Die Kollision von Bundessteuerrecht mit kantonalem Steuerrecht : Kritik und Vorschläge zu einem schweizerischen Steuersystem

Autor(en): **Fromer, Leo**

Objekttyp: **Article**

Zeitschrift: **Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV**

Band (Jahr): **62 (1943)**

Heft 1

PDF erstellt am: **05.06.2024**

Persistenter Link: https://doi.org/10.5169/seals-896488

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.
Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.
Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Ein Dienst der *ETH-Bibliothek*
ETH Zürich, Rämistrasse 101, 8092 Zürich, Schweiz, www.library.ethz.ch

http://www.e-periodica.ch

Die Kollision von Bundessteuerrecht mit kantonalem Steuerrecht. Kritik und Vorschläge zu einem schweizerischen Steuersystem.*)

Von Dr. Leo Fromer, Advokat, Basel.

INHALT

Einleitung 66

A. Der Dualismus von Bundessteuerrecht mit kantonalem Steuerrecht 67

I. Der Mangel eines schweizerischen Steuersystems . 67

II. Die mangelnde wissenschaftliche Vorbereitung und Bearbeitung des schweizerischen Steuerrechts . . . 69

III. Die Folgen des fehlenden Steuersystems 70

1. Verschiedene Träger der Steuerhoheit: Bund, Kanton, Gemeinde 71

2. Mehrfache Erfassung des gleichen Steuerobjektes 73

a) Durch das Bundessteuerrecht 73

b) Durch das Bundessteuerrecht und zugleich durch das kantonale Steuerrecht 76

3. Verschiedene Steuerbemessungsgrundlagen . . 79

a) Vermögensbemessung 79

b) Einkommensbemessung 84

c) Steuerfreie Minima 91

4. Steuermass 91

IV. Ergebnis der Untersuchung 92

B. Vorschläge de lege ferenda 94

I. Schaffung einer verfassungsmässigen Grundlage . . 95

II. Erlass eines eidgenössischen Rahmengesetzes . . . 96

*) Nach einem am 9. Dezember 1942 im „Basler Juristenverein" gehaltenen Vortrag.

Einleitung.

Ernst Blumenstein, der Schöpfer der schweizerischen Steuerrechtswissenschaft, schickte der von ihm im Jahre 1920 begründeten „Vierteljahresschrift für Schweizerisches Abgaberecht" folgende Bemerkung voraus: „Das Recht der öffentlichen Abgaben hat auch für die Schweiz in den letzten Jahren an Bedeutung erheblich gewonnen. Sein Einfluss auf unser ganzes wirtschaftliches Leben ist derart gewachsen, dass die weitesten Kreise an seinem Aufbau, seiner Anwendung und Ausgestaltung in Bund und Kantonen stark interessiert sind"[1]). Diese vor 22 Jahren aufgestellte Behauptung erweist sich heute mehr denn je als zutreffend. Ein Blick in die Tageszeitung und die politischen und wirtschaftlichen Zeitschriften unseres Landes zeigt, dass beinahe alle Interessengruppen der Schweiz sich heute mit Fragen der künftigen Gestaltung des schweizerischen Steuerrechts beschäftigen. Die Juristen haben indessen, wenige Ausnahmen vorbehalten, bisher davon Umgang genommen, von juristischen Gesichtspunkten aus zu diesen Fragen Stellung zu beziehen, obwohl es dabei um ein Problem geht, bei dessen Behandlung der Jurist mitzuwirken hat, gehört es doch zu seiner vornehmsten Aufgabe, das geltende Recht in Bezug auf seine Adäquanz mit den Bedürfnissen der Praxis zu untersuchen und aus den Ergebnissen dieser kritischen Analyse Vorschläge de lege ferenda zu unterbreiten. Wir wollen deshalb das geltende Steuerrecht unter einem Gesichtspunkt betrachten, der u. E. von entscheidender Bedeutung für die noch darzustellenden Mängel des heutigen Zustandes des schweizerischen Steuerwesens ist, nämlich unter dem Gesichtspunkt der Kollision des Bundessteuerrechts mit kantonalem Steuerrecht. Die Darstellung dieser Kollision wird uns Schlüsse erlauben, auf Grund deren Vorschläge für eine künftige Steuergesetzgebung unterbreitet werden können.

---

[1]) Vgl. Vierteljahresschrift für Schweizerisches Abgaberecht, Band 1 (1920/1921) S. 1.

A. Der Dualismus von Bundessteuerrecht mit kantonalem Steuerrecht.[2])

I. Der Mangel eines schweizerischen Steuersystems.

Die verfassungsrechtlichen Grundlagen für ein direktes Bundessteuerrecht fehlen (vgl. Art. 41 bis, 41 ter und 42 BV). Wegen des dringenden Finanzbedarfes des Bundes (Wirtschaftskrise der 30er Jahre, Bekämpfung der Arbeitslosigkeit, Hilfsaktion für notleidende Wirtschaftszweige: Uhrenindustrie, Hotelindustrie, Stickereiindustrie, Milchproduzenten; Ausbau der Landesverteidigung; Kosten des Aktivdienstes und der Kriegswirtschaft), der durch die verfassungsmässigen Einnahmen des Bundes nicht gedeckt werden konnte[3]), hat sich dennoch in den letzten 20 Jahren allmählich ein Bundessteuerrecht entwickelt[4]). Diese Entwicklung wird auch nach Beendigung des Aktivdienstzustandes fortdauern; man denke bloss an das Arbeitsbeschaffungsprogramm des Bundes[5]) mit einem budgetierten Kostenaufwand von 5,034 Milliarden, die Sanierung der Bundesbahnen und der Personalversicherungskassen des Bundes.

Es gelten zurzeit ausser der Zollgesetzgebung folgende eidgenössischen Steuererlasse, wobei wir zwischen direkten und indirekten Steuern nicht unterscheiden, weil dieser Begriff nicht feststeht:

1. Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1917, abgeändert durch Bundesgesetze vom 22. Dezember 1927 und 24. Juni 1937;

---

[2]) Dieser Teil beruht auf einem vom Verfasser im Auftrag eines Wirtschaftsverbandes im Sommer 1942 ausgearbeiteten Gutachten.

[3]) Vgl. Bericht Nr. 2/1941 des Schweizerischen Bankvereins: Die Finanzen der Schweizerischen Eidgenossenschaft.

[4]) Über die historische Entwicklung vgl. Higy: Der Steuerausgleich zwischen Bund und Kantonen. „Die Schweiz", Jahrbuch der Neuen Helvetischen Gesellschaft, Jahrg. 1939, S. 168 ff.

[5]) Arbeitsbeschaffung in der Kriegs- und Nachkriegszeit. Zwischenbericht des Delegierten für Arbeitsbeschaffung, Zürich 1942, S. 108.

2. Bundesgesetz über die Stempelabgabe auf Coupons vom 25. Juni 1921, abgeändert durch Bundesgesetze vom 22. Dezember 1927 und 24. Juni 1937;
3. Bundesratsbeschluss betreffend die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer vom 12. Januar 1940, abgeändert durch Bundesratsbeschluss vom 18. November 1941;
4. Bundesratsbeschluss über die Erhebung eines einmaligen Wehropfers vom 19. Juli 1940 mit Abänderungen vom 16. September 1940, 6. Dezember 1940, 28. Dezember 1940 und 7. Mai 1941;
5. Bundesbeschluss über die Ausgleichsteuer vom 24. September 1940;
6. Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 mit Abänderungen vom 7. Mai 1941, 10. März 1942, 20. November 1942 und 18. Januar 1943;
7. Bundesratsbeschluss über die Erhebung eines Auswandererwehrbeitrages vom 3. Januar 1941;
8. Bunderatsbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 mit Abänderungen vom 30. September 1941, 16. Januar 1942, 13. März 1942, 20. November 1942 und 29. Dezember 1942;
9. Bundesratsbeschluss über die Besteuerung der Warenvorräte von Detaillisten vom 26. September 1941;
10. Bundesratsbeschluss über die Luxussteuer vom 13. Oktober 1942 mit Abänderung vom 29. Dezember 1942;
11. Bundesratsbeschluss über die Erhebung eines neuen Wehropfers vom 20. November 1942.

Allen diesen 11 Steuergesetzen des Bundes haftet der Charakter der Gelegenheitsgesetzgebung an. Von einem Steuersystem, d. h. von einer planmässigen Heranziehung der verfügbaren Steuerobjekte, unter Rücksichtnahme auf die bestehenden fiskalischen, volkswirtschaftlichen, staatspolitischen und rechtlichen Verhältnisse und

Bedürfnisse des engern und weitern Gemeinwesens[6]) kann keine Rede sein. Einheitliche Richtlinien für die Steuergesetzgebung des Bundes sind nicht zu erkennen. Es wurde eben der Weg des geringsten Widerstandes gewählt[7]). Meistens wurden die Steuererlasse zu Zwecksteuern ausgestaltet, also zur Deckung für Ausgaben, für welche die übrigen Einnahmequellen des Gemeinwesens nicht ausreichen. Bei einigen Erlassen wurde noch speziell an die Opferbereitschaft des Steuerpflichtigen appelliert, so insbesondere beim einmaligen Wehropfer. Das Institut der Zwecksteuer wird erfahrungsgemäss dann angewandt, wenn die verfassungsrechtlichen, staats- und finanzpolitischen Bedenken des Steuerpflichtigen beseitigt werden sollen.

II. Die mangelnde wissenschaftliche Vorbereitung und Bearbeitung des schweizerischen Steuerrechts.

Das aus der Not (einerseits mangelnde verfassungsrechtliche Grundlagen, anderseits dringender Finanzbedarf des Bundes) entstandene Bundessteuerrecht ist wissenschaftlich weder vorbereitet noch bearbeitet. An wissenschaftlichen Vorarbeiten zum schweizerischen Steuerrecht bestehen lediglich die Werke von Georg Schanz: Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts (5 Bände, Stuttgart 1890) und die beiden Bände von Ernst Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht (Tübingen 1926 und 1929). Wenn Blumenstein im Vorwort zu seinem wissenschaftlich bedeutenden Werk im Jahre 1926 sagen konnte, dass die Entwicklung des Steuerrechts seit Erscheinen des Werkes von Georg Schanz nicht stillgestanden sei, dass vielmehr sowohl der Bund als auch die Kantone ihre Steuersysteme ausgebaut haben und die

---

[6]) Vgl. Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht, S. 210. Tübingen 1926.

