

Inflation, Nominalwertprinzip und Einkommensteuerrecht

unter besonderer Berücksichtigung des Gewinnsteuerrechts

von Dr. Peter Gurtner

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

B41970

VERLAG PAUL HAUPT BERN UND STUTT GART

INHALTSVERZEICHNIS

I. Teil: PROBLEMSTELLUNG, VOLKSWIRTSCHAFTLICHE UND RECHTLICHE GRUNDLAGEN	1
<hr/>	
1. Problemstellung und Aufbau der Arbeit	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Aufbau der Arbeit	2
2. Die Inflation als volkswirtschaftliche Erscheinung	5
2.1. Der Inflationsbegriff	5
2.2. Die Quantifizierung der Inflation	7
2.3. Inflationsraten in der Schweiz	9
2.4. Ursachen der Inflation	9
2.41. Theoretische Erklärungsversuche	9
2.411. Nachfrageinflationstheorien	9
2.412. Angebotsinflationstheorien	10
2.413. Stand der heutigen Diskussion	11
2.42. Inflationsursachen in der Schweiz	13
2.5. Die Inflation als Dauererscheinung	15
3. Nominalwertprinzip, Realwertprinzip und Substanzwertprinzip	18
3.1. Das Nominalwertprinzip	18
3.2. Das Realwertprinzip	18
3.3. Das Substanzwertprinzip	19
4. Die Inflation als rechtliches Problem	20
4.1. Das Nominalwertprinzip als tragender Grundsatz der Rechtsordnung	20
4.2. Nominalwertprinzip und Steuerrecht	22
4.3. Nominalwertprinzip und Eigentumsgarantie	22
4.4. Nominalwertprinzip und Rechtsgleichheit	24
II. Teil: INFLATION UND STEUERRECHT	27
<hr/>	
5. Allgemeine Bemerkungen	27
6. Auswirkungen der Inflation auf die Einkommensteuer	28
6.1. Bestimmungsgründe der inflationsbedingten Verzerrungen	28
6.2. Auswirkungen der Inflation auf die Bemessungsgrundlage	31
6.21. Einkommen aus Arbeit	31
6.22. Einkommen aus Vermögen	32
6.221. Der Begriff	32
6.222. Einkommen aus Geldvermögen	32
6.223. Einkommen aus Sachvermögen	36
6.224. Einkommen aus Beteiligung	38
6.23. Einkommen aus Unternehmung	38
6.24. Einkommen aus Wertzuwachsgegewinnen	39
6.3. Auswirkungen der Inflation auf das Steuermass	40

6.31.	Ausgestaltung der schweizerischen Steuertarife	40
6.32.	Kalte Progression bei der Einkommensteuer natürlicher Personen	40
6.33.	Kalte Progression bei der Reinertragsteuer juristischer Personen	42
6.4.	Auswirkungen der Inflation auf die Steuerentrichtung	42
6.41.	Ursachen der inflationsbedingten Verzerrungen	42
6.42.	Generelle zeitliche Differenzen als Folge unterschiedlicher Methoden der Steuerentrichtung	43
6.43.	Generelle zeitliche Differenzen als Folge der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung	43
6.44.	Individuelle zeitliche Differenzen als Folge von Steuerstundungen, Ratenzahlungen und verspäteten Steuerzahlungen	44
6.45.	Interdependenzen zwischen den verschiedenen Auswirkungen auf die Steuerentrichtung	44
7.	Auswirkungen der Inflation auf andere Steuerarten	46
7.1.	Vermögensteuer	46
7.2.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	47
7.3.	Verbrauchsabgaben	47
III. Teil: INFLATION, PREISERHOEHUNGEN UND GEWINNSTEUERRECHT		49
<hr/>		
8.	Aufbau des III. Teils	49
9.	Einkommen aus Unternehmung und Reinertrag juristischer Personen	51
9.1.	Der Begriff	51
9.2.	Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechts	51
10.	Unternehmungserhaltungsformen und Bilanzauffassungen	53
10.1.	Unternehmungserhaltung als Minimalziel der Unternehmung	53
10.2.	Kapitalerhaltungsrechnungen	53
10.21.	Passivseite der Bilanz als Anknüpfungspunkt	53
10.22.	Bewertungsansätze	54
10.23.	Buchtechnische Verfahren	54
10.24.	Kapitalerhaltungsrechnungen als Geldwertrechnungen	55
10.3.	Substanzerhaltungsrechnungen	55
10.31.	Aktivseite der Bilanz als Anknüpfungspunkt	55
10.32.	Erhaltungsgrössen	56
10.33.	Bewertungsansätze	57
10.34.	Berücksichtigung der Kapitalstruktur	58
10.35.	Buchtechnische Verfahren	59
10.36.	Substanzerhaltungsrechnung als Sachwertrechnung	60
10.4.	Erfolgskapitalerhaltungsrechnungen	61
11.	Auswirkungen der Inflation auf die relativen Gewinne und das relative Vermögen einer Unternehmung	62
11.1.	Allgemeine Bemerkungen	62

