

FiWi
RDE

Dr. iur. Peter Böckli
Rechtsanwalt
Privatdozent an der Universität Basel

Indirekte Steuern und Lenkungssteuern

Grundsätze des schweizerischen Rechts der indirekten Steuern
(einschließlich der Erbschafts- und Schenkungssteuern)
sowie der nichtfiskalischen Steuern,
mit rechtsvergleichendem Blick auf das Steuerrecht
Frankreichs, Deutschlands und der Vereinigten Staaten



Helbing & Lichtenhahn
Basel/Stuttgart 1975

Inhaltsverzeichnis

Verzeichnis der begleitenden Gesetzestexte	XVI
Rechtsquellenverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XX
Literaturverzeichnis	XXII
Vorwort	XXXV

Abschnitt A:

Einführung

§ 1 Einführung zu den Umsatzsteuern und den Lenkungssteuern	3
I. Die Verbrauchssteuern als Objektumsatzsteuern	4
A. Zwecksetzung und Gleichheitsgebot	4
1. Zweck der fiskalischen Steuern	4
2. Die Hauptsteuern	8
3. Gleichheitsgebot	10
B. Mögliche Lösungen	12
1. Einheitsumsatzsteuer mit Sozialausgleich durch Negative Einkommenssteuer	12
2. Einheitsumsatzsteuer, die vollständig abgewälzt wird	13
3. Differenzierte Steuersätze der Umsatzsteuer	14
C. Ein- oder mehrphasige Erhebung der Umsatzsteuer	18
1. Das Einphasensystem	18
2. Das Mehrphasensystem	19
II. Subjekt-Umsatzsteuern als neutrale Verbrauchssteuern	22
1. Die Wertschöpfungssteuer von Dienstleistungsbetrieben	23
2. Die allgemeine Ausgabensteuer (Expenditure Tax) der privaten Haushalte	24
3. Spezielle Aufwandsteuern der privaten Haushalte	26
4. Ein Grenzfall: Die Minimalsteuer der juristischen Personen	29
5. Ein Exkurs: Die Beweislastumkehr durch „Erfahrungszahlen“ als Übergangszone zwischen Gewinn- und Umsatzbemessung	35
III. Einteilung der Steuern	40
A. Allgemeine Einteilung	40
B. Einteilung der Steuern	44
1. Lenkungssteuern	44
2. Fiskalische Steuern	44

Abschnitt B:

Die Lenkungssteuern

§ 2	<i>Erscheinungsformen der Lenkungssteuern</i>	49
	I. Überblick	49
	A. Der Gesichtspunkt der Gruppendifferenzierung	49
	B. Der Gesichtspunkt der Kostenanlastung	52
	1. Echte Kostenanlastungssteuer	52
	2. Unechte Kostenanlastungssteuer	54
	C. Der Gesichtspunkt der voraussetzungslosen Zwangszahlung	56
	II. Arten der Lenkungssteuern	58
	A. Subjektumsatzsteuern als Lenkungssteuern	59
	1. Die Eidg. Ausgleichssteuer (Warenhaussteuer)	59
	2. Die Energieverbrauchssteuer	59
	3. Die Umweltbelastungssteuern	60
	4. Die Reklamesteuer	64
	5. Das Exportdepot	65
	6. Die Investitionssteuern	67
	7. Die landwirtschaftspolitischen Lenkungssteuern	72
	8. Schutzzölle	80
	9. Das Prélèvement Conjoncturel	81
	10. Die Emergency Windfall Profits Tax (Projekt)	87
	B. Sondervermögenssteuern als Lenkungssteuern	89
	1. Die Baulandsteuer	90
	2. Die Reichsfluchtsteuer	92
	3. Die Luxusobjektsteuern	93
	C. Kapitalansammlungssteuern als Lenkungssteuern	94
	1. Die Interest Equalization Tax	95
	2. Der Negativzins	95
	D. Personalsteuern als Lenkungssteuern	99
	1. Allgemeine Kostenanlastungssteuern	99
	2. Ballungssteuer	100
	3. Fremdarbeiter-Steuer	100
§ 3	<i>Die staatsrechtliche Problematik der Lenkungssteuern</i>	102
	I. Die Lenkungssteuer als höchst eigenartiger wirtschaftspolitischer Eingriff	102
	1. Unerwünschtes Verhalten, Substitutionsverhalten und Ausweichen	103
	2. Lenkungssteuer und „Wirkungsdreieck“	104
	3. Lenkungssteuer und subjektive Kostenempfindlichkeit	104
	II. Die rechtliche Beurteilung des Eingriffs durch Lenkungssteuern	105
	A. Die Beurteilung nach dem Ziel als solchem	105
	B. Die Beurteilung nach der Wirkung als solcher	106
	1. Schädliche Nebenwirkungen	106
	2. Unzulässige Erdrosselung	107
	3. Unverhältnismäßigkeit	108
	C. Beurteilung im Verhältnis von Wirkung und Ziel	110