[7]) Vgl. Grossmann: Die Kunst der Besteuerung. Festgabe für Fritz Fleiner, S. 300. Zürich 1937.

Mannigfaltigkeit äusserer Erscheinungen heute (1926) grösser als je sei, so gilt diese durchaus richtige Bemerkung in vermehrtem Masse für das jetzt geltende Steuerrecht. Zum Beweise hierfür sei z. B. lediglich der folgende Passus aus dem Werke Blumensteins S. 130 erwähnt: „Die beschränkte Zahl der dem Bunde zugewiesenen Steuerarten bringt es mit sich, dass einer Abgrenzung der Steuerhoheit des Bundes gegenüber derjenigen der Kantone und Gemeinden grosse praktische Bedeutung nicht zukommt.“ Wenn wohl der beste Kenner des schweizerischen Steuerrechts noch im Jahre 1926 diese damals richtige Behauptung aufstellen konnte, so erhellt daraus, mit welcher Rapidität wir insbesondere in den letzten 15 Jahren zu einem eidgenössischen Steuerrecht gelangt sind, ohne dass dieses aber wissenschaftlich vorbereitet gewesen wäre.

Es fehlt aber auch eine wissenschaftliche Bearbeitung des gesamten geltenden eidgenössischen Steuerrechts. Die prompt nach Publikation eines neuen Bundessteuererlasses erscheinenden Kommentare von Praktikern sind in der Regel nicht nach wissenschaftlichen Gesichtspunkten redigiert. Sie berücksichtigen zudem lediglich den zu kommentierenden Steuererlass, können aber zur gesamten Steuergesetzgebung des Bundes und zur Frage, welches das Verhältnis des neuen Steuererlasses zum bereits geltenden Steuerrecht ist, nicht Stellung nehmen. Es fehlt somit eine umfassende systematische Darstellung des Bundessteuerrechts. Das Steuerrecht ist eben, wie das Verwaltungsrecht überhaupt, eine junge Rechtsdisziplin. Besonders von den schweizerischen Juristen wird das Steuerrecht vernachlässigt.

III. Die Folgen des fehlenden Steuersystems.

Das geltende Bundessteuerrecht (vgl. oben I) ist nicht nach einheitlichen steuerpolitischen und steuerrechtlichen Gesichtspunkten geschaffen worden. Besonders nachteilig wirkt sich der Umstand aus, dass dem Bundessteuerrecht

nicht nur ein Steuersystem fehlt, sondern dass neben dem Bund auch jeder einzelne Kanton eine besondere Steuergesetzgebung besitzt. Trotz des an sich begründeten Einwandes von föderalistischer Seite, wonach die durch wirtschaftliche Verhältnisse und durch Überlieferung bedingte Eigenart der Steuergesetzgebung eines jeden Kantons sich nur schwer zur Einordnung in ein allgemeines System eigne[8]), ist zu prüfen, ob nicht die Kollision der verschiedenen jetzt geltenden Rechtsnormen so stark ist, dass die Beseitigung der gegenwärtigen Reibungsflächen durch Aufstellung von Kollisionsnormen angestrebt werden muss. Es soll nun untersucht werden, welches die Folgen des fehlenden Steuersystems sind, wobei wir uns auf das materielle Steuerrecht des Bundes und einiger Kantone beschränken unter Weglassung des formellen Steuerrechts.

1. Verschiedene Träger der Steuerhoheit: Bund, Kanton, Gemeinde.

Die meisten Bundessteuererlasse schweigen sich darüber aus, ob die Steuerhoheit des Bundes mit Bezug auf die in Frage stehende Steuerart eine ausschliessliche sein soll, mit anderen Worten: die Prävalenz der Bundessteuer wird in der Regel gesetzlich nicht statuiert. Eine Ausnahme findet sich in der Zoll- und Stempelgesetzgebung sowie in Art. 1 Abs. 3 KGSt, wonach die von der eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer erfassten Gewinne von den Kantonen nicht mit einer Sondersteuer oder mit Zuschlägen zur eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer belastet werden dürfen[9]). Mangels Abgrenzung der verschiedenen Steuerhoheiten wird das gleiche Steuerobjekt von den verschiedenen Trägern der Steuerhoheit zur Besteuerung herangezogen.

---

[8]) Vgl. Blumenstein, a. a. O., S. 19.

[9]) Trotz dieser Bestimmung werden jedoch in gewissen Kantonen, wie wir noch sehen werden, die Kriegsgewinne zur Besteuerung herangezogen, indem das Kriegsgewinnsteuerbetreffnis vom kantonal steuerpflichtigen Reinertrag nicht in Abzug gebracht werden darf.

Dadurch wird oft dem elementaren Grundsatz eines jeden Steuersystems, dem Grundsatz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, nicht Rechnung getragen, indem jeder Träger der Steuerhoheit das Steuerobjekt belastet, ohne Rücksicht auf die Besteuerung des gleichen Steuerobjektes durch andere Träger der Steuerhoheit[10]). Das hat z. B. bei der Besteuerung des Reinertrages von Aktiengesellschaften im Kanton Zürich, bei Wohnsitz des Aktionärs im Kanton Zürich, zur Folge, dass die Dividende 19 mal besteuert wird.[11])

Der Grund dafür, dass die Kantone als Träger der kantonalen Steuerhoheit sich gegen die Ausdehnung der Steuerhoheit des Bundes trotz fehlender verfassungsrechtlicher Grundlagen bisher nicht oder nicht ernsthaft zur Wehr gesetzt haben, liegt wohl darin, dass die Kantone an den Bundessteuern partizipieren. Auf diese Weise bildet die Bundessteuer eine Erhöhung der Einnahmen des kantonalen Fiskus. Die Diskussion zwischen dem Bundesfiskus und den kantonalen Finanzdirektoren beschränkt sich in der Regel auf die Höhe der Beteiligung des Kantons am Ergebnis der neuen Bundessteuer[12]). Die Finanzdirektoren einiger Kantone, deren Steuergesetzgebung schon längst einer Reform bedarf, ziehen einen Zuschuss in die kantonale Staatskasse in Form einer Be-

---

[10]) Vgl. Bulletin Nr. 405 der Basler Handelsbank, März 1942: Die Vermögensbesteuerung in der Schweiz. Ferner Bulletin des Bankgeschäftes Wegelin & Co., St. Gallen, I. Quartal 1942: Fragen der Steuerreform. Ferner „Steuerbelastung in der Schweiz 1941", bearbeitet von der Eidg. Steuerverwaltung, erschienen als Heft 99 der Statistischen Quellenwerke der Schweiz, Bern 1942.

[11]) Vgl. Henggeler: Neue Bundessteuern und Wirtschaft. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 10 (1941/42), S. 9.

[12]) Vgl. z. B. Zwischenbericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über die auf Grund der ausserordentlichen Vollmachten ergriffenen Massnahmen, vom 20. November 1942, S. 19 oben (B.Bl. 1942, S. 819). Ferner: Gemperli: Die Rückwirkung der Bundessteuern auf die Gestaltung und den Ertrag der kantonalen Steuern, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 43. Jahrg. (1942), S. 314 ff., insbes. S. 328.

teiligung an der Bundessteuer der Ausarbeitung einer Reform ihres veralteten Steuersystems vor. Sie lassen sich ihre kantonale Steuerhoheit nicht ungern gegen Einräumung einer Beteiligung am Ergebnis der Bundessteuer abkaufen. Andere Kantone betrachten den einen oder anderen Bundessteuererlass (Krisenabgabe, Wehrsteuer) als geeignete Grundlage zur Erhebung von kantonalen Steuerzuschlägen. Auch dadurch umgehen sie die Revision oder den Ausbau ihres kantonalen Steuersystems. Es ist klar, dass der Bundesgesetzgeber sich diese Interessen einer nicht unbeachtlichen Anzahl von Kantonen zunutze macht, indem er einer Abgrenzung der Steuerhoheit aus dem Wege geht.

2. Mehrfache Erfassung des gleichen Steuerobjektes.

Infolge des mangelnden Systems des Bundessteuerrechts und der fehlenden Abgrenzung der Steuerhoheiten ist es zur Regel geworden, dass das gleiche Steuerobjekt nicht nur durch den Bundesgesetzgeber, sondern auch durch den Träger der kantonalen und kommunalen Steuerhoheit mehrfach zur Besteuerung herangezogen wird. Die mehrfache Belastung des gleichen Steuerobjektes durch den Bund ist eine Folge des mangelnden Systems des Bundessteuerrechts, wogegen die gleichzeitige Besteuerung durch den Kanton und die Gemeinde sich aus der fehlenden Abgrenzung der Steuerhoheiten ergibt.

a) Durch das Bundessteuerrecht.

aa) Einkommen aus unselbständiger Arbeit wird durch den Bundessteuergesetzgeber sowohl durch die Lohnersatzordnung, eine Quellensteuer, als auch mit der Wehrsteuer belastet. Tantièmen unterliegen überdies einer Sondersteuer (vgl. Art. 39 und 47 WSt); sie bilden allein im Bundessteuerrecht dreimal Steuerobjekt.

bb) Der Ertrag inländischer Wertpapiere[13]) wird sowohl mit der Couponsteuer als auch mit der an der Quelle erhobenen Wehrsteuer belastet (vgl. Art. 141 Abs. 1 lit. a WSt und Fussnote 13 hiervor). Bildet der Ertrag inländischer Wertpapiere einen Bestandteil des als „Kriegsgewinn" steuerpflichtigen Mehrertrages, so wird er nochmals zur Besteuerung herangezogen. Für Holdinggesellschaften besteht allerdings das Privileg, gemäss Art. 13 Abs. 1 KGSt, wonach zwecks Vermeidung von Doppelbelastungen angemessene Abzüge zugelassen werden können, sofern der Geschäftsertrag ganz oder teilweise aus Anteilen am Gewinn anderer kriegsgewinnsteuerpflichtiger inländischer Unternehmungen besteht.

