

Steuerharmonisierung

Probleme der Harmonisierung
der direkten Steuern der Kantone
und Gemeinden

von FERDINAND ZUPPINGER
Professor an der Universität Zürich

PETER BÖCKLI
Professor an der Universität Basel

PETER LOCHER
Professor an der Universität Bern

MARKUS REICH
Privatdozent an der Universität Zürich

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

B 41 797



Verlag Stämpfli & Cie AG Bern · 1984

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort der Verfasser	V
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Verzeichnis der Abkürzungen	XXV
Verzeichnis der nur mit Stichwort zitierten amtlichen Berichte	XXVIII
Zitierung der Judikatur	XXXI
Verzeichnis der nur mit dem Namen des Verfassers zitierten Literatur	XXXII

A

Leitende Gesichtspunkte	1
--------------------------------------	----------

I. Die Verfassungsmässigkeit des vorgeschlagenen Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden	1
II. Die Rationalisierung der schweizerischen Steuerordnung	2
III. Die Erfüllung des Harmonisierungsauftrages	3
IV. Die Methode der Harmonisierung	3
V. Leistungsfähigkeitsprinzip und ausserfiskalische Zielsetzungen	4

B

Generelle Beurteilung des bundesrätlichen

Gesetzesentwurfes	7
--------------------------------	----------

I. Einleitung	7
II. Die Verpflichtung zur Erhebung bzw. zur Einführung bestimmter Steuern	8

1. Allgemeines	8
2. Die allgemeine Kapitalgewinnsteuer auf Objekten des beweglichen Privatvermögens	9
3. Die Beteiligungsgewinnsteuer	11
4. An die wirtschaftliche Zugehörigkeit anknüpfende Quellensteuern	12
III. Die Steuerbelastungsvorschriften	13
IV. Der Rationalisierungseffekt des bundesrätlichen Entwurfes im besonderen	14

C

Die allgemeine Steuerpflicht	17
---	-----------

I. Die territorialen Anknüpfungspunkte der natürlichen und juristischen Personen	18
---	----

1. Die Grundsätze	18
2. Das Stichtagsprinzip und seine Konsequenzen ..	20

II. Die Würdigung der im bundesrätlichen Entwurf verankerten territorialen Steuerpflichtsbestimmungen	20
---	----

D

Die Familienbesteuerung	23
--------------------------------------	-----------

I. Der Grundsatz der Besteuerung von Familieneinkommen und Familienvermögen	24
II. Die Auswirkungen der Familienbesteuerung	25
III. Die gerechte Besteuerung der Ehegatten	27

1. Einleitende Bemerkungen	27
2. Familienbesteuerung oder Individualbesteuerung?	28
3. Familienbesteuerung und Konkubinat	32
4. Die für eine «gerechte» Steuerbelastung der Familie massgebenden Kriterien	34
a) <i>Einleitung</i>	34
b) <i>Das Kriterium der Einkommensbindung</i> ..	34
c) <i>Der Synergieeffekt</i>	35
d) <i>Der erhöhte Konsumbedarf bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten</i>	36

5. Die Differenzierung der Steuerlasten unter Berücksichtigung der als relevant bezeichneten Kriterien	36
6. Grenzen der Differenzierung der Steuerbelastung nach Massgabe der Konsumstärke	39
7. Die verschiedenen Möglichkeiten der Familienbesteuerung und deren Würdigung	40
a) <i>Die Splittingverfahren (Progressionsmilderung)</i>	40
b) <i>Die Besteuerung nach Konsumeinheiten</i> ..	41
c) <i>Die Besteuerung nach dem Familienquotienten</i>	41
d) <i>Das Abzugsverfahren (Abzug vom Einkommen)</i>	41
e) <i>Das Prozentabzugsverfahren (Abzug von der Steuer)</i>	42
f) <i>Der Doppeltarif</i>	42
8. Die Belastungsrelationen bei der direkten Bundessteuer und in den kantonalen Steuergesetzen	43
IV. Neues Eherecht und Familienbesteuerung	45
V. Neues Kindesrecht und Familienbesteuerung	46
VI. Die verfahrensrechtliche Stellung der Ehefrau	48
VII. Die steuerliche Behandlung der Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten	50
VIII. Zusammenfassung	51

