

# System des schweizerischen Steuerrechts

von Professor Dr. Ernst Blumenstein

6., neu bearbeitete Auflage

von Professor Dr. Peter Locher

Ordinarius für Steuerrecht an der Universität Bern

Schulthess ö Zürich 2002

# Inhaltsverzeichnis

Vorworte .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Abgekürzte Autorenzitate .....	XXXI

## Einleitung

### § 1. Steuer..

I. Steuer im System der öffentlichen Abgaben - II. Begriffsmerkmale der Steuer - III. Steuer als wirtschaftliche Erscheinung - IV. Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer - V. Steuerrechtsverhältnis

### § 2. Steuerrecht .....16

I. Gegenstand und Standort in der Rechtsordnung - II. Schweizerisches Steuerrecht - III. Internationales Steuerrecht - IV. Steuerrechtsquellen - V. Steuerrechtswissenschaft - VI. Ausbildung im Steuerrecht

### § 3. Auslegung des Steuerrechts .....25

I. Ausgangspunkte - II. Besonderheiten der Auslegung des Steuerrechts  
 1. Analyse des Steuersachverhalts 2. Auslegung der Steuerrechtsnorm a) Zivilrechtliche Anknüpfung b) Wirtschaftliche Anknüpfung c) Steuersystematische Anknüpfung - III. Auslegung in steuerrechtlichen Sonderbereichen 1. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen 2. Auslegung des Steuerharmonisierungsgesetzes

## Materielles Steuerrecht ..... 41

### 1. Kapitel: Steuerhoheit und Steuerpflicht .....43

### § 4. Steuerhoheit .....43

I. Begriff und Umfang - II. Steuerhoheit des Bundes - III. Steuerhoheit der Kantone - IV. Abgeleitete Steuerhoheit

### § 5. Steuerpflicht .....51

I. Gegenstand und Ausgestaltung - II. Steuersubjekt - III. Steuersolidarität - IV. Steuerrechtliche Zugehörigkeit 1. Persönliche Zugehörigkeit a) Wohnsitz b) Aufenthalt c) Heimatzugehörigkeit d) Zugehörigkeit juris-

tischer Personen e) Zugehörigkeit von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften 2. Wirtschaftliche Zugehörigkeit a) Geschäftliche Niederlassung und Betriebsstätte b) Grundeigentum c) Weitere Tatbestände d) Zugehörigkeit bei Verkehrssteuern 3. Zugehörigkeit in zeitlicher Hinsicht - V. Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht - VI. Verfahren zur Bestreitung der subjektiven Steuerpflicht

**§ 6. Auswirkungen der Steuerpflicht auf dritte Personen** .....73

I. Begriff und Anwendungsfälle - II. Steuersukzession - III. Steuer substitution - IV. Solidarische Mithaftung - V. Quellenbesteuerung 1. Verrechnungssteuer 2. Besteuerung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von ausländischen Arbeitnehmern 3. Steuerabzug an der Quelle von Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz - VI. Steuerregress

**II. Kapitel: Begrenzung der Steuerhoheit und der Steuerpflicht** . . . . .87

**§7. System der Abgrenzung** .....87

I. Leitende Gesichtspunkte - II. Prävalenz der Bundessteuer - III. Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden - IV. Innerkantonale Abgrenzung der Steuerhoheit

**§ 8. Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot** .....92

I. Inhalt und Auslegung - II. System der Abgrenzung 1. Persönliche Zugehörigkeit 2. Wirtschaftliche Zugehörigkeit - III. Zuteilung der Besteuerungsbefugnis im Einzelfall - IV. Zusammentreffen mehrerer Steuerorte 1. Zusammentreffen in zeitlicher Hinsicht 2. Zusammentreffen in sachlicher Hinsicht - V. Steuerauscheidung 1. Mehrheit ungleichartiger Steuerorte 2. Mehrheit gleichartiger Steuerorte - VI. Steuerveranlagung im Kanton - VII. Rechtsschutz