11.2.	Notwendigkeit einer dynamischen Analyse des Inflationsprozesses	63
11.3.	Individuelle Beeinflussung der Unternehmungen durch die Inflation	64
11.4.	Auswirkungen der Inflation auf die Bestandeskonten, Aufwendungen und Erträge als Ansatzpunkt einer unternehmungsindividuellen Würdigung der Inflationsfolgen	66
11.5.	Auswirkungen der Inflation bzw. der Preiserhöhungen auf die Bestandeskonten	67
11.51.	Reinvermögen bzw. Eigenkapital als Residualgrösse	67
11.52.	Geld- und sachwertbedingte Preiserhöhungen bzw. Kaufkraftverluste bei den Aktiven	67
11.521.	Sachaktiven	68
11.5211.	Realisierung der Preissteigerungen beim eigengenutzten Sachvermögen	70
11.5212.	Realisierung der Preissteigerungen beim fremdgenutzten Sachvermögen	72
11.522.	Geldaktiven	72
11.53.	Kaufkraftgewinne und Kaufkraftverluste bei den Passiven	73
11.531.	Monetäre Passiven	73
11.532.	Eigenkapital	74
11.6.	Auswirkungen der Inflation bzw. der Preiserhöhungen auf die Aufwendungen	75
11.7.	Auswirkungen der Inflation bzw. der Preiserhöhungen auf die Erträge	78
11.8.	Würdigung der Auswirkungen der Inflation auf die Unternehmungen	80
12.	Auswirkungen der Inflation bzw. der Preiserhöhungen auf die nominellen Jahresabschlussrechnungen	85
12.1.	Allgemeine Bemerkungen	85
12.2.	Auswirkungen auf die Jahresabschlussbilanz	85
12.3.	Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung	85
12.4.	Buchtechnische Entstehungsgründe der Scheingewinne	86
12.41.	Abnutzbares Anlagevermögen	86
12.42.	Sachumlaufvermögen	86
12.43.	Kapitalgewinne	86
12.5.	Ausmass der Verzerrungen	87
12.6.	Auswirkungen auf einzelne Bilanzpositionen	90
12.61.	Auswirkungen auf die nicht-monetären Vermögensposten	90
12.611.	Nicht abnutzbares Anlagevermögen	90
12.612.	Abnutzbares Anlagevermögen	91
12.613.	Vorräte	93
12.62.	Auswirkungen auf die monetären Posten	94
12.621.	Kaufkraftgewinne und Kaufkraftverluste auf den monetären Posten	94
12.622.	Kaufkraftgewinne auf den Netto-Nominalschulden als Bestandteil der nominellen Unternehmungsgewinne	98

