweichungen von den Ansätzen gemäss Ziff. I-V können soweit getroffen werden, als der Betreibungsbeamte sie aufgrund der ihm im Einzelfall obliegenden Prüfung aller Umstände für angemessen hält.

VII. Inkrafttreten

Die neuen Richtlinien sind auf alle ab 1. Oktober 2009 zu vollziehenden Lohnpfändungen und Pfändungsanschlüsse anzuwenden.

Mit dieser Weisung wird die frühere vom 15. Dezember 2006 ersetzt (LGVE 2006 I Nr. 53).

Schuldbetreibungs- und Konkurskommission, 13. August 2009 (SK 09 63)

01.01.2024

Beispiele Notbedarf

Die Beispiele beruhen auf den ab Oktober 2009 gültigen betreibungsrechtlichen Ansätzen. Die Beträge der Krankenkassenprämie (Grundversicherung), Privathaftpflichtversicherungsprämie sowie die laufenden Steuern basieren auf Annahmen.

Beispiel 1: Ungenügendes Einkommen

Sachverhalt

Selbständigerwerbender Handwerker, zwei Kinder in der Lehre, durchschnittliches Geschäftseinkommen in den letzten drei Jahren ca. CHF 36'000. Das Einkommen der Ehefrau aus einer Teilzeitbeschäftigung beträgt CHF 7'200 pro Jahr. Ab und zu gewährt das Sozialamt Unterstützungsbeiträge. Steuerschulden CHF 1'961; möchte vollumfänglich Erlass.

(Auszug aus dem Formular Zahlungserleichterung / Steuererlass)

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend
   Erwachsene: [2]
   minderjährige Kinder: bis 10 Jahre [ ] über 10 Jahre [2] Kinder in Ausbildung [2]

   Leben Sie in
   Ehegemeinschaft [x] ja [ ] nein
   Lebensgemeinschaft [ ] ja [ ] nein Wohngemeinschaft [ ] ja [ ] nein

Monatsbudget			monatlich
2.	**Einkünfte** (aktuelle Beleg beilegen)		CHF
2.1	Nettolohn Einzelperson/Ehemann	***Lohnausweis***	**3'057**
2.2	Nettolohn Ehefrau	***Lohnausweis***	**600**
2.3	**Prämienverbilligung Krankenkasse**; Ergänzungsleistungen AHV/IV	***letzte Berechnung***	**471**
2.4	Andere Einkünfte (Renten, Alimente, Nebenerwerb, Wertschrifteneink. usw.) **Haushaltbeitrag Kinder**	***Belege***	**850**
2.5	**Total Einkünfte** (Ziffer 2.1 bis 2.4)		**4'978**
	Total Einkünfte Lebenspartner/in CHF		
3.	**Auslagen**		
3.1	Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw.		**2'900**
3.2	Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten **(vgl. SKOS-Mietzinsrichtlinien)**		**1'400**
3.3	Krankenkassenprämien (Grundvers.) und Privathaftpflichtversicherungsprämien		**684**
3.4	Laufende Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern (jährliche Steuerbelastung : 12)		**15**
3.5	Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung usw.) vgl. Ziffer 6.		
3.6	Ausserordentliche Kosten, Art:		
3.7	**Total Auslagen** (Ziffer 3.1 bis 3.6)		**4'999**
	Überschuss / Manko (Total Einkünfte, Ziffer 2.5 abzüglich Total Auslagen, Ziffer 3.7)		**- 21**
4.	**Amortisationen / Budgetdifferenz**		
4.1	Amortisationen von Steuerschulden (siehe auch Rückseite)		
4.2	Amortisationen anderer Schulden (siehe auch Rückseite)		

Erwägungen

Das deklarierte Einkommen deckt das Existenzminimum der 4-köpfigen Familie nicht, auch wenn man berücksichtigt, dass die sich in der Lehre befindenden Kinder gemäss den SKOS-Richtlinien (Schweizerische Konferenz für Sozialhilfe) einen Beitrag an die Lebenshaltungskosten leisten können.

Der Pflichtige reicht Jahr für Jahr ein Steuererlassgesuch ein, weil seine Einkünfte ungenügend seien. Aus den Steuerakten ist jedoch ersichtlich, dass es den Pflichtigen trotz ungenügendem Einkommen möglich war, für die Ehefrau in die Vorsorgestiftung der Säule 3a einzuzahlen. Ziel des Erlasses ist eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Steuerpflichtigen durch ausnahmsweisen Verzicht auf geschuldete Steuerbeträge. Ein jährlicher Steuererlass widerspräche dem Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen und würde einer Unterstützungsleistung gleichkommen. Das Steuergesetz verlangt, dass auch Steuerpflichtige in wirtschaftlich bescheidenen Verhältnissen einen - wenn auch geringen und ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angepassten - Steuerbetrag leisten. Das Erlassgesuch ist trotz aufgeführtem Minussaldo abzuweisen. Freiwillige Leistungen (Lebensversicherungen, Vorsorgestiftungen 3a, von Steuerpflichtigen freiwillig unterstützte Personen, Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen usw.) haben keinen Vorrang vor der Begleichung der Steuerschulden.

Beispiel 2: Ungenügendes Einkommen

Sachverhalt

Familie mit drei Kindern. Das Einkommen des Ehemannes beträgt CHF 5'564. Die Ehefrau hat vor der dritten Schwangerschaft durch Putzarbeit monatlich ca. CHF 500 dazuverdient. Die Ausgaben für den Lebensunterhalt wurden mit CHF 5'283 (ohne laufende Steuern) errechnet. Die aktuellen Steuern betragen CHF 2'112. Durch gesundheitliche Probleme der Ehefrau entstanden maximale Selbstbehalte und durch einen Wohnungswechsel zusätzliche Kosten.

(Auszug aus dem Formular Zahlungserleichterung / Steuererlass)

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend
   Erwachsene: [2]
   minderjährige Kinder: bis 10 Jahre [2] über 10 Jahre [1] Kinder in Ausbildung [ ]

   Leben Sie in
   Ehegemeinschaft [x] ja [ ] nein
   Lebensgemeinschaft [ ] ja [ ] nein Wohngemeinschaft [ ] ja [ ] nein

Monatsbudget			monatlich
2.	**Einkünfte** (aktuelle Beleg beilegen)		CHF
2.1	Nettolohn Einzelperson/Ehemann	***Lohnausweis***	**5'564**
2.2	Nettolohn Ehefrau	***Lohnausweis***	
2.3	Prämienverbilligung Krankenkasse; Ergänzungsleistungen AHV/IV	***letzte Berechnung***	
2.4	Andere Einkünfte (Renten, Alimente, Nebenerwerb, Wertschrifteneink. usw.)	***Belege***	
2.5	**Total Einkünfte** (Ziffer 2.1 bis 2.4)		**5'564**
	Total Einkünfte Lebenspartner/in CHF		
3.	**Auslagen**		
3.1	Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw.		**3'100**
3.2	Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten **(vgl. SKOS-Mietzinsrichtlinien)**		**1'700**
3.3	Krankenkassenprämien (Grundvers.) und Privathaftpflichtversicherungsprämien		**750**
3.4	Laufende Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern (jährliche Steuerbelastung : 12)		**176**
3.5	Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung usw.) vgl. Ziffer 6.		**270**
3.6	Ausserordentliche Kosten, Art: **Arztselbstbehalte 63.-/Wohnungswechsel 100.-**		**163**
3.7	**Total Auslagen** (Ziffer 3.1 bis 3.6)		**6'159**
	Überschuss / Manko (Total Einkünfte, Ziffer 2.5 abzüglich Total Auslagen, Ziffer 3.7)		**- 595**
4.	**Amortisationen / Budgetdifferenz**		
4.1	Amortisationen von Steuerschulden (siehe auch Rückseite)		
4.2	Amortisationen anderer Schulden (siehe auch Rückseite)		

Erwägungen

Das Einkommen des Ehemannes deckt knapp die Lebenshaltungskosten der fünfköpfigen Familie. Ausserordentliche Kosten bringen die Familie in finanzielle Probleme. Da ungewiss ist, wann die Ehefrau ihre Teilzeitarbeit als Putzfrau wieder aufnehmen kann, ist ein einmaliger Erlass gerechtfertigt. In Zukunft könnten zusätzliche Krankenkassen-Prämienverbilligungen beantragt werden.

Beispiel 3: Alimente

Sachverhalt

Alleinstehender, geschieden
teilweise arbeitsunfähig; krankheitsbedingte Mehrkosten
Steuerausstand rund CHF 5'700, aufgelaufen seit Scheidung
Sparguthaben rund CHF 2'400
beantragt vollumfänglichen Erlass

(Auszug aus dem Formular Zahlungserleichterung / Steuererlass)

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend
   Erwachsene: 1
   minderjährige Kinder: bis 10 Jahre ☐ über 10 Jahre ☐ Kinder in Ausbildung ☐

   Leben Sie in
   Ehegemeinschaft ☐ ja ☐ nein
   Lebensgemeinschaft ☐ ja ☐ nein Wohngemeinschaft ☐ ja ☐ nein

Monatsbudget		monatlich
2. Einkünfte (aktuelle Beleg beilegen)		CHF
2.1 Nettolohn Einzelperson/Ehemann	***Lohnausweis***	**3'567**
2.2 Nettolohn Ehefrau	***Lohnausweis***	
2.3 **Prämienverbilligung Krankenkasse**; Ergänzungsleistungen AHV/IV	***letzte Berechnung***	**23**
2.4 Andere Einkünfte (Renten, Alimente, Nebenerwerb, Wertschrifteneink. usw.)	***Belege***	
2.5 **Total Einkünfte** (Ziffer 2.1 bis 2.4)		**3'590**
Total Einkünfte Lebenspartner/in CHF		
3. Auslagen		
3.1 Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw.		**1'200**
3.2 Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten **(2-Pers.-Haushalt; vgl.SKOS-Mietzinsr.)**		**1'100**
3.3 Krankenkassenprämien (Grundvers.) und Privathaftpflichtversicherungsprämien		**281**
3.4 Laufende Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern (jährliche Steuerbelastung : 12)		**229**
3.5 Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung usw.) vgl. Ziffer 6.		**200**
3.6 Ausserordentliche Kosten, Art: **Arzt- und Zahnarztkosten 200.-/Alimente 500.-/Wochenende Kind 125.-**		**825**
3.7 **Total Auslagen** (Ziffer 3.1 bis 3.6)		**3'835**
Überschuss / Manko (Total Einkünfte, Ziffer 2.5 abzüglich Total Auslagen, Ziffer 3.7)		**- 245**
4. Amortisationen / Budgetdifferenz		
4.1 Amortisationen von Steuerschulden (siehe auch Rückseite)		
4.2 Amortisationen anderer Schulden (siehe auch Rückseite)		

Erwägungen

Der Mietzinsaufwand des Gesuchstellers wäre aufgrund der SKOS-Mietzinsrichtlinien (vgl. Mietzinsrichtlinien des Luzerner Handbuches zu den SKOS-Richtlinien) für einen 1-Personen-Haushalt einzusetzen. Da das Kind jedoch jedes zweite Wochenende beim Vater verbringt, kann ein Mietzins für einen 2-Personen-Haushalt angerechnet werden. Zudem kann ein monatlicher Pauschalbetrag für die Besuche beim Vater berücksichtigt werden. Die Unterhaltszahlungen können nicht weiter reduziert werden. Der Gesuchsteller verfügt über ein bescheidenes Sparguthaben. Nachdem keine weiteren Schulden bestehen, kann vom Pflichtigen erwartet werden, dass er mit dem Sparguthaben den Steuerausstand teilweise begleicht. Der Rest wird aufgrund der angespannten finanziellen Lage erlassen, ausser wenn Krankentaggelder in Aussicht stehen, ist der Rest zu stunden und beim Fliessen der Leistungen die Lage nochmals zu beurteilen.

Beispiel 4: Überschuldung

Sachverhalt

Die ausstehende Steuer des Jahres 2020 beträgt CHF 11'500, sie basiert auf einem Doppeleinkommen. Infolge Geburt im Frühling 2021 hat die Ehefrau die Berufstätigkeit aufgegeben. Auch wurde der Ehemann Anfang 2021 arbeitslos. Das Einkommen aus der Arbeitslosigkeit betrug monatlich CHF 3'300. Durch die Geburt des Kindes nahmen die Steuerpflichtigen Anfang 2021 einen Kleinkredit von CHF 8'000 auf.

Auslagen/Einkünfte

Der Ehemann fand im Herbst 2021 wieder eine Arbeitsstelle, sein Einkommen beträgt nun monatlich CHF 4'220. Die Ausgaben betragen nach der Geburt des Kindes CHF 3'940 (Angaben des Betreibungsamtes). So bleibt lediglich ein Betrag von CHF 280 für die Schuldenamortisation übrig.

Erwägungen

Bei der Beurteilung des Erlassgesuches hat die Erlassbehörde von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Gesuchstellers oder der Gesuchstellerin zum Zeitpunkt des Entscheids auszugehen. Hingegen darf die Erlassbehörde den fehlenden Zahlungswillen der Steuerpflichtigen mitberücksichtigen, wenn diesen im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre.

Da die ausstehende Steuer 2020 auf dem Einkommen im Jahre 2020 basiert, wäre es den Steuerpflichtigen möglich gewesen, die notwendigen Rückstellungen im Jahre 2020 zu tätigen. Infolge der Notlage nach der Geburt des Kindes - es fehlten zum Existenzminimum rund CHF 340 (inkl. Steuern, usw.) pro Monat oder CHF 2'000 bis zur Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit - sind vom eingeforderten Steuerausstand von CHF 11'500 rund CHF 2'000 zu erlassen. Der Rest ist mit monatlichen

Ratenzahlungen zu begleichen (rund 3 Jahre monatlich CHF 280).

Im Weiteren wird dem Umstand des Einkommensrückgangs infolge Arbeitslosigkeit/Erwerbsaufgabe im Jahre 2021 mit der Veranlagung 2021 Rechnung getragen.

Beispiel 5: Schuldensanierung

Sachverhalt

Diverse Schulden von CHF 32'000 infolge Suchtprobleme des Pflichtigen und seiner Ehegattin. Zwei Kinder, Alter 14 und 12-jährig. Steuerausstand CHF 8'000 nach Bezahlung von CHF 1'000. Monatliches Einkommen CHF 4'350.

Auslagen

Gemäss Angaben des Sozialdienstes deckt das Einkommen des Pflichtigen knapp das Existenzminimum der 4-köpfigen Familie (ein Budgetüberschuss ist nicht vorhanden). Der Pflichtige ist somit nicht in der Lage, die Schulden mit seinem Einkommen zu begleichen. Ein Privatkonkurs wäre unumgänglich.

Erwägungen

Einer durch den Sozialdienst eingeleiteten Schuldensanierung haben die Mehrheit der Gläubiger und Gläubigerinnen, die auch die Mehrheit der Forderungen vertreten, mit einem Forderungsverzicht von 70% zugestimmt, mit Ausnahme eines Gläubigers, welcher lediglich auf 50% verzichtet. Einem teilweisen Verzicht im Ausmass des durchschnittlichen Forderungsverzichts der übrigen Gläubiger und Gläubigerinnen kann deshalb auch für die Steuern zugestimmt werden.

Beispiel 6: Nachsteuer und Busse

Sachverhalt

Der Gesuchsteller ist verheiratet und Vater dreier unmündiger Kinder (14, 12, 9); die älteste Tochter ist invalid und muss zu Hause gepflegt werden; ursprüngliche Steuerbelastung von rund CHF 40'000 resultiert aus einem Nach- und Strafsteuerverfahren. Monatliche Teilzahlungen von CHF 800; Steuerausstand zur Zeit noch rund CHF 30'000 (inkl. Nach- und Strafsteuer).

(Auszug aus dem Formular Zahlungserleichterung / Steuererlass)

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend
   Erwachsene: [2]
   minderjährige Kinder: bis 10 Jahre [1] über 10 Jahre [2] Kinder in Ausbildung [ ]

   Leben Sie in
   Ehegemeinschaft [x] ja [ ] nein
   Lebensgemeinschaft [ ] ja [ ] nein Wohngemeinschaft [ ] ja [ ] nein

Monatsbudget		monatlich
2. Einkünfte (aktuelle Beleg beilegen)		CHF
2.1 Nettolohn Einzelperson/Ehemann	***Lohnausweis***	**5'870**
2.2 Nettolohn Ehefrau	***Lohnausweis***	**1'472**
2.3 Prämienverbilligung Krankenkasse; Ergänzungsleistungen AHV/IV	***letzte Berechnung***	
2.4 Andere Einkünfte (Renten, Alimente, Nebenerwerb, Wertschrifteneink. usw.)	***Belege***	
2.5 **Total Einkünfte** (Ziffer 2.1 bis 2.4)		**7'342**
Total Einkünfte Lebenspartner/in CHF		
3. Auslagen		
3.1 Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw.		**3'300**
3.2 Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten **(vgl. SKOS-Mietzinsrichtlinien)**		**1'700**
3.3 Krankenkassenprämien (Grundvers.) und Privathaftpflichtversicherungsprämien		**750**
3.4 Laufende Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern (jährliche Steuerbelastung : 12)		**490**
3.5 Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung usw.) vgl. Ziffer 6.		**320**
3.6 Ausserordentliche Kosten, Art: **nicht übernommene Kosten betreffend der invaliden Tochter**		**150**
3.7 **Total Auslagen** (Ziffer 3.1 bis 3.6)		**6'710**
Überschuss / Manko (Total Einkünfte, Ziffer 2.5 abzüglich Total Auslagen, Ziffer 3.7)		**+ 632**
4. Amortisationen / Budgetdifferenz		
4.1 Amortisationen von Steuerschulden (siehe auch Rückseite)		**800**
4.2 Amortisationen anderer Schulden (siehe auch Rückseite)		

Erwägungen

Der Gesuchsteller befindet sich in einer angespannten finanziellen Situation. Die Bezahlung des gesamten Steuerausstandes bedeutet eine gewisse Härte. Da der Gesuchsteller während mindestens 5 Jahren Steuern hinterzogen hat, kann verlangt werden, dass er die Steuerschuld über eine längere Zeitspanne amortisiert. Die Amortisationsraten sind etwas zu reduzieren, d.h. auf CHF

600.

Beispiel 7: IV-Rente, Ergänzungsleistungen

Sachverhalt

Der Gesuchsteller ist alleinstehend. Seit 2016 musste er sich 14 Operationen unterziehen, zum Teil in Spezialkliniken auswärts. Da er minimal versichert war, musste er sich verschiedentlich an den Kosten beteiligen. Bis 2021 konnte er immer wieder ab und zu etwas arbeiten. Er bezieht ab 2014 eine IV-Rente und Ergänzungsleistungen. Er hat Steuerausstände aus den Jahren 2015 - 2020.

(Auszug aus dem Formular Zahlungserleichterung / Steuererlass)

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend
   Erwachsene: [1]
   minderjährige Kinder: bis 10 Jahre [ ] über 12 Jahre [ ] Kinder in Ausbildung [ ]

   Leben Sie in
   Ehegemeinschaft [ ] ja [ ] nein
   Lebensgemeinschaft [ ] ja [ ] nein Wohngemeinschaft [ ] ja [ ] nein

Monatsbudget			monatlich
2.	**Einkünfte** (aktuelle Beleg beilegen)		CHF
2.1	Nettolohn Einzelperson/Ehemann	***Lohnausweis***	
2.2	Nettolohn Ehefrau	***Lohnausweis***	
2.3	Prämienverbilligung Krankenkasse; **Ergänzungsleistungen** AHV/**IV inkl. Diätzuschlag**	***letzte Berechnung***	**871**
2.4	Andere Einkünfte (**Renten**, Alimente, Nebenerwerb, Wertschrifteneink. usw.) **IV**	***Belege***	**2'040**
2.5	**Total Einkünfte** (Ziffer 2.1 bis 2.4)		**2'911**
	Total Einkünfte Lebenspartner/in CHF		
3.	**Auslagen**		
3.1	Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw.		**1'200**
3.2	Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten **(vgl. SKOS-Mietzinsrichtlinien)**		**900**
3.3	Krankenkassenprämien (Grundvers.) und Privathaftpflichtversicherungsprämien		**281**
3.4	Laufende Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern (jährliche Steuerbelastung : 12)		**75**
3.5	Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung usw.) vgl. Ziffer 6.		
3.6	Ausserordentliche Kosten, Art: **Diätkosten 175.-/Taxi und Selbstbehalte 230.-**		**402**
3.7	**Total Auslagen** (Ziffer 3.1 bis 3.6)		**2'858**
	Überschuss / Manko (Total Einkünfte, Ziffer 2.5 abzüglich Total Auslagen, Ziffer 3.7)		**+ 53**
4.	**Amortisationen / Budgetdifferenz**		
4.1	Amortisationen von Steuerschulden (siehe auch Rückseite)		
4.2	Amortisationen anderer Schulden (siehe auch Rückseite)		

Erwägungen

Der Gesuchsteller kann mit der Rente und der Ergänzungsleistung knapp seinen Lebensunterhalt finanzieren. Grundsätzlich ist der Bezug von Ergänzungsleistungen kein Erlassgrund, da die laufenden Steuern bei der Berechnung der Ergänzungsleistungen berücksichtigt sind. Durch die Kostenbeteiligung (Spezialärzte und Krankentransporte) war es ihm jedoch in den früheren Jahren nicht möglich, die laufenden Steuern zu begleichen. Die Begleichung der alten Steuerausstände ist ihm heute neben der Bezahlung der laufenden Steuern nicht mehr möglich. Die selber finanzierten Krankheitskosten und die Vergütungen für Krankheitskosten der Krankenkasse und der Ergänzungsleistung sind belegt. Dem Erlassgesuch kann deshalb entsprochen werden, damit er den künftigen Verpflichtungen gegenüber dem Staat nachkommen kann.

Beispiel 8: Arbeitslosigkeit

Sachverhalt

Der 22-jährige ledige Gesuchsteller lebt bei den Eltern und ist seit längerer Zeit arbeitslos.

Er hat alte Steuerausstände von CHF 5'200.

(Auszug aus dem Formular Zahlungserleichterung / Steuererlass)

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend
   Erwachsene: [1]
   minderjährige Kinder: bis 10 Jahre [ ] über 10 Jahre [ ] Kinder in Ausbildung [ ]

   Leben Sie in
   Ehegemeinschaft [ ] ja [ ] nein
   Lebensgemeinschaft [ ] ja [ ] nein Wohngemeinschaft [x] ja [ ] nein

Monatsbudget		monatlich
2. Einkünfte (aktuelle Beleg beilegen)		CHF
2.1 Nettolohn Einzelperson/Ehemann	***Lohnausweis***	
2.2 Nettolohn Ehefrau	***Lohnausweis***	
2.3 Prämienverbilligung Krankenkasse; Ergänzungsleistungen AHV/IV	***letzte Berechnung***	
2.4 Andere Einkünfte (Renten,Alimente,Nebenerwerb,Wertschrifteneink. usw.) **Arbeitslosentaggeld**	***Belege***	**2'660**
2.5 **Total Einkünfte** (Ziffer 2.1 bis 2.4)		
Total Einkünfte Lebenspartner/in CHF		

3. Auslagen		
3.1 Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw. (**1/2 von 1'700.-**)		**850**
3.2 Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten **(1/3 des Mietzinses)**		**470**
3.3 Krankenkassenprämien (Grundvers.) und Privathaftpflichtversicherungsprämien		**247**
3.4 Laufende Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern (jährliche Steuerbelastung : 12)		**244**
3.5 Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung usw.) vgl. Ziffer 6.		
3.6 Ausserordentliche Kosten, Art: **Auslagen für die Stellensuche**		**100**
3.7 **Total Auslagen** (Ziffer 3.1 bis 3.6)		**1'911**
Überschuss / Manko (Total Einkünfte, Ziffer 2.5 abzüglich Total Auslagen, Ziffer 3.7)		**+ 749**

4. Amortisationen / Budgetdifferenz		
4.1 Amortisationen von Steuerschulden (siehe auch Rückseite)		
4.2 Amortisationen anderer Schulden (siehe auch Rückseite)		

Erwägungen

Der Steuerpflichtige lebt bei seinen Eltern und bezieht ein Ersatzeinkommen. Der Grundbedarf wird mit der Hälfte von "Verheirateten/Lebensgemeinschaft" angerechnet. Der Anteil am Mietzins beträgt ein Drittel. Einkommenseinbussen infolge längerer Arbeitslosigkeit sind in der Steuerveranlagung berücksichtigt. Allfälligen Zahlungsschwierigkeiten ist in erster Linie mit Zahlungserleichterungen und Stundung zu begegnen. Der Gesuchsteller hat es zudem unterlassen, während der Zeit der Erwerbstätigkeit die notwendigen Rückstellungen für die Steuern vorzunehmen. Die Steuerschulden sind deshalb in Raten zu tilgen. Die Bezugsbehörde legt die Höhe der Raten fest (ca. CHF 700).

Beispiel 9: Arbeitslosigkeit

Sachverhalt

Familie mit drei Jugendlichen. Nach einem Stellenwechsel und damit verbundenem Wohnortwechsel, wurde der Pflichtige nach kurzer Zeit arbeitslos. Die Arbeitslosigkeit dauert bereits 14 Monate. Das Arbeitslosentaggeld beträgt CHF 5'000. Die Ausgaben für die fünfköpfige Familie wurden mit CHF 6'007 errechnet. Die Steuerschuld der beiden letzten Jahre beträgt CHF 8'166.

(Auszug aus dem Formular Zahlungserleichterung / Steuererlass)

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend
   Erwachsene: [2]
   minderjährige Kinder: bis 10 Jahre [1] über 10 Jahre [2] Kinder in Ausbildung [ ]

   Leben Sie in
   Ehegemeinschaft [x] ja [ ] nein
   Lebensgemeinschaft [ ] ja [ ] nein Wohngemeinschaft [ ] ja [ ] nein

Monatsbudget		monatlich CHF
2. Einkünfte (aktuelle Beleg beilegen)		
2.1 Nettolohn Einzelperson/Ehemann	***Lohnausweis***	
2.2 Nettolohn Ehefrau	***Lohnausweis***	
2.3 **Prämienverbilligung Krankenkasse**; Ergänzungsleistungen AHV/IV	***letzte Berechnung***	**442**
2.4 Andere Einkünfte (Renten, Alimente, Nebenerwerb, Wertschrifteneink. usw.) **Arbeitslosentaggeld**	***Belege***	**5'000**
2.5 **Total Einkünfte** (Ziffer 2.1 bis 2.4)		**5'442**
Total Einkünfte Lebenspartner/in CHF		
3. Auslagen		
3.1 Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw.		**3'300**
3.2 Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten **(vgl. SKOS-Mietzinsrichtlinien)**		**1'700**
3.3 Krankenkassenprämien (Grundvers.) und Privathaftpflichtversicherungsprämien		**750**
3.4 Laufende Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern (jährliche Steuerbelastung : 12)		**157**
3.5 Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung usw.) vgl. Ziffer 6.		
3.6 Ausserordentliche Kosten, Art: **Aufstellung Bewerbungskosten**		**100**
3.7 **Total Auslagen** (Ziffer 3.1 bis 3.6)		**6'007**
Überschuss / Manko (Total Einkünfte, Ziffer 2.5 abzüglich Total Auslagen, Ziffer 3.7)		**- 565**
4. Amortisationen / Budgetdifferenz		
4.1 Amortisationen von Steuerschulden (siehe auch Rückseite)		
4.2 Amortisationen anderer Schulden (siehe auch Rückseite)		

Erwägungen

Arbeitslosigkeit als solche bildet keinen Erlassgrund. Massgebend ist, ob mit dem Ersatzeinkommen der Lebensgrundbedarf gedeckt werden kann, und es dann noch möglich ist, die Steuern zu bezahlen. Ausserordentliche Kosten, wie Wohnungswechsel, Umschulungskosten, hohe Selbstbehalte oder dringend notwendige Zahnbehandlungen etc. können jedoch dazu führen, dass bei einem knappen Budget ein einmaliger Erlass gerechtfertigt ist. Durch den Stellenwechsel mit Lohneinbussen und Wohnungswechsel konnten die Steuern der letzten Jahre nicht beglichen werden. Heute lebt der Steuerpflichtige unter dem Existenzminimum und die Begleichung der Steuern ist ihm nicht möglich. Er befindet sich in einer Notlage, so dass ein Steuererlass gerechtfertigt ist.

