



Nullveranlagung

StG 156a; 156

ABzStG 51

DBG 167

1. GRUNDSÄTZLICHES

Bezüger von Ergänzungsleistungen sind vielfach nicht in der Lage, Einkommens- und Vermögenssteuern zu bezahlen; dasselbe gilt für Bezüger von öffentlichen Unterstützungsleistungen. Verwaltungswirtschaftlich vermag ein Verfahren, bei dem die Steuerpflichtigen veranlagt werden und eine Rechnung erhalten, die dann nach Erlassgesuch und Erlassentscheid wieder storniert wird, nicht zu befriedigen.

Aus diesem Grunde wurde mit der Bestimmung von StG 156a I die Möglichkeit geschaffen, in besonderen Fällen, in denen ein Steuerbezug aussichtslos erscheint und ein Steuererlass gewährt werden könnte, eine Nullveranlagung zu erlassen. Die Regelung von Einzelheiten hat der Gesetzgeber der Regierung delegiert (StG 156a II), welche mit ABzStG 51 eine entsprechende Bestimmung geschaffen hat. Diese Regelung findet gemäss Rücksprache mit der ESTV auch auf die direkte Bundessteuer Anwendung.

2. STEUERERLASS

Ein Steuererlass wird – ganz oder teilweise – gewährt, wenn der Steuerpflichtige in Not geraten ist oder wenn aus anderen Gründen die Bezahlung des geschuldeten Betrages für ihn eine grosse Härte bedeuten würde. Eine **Notlage** wird insbesondere anerkannt bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder bei Deckung der Lebenskosten durch die öffentliche Hand. Eine **grosse Härte** ist dann gegeben, wenn die Bezahlung des geschuldeten Betrages für den Steuerpflichtigen ein Opfer darstellen würde, das in einem Missverhältnis zu seiner finanziellen Leistungsfähigkeit steht und ihm billigerweise nicht zugemutet werden kann.

Für die Beurteilung, ob die Bezahlung der geschuldeten Steuer für den Gesuchsteller eine grosse Härte bedeuten würde, wird – selbstredend unter Würdigung aller sonst noch bedeutsamen Umstände, d.h. insbesondere auch der vermögensrechtlichen Situation – das betriebsrechtliche Existenzminimum¹ (zuzüglich eines Betrages für die laufenden Steuern) den effektiv erzielten Einkünften gegenübergestellt. Besteht ein Einnahmenüberschuss wird ein Erlass ganz oder teilweise abgelehnt².

¹ Gemäss den Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nach Art. 93 SchKG der Konferenz der Betriebs- und Konkursbeamten der Schweiz (vgl. Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer [SR 642.121]).

² Vgl. zu diesem Absatz die Praxisfestlegung zum Steuererlass (156-01).

3. NULLVERANLAGUNG

3.1 Grundsatz

Erhält ein Steuerpflichtiger Ergänzungs-³ oder Unterstützungsleistungen⁴, soll – unter Vorbehalt von Ziff. 3.2 und Ziff. 3.3 – grundsätzlich eine Nullveranlagung vorgenommen werden. Sowohl die Berechnung für die Gewährung von Ergänzungs- als auch jene für die Gewährung von Unterstützungsleistungen weichen zwar von den für die Gewährung eines Steuererlasses entwickelten Berechnungsgrundsätzen⁵ ab⁶. Da die Differenzen i.d.R. im Ergebnis minim sind, können diese Berechnungen für das Nullveranlagungsverfahren trotzdem Anwendung finden mit der Folge, dass dort, wo gestützt auf diese Berechnungen Ergänzungs- bzw. Unterstützungsleistungen erbracht werden, eine Nullveranlagung vorgenommen wird.

3.2 Berücksichtigung des Vermögens

Bei den Ergänzungsleistungen besteht ein wesentlicher Unterschied zum Steuererlass mit Bezug auf allfälliges Vermögen des Gesuchstellers: Diesbezüglich wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die finanziellen Verhältnisse von AHV- und IV-Rentnern i.d.R. kaum mehr stark verändern bzw. verbessern. Im Gegensatz zum Steuererlassverfahren werden u.U. auch bei einem Vermögen von über Fr. 100'000.– Ergänzungsleistungen gewährt, wenn der Lebensbedarf die erzielten Einkünfte massiv übersteigt. Dies ergibt sich daraus, dass das Vermögen lediglich für die Ermittlung der anrechenbaren Einnahmen berücksichtigt und ein Zehntel⁷ bzw. ein Fünfzehntel⁸ des Reinvermögens, soweit es Fr. 30'000.– (Alleinstehende; bis 31.12.2010: Fr. 25'000.–) bzw. Fr. 50'000.– (Verheiratete; bis 31.12.2010: Fr. 40'000.–) übersteigt, als jährliches Einkommen angerechnet wird.

Für das Nullveranlagungsverfahren kann die erwähnte Grenze von rund Fr. 100'000.– aber nicht übernommen werden. Die Nullveranlagung findet ihre Berechtigung wie erwähnt im Institut des Steuererlasses. Dieser kann aber nur gewährt werden, wenn der betreffende Steuerpflichtige in Not geraten ist oder wenn aus anderen Gründen die Bezahlung des geschuldeten Betrages für ihn eine grosse Härte bedeuten würde. Verfügt ein Steuerpflichtiger über ein bedeutendes Vermögen, muss ein Erlassgesuch abgewiesen werden. Aus diesem Grund kann in solchen Fällen auch keine Nullveranlagung er-

³ Gestützt auf das Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG; SR 831.30) sowie das Gesetz über kantonale Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (BR 544.300).