	12.623. Gesonderte Berechnung der Kaufkraftverluste auf den Netto-Nominalguthaben	102
12.7.	Darstellung der zahlenmässigen Auswirkungen der verschiedenen Bilanzkonzeptionen anhand eines Modellfalls	102
	12.71. Modellannahmen	102
	12.72. Keine Antizipation der Inflation	103
	12.721. Vollumfängliche Finanzierung mit Eigenkapital	103
	12.722. Anteilige Eigen- und Fremdfinanzierung	104
	12.723. Vollumfängliche Fremdfinanzierung	105
12.73.	Volle Antizipation der Inflation	106
	12.731. Möglichkeiten zur Antizipation der Inflation	106
	12.7311. Indexierung der Nominalschuld	106
	12.7312. Indexierung des Nominalzinses	107
	12.732. Vollumfängliche Finanzierung mit Eigenkapital	107
	12.733. Anteilige Eigen- und Fremdfinanzierung	107
	12.734. Vollumfängliche Fremdfinanzierung	108
12.8.	Gefahren des Ausweises von Scheingewinnen	110
	12.81. Gewinnausschüttungen und Besteuerung	110
	12.82. Erschwerung der externen Informationsfunktion der Handelsbilanz	111
	12.83. Sinkender Eigenkapitalanteil	112
	12.84. Gefährdung des technologischen Fortschritts	114
	12.85. Wirtschaftlicher Immobilismus	114
12.9.	Inflation und Handelsbilanz	115
	12.91. Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	115
	12.92. Funktionen und Aufgaben der Handelsbilanz	119
	12.93. Scheingewinne und Gläubigerschutz	121
	12.94. Scheingewinne und Aktionärsinteressen	121
	12.95. Scheingewinne und Unternehmungsinteressen	125
	12.96. Scheingewinne und Interessen der Arbeitnehmer	128
	12.97. Würdigung der Auswirkungen der Inflation auf die Handelsbilanz	128
12.10.	Scheingewinne und Steuerbilanz	130
13.	Verfahren zur Ausmerzung der Scheingewinne	133
	13.1. Allgemeine Bemerkungen	133
	13.2. Behelfsmässige Methoden	134
	13.21. Modifizierung des Aufwandbegriffes	134
	13.22. Bildung stiller Reserven	134
	13.23. Bilanzierungsmethoden beim abnutzbaren Anlagevermögen	135
	13.24. Bilanzierungsmethoden bei den Vorräten	136
13.3.	Inflation-Accounting-Methoden	137

14.	Auswirkungen der Inflation auf das Steuermass beim Einkommen aus Unternehmung und bei der Reinertragsteuer juristischer Personen	139
14.1.	Einkommen aus Unternehmung	139
14.2.	Reinertragsteuer juristischer Personen	139
 IV. Teil: MASSNAHMEN ZUR BERUECKSICHTIGUNG DER INFLATION IM GELTENDEN EINKOMMENSTEUERRECHT		 143
<hr/>		
15.	Allgemeine Bemerkungen	143
16.	Berücksichtigung* der Inflation bei der Bemessungsgrundlage	144
16.1.	Einkommen aus Arbeit	144
16.2.	Einkommen aus Vermögen	144
16.3.	Einkommen aus Personenunternehmung und Reinertrag juristischer Personen	145
16.31.	Inflationskorrektur durch Bildung stiller Reserven	145
16.32.	Steuerrechtlich erlaubte Bildung stiller Reserven auf dem Anlagevermögen	146
16.33.	Steuerrechtlich erlaubte Bildung stiller Reserven auf dem Umlaufvermögen	147
16.34.	Steuerrechtlich erlaubte Bildung stiller Reserven bei den Passiven	150
16.35.	Steuerfreie Uebertragung stiller Reserven	150
16.4.	Einkommen aus Wertzuwachsgegewinnen	151
17.	Berücksichtigung der Inflation beim Steuermass	155
17.1.	Automatische oder fallweise Anpassungen	155
17.2.	Automatische Anpassung des Steuermasses mittels Indexklauseln	155
17.3.	Fallweise Anpassung des Steuermasses	156
 V. Teil: WUERDIGUNG DER AUSWIRKUNGEN DER INFLATION AUF DAS EINKOMMENSTEUERRECHT UND DER GETROFFENEN STEUERLICHEN MASSNAHMEN		 159
<hr/>		
18.	Allgemeine Bemerkungen	159
19.	Besteuerungsgrundsätze als Beurteilungsmaassstäbe	160
19.1.	Besteuerungsgrundsätze in der Literatur	160
19.2.	Relevante Besteuerungsgrundsätze für den Problemkreis Inflation und Einkommensteuerrecht	162
19.21.	Grundsatz der Ausreichendheit der Steuererträge	162
19.22.	Grundsatz der Steuergerechtigkeit	162
19.23.	Wirtschaftspolitische Besteuerungsgrundsätze	164
19.24.	Steuerrechtliche und steuertechnische Grundsätze	165
19.25.	Grundsatz der Rechtssicherheit	166
19.26.	Zusammenfassung der bei Inflation relevanten Besteuerungsgrundsätze	167