Beispiel 10: Konkubinat

Beispiel 10a / Sachverhalt

Die Steuerpflichtige lebt im Konkubinat. Beide Lebenspartner sind erwerbstätig und besorgen den Haushalt gemeinsam. Die Steuerschulden betragen CHF 4’200. Das Monatsbudget der Gesuchstellerin präsentiert sich wie folgt:

Einkünfte	CHF	Anteil	CHF
Gesuchstellerin	2'117	(1/3)	2'117
Partner	4'234	(2/3)	
Total	6'351		
Auslagen im Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesuchstellerin (mindestens der anteilmässige Betrag, höchstens 50%, insbesondere dann, wenn die finanziellen Verhältnisse des Partners beziehungsweise der Partnerin nicht bekannt sind):			
1/3 des Grundbedarfs (Verheiratete)	567		
1/3 der Miete (z.B. total CHF 1'500)	500		
Total Anteil Auslagen für gemeinsamen Haushalt	1'067		1'067
Überschuss			**1'050**

Erwägungen

Entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit können bei den gemeinsamen Auslagen nur 1/3 der Aufwendungen für den gemeinsamen Haushalt berücksichtigt werden. Mit dem verbleibenden Überschuss ist es der Gesuchstellerin möglich, neben ihren Auslagen für Versicherungen und den Rückstellungen für die laufenden Schulden, die alten Steuerausstände zumindest in Raten zu bezahlen.

Beispiel 10b / Sachverhalt

Der Steuerpflichtige lebt in Konkubinat. Neben einem kleinen Ersatzeinkommen von CHF 600 pro Monat besorgt er den Haushalt. Dafür wird ihm ein Naturallohn von CHF 900 aufgerechnet. Die Partnerin ist zu 100% erwerbstätig und hat ein monatliches Einkommen von CHF 4'500. Die Steuerschulden betragen CHF 2’200.

Einkünfte	CHF	Anteil	CHF
Gesuchsteller	1'500	(1/4)	1'500
Partnerin	4'500	(3/4)*	
Total	6'000		
Auslagen im Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Gesuchstellers (mindestens der anteilmässige Betrag, höchstens 50%, insbesondere dann, wenn die finanziellen Verhältnisse des Partners beziehungsweise der Partnerin nicht bekannt sind):			
1/4 des Grundbedarfes (Verheiratete)	425		
1/4 der Miete (z.B: total CHF 1'500)	375		
Total Anteil Auslagen für gemeinsamen Haushalt	800		800
Überschuss			**700**

* Naturallohn wird beim Einkommen der Partnerin nicht abgerechnet

Erwägungen

Für die Besorgung des Haushaltes wird dem Gesuchsteller entsprechend der SKOS-Richtlinien ein Globallohn von CHF 900 aufgerechnet. Entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit können bei den gemeinsamen Auslagen nur ¼ der Aufwendungen für den gemeinsamen Haushalt berücksichtigt werden. Mit dem Ersatzeinkommen ist es dem Gesuchsteller möglich, neben seinen Auslagen für Versicherungen und den Rückstellungen für die laufenden Steuern, die alten Steuerausstände zumindest in Raten zu bezahlen.

Beispiel 11: Grundstückgewinnsteuer

Sachverhalt

Der Steuerpflichtige hat zwei überbaute Grundstücke. Am 20. März 2021 verkauft er eines davon zu einem Preis von CHF 550'000. Der Gemeinderat setzte mit Veranlagungsentscheid vom 20. Juli 2021 die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 14'000 fest. Der Steuerpflichtige hat dagegen keine Einsprache erhoben. Der Entscheid des Gemeinderates erwuchs daher in Rechtskraft.

Der Steuerpflichtige beantragt Erlass der Grundstückgewinnsteuer mit der Begründung, dass er den Grundstückgewinn in seine verbleibende, selbstbewohnte Liegenschaft habe investieren müssen, da diese renovationsbedürftig gewesen sei.

(Auszug aus dem Formular Zahlungserleichterung / Steuererlass)

1. Anzahl Personen im gleichen Haushalt lebend
   Erwachsene: [2]
   minderjährige Kinder: bis 10 Jahre [ ] über 10 Jahre [2] Kinder in Ausbildung [ ]

   Leben Sie in
   Ehegemeinschaft [x] ja [ ] nein
   Lebensgemeinschaft [ ] ja [ ] nein Wohngemeinschaft [ ] ja [ ] nein

Monatsbudget			monatlich
2.	**Einkünfte** (aktuelle Beleg beilegen)		CHF
2.1	Nettolohn Einzelperson/Ehemann	***Lohnausweis***	**5'650**
2.2	Nettolohn Ehefrau	***Lohnausweis***	
2.3	Prämienverbilligung Krankenkasse; Ergänzungsleistungen AHV/IV	***letzte Berechnung***	
2.4	Andere Einkünfte (Renten, Alimente, Nebenerwerb, Wertschrifteneink. usw.)	***Belege***	
2.5	**Total Einkünfte** (Ziffer 2.1 bis 2.4)		**5'650**
	Total Einkünfte Lebenspartner/in CHF		

3.	**Auslagen**	
3.1	Grundbedarf für Ernährung, Kleider, Gesundheit, Erholung, Telefon usw.	**2'900**
3.2	Mietzins inkl. Akontozahlungen für Heiz- und Nebenkosten **(vgl. SKOS-Mietzinsrichtlinien)**	**1'400**
3.3	Krankenkassenprämien (Grundvers.) und Privathaftpflichtversicherungsprämien	**684**
3.4	Laufende Staats-, Gemeinde- und Bundessteuern (jährliche Steuerbelastung : 12)	**373**
3.5	Berufsauslagen (Fahrkosten, auswärtige Verpflegung usw.) vgl. Ziffer 6.	**216**
3.6	Ausserordentliche Kosten, Art:	
7	**Total Auslagen** (Ziffer 3.1 bis 3.6)	**5'573**
	Überschuss / Manko (Total Einkünfte, Ziffer 2.5 abzüglich Total Auslagen, Ziffer 3.7)	**+ 77**

4.	**Amortisationen / Budgetdifferenz**	
4.1	Amortisationen von Steuerschulden (siehe auch Rückseite)	
4.2	Amortisationen anderer Schulden (siehe auch Rückseite)	

Erwägungen

Voraussetzung für die Gewährung eines Steuererlasses ist das Vorliegen eines ausgesprochenen Härtefalles oder einer Notlage.

Bei der Beurteilung des Erlassgesuches hat die Erlassbehörde vom betreibungsrechtlichen Existenzminimum gemäss Art. 93 des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes auszugehen. Das eingereichte und von der Erlassbehörde bereinigte Budget weist einen Überschuss von CHF 77 aus.

Der Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, aus seinem Einkommen die Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen. Der von ihm geltend gemachte Umstand von Investitionen in eine andere Liegenschaft ist für das Erlassverfahren nicht beachtlich. Es geht nicht an, dass der Staat infolge solcher Investitionen auf Steuerschulden verzichtet. Gemäss Weisungen Steuererlass ist bei finanziellen Engpässen zu verlangen, dass nicht leicht realisierbare Vermögenswerte in Form von zusätzlichen Schulden für die Bezahlung der Steuern mobilisiert werden. Gemäss Steuererklärung 2021 verfügt der Steuerpflichtige über ein Vermögen von CHF 650'000. Davon Grundstück CHF 550'000 (hypothekarische Belastung CHF 300'000) und Wertschriften CHF 10'000. Vorliegend kann dem Steuerpflichtigen zugemutet werden, sein Grundstück zusätzlich hypothekarisch zu belasten, um die Steuerschuld zu begleichen. Zudem besitzt er noch ein Wertschriftenvermögen von CHF 10'000. Aufgrund der Vermögenssituation des Steuerpflichtigen kann vorliegend eine Notlage oder eine Härte verneint werden.

01.01.2024

Checkliste notwendiger Unterlagen/Abklärungen für die Bearbeitung von Erlassgesuchen

- Schriftliches Erlassgesuch über den anbegehrten Betrag, Steuerjahr und der Begründung
- Fragebogen Zahlungserleichterung/Steuererlass (inkl. Beilagen wie z. B. Mietvertrag, aktuelle Bestätigung über die Krankenkassenprämie, Hausratversicherung, aktueller Lohnausweise, usw.)
- aktuelle Steuerakten (auch ausserkantonale) inklusive Wertschriftenverzeichnis, Schuldenverzeichnis, Abschlüsse, usw.
- Steuerakten mit sämtlichen Unterlagen des Steuerjahres, auf das sich das Gesuch bezieht und fortlaufende
- Totalbetrag pro Jahr und der Anteile der Gemeinwesen sowie der noch ausstehenden Beträge (Kopien der Steuererrechnungen mit Hinweis/en von allfälligen Zahlungen für die Aufteilung der Anteile)
- Bestätigung des Sozialamtes (für wen, seit wann, bis wann, wie viel, Aussichten für die Zukunft, wann erfolgt/erfolgte die IV-Anmeldung)
- aktuelle Bestätigungen über ALV-/IV-/EL-Vergütungen
- Abklärungen über Einkünfte des Konkubinatspartners / Wohnpartners
- Schatzungsanzeigen / Handänderungsanzeige mit Grundstücksnummern
- Unterlagen über Abgangsentschädigungen
- Nachlassinventar (Steuerinventar der Erbschaft)
- Scheidungsurteil (1. Seite, Rechtsspruch und letzte Seite)
- Betreibungs- / Konkursregister-Auszug
- Unterlagen über Kapitalzahlungen
- Leibrentenverträge / Nutzniessung
- gerichtlicher / aussergerichtlicher Nachlassvertrag

01.01.2024

Verfahrensablauf für die Behandlung von Erlassgesuchen von Quellensteuerpflichtigen, welche wirtschaftliche Sozialhilfe (WSH) in Anspruch nehmen

Voraussetzungen

- Das Gesuch um Erlass der Quellensteuer kann rückwirkend für ein Jahr bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres bei der Dienststelle Steuern des Kantons, Quellensteuer, gestellt werden.
- Das Gesuch muss von einer Amtsstelle (Sozialdienste der Gemeinden) oder von der Dienststelle Asyl- und Flüchtlingswesen (DAF) eingereicht werden.
- Aus dem Gesuch muss ersichtlich sein, dass die steuerpflichtige Person über längere Zeit (in der Regel 9 Monate) Sozialhilfe (wirtschaftliche Sozialhilfe) bezieht. Die Sozialdienste der Gemeinden oder die DAF gehen bei der Ausrichtung der wirtschaftlichen Sozialhilfe oder Mutterschaftsbeihilfe vom um die Quellensteuer reduzierten Nettolohn des Quellensteuerpflichtigen aus.
- Dem Erlassgesuch sind folgende Unterlagen beizulegen:
  - eine Abtretungserklärung der quellensteuerpflichtigen Person, worin sie die durch das Gemeinwesen vorgeschossene Quellensteuer an das Gemeinwesen abtritt.
  - Budget des Jahres, für welches um Quellensteuererlass ersucht wird sowie Angaben über Höhe und Dauer der wirtschaftlichen Sozialhilfe (fortlaufende Detailangaben zu den Budgetpositionen inkl. jeweiligem Saldo bzw. Klientenkontoauszug mit den jeweiligen detaillierten Budgetpositionen); Hinweis wie viele Personen (Konkubinat; Ehegemeinschaft; Kinder, unbedingt Alter angeben) im gemeinsamen Haushalt leben.
  - Lohnausweis, aus dem die Höhe der Quellensteuer ersichtlich ist.

Verfahrensablauf

- Das Gesuch um Steuererlass ist bei der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Quellensteuer, Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern, bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres einzureichen. Diese leitet das Gesuch an den Steuererlass weiter.
- Die Dienststelle Steuern prüft das Erlassgesuch und entscheidet. Allfällige Rückzahlungen erfolgen bei wirtschaftlicher Sozialhilfe an den Sozialdienst der Gemeinde, da dieses kostenpflichtig ist.
- DAF: Gleiche Voraussetzungen und gleicher Verfahrensablauf wie oben. Rückzahlung erfolgt an die DAF.

Band 2a
Weisungen StG: Nachsteuern, Inventar und Steuerstrafrecht

01.01.2024

Voraussetzungen

1. Allgemeines

Die Nachsteuer wird nach § 174 Abs. 1 StG erhoben, wenn die Veranlagung einer steuerpflichtigen Person zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, weil

a) der zuständigen Steuerbehörde Tatsachen oder Beweismittel bei Erlass der Veranlagungsverfügung oder des Beschwerdeentscheides nicht bekannt waren oder

b) durch ein Verbrechen oder Vergehen auf die Tätigkeit der Steuerbehörde eingewirkt wurde.

In diesem Fall ist die nicht erhobene Steuer samt Zins nachzufordern. Der Zins beginnt jeweils am 1. Januar nach dem Jahr zu laufen, für das eine Nachsteuer erhoben wird.

Die oben in Buchstabe a erwähnten Tatsachen müssen für die steuerliche Beurteilung erheblich sein. Es kann sich z.B. um eine Erbschaft handeln, von welcher die steuerpflichtige Person erst nach erfolgter Veranlagung Kenntnis erhält. Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt wurde, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung. Die Veranlagungsbehörde darf annehmen, dass die steuerpflichtige Person richtig deklariert und wahrheitsgemäss Auskunft erteilt. Ausser bei klaren entsprechenden Hinweisen ist der Sachverhalt von der veranlagenden Behörde nicht nach allen Richtungen auszuforschen (StR 55, 287).

2. Bewertung

Wo eine Deklaration vollständig und genau war und die Bewertung einzelner Bestandteile von der Steuerbehörde anerkannt wurde, kann wie bisher keine Nachsteuer erhoben werden (§ 174 Abs. 2 StG). In einem solchen Fall liegt nämlich keine neue Tatsache vor. Hat eine steuerpflichtige Person z.B. Angaben über den Wert eines Vermögensgegenstandes oder die Höhe einer geschäftsmässig begründeten Abschreibung gemacht, hat sie ein subjektives Werturteil abgegeben. Später kann eine solche Veranlagung nur dann erneut überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstellt, dass die steuerpflichtige Person unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der Bewertung gemacht hatte.

3. Überversteuerungen

Im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens wird die Veranlagung für die Nachsteuerperiode wieder eröffnet, so dass nicht nur zu geringe, sondern auch zu hohe Besteuerungen eines solchen Zeitabschnitts korrigiert werden können. Verrechnungen von zu tiefen und zu hohen Besteuerungen können nur jeweils innerhalb der gleichen Steuerperiode (siehe § 53 und § 96 StG) geltend gemacht werden (§ 174 Abs. 3 StG).

4. Auflösung einer juristischen Person

§ 174 Abs. 4 StG sieht die Haftung der an einer liquidierten juristischen Person Beteiligten vor.

01.01.2024

Nachsteuern

Die Erhebung von Nachsteuern ist zusammen mit der Revision, die immer zugunsten der Steuerpflichtigen lautet, und der Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen unter dem Titel der Änderung rechtskräftiger Entscheide in den §§ 174 - 178 StG geregelt. Damit wird einerseits ausgedrückt, dass den Nachsteuern jeder strafrechtliche Charakter abgeht. Unbeachtlich ist also, ob einer nachsteuerpflichtigen Person ein Verschulden anzulasten ist oder nicht. Andererseits ist die Nachsteuererhebung nichts anderes als eine Revision, die zuungunsten der steuerpflichtigen Person lautet (VGE vom 9. März 2000 i.S. P., E. 2b a.E.).

Die Bestimmungen des Steuergesetzes über die Nachsteuern gelten noch für weitere Steuern. Sowohl das Grundstückgewinn- wie auch das Handänderungssteuergesetz verweisen für die Nachsteuern auf das Steuergesetz (§ 38a Abs. 1 GGStG und § 12b Abs. 1 HStG)

01.01.2026

Zuständigkeit

1. Ordentliches Verfahren

Zuständig für die Durchführung des Nachsteuerverfahrens ist nach § 175 Abs. 1 StG die Dienststelle Steuern des Kantons. Innerhalb der Dienststelle Steuern bleibt die Zuständigkeit für das gesamte Nachsteuerverfahren grundsätzlich bei der Stabsstelle Recht und Aufsicht, Team Nachsteuern und Steuerstrafen. Sie leitet die Verfahren ein, führt Untersuchungen durch und erlässt Entscheide in Nachsteuersachen. Nicht in ihren Zuständigkeitsbereich dagegen fällt der Bezug der veranlagten Nachsteuern. Die Ausführungen über das Verfahren nach dem Luzerner Steuergesetz gelten auch für das Verfahren zur Festsetzung der Nachsteuern nach DBG.

2. Delegation

Aus verfahrensökonomischen Gründen sieht § 175 Abs. 2 StG vor, dass die Dienststelle Steuern des Kantons bestimmen kann, inwieweit die Durchführung des Nachsteuerverfahrens an die Veranlagungsbehörde delegiert werden soll. Damit besteht die Möglichkeit, das gesamte Nachsteuerverfahren an die Veranlagungsbehörde zu delegieren.

Von dieser Möglichkeit wird zum einen im vereinfachten Verfahren Gebrauch gemacht (s. unten Ziff. 3).

Eine weitere allgemeine Nutzung der Delegationsmöglichkeit ist vorgesehen, wenn beim Tod einer steuerpflichtigen Person im Rahmen der Inventaraufnahme unvollständige Veranlagungen festgestellt werden. In diesen Fällen ist ausschliesslich die Nachsteuer nachzubeziehen, jedoch keine Busse wegen Steuerhinterziehung (für Ehegatten vgl. aber Ziff. 3). Auch diese Fälle können durch die Veranlagungsbehörde erledigt werden (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 182 - 188 Nr. 1).

Neben den genannten Delegationen von Fallgruppen kann die Dienststelle Steuern des Kantons auch in Einzelfällen das gesamte Verfahren oder Verfahrensabschnitte an die Veranlagungsbehörde delegieren. Dies kann sich etwa aufdrängen, wenn diese Behörde bereits umfangreiche Voruntersuchungen getätigt hat und mit einem Fall bestens vertraut ist. Über solche Delegationen wird von Fall zu Fall entschieden.

3. Vereinfachtes Verfahren

Das vereinfachte Verfahren wurde aus verfahrensökonomischen Gründen geschaffen und berücksichtigt die objektive Schwere eines Falls. Es kann dort angewendet werden, wo in der massgebenden Zeit ein Einkommen von nicht mehr als CHF 30'000 und ein Vermögen von nicht mehr als CHF 600'000 hinterzogen worden ist oder das hinterzogene Einkommen nicht mehr als 5% des steuerbaren Einkommens und das hinterzogene Vermögen nicht mehr als 5% des steuerbaren Vermögens beträgt. Es besteht kein Rechtsanspruch auf die Durchführung des vereinfachten Verfahrens. Ob dieses bei Einhaltung der Voraussetzungen durchgeführt wird, entscheidet die Veranlagungsbehörde.

Wo ein vereinfachtes Verfahren in Frage kommt, werden das hinterzogene steuerbare Einkommen und das hinterzogene steuerbare Vermögen zunächst genau so wie in einem ordentlichen Verfahren ermittelt. Sind in der gesamten massgebenden Nachsteuerperiode die Limiten von CHF 30'000 und CHF 600'000 oder 5% des steuerbaren Einkommens und Vermögens nicht überschritten, werden das hinterzogene steuerbare Einkommen und das hinterzogene steuerbare Vermögen um einen Zuschlag von jeweils einem Drittel erhöht. Die auf diese Weise ermittelten steuerbaren Einkommen und Vermögen werden dann in der nächsten noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuerperiode aufgerechnet und nachbesteuert. Mit dem Zuschlag um einen Drittel sind Kosten, Zins und eine allfällige Busse abgegolten. Ist die steuerpflichtige Person vor dem Abschluss des vereinfachten Verfahrens verstorben oder liegt eine straflose Selbstanzeige im Sinn von § 211 Abs. 3 StG innerhalb der oben erwähnten Limiten vor, wird ein Zuschlag von einem Zehntel erhoben.

Meldungen der Abteilung juristische Personen über Spesenaufrechnungen, Privatanteile an Fahrzeugkosten, Darlehenszinsen und andere geldwerte Leistungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an ihre Beteiligten gelangen in der Regel erst nach Rechtskraft der massgebenden Veranlagung der natürlichen Personen an die zuständige Veranlagungsbehörde. Ohne ein ordentliches Nachsteuerverfahren einzuleiten, können diese steuerbaren Einkünfte/Vermögenswerte, bis zu den oben erwähnten Limiten (unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung; > vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 27 Nr. 3) in der nächsten noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuerperiode (ohne Zuschläge) aufgerechnet werden. In einem allfälligen Einspracheverfahren soll auf die Möglichkeit des Nach- und Steuerstrafverfahrens hingewiesen werden. Wird an der Einsprache festgehalten, ist je nach Situation ein Nach-, eventuell sogar ein Steuerstrafverfahren einzuleiten (§ 176 bzw. § 219 StG).

Folgende Beispiele veranschaulichen das vereinfachte Verfahren:

Beispiel 1

Steuerperiode	Steuerhinterziehung	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen CHF	Vermögen CHF	Einkommen CHF
2015	Bankguthaben	3'500	70'000	3'500
2016	do.	3'500	70'000	3'500
2017	do.	4'000	80'000	4'000
2018	do.	4'000	80'000	4'000
2019	do.	3'750	75'000	3'750
2020	do.	3'750	75'000	3'750
2021	do.	3'750	75'000	3'750
2022	do.	3'750	75'000	3'750
Steuerhinterziehung total		**30'000**	**600'000**	**30'000**
Die Limiten für das vereinfachte Verfahren von CHF 30'000 und CHF 600'000 sind eingehalten.				
Zuschlag 1/3		10'000	200'000	10'000
Nachbesteuerung in der Steuerperiode 2023		**40'000**	**800'000**	**40'000**

Beispiel 2

Steuerperiode	Steuerhinterziehung	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen CHF	Vermögen CHF	Einkommen CHF
2016	Bankguthaben	4'000	80'000	4'000
2017	do.	4'000	80'000	4'000
2018	do.	3'750	75'000	3'750
2019	do.	3'750	75'000	3'750
2020	do.	3'750	75'000	3'750
2021	do.	3'750	75'000	3'750
2022	do.	4'000	80'000	4'000
Steuerhinterziehung total		**27'000**	**540'000**	**27'000**
Die Limiten für das vereinfachte Verfahren von CHF 30'000 und CHF 600'000 sind eingehalten.				
Zuschlag 1/3		9'000	180'000	9'000
Nachbesteuerung in der Steuerperiode 2023		**36'000**	**720'000**	**36'000**

Beispiel 3

Steuerperiode	Steuerhinterziehung	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen CHF	Vermögen CHF	Einkommen CHF
2015	Bankguthaben	4'400	71'000	4'400
2016	do.	4'400	71'000	4'400
2017	do.	4'350	73'000	4'350
2018	do.	4'350	73'000	4'350
2019	do.	4'550	73'000	4'550
2020	do.	4'550	73'000	4'550
2021	do.	4'600	66'000	4'600
2022	do.	4'800	70'000	4'800
Steuerhinterziehung total		**36'000**	**570'000**	**36'000**
Die Limiten für das vereinfachte Verfahren von CHF 30'000 und CHF 600'000 sind nur in Bezug auf das Vermögen, nicht aber in Bezug auf das Einkommen eingehalten. Im Hinblick auf das steuerbare Einkommen ist nun zu prüfen, ob in den massgebenden Jahren (2015 - 2022) nicht mehr als 5% des steuerbaren Einkommens hinterzogen worden ist.				
Steuerhinterziehung 2015 - 2022 Ø		4'500		4'500
Steuerbares Einkommen 2015 - 2022 Ø		90'000		90'000
In der massgebenden Zeit wurde demnach nicht mehr als 5% des steuerbaren Einkommens hinterzogen. Das vereinfachte Verfahren kann durchgeführt werden.				
Zuschlag 1/3		12'000	190'000	12'000
Nachbesteuerung in der Steuerperiode 2023		**48'000**	**760'000**	**48'000**

Beispiel 4: Aufrechnung im Todesjahr

Eine Person stirbt am 30. Juni 2022. Für das Vermögen erfolgt eine zusätzliche Umrechnung, wenn die hinterzogenen Werte im Todesjahr erfasst werden (da kein ganzes Steuerjahr). Annahme über die nachzuerfassenden Jahre hat die verstorbene Person CHF 450'000 Vermögen und CHF 9'000 Einkommen hinterzogen. Für das vereinfachte Verfahren ergibt sich folgende Nachbesteuerung:

Position	Vermögen CHF	Einkommen CHF
Hinterzug	450'000	9'000
1/10 Zuschlag	45'000	900
Total	**495'000**	**9'900**
Nachzubesteuern (495'000 x 12 : 6)	**990'000**	

Das Verschulden der steuerpflichtigen Person ist im vereinfachten Verfahren nicht Gegenstand der Untersuchung. Mit dem Zuschlag von einem Drittel ist eine Busse pauschal abgegolten, und weitere strafrechtliche Untersuchungen werden auf diese Weise vermieden.

Das vereinfachte Verfahren ist von der Zustimmung der steuerpflichtigen Person abhängig. Reicht die steuerpflichtige Person nach Ablauf der gesetzten Frist keine Zustimmungserklärung ein, wird sie unter Ansetzung einer Nachfrist auf das Versäumnis hingewiesen. Verlangt die steuerpflichtige Person eine Anhörung oder äussert sie sich schriftlich zum Verfahren, gewährt die Veranlagungsbehörde das rechtliche Gehör, d.h. sie hört die steuerpflichtige Person an oder nimmt zu ihrem Schreiben Stellung. Erfolgt daraufhin keine Zustimmungserklärung, wird das Dossier inklusive Sachverhaltsdarstellung an die Stabsstelle Recht und Aufsicht, Team Nachsteuern und Steuerstrafen weitergeleitet. Kommt die steuerpflichtige Person in irgend einem Verfahrensstadium zum Schluss, dass jenes Verfahren den besonderen Verhältnissen ihres Falls nicht gerecht wird, kann sie die Durchführung des ordentlichen Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens verlangen.

Für hinterzogene Quellensteuern führt die Abteilung Natürliche Personen, Team Quellensteuer ein vereinfachtes Verfahren gegen die Schuldner/innen der steuerbaren Leistung durch. Der Nachsteuerbetrag wird um einen Zuschlag von einem Drittel erhöht. Mit diesem Zuschlag sind die Verfahrenskosten, die Zinsen sowie eine allfällige Busse pauschal abgegolten. Die Schuldner/innen der steuerbaren Leistung können mittels Einsprache innert 30 Tagen die Durchführung eines ordentlichen Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens verlangen.

01.01.2024

Einleitung

1. Inhalt und Form

Das Schreiben über die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nennt die von diesem betroffenen Steuerperioden und kurz die Gründe für die Einleitung.

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erfolgt schriftlich (§ 176 Abs. 1 StG). Da das Recht, ein Verfahren einzuleiten, verwirkt, ist sie in aller Regel durch eingeschriebenen Brief vorzunehmen. Dieser geht an die steuerpflichtige Person. Ist diese vertreten, geht die Einleitung eingeschrieben an die Vertreterin oder den Vertreter, eine Kopie erhält die steuerpflichtige Person.

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist kein selbständig anfechtbarer Zwischenentscheid (LGVE 1991 II Nr. 22).

Wird nur ein Nachsteuerverfahren eingeleitet, kann jedoch von vornherein nicht ausgeschlossen werden, dass noch ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet wird, ist die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines Hinterziehungsverfahrens hinzuweisen.

2. Steuerhinterziehung

Häufig ist neben der Nachsteuer eine Busse wegen Steuerhinterziehung zu erheben. In solchen Fällen gilt die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung (oder wegen Steuervergehens) zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens (§ 176 Abs. 2 StG). Dies hat zur Folge, dass auch die Einleitung des Nachsteuerverfahrens zusammen mit der Einleitung des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf jeden Fall an die betroffene Person geht (§ 219 Abs. 2 StG). Daneben wird die Vertreterin oder der Vertreter mit einer Kopie der Einleitung bedient.