cc) Der jährlich 200 000 Fr. übersteigende Detailwarenumsatz wird zweimal besteuert, einmal nach den Bestimmungen des Bundesbeschlusses vom 24. September 1940 über die Ausgleichsteuer und sodann entweder nach den Vorschriften über die Warenumsatzsteuer oder nach denjenigen über die Detaillistensteuer. Sind die Voraus-

---

[13]) Das sind:

a) Zinsen und Renten von Obligationen im Sinne von Art. 10 StG;

b) Zinsen und Renten der den Obligationen gleichgestellten Guthaben (vgl. Art. 11 StG, Art. 5 Abs. 1 lit. b, c und d CG), nämlich:

aa) von Schuldbuchguthaben („Teilbeträgen öffentlich aufgenommener Anleihen" Art. 11 Abs. 1 lit. a StG, Art. 5 Abs. 1 lit. b CG);

bb) von Guthaben bei inländischen Banken, die länger als 3 Monate fest angelegt werden oder deren Rückzahlung nur unter Beobachtung einer Kündigungsfrist von mehr als 3 Monaten verlangt werden kann (Art. 11 Abs. 1 lit. b StG, Art. 5 Abs. 1 lit. c CG, Art. 35 Abs. 1 lit. a des Bundesbeschlusses vom 22. Dezember 1938 über die Durchführung der Übergangsordnung des Finanzhaushalts, dessen Gültigkeit durch Art. 8 des Bundesratsbeschlusses vom 30. April 1940 über Massnahmen zur Tilgung der ausserordentlichen Wehraufwendungen und zur Ordnung des Finanzhaushalts des Bundes bis Ende 1945 verlängert worden ist);

setzungen des Luxussteuerbeschlusses gegeben, so wird der Detailwarenumsatz, übersteigt er 200 000 Fr., sogar dreimal, sonst zweimal, besteuert.

dd) Das Vermögen natürlicher Personen wird sowohl mit dem einmaligen und dem neuen Wehropfer als auch mit der Wehrsteuer belastet. Für die Jahre, in denen jedoch eine Rate des neuen Wehropfers verfällt, wird keine allgemeine Wehrsteuer auf dem Vermögen erhoben.

ee) Vermögen von AG., G.m.b.H. und Genossenschaften wird nicht nur bei der juristischen Person, sondern auch beim Gesellschafter durch das einmalige sowie das neue Wehropfer und die Wehrsteuer (ausser in den Jahren, in denen eine Rate des neuen Wehropfers verfällt) belastet. Der Ertrag aus diesen Unternehmungsformen wird zudem, falls die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, durch die Kriegsgewinnsteuer zur Besteuerung herangezogen. AG., G.m.b.H. und Genossenschaften haben überdies für den den Gesellschaftern ausgewiesenen Gewinnanteil die Cou-

---

cc) von Darlehensguthaben im Betrage von mehr als 30 000 Fr., unter gewissen Voraussetzungen (vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. c StG, Art. 5 Abs. 1 lit. d CG, Art. 35 des erwähnten Bundesbeschlusses vom 22. Dezember 1938);

c) Prämien auf zur Rückzahlung mit einer Prämie ausgelosten Obligationen von Prämienanleihen (Art. 5 Abs. 1 lit. e CG);

d) Zinsen, Gewinnanteile und sonstige Leistungen an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, wie: Aktien, genossenschaftliche Stammanteile, Stammkapitalanteile von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genussaktien, Genussscheine (Art. 3 Abs. 1 lit. c und d, Art. 5 Abs. 2 CG; Art. 5, Art. 8 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 24. Juni 1937 über Ergänzung und Abänderung der eidgenössischen Stempelgesetzgebung);

e) Ertrag von Urkunden über Miteigentumsrechte, d. h. von Urkunden, mit denen ein Inländer Anteile an ihm zustehenden Grundpfandforderungen überträgt, sofern diese Urkunden zu gleichartigen Bedingungen in einer Mehrzahl von Stücken ausgegeben werden (Art. 4 Abs. 1 des Bundesbeschlusses vom 22. Dezember 1938 über die Durchführung der Übergangsordnung des Finanzhaushalts). Couponpflichtig sind ausserdem ausländische Wertpapiere, die im Inland emittiert werden.

ponsteuer und die an der Quelle erhobene Wehrsteuer zu entrichten.

ff) Das Erwerbseinkommen des Inhabers einer Einzelfirma sowie von Kollektivgesellschaftern und Komplementären ist wehr- und zudem kriegsgewinnsteuerpflichtig, sofern die Voraussetzungen der KGSt vorliegen, und zwar deshalb, weil Gehälter und Löhne von Betriebsinhabern sowie von unbeschränkt haftenden Teilhabern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gemäss Art. 5 Abs. 1 KGSt den Gewinnungskosten nicht zugerechnet werden.

b) Durch das Bundessteuerrecht und zugleich durch das kantonale Steuerrecht.

aa) Natürliche Personen.

Das Vermögen natürlicher Personen wird vom Bund und ausserdem vom Kanton und der Gemeinde besteuert[14]). Es gelten hier allerdings je nach dem Träger der Steuerhoheit, wie wir noch sehen werden, verschiedene Steuerbemessungsgrundlagen.

Das Einkommen natürlicher Personen: In einigen Kantonen (vgl. unten 3 b) wird das Gesamteinkommen steuerlich erfasst. Es unterliegt ausserdem der Wehrsteuer und, sofern es sich um Einkommen aus Ertrag inländischer Wertpapiere handelt, auch noch der Couponsteuer. Handelt es sich um Einkommen aus unselbständiger Arbeit, so ist neben der Wehrsteuer die Lohnsteuer geschuldet. Im Kanton Basel-Stadt wird das Erwerbseinkommen zudem mit dem Arbeitsrappen, einer an der Quelle erhobenen Steuer, belastet. Die Kantone Basel-Stadt, Genf, Luzern, Schaffhausen und Zürich, sowie auch der Bund stehen auf dem modernen Boden der allgemeinen Einkommenssteuer mit bloss ergänzender Vermögenssteuer, wogegen die Kantone Appenzell A.-Rh., Grau-

---

[14]) Über den Umfang der totalen steuerlichen Belastung des Vermögens in der Schweiz vgl. die oben in Fussnote 10 zitierte Literatur.

bünden, Glarus, Zug u. a. (vgl. unten 3 b) bloss das Erwerbseinkommen zur Besteuerung heranziehen, aber das Vermögen steuerlich stärker belasten. Der Kanton Bern besteuert das Erwerbseinkommen in erster Klasse, das Ertragseinkommen in der erhöhten zweiten Klasse. Im Kanton Schwyz war bis zum Jahre 1936 bloss das Genusseinkommen, d. h. die Einnahmen aus Renten und Pensionen, Steuerobjekt, wogegen das gesamte übrige Einkommen aus Erwerb, Ertrag und Wertzuwachs nicht besteuert worden ist.

bb) AG., G.m.b.H. und Genossenschaften: Die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungspraxis hat wiederholt abgelehnt, in einer gleichzeitigen Besteuerung der erwähnten Unternehmensformen und des Gesellschafters eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes gemäss Art. 46 BV zu erblicken. Diese Auffassung wurde sowohl von nationalökonomischer als auch von juristischer Seite angefochten[15]). Juristische Argumente sind in der Tat nicht stichhaltig, da die gleichzeitige Besteuerung der Gesellschaft und des Gesellschafters keinesfalls das dem Doppelbesteuerungsverbot zugrunde liegende Prinzip einer räumlichen Abgrenzung der Steuerhoheiten verletzt, liegen doch nicht nur verschiedene selbständige Steuersubjekte, sondern auch verschiedene Steuerobjekte vor. Indessen ist es eine Frage steuerpolitischer Natur, ob damit nicht der Grundsatz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt und deshalb von der Gründung eines Unternehmens in Form einer AG. oder G.m.b.H. abgesehen wird. Unter dem Regime der Kriegsgewinnsteuer vermögen allerdings die AG. und die G.m.b.H. trotz der Couponsteuer und der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung je nach Lage des Falles steuerliche Vorteile zu bieten, da die Gehälter und Löhne ihrer Organe als Gewinnungskosten

---

[15]) Vgl. Blumenstein a. a. O., S. 81 und dort zitierte Literatur, sowie Landolt: Von Steuern und Steuerehrlichkeit, „Die Schweiz", Jahrbuch der Neuen Helvetischen Gesellschaft. 8. Jahrg. 1937, S. 163 ff., insbesondere S. 165.

betrachtet werden, wogegen das Erwerbseinkommen des Inhabers einer Einzelfirma sowie des Kollektivgesellschafters und Komplementärs zum Gewinn der Einzelfirma bzw. der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft hinzugerechnet wird.

Kapital und Reserven der AG. werden sowohl vom Bund als auch von Kanton und Gemeinde zur Besteuerung herangezogen. Damit wird der Boden der eigentlichen Vermögensbesteuerung verlassen, da das Aktienkapital als solches für die Gesellschaft selbst kein Vermögen darstellt[16]). Die Bemessung des Aktienkapitals geschieht nach rein formalen Grundsätzen, indem schlechthin auf die entsprechenden Eintragungen im Handelsregister abgestellt wird, ohne Rücksicht darauf, ob dem eingetragenen Betrag noch die entsprechenden Vermögenswerte gegenüberstehen oder nicht[17]). In den meisten Steuergesetzen wird deshalb die Vermögenssteuer für Aktiengesellschaften mit „Kapitalsteuer" bezeichnet. Appenzell I.-Rh., Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Graubünden und Tessin lassen den Aktionär für den Vermögenswert der Aktie steuerfrei.