20.	Würdigung der Auswirkungen der Inflation auf das Einkommensteuerrecht	169
20.1.	Allgemeine Bemerkungen	169
20.2.	Auswirkungen auf das Verhältnis zwischen dem Fiskus und der Gesamtheit der Steuersubjekte	170
20.21.	Der Fiskus als Inflationsgewinner	170
20.22.	Entstehungsgründe der Inflationsgewinne beim Fiskus	171
20.23.	Die Inflation als verdeckte Steuer	174
20.231.	Der Begriff der "Inflationssteuer"	174
20.232.	Ausmass der "Inflationssteuer"	175
20.233.	Das Nominalwertprinzip als Rechtsgrundlage der "Inflationssteuer"	176
20.24.	Nominalwertprinzip und Einkommens- bzw. Reinertragsbegriff	178
20.241.	Nominelle oder reale Umschreibung des Einkommens- bzw. Reinertragsbegriffes	178
20.242.	Nominelle Umschreibung des Einkommens- bzw. Reinertragsbegriffes und Grundsatz der Steuergerechtigkeit	179
20.243.	Nominalwertprinzip und Rechtsprechung	180
20.2431.	Besteuerung nomineller Kapitalgewinne	180
20.2432.	Besteuerung nomineller Fremdkapitalzinsen	181
20.244.	Abweichungen vom Nominalwertprinzip im Steuerrecht als Sache des Gesetzgebers	184
20.25.	Steuersubjekte und Steuerträger der "Inflationssteuer"	186
20.26.	Zeitpunkt der Steuerentrichtung	188
20.27.	Volkswirtschaftliche und gesellschafts- politische Auswirkungen der "Inflationssteuer"	188
20.3.	Auswirkungen auf die horizontale Gleichmässigkeit der Besteuerung	191
20.31.	Verletzte Besteuerungsgrundsätze	191
20.32.	Auswirkungen auf die Einkommen aus Arbeit und Vermögen sowie auf die Kapitalgewinne	191
20.33.	Auswirkungen auf die Einkommen aus Unternehmung und die Reinertragsteuer juristischer Personen	194
21.	Würdigung der zur Berücksichtigung der Inflation in der Schweiz getroffenen einkommensteuerlichen Massnahmen	197
21.1.	Allgemeine Bemerkungen	197
21.2.	Massnahmen zur Berücksichtigung der Inflationsfolgen für die Bemessungsgrundlage	198
21.21.	Einkommen aus Vermögen	198
21.22.	Einkommen aus Unternehmung	198
21.221.	Steueraufschub durch Bildung stiller Reserven	198