3. Erbinnen und Erben

Ist ein Verfahren beim Tod einer steuerpflichtigen Person noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen, wird es gegenüber den Erbinnen und Erben eingeleitet oder fortgesetzt..

4. Zustellung des Untersuchungsergebnisses mit der Einleitung

Gleichzeitig mit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens kann auch die Zustellung des Untersuchungsergebnisses erfolgen, wenn die Höhe der nachzubesteuernden Einkommens- und Vermögenswerte bekannt ist.

5. Aufbewahrung der Steuerakten

Ist ein Nachsteuerverfahren eingeleitet, sind die entsprechenden Steuerakten bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens aufzubewahren.

01.01.2024

Verwirkung

1. Allgemeines

Die zeitliche Befristung für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens und die Festsetzung der Nachsteuer ist als Verwirkung ausgestaltet. Dies bedeutet, dass das Recht, das Nachsteuerverfahren durchzuführen, allein aufgrund des Zeitablaufs seit der massgebenden Steuerperiode verwirkt.

Besonderes Merkmal der Verwirkung ist, dass diese nicht durch ganz bestimmte Handlungen unterbrochen und verlängert werden kann. Die Verwirkungsfristen sind allein vom Zeitablauf abhängig.

2.Verwirkungstabelle

Einleitung im Jahr	Steuerperioden / Steuerjahre	Verwirkung der Steuerfestsetzung
2016	2006 ff.	2021
2017	2007 ff.	2022
2018	2008 ff.	2023

3. Stichtag bei juristischen Personen

Massgebender Stichtag für die Beachtung der Verwirkungsfristen ist jeweils der letzte Tag des in Frage stehenden Geschäftsjahres (= Steuerperiode nach § 96 Abs. 2 StG).

01.01.2025

Untersuchung und Entscheid

1. Untersuchung

Die Nachsteuer stellt eine Revision zuungunsten der steuerpflichtigen Person dar. Das ordentliche Veranlagungsverfahren wird wieder aufgenommen. Die Verfahrensvorschriften aus der ordentlichen Veranlagung gelangen auch im Nachsteuerverfahren zur Anwendung. So sind insbesondere die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze (§§ 132 - 143 StG), das Veranlagungs- und Einspracheverfahren (§§ 144 - 162 StG) und das Beschwerdeverfahren (§§ 164 - 167 StG) sinngemäss anwendbar, dies immer mit dem Vorbehalt, dass die Bestimmungen über die Nachsteuern keine speziellen Regelungen enthalten (so z.B. für die Verwirkung nach § 177 StG, s. dort).

Dies bedeutet insbesondere, dass die steuerpflichtige Person wiederum alle Mitwirkungspflichten aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren treffen. Daraus folgt, dass die steuerpflichtige Person bei Verletzung dieser Mitwirkungspflichten im Nachsteuerverfahren nach § 208 StG mit einer Ordnungsbusse belegt werden kann. Macht sie im Nachsteuerverfahren keine oder falsche Angaben, kann sie im Hinblick auf die Steuerverkürzung im Nachsteuerverfahren sogar wegen versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung (§§ 211 und 212 StG) gebüsst werden (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, S. 441 f.). Bei Verwendung falscher Urkunden ist zudem der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt.

Es kann auch im Nachsteuerverfahren eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen nach § 152 Abs. 2 StG vorgenommen werden.

Auch was die Verfahrensrechte der von einem Nachsteuerverfahren betroffenen steuerpflichtigen Person betrifft, kann auf die Bestimmungen über das ordentliche Verfahren verwiesen werden.

Das Nachsteuerverfahren und das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung stellen zwei eigenständige Verfahren dar. Aus verfahrensökonomischen Gründen liegt es oft nahe, die beiden Verfahren zusammen durchzuführen. Sie können aber jederzeit voneinander getrennt und unabhängig geführt werden. Verweigert eine steuerpflichtige Person die Mitwirkung unter Berufung auf ihr Recht zu schweigen (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 220 Nr. 1 Ziff. 1), sind die beiden Verfahren formell zu trennen. Das Steuerstrafverfahren bleibt in der Regel sistiert, bis das Nachsteuerverfahren abgeschlossen ist. Die steuerpflichtige Person kann im Nachsteuerverfahren verlangen, dass die im Hinblick auf die Mitwirkungspflicht im Nachsteuerverfahren eingereichten Beweismittel für das Steuerstrafverfahren nicht verwertet werden dürfen. Die steuerpflichtige Person ist darauf hinzuweisen.

2. Zustimmungserklärung

Nach der Untersuchung wird der steuerpflichtigen Person in der Regel ein Erledigungsvorschlag zur Unterzeichnung zugestellt. Die meisten Nachsteuerverfahren können auf diese Weise durch eine Zustimmungserklärung der Betroffenen erledigt werden, welche formell einem Entscheid im Sinn von § 178 Abs. 2 StG gleichkommt. Dieses Vorgehen dient der Vereinfachung und Beschleunigung der Nachsteuerverfahren.

3. Entscheid

Die Untersuchung wird durch einen Entscheid abgeschlossen, der eine Nachsteuer veranlagt oder aber das Nachsteuerverfahren einstellt. Wird ausschliesslich ein Nachsteuerverfahren (ohne Steuerstrafverfahren) durchgeführt, sind grundsätzlich keine Kosten zu erheben (§ 178 Abs. 1 StG; für die Kostenverlegung im Einspracheverfahren vgl. § 157 Abs. 3 StG; für die Kosten im Steuerstrafverfahren vgl. § 211 Abs. 2 StG). Der Nachsteuer-Entscheid kann durch die ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden (s. oben).

01.01.2024

Vereinfachte Nachbesteuerung von Erbinnen und Erben

1. Zweck und Geltungsbereich

Nach § 178a Abs. 1 StG haben alle Erbinnen und Erben unabhängig voneinander unter gewissen Voraussetzungen (s. Abs. 1a-c) Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der von der Erblasserin oder vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Einkommen und Vermögen. Die Nachsteuer wird für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden berechnet und samt Verzugszins nachgefordert (Abs. 2).

Mit der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen bezweckt der Gesetzgeber, die Motivation zur Offenlegung bisher nicht deklarierter Einkünfte und Vermögenswerte zu fördern, und damit die Steuereinnahmen zu erhöhen. Um in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung zu kommen, müssen gewisse Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (s. Abs. 1a-c und Ziffern 3-5 unten). Sie ist ausgeschlossen, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird (Abs. 3).

Die Privilegierung gilt nur für die von der Erblasserin oder vom Erblasser hinterzogenen Vermögens- und Einkommensbestandteile. Hat nur der überlebende Ehegatte eigene Faktoren hinterzogen, ist eine ordentliche 10-jährige Nachbesteuerung vorzunehmen. Haben sowohl der verstorbene wie auch der hinterbliebene Ehegatte je eigene Faktoren nicht korrekt deklariert, wird betreffend der vom verstorbenen Ehegatten hinterzogenen Faktoren die vereinfachte 3-jährige Nachbesteuerung vorgenommen und betreffend der vom überlebenden Ehegatten hinterzogenen Faktoren die ordentliche 10-jährige Nachbesteuerung. Wenn nennenswerte Vermögenswerte im Mit- oder Gesamteigentum der Ehegatten sind, sind diese ohne Nachweis anderer Quoten hälftig aufzuteilen. Sind die vom überlebenden Ehegatten hinterzogenen Faktoren in absoluten Zahlen oder im Verhältnis zu den vom verstorbenen Ehegatten hinterzogenen Faktoren bescheiden, kann die vereinfachte Nacherbenbesteuerung auf allen Faktoren gewährt werden. Der überlebende Ehegatte kann für die von ihm hinterzogenen Faktoren eine Selbstanzeige einreichen. Falls die Bedingungen der straflosen Selbstanzeige erfüllt sind, wird von einer Strafverfolgung abgesehen.

2. Antragssteller/in

Alle Erbinnen und Erben können unabhängig voneinander und allenfalls sogar gegen den Willen der andern Miterbinnen und Miterben die vereinfachte Nachbesteuerung beanspruchen (§ 178a Abs. 1 StG). Sind die Voraussetzungen erfüllt, wird die vereinfachte Nachbesteuerung allen Miterbinnen und Miterben gewährt, auch wenn nur eine Erbin oder ein Erbe sie verlangt hat. Dasselbe gilt, wenn eine mit der Willensvollstreckung oder Erbschaftsverwaltung beauftragte Person die vereinfachte Nachbesteuerung verlangt (Abs. 4).

3. Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt

Kein Recht auf eine vereinfachte Nachbesteuerung besteht nach §178a Abs. 1a StG, wenn die von der Erblasserin oder vom Erblasser verursachte Unterbesteuerung im Moment des Todesfalles bereits einer kommunalen, kantonalen oder eidgenössischen Steuerbehörde bekannt ist. Wenn beispielsweise die steuerpflichtige Person zu Lebzeit eine Selbstanzeige eingereicht hat, aber vor deren rechtskräftigen Erledigung stirbt, ist die ordentliche, d.h. 10-jährige Nachbesteuerung vorzunehmen.

4. Vorbehaltlose Unterstützung bei der Feststellung der Nachsteuer

Die Erbinnen und Erben müssen nach § 178a Abs. 1b StG von sich aus alle bisher nicht deklarierten Faktoren offen legen, soweit ihnen diese bekannt sind. Ausserdem müssen sie die Steuerbehörden vorbehaltlos bei der Aufnahme eines vollständigen und genauen Nachlassinventars unterstützen bzw. von sich aus ein solches einreichen. Von den Steuerbehörden verlangte Unterlagen müssen, soweit möglich, vollständig und fristgerecht eingereicht werden. Entdecken die Erbinnen und Erben nach Abschluss des Inventarverfahrens oder des Nachsteuerverfahrens weitere bisher nicht deklarierte Faktoren, ist die vereinfachte Nachbesteuerung auch auf diesen Werten zu gewähren, sofern die übrigen Bedingungen (Mitwirkung, den Steuerbehörden nicht bekannt, Bezahlung der Nachsteuer) erfüllt werden.

5. Ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuer

Die Erbinnen und Erben müssen sich nach § 178a Abs. 1c StG ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen. Dies bedeutet, dass sie, sofern sie die Nachsteuern nicht oder nicht ganz bezahlen können, von sich aus aktiv mit der Steuerbehörde Kontakt aufnehmen und um eine Stundung oder Ratenzahlung ersuchen müssen. Unterlassen sie dies oder wird trotz Zahlungserleichterungen nicht die ganze Schuld beglichen, wird das Nachsteuerverfahren mit Wirkung für alle Erbinnen und Erben nachträglich auf 10 Jahre ausgedehnt.

6. Rechtsfolgen

Die Nachsteuer wird nach § 178a Abs. 2 StG für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden berechnet und samt Verzugszins nachgefordert. Auch bei der vereinfachten Nachbesteuerung ist das Nachsteuerverfahren den Erbinnen und Erben schriftlich zu eröffnen. Die Verwirkung richtet sich nach § 177 StG.

7. Übergangsrecht

Die Bestimmungen über die vereinfachte Nachbesteuerung von Erbinnen und Erben sind auf alle Todesfälle ab dem 1. Januar 2010 anwendbar. Bei Personen, welche vor 2010 gestorben sind, sind Nachsteuern somit nach altem Recht zu erheben, also für maximal 10 Jahre (§ 258a und § 177 StG).

8. Orientierung des Teilungsamtes

Erstatten Erbinnen und Erben nach Aufnahme des Nachlassinventars eine Selbstanzeige bezüglich bisher nicht deklarierter Werte, ist das Teilungsamt zu orientieren (> vgl. auch LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziff. 5).

01.01.2024

Inventarpflicht

1. Inventarisationsfälle

In § 182 Abs. 1 StG wird zunächst angeordnet, nach dem Tod einer steuerpflichtigen Person sei stets ein amtliches Inventar aufzunehmen. Genau die gleiche Anordnung trifft Art. 154 Abs. 1 DBG.

Nach kantonalem Steuerrecht wird das Steuerinventar nach den §§ 182 - 188 StG errichtet. Es wird innert zwei Wochen nach dem Tod der steuerpflichtigen Person aufgenommen und umfasst das ganze am Todestag bestehende Vermögen der verstorbenen Person, ihres in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der unter ihrer elterlichen Sorge stehenden minderjährigen Kinder (§ 182 Abs. 1 und § 183 Abs. 1 StG, vgl. § 32 StV und Art. 1 Abs. 2a und b InvV). Das Steuerinventar nach kantonalem Recht tritt demnach an die Stelle des Inventars nach Bundesrecht (Art. 1 Abs. 2 InvV).

Die Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer vom 16. November 1994 (InvV) ist nach ausdrücklicher Anordnung von § 32 StV im übrigen sinngemäss anzuwenden. Vorbehalten bleibt § 188 Abs. 2 StG, wonach die Veranlagungsbehörde eigene Erhebungen anstellen und das Inventar berichtigen oder zu diesem Zweck an die Inventarbehörde zurückweisen kann.

2. Die steuerpflichtige Person

Der Begriff der Steuerpflicht in diesem Sinn leitet sich primär aus den §§ 8 ff. StG ab (s. dort). Die Steuerpflicht einer Person im Kanton wird begründet durch deren persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit. Die persönliche Zugehörigkeit ergibt sich aus dem Wohnsitz oder dem Aufenthalt im Kanton (§ 8). Aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit kann sich die Inventaraufnahme aus veranlagungsökonomischen Gründen regelmässig auf die Fälle von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundeigentum beschränken, soweit nicht die Amtshilfe zum Zug kommt (> siehe LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 184 Nr. 1 Ziff. 1).

3. Frist

Für die Inventaraufnahme wird sowohl in § 182 Abs. 1 StG als auch in Art. 154 Abs. 1 DBG die Frist von zwei Wochen gesetzt. Art. 1 Abs. 2 lit. a InvV hält an dieser Frist fest. § 2 Abs. 1 der Verordnung über das Verfahren in Erbschaftsfällen (SRL Nr. 210) sieht das Erstellen eines Inventars nach Bekanntwerden des Todesfalls vor. Sinn und Zweck des Inventars sprechen für ein möglichst rasches Vorgehen. Die Frist von zwei Wochen ist einzuhalten, auch wenn es sich um eine Ordnungsvorschrift handelt, deren Missachtung die Rechtmässigkeit des Inventars selbst nicht mindert.

In komplizierten Fällen sollen die Aktiven und Passiven einer verstorbenen Person fristgerecht vorerst summarisch festgestellt werden. Die erforderlichen ergänzenden Erhebungen können nach Anordnung von Sicherungsmassnahmen (§ 185 Abs. 2 StG) durchgeführt werden.

4. Einschränkung der Inventarpflicht

Die Inventaraufnahme kann unterbleiben, wenn anzunehmen ist, dass kein Vermögen vorhanden ist (§ 182 Abs. 2 StG). Diese Bestimmung ist zurückhaltend anzuwenden und soll sich auf Fälle offenkundiger Vermögenslosigkeit beschränken. Im Zweifel muss ein Inventar erstellt werden. Dies gilt vor allem auch dann, wenn über die Erbschaftssteuerpflicht der Erbinnen und Erben im Zeitpunkt des Todes der steuerpflichtigen Person und über deren Steuerpflicht Unklarheit herrscht.

01.01.2024

Inventar

Alle Erbschaften werden am letzten Wohnsitz der Erblasserin oder des Erblassers inventarisiert. Dieses Vorgehen stützt sich auf steuerrechtliche und erbrechtliche Rechtsgrundlagen.

Steuerrechtlich von Bedeutung sind

- §§ 182 - 188 StG
- § 32 StV
- § 8 Abs. 2d Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SRL Nr. 665)
- Art. 54 StHG
- Art. 154 - 159 DBG
- Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer (InvV; SR 642.113)

Die zivilrechtlichen Grundlagen befinden sich in

- Art. 551 und 553 ZGB
- §§ 72 f. EG ZGB (SRL Nr. 200)
- § 2 Verordnung über das Verfahren in Erbschaftsfällen (SRL Nr. 210)

01.01.2024

Gegenstand

1. Sinn und Zweck

Nach Art. 2 InvV liegt der Zweck des Inventars in der Feststellung der zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenstände. Ziel ist die Bestandesaufnahme, also eine Vermögensfeststellung an Ort und Stelle. Die Inventaraufnahme dient vorab der Kontrolle, ob die in § 183 Abs. 1 StG genannten Personen ihren Steuerpflichten nachgekommen sind. Ziel ist eine vollständige und korrekte Versteuerung, so dass bei der Inventaraufnahme nicht nur das Vermögen, sondern auch das Einkommen festzustellen ist (Art. 11 Abs. 1 InvV). Das Inventar dient daneben als Grundlage für die Veranlagung der Erbschaftssteuer.

2. Vermögen am Todestag

Im Inventar erfasst wird das am Todestag vorhandene Vermögen der verstorbenen Person, der mit dieser in ungetrennter Ehe lebenden Ehegattin/Ehegatten und der unter ihrer elterlichen Sorge stehenden minderjährigen Kinder. Das Vermögen besteht aus den privaten und geschäftlichen Aktiven und Passiven. Anzugeben sind auch die Erbgangsschulden und Vermögen Dritter, an welchem den genannten Personen die Nutzniessung zusteht. Massgebend ist jeweils der Vermögenssteuerwert am Todestag, und es ist das Bruttoprinzip zu beachten. Genauen Aufschluss über den Inhalt des Inventars geben insbesondere die Art. 16 - 22 InvV. Insbesondere Art. 16 InvV enthält eine Liste der Informationen, die ein Inventar enthalten muss.

Beispiel für ein Inventar

Inventar nach §§ 182 ff. StG und Art. 154 ff. DBG über den Nachlass von

Name, Vorname
geboren am
Heimatort
Wohnort, Adresse
gestorben am
in
Name, Vorname und Geburtsdatum der Ehegattin oder des Ehegatt
Name, Vorname und Geburtsdatum der unter elterlicher Sorge stehenden Kinder
Datum der Eheschliessung
Güterstand
Erbinnen und Erben
Vermächtnisse
Schenkungen und Vorempfänge und Erbverträge

Vermögensverzeichnis

Aktiven	CHF
Bargeld	
Wertschriften, sonstige Kapitalanlagen	
Postcheckguthaben	
Bankguthaben	
Privatversicherungsansprüche	
Sozialversicherungsansprüche	
Ansprüche aus Güterrecht	
übrige Guthaben	
Hausrat (Versicherungswert)	
Kunstgegenstände (Versicherungswert)	
Fahrzeug	
übrige Mobilien	
Grundeigentum (Steuerwert)	
Geschäftsvermögen	

Übrige		
Total Aktiven		**CHF**
Passiven	CHF	
Darlehen		
Verpflichtungen aus Güterrecht		
übrige Schuldverpflichtungen		
Grundpfandschulden		
Geschäftsverpflichtungen		
Erbgangsschulden		
Übrige		
Total Passiven		**CHF**
Vermögen am Todestag		**CHF**

Unversteuertes Einkommen bzw. Vermögen:
Erzielte die verstorbene Person bisher nicht deklarierte Einkünfte oder besass sie nicht deklarierte Vermögenswerte? Wenn ja, welche?
Nutzniessungsverträge der verstorbenen Person
Erläuterungen oder Ergänzungen zu einzelnen Positionen

Die Teilungsbehörde hat auf die Verfahrenspflichten und Straffolgen von §§ 186, 187 und 214 StG sowie Art. 157, 158 und 178 DBG aufmerksam gemacht.
Name, Vorname, Geburtsdatum und Unterschrift der anwesenden Personen
Datum, Ort
Teilungsbehörde
Verteiler:
- Erbinnen und Erben
- Veranlagungsbehörde
- (weitere, siehe dazu § 188 StG)

3. Weitere Tatsachen

Nach § 183 Abs. 2 StG sind in ein Inventar darüber hinaus alle Tatsachen aufzunehmen, die für die Veranlagung der Einkommens-, der Vermögens- und der Erbschaftssteuern von Bedeutung sind. Diese weit gefasste Generalklausel lässt im Rahmen der Inventaraufnahme zahlreiche weitere Erhebungen zu. Diese können z.B. im Hinblick auf das Einkommen im Jahr des Ablebens oder in Vorjahren erfolgen, wenn Anhaltspunkte für eine unvollständige Versteuerung vorhanden sind. Im Hinblick auf die Erbschaftssteuer werden regelmässig die von der verstorbenen Person ausgerichteten Vorempfänge und Schenkungen zu ermitteln sein (siehe dazu § 6 Abs. 1 EStG).

Denkbar ist auch eine Vormerkung von Vermögenswerten Dritter, wenn der Verdacht auf deren Verschiebung oder Zweifel darüber besteht, ob ein Aktivum zum Nachlass gehört.

01.01.2024

Behörden

1. Zuständigkeit

Zuständig für die Inventaraufnahme ist nach § 184 Abs. 1 StG die Teilungsbehörde. Sie erstellt auch das Inventar nach den zivilrechtlichen Vorschriften (s. dazu § 2 Abs. 1 der Verordnung über das Verfahren in Erbschaftsfällen (SRL Nr. 210). Errichtet wird ein einziges Inventar, auch wenn sich die Vermögenswerte einer verstorbenen Person an verschiedenen Orten befinden.

In der Regel wird das Inventar durch die Teilungsbehörde am letzten steuerrechtlichen Wohnsitz der verstorbenen Person erstellt. Fehlt ein solcher, ist es die Behörde am letzten steuerrechtlichen Aufenthalt (§ 8 Abs. 3 StG). Fehlt jede persönliche Zugehörigkeit der verstorbenen Person zur Schweiz, bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit nach der Gemeinde, in der die verstorbene Person steuerbare Werte besessen hat. In Zweifelsfällen ist die Zuständigkeit sowohl innerkantonal als auch interkantonal durch Absprache festzulegen.

Wird am letzten Wohnsitz der steuerpflichtigen Person ein Inventar aufgenommen, haben Behörden anderer Orte, wo jene Person steuerbare Werte besessen hat, also z.B. bei auswärtigem Grundeigentum oder Betriebsstätten, allenfalls Amtshilfe zugunsten der Inventarbehörde des letzten Wohnsitzes zu leisten (§§ 136 f. i.V.m. § 184 Abs. 1 StG; Art. 112 ff. i.V.m. Art. 159 DBG und § 8 Abs. 2d Verordnung über die direkte Bundessteuer).

2. Drittinventare

Doppelte Inventarisationen sollen vermieden werden. Im Hinblick darauf können steuerrechtliche und zivilrechtliche Inventare in der Regel in einem einzigen Dokument verfasst werden.

Nach § 184 Abs. 3 StG wird das Inventar einer Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde oder eines Gerichts auch der Teilungsbehörde zugestellt. Art. 3 Abs. 1 InvV nennt Aufstellungen, welche als Inventar übernommen werden können. Es handelt sich etwa um die Schlussrechnung, die der Beistand oder die Beiständin nach dem Tod einer bevormundeten Person erstellt (Art. 3 Abs. 1 lit. a InvV mit Hinweis auf Art. 425 ZGB) oder um das Sicherungsinventar oder das öffentliche Inventar, das nach dem Tod der Erblasserin oder des Erblassers aufgenommen wird (Art. 3 Abs. 1 lit. b InvV mit Hinweis auf Art. 553 und 580 ff. ZGB). Denkbar ist auch die Verwendung des Inventars aus der amtlichen Liquidation nach Art. 595 Abs. 2 ZGB. Übernommen werden kann allenfalls auch das Inventar aus der Nacherbeneinsetzung nach Art. 490 Abs. 1 ZGB.

Zu beachten ist dabei stets die Frist von zwei Wochen, welche für die steuerrechtliche Inventaraufnahme auf jeden Fall beachtet werden muss. Zweckmässig ist die Regelung, wonach ein Drittinventar übernommen und nötigenfalls ergänzt werden kann, wenn die Teilungsbehörde feststellt, dass ein von einer Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde oder von einem Gericht angeordnetes Inventar unvollständig ist (§ 184 Abs. 3 StG).

3. Information der Steuerbehörden

Zivilstandsämter sind gehalten, bei einem Todesfall die Teilungsbehörde und das Steueramt am letzten steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt der verstorbenen Person zu informieren. Diese Information hat unverzüglich (§ 184 Abs. 4 StG), d.h. innerhalb von acht Tagen nach dem Tod (Art. 7 Abs. 1 und 2 InvV) zu erfolgen.

4. Befugnisse der Teilungsbehörde

In § 184 Abs. 2 StG wird bestimmt, dass die Teilungsbehörde für die Inventaraufnahme über die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Verfahren der ordentlichen Veranlagung verfügt. Gestützt darauf können die Vorschriften über die Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Personen von §§ 144 ff. neben den §§ 186 und 187 StG herangezogen werden.

01.01.2024

Sicherung der Inventaraufnahme

1. Allgemeines

Auch für Sicherungsmassnahmen im Hinblick auf die Inventaraufnahme ist die Teilungsbehörde zuständig. Ziel ist die möglichst genaue Bestandesaufnahme am Todestag. Dazu können nach § 185 Abs. 2 StG die notwendigen geeigneten Massnahmen angeordnet werden (s. unten Ziff. 4).

Ein ordentliches Rechtsmittel ist gegen Sicherungsmassnahmen nicht vorgesehen.

2. Verfügungsverbot

Nach dem Ableben einer steuerpflichtigen Person gilt bis zur Aufnahme des Inventars grundsätzlich von Gesetzes wegen, also ohne ausdrückliche Anordnung durch eine Behörde, ein Verfügungsverbot in bezug auf das Nachlassvermögen (§ 185 Abs. 1 StG). Dieses Verbot betrifft Erbinnen und Erben ebenso wie Personen, die das Nachlassvermögen verwalten oder verwahren. Gegenstand des Verfügungsverbots bilden alle Aktiven und Passiven, die im Eigentum der verstorbenen Person standen oder mit ihrem Tod fällig werden. Tatsächliche und rechtliche Verfügungen sind unerlaubt. Die Inventarbehörde kann allerdings Ausnahmen bewilligen, z.B. wo ein Betrieb durch die Erbinnen und Erben weitergeführt wird oder wenn der überlebende Ehegatte mit Kindern auf Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts angewiesen ist.

Nach Art. 8 Abs. 1 InvV sind die betroffenen Personen nach Bekanntwerden des Todesfalls durch die Inventarbehörde unverzüglich zu orientieren, dass ohne ausdrückliche Bewilligung der Teilungsbehörde keine Verfügung über das Nachlassvermögen getroffen werden darf, dies unter Hinweis auf die Art. 178 und 174 DBG sowie die §§ 214 und 208 StG.

3. Siegelung

Besteht die Gefahr, dass Nachlassvermögen der Inventaraufnahme entzogen wird, kann die Inventarbehörde die Siegelung anordnen (§ 185 Abs. 2 StG, Art. 156 Abs. 2 DBG, Art. 23 ff. InvV). Die Siegelung sichert den Nachlass gegen die tatsächliche Veränderung durch Erbinnen und Erben oder Dritte. Das genaue Vorgehen kann den Bestimmungen der Art. 23 - 35 InvV entnommen werden.

4. Weitere Sicherungsmassnahmen

§ 185 Abs. 2 StG lässt zur Sicherung des Inventars weitere Massnahmen wie die Verwahrung oder die Verfügungsbeschränkung zu. Es steht im Ermessen der Teilungsbehörde, nach Bedarf, insbesondere unter Berücksichtigung des Verhaltens der Erbinnen und Erben, in die Vermögensverhältnisse der verstorbenen Person einzugreifen. Denkbar ist z.B. die Anordnung einer Verfügungsbeschränkung zu Lasten einer ganz bestimmten Person.

Zur Sicherung des Erbschaftssteueranspruchs kann nach der Inventaraufnahme in der mutmasslichen Höhe der Steuer auch eine eigentliche Verfügungssperre angeordnet werden (§ 10 Abs. 2 EStG). Es handelt sich dabei um eine Sicherstellung, mit der Erbschaftsgegenstände oder Guthaben in der Höhe des mutmasslichen Erbschaftssteuerbetrags in Verwahrung genommen oder gesperrt werden, bis ausreichend Sicherheit geleistet wird.