Ertrag der AG.: Nach dem Vorbild Basels besteuern der Bund sowie die meisten Kantone den Reinertrag der AG. sowie der übrigen Erwerbsgesellschaften in Form der juristischen Personen in der Weise, dass der Ertrag steuerrechtlich zum investierten Kapital in Beziehung gesetzt wird. In den meisten Fällen werden halb so viele Prozente des Reinertrages als Steuer erhoben, als der Reinertrag Prozente des Kapitals ausmacht; es wird also auf die Ertragsintensität abgestellt. Der Bund belastet die Gesellschaft mit der allgemeinen Wehrsteuer, evtl. mit der Kriegsgewinnsteuer und, wenn Gewinne ausgeschüttet werden, überdies mit der an der Quelle erhobenen Wehrsteuer sowie der Couponsteuer. Der Gesell-

---

[16]) Vgl. Blumenstein a. a. O. S. 189.
[17]) Vgl. Blumenstein a. a. O. S. 254.

schafter seinerseits hat dem Bund für sein Einkommen aus Ertrag von Aktien, Stammanteilen und Genossenschaftsanteilen, wenn die subjektiven und objektiven Voraussetzungen vorliegen, die Kriegsgewinnsteuer zu entrichten. Kantone und Gemeinden ziehen einmal die Gesellschaft für deren Ertrag und sodann den Gesellschafter für sein Ertragseinkommen zur Besteuerung heran.

3. Verschiedene Steuerbemessungsgrundlagen.

Das mangelnde System des Bundessteuerrechts sowie der Dualismus von Bundessteuerrecht und kantonalem Steuerrecht bringen es mit sich, dass einheitliche Steuerbemessungsgrundlagen nicht bestehen. Wir begegnen hier den grössten Unterschieden zwischen den verschiedenen kantonalen Steuergesetzen, wogegen anzuerkennen ist, dass der Bundessteuergesetzgeber sich bemüht, einheitliche Bemessungsgrundlagen zu normieren.

a) Die Vermögensbemessung.

Das moderne Bundessteuerrecht (vgl. Art. 19 einmaliges WO, Art. 30 WSt, Art. 8 neues WO) stellt den Grundsatz auf, dass für die Vermögensberechnung, abweichende Vorschriften vorbehalten, grundsätzlich der Verkehrswert der Vermögensstücke im Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht massgebend ist. Unter Verkehrswert ist der Wert zu verstehen, der einem Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr bei Kauf und Verkauf unter normalen Verhältnissen beigemessen wird. Die meisten Kantone stellen einen allgemeinen Grundsatz für die Wertbemessung des Vermögens nicht auf; sie beschränken sich auf die Normierung von Bemessungsfaktoren für einzelne Vermögensstücke.

aa) Grundstücke werden vom Bund (vgl. Art. 20 einmaliges WO, Art. 8 neues WO, Art. 31 WSt) unter billiger Berücksichtigung des Verkehrswertes und des Er-

tragswertes berechnet[18]). Wird, wie es im modernen Bundessteuerrecht der Fall ist, die Vermögenssteuer lediglich als Ergänzungssteuer zu einer allgemeinen Einkommenssteuer behandelt, so wäre die Einschätzung nach dem Verkehrswert, nicht diejenige nach dem Ertragswert am Platze, da das Ertragsmoment bereits durch die Einkommenssteuer zur Erfassung gelangt. Gegen die Ausführung dieses Grundsatzes im Bundessteuerrecht haben sich aber die landwirtschaftlichen Kreise mit Erfolg zur Wehr gesetzt[19]). Sie verlangen für ihren Grundbesitz, ohne Rücksicht auf das gewählte Steuersystem, eine Ertragswertschätzung. Der Bundesgesetzgeber hat diesem Postulat der Landwirtschaft nachgegeben und bestimmt, dass für Grundstücke, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen und deren Verkehrswert im wesentlichen durch diese Nutzungsart bestimmt wird, einschliesslich der erforderlichen Gebäude, nur der Ertragswert massgebend ist (vgl. Art. 20 Abs. 2 einmaliges WO, Art. 31 Abs. 2 WSt, Art. 8 neues WO).

Im kantonalen Recht wird teils auf den „wahren Wert" (Kanton Bern), teils grundsätzlich auf den Verkehrswert (St. Gallen, beide Appenzell, Schwyz, Baselland, Basel-Stadt, Schaffhausen) und schliesslich auf den Ertragswert unter Berücksichtigung des Verkehrswertes (Luzern) abgestellt. Die Kantone Zürich, Schaffhausen und St. Gallen belasten landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Grundstücke mit ¾ des Verkehrswertes, Bern landwirtschaftliche Gebäude mit der Hälfte des Schat-

---

[18]) Dieser Grundsatz ist bezüglich des einmaligen Wehropfers ausgeführt in der Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartementes vom 21. August 1940 betr. die Bewertung der Grundstücke für das eidgenössische Wehropfer und bezüglich der Wehrsteuer in einer Verfügung vom 12. Juni 1941 betr. die Bewertung der Grundstücke für die eidgenössische Wehrsteuer.

[19]) In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass landwirtschaftliche Betriebe nicht unter die Kriegsgewinnsteuerpflicht fallen, selbst wenn die objektiven Voraussetzungen erfüllt sind.

zungswertes, Baselland landwirtschaftliche Grundstücke mit dem Ertragswert, übrige Grundstücke mit dem Verkehrswert, Appenzell A.-Rh. sämtliches Grundeigentum zum Verkehrswert mit Ausnahme von Wald, der mit der Hälfte des Verkehrswertes zur Besteuerung herangezogen wird.

bb) Bewegliche Sachen: Bund und Kantone stellen im allgemeinen auf den Verkehrswert ab. Besondere Regeln gelten im Bund und auch in einigen Kantonen für die Bewertung der Viehhabe, die nach dem Mittel des Verkehrs- und Nutzwertes bestimmt wird (vgl. Art. 21 einmaliges WO, Art, 32 WSt, Art. 8 neues WO, sowie die massgebenden Bestimmungen der Steuergesetze sämtlicher landwirtschaftlicher Kantone).

Bei Waren ist nach dem Bundessteuerrecht der Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder, wenn der Marktwert geringer ist, der Marktwert massgebend. Eine Ausnahme im Bundessteuerrecht findet sich in Art. 6 Abs. 2 KGSt, wonach Warenlager sowie kriegswirtschaftlichen Zwecken dienende Neuanlagen zu dem ihnen in der Friedenswirtschaft zukommenden Werte angerechnet werden dürfen, wenn sie zu diesem Wert verbucht sind.

Im kantonalen Steuerrecht finden sich bezüglich der Bewertung von beweglichen Sachen, insbesondere von Waren, grosse Unterschiede[20]). Der Kanton Zürich bewertet die Waren nach den Bestimmungen des Obligationenrechtes (vgl. Art. 666 OR), d. h. höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und, sofern diese Kosten höher sind als der Verkehrswert, höchstens zum Verkehrswert; Maschinen und Werkzeuge zur Ausübung des Berufes sind im Kanton Zürich bis zum Gesamtwert von 10 000 Fr. steuerfrei. Im Kanton Bern sind Betriebseinrichtungen und Warenlager nicht steuerpflichtig. Luzern besteuert landwirtschaftliches Inventar und gewerb-

[20]) Vgl. Fromer: Die steuerliche Belastung des Warenlagers. National-Zeitung Nr. 125 vom 16. März 1942.

liche Werkzeuge mit 50% des Versicherungswertes, wobei 10 000 Fr. des Versicherungswertes frei sind, Warenlager und Fabrikate jedoch mit dem Anschaffungs- oder Marktwert. In den Kantonen Obwalden, Glarus, St. Gallen, Thurgau und Tessin werden Betriebseinrichtungen und Warenlager zu ihrem Durchschnittswert besteuert, im Kanton Schwyz zu ihrem „wirklichen Wert". Nidwalden hat den Grundsatz, dass industrielle und gewerbliche Einrichtungen zu 50% des Verkehrswertes, Warenlager zu 70% des Fakturawertes für die Steuerbemessung massgebend sind. Im Kanton Zug sind Geräte und Einrichtungen bis zu 20 000 Fr., Warenlager und Vorräte bis zu 5000 Fr. steuerfrei, wogegen im Kanton Freiburg Betriebseinrichtungen und Warenlager überhaupt nicht steuerpflichtig sind. Im Wallis sind Betriebseinrichtungen und Warenlager desgleichen nicht steuerbar, sofern es sich nicht um die Anlage eigenen Vermögens handelt. Das baselstädtische Steuergesetz hat keine Bewertungsregel für Betriebseinrichtungen und Warenlager aufgestellt. Nach der Praxis ist der Handelswert massgebend. Die zur Ausübung des Berufes dienenden Geräte, Werkzeuge und Maschinen sind bis zu 10 000 Fr. nicht steuerbar. Baselland hat als Bemessungsgrundlage den Marktwert, wobei Maschinen, Werkzeuge und Geräte bis zu 5000 Fr. steuerfrei belassen werden. In der Waadt und im Kanton Neuenburg sind Maschinen und Arbeitsgeräte mit 50% des Brandversicherungswertes unter Abzug eines steuerfreien Minimums von 10 000 Fr. steuerpflichtig, wogegen für Warenlager der Verkehrswert massgebend ist.

Eine privilegierte Behandlung erfährt meistens der Hausrat. Entweder wird der Hausrat überhaupt nicht als steuerpflichtig betrachtet, so z. B. in Zürich, sofern es sich um nötigen Hausrat handelt, ferner Bern, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Freiburg, Basel-Stadt, Baselland, Schaffhausen, Appenzell A.-Rh., Wallis und Genf, oder seine Besteuerung erfolgt nur, soweit sein Gesamtwert einen bestimmten Betrag übersteigt, so z. B.

im einmaligen Wehropfer und der Wehrsteuer (steuerfrei 20 000 Fr.; im neuen Wehropfer sind hingegen 25 000 Fr. steuerfrei) oder lediglich für einen Teil seines Wertes.

cc) Wertpapiere und andere Rechte und Forderungen. Für die steuerliche Erfassung von Wertpapieren und anderen Rechten und Forderungen gilt im Bundessteuerrecht der Grundsatz, dass für Wertpapiere mit regelmässiger Kursnotierung der Kurswert als Verkehrswert, für Wertpapiere ohne regelmässige Kursnotierung sowie andere Rechte und Forderungen der Verkehrswert massgebend ist (vgl. Art. 23 einmaliges Wehropfer, Art. 34 WSt, Art. 8 neues WO). Bei der Bewertung bestrittener oder unsicherer Forderungen ist nach dem Bundessteuerrecht dem Grade der Verlustwahrscheinlichkeit Rechnung zu tragen.