1. Sachgemäßheitsgrundsatz	110
2. Vereinbarkeit von Mittel und Ziel	112
3. Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit	115
4. Gesichtspunkt der Kostenverursachung	116
5. Gesichtspunkt des Steuerwiderstandes	117
6. Abwägung des Gesetzgebers	119
D. Lenkungssteuer und Eigentumsgarantie	120
1. Halten von Eigentum als „unerwünschtes Verhalten“?	120
2. Eigentum als Wirkungssubstrat	121
III. Ergebnis.	122

Abschnitt C:

Die Verbrauchsumsatzsteuern

§ 4 Die Mehrwertsteuer als Netto-Allphasensteuer	127
I. Geschichtliche Entwicklung	127
1. Frühe Entwicklung	127
2. Entwicklung seit dem Ersten Weltkrieg	128
3. Die Zeit nach 1948	129
II. Hauptmerkmale der Mehrwertsteuer	130
III. Das Erhebungssystem der Mehrwertsteuer	134
1. Der Ablauf des umsatzsteuerbelasteten Gutes	134
2. Die Vorgänge beim steuerpflichtigen Unternehmer	137
3. Die Steuerbefreiung der betrieblichen Investitionen	139
IV. Das Bestimmungslandprinzip	142
1. Grenzbelastung und Grenzentlastung	143
2. Wettbewerbsverzerrung durch die Grenzentlastung und „DISC“-Taxation	144
3. Exportbefreiung für Dienstleistungen	145
V. Der Steuerpflichtige als Abrechnungspflichtiger	147
1. Stellung in der Vorsteuerkette	147
2. Bedeutung des Abrechnungsverhältnisses	147
3. Freiwillige Unterstellung	148
VI. Steuergegenstand; Befreiungen und abgestufte Steuersätze	149
1. Steuergegenstand	149
2. Mehrzahl von Steuersätzen	151
VII. Vorsteueranrechnung, Nachholwirkung und Taxe occulte	153
1. Der Grundsatz der Vorsteueranrechnung (Vorsteuerabzug)	153
2. Das Recht auf Vorsteueranrechnung (Steuerzugschrift)	154
3. Die Nachholwirkung	156
4. Die „Taxe occulte“ beim Steuerzugschriftverlust	160
5. Die Berichtigung der Mehrwertsteuerabrechnung (jährliche Berichtigungserklärung)	165
VIII. Die Pauschalbesteuerung der Umsätze von Kleinunternehmen	172

1. Das deutsche System	172
2. Das französische System	173
IX. Exkurs: Die vorgeschlagene „Wertschöpfungssteuer“ der Banken und Versicherungen im Verhältnis zur Mehrwertsteuer	174
1. Einbau ins allgemeine Umsatzsteuersystem	174
2. Mehrfachbelastung wegen Ausklammerung aus der Vor- steuerkette	174
X. Verbreitung und Beurteilung der Mehrwertsteuer	176
A. Verbreitung	176
B. Beurteilung	178
1. Eine bedeutende Neuheit des Steuerrechts	178
2. Vergleich mit Bruttosteuersystemen	179
3. Vergleich mit dem Einphasensystem	179
XI. Der Vorschlag der „Kommission Rohner“ für eine schweizerische Umsatzsteuer nach dem Mehrwertssystem	181
1. Hauptpunkte des Vorschlags	181
2. Weiterbestehen eines erheblichen „schattenbesteuerten“ Umsatzbereiches in der Wirtschaft	185
3. Echte Mehrbelastungen des Endverbrauchs	187
4. Ansatzpunkte zu künftigen komplexen Lösungen	189
5. Die vereinfachte Steuerabrechnung für Klein- und Mittel- betriebe	192
6. Weitere Bereiche der Kritik	201
7. Schlußfolgerung	201
§ 5 Die Brutto-Allphasensteuer	202
§ 6 Die Eidg. Warenumsatzsteuer als Einphasensteuer	207
I. Einleitung	207
1. Sie ist eine Einphasen-Umsatzsteuer	208
2. Sie ist eine Umsatzsteuer (vor allem) auf Waren	209
3. Sie ist eine Umsatzsteuer mit besonders weitreichenden Frei- stellungen	210
4. Sie ist eine Umsatzsteuer, die vor allem auch den Konsum der öffentlichen Hand und die betrieblichen Investitionen trifft	211
5. Sie ist eine Umsatzsteuer auch auf bestimmten Arbeitslei- stungen	213
II. Das Grossistenprinzip	215
A. Der Steuerpflichtige	216
1. Abrechnungsverhältnis	216
2. Die „WUST-Grossisten“	217
3. Ausnahmen	218
B. Steuergegenstand	218
C. Auslösung der Steuer	219
1. Das Prinzip des Steueraufschubbereichs	219
2. Die „Grossistenerklärung“	220
3. Die steuerauslösenden Umsätze	222
4. Eigenverbrauch im Grossisten- und im Mehrwertsteuersystem	224