01.01.2024

Verfahren

1. Das Inventarverfahren

Eine detaillierte Regelung zum Inventarverfahren findet sich in der Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer vom 16. November 1994 (InvV) sowie in den §§ 185 ff. StG und Art. 156 ff. DBG. Das Inventarverfahren gliedert sich regelmässig in das Vorbereitungsverfahren, das Ermittlungsverfahren und die Inventaraufnahme selbst. Die Teilungsbehörde hat im Rahmen der Inventaraufnahme die umfassenden Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Verfahren der ordentlichen Veranlagung (§ 184 Abs. 2 StG). Denkbar ist z.B. die Einvernahme von Erbinnen oder Erben.

Das Inventarprotokoll dient zum einen der Einvernahme der anwesenden Erbinnen und Erben oder deren Vertretung und zum anderen der provisorischen Feststellung des Vermögens. Die festgestellten Vermögensgegenstände und Schulden werden im Vermögensverzeichnis aufgelistet. Dieses umfasst ferner sämtliche für die Überprüfung des Inventarergebnisse wesentlichen Akten. Die bei der Inventaraufnahme anwesenden Personen haben sowohl das Vermögensverzeichnis als auch das Inventarprotokoll zu unterzeichnen.

2. Rechtsnatur des Verfahrens

Das amtliche Inventar ist weder im Hinblick auf die Erbschaftssteuer noch auf die Einkommens- und Vermögenssteuer verbindlich. Es hat keinen Verfügungscharakter und erwächst nicht in Rechtskraft. Gegen das Inventar ist kein ordentliches Rechtsmittel vorgesehen. Das gleiche gilt für die Siegelung. Als Schriftstück ist das amtliche Inventar eine öffentliche Urkunde.

Pflichtverletzungen, welche mitwirkungspflichtige Personen im Rahmen der Inventaraufnahme begehen, werden nach § 214 StG als Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren oder nach § 208 StG als Verletzung von Verfahrenspflichten geahndet. Im Verhältnis zu § 208 StG stellt § 214 StG einen Spezialtatbestand dar (s. dort).

01.01.2024

Mitwirkungspflichten

1. Umfang

Die Sicherungs- und Kontrollfunktion des Inventars verlangt ein aktives Verhalten der Inventarbehörde. Diese fordert nicht nur Unterlagen ein und verlangt Auskünfte, sondern nimmt auch Augenscheine vor und behändigt allenfalls Belege. Sie hat Zutritt zu allen Räumen der verstorbenen Person und kann die Öffnung von Behältnissen verlangen. Zur Durchsetzung ihrer Rechte kann sie nötigenfalls polizeiliche Hilfe in Anspruch nehmen. Die Inventarbehörde kann auch Auskunft über das Einkommen im Todesjahr und über das Einkommen und Vermögen in früheren Jahren verlangen.

Zur Unterstützung dieser Aufgaben sieht § 186 StG mannigfache Mitwirkungspflichten der Erbinnen und Erben sowie der Personen, die mit deren gesetzlicher Vertretung, der Erbschaftsverwaltung oder der Willensvollstreckung betraut sind, vor.

2. Mitwirkungspflichten der Erbinnen und Erben sowie der Personen, die mit deren gesetzlicher Vertretung, der Erbschaftsverwaltung oder der Willensvollstreckung betraut sind

Die in § 186 Abs. 1 StG genannten Personen sind zur Mitwirkung im Inventarverfahren verpflichtet.

Nach § 186 Abs.1a StG haben sie über alle Verhältnisse, die für die Steuerfaktoren der verstorbenen Person von Bedeutung sein können, wahrheitsgetreu Auskunft zu erteilen (Auskunftspflicht). Nach Abs. 1b haben sie Dokumente vorzuweisen (Vorweisungs-/Offenlegungspflicht); sie können auch zur Einreichung der entsprechenden Unterlagen angehalten werden (Einreichungspflicht). Nach Abs. 1c StG schliesslich haben sie Räumlichkeiten und Behältnisse der verstorbenen Person zu öffnen (Öffnungspflicht).

Eine erweiterte Öffnungspflicht trifft Erbinnen und Erben sowie deren gesetzliche Vertretung, die mit der verstorbenen Person in häuslicher Gemeinschaft gelebt oder deren Vermögensgegenstände verwahrt oder verwaltet haben (§ 186 Abs. 2 StG).

§ 186 Abs. 3 StG verpflichtet die genannten Personen, über Nachlassgegenstände, die im Inventar nicht verzeichnet sind, von sich aus Meldung zu erstatten (Meldepflicht). Wer mit der Vertretung der Erbinnen und Erben oder mit der Willensvollstreckung betraut ist, kann sich in der Eigenschaft als Rechtsanwältin/Rechtsanwalt oder Bankinstitut dabei nicht auf das Anwalts- oder Bankgeheimnis berufen.

Schliesslich regelt § 186 Abs. 4 StG im Hinblick auf den Grundsatz des rechtlichen Gehörs die Pflicht zur Anwesenheit bei der Inventaraufnahme (Teilnahme- oder Anwesenheitspflicht). Ist innert nützlicher Frist keine der genannten Personen erreichbar, kann in der Praxis auch eine andere Person beigezogen werden, die über die Verhältnisse der verstorbenen Person Bescheid weiss (z.B. eine Altersheimleiterin, wenn der Verstorbene im Altersheim lebte und die Erbinnen und Erben zuerst gesucht werden müssen).

Die Mitwirkungspflichtigen haben das Recht, in das Inventarverfahren einbezogen und dort angehört zu werden. Verweigerungen der Mitwirkung sind gegebenenfalls nach den §§ 208 und 214 StG zu ahnden.

3. Mitwirkungspflichten Dritter

Auch Dritte sind im Inventarverfahren wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren auskunfts- und bescheinigungspflichtig. Diese Pflichten sind in § 187 StG in Verbindung mit den §§ 148 und 149 StG geregelt (s. unten Bemerkungen zu § 187 StG).

01.01.2024

Auskunfts- und Bescheinigungspflicht

1. Auskunfts- und Bescheinigungspflichten Dritter

Drittpersonen im Sinn von § 187 Abs. 1 StG sind zunächst den Erbinnen und Erben zuhanden der Inventarbehörde auskunftspflichtig. Gestützt auf § 148 Abs. 2 StG kann die Teilungsbehörde nach erfolgloser Mahnung der Erbinnen und Erben die Bescheinigungen und Auskünfte jedoch direkt von Drittpersonen einholen (§ 187 Abs. 3 StG). Liegen indessen wichtige Gründe vor, kann die Drittperson bereits gestützt auf § 187 Abs. 2 StG, also ohne vorgängige Mahnung der Erbinnen und Erben, die verlangten Angaben direkt der Teilungsbehörde machen. Dadurch kann z.B. die Geheimsphäre der Erblasserin oder des Erblassers gewahrt werden. Die in § 148 Abs. 1 StG genannten Drittpersonen wie Arbeitgeber/in, Gläubiger/in und Schuldner/in sind ausserdem zur Ausstellung schriftlicher Bescheinigungen verpflichtet.

§ 187 StG formuliert keine zeitliche Einschränkung für die Auskunfts- und Bescheinigungspflicht von Drittpersonen.

Auch Drittpersonen können sich im übrigen nach § 214 StG strafbar machen.

2. Berufsgeheimnis

Nach § 187 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 148 Abs. 2 Satz 2 StG bleibt das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis auch im Inventarverfahren grundsätzlich vorbehalten. Davon betroffen sind insbesondere das Bankgeheimnis nach Art. 47 BankG und das Anwaltsgeheimnis. Mit dem Tod der Erblasserin oder des Erblassers werden die Erbinnen und Erben an deren Stelle am Berufsgeheimnis berechtigt. Dies betrifft allerdings nur vermögensrechtliche und den Nachlass betreffende, nicht aber persönliche Angelegenheiten. Verweigern Erbinnen und Erben die Auskunftserteilung durch eine Bank, bleibt der Inventarbehörde die Verfügungssperre über die dort verwahrten Vermögenswerte, bis die Erbinnen und Erben zur Auskunftserteilung bereit sind (Wetzel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b Art. 158 DBG N 8 mit Hinweisen). Vorbehalten bleibt schliesslich auch der Einblick in durch das Berufsgeheimnis geschützte Akten via Amtshilfe (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 137 Nr. 1).

Ein Berufsgeheimnis des Erblassers, einer Erbin oder eines Erben oder der gesetzlichen Vertretung geht nicht weiter als bei deren Veranlagung.

01.01.2024

Mitteilung und Kontrolle

1. Mitteilung

Nach Abschluss des Nachlassinventars werden Abschriften davon an die in § 188 Abs. 1 StG genannten Personen und Behörden zugestellt. Es sind dies insbesondere die Erbinnen und Erben sowie die Veranlagungsbehörden für die Einkommens- und Vermögenssteuer sowie die Erbschaftssteuer.

Die Mitteilung nach § 188 Abs. 1 StG geht an die Veranlagungsbehörde am letzten steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt der verstorbenen Person. Fehlt ein solcher, wird die Steuerbehörde dort informiert, wo die steuerpflichtige Person steuerbare Werte besessen hat (vgl. § 184 Abs. 1 StG).

2. Kontrolle

Aufgabe der Veranlagungsbehörde ist anschliessend die Überprüfung der Erfüllung der Steuerpflicht durch die verstorbene Person (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 183 Nr. 1 Ziff. 1). Dazu kann die Veranlagungsbehörde noch im Inventarverfahren eigene Erhebungen anstellen. Ein Nachsteuerverfahren braucht dazu nicht eingeleitet zu werden. Sie kann das Inventar aufgrund solcher Erhebungen berichtigen oder für Berichtigungen auch an die Inventarbehörde zurückweisen. Nachdem dem Inventar kein Verfügungscharakter zukommt, kann es beliebig berichtigt und ergänzt werden.

Ist das Inventar erstellt, überprüft die Veranlagungsbehörde die Erfüllung der Steuerpflicht durch die Erblasserin oder den Erblasser. Je nach Aussagekraft des Nachlassinventars kann dieses auch an Veranlagungsbehörden zugestellt werden, die in Vorjahren zuständig waren, damit die Kontrolle auch in bezug auf solche Jahre durchgeführt werden kann. Ergibt sich aus der Kontrolle, dass eine Veranlagung der Erblasserin oder des Erblassers zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, kommt es zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Bei geringfügigen Abweichungen von bisher nicht deklarierten Werten (Vermögen bis zu CHF 30'000 und Einkommen bis zu CHF 1'500) kann auf Nachsteuern verzichtet werden. Anders verhält es sich bei Verheirateten. In diesem Fall kann ein vereinfachten Verfahren durchgeführt werden, sofern die entsprechenden Limiten nicht überschritten sind (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3). Die Aufrechnung erfolgt im folgenden Steuerjahr des überlebenden Ehegatten. Der Zuschlag beträgt einen Fünftel.

Stellt die Veranlagungsbehörde fest, dass Vermögenswerte nicht deklariert wurden, die auf den überlebenden Ehegatten oder den verstorbenen und überlebenden Ehegatten lauten und die Limiten des vereinfachten Verfahrens übersteigen (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3), ist der Fall an die Dienststelle Steuern des Kantons, Stabsstelle Recht und Aufsicht, Team Nachsteuern und Steuerstrafen, zwecks Einleitung und Durchführung eines Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens weiterzuleiten.

Nach Durchführung der Überprüfung vermerkt die Veranlagungsbehörde auf dem Nachlassinventar, dass sie die Kontrolle betreffend der Erfüllung der Steuerpflicht vorgenommen hat und bedient das Teilungsamt mit einer Kopie.

01.01.2024

Tatbestand

1. Verfahrenspflichten

Den Straftatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten erfüllt, wer einer Pflicht schuldhaft nicht nachkommt, die ihr oder ihm bereits aufgrund des Steuergesetzes obliegt oder gestützt auf das Steuergesetz durch eine Anordnung auferlegt wurde. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine Generalklausel. Daneben sind die gängigsten Pflichtverletzungen beispielhaft erwähnt. So verhält sich gesetzwidrig, wer

› die Steuererklärung oder die dazu gehörenden Beilagen nicht einreicht (§§ 145 und 146 StG),

› eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllt (§§ 148 - 150 StG) oder

› Pflichten verletzt, die ihr oder ihm als Erbin oder Erben oder Drittperson im Inventarverfahren obliegen (§ 186 und 187 StG).

Daneben sind in der Generalklausel der Verletzung von Verfahrenspflichten und in Abs. 1 a - c die Verletzung weiterer Pflichten der steuerpflichtigen Personen eingeschlossen, wie sie z.B. in den §§ 144 und 147 StG formuliert sind. Danach müssen die steuerpflichtigen Personen alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen und der Veranlagungsbehörde auf Verlangen mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Bescheinigungen vorlegen (§ 147 Abs. 1 und 2 StG). Die Hängigkeit früherer Veranlagungen setzt die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nicht aus (VGE vom 13.2.2001 i.S. B.).

2. Verschulden

Weitere Voraussetzung für die Aussprechung einer Busse nach § 208 StG ist das Vorliegen eines Verschuldens. Eine Pflichtverletzung kann nur dann gebüsst werden, wenn die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig handelt. Nachdem die Verfahrenspflichten im Gesetz oder durch eine Anordnung der Steuerbehörde unmissverständlich formuliert werden und zudem eine Mahnung vorliegen muss (s. unten Ziff. 3), ist der Nachweis eines Verschuldens in der Regel unproblematisch.

3. Mahnung

Objektive Strafbarkeitsbedingung für die Aussprechung einer Busse ist die Mahnung der zuständigen Behörde im Hinblick auf die zu erfüllende Verfahrenspflicht. Eine solche Mahnung muss die Aufforderung an die verpflichtete Person enthalten, das Versäumte innert bestimmter Frist nachzuholen. Lässt sich die steuerpflichtige Person vertreten, ist sowohl sie selbst wie auch ihre Vertretung zu mahnen. Zudem muss der Person der mögliche Rechtsnachteil angedroht, d.h. auf die Verhängung einer Busse hingewiesen werden. Zur Beweissicherung hat die Mahnung mit eingeschriebenem Brief zu erfolgen.

Mit einer Bussenverfügung ist regelmässig die Aufforderung zu verbinden, das Versäumte innert neuer, bestimmter Frist nachzuholen. Eine solche Aufforderung stellt wiederum eine Mahnung dar im Hinblick auf die Verhängung einer zweiten Busse.

Keine Mahnung ist nach § 208 Abs. 2 StG erforderlich bei Verletzung der Aufbewahrungspflicht gemäss § 147 Abs. 3 StG und der Meldepflicht gemäss § 150 Abs. 2 StG. Die verletzte Verfahrenspflicht kann in diesen Fällen nachträglich nämlich gar nicht erfüllt werden, weshalb eine Mahnung eine blosse Formsache darstellen würde und verzichtbar ist.

4. Strafzumessung

§ 208 sieht für die Verletzung von Verfahrenspflichten eine Busse bis zu CHF 1'000 vor, die in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu CHF 10'000 gehen kann. Ob ein schwerer Fall vorliegt, entscheidet sich nach der Bedeutung der verletzten Pflicht im Hinblick auf eine sachgemässe Veranlagung. So sind unter schweren Fällen z.B. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige zu verstehen, die keine Unterlagen einreichen und demnach nur mit grossen Schwierigkeiten eingeschätzt werden können.

Bei der Festlegung der ordentlichen Busse wird grundsätzlich auf das satzbestimmende Einkommen und Vermögen bzw. auf die Gesamtfaktoren von Gewinn und Kapital der Vorperiode abgestellt. Die maximale Busse beträgt nie mehr als 10% des auf die nächsten 10'000 abgerundeten Einkommens, mindestens aber CHF 100. Bei buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Personen beträgt die Busse mindestens CHF 500.

In schweren Fällen oder im Wiederholungsfall ist eine Busse bis zu CHF 10'000 auszusprechen (§ 208 Abs. 1 StG). Ein

Wiederholungsfall liegt dann vor, wenn jemand schon in früheren Steuerperioden wegen einer Steuerwiderhandlung bestraft wurde und dies nicht länger als zehn Jahre zurückliegt.

Für die Strafzumessung kann grundsätzlich von folgenden Tabellen ausgegangen werden. Das satzbestimmende Vermögen/Kapital ist dabei mit einem Zuschlag beim Einkommen/Gewinn zu berücksichtigen, wobei für ein Vermögen/Kapital von CHF 10'000 ein Zuschlag im Einkommen/Gewinn von CHF 500 vorgenommen wird. Bei einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 76'200 und einem satzbestimmenden Vermögen von CHF 124'000 beträgt die erste Busse z.B. CHF 800.

Bussenschema bei Unselbständigerwerbenden

Einkommen CHF	1. Busse CHF	2. Busse CHF	3. Busse CHF	4. Busse CHF	5. Busse CHF	6. Busse CHF	7. Busse CHF
bis 20'000	100	200	300	500	700	900	1'000
bis 29'900	200	400	600	1'000	1'400	1'800	2'000
bis 39'900	300	600	900	1'500	2'100	2'700	3'000
bis 49'900	400	800	1'200	2'000	2'800	3'600	4'000
bis 59'900	500	1'000	1'500	2'500	3'500	4'500	5'000
bis 69'900	600	1'200	1'800	3'000	4'200	5'400	6'000
bis 79'900	700	1'400	2'100	3'500	4'900	6'300	7'000
bis 89'900	800	1'600	2'400	4'000	5'600	7'200	8'000
bis 99'900	900	1'800	2'700	4'500	6'300	8'100	9'000
über 99'900	1'000	2'000	3'000	5'000	7'000	9'000	10'000

Bussenschema bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen (Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige)

Einkommen CHF	1. Busse CHF	2. Busse CHF	3. Busse CHF	4. Busse CHF	5. Busse CHF	6. Busse CHF	7. Busse CHF
bis 20'000	500	600	700	800	900	1'000	1'000
bis 29'900	500	700	900	1'100	1'400	1'800	2'000
bis 39'900	500	700	900	1'500	2'100	2'700	3'000
bis 49'900	500	800	1'200	2'000	2'800	3'600	4'000
bis 59'900	500	1'000	1'500	2'500	3'500	4'500	5'000
bis 69'900	600	1'200	1'800	3'000	4'200	5'400	6'000
bis 79'900	700	1'400	2'100	3'500	4'900	6'300	7'000
bis 89'900	800	1'600	2'400	4'000	5'600	7'200	8'000
bis 99'900	900	1'800	2'700	4'500	6'300	8'100	9'000
über 99'900	1'000	2'000	3'000	5'000	7'000	9'000	10'000

Beispiel 1

Position	CHF
satzbestimmendes Einkommen	24'000
Zuschlag: Vermögen von CHF 0	0
massgebendes Einkommen	24'000
Busse Unselbständigerwerbende	200
Busse Buchführungs-/Aufzeichnungspflichtige	500

Beispiel 2

Position	CHF
satzbestimmendes Einkommen	79'000
Zuschlag: Vermögen von CHF 60'000	3'000
massgebendes Einkommen	82'000
Busse Unselbständigerwerbende	2'400
Busse Buchführungs-/Aufzeichnungspflichtige	2'400

In den Beträgen gemäss vorstehender Tabelle sind die Verfahrenskosten inbegriffen. Wird gegen die Busse Einsprache erhoben, ohne dass die Busse in der Folge ganz aufgehoben werden kann, sind für das Einspracheverfahren Kosten von in der Regel

mindestens CHF 100 aufzuerlegen.

Wird gegen die Busse Einsprache erhoben und die versäumte Handlung nachgeholt, kann die Busse herabgesetzt werden. Im Regelfall wird die ausgesprochene Busse halbiert.

Die Busse kann in selbem Mass herabgesetzt werden, wenn innert der Einsprachefrist eine vollständige Steuererklärung nachgereicht wird, ohne dass formell eine Einsprache erhoben wird.

Das Verschulden und die persönlichen Verhältnisse sind strafmindernd bzw. -verschärfend zu berücksichtigen. Bei sehr leichtem Verschulden, Unerfahrenheit, Unbeholfenheit usw. kann die Busse reduziert werden. Fehlt ein Verschulden, wird die Busse aufgehoben. Bei grobem Verschulden, bei besonders verwerflichem oder renitentem Verhalten oder wenn infolge Nichteinreichens von Unterlagen eine sachgerechte Veranlagung besonders erschwert ist, wird die Busse unter Beachtung des gesetzlichen Bussenmaximums angemessen erhöht. Die Behörde kann von einer Busse absehen, wenn deren Bezug als sehr unwahrscheinlich einzustufen ist, namentlich bei Personen, die wirtschaftliche Sozialhilfe oder Ergänzungsleistungen beziehen.

Bei lediglich beschränkter Steuerpflicht wird nur ausnahmsweise eine Busse ausgesprochen (siehe dazu Ausführungen > LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 145 Nr. 2 Ziff. 3).

Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten sind bei einer Verfahrenspflichtverletzung nicht gemeinsam, sondern individuell mit einer Busse zu bestrafen (LGVE 2012 II Nr. 25; LGVE 2010 II Nr. 27).

Der Vorbehalt des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung in § 208 Abs. 1 StG stellt klar, dass die Aussprechung einer Busse wegen der Verletzung von Verfahrenspflichten unabhängig von jenen beiden Verfahren erfolgt und diese nicht beeinflusst. Die Busse wegen einer Verletzung von Verfahrenspflichten verdeutlicht allenfalls, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist. Die Bemessung einer Busse wegen Steuerhinterziehung erfolgt jedoch unabhängig von der Busse nach § 208 StG.

5. Besondere Fälle

Eine Erbenhaftung für rechtskräftig festgesetzte Bussen besteht nicht.

Juristische Personen und ausländische Personengesamtheiten können mit einer Busse bestraft werden (§ 208 Abs. 3 und 4 StG). Vorbehalten bleibt die Bestrafung der handelnden Organe oder Vertreterinnen und Vertreter wegen Teilnahme. §§ 213 und 217 StG sind sinngemäss anzuwenden (s. dort).

Im Feststellungsverfahren betreffend subjektive Steuerpflicht (Wohnsitz bzw. Aufenthalt, > vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 8 Nr. 1) sowie betreffend Steuerbefreiung einer juristischen Person (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 70 Nr. 3) ist § 208 StG nicht anwendbar. Eine Busse aufgrund Verletzung von Mitwirkungspflichten ist gestützt auf § 51 Abs. 1d VRG auszufällen (KGE vom 28.10.2018 i.S. H.)

01.01.2024

Verletzung von Verfahrenspflichten

Die Verletzung von Verfahrenspflichten wird anders als im DBG (und im StHG) zur Verbesserung der Übersichtlichkeit abschliessend unter einem eigenen Titel in den §§ 208 - 210 geregelt.

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die Verletzung von Verfahrenspflichten einen echten Straftatbestand dar. Die Busse hat präventiven und repressiven Charakter. Daneben soll sie die Durchsetzung von Verwaltungsverfügungen und behördlichen Anordnungen sichern, dient also der Ausübung von Verwaltungszwang (LGVE 1994 II Nr. 21). Die doppelte Funktion der Busse nach §§ 208 - 210 StG führt dazu, dass die steuerpflichtige Person einerseits auch dann gebüsst werden kann, wenn sie nach Ablauf der Frist die behördlich angeordnete Handlung vornimmt. Andererseits kann eine Milderung im Strafmass eintreten, wenn eine bisher missachtete gesetzliche Pflicht nachträglich, aber vor Eintritt der Rechtskraft des Bussenentscheids erfüllt wird (StR 51, 481).

01.01.2024

Steuerstrafrecht

Unter dem Titel Steuerstrafrecht sind im total revidierten Steuergesetz die drei Straftatbestände der Verletzung von Verfahrenspflichten (§§ 208 ff.), der Steuerhinterziehung (§§ 211 ff.) und der Steuervergehen (§§ 225 ff.) zusammengefasst.

Die Bestimmungen des Steuergesetzes über das Steuerstrafrecht gelten noch für weitere Steuern. Sowohl das Grundstückgewinn- wie auch das Handänderungssteuergesetz verweisen für die Steuerstrafen auf das Steuergesetz (§ 39 Abs. 1 GGStG und § 14 Abs. 1 HStG).

01.01.2024

Verfahren

1. Entscheid

Der Bussenentscheid wird der steuerpflichtigen Person und gegebenenfalls deren Vertreterin oder Vertreter zugestellt. Der Entscheid muss nicht unterschrieben werden (ZR [Blättler für zürcherische Rechtsprechung] 93,70). Was das Verfahren betrifft, sind die Vorschriften der §§ 218 ff. StG im übrigen sinngemäss anwendbar.

Bei Aussprechung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten können Kosten auferlegt werden (§ 209 Abs. 1 StG); > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 208 Nr. 1 Ziff. 4).

2. Rechtsmittel

Die Fristen für die Einsprache und die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betragen 30 Tage (§ 209 Abs. 2 und 3 StG). Wo sich die Einsprache gegen einen Entscheid der Dienststelle Steuern des Kantons richtet, ist diese auch für das Einspracheverfahren zuständig.

Das Nachreichen einer vollständigen Steuererklärung innert 30 Tagen seit Zustellung der Busse wegen Nichteinreichen der Steuererklärung wird als Einsprache gegen die Bussenverfügung behandelt.

Für die Einsprache können die §§ 154 - 157 StG und für die Beschwerde die §§ 164 ff. StG herangezogen werden.

01.01.2024

Verjährung und Bezug

1. Verjährung

Die Strafverfolgung verjährt drei Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt worden sind (§ 210 Abs. 1 StG). Das bedeutet, dass die Verjährungsfrist mit dem rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens zu laufen beginnt. Erfolgt vor Ablauf der Verjährung durch die zuständige Behörde, d.h. innerhalb von drei Jahren, eine Verfügung, tritt die Verjährung nicht mehr ein.

Die Strafverfolgungshandlung muss gegenüber der steuerpflichtigen Person selbst oder gegenüber jener Person erfolgen, welche vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, dabei Hilfe leistet oder als Vertreterin oder Vertreter der steuerpflichtigen Person ein Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt (s. dazu § 213 StG).

2. Bezug

Die Busse wegen der Verletzung von Verfahrenspflichten wird von der Behörde bezogen, welche die Staatssteuer erhebt. Der Bussenertrag fällt zu gleichen Teilen an den Staat und an die Einwohnergemeinde.

Die Bezugsverjährung richtet sich nach § 143 StG.

01.01.2025

Vollendete Steuerhinterziehung

1. Allgemeines

Unter dem Titel der vollendeten Steuerhinterziehung wird mit Busse bedroht, wer

1. als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist,
2. als zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt oder
3. vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass bewirkt.

Das Steuergesetz unterscheidet in § 211 unter dem Titel der vollendeten Steuerhinterziehung demnach drei Übertretungstatbestände. Die Absätze 1a - c stellen Erfolgsdelikte dar, indem sie einen Steuerausfall beim Gemeinwesen voraussetzen. Tritt der Deliktserfolg nicht ein, liegt bloss versuchte Steuerhinterziehung vor (s. § 212 StG). Nach Absatz 1b genügt bereits die Gefährdung des Steueranspruchs des Staates zur Vollendung des Delikts.

Die Steuerhinterziehung nach § 211 Abs. 1a StG kann als Unterlassungsdelikt ausgeübt werden, wenn eine steuerpflichtige Person z.B. ihre Mitwirkungspflichten missachtet und ihre Steuererklärung oder Belege nicht einreicht. Ein Handlungsdelikt liegt dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person den ungerechtfertigten Steuervorteil durch falsche Angaben erlangt. Die Steuerverkürzung nach Absatz 1a und die Quellensteuergefährdung nach Absatz 1b sind als echte Sonderdelikte ausgestaltet. Täter kann nur sein, wer in einem bestimmten Steuerrechtsverhältnis selber steuerpflichtige Person ist oder als Erbin oder Erbe in deren verfahrensrechtliche Stellung eintritt (Abs. 1a) oder wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist (Abs. 1b). Die steuerpflichtige Person selbst zählt bei der Quellensteuergefährdung nicht zum Täterinnen- oder Täterkreis (vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 175 DBG N 1 ff.).