**§ 9. Internationales Steuerrecht** .....113

I. Gegenstand und Ausgestaltung - II. Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes 1. Kompetenz des Bundes 2. Stellungnahme der Schweiz zur Gestaltung des internationalen Steuerrechts 3. Internationale Bestrebungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung 4. Würdigung der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes a) Umfassende Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes b) Prüfung des Inhalts der geltenden umfassenden Doppelbesteuerungsabkommen c) Pauschale Steueranrechnung d) Erbschaftssteuerabkommen e) Verfahrensfragen 5. Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen 6. Verhütung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Besitzessteuern - III. Doppelbesteuerungsabkommen der Kantone - IV. Internationale Ele-

mente des Zollrechts 1. Internationale Zollnomenklatur 2. Beitritt der Schweiz zum GATT 3. Zugehörigkeit zur EFTA 4. Eventueller Anschluss an die EG 5. Zollverfahren - V. Steuerretorsion und Gegenrecht 1. Steuerretorsion 2. Gegenrechtsvorbehalt - VI. Internationale Bestrebungen zur Behämpfung schädlicher Steuerpraktiken 1. OECD 2. EU 3. Situation der Schweiz.

### **III. Kapitel: Gegenstand der Steuer.....153**

#### **§ 10. Steuerobjekt und Steuersystem.....153**

I. Steuerobjekt 1. Wichtigste Steuerobjekte 2. Steuergut und Steuerobjekt 3. Einfache und zusammengesetzte Steuerobjekte - II. Einteilung der Steuern 1. Steuerobjekt als Einteilungskriterium 2. Direkte und indirekte Steuern 3. Subjekt- und Objektsteuern 4. Periodische und nichtperiodische Steuern - III. Steuersystem 1. Ausgangspunkt des Steuersystems 2. Rechtliche Schranken a) Verfassungsrechtliche Schranken b) Vorbehalt zugunsten eines übergeordneten Staatswesens c) Vorrang des Völkerrechts 3. Ausgestaltung des Steuersystems

#### **§ 11. Steuerobjekt der direkten Steuern.....165**

I. Allgemeines - II. Vermögenssteuer - III. Einkommenssteuer 1. Begriff des Einkommens 2. Erwerbseinkommen a) aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit b) aus selbstständiger Erwerbstätigkeit 3. Ertragseinkommen a) aus beweglichem Vermögen b) aus unbeweglichem Vermögen 4. Einkünfte aus Vorsorge 5. Übrige Einkünfte 6. Kapitalgewinne 7. Spezielle Einkommenssteuern - IV. Gewinn- und Kapitalsteuer 1. Gewinnsteuer 2. Kapitalsteuer - V. Verrechnungssteuer

#### **§ 12. Steuerobjekt der indirekten Steuern.....199**

I. Allgemeines - II. Verkehrssteuern 1. Rechtsverkehrssteuern a) Rechtsbegründungssteuern b) Rechtsübertragungssteuern c) Rechtsverwirklichungssteuern 2. Wirtschaftsverkehrssteuern a) Zölle b) Fabrikationssteuern c) Warenumsatzsteuer und Mehrwertsteuer d) Besondere Verbrauchssteuern e) Spielbankenabgabe f) Kantonale Wirtschaftsverkehrssteuern - III. Besitzessteuern - IV. Aufwandsteuern - V. Personalsteuern

### **IV. Kapitel: Steuerbemessungsgrundlagen.....227**

#### **§ 13. Steuerbemessung.....227**

I. Begriff und Funktion - II. Steuerbemessungsgrundlagen - III. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht 1. Steuertechnische Gründe 2.

Wirtschaftliche Gründe 3. Soziale Gründe 4. Ethische Gründe 5. Vorbehalt der Steuerbefreiung gemäss übergeordnetem Recht oder Staatsvertrag

**§ 14. Vermögensbemessung** .....232

I. Anwendungsfälle und Struktur - II. Bemessungsfaktoren 1. Unbewegliches Vermögen 2. Bewegliches Vermögen 3. Verkehrssteuern - III. Schuldenabzug - IV. Zeitliche Bemessung

**§ 15. Einkommensbemessung** .....241

I. Bemessungsgrundlagen - II. Bestimmung der steuerbaren Einkommensbestandteile - III. Bemessungsfaktoren - IV. Abzüge vom Roheinkommen 1. Organische Abzüge a) Gewinnungskosten b) Abschreibungen c) Rückstellungen d) Geschäftsverluste e) Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals 2. Anorganische Abzüge 3. Sozialabzüge bzw. Freibeträge - V. Zeitliche Bemessung 1. Gegenwartsbemessung 2. Vergangenheitsbemessung 3. Realisierung des Einkommens