III. Das Bestimmungslandprinzip	225
1. Grenzbelastung bei der Einfuhr	226
2. Ausfuhrrentlastung	227
3. Auslandsgeschäfte	228
IV. Bemessungsgrundlage	229
1. Der Preis	229
2. Kostenelemente	230
3. Weiterbelastungen	231
4. Vergleich mit der Mehrwertsteuer	231
5. Steuersatz	232
V. Anrechnung von Steuervorbelastungen	233
1. Einfuhrumsatzsteuer	234
2. Der „nachträgliche“ Grossist	234
3. Bezug des Grossisten vom Nichtgrossisten	234
4. Fehler im Umgang mit der „Grossisten-Erklärung“	234
VI. Die Überwälzung der Steuer	236
1. Fakultative Überwälzung	236
2. Offene und verdeckte Überwälzung	236
VII. Abrechnungsverhältnis	237
1. Abrechnung	237
2. Behandlung der Kleinunternehmen	238
VIII. Die Urproduktsteuer	240
IX. Beurteilung der Warenumsatzsteuer	241
1. Vorteil der Einphasen-Erhebungstechnik	241
2. Abgrenzungsprobleme	242
3. Informationsprobleme	243
4. Eigenverbrauch und „Werkstoffliste“	243
5. Taxe occulte	244
6. Eine „alte“ Steuer	245
§ 7 <i>Sonderverbrauchssteuern</i>	247
I. Gründe für die Erhebung von Sonderverbrauchssteuern	248
1. Erhebungssystem und -behörde	248
2. Einphasenprinzip	249
3. Ursprungslandprinzip	249
4. Feinere Differenzierung des Steuersatzes	249
5. Historisches Überbleibsel	250
6. Isoliertes Steuersubjekt	251
7. Subjektumsatzsteuer	251
II. Arten von Sonderverbrauchssteuern	253
A. Die Objekt-Sonderverbrauchssteuern	254
1. Die Alkoholsteuern	254
2. Die Mineralölsteuern und „Treibstoffzollzuschläge“	257
3. Tabaksteuer	258
4. Dienstleistungssteuern	260
5. Luxussteuer und Excise Tax	262
B. Die Subjekt-Sonderverbrauchssteuern	263

§ 8	Zölle als Import-Umsatzsteuern	264
	1. Einführung	264
	2. Steuergegenstand	268
	3. Der Steuerpflichtige	271
	4. Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips	271
	5. Freistellungen, Bemessung, Zolltarif	273
	6. Ausfuhrzölle	276

Abschnitt D:

Die Kapitalumsatzsteuern

§ 9	Die Kapitalumsatzsteuern auf beweglichem Vermögen	281
	I. Wesen	281
	1. Erfassung dieser schwer faßbaren Umsatzvorgänge	281
	2. Stempelabgabe als historischer Begriff in der Schweiz	282
	3. Deutschland	283
	4. Frankreich	284
	5. Vereinigte Staaten	284
	II. Arten	284
	1. Kapitalansammlungssteuern	285
	2. Wertpapierumsatzsteuern	285
	3. Handänderungssteuern auf Abtretung von Geschäftsvermögen	285
	III. Ausgestaltung	286
	A. Kapitalansammlungssteuern (Emissionsabgabe)	286
	1. Gegenstand der Steuer	286
	2. Freistellungen	288
	3. Ausgestaltung im Einzelnen	288
	4. Die Interest Equalization Tax	293
	B. Wertpapier-Umsatzsteuer (Umsatzabgabe)	294
	1. Gegenstand	294
	2. Einzelheiten	296
	C. Handänderungssteuern auf Abtretung von Geschäftsvermögen	297
	1. Cessions de fonds de commerce	297
	2. Abtretung von Immaterialgüterrechten	298
	IV. Beurteilung	298
§ 10	Die Kapitalumsatzsteuern auf Immobilien	301
	I. Einleitung	301
	II. Gegenstand	302
	A. Frankreich	302
	1. Im allgemeinen	302
	2. Régimes spéciaux	303
	B. Deutschland	305
	1. Im allgemeinen	305
	2. Grenzfälle	305

C. Schweiz	306
1. Ausgestaltung im kantonalen Recht	306
2. Der Streit um den Steuergegenstand	307
3. Die zivilrechtliche Handänderung	308
4. Die wirtschaftliche Handänderung	310
5. Normative Erfassung der „wirtschaftlichen Betrachtungs- weise“	314
6. Die „transparence fiscale“	316
7. Die „Steuerungsgchung“	317
III. Im Einzelnen	318