2. Objektiver Tatbestand

2.1 Das strafbare Verhalten

2.1.1 Steuerhinterziehung im engeren Sinn

Bei einer Steuerhinterziehung im engeren Sinn nach § 211 Abs. 1a bewirkt eine steuerpflichtige Person eine Steuerverkürzung. Dieses Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen. Im einen wie im anderen Fall muss es indessen zu einer Verletzung von Verfahrenspflichten (§§ 144 - 150 StG) kommen. Die Steuerverkürzung setzt voraus, dass sich ein steuerauslösender Tatbestand verwirklicht, diese Tatsache den Steuerbehörden jedoch pflichtwidriger Weise nicht bekannt gegeben wird. Eine Steuerhinterziehung geschieht also regelmässig, wenn die steuerpflichtige Person in den Steuererklärungen und den Beilagen dazu keine, unvollständige oder falsche Angaben macht. Werden solche mangelhaften Angaben aus dem Veranlagungsverfahren im Einsprache- oder Beschwerdeverfahren aufrechterhalten, wird der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung weiterhin erfüllt.

Weiss eine Person oder muss sie wissen, dass sie der Steuerpflicht unterliegt und sorgt sie nicht dafür, dass sie eine Steuererklärung erhält (§ 145 Abs. 1 StG), bewirkt sie, dass die Veranlagung zu Unrecht unterbleibt. Dasselbe trifft zu, wenn sie zu Unrecht eine Streichung aus dem Steuerregister herbeiführt. Solche Handlungen können auch von beschränkt Steuerpflichtigen begangen werden.

Zu beachten ist stets § 147 Abs. 1 StG, wonach die steuerpflichtige Person alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

Stellt sich nach einer Ermessensveranlagung (§ 152 Abs. 2 StG) heraus, dass die Steuerfaktoren nicht vollständig erfasst worden sind und dies die steuerpflichtige Person gewusst hat oder bei gebührender Aufmerksamkeit hätte wissen müssen und sie somit die mangelnde steuerliche Erfassung verschuldet hat, ist der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ebenfalls erfüllt.

Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt indessen in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache. Dasselbe gilt, wenn die Bewertung einer Tatsache als ungenügend erscheint (vgl. § 174 Abs. 2 StG). In diesem Fall muss für die Steuerbehörde aus den Umständen aber erkennbar sein, dass es sich um eine geschätzte Angabe handelt, und sie muss mittels hinreichend genauer Beschreibung des Objekts in die Lage versetzt werden, die Bewertung zu

überprüfen (z.B. durch Drittvergleich). In diesem Sinn erfordert die Vollständigkeit der Steuererklärung auch Angaben zu den Bewertungsgrundlagen für eine Schätzung.

Die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person machen sie zur Garantin des geschützten Rechtsguts, des Steueranspruchs des Gemeinwesens. Damit ist sie gehalten, eine ungenügende Besteuerung nach Möglichkeit zu verhindern und - für sie erkennbar - unzutreffende Veranlagungsverfügungen anzufechten. Lässt sie eine solche unwidersprochen in Rechtskraft erwachsen, verletzt sie die Pflicht, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 147 Abs. 1 StG). Die Garantenstellung fällt bei Vornahme der Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen nicht dahin.

2.1.2 Quellensteuergefährdung
Das strafbare Verhalten besteht bei der Quellensteuergefährdung nach § 211 Abs. 1b StG darin, dass die zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person einen Steuerabzug vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht vollständig vornimmt. Es handelt sich um ein schlichtes Tätigkeitsdelikt.

Mit dem Straftatbestand der Quellensteuergefährdung wird die Verletzung bestimmter Mitwirkungspflichten im Bezugsverfahren der Quellensteuer geahndet. Andere Verfahrenspflichten, namentlich die Ablieferungs- und Abrechnungspflicht (§ 114 Abs. 1c StG) und die Auskunftspflicht (§ 115 StG) werden geschützt durch die Strafdrohung des § 208 StG. Werden abgezogene Steuern dagegen veruntreut, liegt ein Steuervergehen nach § 226 StG vor (s. dort).

2.1.3 Bezugsverkürzung
Der Straftatbestand von § 211 Abs. 1c StG nimmt Bezug auf § 200 StG über den Erlass und § 202 StG über die Rückerstattung. Den Unrechtsgehalt bezieht die strafbare Handlung hier aus dem Steuerausfall oder dem ungerechtfertigten Steuervorteil der Täterin oder des Täters.

Nicht mit Strafe bedroht ist das Erwirken einer ungerechtfertigten Stundung (§ 199 StG).

2.2 Auswirkung des strafbaren Verhaltens (Steuerverkürzung)
Bei der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinn von § 211 Abs. 1a StG führt das Verhalten der steuerpflichtigen Person dazu, dass die Steuerbehörde über rechtserhebliche Tatsachen (z.B. Wohnsitz, Betriebsstätte, Einkünfte oder Vermögenswerte) keine Kenntnis hat oder über unrichtige oder unvollständige Angaben verfügt. Dies führt zum Erfolg des strafbaren Verhaltens, der in einer ungenügenden oder unterbliebenen Veranlagung besteht. Vollendet ist das Delikt beim Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung.

2.3 Kausalzusammenhang
Der Straftatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist nur dann erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg, d.h. dem Steuerausfall, ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen demnach geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen. Bei Unterlassung einer gebotenen Handlung ist vorausgesetzt, dass die Vornahme dieser Handlung die zur Rechtsgutverletzung führende Gefahr beseitigt oder doch vermindert hätte.

Hat eine steuerpflichtige Person die ihr für das Veranlagungsverfahren gesetzlich auferlegten Deklarations-, Auskunfts- und Beweisleistungspflichten verletzt, wird der adäquate Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung nicht dadurch unterbrochen (sinngemäss zufolge Drittursache), dass die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat. Daran ändert nichts, dass sie die ungenügende Deklaration durch zusätzliche Abklärungen oder durch Folgerungen von deklarierten Steuerfaktoren (z.B. Vermögen und dessen Zunahme) auf nicht oder nicht vollständig deklarierte Steuerfaktoren (z.B. Einkommen) hätte erkennen können. Die Veranlagungsbehörde darf darauf vertrauen, dass die steuerpflichtige Person zutreffend deklariert und wahrheitsgemässe Auskünfte erteilt. Anders liegt ein Fall, wenn die Unklarheit und die Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts geradezu in die Augen springen, so dass die unterbliebene Sachverhaltsabklärung als grobe Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht erscheint.

3. Subjektiver Tatbestand (Verschulden)

3.1 Allgemeines
Die vollendete Steuerhinterziehung ist sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Begehung strafbar. Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, also nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB.

Wurden verschiedene Steuerfaktoren hinterzogen, sind etwaige Unterschiede hinsichtlich des Verschuldens zu berücksichtigen. Ebenso ist beim Verschulden hinsichtlich des Zeitverlaufs zu differenzieren. Wurde beispielsweise eine Position anfangs fahrlässig nicht deklariert (z.B. periodische Nebeneinkünfte), kann in späteren Steuerperioden in bezug auf die gleichen Positionen vorsätzliche Hinterziehung vorliegen.

Das Verschulden gründet auf einem inneren Vorgang bei der Täterin oder beim Täter. Fehlt ein glaubwürdiges Geständnis, muss auf das Verschulden aufgrund von äusseren Tatsachen und Abläufen (Indizien) geschlossen werden.

3.2 Vorsatz
Vorsätzlich handelt nach Art. 12 Abs. 2 StGB, wer eine Tat mit Wissen und Willen ausführt.

Ist der Wille der steuerpflichtigen Person ausdrücklich und bewusst auf das strafbare Verhalten ausgerichtet, liegt direkter Vorsatz vor. Es macht in diesem Fall keinen Unterschied, ob die Tatbegehung als solche selbständiges Handlungsziel ist oder ob sie lediglich notwendiges Mittel zur Verwirklichung eines anderen Ziels darstellt (ein Arbeitgeber z.B. deklariert Einnahmen nicht, da er Arbeitsplätze erhalten will). Die direkt vorsätzliche Tatbegehung zielt auf die Tatbestandsverwirklichung hin. Die eventualvorsätzliche Tatbegehung dagegen liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. In diesem Fall sieht die Täterin oder der Täter die Verwirklichung eines Tatbestands zwar nicht mit Gewissheit voraus, hält sie aber doch ernsthaft für möglich und billigt sie.

Für die Folgerung vom Wissen auf den Willen der Täterin oder des Täters hat das Bundesgericht festgehalten, der Nachweis des Vorsatzes sei erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass die steuerpflichtige Person sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Diesfalls ist davon auszugehen, sie habe eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Die Abklärung der Verhältnisse muss ergeben, dass das Vorgehen der steuerpflichtigen Person nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann. Dies setzt voraus, dass die Steuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts erkennbar war. Es ist das gesamte Deklarationsverhalten zu berücksichtigen. Der allgemeinen Lebenserfahrung folgend ist der auf eine Steuerverkürzung gerichtete Wille etwa dann zu bejahen, wenn jemand aufgrund einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung wissentlich eine unvollständige Steuererklärung einreicht (Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 175 DBG N 31; vgl. auch StE 1988 B 101.2 Nr. 6 und StE 1991 B 101.2 Nr. 12).

3.3 Fahrlässigkeit
Nach Art. 12 Abs. 3 StGB begeht ein Delikt fahrlässig, wer die Folge ihres oder seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht (unbewusste Fahrlässigkeit) oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (bewusste Fahrlässigkeit). Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn die Täterin oder der Täter die Vorsicht nicht beobachtet, zu der sie oder er nach den Umständen und nach den persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Unbewusst fahrlässig handelt also diejenige steuerpflichtige Person, welche die strafrechtlich relevante Folge ihres Verhaltens nicht bedenkt. Erkennt sie dagegen diese Gefahr, setzt sich aber darüber hinweg im Vertrauen auf ein Ausbleiben des Erfolgs, handelt sie bewusst fahrlässig. Die Täterin oder der Täter zählt aber darauf, dass der als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte Erfolg nicht eintritt. Dieses Vertrauen fehlt beim Eventualvorsatz (s. oben Ziff. 3.2). Dieser ist umso eher zu bejahen, je höher die erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Erfolgs anzusetzen und als je bedeutender die Sorgfaltspflichtverletzung zu würdigen ist. Dies dürfte etwa dann zutreffen, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig seien.

An das Mass der gebotenen Sorgfalt sind im Steuerrecht hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einmal aus der im Gesetz statuierten umfassenden Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person. Mit der Unterschrift auf Steuerbelegen gibt diese nämlich jeweils die Zusicherung ab, das entsprechende Formular vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Folgerichtig kann sich die steuerpflichtige Person nicht damit entschuldigen, keine Fachfrau oder kein Fachmann in Steuerfragen zu sein. Insbesondere kann sie sich im Hinblick auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung von ihrer Sorgfaltspflicht nicht dadurch dispensieren, dass sie zur Besorgung ihrer Steuerangelegenheiten eine Vertreterin oder einen Vertreter beizieht. Auch in diesem Fall muss sie die Erfüllung der steuerlichen Pflichten im Auge behalten und sich wenigstens von Zeit zu Zeit beim Steuervertreter über den Stand der Steuersachen erkundigen. Fahrlässig (oder sogar vorsätzlich) handelt demnach, wer sich um die Steuerangelegenheit nicht kümmert und etwa Steuererklärungen unbesehen unterzeichnet. Die Sorgfaltspflicht betrifft aber nicht nur die Überprüfung des Arbeitsergebnisses der Vertreterin oder des Vertreters, sondern setzt schon bei Auswahl und Instruktion der vertretenden Person ein. Es dürfen dieser namentlich keine Aufgaben übertragen werden, die sie mangels entsprechender Informationen nicht korrekt erfüllen kann. In solchen Fällen kann bewusste Fahrlässigkeit oder sogar Eventualvorsatz seitens der steuerpflichtigen Person vorliegen. Zu beachten ist, dass die pflichtgemässe Steuerdeklaration bereits mit der korrekten Ausführung der erforderlichen Vorbereitungshandlungen, z.B. der Buchführung und dem Sammeln von Belegen, einsetzt. Das Steuerverfahren als Massenverwaltungsverfahren ist im übrigen in hohem Mass von der Mitwirkungsbereitschaft und Zuverlässigkeit der steuerpflichtigen Personen abhängig.

Die Fahrlässigkeit kann von der groben Nachlässigkeit bis zur leichtesten Unaufmerksamkeit reichen. Der Grad der Fahrlässigkeit und somit der Grad des Verschuldens spielt bei der Strafzumessung eine Rolle. Von leichter Fahrlässigkeit spricht man bei einer Fehlreaktion, die auch einem gewissenhaften und zuverlässigen Menschen einmal unterlaufen kann (es kann passieren). Grobfahrlässig verhält sich, wer eine elementare Vorsichtspflicht verletzt, deren Beachtung sich jedem verständigen Menschen in der gleichen Lage aufdrängt (es darf nicht passieren).

4. Strafzumessung

4.1 Allgemeines
Die Bemessung der Busse erfolgt ausgehend von einer Regelbusse grundsätzlich nach den allgemeinen Prinzipien des Strafrechts und muss zu einer angemessenen, verhältnismässigen Strafe führen und ein Höchstmass an Gleichheit gewährleisten. Sie muss überzeugend begründet und dadurch überprüfbar sein. Die Strafzumessung orientiert sich am Verschulden der steuerpflichtigen Person. Art. 47 ff. StGB werden dabei herangezogen. Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse einer steuerpflichtigen Person werden demnach berücksichtigt, bei juristischen Personen auch das Verschulden der für sie handelnden Personen.

4.2 Strafrahmen
Der Strafrahmen ist nicht betragsmässig festgelegt. Die Busse beträgt zunächst in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer und orientiert sich damit an der objektiven Schwere der Steuerhinterziehung. Liegen Strafminderungs- oder -erhöhungsgründe vor, kann sie bis auf einen Drittel der hinterzogenen Steuer ermässigt oder bis auf das Dreifache erhöht werden (§ 211 Abs. 2 StG). In besonderen Fällen kann auch dieser Strafrahmen noch unterschritten werden (s. unten Ziff. 4.4 und 4.5).

Die hinterzogene Steuer bezeichnet den ungerechtfertigten Steuervorteil, der sich aus schuldhaftem Verhalten der Täterin oder des Täters ergibt. Da sie den Deliktsbetrag eines Straftatbestandes darstellt, ist der vorenthaltene Steuerbetrag nur in dem Ausmass hinterzogene Steuer, als er nach steuerstrafprozessualen Regeln als durch strafbares Verhalten erwirkt nachgewiesen werden kann. Ein im Nachsteuerverfahren nach pflichtgemässem Ermessen aufgerechneter Betrag kann daher nicht die hinterzogene Steuer darstellen. Hingegen ist es im Rahmen der freien richterlichen Beweiswürdigung auch im Hinterziehungsverfahren zulässig, Einkommens- und Vermögensteile, die verheimlicht worden sind, zu schätzen (RB 1996 Nr. 45).

4.3 Strafminderung und Straferhöhung
Innerhalb des gesetzlichen Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer geht die Strafzumessung von der Regelbusse des Einfachen der hinterzogenen Steuer aus. Dieses soll angewendet werden bei Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe. In der Regel werden aber Gründe vorliegen, die zu einem Abweichen von der Regelbusse führen.

Grundlage für die Strafzumessung sind Art. 47 ff. StGB. Danach sind insbesondere das Verschulden sowie die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Täterin oder des Täters zu berücksichtigen (s. dazu auch BGE 117 IV 112 und 118 IV 14).

4.3.1 Verschulden
Die Schwere des Verschuldens bildet den Strafzumessungsgrund mit grossem Gewicht. Dieses kommt nämlich bereits im Betrag der hinterzogenen Steuer und damit in der Regelbusse zum Ausdruck. Nach Art. 47 StGB wird die Strafe ausserdem nach dem Verschulden der Täterin oder des Täters zugemessen.

Zunächst ist zu unterscheiden, ob Vorsatz oder Fahrlässigkeit vorliegt. Letztere erlaubt regelmässig eine Strafminderung. Eventualvorsatz ist eine Form des Vorsatzes und führt anders als die Fahrlässigkeit nicht zu einer Strafminderung.

Weiter ist zu berücksichtigen, wie planmässig eine Täterin oder ein Täter bei der Steuerhinterziehung vorgegangen sind. Besondere Machenschaften, z.B. die Verschiebung von Vermögen zwischen Schwarzkonten, wirken sich erschwerend aus. Schweres Verschulden liegt auch vor, wo planmässig, während Jahren unrichtige Jahresrechnungen eingereicht werden, dies unabhängig davon, ob auch Steuerbetrug gegeben ist. Wohlverhalten seit einer einmaligen Verfehlung kann als Zeichen geringeren Verschuldens gewertet werden.

Grundsätzlich zu berücksichtigen ist, dass Selbständigerwerbende und juristische Personen für die Verschleierung ihrer Steuerfaktoren weit mehr Möglichkeiten haben als natürliche Personen mit Lohnausweis. Wird von solchen Möglichkeiten unzulässigerweise Gebrauch gemacht, ist es folgerichtig, dass ihr Verschulden grundsätzlich schwerer gewichtet wird.

Straferhöhend wirkt sich die Wiederholung einer Bestrafung wegen einer Steuerwiderhandlung aus. Eine steuerpflichtige Person wird hier also erneut straffällig, nachdem sie schon früher wegen einer Steuerwiderhandlung gebüsst wurde. Keine Wiederholung in diesem Sinn stellt eine fortgesetzte Steuerhinterziehung dar, z.B. die jahrelange Nichtdeklaration eines Schwarzgeldkontos. Ebenfalls straferhöhend wirkt sich die Steuerhinterziehung durch Einlegung eines Rechtsmittels aus. Erwirkt eine steuerpflichtige Person durch Einsprache oder Beschwerde eine zu niedrige Veranlagung, liegt darin ein erschwerendes Moment.

Verminderte Zurechnungsfähigkeit oder Unzurechnungsfähigkeit führt im Bereich der Steuerhinterziehung wie im ordentlichen Strafrecht zu einer Herabsetzung der Busse, unter Umständen sogar zu deren vollständigem Wegfall (vgl. Art. 19 StGB). Aufgrund von ärztlichen Zeugnissen ist im Einzelfall zu prüfen, ob und in welchem Ausmass eine Strafmilderung gewährt werden kann.

4.3.2 Persönliche Verhältnisse
Zu Strafminderungen ebenso wie -erhöhungen können die persönlichen Verhältnisse einer Täterin oder eines Täters im Zeitpunkt der Tat führen. Zu beachten sind Alter und Gesundheit (z.B. Krankheiten, die bei der Steuerhinterziehung bereits vorlagen oder

später eintraten), Familienstand und Familienpflichten (z.B. Anzahl Kinder, Unterhaltsverpflichtungen), aber auch die Vorbildung und besondere kaufmännische oder steuerliche Fachkenntnisse.

4.3.3 Wirtschaftliche Verhältnisse

In den wirtschaftlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person spiegelt sich ihre Strafempfindlichkeit, ist doch bei der Strafzumessung die Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters zu berücksichtigen (Art. 47 Abs. 1 StGB). Der wirtschaftlichen leistungsfähigeren Person ist bei gleichem Verschulden eine höhere Busse aufzuerlegen als einer weniger bemittelten, denn nur so werden beide gleich stark betroffen.

Bei der Prüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person kommt es auf das laufende Einkommen und das gegenwärtige Vermögen an. Der Vermögensstatus fällt insbesondere dann ins Gewicht, wenn eine Busse in Aussicht steht, welche nicht aus den laufenden Einkünften entrichtet werden kann. Die Feststellung des Vermögens hat anhand von Marktwerten zu erfolgen.

4.3.4 Verhalten nach der Tat

Besondere Beachtung soll das Verhalten einer steuerpflichtigen Person nach der Tat finden. Dieses kann sich sowohl strafmindernd als auch straferhöhend auswirken. Kooperatives Verhalten, z.B. ein Geständnis oder die bereitwillige Mitwirkung bei behördlichen Ermittlungen, führt regelmässig zu einer Strafminderung (zur Selbstanzeige s. unten Ziff. 4.4). Dabei ist zu berücksichtigen, ob die Täterin oder der Täter der Behörde auch Zugang zu Informationen verschafft, an welche diese auf andere Weise nicht gelangen könnte.

Nicht kooperatives Verhalten bildet grundsätzlich keinen Straferhöhungsgrund. Soweit ein widerspenstiges Verhalten über blosses Nichtmitwirken hinausgeht, kann dies indessen als Zeichen mangelnder Einsicht in das begangene Unrecht gewürdigt werden und zu einer Straferhöhung führen.

4.3.5 Richtlinien für die Strafzumessung

Ausgehend von der Regelbussse (vgl. Ziffer 4.3) können die einzelnen Strafverschärfungsgründe in der Regel wie folgt gewichtet werden:

Strafverschärfungsgründe		Zuschlag
+	Schwerwiegende Verfehlung	100 bis 200%
+	Persönliche Verhältnisse*	bis 100%
+	Hinterzug durch Einlegung eines Rechtsmittels	bis 100%
+	Wiederholungsfall (pro Fall)	100%
+	Aktives widerspenstiges Verhalten / Einsichtslosigkeit	bis 100%

* ohne wirtschaftliche Verhältnisse (vgl. dazu Ziffer 4.3.3)

Ausgehend von der Regelbusse (vgl. vorstehend Ziffer 4.3) können die einzelnen Strafmilderungsgründe in der Regel wie folgt gewichtet werden:

Strafmilderungsgründe		Reduktion
-	Grobe Fahrlässigkeit	bis 50%
-	Leichte Fahrlässigkeit	bis 100%
-	Kooperation	bis 50%
-	Persönliche Verhältnisse*	bis 100%
-	Längere Zeitspanne korrekten Verhaltens gegenüber dem Fiskus seit Hinterziehung	bis 50%
-	Verminderte Zurechnungsfähigkeit	bis 100%
-	Handeln auf Veranlassung von Personen, von denen die steuerpflichtige Person in irgendeiner Form abhängig ist (dazu gehören nicht die Steuerberater/innen)	bis 100%

* ohne wirtschaftliche Verhältnisse (vgl. dazu Ziffer 4.3.3)

4.4 Selbstanzeige (strafbare)

Zeigt sich jemand selber an, ist zwischen erstmaligen (straflosen) Selbstanzeigen (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2) und weiteren Selbstanzeigen im Sinn von § 211 Abs. 4 StG zu unterscheiden. Erfolgte nach dem 1. Januar 2010 bereits einmal eine (straflose) Selbstanzeige, wird die Busse bei jeder weiteren Selbstanzeige auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt. Diese Vereinheitlichung des Strafmasses erfolgt zugunsten der Rechtssicherheit für die sich selbst anzeigenden Personen. Anzeigewillige können die Konsequenzen einer Selbstanzeige auf diese Weise leichter absehen. Dadurch soll bei den steuerpflichtigen Personen der Anreiz geschaffen werden, ihre Verhältnisse aus eigenem Antrieb zu bereinigen. Es gelten die gleichen Voraussetzungen wie bei der straflosen Selbstanzeige (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziff. 1 und Ziffn. 4 bis 6).

4.5 Besonders leichte Fälle

Eine besondere Strafmilderung, d.h. eine Unterschreitung des Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer, sieht § 211 Abs. 4 StG vor. Danach kann in besonders leichten Fällen von der Erhebung einer Busse abgesehen werden.

Ein besonders leichter Fall liegt vor, wenn ein besonders leichtes Verschulden nachgewiesen wird (z.B. sehr leichte Fahrlässigkeit) oder wenn die Busse CHF 1'200 (bei Versuch CHF 750) nicht übersteigt. In besonderen Fällen, z.B. bei schwerem Verschulden oder Wiederholung, kann aber auch eine kleine Busse ausgesprochen werden. Massgebend für die Errechnung dieser Beträge ist jeweils die ganze Nachsteuerperiode, also die gesamte hinterzogene Steuer.

Wenn auf eine Busse nach Luzerner Steuerrecht aus einem der genannten Gründe verzichtet wird, wird in der Regel auch keine Busse nach DBG verhängt. Daneben kann auf die Aussprechung der Nachsteuer und der Busse nach DBG dann verzichtet werden, wenn die Busse nach Luzerner Steuerrecht CHF 1'200 (bei Versuch CHF 750) zwar übersteigt und demnach auch angeordnet wird, Nachsteuer und Busse nach DBG zusammen aber den Betrag von CHF 100 nicht übersteigen.

01.01.2024

Straflose Selbstanzeige

1. Zweck und Geltungsbereich

Zeigt eine steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung an, wird nach § 211 Abs. 3 StG unter gewissen Voraussetzungen (s. Abs. 3a-c) von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige).

Mit der straflosen Selbstanzeige bezweckt der Gesetzgeber, Steuerpflichtige, welche bisher versehentlich oder absichtlich nicht alle Steuerfaktoren korrekt offengelegt hatten, zu motivieren, bisher nicht deklarierte Einkommens- und Vermögens- bzw. Gewinn- und Kapitalbestandteile zu melden, und damit die Steuereinnahmen zu erhöhen.

Damit die Straflosigkeit gewährt werden kann, muss eine Selbstanzeige vorliegen. Die steuerpflichtige Person muss der Steuerbehörde ausdrücklich oder sinngemäss melden, dass eine frühere Veranlagung nicht korrekt ist, weil sie die Steuererklärung nicht vollständig und wahrheitsgemäss ausgefüllt hatte. Es ist kein formeller Antrag nötig und die Selbstanzeige kann auch durch konkludentes Handeln erfolgen (z.B. durch den Hinweis im Wertschriftenverzeichnis "bisher versehentlich nicht deklariert"). Wer jedoch beispielsweise ein bisher verheimlichtes Bankguthaben ohne weitere Bemerkung im Wertschriftenverzeichnis aufführt, erstattet keine Selbstanzeige. Eine Selbstanzeige muss aus eigenem Antrieb erfolgen. Bei grosszügiger Auslegung dieser Voraussetzung ist noch von einer Selbstanzeige auszugehen, wenn diese zwar aus Angst vor einer Denunziation oder vor einer Entdeckung in einem späteren Verfahren erfolgt, aber noch keiner Behörde bekannt ist. Muss eine steuerpflichtige Person aber nach dem normalen Lauf der Dinge damit rechnen, dass eine Behörde (z.B. AHV, Gericht, Staatsanwaltschaft) den Steuerbehörden eine vermutete Unterbesteuerung meldet, kann keine Selbstanzeige mehr eingereicht werden. Meldet also beispielsweise eine steuerpflichtige Person im Hinblick auf ein Scheidungsverfahren den Steuerbehörden, er habe in den letzten 10 Jahren ein bestimmtes Bankkonto jeweils nicht deklariert, kann diese Meldung noch als Selbstanzeige entgegen genommen werden. Meldet sie dies erst auf Aufforderung des Scheidungsrichters, liegt hingegen keine Selbstanzeige mehr vor.

2. Erstmaligkeit und Übergangsrecht

Gemäss § 211 Abs. 3 StG (in der ab 1. Januar 2010 gültigen Fassung) wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn sich eine steuerpflichtige Person erstmals selber anzeigt. Dies gilt nicht nur für Selbstanzeigen, welche nach dem 1.1.2010 eingereicht werden, sondern auch für solche, welche zu einem früheren Zeitpunkt eingereicht aber noch nicht rechtskräftig erledigt wurden. Mangels Übergangsbestimmungen ist in diesem Fall das im Zeitpunkt der Entscheidung mildere Recht anwendbar. In einem solchen Fall ist eine steuerpflichtige Person auf die neuen Bestimmungen aufmerksam zu machen und ihr Gelegenheit zu geben, weitere bisher nicht deklarierte Faktoren zu melden. Von der Straffreiheit kann auch profitieren, wer vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung schon einmal (oder mehrmals) wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden ist. Eine vor 2010 gestützt auf eine Selbstanzeige verfügte und in Rechtskraft erwachsene Busse schliesst nicht aus, dass sich eine steuerpflichtige Person nach 2010 für eine weitere Hinterziehung erstmals im Sinn von § 211 Abs. 3 StG anzeigt und von einer Strafverfolgung abgesehen wird.