Nach den meisten kantonalen Steuergesetzen sind Wertpapiere und Forderungen nach dem Verkehrswert zu besteuern. Im Kanton Bern, der noch auf dem Boden der speziellen Vermögenssteuer steht, wird nur der Betrag der grundpfändlich gesicherten, verzinslichen Forderungen zur Besteuerung herangezogen. Luzern hat noch den veralteten Grundsatz, dass Grundpfandverschreibungen und andere Forderungen nach ihrem Nennwert zur Besteuerung herangezogen werden. Es wird also auf die Einbringlichkeit und den Ertrag der Forderung, im Gegensatz z. B. zur Bewertung landwirtschaftlicher Grundstücke im Kanton Luzern, nicht Rücksicht genommen. Auch die Kantone Uri, Obwalden, St. Gallen und Aargau stellen bei der steuerlichen Erfassung von Rechten und Forderungen einzig auf den Nennwert ab; für Wertpapiere ist hingegen der Kurswert massgebend. Im Kanton Schwyz ist schlechtweg der Nominalwert Grundlage für die Steuerbemessung. In den Kantonen Glarus, Zug, Basel-Stadt (mangels gesetzlicher Bestimmung gemäss konstanter Praxis), Baselland, Schaffhausen, beiden Appenzell, Thurgau, Tessin und Neuenburg gilt der Verkehrswert. Im Kanton Waadt sind Anteile an Gesellschaften mit Sitz im Kanton zum

Nennwert steuerpflichtig, sofern der Kurs über pari ist. Wallis besteuert Wertpapiere und Forderungen nur mit $^2/_3$ des Nenn- oder Verkehrswertes.

Ansprüche aus rückkaufsfähigen Lebensversicherungen werden vom Bund und von beinahe allen Kantonen mit dem Rückkaufswert belastet.

dd) Der Abzug der Schulden vom Bruttovermögen wird vom Bund (vgl. Art. 15 einmaliges WO, Art. 28 WSt, Art. 8 neues WO) und beinahe allen Kantonen zugelassen. Im Bund und den meisten Kantonen werden indessen das Grund- und Stammkapital der AG., G.m.b.H. und Genossenschaften sowie die Reserven nicht als Schuld anerkannt.

b) Die Einkommensbemessung.

Als Grundlage der Besteuerung dient regelmässig das Reineinkommen des Pflichtigen, d. h. derjenige Teil seiner in Betracht fallenden Einnahmen, der ihm zur Bestreitung seiner Bedürfnisse übrig bleibt[21]).

Das Gesamteinkommen wird nur im Bund und in den Kantonen Zürich, Luzern, Uri, Solothurn, Basel-Stadt, Baselland, Schaffhausen, St. Gallen, Thurgau und Genf zur Besteuerung herangezogen. In einigen Kantonen wird der Vermögensertrag nur soweit besteuert, als er einen bestimmten Prozentsatz des Vermögens übersteigt (Schaffhausen 3%, Obwalden 4% und St. Gallen 5%). In den Kantonen Zug und Aargau wird nur das Erwerbseinkommen besteuert; in folgenden Kantonen sogar erst dann, wenn es einen bestimmten Zinssatz des deklarierten Vermögens übersteigt, nämlich in den Kantonen Nidwalden, Appenzell A.-Rh., Graubünden, Tessin, Wallis und Neuenburg 4%, Appenzell I.-Rh. 4½%, Glarus und Waadt 5%. In diesen Kantonen wird das gesamte übrige Einkommen (Ertrags-, Genuss- und Zuwachsgewinneinkommen) steuerlich überhaupt nicht erfasst. In den Kantonen Schwyz und Freiburg wird nur das Erwerbs- sowie das Genuss-

[21]) Vgl. Blumenstein a. a. O. S. 235.

einkommen, nicht aber das Ertrags- und Zuwachsgewinneinkommen zur Besteuerung herangezogen.

Von einem Reineinkommen kann nur dann die Rede sein, wenn die das rohe Einkommen reduzierenden Posten, nämlich die Gewinnungskosten, die Vermögensabschreibungen und Rückstellungen, die Verluste, die Zuwendungen an Dritte und die Steuern in Abzug gebracht werden können. Die Abzugsfähigkeit dieser Kategorien ist im schweizerischen Steuerrecht nicht einheitlich anerkannt.

aa) Die Abzugsfähigkeit der Gewinnungskosten. Unter Gewinnungskosten sind die unmittelbar und direkt zur Erzielung des steuerbaren Einkommens sowie zur Erhaltung der Einkommensquelle gemachten Aufwendungen zu verstehen[22]). Der Begriff der Gewinnungskosten wird als solcher in Art. 22 Abs. 1 lit. a WSt und Art. 5 Abs. 1 KGSt erwähnt. Im kantonalen Steuerrecht wird er öfters mit der Bezeichnung „geschäftsmässig begründete Unkosten" oder „für den Betrieb notwendige Ausgaben" umschrieben. Da in der Gesetzgebung in der Regel der Inhalt der erwähnten Begriffe mit Recht nicht umschrieben wird, ist es in erster Linie Sache der allerdings von Kanton zu Kanton unterschiedlichen Steuerpraxis, im Einzelfall zu entscheiden, welche Unkostenposten als „Gewinnungskosten" zu betrachten sind. Nicht als Gewinnungskosten gelten nach der Praxis des Bundes und der meisten Kantone die Aufwendungen zum Zwecke der Schaffung, Erweiterung und Verbesserung einer Erwerbsquelle (Erstellung oder Ankauf von Fabrikgebäuden, Magazinen, Maschinen, Instrumenten usw.). Anders verhält es sich indessen mit dem Ersatz der durch Abnutzung oder Zeitablauf unbrauchbar gewordenen Bestandteile der Erwerbsquelle. Diese Aufwendungen werden allerdings meist nicht unter dem Titel der Gewinnungskosten, sondern unter demjenigen der Abschreibungen von der Steuerpraxis anerkannt. Wichtig ist die steuerrecht-

[22]) Vgl. Perret-Grosheintz: Kommentar zur Eidg. Wehrsteuer, Zürich 1941 N. 3 zu Art. 22.

liche Maxime, dass auf die unbedingte Notwendigkeit einer gemachten Aufwendung im Einzelfall, auf ihre Zweckmässigkeit, sowie auf ihr angemessenes Verhältnis zum reinen Einkommen, zum Umsatz usw. bei der Beurteilung der steuerrechtlichen Abzugsberechtigung nichts ankommt[23]). Die Steuerverwaltungen, insbesondere die Kriegsgewinnsteuerverwaltung, haben indessen in jüngster Zeit die Tendenz, diesen Grundsatz nicht zu beachten.

Ist die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft Steuersubjekt, was in der Kriegsgewinnsteuergesetzgebung der Fall ist (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. b KGSt), so werden die Gehälter und Löhne der Kollektivgesellschafter und Komplementäre gemäss Art. 5 Abs. 1 KGSt nicht den Gewinnungskosten zugerechnet. Anders verhält es sich bei den AG., G.m.b.H. und Genossenschaften, wo die Organe den Unternehmungen als Dritte gegenüberstehen. Die Nichtanerkennung des Arbeitsentgeltes des Kollektivgesellschafters und Komplementärs kann mit juristischen Argumenten nicht angefochten werden, wohl aber mit steuerpolitischen Erwägungen, indem durch die erwähnte Bestimmung die individualistische Gesellschaftsform mit unbeschränkter bzw. beschränkter persönlicher Haftung je nach Lage des Falles steuerliche Nachteile gegenüber den juristischen Personen bietet. Es mag sein, dass dadurch der Einzelunternehmer zur Wahl der AG. gedrängt wird, obwohl nach der Tendenz des revidierten Obligationenrechtes die AG. die Unternehmensform der Kapitalkonzentration darstellt.

Eine Verzinsung des eigenen Betriebskapitals wird als Bestandteil der Gewinnungskosten nur ausnahmsweise zugelassen, so in Art. 4 Abs. 1 KGSt mit 6% für natürliche Personen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie für juristische Personen, die weder Kapitalgesellschaften noch -Genossenschaften sind, ferner im Steuerrecht der Kantone Bern, Nidwalden, Graubünden, Tessin,

---

[23]) Vgl. Blumenstein a. a. O. S. 238.

Wallis, St. Gallen, Appenzell A.-Rh. mit 4%, Appenzell I.-Rh. mit 4½%, Glarus und Waadt 5%.

bb) Die Abzugsfähigkeit der Abschreibungen und Rückstellungen. Nach dem Bundessteuerrecht und dem kantonalen Steuerrecht werden Abschreibungen und Rückstellungen insoweit berücksichtigt, als sie „geschäftsmässig begründet" sind. Nach Art. 6 Abs. 1 KGSt gelten diejenigen Abschreibungen als geschäftsmässig begründet, die einen angemessenen Ausgleich der im Geschäftsjahr eingetretenen Wertverminderungen darstellen, Rückstellungen sind geschäftsmässig begründet, wenn sie nach den Umständen zum Ausgleich drohender Verluste notwendig sind. Der Unterschied zwischen Abschreibungen und Rückstellungen besteht darin, dass Abschreibungen zum Ausgleich bereits eingetretener Wertverminderungen, Rückstellungen jedoch zur Schaffung stiller Reserven für künftig zu erwartende Wertverminderungen dienen[24]). Die Steuerpraxis des Bundes hat gewisse Abschreibungssätze aufgestellt[25]), die jedoch für das kantonale Steuerrecht nicht verbindlich sind. Von Kanton zu Kanton besteht eine unterschiedliche Abschreibungspraxis. Wichtig ist der Grundsatz, dass nach den meisten Steuergesetzen die „geschäftsmässig begründeten" Abschreibungen und Rückstellungen massgebend sind. Es wird also auf die kaufmännische Übung als sekundäre Rechtsquelle abge-

---

[24]) Vgl. BGE 62 I S. 148 ff., S. 154 ff., 63 I S. 79 ff., 67 I S. 234, Pr. 26 Nr. 12, Nr. 112, 31 Nr. 16.