Abschnitt E:

Ein Grenzfall der indirekten Steuern:

Die Besteuerung der unentgeltlichen Vermögensübergänge

§ 11 Erbschafts- und Schenkungssteuern	323
1. Wertzufluß	323
2. Wechsel des Rechtsträgers	324
3. Aperiodische Subjektvermögenssteuer	324
I. Arten	325
A. Nachlaßsteuer	325
B. Erbanfallsteuer	326
1. Die subjektiven Bemessungsfaktoren	326
2. Die Erbengruppen (Erbenklassen) im besonderen	327
C. Schenkungssteuer	331
D. Verhältnis der Schenkungs- zur Erbschaftssteuer	332
1. Endgültige Schenkungssteuer	332
2. Anrechnung der Schenkungssteuer als Vorsteuer auf die Erbschaftssteuer	333
II. Anknüpfung der Steuer	335
III. Steuerpflichtige	337
IV. Das Steuerobjekt	338
1. Unentgeltlicher Vermögensübergang	338
2. Subjektives Steuertatbestandselement	339
3. Familienstiftung und Steuerauslösung durch Fiktion	340
V. Ausnahmen vom Steuerobjekt, Steuerfreibeträge und subjektive Steuerbefreiung	342
1. Freistellungen (Ausnahmen vom Steuerobjekt)	342
2. Steuerfreibeträge (Tarifvariation)	343
3. Subjektive Steuerbefreiung	344
VI. Bewertungsfragen	345
A. Verkehrswert und ertragskorrigierter Verkehrswert	345
1. Beeinträchtigter Verkehrswert	345
2. Geschäftsvermögen	346
B. Stichtag	346

1. Zeitpunkt für die Bemessung des übergegangenen Wertes	346
2. Die Bestimmung des maßgeblichen Stichtages	348
C. Schulden	349
1. Am Todestag vorhandene Schulden	349
2. Durch Erbgang entstehende Schulden	350
§ 12 Die Abgrenzung des Steuergegenstandes bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer	353
I. Abgrenzung des Steuergegenstandes	353
A. Abgrenzung zu Umschichtungen des Gesellschaftsrechts	353
1. Kapitaleinlage, verdeckte Gewinnausschüttung	353
2. Sanierung	355
3. Prozentuale Verschiebung von Gesellschaftsanteilen	356
B. Abgrenzung zu Vermögensumschichtungen zufolge Versicherungsleistungen	358
1. Versicherungssumme und Rückkaufswert	358
2. Die „Steuerversicherung“	360
C. Abgrenzung zu Umschichtungen infolge ehelichen Güterrechts	360
1. Zuwendung und Vermögensausscheidung	360
2. Eigengüter	361
3. Gesamtguts- und Vorschlagsanteil (Zugewinnanteil)	361
4. Ehevertrag	363
5. Übereignungen während der Ehe	364
D. Abgrenzung zum Einkommen	364
1. Zuwendungen an Arbeitnehmer	364
2. Lidlon	365
3. Versicherungsleistung an Arbeitnehmer	366
4. Vermutung zugunsten der Einkommenssteuer?	366
5. Einfluß der zufälligen Reihenfolge	367
E. Abgrenzung zur Minderung des Entgelts gemäß haltbarer Ermessensausübung	367
1. Gemischte Schenkung	367
2. Zinsloses Darlehen	368
3. Verschiebungen in der Erbteilung	368
F. Abgrenzung zu Leistungen, die nicht wirklich freigebig sind	369
1. Zuwendung in Erfüllung „sittlicher Pflicht“	369
2. Leistungen in Erfüllung rechtlicher Pflichten	370
3. Leistungen in einer Situation moralischen Druckes	370
II. Gespaltene oder schwebende Rechtszuständigkeit an dem unentgeltlich erworbenen Recht	371
A. Nutznießungsrechte	371
1. Das Barwertprinzip beim Empfänger einer Nutznießung	371
2. Das Barwertprinzip beim Empfänger der „nuda proprietas“ (sog. Nutznießungsvorbehalt)	373
B. Nacherbeneinsetzung	375
1. Die prekäre Rechtsstellung des Vorerben	376
2. Die geltende Regelung der doppelten Erbschaftssteuer	377
C. Bedingungen und Auflagen	378
1. Auflagen	378

2. Bedingungen	379
D. Der angelsächsische „Trust“ und „Estate“	380
1. Der „Estate“	381
2. Der „Trust“	382
III. Beurteilung der Erbschafts- und Schenkungssteuer	383
A. Gesichtspunkte für die sachgerechte Gestaltung	384
1. Wertzufluß	384
2. Kontinuität	384
3. Chancengleichheit	385
4. „Vermögensumverteilung“	385
5. Periodische Vermögenssteuer	386
B. Schlußfolgerungen	387
Sachregister	389