E

Die Besteuerung des Grundeigentums, insbesondere das Problem des Eigenmietwertes	53
---	-----------

I. Übersicht über die fiskalische Belastung von Grund und Boden	55
1. Die Einkommens- bzw. Ertragssteuer	55
2. Die Vermögens- bzw. Kapitalsteuer und die Liegenschaftsteuer	55
3. Die Besteuerung der Grundstücksgewinne	56

4. Die Beiträge und Gebühren	56
5. Die Handänderungssteuer sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer	56
II. Die Eigennutzung von Liegenschaften des Privatvermögens	57
<hr/>	
1. Die im bundesrätlichen Entwurf vorgeschlagene Regelung	57
2. Die Vorstösse auf Änderung der bisherigen Ordnung	57
3. Steuerrecht und Grundeigentumsförderung	58
a) Die Schweiz – ein Volk von Mietern	58
b) Steuergerechtigkeit und ausserfiskalische Zielsetzungen	60
4. Die Grundlagen der Eigenmietwertbesteuerung .	61
a) Naturaleinkommens-, Ersparnis- und Abzugstheorie	61
b) Theorie der Steuergerechtigkeit [Rechtsgleichheit]	63
c) Folgen einer Nichtbesteuerung des Mietwertes	65
III. Das Problem der Bewertung des Grundeigentums ..	66
<hr/>	
1. Die Lösung des StHGE	66
2. Verkehrswert und Ertragswert	67
3. Die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Liegenschaften	68
4. Insbesondere die Nachbesteuerung	71
5. Die einheitliche Lösung	72

F

Die Abzüge und Freibeträge	73
---	-----------

I. Einleitung	73
II. Die Begriffe	74
<hr/>	
1. Die Abzüge	74
2. Die Freibeträge	75
III. Die Abgrenzungskriterien	76
IV. Die Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen	78

G

Die Besteuerung von Personenversicherungen und die damit zusammenhängenden Probleme	79
<hr/>	
I. Einleitende Bemerkungen	80
II. Überblick über die Personenversicherungen	80
III. Die Besteuerung im Bundessteuerrecht und in den kantonalen Steuergesetzen	82
<hr/>	
1. Die Behandlung der Prämien und Beiträge	82
2. Die Behandlung der Kapitalleistungen	82
3. Die Behandlung der Renten	84
IV. Die im bundesrätlichen Entwurf verankerten Lösungen	84
V. Die Würdigung dieser Vorschläge aus fiskalischer Sicht	85
<hr/>	
1. Allgemeines	85
2. Insbesondere die Behandlung der privaten Leibrenten und Verpfändungsverträge	87
3. Insbesondere das Problem des Abzuges der Renten beim Rentenschuldner	88
VI. Der Harmonisierungsentwurf und das Gesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG)	89
<hr/>	
1. Allgemeines	89
2. Der Abzug der Beiträge	90
3. Die Besteuerung der Leistungen	90
4. Der Einschluss des Arbeitgebers in die firmeneigene Personalfürsorgeeinrichtung	91
5. Wohnbauparen als Vorsorgeform	91
VII. Zusammenfassende Würdigung der im Harmonisierungsentwurf hinsichtlich der Personenversicherungen gemachten Vorschläge ...	93

H**Die Besteuerung der Kapitalgewinne auf dem**

beweglichen Privatvermögen	95
---	-----------

I. Der Grundsatz der Gesamtreinkommenssteuer und seine Schranken	97
II. Die Ausgangslage	98
III. Die Problematik der allgemeinen Kapitalgewinnbesteuerung	99

1. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, Steuergerechtigkeit und Rechtsgleichheit	99
2. Die Verlustverrechnung	100
3. Schwierigkeiten der Gestaltung und der Durchführung	102
4. Verschärfte Benachteiligung der Eigentümer von Beteiligungswerten	106
IV. Alternativlösungen	106

1. Einleitende Bemerkung	106
2. Die Erfassung der Spekulationsgewinne	107
3. Die umfassende Sonderkapitalgewinnsteuer	108
4. Die Beteiligungsgewinnsteuer	109
a) <i>Einleitende Bemerkungen</i>	109
b) <i>Die Beteiligungsgewinnsteuer nach dem sanktgallischen Modell und ihre Nachteile</i>	109
aa) Verletzung der Rechtsgleichheit ...	110
bb) Dreifachbesteuerung	111
cc) Unzulässige Verallgemeinerung von Steuerumgehungsabsichten ...	111
dd) Benachteiligung der Eigentümer von Minderheitsbeteiligungen	112
ee) Übertriebener Perfektionismus	113
5. Die Behandlung einer beherrschenden bzw. wesentlichen Beteiligung als Geschäftsvermögen	114
6. Der Begriff des Beteiligungsertrages	116
7. Das Schaffhauser Modell	117
8. Das Sonderproblem der Transponierung und deren Lösung	117

V.	Die im StHGE verankerte Lösung und deren abschliessende Würdigung	118
VI.	Der Vorschlag der Verfasser	120

J

Die Besteuerung der Grundstücksgewinne, insbesondere der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken	121
---	------------

I.	Das geltende Recht	123
II.	Die Erfassung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken	125
1.	Die vorgeschlagene Regelung	125
2.	Die gegen eine allgemeine Objektsteuer erhobenen Einwände	126
a)	<i>Die Verhinderung einer vertikalen Harmonisierung</i>	126
b)	<i>Die Abgrenzung von Unternehmungsgewinn und objektbezogenem Wertzuwachs</i>	128
c)	<i>Die Durchbrechung der Einheit des Unternehmenssteuerrechtes</i>	131
aa)	Vorwurf der rechtsungleichen Behandlung der Gewinne	131
bb)	Mangelnde Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedürfnisse	131
d)	<i>Die Gründe für die Durchbrechung der Einheit des Unternehmenssteuerrechtes ...</i>	132
aa)	Einleitung	132
bb)	Sachliche Aspekte	133
3.	Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	136
4.	Die Nachteile des dualistischen Systems	137
a)	<i>Nicht sachgerechtes System</i>	137
b)	<i>Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen</i>	138
c)	<i>Die Privateinlagen und Privatentnahmen von Liegenschaften</i>	139

d) Gewinne aus der Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke	140
e) Veräußerung von Grundstücken durch subjektiv steuerbefreite Körperschaften und Holdinggesellschaften	140
<hr/>	
5. Zwischenergebnis für die Vorschläge	141
6. Das Problem der direkten Bundessteuer	141
III. Die Besteuerung von Gewinnen auf Beteiligungen an Immobiliengesellschaften	144
<hr/>	
1. Einleitung	144
2. Die drei Konzeptionen	145
a) Die Romanische Lösung (Transparenz-Prinzip)	145
b) Die Berner Lösung	145
c) Die Zürcher Lösung	147
3. Die Harmonisierungsvorschläge	152
a) Die Lösung nach dem Entwurf 1976	152
b) Der Vorschlag der Koko	152
c) Der heutige StHGE-Vorschlag	155
4. Der Vorschlag der Verfasser	157

K

Wichtige Sonderfragen zum Unternehmenssteuerrecht (Gewinnbegriff, Umstrukturierung, Ersatzbeschaffung, Abschreibung, Verlustausgleich)	159
---	------------

I. Einleitung	160
II. Die gesetzliche Ausgestaltung des unternehmenssteuerlichen Gewinnbegriffes	161
<hr/>	
1. Der Unternehmensgewinn im BdBSt und in den kantonalen Steuergesetzen	161
a) Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit – Unternehmensgewinn	161
b) Der Gewinn von Personenunternehmen	162
c) Der Gewinn von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	163