Die steuerpflichtige Person, welche steuerbares Einkommen oder Vermögen anzeigt und dafür Straflosigkeit geltend macht, hat schriftlich zu bestätigen, dass sie die Anwendung der Bestimmungen über die straflose Selbstanzeige erstmals verlangt.

Ob die Erstmaligkeit bei einer Selbstanzeige gegeben ist, wird von Amtes wegen geprüft. Fehlt es an der Erstmaligkeit, ist das Steuerstrafverfahren weiterzuführen und der steuerpflichtigen Person diesbezüglich das rechtliche Gehör zu gewähren (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 4.4). Um das Problem der Erstmaligkeit interkantonal prüfen zu können, wird eine schweizerische Datenbank eingerichtet.

3. Absehen von Strafverfolgung

Aus formellen Gründen ist das Absehen von der Strafverfolgung im Rechtsspruch eines Entscheids zu verfügen. Auf diese Weise kann die Konsumation des einmaligen Rechts auf straflose Selbstanzeige festgestellt und zu einem späteren Zeitpunkt nachgewiesen werden. Konkret wird das Absehen von der Strafverfolgung in der Regel auf der Nachsteuerveranlagung unter Verweis auf § 211 Abs. 3 StG festgehalten verbunden mit der Auflage, dass sich die steuerpflichtige Person ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuer bemüht. Sollte die Auflage in der Folge nicht eingehalten werden, ist das Steuerstrafverfahren wieder aufzunehmen und eine Busse zu verfügen.

4. Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt

Eine Voraussetzung für das Absehen von der Strafverfolgung ist nach § 211 Abs. 3a StG, dass die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist. Wenn eine eidgenössische, kantonale oder kommunale Steuerbehörde schon Kenntnis von der Hinterziehung hat oder damit begonnen hat, Abklärungen zu treffen (z.B. sich für eine Revision angemeldet hat, Auflagen erfolgt sind etc.), kann keine Selbstanzeige mehr vorliegen. Es ist deshalb eine Busse von mindestens 1/3 der hinterzogenen Steuern auszusprechen, wobei das kooperative Verhalten der steuerpflichtigen Person bei der Strafzumessung angemessen gewürdigt werden kann.

5. Vorbehaltlose Unterstützung bei der Festsetzung der Nachsteuer

Um Straffreiheit zu erlangen, muss die steuerpflichtige Person nach § 211 Abs. 3b StG ferner die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen. Sie hat alle bisher nicht deklarierten Faktoren offen zu legen und die nötigen oder mittels Auflage verlangten Unterlagen vollständig und fristgerecht einzureichen, soweit ihr dies objektiv möglich ist. Der steuerpflichtigen Person ist zumindest bei einer konkludenten Selbstanzeige die Möglichkeit zu geben, weitere bisher verschwiegene Faktoren zu melden. Meldet sie solche, bleibt sie auch für diese straflos. Merkt die Steuerbehörde bei der Bearbeitung der erstmaligen Selbstanzeige, dass diese nicht vollständig ist bzw. weitere Faktoren hinterzogen wurden, kann bei Fahrlässigkeit trotzdem auf eine Strafe verzichtet werden. Bei Vorsatz ist hingegen auf allen Faktoren eine Busse von mindestens 1/3 auszusprechen, da dann offensichtlich keine Reue und damit auch keine Selbstanzeige gegeben ist. Der steuerpflichtigen Person ist zwingend das rechtliche Gehör zu gewähren.

Stammen die bisher nicht deklarierten Werte aus einer Erbschaft, bei deren Inventaraufnahme sie verheimlicht wurden, und ist die Verjährung der Erbschaftssteuer noch nicht eingetreten, erfolgt eine Orientierung des Teilungsamtes.

Sollten nach rechtskräftiger Erledigung des Nachsteuerverfahrens und gleichzeitigem Absehen von der Strafverfolgung weitere Faktoren selber angezeigt oder von den Behörden aufgedeckt werden, ist diesbezüglich eine Busse auszufällen. Es bleibt bei der Straflosigkeit des ersten Verfahrens und damit auch beim Registereintrag. Im Verfahren der zweiten Selbstanzeige ist eine Busse auszusprechen (bei einer zweiten Selbstanzeige von 1/5, sonst mindestens 1/3 der hinterzogenen Steuer).

6. Ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuern

Nach § 211 Abs. 3c StG muss sich die steuerpflichtige Person schliesslich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen. Sofern die Nachsteuern ausnahmsweise nicht oder nicht vollständig bezahlt werden, muss sich die steuerpflichtige Person von sich aus aktiv bei der Steuerbehörde melden und um Ratenzahlung, Stundung oder Erlass nachsuchen. Meldet sie sich nicht, und muss eine Betreibung eingeleitet werden, dürfte es am ernsthaften Bemühen fehlen, und es wäre das Steuerstrafverfahren wieder aufzunehmen.

7. Rechtsfolgen, falls eine der Voraussetzungen für ein Absehen von der Strafverfolgung fehlt

Es sind folgende Konstellationen möglich:

- keine Erstmaligkeit:
  weil bereits die 2. Selbstanzeige nach 2010 zur Beurteilung vorliegt: Nachsteuer plus Busse von 1/5; falls die Limiten für ein vereinfachtes Verfahren gegeben sind, erfolgt ein Zuschlag von einem Drittel;
- den Steuerbehörden bereits bekannt:
  Nachsteuer plus Busse von mindestens 1/3; falls die Limiten für ein vereinfachtes Verfahren gegeben sind, erfolgt ein Zuschlag von einem Drittel; in der Datenbank erfolgt kein Vermerk über die Selbstanzeige;
- keine vorbehaltlose Unterstützung:
  es liegt überhaupt keine echte Selbstanzeige vor, denn es fehlt an der Reue: Nachsteuer plus Busse von mindestens 1/3; falls die Limiten für ein vereinfachtes Verfahren gegeben sind, erfolgt ein Zuschlag von einem Drittel; in der Datenbank erfolgt kein Vermerk über die Selbstanzeige;
- kein ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuer:
  Busse von 1/5 der hinterzogenen Steuer; ein Vermerk über die Selbstanzeige in der Datenbank wird gelöscht.

8. Straffreiheit für Dritte

Nach § 213 Abs. 3 StG bleiben Personen, die vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiften, dabei Hilfe leisten oder als Vertreterinnen oder Vertreter eine Steuerhinterziehung bewirken oder daran mitwirken, ebenfalls straffrei, sofern es sich um eine erstmalige Selbstanzeige handelt, die Hinterziehung der Steuerbehörde noch nicht bekannt war und diese Personen die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen. Wollen die steuerpflichtige Person und mitwirkende Dritte straflos bleiben, müssen sie gleichzeitig eine Selbstanzeige einreichen, wobei eine sinngemässe Meldung genügt. Andernfalls handelt es sich bei der Person, die zuerst handelt, um eine Selbstanzeige und betreffend die zweite Person liegt eine

Denunziation vor.

Bei Ehegatten, welche je eigene Faktoren hinterzogen haben, gilt die Selbstanzeige für beide Ehegatten, denn in der Regel darf Stellvertretung angenommen werden. Entsprechend konsumieren beide Ehegatten die Erstmaligkeit. Es erfolgen zwei Einträge in die Datenbank. Hat nur einer der Ehegatten Faktoren hinterzogen, gilt die Selbstanzeige nur für ihn, und nur er konsumiert die Erstmaligkeit. Bei getrennten oder geschiedenen Ehegatten ist betreffend den nicht unterzeichnenden Ehegatten von einer Denunziation auszugehen, ausser es liegt erkennbar eine Stellvertretung vor.

9. Besonderheiten bei Organen (§ 217a Abs. 3 und 4 StG)

Wird im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen eine Selbstanzeige eingereicht wird, gehen sowohl die juristische als auch die natürliche Person straffrei aus, sofern mit der Meldung zumindest sinngemäss beide Personen erwähnt werden. Zudem müssen beide Personen die übrigen gesetzlichen Bedingungen erfüllen, insbesondere müssen sowohl die natürliche als auch die juristische Person die Nachsteuern bezahlen. Wird beispielsweise nach rechtskräftiger Einschätzung eines Alleinaktionärs bei der AG eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet, kann der Aktionär keine Selbstanzeige mehr einreichen, da dessen Hinterziehung den Steuerbehörden bekannt ist.

Reicht ein aktuelles oder ein ausgeschiedenes Organ mit Wirkung für eine juristische Person eine Selbstanzeige ein, muss diese, um straffrei zu bleiben, die Behörden vorbehaltlos unterstützen und sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuern bemühen. Das anzeigende Organ muss zudem das ihm persönlich Zumutbare und Mögliche tun, um die Behörden bei der Festsetzung der Nachsteuern zu unterstützen.

Zeigen ehemalige Organe oder Vertretungen die Hinterziehung der juristischen Person an, gehen sie selber, die aktuellen Organe und die juristische Person straffrei aus. Die von aktuellen Organmitgliedern eingereichte Selbstanzeige gilt für sämtliche aktuellen und ausgeschiedenen Organe, welche für die Periode, auf die sich die Selbstanzeige bezieht, im Handelsregister eingetragen waren. Organe und Vertreter konsumieren im Falle einer Selbstanzeige das Recht auf Straffreiheit bezüglich ihrer Organ- und Vertretereigenschaft nur für die betreffende juristische Person. Eine spätere Straffreiheit ist in Bezug auf die Funktion als Organ oder Vertretung anderer juristischer Personen damit nicht ausgeschlossen. Auch gilt mit der Anzeige in einer Organ- oder Vertreterfunktion die Straffreiheit für den privaten Bereich noch nicht als konsumiert.

10. Straffreiheit bei Erbfällen (§ 214 Abs. 1 und 4 StG)

Wer zur Bekanntgabe von Nachlasswerten im Inventarverfahren verpflichtet ist, und solche verheimlicht, sich aber selber erstmals anzeigt, geht ebenfalls straffrei aus, sofern die Widerhandlung noch keiner Steuerbehörde bekannt ist und diese Person die Behörde vorbehaltlos bei der Inventarberichtigung unterstützt. Sofern diese Person im gleichen Zusammenhang eine Steuerhinterziehung begangen hat, entfällt auch diesbezüglich die Strafverfolgung. Zeigt sie sich jedoch später in einem anderen Zusammenhang an, liegt keine erstmalige Selbstanzeige mehr vor. Es ist eine Busse von 1/5 der hinterzogenen Steuer auszusprechen.

11. Straffreiheit bezüglich weiterer Delikte (§ 225 Abs. 3 und 226 Abs. 3 StG)

Trotz Einführung der straflosen Selbstanzeige bleiben allfällige Mehrwertsteuern, AHV-Beiträge, Verrechnungssteuern, Erbschaftssteuern etc. geschuldet. Wird eine Selbstanzeige gemacht, und zeigt sich, dass jemand zu Unrecht staatliche Leistungen wie Prämienverbilligungen für die Krankenversicherung oder AHV-Ergänzungsleistungen bezogen hat, sind diese rückforderbar. Hingegen bleiben alle zum Zwecke der angezeigten Steuerhinterziehung begangenen weiteren Delikte straffrei. Ausgehend vom Sinn der Gesetzesbestimmungen müssen auch diejenigen Delikte straffrei bleiben, welche in Handlungseinheit (zeitgleich) mit der Steuerhinterziehung begangen wurden. Deshalb unterbleibt eine Strafverfolgung nicht nur für den Steuerbetrug und die Urkundenfälschung, sondern auch für AHV-Delikte, Mehrwertsteuerhinterziehung und Abgabebetrug. Hingegen bleibt das betrügerische Erschleichen von staatlichen Leistungen weiterhin strafbar, weil diesbezüglich in aller Regel nicht nur die Steuererklärung falsch ausgefüllt wird, sondern auch noch ein ausdrücklicher Antrag gestellt wird. Im Übrigen profitiert von der Straffreiheit bezüglich Steuerbetrug und Urkundenfälschung nur diejenige Person, die die Selbstanzeige einreicht. Bei allfälligen Dritten entfällt die Strafverfolgung nur, wenn sie sich gleichzeitig mit der steuerpflichtigen Person selber anzeigen. Auch bei der Quellensteuerveruntreuung müssen alle gesetzlichen Bedingungen (d.h. Erstmaligkeit, keiner Steuerbehörde bekannt, vorbehaltlose Unterstützung der Steuerbehörden und ernsthaftes Bemühen um die Bezahlung der veruntreuten Beträge) erfüllt sein.

12. Zuständigkeit

Zuständig für die Durchführung des Verfahrens bei strafloser Selbstanzeige ist die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Stabsstelle Recht + Aufsicht, Team Nachsteuern + Steuerstrafen, oder die Veranlagungsbehörde in Fällen, die im vereinfachten Verfahren erledigt werden können (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3). Die Veranlagungsbehörde meldet im vereinfachten Verfahren erledigte Selbstanzeigen der Dienststelle Steuern, damit diese den Eintrag in die Datenbank für straflose

Selbstanzeigen veranlasst.

13. Datenbank für straflose Selbstanzeige

Da sichergestellt werden muss, dass eine Person nur "einmal im Leben" von einer straflosen Selbstanzeige profitieren kann, wird eine gesamtschweizerische Datenbank eingerichtet, die folgende Daten enthält**:**

1. AHV-Nummer (neu) / sobald verfügbar: einheitliche Unternehmensidentifikationsnummer UID
2. Name / Firma
3. Vorname
4. Ledigenname
5. Geburtsdatum / Datum des Handelsregistereintrages
6. Meldende kantonale Steuerverwaltung (Kanton und verantwortliche Person)
7. Datum der Nachsteuerverfügung (mit Zustellnachweis)
8. Bemerkungen (z.B. Organe der juristischen Person)
9. Kopie der Straflosigkeitsverfügung (als Beilage)

Die Einträge werden durch die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Stabsstelle Recht + Aufsicht, Team Nachsteuern + Steuerstrafen, veranlasst.

01.01.2024

Steuerhinterziehung

Die Steuerhinterziehung ist in den §§ 211 - 224 StG in Anlehnung an die bereits seit 1995 anwendbare Regelung des DBG neu formuliert worden. Materiell ist hier allerdings keine wesentliche Änderung gegenüber dem alten kantonalen Recht zu erblicken.

Versuchte Steuerhinterziehung

1. Allgemeines

Der Übergang von der straflosen Vorbereitung zum strafbaren Versuch einer Steuerhinterziehung findet statt, wenn die zur Tat entschlossene steuerpflichtige Person mit der Ausführung der Tat beginnt. Bei der Steuerhinterziehung erfolgt dies regelmässig mit der Einreichung der Steuererklärung; als Beginn des Versuchs denkbar ist aber etwa auch das Erteilen einer Auskunft. Auch die Verletzung einer Verfahrenspflicht durch vorsätzliche Unterlassung kann einem Hinterziehungsversuch gleichkommen.

2. Tatbestand

2.1 Objektiver Tatbestand

Der Versuch einer Steuerhinterziehung liegt vor, wenn die Hinterziehungshandlung der steuerpflichtigen Person vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt wird. Der Taterfolg bleibt in diesem Fall aus, da eine unvollständige Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist oder eine unterbliebene Veranlagung noch nicht verjährt ist. Sobald zur Herbeiführung einer gesetzmässigen Veranlagung nur noch das Nachsteuerverfahren zur Verfügung steht, gilt die Steuerverkürzung als vollendet.

Ist die Einsprachefrist nach § 154 Abs. 1 StG von 30 Tagen unbenutzt verstrichen, tritt die Rechtskraft einer Veranlagung ein. Wird eine Hinterziehung erst später entdeckt, liegt bereits eine vollendete Steuerhinterziehung vor.

Im übrigen kann im Hinblick auf den objektiven Tatbestand auf die Bemerkungen zu § 211 StG verwiesen werden.

2.2 Subjektiver Tatbestand

Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 3.2 und unten Ziff. 4). Die steuerpflichtige Person kann sich der Verantwortung für eine vollständige Deklaration ihres Einkommens nicht dadurch entziehen, dass sie die Erstellung der Buchhaltung und der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhandbüro überträgt. Wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig bzw. ob die für sie abgegebene Jahresrechnung und Steuererklärung vollständig sind, nimmt sie den Versuch einer Steuerkürzung eventualvorsätzlich in Kauf (BGE vom 13.11.2001 i.S. X.).

3. Sanktion

Wie bei der vollendeten Steuerhinterziehung bemisst sich die Busse bei der versuchten Steuerhinterziehung nach dem zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag. In einem ersten Schritt ist demnach die Busse zu ermitteln, die bei vollendeter Begehung auszusprechen wäre (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 4).

Nach § 212 Abs. 2 StG ist diese Busse für die hypothetische vollendete Steuerhinterziehung anschliessend auf 2/3 zu reduzieren. Der Strafrahmen reicht demnach von 2/9 bis zum Zweifachen der hinterzogenen Steuer.

4. Einfaches Verfahren

Liegt eine versuchte Steuerhinterziehung vor und gibt es keine Anhaltspunkte, dass dem Versuch eine vollendete Steuerhinterziehung vorausging, steht zur Vereinfachung und Beschleunigung ein spezielles Verfahren zur Verfügung. Im Unterschied zum vereinfachten Verfahren für die vollendete Steuerhinterziehung (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3) wird das einfache Verfahren für die versuchte Steuerhinterziehung unabhängig vom Deliktsbetrag angewendet. Es bestehen keine betraglichen Limiten.

Voraussetzung für die Verhängung einer Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung ist ein Verschulden in Form des Vorsatzes (siehe oben Ziff. 2.2). Fahrlässigkeit reicht nicht aus. Vorsatz liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person mit Wissen und Willen gehandelt hat. Die Veranlagungsbehörde soll sich im Rahmen des einfachen Verfahrens soweit als möglich davon überzeugen, dass tatsächlich vorsätzlich versucht worden ist, Steuern zu hinterziehen, bevor eine Busse ausgesprochen wird. In erster Linie sind Fälle zu ahnden, bei denen der Vorsatz offensichtlich ist, es um hohe Beträge geht oder es zu wiederholten Unregelmässigkeiten im Veranlagungsverfahren gekommen ist und deshalb eine präventive Wirkung erzielt werden soll. Bestehen Zweifel, ob der Vorsatz gegeben ist, kann ein Fall mit der Dienststelle Steuern des Kantons, Stabsstelle Recht und Aufsicht, Team Nachsteuern und Steuerstrafen, besprochen werden. Auf diese Weise wird vermieden, dass ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung unverrichteter Dinge eingestellt werden muss, weil die steuerpflichtige Person im einfachen Verfahren keine

Zustimmungserklärung abgegeben hat und später im ordentlichen Verfahren kein Vorsatz nachgewiesen werden kann.

Wie beim vereinfachten Verfahren für die vollendete Steuerhinterziehung gibt es einen pauschalen Zuschlag. Dieser beträgt 1/3 des zu hinterziehen versuchten Betrages und ist in der offenen Veranlagung zusammen mit dem zu hinterziehen versuchten Betrag aufzurechnen.

Bei deren Zustimmung ist das Verfahren rechtskräftig erledigt. Andernfalls kommt es zu einem ordentlichen Steuerstrafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung.

Beispiel

Position	Einkommen CHF	Vermögen CHF
Deklariertes steuerbares Einkommen	55'000	600'000
+ zu Hinterziehen versucht	9'600	240'000
+ 1/3 Zuschlag	3'200	80'000
Effektives steuerbares Einkommen / Vermögen	**67'800**	**920'000**

Einleitung, Durchführung und Abschluss des Verfahrens (bei Zustimmung) erfolgt im Rahmen des ordentlichen, d.h. aktuellen Veranlagungsverfahrens. Die im Veranlagungsverfahren gesicherten Beweismittel (Dokumente, Belege, Buchhaltungen usw.) sind, soweit sie für das Hinterziehungsverfahren von Bedeutung sind, auch für dieses Verfahren zu sichern und zu verwenden. Einreden im Veranlagungsverfahren, die dahin gehen, dass Beweismittel und Auskünfte nicht eingereicht würden, weil diese in einem späteren Hinterziehungsverfahren verwendet werden könnten, sind wegen der Sicherstellung einer ordnungsgemässen Veranlagung (Offizialmaxime) nicht zu hören (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 220 Nr. 1 Ziff. 1).

Wird keine Zustimmung seitens der steuerpflichtigen Person erreicht, ist der Fall an das Team Nachsteuern und Steuerstrafen weiterzuleiten.

5. Ordentliches Verfahren

Stellt die Veranlagungsbehörde fest, dass neben dem Verdacht einer versuchten Steuerhinterziehung auch Verdacht auf eine vollendete Steuerhinterziehung besteht, ist dies dem Team Nachsteuern und Steuerstrafen der Dienststelle Steuern des Kantons mit der Meldung bzw. dem Antrag zur Durchführung eines Steuerhinterziehungsverfahrens anzuzeigen.

Das Team Nachsteuern und Steuerstrafen leitet in diesen Fällen das Verfahren betreffend des Steuerhinterziehungsversuchs ein, führt die Untersuchungen nötigenfalls unter Beizug der Veranlagungsbehörde durch und setzt die Busse (inkl. Versuch) fest.

Analoges gilt für das weitere Vorgehen, falls im einfachen Verfahren keine Zustimmung seitens der steuerpflichtigen Person erreicht wird (vgl. Ziff. 4).

01.01.2024

Anstiftung / Gehilfenschaft / Mitwirkung

1. Allgemeines

§ 213 StG regelt die Anstiftung und die Gehilfenschaft als Formen der Teilnahme sowie die Mitwirkung. Die Begünstigung einer begangenen Steuerhinterziehung unterliegt der Strafdrohung von Art. 305 StGB.

2. Teilnahme

2.1 Anstiftung

Eine Anstiftung begeht, wer eine steuerpflichtige Person als Haupttäterin vorsätzlich zur Begehung einer Steuerhinterziehung veranlasst (vgl. Art. 24 Abs.1 StGB). Die Anstifterin oder der Anstifter ruft bei jener Person also den Tatentschluss hervor. Dies ist z.B. der Fall, wenn die vertragliche Vertreterin eines Steuerpflichtigen diesen zur Steuerhinterziehung anhält.

2.2 Gehilfenschaft

Gehilfenschaft ist gegeben, wenn jemand einer steuerpflichtigen Person zu einer Steuerhinterziehung vorsätzlich Hilfe leistet (vgl. § 25 StGB). Die Gehilfin oder der Gehilfe leistet dabei einen kausalen Beitrag zur Haupttat und fördert diese. Der Buchhalter einer Unternehmung unterlässt z.B. auf Anordnung des Betriebsinhabers, einzelne Ausgangsrechnungen zu verbuchen; die Treuhänderin erstellt die Steuererklärung aufgrund der falschen Buchhaltungszahlen. Buchhalter wie Treuhänderin leisten Gehilfenschaft.

2.3 Verhältnis zur Haupttat

Die an der Haupttat teilnehmenden Personen brauchen anders als die steuerpflichtige Person keine Sondereigenschaften aufzuweisen. In Frage kommen beispielsweise die vertragliche oder gesetzliche Vertretung, Angestellte oder Organe der steuerpflichtigen Person.

Die Teilnahme in der Form der Anstiftung oder Gehilfenschaft setzt eine Haupttat voraus, d.h. ein zumindest tatbestandsmässiges und rechtswidriges Verhalten einer steuerpflichtigen Person. Die Haupttat muss in objektiv-tatbestandsmässiger Weise ausgeführt oder versucht worden sein. Im übrigen jedoch erfolgt die Bestrafung der Teilnahme ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person. Ein Verschulden der Haupttäterin oder des Haupttäters, sei dies Vorsatz oder Fahrlässigkeit, und eine Bestrafung sind also nicht vorausgesetzt.

Dagegen ist für die Teilnahmehandlung selbst Vorsatz erforderlich. Die anstiftende oder Hilfe leistende Person handelt mit Wissen und Wollen, was sich auch bereits aus den Definitionen der Teilnahme ergibt (s. oben Ziff. 2.1 und 2.2). Die versuchte Teilnahme, also jene ohne die gewünschte Wirkung auf den Geschehensablauf bleibt straffrei, dies in Übereinstimmung mit dem gemeinen Strafrecht.

Die Teilnahme muss vor Vollendung der Haupttat einsetzen, d.h. vor Eintritt der Rechtskraft einer unvollständigen Veranlagung oder der Verjährung einer unterbliebenen Veranlagung.

3. Mitwirkung

3.1 Allgemeines

Mitwirkung im Sinn von § 213 StG liegt vor, wo eine Vertreterin oder ein Vertreter bei einer Steuerhinterziehung einen erheblichen und deshalb strafbaren Tatbeitrag leistet. Es handelt sich demnach wie die Steuerhinterziehung selbst um ein echtes Sonderdelikt. Strafbar ist nur die vorsätzliche Begehung einer Mitwirkung; ferner ist der Versuch - wie bei Anstiftung und Teilnahme - nicht strafbar.

Als Täterin oder Täter kommen die gesetzlichen und vertraglichen Vertreter der steuerpflichtigen Person in Frage, also z.B. Vormund, Inhaberin der elterlichen Sorge, Treuhänder, Steuerexpertin, Rechtsanwalt, aber auch Willensvollstreckerin, Erbenvertreter oder Organ einer juristischen Person.

3.2 Bewirkung

Die Bewirkung einer Steuerhinterziehung liegt vor, wenn eine Vertreterin oder ein Vertreter zum Vorteil der steuerpflichtigen

Person eine Steuerhinterziehung begeht. Die Vertreterin oder der Vertreter benutzt die steuerpflichtige Person in mittelbarer Täterschaft als Tatausführende oder begeht die Steuerhinterziehung aus eigenem Recht in gesetzlicher Vertretung. Die steuerpflichtige Person selbst handelt also nicht strafbar.

3.3 Mitwirkung im engeren Sinn

Demgegenüber ist Mitwirkung im engeren Sinn gegeben, wenn die mitwirkende Person den Entschluss zur Steuerhinterziehung gemeinsam mit der vertretenen steuerpflichtigen Person fasst und in die Tat umsetzt. Es liegt gleichwertiges, koordiniertes Zusammenwirken mehrerer Personen, d.h. eigentliche Mittäterschaft vor, allerdings mit unterschiedlichen Rechtsfolgen für die steuerpflichtige und für die vertretende Person. Erweist sich das Verhalten der steuerpflichtigen Person als nicht strafbar, ist die Vertreterin oder der Vertreter im Hinblick auf seinen Tatbeitrag wiederum wegen Bewirkens zu bestrafen (s. oben Ziff. 3.2).

4. Sanktion

4.1 Strafe

Anders als für die steuerpflichtige Person bemisst sich die Busse für Teilnahme und Mitwirkung nicht unmittelbar nach der hinterzogenen Steuer. Vielmehr wird ein ordentlicher Strafrahmen bis zu CHF 10'000 festgelegt, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu CHF 50'000. Zunächst ist zu beachten, dass Anstifterin oder Gehilfe in der Regel nicht schärfer bestraft werden sollen als die steuerpflichtige Person selbst. Bei der Beurteilung der Schwere des Verschuldens ist der hinterzogene oder zu hinterziehen versuchte Steuerbetrag zu berücksichtigen. Begeht die steuerpflichtige Person allerdings zum ersten Mal eine Steuerhinterziehung, während sich die Vertreterin oder der Vertreter bereits als teilnehmende oder mitwirkende Person strafbar gemacht hat, ist die Busse für letztere ohne Rücksicht auf diejenige der steuerpflichtigen Person festzusetzen.

Ein Wiederholungsfall ist dann anzunehmen, wenn jemand bereits früher eine Busse wegen einer Steuerwiderhandlung erlitten hat. Von einem Wiederholungsfall ist nicht erst dann auszugehen, wenn frühere Taten geahndet worden sind. Die Wiederholung liegt auch bereits vor, wenn die Hinterziehungsperiode mehr als ein Jahr beträgt, die teilnehmende oder mitwirkende Person für eine oder mehrere steuerpflichtige Personen also bei einer Mehrzahl von Steuerhinterziehungen gehandelt hat (KS EStV 1995/96 Nr. 21 vom 7. April 1996 S. 26).

4.2 Solidarische Haftung

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung hat die teilnehmende oder mitwirkende Peson nicht nur eine Busse zu bezahlen, sondern kann von der Steuerbehörde neben oder anstelle der steuerpflichtigen Person zum Schadenersatz bis zur Höhe der hinterzogenen oder zu hinterziehen versuchten Steuer verpflichtet werden. Diese Haftung hat die Funktion eines Schadenausgleichs.