[25]) Für Grundstücke vgl. Entscheide in Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 5, S. 246 und 382; Bd. 6, S. 18, 22 und 136; Bd. 8, S. 195; für Bureau-, Laden- und Werkstattmobiliar 10%, Wagen und Pferde 15%, Maschinen 15—20%, Automobile und andere Kraftfahrzeuge 20%, Handwerkzeug, Maschinenwerkzeug, Geräte, medizinische Instrumente, Hotelwäsche, Geschirr, Buchdruckereischriften 25%, alle unter Zugrundelegung des Buchwertes. Besondere Grundsätze gelten im Kriegsgewinnsteuerrecht (vgl. Archiv Bd. 11 S. 132 und BGE 67 I Nr. 34), nämlich: für Mobilien 10%, für Maschinen 15—20 %, für Autos und andere Kraftfahrzeuge 20—25%, für Werkzeuge 25%, je ab Buchwert.

stellt. Die Veranlagungsbehörden haben deshalb diese kaufmännischen Gepflogenheiten zu berücksichtigen, selbst wenn die auf Grund der Handelsusance gestatteten Abschreibungen im Einzelfall dem Betrag der wirklichen Wertverminderung nicht entsprechen.

Eine Nachholung von in früheren Jahren unterlassenen Abschreibungen wird im allgemeinen nicht anerkannt; eine Ausnahme besteht in Art. 6 Abs. 2 KGSt, wonach bei Ermittlung des Reinertrages des Steuerjahres auf die Notwendigkeit vermehrter Abschreibungen zur Sicherung der Lage eines vorher notleidenden[26]) Betriebes in billiger Weise Rücksicht zu nehmen ist.

Unterschiede bestehen sodann bei der Wertbestimmung des abzuschreibenden Gegenstandes. Einige Kantone gehen vom Anschaffungs- oder Gestehungswert, andere vom Buchwert aus.

cc) Abzugsfähigkeit erlittener Verluste. Hier bestehen wiederum verschiedene Bemessungsgrundlagen sowohl im Bundessteuerrecht als auch im kantonalen Steuerrecht. Nach Art. 22 Abs. 1 lit. c WSt dürfen nur die im Steuerjahr eingetretenen und gebuchten Geschäftsverluste vom rohen Einkommen in Abzug gebracht werden. Die Kriegsgewinnsteuergesetzgebung (vgl. Art. 4 Abs. 1 KGSt) bestimmt weitergehend, dass Verlustvorträge aus einem früheren Steuerjahr (nicht Vorjahr) in Abzug gebracht werden dürfen.

Der Kanton Basel-Stadt gestattet bloss den Abzug realisierter Verluste und diesen nur vom Ertragseinkommen.

dd) Die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Dritte. In einigen Steuerrechten werden vor allem diejenigen familienrechtlichen Unterstützungen als abzugsberechtigt erklärt, die der Steuerpflichtige über den Kreis der seinem Haushalt angehörenden Familienglieder hinaus zu machen hat. Öfters wird die Höhe der Abzugsfähigkeit beschränkt.

---

[26]) Über diesen Begriff vgl. BGE 67 I S. 234 = Pr 31 Nr. 16.

Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke werden vom Bund, nicht aber von allen Kantonen anerkannt.

Das gleiche gilt für Zuwendungen zugunsten der Personalfürsorge. Nach dem Wehrsteuerbeschluss (Art. 22 Abs. 1 lit. f und Art. 49 Abs. 2) können derartige Zuwendungen in unbeschränkter Höhe vom rohen Einkommen in Abzug gebracht werden, wogegen nach dem Kriegsgewinnsteuerrecht (Art. 5 Abs. 3 lit. b) höchstens 15% der jährlichen Lohn- und Gehaltsumme derjenigen Arbeitnehmer, denen die Fürsorgeeinrichtung gewidmet ist, vom Reinertrag abgezogen werden können. Höhere jährliche Aufwendungen für die Personalfürsorge sind den Gewinnungskosten insoweit gleichgestellt, als sie vom Steuerpflichtigen zur Fortführung einer vor dem Jahre 1940 geschaffenen Fürsorgeeinrichtung gemäss damals eingegangener Verpflichtung regelmässig als Mindestleistung gemacht werden müssen. Nach dem Bundessteuerrecht kommen indessen nur diejenigen Fürsorgeaufwendungen in Betracht, die derart sichergestellt sind, dass jede spätere zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Einige Kantone sind in der Anerkennung der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für Personalwohlfahrtszwecke äusserst zurückhaltend[27]).

ee) Abzugsfähigkeit der Steuern und Abgaben[28]). Auch hier gelten grosse Unterschiede in den

---

[27]) Vgl. Fromer: Inwieweit sind Zuwendungen an Wohlfahrtsfonds steuerfrei? National-Zeitung Nr. 61 1942.

[28]) Vgl. Pfeiffer: Die Abzugsberechtigung für bezahlte Steuern und Abgaben nach den neuen eidg. Steuererlassen. Schweiz. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1941 S. 193 ff. Hammer: Zur Frage des Unkostencharakters von Steuern. Ebendort S. 317 ff. Herold: Der Abzug bezahlter Kriegsgewinnsteuern bei der Veranlagung zu kantonalen Steuern. Die schweiz. Aktiengesellschaft, 14. Jahrg., Heft Nr. 9, Mai 1942. Ernst Blumenstein: Zur Frage der Abzugsberechtigung der eidg. Kriegsgewinnsteuer bei Berechnung einer kantonalen allgemeinen Einkommenssteuer. Vierteljahrsschrift für schweiz. Abgaberecht, Bd. 1 (1920/21) S. 113 ff. Fromer: Können Steuern vom Rein-

verschiedenen Bundessteuergesetzen und im kantonalen Steuerrecht.

Der Bundesgesetzgeber hat in einigen Steuererlassen (Warenumsatzsteuer, Ausgleichssteuer, Luxussteuer) ausdrücklich normiert, dass bei der Veranlagung für eidgenössische und kantonale direkte Steuern die bezahlten Warenumsatz-, Ausgleich- bzw. Luxussteuerbeträge als geschäftsmässig begründete Unkosten anerkannt und nicht als Bestandteil des reinen Einkommens, Erwerbes oder Ertrages belastet werden dürfen. In anderen Steuergesetzen (Wehrsteuer, Wehropfer, Kriegsgewinnsteuer) hat er die Aufstellung einer derartigen Norm bedauerlicherweise unterlassen, sodass diese eidgenössischen Steuern je nach dem kantonalen Steuerrecht vom kantonal steuerpflichtigen Reinertrag nicht in Abzug gebracht werden können, womit indirekt eine nochmalige Besteuerung des gleichen Steuerobjektes durch den Kanton erfolgt. Das ist umso unberechtigter, als ja die Kantone am Ertrag der Bundessteuer beteiligt sind (vgl. oben A III 1). Nach dem Wehrsteuerrecht dürfen natürliche Personen bloss die Kriegsgewinnsteuer (vgl. Art. 22 Abs. 1 lit. i WSt), nicht aber die kantonalen und kommunalen Einkommens- und Vermögenssteuern, die eidgenössische Krisenabgabe, das Wehropfer, die allgemeine Wehrsteuer in Abzug bringen (vgl. Art. 23 WSt), wohl aber juristische Personen (vgl. Art. 49 Abs. 2 WSt); hingegen dürfen vom kriegsgewinnsteuerpflichtigen Reinertrag nicht die bezahlte Kriegsgewinnsteuer, wohl aber sämtliche übrigen Steuern abgezogen werden (vgl. Art. 5 Abs. 2 KGSt). Der Kriegsgewinn wird dadurch kontinuierlich zur Besteuerung herangezogen[29]).

---

ertrag abgezogen werden? National-Zeitung Nr. 327 vom 18./19. Juli 1942.

[29]) Vgl. Fromer: Kritische Bemerkungen zur Kriegsgewinnsteuer. Finanz-Revue Nr. 50/1941. Derselbe: Härten der Kriegsgewinnsteuer. National-Zeitung Nr. 588 vom 18. Dezember 1941. Anderer Meinung: Korrespondenz aus Bern: Kriegsgewinnsteuer als Unkosten? Basler Nachrichten Nr. 151 vom 5. Juni 1942.

Aber nicht nur das Bundessteuerrecht, sondern auch das kantonale Steuerrecht weist die grössten Verschiedenheiten in der Behandlung der Frage der Abzugsfähigkeit der Steuern auf. Einige Kantone anerkennen die Abzugsfähigkeit der Steuern sowohl für natürliche als auch für juristische Personen, andere nur für natürliche, nicht aber für juristische Personen, eine dritte Kategorie von Kantonen lassen bloss die mit dem Erwerbseinkommen zusammenhängenden Steuern und Abgaben entweder vom gesamten Einkommen oder bloss vom Erwerbseinkommen in Abzug bringen. Die meisten Kantone schliessen jedoch die Abzugsfähigkeit der Steuern schlechthin aus.

c) Steuerfreie Minima.

Teils aus sozialen, teils aus steuertechnischen Gründen sehen die meisten Steuergesetze steuerfreie Minimalvermögen und steuerfreie Minimaleinkommen vor. Die Sätze sind sowohl im Bundessteuerrecht als auch in den verschiedenen kantonalen Steuergesetzen verschieden. Besonderer Erwähnung bedarf der Umstand, dass einige Gemeinden (so Bern, Biel, Thun, Luzern, Altdorf, Schwyz, Stans, St. Gallen, Rorschach, Davos, Bellinzona, Lugano) den unselbständig Erwerbenden (Fixbesoldeten) einen steuerfreien Spezialabzug gewähren.

4. Das Steuermass.

Dieses ist je nach Steuergesetzgebung verschieden, was bloss pro memoria erwähnt werden soll. Es erscheint uns wichtig, darauf hinzuweisen, dass für die Berechnung der Steuerbelastung eines konkreten Steuerobjektes nicht nur die Höhe des Steuermasses der in Betracht fallenden Steuergesetze, sondern ebenso die Steuerbemessungsgrundlagen, deren Verschiedenartigkeit in der Schweiz wir oben sub A III 3 dargestellt haben, zu berücksichtigen sind.