**§ 15<sup>bis</sup>. Gewinn-und Kapitalbemessung** .....269

I. Gewinnbemessung 1. Sachliche Bemessung 2. Realisierung stiller Reserven a) Echte Realisierung b) Buchmässige Realisierung c) Steuersystematische Realisierung 3. Verdeckte Gewinnausschüttungen 4. Abzüge von der sachlichen Bemessung 5. Holding- und Domizilgesellschaften 6. Zeitliche Bemessung - II. Kapitalbemessung 1. Sachliche Bemessung 2. Zeitliche Bemessung

**§16. Übrige Steuerbemessungsgrundlagen** .....281

I. Allgemeines - II. Entgeltbemessung - III. Umsatzbemessung - IV. Spezifische Steuerbemessungsgrundlagen 1. Stückzahl 2. Differenzierte Stückbemessung 3. Flächenmass 4. Gewicht 5. Hohlmass

**V. Kapitel: Steuermass** .....289

**§ 17. Leitende Gesichtspunkte** .....289

I. Begriff- II. Ausgangspunkte des Steuermasses - III. Einfluss des Steuerobjekts auf die Ausgestaltung des Steuermasses 1. Erhöhung 2. Herabsetzung - IV. Pauschalsteuer

**§18. Ausgestaltung des Steuermasses** .....294

I. Steuersatz 1. Fester Steuersatz 2. Rahmensteuern 3. Beweglicher Steuersatz - II. Steueranlage - III. Steuerprogression 1. Progression auf dem Steuerobjekt 2. Progression auf dem Steuerbetrag - IV. Steuermass bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften - V. Kalte Progression

<b>VI. Kapitel: Steuerforderung</b> .....	307
<b>§ 19. Aufbau</b> .....	307
I. Entstehung - II. Bestand der Steuerforderung 1. Subjekte 2. Objektiver Inhalt - III. Besondere Ausgestaltung der Steuerforderung - IV. Fälligkeit der Steuerforderung - V. Erlöschen der Steuerforderung 1. Tatsächliche Erlöschungsgründe 2. Rechtliche Erlöschungsgründe - VI. Steuerabmachung	
<b>§ 20. Sicherungsmittel der Steuerforderung</b> .....	325
I. Steuersicherung - II. Steuerpfandrecht 1. Grundpfandrecht 2. Pfandrecht an beweglichen Vermögensgegenständen (Zollpfandrecht) - III. Rechtsgeschäftliche Sicherung der Steuerforderung 1. Veranlassung der Sicherheitsleistung 2. Art der Sicherheitsleistung - IV. Sicherstellungsverfügung - V. Förderung der Steuerentrichtung durch öffentlichrechtliche Zwangsmassnahmen 1. Eintragung oder Löschung in öffentlichen Registern 2. Öffentlichrechtliche Rechtsnachteile 3. Bestrafung als Übertretung - VI. Verrechnungssteuer 1. Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen 2. Verrechnungssteuer auf Versicherungsleistungen 3. Erfüllung der Steuerpflicht durch blosser Meldung 4. Anteil der Kantone	
<b>§ 21. Steuerrückforderung, Steuernachforderung und Steuererlass.</b>	338
I. Steuerrückforderung 1. Voraussetzungen einer Steuerrückerstattung 2. Rückerstattungsverfahren 3. Gegenstand der Rückerstattung 3. Rückerstattungsberechtigte - II. Steuernachforderung 1. Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht nach dem Verwaltungsstrafrecht 2. Steuernachforderung bei den direkten Steuern (ohne Verrechnungssteuer) - III. Steuererlass 1. Erlassgründe 2. Gegenstand des Steuererlasses 3. Erlassberechtigte 4. Erlassbehörde	
<b>VII. Kapitel: Steuerstrafrecht</b> .....	351
<b>§ 22. Grundlagen</b> .....	351
I. Zweck und rechtliche Struktur- II. Leitende Grundsätze 1. Gesetzliche Regelung 2. Zeitliche Geltung 3. Räumliche Geltung 4. Kollision mit gemeinem Strafrecht	
<b>§ 23. Straftatbestände</b> .....	357
I. Allgemeines - II. Tatbestände des Verwaltungsstrafrechts 1. Ordnungswidrigkeiten 2. Steuergefährdung 3. Steuerhinterziehung und weitere Übertretungen 4. Steuervergehen a) Leistungs- und Abgabebetrag b) Urkundenfälschung und Erschleichen einer Falschbeurkundung c) Unterdrücken	