21.222.	Umfang der steuerrechtlich zulässigen stillen Reserven	200
21.223.	Dauer des Bestandes der stillen Reserven	200
21.224.	Wachstumsaussichten einer Unternehmung	201
21.225.	Ertragskraft der Unternehmung	202
21.226.	Entwicklung der künftigen Steuersätze	203
21.227.	Ausgestaltung der progressiven Steuertarife	204
21.228.	Der Kalkulationszinsfuss	205
21.229.	Dauer und Ausmass der Geldentwertung	206
21.2210.	Würdigung der Bildung stiller Reserven als Mittel zur Verhinderung der Scheingewinnbesteuerung	206
21.23.	Einkommen aus Wertzuwachsge- winnen	210
21.3.	Massnahmen zur Berücksichtigung der Inflationsfolgen für das Steuermass	212
21.4.	Massnahmen zur Berücksichtigung der Inflation und Grundsatz der Rechtsgleichheit bei der Besteuerung	213
22.	Argumente gegen eine Berücksichtigung der Inflation im Steuerrecht	215
22.1.	Ausgleich der Inflationsfolgen für die Bemessungsgrundlage als Ansatzpunkt der Kritik	215
22.2.	Argumente gegen eine umfassende Berücksichtigung	216
22.21.	Ansatzpunkte der Kritik	216
22.22.	Schwierigkeit der Ermittlung der Inflationsraten	216
22.23.	Gefährdung der Rechnungsgrundlage	216
22.24.	Kapitalbildende Funktion des Nominalwertprinzips	217
22.25.	Inflatorische Tendenz eines teilweisen Abweichens vom Nominalwertprinzip	218
22.26.	Gefahren einer staatlichen Anerkennung der Inflation	219
22.27.	Fiskalische Argumente	220
22.28.	Gefährdung der Rechtssicherheit	221
22.3.	Argumente gegen eine partielle Berücksichtigung	224
22.31.	Grundsätzliche Einwände	224
22.32.	Berücksichtigung der Inflation beim Einkommen aus Vermögen	227
22.33.	Berücksichtigung der Inflation beim Einkommen aus Unternehmung und beim Reinertrag juristischer Personen	228
22.331.	Unternehmungen als Inflationsgewinner oder Inflationsverlierer	228
22.332.	Verhinderung der Scheingewinnbesteuerung durch Bildung stiller Reserven	228
22.333.	Unternehmungen als Sachwert-eigentümer	229

22.334.	Unternehmungen als Netto-Nominalschuldnerinnen	230
22.335.	Möglichkeit der Ueberwälzung von Inflationsverlusten auf die Käufer	230
22.336.	Mangelnde Praktikabilität der Inflation-Accounting-Methoden	231
22.337.	Schwächung der volkswirtschaftlichen Steuerungsfunktion der Preise bei einem Uebergang zum Substanzerhaltungsprinzip	231
22.338.	Unmöglichkeit der Aeufung von Unternehmungserhaltungsreserven infolge kleiner Nominalgewinne	232
22.34.	Berücksichtigung der Inflation bei den Wertzuwachsgeinnen	233
<u>VI. Teil: DAS INFLATIONSNEUTRALE EINKOMMENSTEUERRECHT</u>		235
23.	Allgemeine Bemerkungen	235
24.	Ziel einer Berücksichtigung der Inflationsfolgen für das Gewinnsteuerrecht	238
24.1.	Vorschläge in der Literatur	238
24.2.	Vorschläge für das Gewinnsteuerrecht im besonderen	239
24.3.	Ziel einer Berücksichtigung der Inflationsfolgen für das Gewinnsteuerrecht aus steuerwissenschaftlicher Sicht	240
25.	Beurteilungsmaßstäbe für die zu wählenden Massnahmen	241
25.1.	Allgemeine Bemerkungen	241
25.2.	Grundsatz der Steuergerechtigkeit	241
25.3.	Grundsatz der Praktikabilität steuerlicher Massnahmen	242
25.4.	Grundsatz der Ausreichendheit der Steuererträge	242
25.5.	Grundsatz der Rechtssicherheit	243
25.6.	Beziehungen zwischen den Beurteilungsmaßstäben	244
26.	Massnahmen zur Berücksichtigung der Inflation im Einkommensteuerrecht	246
26.1.	Massnahmenbereiche	246
26.2.	Massnahmen bei den natürlichen Personen	247
26.21.	Einkommen aus Vermögen	247
26.211.	Scheinerträge als Bestandteil der Einkommen aus Vermögen	247
26.212.	Einkommen aus Geldvermögen	247
26.213.	Einkommen aus Sachvermögen	250
26.214.	Einkommen aus Beteiligung	253
26.22.	Einkommen aus Wertzuwachsgeinnen	255
26.3.	Massnahmen bei den Unternehmungen	255
26.31.	Allgemeine Bemerkungen	255
26.32.	Inflation-Accounting-Methoden aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht	256
26.321.	Realkapitalerhaltungsrechnung versus Substanzerhaltungsrechnung	256

