

> [Steuergericht](#)

### 510 11 72      **Besteuerung einer Familienstiftung**

*Eine Stiftung ist subjektiv nicht steuerbefreit und unterliegt grundsätzlich der Erbschaftssteuer. Die Anerkennung der Familienstiftung als Steuersubjekt hat somit zur Folge, dass gewidmetes Vermögen und Erträge daraus bei der Stiftung steuerlich erfasst werden. Eine Sonderregelung, wonach Stiftungen dann subjektiv steuerbefreit sind, wenn nur Nachkommen, Adoptivkinder und ihre Nachkommen als Destinatäre vorgesehen sind, kennt der Kanton Basellandschaft nicht. Das Verwandtschaftsverhältnis der Destinatäre zum Erblasser ist demzufolge irrelevant.*

*Das Stiftungsvermögen ist rechtlich verselbständigt und die Erben haben keine Verfügungsgewalt mehr über das Stiftungsvermögen, sondern nur noch Anspruch auf eng umschriebene Leistungen gemäss den Bestimmungen des ZGB.*

#### **Sachverhalt:**

1.      a)      Mit öffentlicher Urkunde über ein Testament vom 5. Dezember 2005 hielt der am 8. Dezember 2005 verstorbene Erblasser unter anderem fest, dass eine Stiftung "A. & B. C." im In- oder Ausland gegründet werden solle. Dem Stiftungsrat sollten seine Kinder und der nachstehend bezeichnete Willensvollstrecker angehören. Mit den Stiftungsmitteln sollten die nachgewiesenen Ausbildungsbedürfnisse seiner Nachkommen in direkter Linie finanziert werden, sofern diese von Seiten deren Familien nicht aufgebracht werden könnten, die nach Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit zurückbezahlt würden. Weiter sollten mit Mitteln der Stiftung Nachkommen finanziell unterstützt werden, die in einer existenzbedrohenden finanziellen Lage geraten seien. Diese Unterstützung solle als Finanzierung für einen Neustart während eines halben Jahres mit Verlängerungsmöglichkeit um ein weiteres halbes Jahr ausgerichtet werden.

            b)      Am 26. Juni 2006 wurde die Stiftung "A. & B. C." gemäss Testament errichtet.

2.      Mit Erbschaftssteuer-Rechnung Nr. A 14-66392.1 vom 22. Dezember 2010 erhob die Steuerverwaltung auf das Legat der Pflichtigen eine Erbschaftssteuer in der Höhe von Fr. 38'081.--, was einem Steuersatz von 38.12438 % entspricht.

3. Die mit Schreiben des Vertreters der Pflichtigen vom 19. Januar 2011 dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 16. November 2011 ab.

4. Mit Eingabe vom 19. Dezember 2011 erhob der Vertreter der Pflichtigen gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs mit den Begehren, 1. Es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basellandschaft vom 16. November 2011 aufzuheben und beim Legat an die "A. & B. C. Stiftung" auf die Erhebung einer Erbschaftssteuer zu verzichten, 2. Eventualiter sei bei der Berechnung der Erbschaftssteuer auf das Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Berechtigten zum Erblasser abzustellen, 3. Subeventualiter sei beim Steuerprozentsatz der gleiche Ansatz zu wählen wie beim Legat an nicht verwandte, natürliche Person (15.07692 % statt 38.12438 %) und bei der Bemessung des Liegenschaftswertes praxisgemäss der Verkehrswert abzüglich der geschätzten, bei einem späteren Verkauf anfallenden Grundstücksgewinn- bzw. Handänderungssteuern zugrunde zu legen und 4. Unter o/e-Kostenfolge.