von Urkunden d) Begünstigung - III. Tatbestände der direkten Steuern (ohne Verrechnungssteuer) 1. Ordnungswidrigkeit 2. Steuergefährdung bzw. Versuch der Steuerhinterziehung 3. Steuerhinterziehung und Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten 4. Steuervergehen a) Steuerbetrug b) Veruntreuung von Quellensteuern	
<b>§ 24. Subjektive Seite des Steuerdelikts</b>	365
I. Täterschaft 1. Strafrechtliche Verantwortung von Teilnehmer und Vertreter des Steuerpflichtigen 2. Erbenhaftung 3. Behandlung gemeinsam steuerpflichtiger Ehegatten 4. Strafrechtliche Verbandshaftung - II. Schuld	
<b>§ 25. Sanktionen</b>	370
I. Wesen und Zweck - II. Sanktionensystem 1. Geldstrafen 2. Freiheitsstrafen 3. Nebenstrafen 4. Massnahmen - III. Strafzumessung 1. Bussen a) Strafsteuern b) Bussen 2. Freiheitsstrafen - IV. Straf Verjährung 1. Strafverfolgungsverjährung 2. Vollstreckungsverjährung	
Formelles Steuerrecht	377
<b>VIII. Kapitel: Organisation</b>	379
<b>§26. Tätigkeitsgebiet und Aufbau</b>	379
I. Funktionelle Gliederung - II. Behördenorganisation - III. Beamtenrecht	
<b>§ 27. Steuerbehörden</b>	383
I. Verwaltungsbehörden - II. Steuerveranlagungsbehörden - III. Steuerjustizbehörden - IV. Vollstreckungsbehörden	
<b>IX. Kapitel: Steuerveranlagung</b>	391
<b>§ 28. Rechtliche Struktur</b>	391
I. Beschaffenheit und rechtliche Auswirkung - II. Subjektive Seite der Veranlagung. 1. Veranlagungsbehörde 2. Veranlagungsparteien 3. Dritte Personen - III. Veranlagungsverhältnis - IV. Gesetzliche Bindung und Ermessen - V. Revision der Veranlagung	
<b>§ 29. Ordentliches Veranlagungsverfahren</b>	407
I. Wesen und Aufbau - II. Vorbereitungsverfahren - III. Steuererklärung - IV. Begutachtungsverfahren - V. Einschätzungsverfahren 1. Untersu-	

chungs verfahren 2. Veranlagungs Verfügung 3. Eröffnung der Veranlagungs-  
verfügung - VI. Einsprache verfahren

**§ 30. Besondere Veranlagungsverfahren** .....421

I. Selbstveranlagung 1. Steuerkontrolle 2. Steueraufsicht 3. Einregistrierung  
- II. Amtliche Veranlagung - III. Zollverfahren 1. Organisation 2. Veran-  
lagungspartei 3. Endgültige Zollabfertigung 4. Zwischenabfertigung 5.  
Anpassung des Zollabfertigungsverfahrens an einzelne Verkehrsarten

**§ 31. Feststellungsmittel der Veranlagung** .....432

1. Feststellungstätigkeit und Feststellungsmittel - II. Feststellungs-  
mittel der steuerpflichtigen Person 1. Persönliche Aussage 2. Urkunden 3.  
Geschäftsbücher 4. Besondere Kontrollen und Register - III. Mitwirkung  
dritter Personen bei der Tatsachenfeststellung 1. Amtshilfe öffentlicher  
Organe a) Amtshilfe unter Steuerbehörden b) Amtshilfe anderer Behörden  
2. Mitwirkung von Privatpersonen a) Indirekte Bescheinigungspflicht b)  
Direkte Auskunftsbzw. Meldepflicht - IV. Feststellungsmittel der Veranla-  
gungsbehörde 1. Augenschein 2. Sachverständige 3. Steuerinventar 4.  
Erfahrungszahlen