IV. Ergebnis der Untersuchung.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Dualismus von Bundessteuerrecht und kantonalem Steuerrecht wegen des Fehlens eines Steuersystems zu einer weitgehenden Kollision der Rechtsnormen geführt hat, derart, dass heute ein Zustand der Rechtsunübersichtlichkeit[30]) herrscht. Infolge der Konkurrenz der verschiedenen Träger der Steuerhoheit, der mehrfachen Erfassung des gleichen Steuerobjektes und der verschiedenen Steuerbemessungsgrundlagen ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Prinzip der Schonung der Substanz mehrfach verletzt worden[31]). Man kümmerte sich, wie Ernst Blumenstein schon 1920 feststellte[32]), wenig darum, ob die gewählte Besteuerungsart auch eine gerechte Verteilung der öffentlichen Lasten in sich schloss und ob sie mit den bestehenden wirtschaftlichen Verhältnissen in Einklang stand. Dazu kommt, dass die kantonalen und kommunalen Steuerverhältnisse durch den Hinzutritt eidgenössischer Steuern wesentlich kompliziert werden. Die Höhe der verschiedenen Steueransätze vermehrt die Reibungsflächen, und jede Unstimmigkeit zwischen den Steuereinrichtungen der verschiedenen Arten wird natürlich für den Steuerpflich-

---

[30]) Vgl. Honegger: Vergleichende Betrachtungen über das Erhebungsverfahren bei den direkten Bundessteuern. Rer. pol. Diss. Zürich 1942, S. 21.

[31]) Der Anteil sämtlicher Einkommens- und Vermögenssteuern am schweizerischen Gesamtsteueraufkommen, Wehropfer und Kriegsgewinnsteuer nicht eingerechnet, betrug im Jahre 1940 62 %, im Jahre 1941 71 %. Im Jahre 1940 wurden an Einkommens- und Vermögenssteuern 785 Millionen, an Verbrauchsabgaben, Zöllen und Patenten 360 Millionen, Monopolen und Regalen 22 Millionen aufgebracht. Die entsprechenden Zahlen für 1941 lauten: 1392, 273, 29 Millionen. In diesen Angaben sind Wehropfer und Kriegsgewinnsteuer nicht eingerechnet.

[32]) Ernst Blumenstein: Ein schweizerisches Steuersystem. Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. 1 (1920/1921) S. 3 ff.

tigen umso fühlbarer, je höher sich seine gesamte Abgabenlast beziffert. Aber auch da, wo bisher eine gewisse Einheit und planmässige Verteilung hinsichtlich der kantonalen und kommunalen Besteuerung bestand, wird dieses kantonale Steuersystem, wie Ernst Blumenstein schon 1920 erklärte, durch den Hinzutritt der Bundessteuer gestört. Je nach der Konstellation der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Struktur der kantonalen und Gemeindesteuern kann aber aus dem Dualismus von Bundessteuerrecht und kantonalem Steuerrecht auch eine höchst einseitige Belastung der Steuersubjekte resultieren. Endlich wird dadurch die technische Handhabung des Steuerapparates ausserordentlich erschwert, und es besteht die Gefahr, dass hieraus eine unsorgfältige Veranlagung sowohl für die bisherigen Steuern des Kantons und der Gemeinde wie auch für diejenigen des Bundes sich ergibt. Auch gegenüber diesen Nachteilen kann lediglich eine allgemeine schweizerische Normierung der Grundlagen der Steuererhebung Abhilfe schaffen. Es gilt deshalb, das Gebot der Stunde zu erkennen, ein Ruf, den Blumenstein schon 1920 vergeblich erhoben hat. Je weiter der Prozess einer Einführung von Bundessteuern fortgeschritten sein wird, desto schwieriger wird sich eine befriedigende Ordnung nach der angedeuteten Richtung hin erzielen lassen. Mit Massnahmen von Fall zu Fall lässt sich dabei nichts erreichen; notwendig ist ein grundsätzliches Vorgehen. Wir wenden uns also gegen die Fortsetzung der Gelegenheitsgesetzgebung auf dem Gebiete des Steuerrechts, wie sie uns z. B. erneut im Kriegsfinanzprogramm[33]) entgegen tritt, und befürworten eine grundsätzliche Lösung der heute bestehenden Kollision im Sinne der Schaffung eines schweizerischen Steuersystems.

---

[33]) Vgl. Zwischenbericht des Bundesrates an die Bundesversammlung über die auf Grund der ausserordentlichen Vollmachten ergriffenen Massnahmen, vom 20. November 1942 (B.Bl. 1942 S. 801 ff.).

B. Vorschläge de lege ferenda.

Will man den Dualismus von Bundessteuerrecht und kantonalem Steuerrecht und alle die sich daraus ergebenden, oben sub A erwähnten nachteiligen Folgen für die gesamte Volkswirtschaft in absehbarer Zeit beseitigen, so darf der Rahmen der Aufgabe nicht zu weit gespannt werden. Es kann sich vor der Herrschaft politisch und wirtschaftlich normaler Zeiten nicht darum handeln, das gesamte Problem des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kantonen lösen zu wollen, weil diese politische Frage von der Umschreibung des Aufgabenkreises des Bundes abhängt, einem Problem also, das erst nach Beendigung des Krieges wird behandelt werden können. Die Schaffung eines schweizerischen Steuersystems hätte, wie von Blumenstein schon 1920 vorgeschlagen, lediglich darin zu bestehen, dass eine Grundlage gefunden würde, auf der eine gewisse Einheitlichkeit in der Steuererhebung durch Bund, Kantone und Gemeinden erzielt werden könnte. Leitend müsste der Gesichtspunkt sein, dass, unter Wahrung des Prinzips der genügenden Deckung des öffentlichen Finanzbedarfes, eine möglichst gleichmässige Belastung der Steuerpflichtigen mit den öffentlichen Abgaben und eine rationelle Durchführung der Besteuerung erreicht werden sollte. Da es sich also lediglich darum handelt, ein ungestörtes Nebeneinander der eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Besteuerung zu erzielen sowie eine gerechte und zweckmässige Ausnützung der vorhandenen Steuerquellen zu sichern, ist die Schaffung eines eidgenössischen Steuergesetzes nicht notwendig. Ein eidgenössisches Steuergesetz käme zudem aus staatspolitischen Gründen mit Rücksicht auf den föderalistischen Aufbau unseres Bundesstaates nicht in Betracht[34]). Aus diesen Gründen beschränken wir unsere Vorschläge auf die Aufstellung jener Postulate, die in nächster Zeit verwirklicht werden können.

---

[34]) Vgl. Blumenstein a. a. O. S. 18.

I. Der bisher beschrittene Weg der Gelegenheitsgesetzgebung auf dem Gebiete des Steuerrechts soll verlassen werden. Das Fiskalnotrecht des Bundes soll aufgehoben und durch eine verfassungsmässige Grundlage ersetzt werden. Wir denken an eine Ergänzung der BV in dem Sinne, dass der Bund ermächtigt wird, Grundsätze für eine in allen Kantonen gleichmässige Erfassung des Vermögens und Einkommens, einheitliche Steuerbemessungsgrundlagen unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Eigenart der Kantone (durch Aufstellung von Varianten) und für ein minimales und maximales Steuermass aufzustellen. Dabei soll es sich nicht um die Schaffung einer eidgenössischen Kodifikation, sondern darum handeln, dass der Bund die Kantone in Form von Richtlinien anweist, ihre kantonalen Steuergesetze im Sinne der vom Bund aufgestellten Grundsätze auf einen einheitlichen Nenner zu bringen. Sind solche Normen von Bundes wegen aufgestellt und durch die kantonale Gesetzgebung, eventuell durch Ersatzverordnung des Bundes nach Vorbild von Art. 53 SchlT ZGB, ausgeführt worden, so sollen die Bundessteuern auf Vermögen und Einkommen in Form von Zuschlägen zu den kantonalen Vermögens- und Einkommenssteuern erhoben werden. Die Berechnung der Zuschläge kann entweder relativ (in einem prozentualen Verhältnis zur kantonalen Vermögens- und Einkommenssteuer) oder absolut erfolgen. Um wegen des verschiedenen Umfanges des kantonalen Steuerbedarfes von Kanton zu Kanton der Höhe nach unterschiedliche Ergebnisse zu vermeiden, wäre wohl eine Kombination beider Berechnungsarten am Platz in dem Sinne, dass von Bundes wegen jeweils die Höhe des von den Kantonen zugunsten des Bundes zu erhebenden prozentualen Zuschlages festgelegt, gleichzeitig aber auch ein absolutes, ziffernmässiges Minimum durch bundesrechtliche Normierung von Steuersatz und Progression bestimmt wird. Man käme auf diese Weise dem Institut der kantonalen Geldkontin-

gente[35]) nahe, wie es in Art. 42 lit. f. BV unter den Einnahmequellen des Bundes vorgesehen ist. Die Höhe des zugunsten des Bundes zu erhebenden Zuschlages auf das kantonale Steuerbetreffnis wäre durch die Bundesversammlung bei Behandlung des Voranschlages zu bestimmen.

Die von uns vorgeschlagene Art der Deckung des Finanzbedarfes, also die Aufstellung von bundesrechtlichen Normen über die gleichmässige steuerliche Erfassung von Einkommen und Vermögen, die Ausführung dieser eidgenössischen Richtlinien durch das kantonale Recht und die Erhebung von Bundessteuern in Form eines Zuschlages zu den kantonalen Einkommen- und Vermögenssteuern, entspricht wohl am ehesten unserem staatsrechtlichen Aufbau. Die föderalistische Idee wird dadurch gewahrt, dass in den bundesrechtlichen Normen Varianten zwecks Berücksichtigung der wirtschaftlichen Eigenart der Kantone vorgesehen werden, und zudem das gesamte formelle Steuerrecht, also Veranlagung, Erhebung und Bezug der Steuern einschliesslich des Steuerjustizverfahrens, dem kantonalen Recht zur abschliessenden Regelung vorbehalten bliebe mit der Einschränkung allerdings, dass eidgenössische Organe zur Verhinderung rechtsungleicher Anwendung der Steuergesetze die Befugnis zur Beschwerdeführung nach Vorbild von Art. 107 und 112 WSt hätten. Der Föderalismus wird jedenfalls durch unsern Vorschlag weniger beeinträchtigt als durch die auch vom

---

[35]) Vgl. Blumenstein: Das Problem der eidgenössischen Steuerkontingente. Vierteljahresschrift für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 1 (1920/21) S. 235 ff. Higy: Grundprobleme der Bundesfinanzreform. Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft, 1937, S. 463 ff. Derselbe: Bundesfinanzreform und Art. 42 lit. f BV. Festgabe für Fritz Fleiner, Zürich 1937, S. 399 ff. Derselbe: Der Steuerausgleich zwischen Bund und Kantonen. „Die Schweiz", Jahrbuch der Neuen Helvetischen Gesellschaft, 10. Jahrg., 1939, S. 168 ff.