Zur Begründung wurde zusammenfassend geltend gemacht, in casu erfolge mit der Vermögenswidmung von Todes wegen die Zuwendung an eine Familienstiftung, welche die Fürsorge und Ausbildung in Not geratener Familienmitglieder in absteigender Linie sicherstellen und diese unterstützen solle. Dies sei wirtschaftlich gleich zu setzen mit einer bis zum Ernstfall aufgeschobenen familienrechtlichen Unterstützung, die gemäss Art. 328 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 bereits zu Lebzeiten des Erblassers als gesetzliche Pflicht bestanden habe. Die freiwillige Fortsetzung dieser Pflicht als Zuwendung von Todes wegen an eine rechtlich selbständige Stiftung verfolge entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht den Zweck, eine nicht verwandte (juristische) Person zu bedenken, sondern habe einzig und allein den Unterstützungswillen des Erblassers durchzusetzen und über seinen Tod hinaus sicherzustellen. Ramseier verlange denn auch, dass in vergleichbaren Fällen auf das Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Berechtigten zum Erblasser abzustellen sei, da dies angesichts der sozialen und beinahe schon gemeinnützigen Zwecke einer echten Familienstiftung "de lege ferenda" auch für das basellandschaftliche Erbschaftssteuerrecht zu fordern sei.

Die Vorinstanz mache in ihrer Entscheidbegründung zu Unrecht geltend, die gesetzlichen Erben (Nachkommen) hätten mit der Zuwendung an eine selbständige Stiftung keine Verfügungsmacht über die Vermögenswerte, da sie lediglich Begünstigte seien. Tatsächlich habe der Erblasser im Testament vom 5. Dezember 2005 verfügt, dass seine vier Nachkommen zusammen mit dem Willensvollstrecker den Stiftungsrat bilden und damit

sehr wohl - im Rahmen seiner testamentarischen Auflagen - über das Vermögen der Stiftung verfügen könnten. Damit habe der Erblasser in weiser Voraussicht sichergestellt, dass die über seinen Tod hinaus perpetuierte Familienunterstützung in einer Rechtsform fortlebe, welche die jederzeitige Verfügbarkeit der ihr gewidmeten Mittel zum Wohle seiner direkten Nachkommen garantiere. Es käme einer rechtsungleichen Behandlung gleich, wenn diese indirekte Zuwendung an die Nachkommen gegenüber der direkten Zuwendung besteuert würde, denn wirtschaftlich gesehen sei dies nichts anderes als eine Zuwendung im Sinne von § 9 Abs. 1 lit. b und e ESchStG. Der Kanton Solothurn habe dies erkannt und in casu auf eine Teilbesteuerung verzichtet.

Weiter hielt der Vertreter der Pflichtigen fest, der Erblasser habe die Form der Stiftung statt dem direkten Erben gewählt, um deren zweckgebundenes Vermögen zum richtigen Zeitpunkt ausschliesslich dem dannzumal bedürftigen Nachkommen zukommen lassen zu können. Somit entspreche diese Vererbungsform wirtschaftlich der Weitergabe des Vermögens innerhalb der Familie, da keine Fremdperson vom Stiftungszweck begünstigt würde. Da dies gemäss basellandschaftlicher Praxis zu Unrecht nicht als ein steuerbefreiter Vorgang gemäss § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG behandelt werde, solle zumindest die von Ramseier "de lege ferenda" vorgeschlagene Praxis eingeführt werden.