4.3 Straflose Selbstanzeige

> Vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziffer 8.

01.01.2024

Verheimlichung / Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren

1. Allgemeines

Dieser Straftatbestand ist als Übertretung ausgestaltet. Mit der Vorenthaltung von Nachlasswerten gefährdet die Täterin oder der Täter die Kontrollfunktionen des Inventars nach den §§ 182 - 188 StG.

2. Tatbestand

2.1 Objektiver Tatbestand

Strafbar ist das Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren. Voraussetzung ist also, dass ein solches Verfahren eröffnet ist. Verheimlicht ist ein Nachlasswert, wenn er der Inventarbehörde verschwiegen wird. Beiseitegeschafft ist er bei Entfernung aus einem der Inventarbehörde zugänglichen Raum oder Behältnis.

Als Täterin oder Täter in Frage kommen die Personen, welchen im Verfahren Mitwirkungspflichten obliegen (vgl. §§ 186 f. StG).

2.2 Subjektiver Tatbestand

Die Täterin oder der Täter handelt in der Absicht, Nachlasswerte der Inventaraufnahme zu entziehen. Es ist immer vorsätzliches Handeln erforderlich.

3. Sanktion

Die Busse beträgt bis zu CHF 10'000, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu CHF 50'000 (> s. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 213 Nr. 1 Ziff. 4.1).

Bei Versuch oder Gehilfenschaft ist die Busse regelmässig zu mildern.

Für die straflose Selbstanzeige > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziffer 10.

4. Einzelfragen

Versuch, Anstiftung und Gehilfenschaft sind nach ausdrücklicher Anordnung des Gesetzes strafbar.

Werden bei der Inventaraufnahme verheimlichte Nachlasswerte nachträglich der Inventarbehörde gemeldet, ändert dies an der grundsätzlichen Strafbarkeit nichts, kann jedoch im Rahmen der Bussenbemessung berücksichtigt werden (LGVE 2002 II Nr. 20).

01.01.2024

Verheiratete

Hat eine verheiratete Person eine Steuerhinterziehung begangen, sind einige Besonderheiten zu beachten. Diese rühren aus der Faktorenaddition nach § 16 Abs. 1 StG her, wonach das Einkommen und Vermögen von Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet werden.

In § 216 Abs. 1 StG wird festgehalten, dass eine steuerpflichtige Person, die in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden kann. Damit wird ganz einfach gesagt, dass der Grundsatz, wonach jede steuerpflichtige Person nur für die Hinterziehung eigener Steuerfaktoren gebüsst werden kann, auch für verheiratete Personen gilt, deren Einkommen und Vermögen zusammengerechnet werden.

Begeht ein Ehepaar gemeinsam eine Steuerhinterziehung zugunsten eines Ehegatten, ist zu differenzieren. Erfüllt die steuerpflichtige Person (deren Steuerfaktoren hinterzogen werden) selbst die Voraussetzungen der Täterschaft, ist die Busse wegen Steuerhinterziehung auf jeden Fall gegen diese auszusprechen. Der andere Ehegatte wird gegebenenfalls wegen Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung gebüsst. Mitwirkung liegt etwa vor bei Mittäterschaft der Ehegatten; in diesem Fall ist also die steuerpflichtige Person selbst nach § 211 StG zu büssen, die mitwirkende aber nach § 213 StG. Die Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein keine Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung im Sinn von § 213 Abs. 1 StG dar.

Auf ein Verfahren wegen Teilnahme oder Mitwirkung kann verzichtet werden, wenn sich im Gegenzug die Ehegattin und der Ehegatte damit einverstanden erklären, dass das Strafverfahren gegen sie gemeinsam durchgeführt wird. Durch gemeinsame Unterzeichnung eines Einschätzungsvorschlags werden sie anschliessend beide zur Zahlung der Busse verpflichtet. Auf diese Weise kann auf eine unnötige Untersuchung der ehelichen Verhältnisse verzichtet werden. Diese Praxis ist allerdings kaum möglich, wenn sich die Ehegatten zwischen Steuerhinterziehung und Untersuchung getrennt haben.

01.01.2024

Juristische Personen

1. Allgemeines

Juristische Personen können im Steuerstrafrecht als solche zur Verantwortung gezogen werden. Das Steuerrecht sieht vor, dass Bussen gegen die juristischen Personen selbst ausgesprochen werden.

Der Begriff der juristischen Person im Sinn von § 217 StG umfasst alle Personen und Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit, die nach § 63 StG als juristische Personen besteuert werden.

Die juristische Person kann für Steuerübertretungen im Sinn der §§ 211 - 213 StG bestraft werden.

Da die juristische Person als solche selbst nicht handeln kann, wird ihr das Handeln ihrer Organe zugerechnet, deren Verschulden sie zu verantworten hat. Auch bei der Bestrafung einer juristischen Person wird ein Verschulden vorausgesetzt, das sich im Verhalten natürlicher Personen äussert. Dieses Verschulden spiegelt sich wieder in der Strafzumessung. Im übrigen werden dort die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der juristischen Person berücksichtigt.

Der Kreis der Organe ist weit zu fassen. Unerheblich ist, ob eine Person formell Organstatus besitzt. Personen, deren Verschulden der juristischen Person zuzurechnen ist, sind nicht nur Mitglieder des Verwaltungsrats, der Direktion und der Revisionsstelle, sondern auch solche Personen, welche die Unternehmung tatsächlich leiten, indem sie z.B. Mitglieder der Verwaltung, der Direktion oder Bevollmächtigte als Strohleute benützen. Auch eine in untergeordneter Stellung tätige angestellte Person kann schuldhaft eine Hinterziehung bewirken. Der juristischen Person nicht angerechnet werden darf dagegen das Verschulden einer für sie handelnden Steuervertreterin; dieses stellt das Handeln einer Drittperson dar. Ihre Bestrafung bleibt nach § 217 Abs. 3 StG vorbehalten.

Diese Ausführungen gelten sinngemäss für den Tatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten nach § 208 Abs. 3 und 4 StG, der ebenfalls die Strafbarkeit juristischer Personen vorsieht.

2. Steuerhinterziehung

Nach § 217 Abs. 1 StG kann die juristische Person für die vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung zum eigenen Vorteil gebüsst werden. Die Formulierung 'zum Vorteil' bedeutet, dass die Steuerhinterziehung mit Wirkung für die handelnde juristische Person begangen worden ist (vgl. Art. 181 Abs. 1 DBG). Die Sondereigenschaften für die Begehung einer Steuerhinterziehung müssen bei der juristischen Person selbst gegeben sein. Sie selbst muss steuerpflichtig sein.

Ist das in objektiver und subjektiver Hinsicht tatbestandsmässige Vorgehen bestimmter Organe nachgewiesen, wird deren individuelles Verschulden ermittelt. Dabei ist deren Verhalten nach Massgabe ihrer jeweiligen Stellung und ihres Einflusses auf das steuerlich relevante Handeln der juristischen Person zu gewichten. Als schwer erscheint das der juristischen Person zuzurechnende Verschulden z.B., wenn mehrere Organe zusammengewirkt haben und sich deren Vorgehen geradezu als planmässig erweist.

Bei der Strafzumessung sind im übrigen die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse der juristischen Person selbst zu berücksichtigen. Eine Selbstanzeige im Sinn von § 211 Abs. 3 muss von einem Organ der juristischen Person oder von einer Vertreterin oder von einem Vertreter erklärt worden sein.

3. Teilnahme

Die Voraussetzungen für eine Bestrafung einer juristischen Person wegen Teilnahmehandlungen sind in § 217 Abs. 2 StG weit formuliert. Die juristische Person braucht nämlich nicht selbst als handelnde aufgetreten zu sein. Die Bestimmung verlangt einzig, dass in ihrem Geschäftsbereich nach § 213 StG strafbare Handlungen begangen worden sind (Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 181 DBG N 13).

4. Strafbarkeit der handelnden Person

Personen, deren Verhalten die strafrechtliche Verantwortlichkeit der steuerpflichtigen juristischen Person ausgelöst oder dazu beigetragen hat, sind gegebenenfalls auch selber strafbar. Abs. 3 sieht nämlich vor, die Bestrafung der handelnden Organe und der Vertreterinnen und Vertreter nach § 213 StG bleibe vorbehalten. Dieser Vorbehalt bezieht sich auf alle denkbaren strafbaren

Handlungen einer juristischen Person. Nach § 213 StG sind die für die juristische Person handelnden natürlichen Personen nur bei vorsätzlichem Handeln strafbar.

5. Straflose Selbstanzeige

> Vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziffer 9.

01.01.2025

Zuständigkeit

1. Grundsatz

Zuständig für die Durchführung von Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung ist Dienststelle Steuern des Kantons. Dort sind diese Verfahren der Stabsstelle Recht und Aufsicht, Team Nachsteuern und Steuerstrafen zur Erledigung zugewiesen. Dieser obliegen die Einleitung der Verfahren, die Durchführung von Untersuchungsmassnahmen und die Ausfertigung der Entscheide. Ferner vertritt sie den Kanton Luzern in den Rechtsmittelverfahren vor Gerichten. Nicht in ihren Zuständigkeitsbereich dagegen fällt der Bezug der ausgesprochenen Bussen.

Das Strafverfahren nach den §§ 218 - 222 StG, welches den Anforderungen von Art. 6 EMRK genügen muss, wird in einer ersten Phase also jeweils von einer Verwaltungsbehörde durchgeführt. Dieses Verfahren ist nicht öffentlich. Eine gerichtliche Überprüfung erfolgt gegebenenfalls im Rechtsmittelverfahren vor dem Verwaltungsgericht.

Die Ausführungen über das Verfahren nach dem Luzerner Steuergesetz gelten auch für das Verfahren zur Festsetzung der Bussen nach DBG.

2. Delegation

Wie § 175 Abs. 2 sieht § 218 Abs. 2 StG aus verfahrensökonomischen Gründen vor, dass die Dienststelle Steuern des Kantons das Steuerstrafverfahren teilweise oder vollständig an die Veranlagungsbehörde delegieren kann.

Davon wird Gebrauch gemacht mit dem vereinfachten Verfahren, das vorgesehen ist, wenn in der massgebenden Zeit ein Einkommen von nicht mehr als CHF 30'000 und ein Vermögen von nicht mehr als CHF 600'000 hinterzogen worden ist oder hinterzogenes Einkommen und Vermögen nicht mehr als jeweils 5% des steuerbaren Einkommens und Vermögens beträgt. Ausführlichere Erläuterungen zu diesem Verfahren befinden sich im Abschnitt über die Nachsteuern (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3).

Bei versuchter Steuerhinterziehung steht unabhängig vom Deliktsbetrag ein einfaches Verfahren zur Verfügung. Dieses Verfahren wird in der Regel durch die Veranlagungsbehörden durchgeführt und sieht von einer detaillierten Strafzumessung ab (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 212 Nr. 1 Ziff. 4).

Die Dienststelle Steuern des Kantons kann auch in Einzelfällen das gesamte Steuerstrafverfahren oder Verfahrensabschnitte an die Veranlagungsbehörde delegieren. Dies drängt sich insbesondere dort auf, wo diese Behörde bereits Vorarbeiten geleistet hat und über einen Fall orientiert ist. Über solche Delegationen wird jeweils im Einzelfall entschieden.

01.01.2024

Einleitung Verfahren

1. Voraussetzung

Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens stellt die Erhebung einer strafrechtlichen Anklage im Sinn von Art. 6 EMRK dar. Sie ist deshalb an gewisse Voraussetzungen gebunden. Nach dem Luzerner Steuergesetz hat die Einleitung eines Strafverfahrens zu erfolgen, sobald Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen. An die Bejahung solcher Anhaltspunkte sind keine allzu hohen Anforderungen zu stellen. Es genügen Hinweise irgendwelcher Art, dass eine Steuerhinterziehung vorliegen kann. Es ist Sache der Untersuchung, weitere Informationen zu liefern.

Die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung ist kein selbständig anfechtbarer Zwischenentscheid (LGVE 1991 II Nr. 22).

2. Formelles

Die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung erfolgt schriftlich. Da die Strafverfolgung verjähren kann, ist sie in aller Regel durch eingeschriebenen Brief vorzunehmen. Ausnahmsweise kann auch eine mündliche Eröffnung erfolgen. Diese ist im Protokoll festzuhalten und von der angeschuldigten Person zu unterzeichnen.

Adressat der Einleitung ist die vom Strafverfahren betroffene steuerpflichtige Person. Es genügt also nicht, der Vertreterin oder dem Vertreter allein die Einleitung des Verfahrens mitzuteilen. Diesen Personen wird allerdings regelmässig eine Kopie zugestellt. Massgebend für die Unterbrechung der Verjährung ist aber in jedem Fall die Zustellung an die steuerpflichtige Person selbst.

Parteien mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland haben auf Verlangen der Behörde im Kanton Luzern ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen. Zustellungen an Parteien, die dieser Aufforderung nicht Folge leisten, können unterbleiben oder durch öffentliche Mitteilung im Luzerner Kantonsblatt erfolgen (§ 28 Abs. 3 VRG i.V.m. § 132 Abs. 1 lit. d StG).

Bei verheirateten Steuerpflichtigen ist die Einleitung eines Strafverfahrens gegenüber derjenigen Person zu eröffnen, deren Steuerfaktoren nicht vollständig versteuert worden sind. Beide Ehegatten sind in das Hinterziehungsverfahren einzubeziehen, wenn die Steuerhinterziehung noch nicht eindeutig der einen oder der anderen Seite zugeordnet werden kann oder wenn sich beide wegen Steuerhinterziehung, Teilnahme oder Mitwirkung zu verantworten haben. In jedem Fall ist die Einleitung eines Strafverfahrens gegenüber den beiden verheirateten Personen in zwei Schreiben getrennt mitzuteilen.

3. Inhalt

Im Schreiben an die steuerpflichtige Person wird dieser mitgeteilt, dass ein Steuerstrafverfahren eröffnet wird mit dem Hinweis, dass sie ihre Aussage und Mitwirkung verweigern kann. Damit wird sie zu einer angeklagten Person im Sinn von Art. 6 EMRK. Die vom Verfahren betroffenen Steuerperioden und der bestehende Verdacht werden in summarischer Weise zur Kenntnis gebracht.

4. Zeitpunkt

Grundsätzlich ist ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung spätestens dann zu eröffnen, wenn gegenüber der steuerpflichtigen Person die erste Untersuchungshandlung vorgenommen wird. Dann ermittelt die Behörde nicht mehr nur rein verwaltungsintern, sondern hält z.B. die verdächtige Person an, betreffend eine bereits rechtskräftige Veranlagung etwa Unterlagen einzureichen oder Auskünfte zu erteilen. Droht mit der Eröffnung aber die Vereitelung der Untersuchung, so darf mit der Verfahrenseinleitung ausnahmsweise zugewartet werden, bis die Untersuchungshandlung vorgenommen worden ist.

Eine spätere Einleitung kann ausnahmsweise zulässig sein, wenn aufgrund der Umstände die unmittelbare Gefahr einer Vereitelung des Untersuchungszwecks durch die angeschuldigte Person droht. Dies ist nur mit Zurückhaltung anzunehmen. In einem solchen Fall ist unverzüglich nach der Vornahme der Untersuchungshandlung der angeschuldigten Person die Verfahrenseinleitung zu eröffnen und ihr Gelegenheit zu geben, sich zum Untersuchungsergebnis zu äussern und allfällige Beweisanträge zu stellen.

Die Ausdehnung des Hinterziehungsverfahrens (z.B. auf weitere Steuerperioden und Tatbestände) ist jederzeit möglich. Sie ist der angeschuldigten Person wie die Einleitung mitzuteilen.

5. Rechtsfolgen

Zunächst bewirkt die Einleitung eines Strafverfahrens nach § 219 StG die Unterbrechung der Verjährung der Strafverfolgung (s. LU StB Weisungen StG § 223 Nr. 1 Ziff. 4).

Weiter hat die Einleitung des Strafverfahrens Folgen für die verfahrensrechtliche Stellung der steuerpflichtigen Person. Mit der Eröffnung eines Steuerstrafverfahrens gelangt diese in die Stellung einer Angeklagten im Sinn von Art. 6 EMRK, der besondere Verteidigungsrechte zugestanden werden.

01.01.2024

Untersuchung

1. Grundsätze

Im Steuerstrafverfahren gelten die Offizial- und die Untersuchungsmaxime. Nach der Offizialmaxime hat die Steuerbehörde das Recht und die Pflicht, das Verfahren einzuleiten, dessen Gegenstand zu bestimmen und es durch Verfügung oder Urteil zu beenden. Die Untersuchungsmaxime besagt, dass die Behörde den Sachverhalt von sich aus abklärt. Sie ist verantwortlich für die Beschaffung der für den Entscheid notwendigen Unterlagen, und Beweisanträge und Sachverhaltsdarstellungen der Parteien sind für die Behörde nicht bindend.

Die Untersuchungsmaxime ist im Steuergesetz in § 220 Abs. 1 Satz 1 wiedergegeben, wonach die zuständige Steuerbehörde die erforderlichen Untersuchungen durchführt. Dabei stehen ihr die Befugnisse der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren zu. Sie kann also umfassend mündliche oder schriftliche Einkünfte einholen, Belege und Urkunden verlangen oder auch Bescheinigungen und Auskünfte Dritter verwenden. Dabei gilt es jedoch zu beachten, dass die steuerpflichtige Person gestützt auf das in Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention verankerte Recht, zu schweigen und nicht gegen sich aussagen zu müssen, im Steuerstrafverfahren berechtigt ist, die Auskunft zu verweigern und keine Belege einzureichen; für das Vorgehen bei gemeinsamer Durchführung des Nach- und Steuerstrafverfahrens > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 178 Nr. 1 Ziff. 1). Entsprechend ist in (reinen) Steuerstrafverfahren auch keine Busse wegen Verletzung von Mitwirkungspflichtigen nach § 208 StG auszusprechen. Ebenso dürfen Beweismittel, die aus einem Nachsteuerverfahren resultieren, nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung noch Androhung einer Ermessensveranlagung erlangt wurden (§ 220 Abs. 2 StG).

Die Behörde würdigt die Beweisergebnisse nach pflichtgemässem Ermessen. Sie berücksichtigt dabei auch das Verhalten der Parteien im Verfahren.

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen. Sie hat den Beweis für nicht versteuertes Einkommen oder Vermögen zu erbringen.

2. Einvernahme der angeschuldigten Person

Der angeschuldigten Person wird das rechtliche Gehör gewährt. Sie kann insbesondere verlangen, dass sie zur Tat einvernommen wird (§ 220 Abs. 1 StG). Verlangt die angeschuldigte Person selber eine Einvernahme (§ 157 Abs. 1 StG), ist eine solche auf jeden Fall durchzuführen, auch wenn sich die Untersuchungsbehörde davon nichts verspricht. Eine solche Einvernahme kann auch von Amtes wegen angeordnet werden, wenn dies für die Untersuchung notwendig ist. Besonders in komplexeren und umstrittenen Verfahren dürfte sie unumgänglich sein.

Für die Befragung der angeschuldigten Person sind die §§ 88 - 92 VRG (i.V.m. § 132 Abs. 2 StG) heranzuziehen. Form und Inhalt der Vorladung richten sich nach § 27 VRG (i.V.m. § 132 Abs. 1d StG). Bei der Einvernahme ist der angeschuldigten Person die zur Last gelegte Handlung in allgemeiner Weise vorzuhalten. Die Einvernahme selbst erfolgt zu belastenden und entlastenden Tatsachen.

Die Befragung kann als Parteieinvernahme nach § 88 VRG ohne oder als Beweisaussage nach § 89 VRG mit Strafdrohung von Art. 306 und 309 StGB geführt werden. Unabhängig von einer Strafdrohung ist die angeschuldigte Person immer zur Wahrheit zu ermahnen.

2.1 Vorladung

Die Vorladung hat schriftlich spätestens 10 Tage vor dem angesetzten Termin zu erfolgen. Vorbehalten bleiben dringliche Fälle (§ 27 VRG i.V.m. § 132 Abs. 1e StG).

Die Vorladung hat gemäss § 27 Abs. 2 VRG folgende Angaben zu enthalten:

a) Ort und Zeit des Erscheinens
b) Gegenstand der Einvernahme und verfahrensrechtliche Stellung des Vorgeladenen, soweit diese Angaben den Zweck des Verfahrens nicht beeinträchtigen
c) Säumnisfolgen (§ 86 VRG)

2.2 Ablauf
Bei der Einvernahme des Beschuldigten ist wie folgt vorzugehen:

1. Feststellung der Personalien (Name, Vorname, Geburtsdatum, Beruf, Heimatort bzw. Staatsangehörigkeit, Adresse, Zivilstand) bzw. Vergewisserung, dass diese mit den Angaben in der Steuererklärung übereinstimmen.
2. Orientierung über die erhobene Beschuldigung in einer für den Einvernommenen verständlichen Sprache oder unter Beizug einer Dolmetscherin oder eines Dolmetschers.
3. Ermahnung zur Wahrheit und Hinweis auf das Recht der Aussageverweigerung (Hinweis auf § 91 VRG)
4. Eigentliche Befragung zum Sachverhalt und Gewährung der Möglichkeit, zu den erhobenen Beschuldigungen Stellung zu nehmen.
5. Eventuell Konfrontation des Einvernommenen mit Personen, die widersprüchliche Angaben gemacht haben.
6. Protokollierung: Im Protokoll ist folgendes festzuhalten:
   die Einleitung gemäss Ziffer 1 - 3
   das erhebliche Ergebnis der Befragung, aufgeteilt in Fragen und Antworten evtl. auch in Berichtsform
   weitere erhebliche Äusserungen zur Sache
   die Protokollgenehmigung
   das Protokoll wird den Einvernommenen vorgelesen oder zum Lesen gegeben
   der/die Einvernehmende, der/die Protokollführer/in und der/die Einvernommene bestätigen die Richtigkeit des Protokolls mit ihrer Unterschrift
   verweigert der/die Einvernommene die Unterzeichnung, ist dies im Protokoll zu vermerken

2.3 Aussageverweigerung
Verweigert die angeschuldigte Person die Aussage, ohne sich auf § 91 VRG zu berufen, ist sie darauf aufmerksam zu machen, dass sie für das Nachsteuerverfahren zur Aussage verpflichtet ist (vgl. Ziff. 1). Verweigert die angeschuldigte Person die Aussage immer noch, ist ihr eine Ordnungsbusse gemäss § 208 StG anzudrohen. Weigert sie sich weiter, ist androhungsgemäss eine Ordnungsbusse auszusprechen und im Bedarfsfall zu wiederholen.

3. Zeugeneinvernahme
Nach § 220 Abs. 1 StG ist die untersuchende Behörde auch zur Zeugeneinvernahme nach §§ 73 - 87 VRG berechtigt. Der Zeuge steht unter der Strafdrohung von Art. 307 und 309 StGB.

3.1 Vorladung
Vgl. Ziff. 2.1.

3.2 Einvernahme
Für die Zeugeneinvernahme gelten § 73 ff. (i.V.m. den §§ 132 Abs. 2 und 220 Abs. 1 StG). Das eigentliche Verfahren richtet sich insbesondere nach § 81 ff. VRG (vgl. dort).

3.3 Teilnahme der angeschuldigten Person
Die angeschuldigte Person ist berechtigt, den Zeugeneinvernahmen beizuwohnen (§ 80 Abs. 1 VRG). Eine Ausnahme besteht lediglich dann, wenn die Abklärung des Sachverhalts oder die Dringlichkeit des Verfahrens es erfordern, die Zeuginnen und Zeugen in Abwesenheit der Beschuldigten einzuvernehmen (§ 80 Abs. 2 VRG).

3.4 Zeugenlohn
Die/der Zeugin/Zeuge hat Anspruch auf die in den Kostenverordnungen vorgesehene Entschädigung (§ 87 VRG i.V.m. §§ 132 Abs. 2 und 220 Abs. 1 StG). Danach bezieht die Zeugin bzw. der Zeuge für jedes Erscheinen CHF 20.-- bis CHF 50.--. Zudem besteht ein Anspruch auf eine Reiseentschädigung, die, wenn ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand, im Ersatz der Fahrkosten (Bahn- und Schiff 2. Klasse) und sonst in einer Kilometerentschädigung besteht, wie sie den Mitgliedern staatlicher Kommissionen ausgerichtet wird. Bei erheblicher zeitlicher Inanspruchnahme, bei ausserordentlichen Auslagen und bei Verdienstausfall kann eine besondere Zulage bewilligt werden (vgl. analog § 42 Verordnung über die Kosten in den Zivil- und Strafverfahren, SRL Nr. 265, bzw. § 3 Kostenverordnung für das Verwaltungsgericht und der seiner Aufsicht unterstelllten Instanzen, SRL Nr. 46).

4. Rechtliches Gehör
Der Anspruch einer betroffenen Person auf rechtliches Gehör stützt sich auf Art. 29 Abs. 2 BV, aber auch auf Art. 6 EMRK. Danach hat die angeschuldigte Person ein Recht auf einen Beitrag zur Wahrheitsfindung. Erste Voraussetzung dafür ist schon die Unterrichtung über die Anschuldigung in der Einleitung des Verfahrens (> vgl. dazu LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 219 Nr. 1 Ziff. 3).

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt auch das Recht auf Akteneinsicht. In § 139 ist dazu ausgeführt, dass eine betroffene Person grundsätzlich das Recht hat, Akten einzusehen, die für die Entscheidfindung relevant sind. Der Umfang des Anspruchs auf Akteneinsicht kann vom jeweiligen Stand eines Strafverfahrens abhängen. So darf der Untersuchungszweck nicht durch die Offenlegung von Akten vereitelt werden.

Die Aktenedition erfolgt ausschliesslich an selbständige Rechtsanwältinnen und -anwälte in einer Anwaltskanzlei, die einer gesetzlich geregelten Aufsichtsbehörde unterstehen (vgl. Anwaltsgesetz, SRL Nr. 280, oder vergleichbare Bestimmungen anderer Kantone). Sie haben sich durch eine schriftliche Vollmacht als Parteivertreterin oder Parteivertreter auszuweisen. Die Beschränkungen für die Akteneinsicht (siehe oben) gelten auch für die Aktenedition.

Die angeschuldigte Person ist in jedem Stadium des Verfahrens berechtigt, Beweisanträge zu stellen, d.h. die Erhebung von ganz bestimmten Beweisen zu beantragen. Solche Beweise sind abzunehmen, soweit sie rechtserhebliche Tatsachen betreffen und tauglich erscheinen, solche Tatsachen auch zu beweisen. Wie gesehen ist die Einvernahme der angeschuldigten Person aber auf jeden Fall durchzuführen, wenn sie von dieser verlangt wird (§ 220 Abs. 1 StG, s. dazu oben Ziff. 2).

5. Besondere Untersuchungsmassnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen

Grundlage für die Anordnung besonderer Untersuchungsmassnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen ist § 220 Abs. 3 und 4 StG. Diese Regelung orientiert sich an Art. 190 - 195 DBG und der Verordnung über besondere Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 1992 (SR 642.132).

5.1 Schwere Steuerwiderhandlung

Der Begriff der schweren Steuerwiderhandlung, welche erst zu besonderen Massnahmen veranlasst, ist in Übereinstimmung mit der Bundesregelung festzusetzen. Nach Art. 190 Abs. 2 DBG versteht man unter schweren Steuerwiderhandlungen insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge und die Steuervergehen. Auch der Umstand internationaler oder auch interkantonaler Verflechtung sowie die Komplexität der zu untersuchenden Vorgänge können Merkmale schwerer Steuerwiderhandlungen darstellen. Auch eine einzige Steuerhinterziehung kann aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände als schwere Steuerwiderhandlung qualifiziert werden. Steuerhinterziehungen müssen sich zudem auf grosse Steuerbeträge beziehen.

5.2 Ermächtigung

Liegt ein begründeter Verdacht auf eine schwere Steuerwiderhandlung vor, kann die Dienststelle Steuern des Kantons besondere Untersuchungsmassnahmen nur anordnen, wenn sie die Vorsteherin oder der Vorsteher des Finanzdepartementes ausdrücklich ermächtigt hat.