⁴ Gestützt auf das Bundesgesetz über die Zuständigkeit für die Unterstützung Bedürftiger (ZUG; SR 851.1) und das kantonale Gesetz über die Unterstützung Bedürftiger (Unterstützungsgesetz, BR 546.250).

⁵ Vgl. oben, Ziff. 2.

⁶ ELG 9 ff.; ZUG 2 i.V.m. Art 18 des kantonalen Unterstützungsgesetzes und Art. 1 ff. der Ausführungsbestimmungen zum kantonalen Unterstützungsgesetz (BR 546.270).

⁷ Bei Altersrentnern (vgl. ELG 11 I lit. c).

⁸ Bei IV-Rentnern und Bezüglern von Hinterlassenenrenten (ELG 11 I lit. c).

lassen werden, da andernfalls Unterscheidungen getroffen würden, die sich sachlich kaum rechtfertigen liessen. Eine Nullveranlagung kommt nur dann in Frage, wenn das massgebende Vermögen weniger als Fr. 25'000.– (Alleinstehende) bzw. Fr. 40'000.– (Verheiratete) beträgt (ABzStG 51 I). Die Höhe dieser Beträge geht zurück auf ELG 11 I lit. c in der bis Ende 2010 geltenden Fassung. Auch wenn die Beträge im ELG erhöht worden sind, wurde in den ABzStG bewusst keine Anpassung vorgenommen. Eine solche Erhöhung könnte durch sachliche Gründe nicht gerechtfertigt werden und wäre mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar.

Das massgebende Vermögen setzt sich zusammen aus dem Reinvermögen plus der Differenz zwischen dem Steuerwert von Liegenschaften und deren Verkehrswert gemäss letzter amtlicher Bewertung (ABzStG 51 II).

3.3 Berücksichtigung von Einkünften aus Erwerbstätigkeit

Ein weiterer Unterschied zum Erlassverfahren besteht darin, dass gemäss ELG 11 I lit. a allfällige Einkünfte aus Erwerbstätigkeit für die Berechnung der Ergänzungsleistungen unter gewissen Voraussetzungen nur zu zwei Dritteln berücksichtigt werden. Für die Vornahme einer Nullveranlagung ist in solchen Konstellationen im Einzelfall zu prüfen, ob auch bei vollständiger Anrechnung der Erwerbseinkünfte Ergänzungsleistungen ausgerichtet würden. Ist Letzteres nicht der Fall, kann keine Nullveranlagung erlassen werden.

3.4 Verzicht auf Geltendmachung eines Verrechnungssteueranspruches

Sind die Voraussetzungen für eine Nullveranlagung gegeben, gilt es – wegen der Nähe zum Steuererlass –, Folgendes zu beachten: Es wäre stossend, wenn ein Steuerpflichtiger einen indirekten Steuererlass durch eine Nullveranlagung beanspruchen könnte, während ihm für die gleiche Periode ein Verrechnungssteuerguthaben ausbezahlt würde. Dieses Vorgehen würde die Steuergerechtigkeit verletzen. Verrechnungssteuerguthaben müssten demzufolge verrechnet werden können. Die Verrechnung führt jedoch zu Problemen, da sich das Verrechnungssteuerguthaben in aller Regel nicht mit der Steuerforderung deckt; insbesondere dort, wo das Verrechnungssteuerguthaben kleiner ist als die Steuerforderung, müsste in einem ersten Schritt eine Verrechnung stattfinden und in einem zweiten Schritt die restliche Steuerforderung auf Null herabgesetzt werden. Dieses Vorgehen wäre nicht praktikabel. Aus diesem Grund hält ABzStG 51 III fest, dass der Steuerpflichtige mit seinem Antrag auf eine Nullveranlagung gleichzeitig auf die Geltendmachung eines allfälligen Verrechnungssteueranspruches verzichtet.

3.5 Verfahren

Ergänzungs- sowie Unterstützungsleistungen sind nicht steuerbar und werden aus diesem Grund in der Steuererklärung auch nicht deklariert. Um die anzustrebenden automatischen Vereinfachungen erreichen zu können, muss der betreffende Steuerpflichtige den Antrag auf Vornahme einer Nullveranlagung stellen und auf die Geltendmachung eines allfälligen Verrechnungssteueranspruches verzichten. Antrag und Verzicht können

in der Steuererklärung, welche eine entsprechende Rubrik aufweist⁹, geltend gemacht werden. Zusätzlich ist vom Steuerpflichtigen belegmässig nachzuweisen, dass er Ergänzungs- oder Unterstützungsleistungen erhält¹⁰. Andernfalls erfolgt eine ordentliche Veranlagung und es muss ein Erlassgesuch gestellt werden.

Der Antrag auf Erlass einer Nullveranlagung entbindet nicht von der Verpflichtung, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Nur so ist es der Veranlagungsbehörde möglich, die Voraussetzungen für den Erlass einer Nullveranlagung seriös zu prüfen.

⁹ Hauptformular, Seite 4 unten.

¹⁰ Bei Ergänzungsleistungen mittels Verfügung der kantonalen AHV-Ausgleichskasse, bei Unterstützungsleistungen mittels Verfügung der zuständigen kommunalen Sozialbehörde.