Die Argumentation der Vorinstanz sei angesichts der Tendenz der Steuerpraxis, gleichartige Beziehungsverhältnisse auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung gleich zu behandeln, als zu formalistisch zu werten. Ein Steuer- und Treuhandexperte stelle dies speziell mit Bezug auf die Handhabung der Steuerbefreiungsgründe im Kanton Basel-Landschaft fest: "Die Subjektkategorien werden durch die Praxis zunehmend aufgeweicht". Demnach würden auch "Zuwendungen in Erfüllung einer sittlichen Pflicht, auch Verwandtenunterstützung ohne gesetzliche Pflicht" in der Regel nicht als Schenkung gelten. Der Erblasser, dessen Grossvater in den Dreissigerjahren des letzten Jahrhunderts sein Schulgeld bis zur Matur bezahlt habe, habe es nach dem Krieg geschafft, sich dank dieser Unterstützung vom gelernten Fotografen zum Hochschulprofessor weiter zu bilden. Sein Motiv liege demnach auf der Hand: Aus Dankbarkeit gegenüber seinem Grossvater als ebensolcher einen Teil seines Vermögens dem Fortkommen seiner Familie zu widmen. Dass er sich dabei der Form einer Stiftung bedient habe, die quasi "zur Familie gehört", sei dem Bedürfnis entsprungen, die Umsetzung seiner Familienunterstützung abzusichern, und bestimmt nicht in der Absicht, eine Fremdperson zu begünstigen. Fazit: Die Steuerbehörde sollte die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht nur steuerbegründend anwenden, sondern müsste aus Fairnessgründen diese bei gleich gelagerten Durchgriffskonstellationen auch steuerbefreiend zum Zuge kommen lassen.

Sollte wider Erwarten das Hauptbegehren abgewiesen werden, wäre bei der Berechnung des Steuerbetrages auf das Verwandtschaftsverhältnis des entferntest

Berechtigten zum Erblasser abzustellen und der Verkehrswert der Liegenschaft in D. unter Abzug der geschätzten, zu erwartenden Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern zu veranlagten.

Im Übrigen sei es mit dem Rechtsempfinden die Rekurrentin nicht vereinbar, dass nicht blutsverwandte Legatempfinger zu einem Steuersatz von 15.07692 % besteuert würden und die Legatarin zu 38.12438 %. Die Legatarin sei durch den testamentarischen Willen von A. C. entstanden, sei durch die Erben C. gegründet worden, werde durch die Familienmitglieder der Familie C. geführt und es würden ausschliesslich direkte Nachkommen von A. und B. C. durch die Stiftung begünstigt. Dass die Legatarin nun "fremder" als eine nicht blutsverwandte Legatempfingerin sein solle und somit höher besteuert werden müsse, sei nur formaljuristisch begründbar und entspreche nicht den realen wirtschaftlichen und personellen Gegebenheiten.

5. Mit Vernehmlassung vom 9. Februar 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Ergänzend zu den Ausführungen im Einsprache-Entscheid vom 16. November 2011 wurde festgehalten, dass nach Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selber zu regeln sei. Der Umfang der Steuererhebung müsse aufgrund eines formellen Gesetzes klar bestimmbar und beschränkt sein. Dementsprechend dürfe die Kompetenz zur rechtssatzmässigen Festlegung dieser Grundpfeiler einer Steuer auch nicht an die vollziehende Behörde delegiert werden.

Der vorgebrachte Einwand, dass die Nachkommen zusammen mit dem Willensvollstrecker den Stiftungsrat bilden würden und damit - im Rahmen der testamentarischen Auflagen - über das Vermögen der Stiftung verfügen könnten, ändere nicht an der Tatsache, dass es sich bei der Stiftung um eine selbständige juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit gemäss Art. 52 Abs. 1 ZGB handle. Daraus könne geschlossen werden, dass nur eine direkte Zuwendung im Sinne von § 9 Abs. 1 lit. e ESchStG, d.h. zum Zwecke des Unterhalts und der Ausbildung in Erfüllung einer gesetzlichen Pflicht von der Erbschafts- und der Schenkungssteuer befreit gewesen wäre.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

## **Aus den Erwägungen:**

1. (...)

2. Der Vertreter der Pflichtigen macht geltend, dass es einer rechtsungleichen Behandlung gleichkäme, wenn im vorliegenden Fall die indirekte Zuwendung an die Nachkommen anders als eine direkte Zuwendung besteuert würde, denn wirtschaftlich gesehen sei diese indirekte Zuwendung nichts anderes als eine Zuwendung im Sinne von § 9 Abs. 1 lit. b und e ESchStG.