2. Die Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs	163
3. Die Notwendigkeit der Anknüpfung an die Handelsbilanz	164
4. Kritik an der StHGE-Regelung	166
III. Die steuerneutrale Übertragung der stillen Reserven bei Umwandlung, Zusammenschluss und Teilung von Unternehmen	166
<hr/>	
1. Die Unternehmensumstrukturierungen in Doktrin und Praxis	166
2. Kritik an der StHGE-Regelung	168
IV. Ersatzbeschaffung und Reinvestition	171
<hr/>	
1. Die Entwicklung der Ersatzbeschaffungstheorie .	171
2. Die Ersatzbeschaffung in Bund und Kantonen ...	173
3. Die Reinvestitionstheorie	173
4. Die Auswirkungen der steuerneutralen Ersatzbeschaffung und der steuerneutralen Reinvestition im Vergleich mit anderen Systemen	175
5. Die Kritik an der StHGE-Lösung	177
V. Die Abschreibungen	179
VI. Der Ausgleich von Gewinn und Verlust	182
<hr/>	
1. Das Problem	182
2. Der Verlustvortrag nach StHGE	182
3. Der Verlustrücktrag	183

L

Einschätzungsturnus und Bemessungsgrundlagen bei den natürlichen Personen

I. Begriffliches	186
<hr/>	
1. Das Verhältnis der Steuerperiode zur Bemessungsperiode	187
2. Das Verhältnis der Steuerperiode zur Bezugsperiode	188
II. Die Ausgangslage	189

III. Die im StHGE vorgeschlagenen Lösungen und ihre Entstehungsgeschichte	190
1. Die Lösungen	190
2. Die Entstehungsgeschichte der im StHGE verankerten Lösungen	190
IV. Die Würdigung der verschiedenen Systeme im Lichte der Methode und der Zielsetzung der Harmonisierung	196
1. Die Methode der Harmonisierung	196
2. Das Ziel der Harmonisierung	197
3. Der Verfassungsauftrag	198
4. Das Leistungsfähigkeitsprinzip	198
V. Die Würdigung unter sachlichem Aspekt.	199
1. Einleitende Bemerkungen	199
2. Vor- und Nachteile eines Überganges von der zweijährigen zur einjährigen Veranlagung	199
3. Vergangenheitsbemessung im Vergleich zur Gegenwartsbemessung	201
VI. Übergangsrechtliche Probleme.	205
1. Einleitung	205
2. Die Schliessung der Bemessungslücke	206
3. Die Schliessung der Bezugslücke	207
4. Die Synchronisation des Überganges zwischen Bund und Kantonen	209
VII. Zusammenfassung	210

M

Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	211
---	------------

I. Einleitung	213
II. Zur Genossenschaftsbesteuerung	214
1. Allgemeine Bemerkungen	214
2. Der Ist-Zustand der Besteuerung der Genossenschaft	215

3. Die gesetzliche Eigenart der Genossenschaft	216
a) <i>Die wesentlichen Unterschiede</i>	217
b) <i>Die andersartige Ergebnisverwendung</i>	218
4. Abweichungen vom Modell und ihre Beurteilung	220
5. Die Bedeutung der Vorschrift «ohne Rücksicht auf die Rechtsform»	223
6. Abkehr von der «Sollertragssteuer»	223
7. Das Fehlen der Doppelbelastung	224
8. Zusammenfassung	225
III. Der Abzug der Steuern	226
IV. Milderung der steuerlichen Doppelbelastung	228
1. Problematik	228
2. Die verschiedenen Möglichkeiten	229
3. Milderung im Rahmen der Harmonisierung?	231
V. Proportionaler Tarif der Gewinnsteuer und Hoheitsbereich der Kantone	231
1. Allgemeines	231
2. Die Tarifstruktur	231
VI. Das verdeckte Eigenkapital	233
VII. Die Minimalsteuer	236