Bundesrat[36]) erwogene Ausscheidung von Steuerobjekten zwischen Bund und Kantonen (ein Vorschlag: dem Bund das Recht der Besteuerung der juristischen Personen unter Verzicht auf jede andere direkte Bundessteuer; anderer Vorschlag: dem Bund die Besteuerung des Einkommens vom mobilen Kapital und die indirekte Besteuerung des Konsums, den Kantonen die Besteuerung des Erwerbs, des Einkommens vom nichtmobilen Kapital und des Vermögens überhaupt), die einer Zerstörung der kantonalen Steuersysteme gleichkäme.

Durch unseren Vorschlag wäre es möglich, die Beseitigung der heute herrschenden Unübersichtlichkeit des Steuerrechts, die Abgrenzung der Steuerhoheiten, eine einmalige und gleichmässige Erfassung des Vermögens und Einkommens unter Wahrung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und des Prinzips der Steuergleichheit und der Steuergerechtigkeit, in der ganzen Schweiz einheitliche Steuerbemessungsgrundlagen, kurz, ein schweizerisches, nicht ein eidgenössisches Steuersystem zu erreichen, ohne dass fiskalische Interessen verletzt würden.

II. Das vorgeschlagene Steuersystem wäre u. E. nach folgenden Grundsätzen auszugestalten, wobei jedoch die Normierung von Varianten namentlich für landwirtschaftliche Kantone vorbehalten bliebe.

Für natürliche Personen soll das System der allgemeinen Einkommenssteuer mit bloss ergänzender Vermögenssteuer gelten. Dieses moderne System wurde zuerst im Kanton Basel-Stadt (1840/1866) eingeführt und gilt heute im Steuerrecht des Bundes und einiger Kantone (Zürich, Luzern, Solothurn, Baselland, Thurgau, Genf).[37])

[36]) Vgl. „Zwischenbericht" BBl 1942 S. 802, wonach die Lösung der grundsätzlichen Aufgaben der Finanzreform in der Hauptsache in einer Ausscheidung der Aufgaben und der Steuerquellen zwischen Bund und Kantonen bestehen wird, und S.814/5.

[37]) Ueber die historische Entwicklung vgl. Schmid Karl Emanuel: Zum Problem der allgemeinen Einkommenssteuer in der Schweiz. Rer. pol. Diss. Zürich 1940.

Die allgemeine Einkommensteuer bildet den Ausgangspunkt, während die Vermögenssteuer nur als Ergänzungssteuer verwendet wird mit der Aufgabe, auch ertragloses Vermögen zur Besteuerung heranzuziehen und eine kräftigere Erfassung des Ertragseinkommens gegenüber dem Erwerbseinkommen zu bewirken. Diese letztere Tendenz bedarf jedoch einer Einschränkung, insofern als bei der Besteuerung des sogenannten fundierten Einkommens, d. h. des Vermögensertrages, auf den Grundsatz der Schonung der Substanz Rücksicht genommen werden muss. Es ist deshalb erforderlich, Steuerpflichtigen ohne Erwerbseinkommen Steuervergünstigungen zu gewähren. Wir denken z. B. daran, dass sämtliche Steuern des Rentners zusammengerechnet eine bestimmte Höhe des tatsächlichen Vermögensertrages nicht übersteigen dürfen.

Generell sollen für die Besteuerung natürlicher Personen folgende Normen gelten:

Das Gesamteinkommen bestehend aus dem Erwerbseinkommen, Ertragseinkommen, Genusseinkommen und Zuwachsgewinneinkommen, dieses jedoch nur, insoweit es realisiert ist, soll progressiv belastet werden. Es soll bloss das effektive Reineinkommen zur Besteuerung herangezogen werden. Deshalb soll die Abzugsfähigkeit der das rohe Gesamteinkommen reduzierenden Posten (Gewinnungskosten einschliesslich Verzinsung des eigenen Betriebskapitals, Abschreibungen, Rückstellungen, Verluste, Zuwendungen an Dritte sowie Steuern und Abgaben) grundsätzlich anerkannt werden. Was insbesondere die Abzugsfähigkeit der Abschreibungen anbetrifft, so sollen zur Verwirklichung des Grundsatzes der Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit einheitliche Richtlinien für die Abschreibungspraxis aufgestellt werden. Bei der Festsetzung des Steuermasses soll auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die Schonung der Substanz Rücksicht genommen werden. Dabei ist zu beachten, dass die Steuermoral umso eher leidet je höher die Steuersätze sind.

Das Gesamtvermögen soll steuerlich erfasst werden. Grundstücke sollen unter billiger Berücksichtigung des Verkehrswertes und des Ertragswertes berechnet werden. Für bewegliche Sachen soll der Verkehrswert massgebend sein. Waren sollen nach den Bestimmungen des Obligationenrechts, d. h. höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und, sofern diese höher sind als der Verkehrswert, höchstens zum Verkehrswert zur Besteuerung herangezogen werden. Für den Hausrat ist ein steuerfreies Minimum vorzusehen. Dauernde Anlagen sollen zum Verkehrswert bewertet werden. Für Wertpapiere mit regelmässiger Kursnotierung soll der Kurswert gelten. Wenn es sich beim Kurswert jedoch um die Kurse ausländischer Börsen handelt, so soll entsprechend der Bestimmung in Art. 667 OR bei der Bewertung den Schwierigkeiten der Überweisung des Erlöses Rechnung getragen werden. Für die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert sowie von übrigen Forderungen soll der Verkehrswert gelten. Die von der eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebene Kursliste soll auch für die Veranlagung zu kantonalen Steuern verbindlich sein.

Von den Erwerbsgesellschaften mit juristischer Persönlichkeit soll eine Spezialsteuer (Kapitalsteuer und Ertragsintensitätssteuer) erhoben werden. Bei der Festsetzung des Steuermasses ist darauf Rücksicht zu nehmen, dass im Interesse der wirtschaftlichen Kapazität und Konkurrenzfähigkeit im Hinblick auf den nach dem Krieg wieder einsetzenden internationalen Wettbewerb die Substanz gewerblicher Unternehmungen erhalten und gestärkt werden kann. Bei der Berechnung des Reinertrages soll aus den gleichen Gründen die Abzugsfähigkeit der das rohe Gesamteinkommen reduzierenden Posten in weitgehendstem Masse anerkannt werden. Um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Erwerbsgesellschaften mit juristischer Persönlichkeit und ihren Gesellschaftern in bescheidenem Umfange zu beseitigen, soll der in der Schweiz domizilierte Gesellschafter den Nominal-

wert seiner Beteiligung an schweizerischen Unternehmungen nicht versteuern müssen.

Zur Kontrolle über die richtige Erfüllung der Steuerpflicht und damit indirekt zur Förderung der Steuermoral soll die amtliche Inventarisation des Nachlasses verstorbener Steuerpflichtiger auch für die Kantone obligatorisch sein. Dieses im Kanton Basel-Stadt seit Jahrzehnten eingeführte Institut hat wohl nicht zuletzt dazu beigetragen, dass die Steuermoral bei uns im Vergleich mit anderen Kantonen gut ist, eine Tatsache, die sich auch beim Ergebnis eidgenössischer direkter Steuern auswirkt.

Ich bin mir klar darüber, dass meine Vorschläge zur Schaffung eines schweizerischen Steuersystems, nämlich 1. die Aufnahme einer Bestimmung in die BV, wonach der Bund ermächtigt wird, auf dem Wege der ordentlichen Gesetzgebung Normen für die einheitliche gleichmässige Erfassung von Einkommen und Vermögen in allen Kantonen zu erlassen, 2. der Erlass eines solchen Bundesgesetzes und 3. die Ausführung dieses eidgenössischen Rahmengesetzes durch die kantonale Gesetzgebung, nicht in den ausserordentlichen Zeiten, die wir durchleben, werden ausgeführt werden können. Was mir aber heute schon dringend notwendig erscheint, ist die Vorbereitung einer grundsätzlichen Lösung der heute bestehenden Kollision von Bundessteuerrecht mit kantonalem Steuerrecht. Diese Vorbereitung soll nicht durch die Bundesverwaltung, sondern durch ein Institut für Steuerpolitik und Steuerrecht erfolgen. Diesem Institut sollen wissenschaftlich interessierte Steuerjuristen, Steuerpolitiker und Kreise der Wirtschaft angehören. Erste Aufgabe dieses Instituts wäre es, zunächst die Höhe des gesamten Vermögens und Einkommens in der Schweiz unter Berücksichtigung der Vermögensgliederung und der Einkommensquellen zu ermitteln und wissenschaftlich auszuwerten. Diese Arbeit könnte eventuell auch der Sektion Steuer- und Finanzstatistik der eidgenössischen Steuerverwaltung

übertragen werden. Das Institut für Steuerpolitik und Steuerrecht hätte sodann die geltenden kantonalen Steuersysteme rechtsvergleichend einer eingehenden wissenschaftlichen Untersuchung zu unterziehen. Die Ergebnisse dieser Vorarbeiten sollten alsdann dem Institut ermöglichen, den Entwurf eines eidgenössischen Rahmengesetzes aufzustellen, dessen Verwirklichung durch die kantonale Gesetzgebung Ordnung in das derzeitige Steuerchaos zu bringen vermöchte.

Ich gebe mich nicht der Illusion hin, das behandelte Problem gelöst zu haben. Wenn meine Ausführungen die Notwendigkeit einer grundsätzlichen Behandlung des Steuerproblems in der Schweiz erweisen und zu einer Lösung im vorgeschlagenen oder einem anderen Sinne beitragen, haben sie ihren Zweck erfüllt.