Vorab unterliegt deshalb der Beurteilung, ob die vom Erblasser zivilrechtlich gewählte und von den Erben umgesetzte Rechtsform der Stiftung steuerlich Bestand hat oder ob im Bereich des Erbschaftssteuerrechts grundsätzlich das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtung gilt.

a) Das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (heute: Kantonsgericht) hat mit Urteil vom 12. August 1992 im Sinne einer Bestätigung früherer Entscheide festgehalten, dass das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im basellandschaftlichen Steuerrecht nur dann Anwendung findet, wenn die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsform offensichtlich nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht (§ 2 Abs. 2 StG). Ist diese Voraussetzung erfüllt, so hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise selbstverständlich auch dann Platz zu greifen, wenn sie sich nicht zugunsten des Fiskus, sondern zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. Besteht hingegen keine offensichtliche Diskrepanz zwischen juristischer Form und wirtschaftlichem Gehalt, so kann sich der Steuerpflichtige nicht auf diesen Grundsatz berufen und geltend machen, dass bei einer anderen zivilrechtlichen Ausgestaltung des Rechtsgeschäfts keine oder eine andere Steuerpflicht entstanden wäre. Lässt das Privatrecht mehrere Wege zur Regelung eines bestimmten wirtschaftlichen Verhältnisses zu, so ist der vom Steuerpflichtigen gewählte Weg für ihn auch im Bereich des Steuerrechts verbindlich. Es ist dem Steuerpflichtigen durchaus zuzumuten, sich vor der Abwicklung eines zivilrechtlichen Geschäfts bei der zuständigen Behörde über die steuerrechtlichen Folgen zu erkundigen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 92/66 vom 12. August 1992, E. 4d).

b) Im vorliegenden Fall läuft das Begehren des Vertreters der Pflichtigen darauf hinaus, dass die Besteuerung nach der steuerlich günstigsten Variante zu erfolgen habe, was wiederum bedeuten würde, dass die Steuerbehörden unabhängig von der tatsächlich gewählten Rechtsform des Erblassers nach der für die Steuerpflichtigen günstigsten Transaktionsvariante suchen und die Besteuerung darauf ausrichten müsste. Im Steuerrecht gibt es aber kein solches "Günstigkeitsprinzip", vielmehr sind verfassungsmässige Grundprinzipien zu beachten, wonach der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuern und deren Bemessung in einem Gesetz im formellen Sinn zu regeln sind. Der Umfang der Steuerpflicht muss sich aus dem Gesetz selbst ergeben (Grundsatz der Gesetzmässigkeit). Würde man dem Günstigkeitsprinzip folgen, würde der Grundsatz der Gesetzmässigkeit klar verletzt werden. Auch besteht keine offensichtliche Diskrepanz zwischen juristischer Form und wirtschaftlichem Gehalt, weshalb die vom Erblasser zivilrechtlich gewählte und von den Erben umgesetzte Rechtsform der Stiftung auch im Steuerrecht Bestand hat und verbindlich ist.

3. Der Vertreter der Pflichtigen macht als Hauptbegehren geltend, es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basellandschaft vom 16. November 2011 aufzuheben und beim Legat an die "A. & B. C. Stiftung" auf die Erhebung einer Erbschaftssteuer zu verzichten. Eventualiter sei bei der Berechnung der Erbschaftssteuer auf das Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Berechtigten zum Erblasser abzustellen.

a) Gemäss § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG) vom 7. Januar 1980, in der Fassung gültig bis 31. Dezember 2006, unterliegt der Erbschaftssteuer der Vermögenserwerb von Todes wegen (gesetzliche, erbvertragliche und testamentarische Erbfolge, Nacherbeneinsetzung, Vermächtnis und Schenkung auf den Todesfall gemäss den Bestimmungen des Schweizerischen Zivilgesetzbuch [ZGB]). Vermögensanfälle von im Kanton gelegenen Grundstücken unterliegen der Erbschaftssteuer unabhängig davon, wo der Anfall stattgefunden hat (§ 1 Abs. 3 ESchStG).