26.322.	Unternehmungswirtschaftlich objektiv richtiger Erhaltungs- massstab	260
26.3221.	Zweckmässigkeitsüber- legungen als Ansatz- punkt für Erhaltungs- rechnungen	260
26.3222.	Vielfalt der in der Literatur vertretenen Erhaltungspostulate	261
26.3223.	Erhaltung der Unter- nehmung als Problem der betriebswirtschaft- lichen Konsumtheorie	263
26.323.	Finanzierung von Preiserhöhungen	265
26.3231.	Wachstum als Voraus- setzung der Unterneh- mungserhaltung bei Preiserhöhungen	265
26.3232.	Scheingewinneliminie- rung durch sachgemässe Gewinnermittlung bzw. -verwendung als Scheinproblem	267
26.3233.	Finanzierung von Preis- erhöhungen als Frage nach dem Kapitalgeber	268
26.324.	Kaufkraftgewinne auf dem Fremd- kapital	270
26.325.	Buchtechnische Methoden zur Ausmerzung der Inflationsfolgen	271
26.33.	Inflation-Accounting-Methoden aus handels- rechtlicher Sicht	272
26.34.	Inflation-Accounting-Methoden aus steuer- licher Sicht	273
26.341.	Besteuerungsgrundsätze und unter- nehmungswirtschaftlicher Gewinn- begriff	273
26.342.	Zielsetzungen der Steuerbilanz	275
26.3421.	Zielsetzungen bei Geldwertstabilität	275
26.3422.	Zielsetzungen bei Geldentwertung	278
26.343.	Steueraufschub oder Steuer- verzicht	281
26.344.	Inflation-Accounting-Methoden und Grundsatz der Steuer- gerechtigkeit	283
26.345.	Inflation-Accounting-Methoden und Rechtssicherheit	286
26.346.	Inflation-Accounting-Methoden und Praktikabilität	287
26.347.	Zusammenfassende Würdigung der Inflation-Accounting-Methoden aus steuerlicher Sicht	289

26.4.	Zusammenfassung der Massnahmen zum Ausgleich der Inflationsfolgen für die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer	290
27.	Inflationsbereinigtes Gewinnsteuerrecht nach der Konzeption der Realkapitalerhaltungsrechnung	292
27.1.	Allgemeine Bemerkungen	292
27.2.	Realer Totalgewinn und realer Periodengewinn	293
27.21.	Realer Totalgewinn als Ausgangspunkt steuerlicher Korrekturen	293
27.22.	Realisierungszeitpunkt der inflationsbedingten Scheingewinne	293
27.23.	Buchtechnisches Vorgehen	295
27.24.	Aktivseite der Steuerbilanz als Ansatzpunkt der jährlichen steuerlichen Korrekturen	295
27.3.	Einfache Zahlenbeispiele	296
27.31.	Vollständige Finanzierung der Unternehmung mit Eigenkapital	296
27.32.	Finanzierung der Unternehmung mit Eigen- und Fremdkapital	297
27.321.	Eigenkapital kleiner als Sachvermögen	297
27.322.	Eigenkapital grösser als Sachvermögen	298
28.	Würdigung des Vorschlages zu einem inflationsneutralen Einkommensteuerrecht	300
	<u>SCHLUSSBETRACHTUNGEN</u>	305