**X. Kapitel: Steuerjustiz** .....443

**§ 32. Aufgabe und Ausgestaltung** .....443

I. Aufgabe - II. Ausgestaltung 1. Steuerverwaltungsrechtspflege 2. Steuer-  
strafrechtspflege 3. Steuerstaatsrechtspflege

**§ 33. Grundlagen der Steuerverwaltungsrechtspflege** .....447

I. Prozessparteien 1. Prozessverhältnis 2. Parteifähigkeit 3. Prozessfähigkeit  
4. Parteiverbindung - II. Entscheidende Behörde - III. Prozessverfahren -  
IV. Beweis 1. Subjektive Beweislast 2. Objektive Beweislast 3. Beweismittel  
4. Untersuchungsmaxime - V. Rechtskraft des Entscheids

**§ 34. Steuerbeschwerde** .....456

I. Rechtliche Struktur 1. Voraussetzungen 2. Legitimation 3. Prozessuale  
Wirkung - II. Beschwerdeverfahren 1. Einleitungsverfahren 2. Unter-  
suchungsverfahren 3. Entscheidungsverfahren 4. Rechtsmittelverfahren - III.  
Eidgenössische Verwaltungsgerichtsbeschwerde 1. Anwendungsgebiet 2.  
Beschwerdegründe 3. Neue Begehren 4. Legitimation 5. Beschwerdever-  
fahren



<b>§ 35. Steuerstrafrechtspflege</b> .....	469
I. Zweck und Ausgestaltung 1. Verwaltungsstrafrecht 2. Recht der direkten Steuern - II. Steuerstrafverfahren des Verwaltungsstrafrechts 1. Bagatelldelikte 2. Übertretungen 3. Steuervergehen - III. Steuerstrafverfahren der direkten Steuern (ohne Verrechnungssteuer) 1. Administrativverfahren a) Steuervergütung b) Verletzungsdelikt 2. Ordentliches Strafverfahren - IV. Untersuchungs- und Zwangsmittel 1. Untersuchungen gestützt auf das Verwaltungsstrafrecht 2. Untersuchungen für die direkten Steuern (ohne Verrechnungssteuer) - V. Rechtshilfe in der Steuerstrafrechtspflege 1. Interkantonaies Verhältnis 2. Internationales Verhältnis - VI. Strafrechtliche Sicherungsmittel 1. Denunziation 2. Steuerinventar - VII. Strafvollstreckung	
<b>XI. Kapitel: Steuervollstreckung</b> .....	<b>483</b>
<b>§ 36. Steuerbezug</b> .....	483
I. Voraussetzungen 1. Materielle Voraussetzungen 2. Formelle Voraussetzungen - II. Steuerentrichtung 1. Pflicht zur Steuerentrichtung 2. Art und Weise der Steuerentrichtung 3. Form der Steuerentrichtung 4. Zeitpunkt der Steuerentrichtung 5. Verrechnung 6. Steuerentrichtung bei Quellenbesteuerung ausländischer Arbeitnehmer - III. Bezugsverfahren	
<b>§ 37. Zwangsvollstreckung</b> .....	488
I. Begriff und Ausgestaltung - II. Einleitungsverfahren 1. Betreibungsbegehren 2. Zahlungsbefehl 3. Rechtsvorschlag 4. Rechtsöffnung 5. Betreibungsrechtliche Rückforderungsklage - III. Betreibung auf Pfändung - IV. Betreibung auf Pfandverwertung 1. Schuldbetreibung auf Pfandverwertung 2. Zollpfandverwertung - V. Sicherungsmittel der Schuldbetreibung 1. Arrest 2. Anfechtungsklage - VI. Steuerforderung im Konkurs 1. Geltendmachung 2. Materielles Konkursrecht 3. Konkursverfahren 4. Verhältnis des Konkurses zur Zollpfandverwertung - VII. Steuerforderung im Nachlassvertrag	
Konkordanztabelle.....	501
Sachregister.....	509