Gemäss § 12 Abs. 1 ESchStG beträgt der Steuersatz der Erbschafts- und der Schenkungssteuer in Prozenten: für Eltern und Stiefkinder  $[(0,11 \times \text{Vermögensanfall in Franken}) + 800 \text{ Fr.}] : (\text{Vermögensanfall in Franken} + 50'000 \text{ Fr.}) \times 100$  (lit. b); für voll- und halbbürtige Geschwister, Grosseltern und Stiefgrosskinder das Eineinhalbfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. c); für Urgrosseltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern und Stiefeltern das Zweifache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. d); für Onkel und Tante, Nefte und Nichte das Zweieinhalbfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. e); für Grossonkel und Grosstante, Grossneffe und Grossnichte, Vetter und

Base das Dreifache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. f), für alle übrigen Empfänger das Vierfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. g).

Von der Erbschafts- und Schenkungssteuer gemäss § 9 ESchStG sind befreit: (lit. a) die in den §§ 15 und 16 des Steuer- und Finanzgesetzes aufgeführten Personen, Körperschaft und Anstalten sowie juristische Personen, sofern sie ideelle Zwecke verfolgen; (lit. b) Ehegatten und direkte Nachkommen des Erblassers oder Schenkers; (lit. c) Genugtuungsleistungen; (lit. d) Zuwendungen zur Abwehr von Konkurs oder Pfändung; (lit. e) Zuwendungen zum Unterhalt und zur Ausbildung in Erfüllung einer gesetzlichen Pflicht.

b) Unbestritten ist in casu, dass die "A. und B. C. Stiftung" als Familienstiftung im Sinne von Art. 335 Abs. 1 ZGB rechtsgültig zustande gekommen ist (vgl. Art. 1 der Stiftungsurkunde), denn nur im Falle der Nichtigkeit der Stiftung müsste das Vermögen denjenigen Personen zugerechnet werden, an die das Vermögen als Folge der Nichtigkeit der Stiftung gelangen würde. Die Anerkennung der Familienstiftung als Steuersubjekt hat somit zur Folge, dass gewidmetes Vermögen und Erträge daraus fortan bei der Stiftung steuerlich erfasst werden (vgl. Thomas Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Dissertation 1988, S. 51; Andrea Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten - in nationalen und internationalen Verhältnissen, Dissertation 2009, S. 31 ff.). Ebenfalls unbestritten ist, dass die Stiftung subjektiv nicht steuerbefreit ist. Die Stiftung unterliegt somit grundsätzlich der Erbschaftssteuer.

c) Im vorliegenden Fall hat der Erblasser einen Teil seines Nachlasses der Stiftung vermacht. Es kann davon ausgegangen werden, dass der Erblasser, indem er die Stiftung und nicht die direkten Nachkommen begünstigt hat, gerade nicht einen vorbehaltlosen Vermögensübergang an die direkten Nachkommen wollte. Dies wird auch dadurch untermauert, dass die Nachkommen, welche für ihre Ausbildungskosten gemäss Artikel 2 der Stiftungsurkunde nicht aufkommen können und ein zinsloses Darlehen dafür erhalten, dieses bei Aufnahme einer Erwerbstätigkeit wieder zurückbezahlen müssen und bei einer Aufhebung der Stiftung eine Rückgabe des Stiftungsvermögens an die Rechtsnachfolger ausgeschlossen ist (vgl. Artikel 19 der Stiftungsurkunde). Damit geht das Argument fehl, dass mit der Gründung der Stiftung dasselbe Ziel erreicht werde, wie mit einer direkten Erbeneinsetzung.