5.3 Untersuchungsmassnahmen

Die besonderen Massnahmen, welche gestützt auf § 220 Abs. 3 StG angeordnet werden können, sind die Schriftprobe, das Herausverlangen und Beschlagnahmen von Akten und Gegenständen sowie Hausdurchsuchungen. Dabei brauchen Akten und Gegenstände vor einer Hausdurchsuchung nicht herausverlangt zu werden. Wo Gefahr im Verzug liegt, kann ohne weiteres unmittelbar zu dieser geschritten werden. Für alle besonderen Untersuchungsmassnahmen kann die Dienststelle Steuern des Kantons die Polizei beiziehen.

Wesentlicher Unterschied zum Verfahren von Art. 190 - 195 DBG ist, dass im Luzerner Verfahren nach § 220 Abs. 3 StG das Bankgeheimnis nicht aufgehoben ist. Dies geht aus dem in § 220 Abs. 2 StG enthaltenen Hinweis auf das in § 148 Abs. 2 StG genannte gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis hervor. Beschlagnahme und Hausdurchsuchung in der Wohnung einer steuerpflichtigen Person z.B. sind also möglich, nicht dagegen auf § 220 Abs. 3 StG gestützte Zwangsmassnahmen gegen deren Bank.

5.4 Rechtsmittel

§ 220 Abs. 4 StG sieht gegen die Beschlagnahme und die Hausdurchsuchung die Beschwerde beim Verwaltungsgericht innert 30 Tagen vor. Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Steuergesetz und dem Verwaltungsrechtspflegegesetz (§ 128 StG mit Hinweis auf § 132 Abs. 2 StG, §§ 164 ff. StG, §§ 127 ff. VRG und §§ 148 ff. VRG). Damit Sinn und Zweck der Beschlagnahme und der Hausdurchsuchung nicht vereitelt werden, ist im Entscheid der Dienststelle Steuern des Kantons über deren Durchführung die aufschiebende Wirkung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde regelmässig auszuschliessen (§ 131 Abs. 2 VRG). Falls beim Verwaltungsgericht eine Beschwerde eingereicht wird, können die Ergebnisse der Beschlagnahme oder Hausdurchsuchung unter Siegel gelegt werden, und über deren Verwendbarkeit kann das Gericht nachträglich entscheiden.

01.01.2024

Entscheid

1. Einstellung

Wurde ein Steuerstrafverfahren eingeleitet und wird im Rahmen der Untersuchung festgestellt, dass keine Busse auszusprechen ist, wird das Verfahren durch einen formellen Entscheid der zuständigen Behörde eingestellt. Dieser Entscheid ergeht unabhängig davon, ob Nachsteuern erhoben werden oder nicht.

Auf eine schriftliche Begründung des Entscheids über die Einstellung kann verzichtet werden, wenn kein Erklärungsbedarf besteht und auf eine Kostenauflage verzichtet wird.

2. Bussenentscheid

2.1 Zustimmungserklärung

Reicht das Untersuchungsergebnis für eine Verurteilung der angeschuldigten Person wegen Steuerhinterziehung aus bzw. sind nur die Voraussetzungen für die Veranlagung einer Nachsteuer gegeben, wird das Ergebnis der Untersuchung in einem in Briefform gefassten Entscheid, inkl. der entsprechenden Veranlagungen (Berechnungsprotokolle), mitgeteilt. Gleichzeitig weist die Dienststelle Steuern des Kantons die angeschuldigte Person auf das Recht hin, eine Einvernahme zu verlangen, wie dies § 220 Abs. 1 StG vorsieht.

Zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens ist der angeschuldigten Person die Möglichkeit zu bieten, Zustimmungserklärungen abzugeben. Können Änderungsanträgen der angeschuldigten Person entsprochen werden, ist ihr der abgeänderte Entscheid mit einer weiteren Zustimmungserklärung zuzustellen. In den übrigen Fällen ist die angeschuldigte Person zu einer persönlichen Einvernahme vorzuladen.

In den Fällen, in denen die Zustimmungserklärung unterzeichnet zurückgesandt wird, ist auf die Ausfertigung eines ausführlich begründeten Bussenentscheids zu verzichten. Die zuvor zugestellten Unterlagen genügen den Anforderungen an einen Entscheid nach § 221 StG. Es sind keine weiteren Zustellungen an die angeschuldigte Person erforderlich.

2.2 Begründeter Entscheid

Sind die Voraussetzungen für eine Verurteilung der angeschuldigten Person wegen einer Steuerwiderhandlung erfüllt und erfolgt keine Zustimmung, ist sie mit einem formellen Entscheid schuldig zu sprechen. Die Behörde hat ihren Entscheid zu begründen. Sie muss die wesentlichen Tatsachen und die rechtlichen Überlegungen wiedergeben, aus welchen die Tatbestandsmässigkeit in objektiver und subjektiver Hinsicht abgeleitet wird. Bei der Steuerhinterziehung ist beispielsweise bezüglich des objektiven Tatbestands anzugeben, welche Einkommens- bzw. Vermögensbestandteile in welchem Betrag hinterzogen worden sind. Gestützt darauf ist darzulegen, wie sich die Nachsteuer bzw. die hinterzogene Steuer und damit der Strafrahmen errechnet. Bei der Würdigung des subjektiven Tatbestands hat sich die Behörde darüber auszusprechen, ob Fahrlässigkeit oder Vorsatz vorliegt und weshalb. Geht es um die Bestrafung einer juristischen Person, müssen die schuldigen Organe und deren tatbestandsmässigen Handlungen genau bezeichnet werden. Ferner sind die Strafzumessungsgründe im einzelnen darzulegen. Schliesslich hat sich die Begründung mit den für den Entscheid wesentlichen tatsächlichen oder rechtlichen Argumenten der angeschuldigten Person auseinander zu setzen, soweit sich die Auffassung der Behörde nicht schon mittelbar aus ihren übrigen Erwägungen ergibt.

3. Kosten

Die Parteikosten trägt die betroffene steuerpflichtige Person stets selbst. Eine Parteientschädigung ist nicht vorgesehen.

Wird eine Busse ausgesprochen, trägt die gebüsste Person die gesamten Verfahrenskosten, also auch die amtlichen Kosten. Im Fall der Einstellung eines Steuerstrafverfahrens werden der steuerpflichtigen Person grundsätzlich keine amtlichen Kosten belastet. Die gesamten Verfahrenskosten, also auch die amtlichen Kosten, können jemandem jedoch in dem Umfang auferlegt werden, in dem sie oder er das Verfahren durch eine schuldhafte und erhebliche Verletzung von Rechtspflichten verursacht hat. Kosten für Untersuchungsmassnahmen dürfen nur auferlegt werden, soweit diese zum Verhalten der steuerpflichtigen Person vor oder während der Untersuchung in einem adäquaten Kausalzusammenhang stehen. Ein solcher ist z.B. gegeben, wenn die Strafverfolgung durch schuldhaftes Verhalten, etwa die Verletzung von Verfahrenspflichten, verursacht oder wenn die Untersuchung schuldhaft wesentlich erschwert oder verzögert worden ist, z.B. durch Nichterscheinen zu persönlichen Einvernahmen. Die beschuldigte Person muss in zivilrechtlich vorwerfbarer Weise (prozessuales Verschulden) gegen eine

Verhaltensnorm verstossen und dadurch die Untersuchungsmassnahmen notwendig gemacht haben (s. dazu BGE 116 Ia 162).

Für die Kosten bei der direkten Bundessteuer vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 183 DBG N 20 ff.

Die Verfahrenskosten sind Teil des Rechtsspruchs. Sie sind in den Erwägungen kurz zu begründen.

4. Eröffnung

Der Straf- oder Einstellungsentscheid wird der betroffenen Person oder deren Vertreterin oder Vertreter schriftlich in der Regel mit eingeschriebenem Brief eröffnet.

01.01.2024

Rechtsmittel

Gegen Bussenentscheide kann innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erhoben werden. Diese ist an die Behörde zu richten, die den Bussenentscheid gefällt hat.

Im übrigen kann für die Einsprache auf die §§ 154 - 157 StG und für die Beschwerde auf die §§ 164 ff. StG verwiesen werden. Für die Kostentragung > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 221 Nr. 1 Ziff. 3.

01.01.2024

Verjährung der Strafverfolgung

1. Allgemeines

Die zeitliche Befristung für das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung ist als Verfolgungsverjährung ausgestaltet (anders § 177 StG für die Nachsteuer).

Aufgrund der Revision des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuches (AT StGB), insbesondere der Aufhebung von Art. 72aStGB, mussten die Verjährungsfristen im Steuerstrafrecht angepasst werden, da das StGB keine Unterbrechnung und keinen Stillstand mehr kennt.

Zu beachten ist § 258 b StG, der als Übergangsbestimmung vorsieht, dass die Beurteilung von Straftaten, die in Steuerperioden vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB's vom 26. September 2014 (2017) begangen wurden, das neue Recht anwendbar ist, sofern dieses milder ist als das in jenen Steuerperioden geltende Recht.

Die Voraussetzungen der Verjährung sind für jede Steuerperiode und jedes Steuerjahr jeweils gesondert zu prüfen. Erfolgt vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung, tritt die Verjährung nicht ein. Da die Verjährung bei einer Verfügung innerhalb der Verjährungsfrist nicht mehr eintritt, besteht für die beschuldigte Person die theoretische Gefahr, dass das Verfahren übermässig lang andauern könnte. Dagegen steht ihr das Recht zu, sich auf das Verzögerungsverbot von Art. 8 der Bundesverfassung sowie auf das Beschleunigungsgebot von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention zu berufen.

2. Verjährungstabellen für die vollendete Steuerhinterziehung

Einleitung im Jahr	Steuerperioden / Steuerjahre	Verwirkung der Strafverfolgung (altes Recht)	Verjährung (neues Recht) Erlas Bussenverfügung bis
2016	2006 ff.	2021	2016
2017	2007 ff.	2022	2017
2018	2008 ff.	2023	2018

Massgebender Stichtag für die Beachtung der Verjährungsfristen ist bei juristischen Personen jeweils der letzte Tag des in Frage stehenden Geschäftsjahres (= Steuerperiode nach § 96 Abs. 2 StG).

3. Verjährung bei versuchter Steuerhinterziehung

Wurde eine Steuerhinterziehung nicht vollendet, beginnt die Verfolgungsverjährung mit dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die versuchte Steuerhinterziehung begangen wurde. Mit der Einleitung und Durchführung des Strafverfahrens kann also zugewartet werden, bis die ordentliche Steuerveranlagung abgeschlossen ist. Bei Bedarf kann die Strafverfolgung aber auch bereits während des noch offenen ordentlichen Veranlagungsverfahrens eingeleitet und durchgeführt werden.

01.01.2024

Bezug

Der Hinweis auf die §§ 189 ff. StG ist als abschliessend zu betrachten. Das Abverdienen der Busse durch gemeinnützige Arbeit (Art. 37 StGB)und ihre Umwandlung in eine Ersatzfreiheitsstrafe (Art. 36 StGB) sind demnach ausgeschlossen.

Der Bezug erfolgt nach § 190 StG durch die Einwohnergemeinde.

01.01.2024

Steuerbetrug

1. Allgemeines

Der Tatbestand des Steuerbetrugs zeichnet sich dadurch aus, dass für die Steuerhinterziehung Urkunden zur Täuschung gebraucht werden. Anders als die Steuerhinterziehung stellt der Steuerbetrug kein Sonderdelikt dar, sondern gehört zu den gemeinen Delikten, die von irgendwem begangen werden können. Mittäterschaft, Anstiftung und Gehilfenschaft nach StGB sind möglich.

Der Steuerbetrug ist ein Tätigkeitsdelikt, da der objektive Tatbestand bereits erfüllt ist, wenn jemand falsche Urkunden zur Täuschung gebraucht. Ein Erfolg, eben die Täuschung der Steuerbehörde und damit die Hinterziehung von Steuern, ist zur Vollendung des Tatbestands nicht erforderlich. Entsprechend ist ein vollendeter Versuch des Steuerbetrugs nicht denkbar.

2. Objektiver Tatbestand

Steuerbetrug besteht einmal darin, dass gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden im Hinblick auf eine Steuerhinterziehung gebraucht werden.

Nach der im Schweizerischen Strafgesetzbuch enthaltenen Definition sind Urkunden Schriften, die bestimmt und geeignet sind, oder Zeichen, die bestimmt sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Die Aufzeichnung auf Bild- und Datenträgern steht der Schriftform gleich, sofern sie dem selben Zweck dient (§ 227 StG i.V.m. Art. 110 Abs. 5 StGB). Nach Art. 186 DBG zählen dazu die Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter.

Eine gefälschte Urkunde liegt vor, wenn die Täterin oder der Täter der Urkunde den Anschein gibt, sie stamme von jemandem, die oder der sie in Wirklichkeit nicht ausgestellt hat. Dies ist etwa der Fall, wenn eine Unternehmung auf Rechnungsformularen eines Lieferanten fiktive Leistungen an sich selbst in Rechnung stellt. Von einer verfälschten Urkunde kann gesprochen werden, wenn die Täterin oder der Täter die selbst oder von einer Drittperson ausgestellte Urkunde nachträglich unberechtigterweise abändert. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Person eine an sie selbst gerichtete Rechnung oder einen von ihr selbst erstellten Beleg (z.B. die Kopie einer Ausgangsrechnung) abändert. Um eine inhaltlich unwahre Urkunde handelt es sich, wenn die durch sie bezeugte rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet ist. Wenn z.B. eine Lieferantin auf Wunsch der steuerpflichtigen Person dieser fiktive Rechnungen ausstellt, sind diese Rechnungen zwar nicht gefälscht, wohl aber inhaltlich unwahr. Eine Buchhaltung ist inhaltlich unwahr, wenn sie die Geschäftsvorgänge nicht richtig oder nicht vollständig wiedergibt. In diesem Fall sind auch die Bilanz und die Erfolgsrechnung inhaltlich unwahr.

Damit der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt und das Delikt vollendet ist, muss die falsche Urkunde gebraucht werden. Ein Gebrauch der Urkunde liegt vor, wenn diese den Veranlagungs-, Steuerjustiz- oder Erlassbehörden als Beweismittel eingereicht wird. In aller Regel geschieht dies mit dem Zustellen als Beilage zur Steuererklärung, zu einem Rückerstattungsbegehren oder zu einem Erlassgesuch. In einem späteren Verfahrensstadium kann der Gebrauch aber auch so geschehen, dass zusätzlich angeforderte Unterlagen, Belege oder Bescheinigungen eingereicht werden, die falsch sind. Der Steuerbetrug ist ein Tätigkeitsdelikt, und die Tathandlung, also der Gebrauch zur Täuschung, ist bereits vollendet, bevor die Steuerbehörde ihrerseits die Steuerveranlagung vornimmt (s. oben Ziff. 1).

Als Täterin oder Täter kommt nicht nur die steuerpflichtige Person in Frage, sondern jede natürliche Person, welche die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt, so z.B. der gesetzliche oder vertragliche Vertreter oder die Beauftragte einer steuerpflichtigen Person, Organe oder Angestellte einer juristischen Person. Denkbar ist auch, dass nur die Drittperson, nicht aber die steuerpflichtige Person selbst einen Steuerbetrug begeht. Aufgrund der seit 1. Oktober 2003 in Kraft stehenden Regelung ist auch die juristische Person deliktsfähig, wobei eine Zuordnung zu einem tatbestandsmässigen Handeln eines Organs nötig ist.

Anstiftung und Gehilfenschaft sind nach den allgemeinen Regeln von Art. 24 und 25 StGB (i.V.m. § 227 StG) strafbar.

3. Subjektiver Tatbestand

Ein Steuerbetrug kann nur vorliegen, wenn die Täterin oder der Täter vorsätzlich handelt.

Nicht notwendig ist, dass die falsche Urkunde ausschliesslich oder primär zur Erwirkung eines Steuervorteils geschaffen wurde.

4. Sanktion

Die Strafdrohung des Steuerbetrugs lautet auf Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe. Nach Art. 40 StGB beträgt die Freiheitsstrafe in der Regel mindestens sechs Monate. Soweit der Verurteilte die Geldstrafe nicht bezahlt und sie auf dem Betreibungsweg (Art. 35 Abs. 3 StGB) uneinbringlich ist, tritt an die Stelle der Geldstrafe eine Freiheitsstrafe (Art. 36 Abs. 1 StGB). Die Strafzumessung richtet sich nach den Bestimmungen des Strafgesetzbuchs, insbesondere Art. 47 ff. StGB. Des Weiteren kann eine bedingte Strafe mit einer Busse verbunden werden, die maximal CHF 10'000 beträgt.

Aus § 225 Abs. 2 StG geht hervor, dass die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung - unabhängig von der Sanktionierung des Steuerbetrugs - vorbehalten bleibt. Das Bundesgericht hat denn auch festgestellt, dass zwischen der Steuerhinterziehung und dem Steuerbetrug Idealkonkurrenz besteht (s. unten Ziff. 5). Dem Umstand, dass zwei Strafen ausgefällt werden, ist in der Strafzumessung allerdings Rechnung zu tragen. Dies unabhängig davon, ob die Zweitstrafe für die Steuerhinterziehung oder für den Steuerbetrug ausgesprochen wird.

5. Konkurrenzfragen

Steuerhinterziehung und Steuerbetrug stehen in Idealkonkurrenz, d.h. sie sind nebeneinander anwendbar. Dies kommt schon in den völlig unterschiedlichen Strafdrohungen von § 211 StG und § 225 StG zum Ausdruck (s. auch Ziff. 4 oben).

Im Verhältnis zur Urkundenfälschung von Art. 251 ff. StGB kommt subjektiven Gesichtspunkten eine ausschlaggebende Bedeutung zu. Wird eine unechte oder unwahre Urkunde ausschliesslich zum Zweck der Steuerhinterziehung hergestellt oder gebraucht, liegt Steuerbetrug vor, der die Anwendung von Art. 251 StGB ausschliesst (unechte Konkurrenz). Erstrebt die Täterin oder der Täter mit der Verwendung der falschen Urkunde dagegen nicht nur einen steuerlichen Vorteil, sondern wird die Verwendung der unechten oder unwahren Urkunde auch im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigt oder mindestens in Kauf genommen, liegt echte Konkurrenz zwischen dem Steuerdelikt und dem gemeinrechtlichen Urkundendelikt vor. Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft erstellt, nimmt deren Verwendung im nicht-fiskalischen Bereich regelmässig in Kauf (BGE 122 IV 25); ebenso ist die falsche Beurkundung eines Grundstückkaufs regelmässig als Steuerbetrug und als Erschleichung einer falschen Beurkundung nach Art. 253 StGB strafbar.

Zu Art. 152 (unwahre Angaben über Handelsgesellschaften und Genossenschaften), 159 (ungetreue Geschäftsführung) und 163 ff. (Konkurs- und Betreibungsverbrechen oder -vergehen) StGB besteht ein Verhältnis echter Konkurrenz, da verschiedene Rechtsgüter geschützt sind.

01.01.2024

Steuervergehen

Der Tatbestand der Steuervergehen nach kantonalem Recht entspricht den Tatbeständen von Art. 59 Abs. 1 StHG und Art. 186 f. DBG. Der unterschiedliche Wortlaut der Bestimmungen ändert daran nichts. Wesentliche Abweichungen bestehen auch nicht im Verfahrensrecht.

Der Systematik des Bundesrechts entsprechend befinden sich die Bestimmungen über die Steuervergehen im Steuergesetz selbst. Sie gelten aber auch für andere (als die im Steuergesetz enthaltenen) Steuern.

Diese Ausführungen richten sich an die Steuerbehörden und dienen als Entscheidhilfe, wann gegebenenfalls eine Strafuntersuchung veranlasst werden soll.

Sind die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige gegeben, erfolgt keine Strafverfolgung wegen Steuervergehen die zum Zwecke einer Steuerhinterziehung begangen wurden. Dies gilt für natürliche und juristische Personen sowie für Dritte (bei Anstiftung, Gehilfenschaft und Mitwirkung). Im Übrigen > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziffer 11.

01.01.2024

Veruntreuung von Quellensteuern

1. Allgemeines

Der Tatbestand der Veruntreuung von Quellensteuern ist das Pendant zur Hinterziehung von Quellensteuern. Er stellt im Gegensatz zum Steuerbetrug ein Sonderdelikt dar. Teilnahmehandlungen und Versuch sind nach den allgemeinen Bestimmungen des StGB denkbar (§ 227 StG).

Die Veruntreuung von Quellensteuern ist ein Tätigkeitsdelikt. Ein tatbestandsmässiger Erfolg wird weder in der Form einer Verletzung noch einer Gefährdung von Rechtsgütern vorausgesetzt.

2. Objektiver Tatbestand

Als Täterin oder Täter kommt für die Veruntreuung von Quellensteuern ausschliesslich die zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person in Frage, also jene, welche die steuerbare Leistung schuldet. Sie ist entweder selber als Schuldnerin zur steuerbaren Leistung zum Abzug der Quellensteuer verpflichtet oder handelt als Organ einer juristischen Person, die Schuldnerin der steuerbaren Leistung ist.

Die Tathandlung besteht darin, dass die zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person diesen Abzug vornimmt, den abgezogenen Betrag aber für andere Zwecke verwendet. Eine solche Verwendung liegt vor, wenn die abgezogene Steuer ohne Ersatzmöglichkeit vor oder zur Zeit der Fälligkeit verbraucht wird oder wenn die Mittel so gebunden werden, dass zumindest über das Fälligkeitsdatum hinaus nicht darüber verfügt werden kann. Das Verhalten der zur Zahlung verpflichteten Person ist darauf gerichtet, den gesetzlichen Anspruch des Staates zu vereiteln. Die Ersatzfähigkeit ist gegeben, wenn die Täterin oder der Täter aus eigenen Mitteln leisten kann, nicht aber, wenn das Geld bei Dritten beschafft werden muss. Wer bei objektiver Betrachtungsweise in der Lage ist, der Zahlungspflicht im letztmöglichen Zeitpunkt nachzukommen, erfüllt den Tatbestand nicht (s.a. BGE 117 IV 82, 118 IV 30).

Im Umstand allein, dass die Verpflichtung gegenüber dem Fiskus nicht rechtzeitig erfüllt wird, liegt nicht notwendigerweise eine Veruntreuung von Quellensteuern. War die verpflichtete Person bei Fälligkeit in der Lage, die abgezogene Quellensteuer zu entrichten und ist sie es noch, kam sie ihrer Verpflichtung aber nicht rechtzeitig nach, ist der Tatbestand erfüllt, wenn jene durch ihr Verhalten den Willen ausdrückte, den Anspruch des Staates auf die Quellensteuer zu vereiteln.

Die den Steuerabzug vereitelnde Person verwendet die abgezogene Quellensteuer in ihrem oder eines anderen Nutzen, gebraucht den betreffenden Betrag also zu ihren eigenen Gunsten oder im Interesse eines Dritten.

3. Subjektiver Tatbestand

In subjektiver Hinsicht ist Vorsatz im Sinn von Art. 12 Abs. 2 StGB vorausgesetzt (siehe auch oben Ziff. 2 dritter Abschnitt).

4. Sanktion

Die Strafandrohung ist Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe. Auch hier kann eine bedingte Strafe mit einer Busse bis zu CHF 10'000 ausgesprochen werden (> vgl. dazu LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 225 Nr. 1 Ziff. 4).

5. Konkurrenzfragen

Im Verhältnis zur Hinterziehung von Quellensteuern nach § 211 Abs. 1b StG stellen sich kaum Konkurrenzprobleme. Jene Bestimmung bestraft die Nichterhebung der Quellensteuer (> vgl. dazu LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 2.1.2). Im Fall von § 226 aber wird die Quellensteuer von der geschuldeten Leistung abgezogen, dieser Betrag dann aber zweckentfremdet und damit veruntreut. Immerhin ist denkbar, dass die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung den Abzug der Quellensteuer nur teilweise vornimmt und diesen Teil veruntreut. Dann finden beide Strafbestimmungen nebeneinander Anwendung.

Veruntreuung im Sinn von Art. 138 StGB liegt regelmässig nicht vor, da der Betrag, welcher als Quellensteuer geschuldet ist, der Täterin oder dem Täter weder von der steuerpflichtigen Person noch vom Gemeinwesen anvertraut worden ist.

Missbrauch von Lohnabzügen nach Art. 159 StGB liegt ebenfalls nicht vor, da die Arbeitgeberin dort nicht Schuldnerin der

Beiträge ist.

In bezug auf die ungetreue Geschäftsbesorgung nach Art. 158 Ziff. 2 StGB kann Spezialität von § 226 StG vorliegen.

01.01.2024

Verhältnis zum Strafgesetzbuch

Soweit im Steuergesetz nichts anderes bestimmt wird, sind nach § 227 StG die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuchs anzuwenden. Dieses wird also subsidiär angewendet.

Zu denken ist etwa an Art. 2 Abs. 2 StGB. Danach ist nach einer Gesetzesrevision auch bei der Beurteilung einer alten Straftat das neue Recht anzuwenden, wenn dieses für den Täter das mildere ist (Grundsatz des milderen Rechts, lex mitior). Dabei darf eine Tat nicht teilweise nach altem und teilweise nach neuem Recht beurteilt werden.

01.01.2024

Verfahren Steuerbetrug

Das Strafverfahren zur Untersuchung der Steuervergehen richtet sich nach der Strafprozessordnung (SR 312.0).

Im Hinblick auf das Bundesrecht besteht eine Anzeigepflicht der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wenn sie vermutet, es sei ein Steuervergehen begangen worden (Art. 188 Abs. 1 DBG).

01.01.2024

Verjährung der Strafverfolgung

Die Strafverfolgung der Steuervergehen verjährt gemäss § 229 Abs. 1 StG fünfzehn Jahre nach der letzten strafbaren Tätigkeit. Im Unterschied zur Steuerhinterziehung richtet sich die Verfolgungsverjährung also allein nach den Handlungen der Täterin oder des Täters und nicht nach den betroffenen Steuerjahren.

Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (§ 229 Abs. 2 StG).

Auf die Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährung sind im übrigen die allgemeinen Bestimmungen des StGB anwendbar (§ 227 StG).

Band 2a
Weisungen StG: Personalsteuer

01.01.2024

Personalsteuer

Die Personalsteuer ist jenen natürlichen Personen in Rechnung zu stellen, welche am 31. Dezember des Steuerjahres im Kanton Luzern gemäss § 8 StG steuerpflichtig gewesen sind (§ 230 Abs. 1 StG).

Die Personalsteuer ist erstmals für jenes Steuerjahr zu beziehen, in welchem die steuerpflichtige Person 18-jährig wird (§ 230 Abs. 2 StG).

Die Steuer beträgt in jedem Fall CHF 50, auch wenn die Steuerpflicht ausnahmsweise nicht bereits seit Beginn des Steuerjahres bestanden hat (§§ 230 Abs. 1 und § 232 Abs. 1 StG).

Für jenes Steuerjahr, in welchem die Steuerpflicht gemäss § 8 StG vor dem 31. Dezember endet (z.B. infolge Wegzug oder Tod), kann keine Personalsteuer erhoben werden.

Ehegatten, die am Stichtag 31. Dezember in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, entrichten für das entsprechende Steuerjahr zusammen eine einzige Personalsteuer (§ 230 Abs. 3 StG).

Bedürftige Personen sind von der Personalsteuer befreit (§ 231 StG). Bei Sozialhilfeempfänger/innen und Ergänzungsleistungsbezüger/innen im Heim erfolgt die Befreiung im Verfahren nach § 200 Abs. 2 StG (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 200 Nr. 2 Ziff. 2).

In Ausbildung stehende junge Erwachsene, deren Unterhalt von den Eltern getragen wird, haben die Personalsteuer ebenfalls zu entrichten (RE 1947/48 Nr. 86).

Die Personalsteuer fällt bis 2019 je zur Hälfte dem Kanton und der Einwohnergemeinde, ab 2020 zu 70 Prozent dem Kanton und zu 30 Prozent der Einwohnergemeinde zu (§ 232 Abs. 2 StG).