N

Die Steuerbefreiung juristischer Personen	237
I. Die Allgemeinheit der Steuer	237
II. Die Gründe der Steuerbefreiung	238
III. Der Umfang der Steuerbefreiung	239

O

Die Besteuerung der Holding- und Domizilgesellschaften . .	243
I. Einleitung	244
II. Die Beteiligungsgesellschaften	245
1. Allgemeines	245
2. Die gemischten Beteiligungsgesellschaften	246
a) <i>Die Methoden der Ermässigung</i>	246
b) <i>Die Bezugsgrössen der Steuerreduktion</i> . . .	247

c) Die Finanzierungs- und Verwaltungskosten	248
d) Die Kapitalgewinne	252
e) Die Abschreibungen auf Beteiligungen	254
f) Der Mindestumfang der Beteiligungen	256
g) Der Beteiligungsabzug bei der Kapitalsteuer	258
3. Die Holdinggesellschaften	258
a) Die Problematik des subjektiv gestalteten Holdingprivilegs	258
b) Stellungnahme zum Holdingprivileg des StHGE	263
III. Die Domizilgesellschaften	266
<hr/>	
1. Begriff und Funktion	266
2. Die Domizilprivilegien in der Schweiz	268
3. Zur Frage der Berechtigung von Domizilprivilegien	269
a) Kritik	269
b) Gründe für die Privilegierung	272
4. Stellungnahme zum Domizilprivileg des StHGE (Art. 31 Abs. 3)	273
a) Überblick	273
b) Das Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz	275
c) Die Aufteilung der Einkünfte und die Anlastung der Aufwendungen	275
d) Die Freistellung der Einkünfte aus Beteiligungen	275
e) Die Besteuerung der Einkünfte aus der Schweiz	277
f) Die Besteuerung der Einkünfte aus dem Ausland	277
g) Die Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen	279
IV. Zusammenfassung	279

P

Das Steuerstrafrecht	281
<hr/>	
I. Einleitende Bemerkungen zu den bundesrätlichen Vorschlägen	282
II. Begriff und Zweck des Steuerstrafrechtes	283
III. Das Verschuldensprinzip im geltenden Steuerstrafrecht	286
IV. Die steuerstrafrechtlichen Bestimmungen im Entwurf zum Harmonisierungsgesetz	289
<hr/>	
1. Allgemeines	289
2. Insbesondere der Hinterziehungsversuch	290
V. Verbesserungsvorschläge zur Verwirklichung des Verschuldensprinzips	291
<hr/>	
1. Bei Verletzung von Verfahrenspflichten	291
2. Bei Steuerhinterziehung	291
3. Bei Selbstanzeige	293
4. Bei Ideal- und Realkonkurrenz	293
a) Bei Idealkonkurrenz	293
b) Bei Realkonkurrenz	295
5. Verstärkte Unterscheidung zwischen bloss fahrlässiger und vorsätzlicher Steuerhinterziehung	296
6. Beseitigung der steuerstrafrechtlichen Erbenhaftung	298
7. Die Deliktsfähigkeit der juristischen Personen : ..	301
VI. Die dogmatische Einordnung des Inventarbetrages .	304
VII. Die Problematik der gespaltenen Zuständigkeit	306
<hr/>	
1. De lege lata	306
2. Die Regelung im StHGE	307
3. Die Schlussfolgerungen aus der Zuständigkeitsordnung	307
VIII. Die Vorstösse auf Verschärfung der Steuerstrafbestimmungen	309
<hr/>	
1. Kriminalisierung der Steuerhinterziehung?	309
2. Steuerbetrug ein Verbrechen?	310

3. Das «Arglist-Modell» des bundesrätlichen Vorschlages	310
4. Die erweiterten Steuerfahndungskompetenzen für die Eidgenössische Steuerverwaltung	313
IX. Zusammenfassende Würdigung	315
X. Formulierungsvorschlag	316

Q

Entwurf zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHGE) ..	319
---	------------