In den von dem Vertreter der Rekurrentin geltend gemachten Verweis auf die durch den Willen des Erblassers faktisch über seinen Tod hinaus verlängerte Unterstützungspflicht, mag man in einer echten Familienstiftung einen sozialen, schon fast an Gemeinnützigkeit erinnernden Zweck, erblicken, der durchaus eine bevorzugte

steuerliche Behandlung zu rechtfertigen vermag. In diesem Lichte ist auch das Postulat von Ramseier zu sehen, der explizit - aber eben als Aufforderung "de lege ferenda" - fordert, dass ein milderer Steuersatz anzuwenden sei, welcher zum Beispiel auf das Verwandtschaftsverhältnis des entferntesten Berechtigten zum Erblasser abstellen könnte (vgl. Ramseier, a.a.O., S. 52 f.). Dagegen spricht jedoch das Prinzip der Gesetzmässigkeit und ohne entsprechende Grundlage würden fundamentale Prinzipien der Steuerrechtsordnung verletzt. Einzig im Kanton Solothurn - wie dies die Rekurrentin auch treffend festgestellt hat - findet sich eine solche Sonderregelung, wonach Stiftungen subjektiv steuerbefreit sind, sofern nur Nachkommen, Adoptivkinder und ihre Nachkommen als Destinatäre vorgesehen sind (vgl. Opel, a.a.O., S. 101 und S. 108). Ausserdem ist das Stiftungsvermögen rechtlich verselbständigt und die Erben haben definitionsgemäss keine Verfügungsgewalt mehr über das Stiftungsvermögen, sondern nur noch Anspruch auf eng umschriebene Leistungen gemäss den Bestimmungen des ZGB.

Das Steuergericht kommt deshalb zum Schluss, dass weder auf eine Erhebung der Erbschaftssteuer verzichtet werden noch auf das Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Berechtigten abgestellt werden kann.

Das Haupt- und Eventualbegehren sind demnach abzuweisen.

4. Subeventualiter macht der Vertreter der Pflichtigen geltend, es sei beim Steuerprozensatz der gleiche Ansatz zu wählen wie beim Legat an nicht verwandte, natürliche Person (15.07692 % statt 38.12438 %) und bei der Bemessung des Liegenschaftswertes praxisgemäss der Verkehrswert abzüglich der geschätzten, bei einem späteren Verkauf anfallenden Grundstückgewinn- bzw. Handänderungssteuern zugrunde zu legen.

a) Die unter der Ziffer 3c gemachten Ausführungen gelten sinngemäss für den geltend gemachten Steuersatz für nicht verwandte, natürliche Personen.

b) Gemäss § 13 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer (ESchStG VO) vom 16. Juni 1981 beträgt der Abzug für die bei einer späteren Veräusserung in Rechnung zu stellende Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer gemäss § 17 Satz 2 ESchStG bei unüberbauten Grundstücken bis 9 % und bei überbauten Grundstücken (Boden und Gebäude) bis 5 % der gemäss den §§ 1-12 ermittelten Werte. Bei veräusserten Grundstücken gemäss § 7 Abs. 2 sind die effektiv

geschuldeten Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern abzuziehen (§ 13 Abs. 2 ESchStG VO).

Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung - gemäss den dem Steuergericht vorliegenden Unterlagen - bei der Berechnung des Inventarwertes der Liegenschaft in D. (...) von Fr. 1.5 Mio. den Abzug für latente Steuern in Höhe von 5 % gemäss § 13 Abs. 1 ESchStG VO nicht berücksichtigt. Aus diesem Grund wird die Steuerverwaltung angewiesen, diesen Abzug von 5 % zu gewähren und dementsprechend die Reduktion auch bei der Berechnung des Repartitionswertes im Rahmen der interkantonalen und internationalen Steuerausscheidungen zu berücksichtigen.

Der Subeventualantrag wird somit teilweise gutgeheissen.

5. a) (...)

b) (...)

Entscheid des Steuergerichts vom 09.03.2012 (510 11 72)