

# **System des schweizerischen Steuerrechts**

**von  
Professor Dr. Ernst Blumenstein †**

**7., neu bearbeitete Auflage**

**von  
Professor Dr. Peter Locher  
em. Ordinarius für Steuerrecht  
an der Universität Bern**

Schulthess 2016

# Inhaltsverzeichnis

Vorworte	V
Abgekürzte Autorenzitate	XIII
Inhaltsverzeichnis	XXXI
Abkürzungsverzeichnis...	XLI

## 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

17

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

29

1. Ausgangspunkte und grundrechtliche Schranken — 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 I. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen 2. Auslegung des Freizügigkeitsabkommens 3. Auslegung des Steuerharmonisierungsgesetzes

## Materielles Steuerrecht

51

### I. Kapitel: Steuerhoheit und Steuerpflicht

53

### § 4. Steuerhoheit

53

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

**§ 5. Steuerpflicht**

64

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

89

I. Begriff und Anwendungsfälle — II. Steuersukzession — III. Steuer substitution — IV. Solidarische Mithaftung — V. Quellenbesteuerung 1. Verrechnungssteuer 2. Besteuerung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von ausländischen Arbeitnehmern 3. Steuerabzug an der Quelle von Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz 4. Vereinfachtes Abrechnungsverfahren — VI. Steuerregress

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

107

**§ 7. System der Abgrenzung**

107

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**

113

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**

140

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. Internationale Amtshilfe und Abkommensnetz a) Grafik 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 Elemente des Zollrechts 1. Internationale Zollnomenklatur 2. Beitritt der Schweiz zum GATT 3. Zugehörigkeit zur EFTA 4. Beziehungen zur EU 5. Zollverfahren — V. Steuerretorsion und Gegenrecht 1. Steuerretorsion 2. Gegenrechtsvorbehalt — VI. Internationale Bestrebungen zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken 1. OECD 2. EU 3. Situation der Schweiz.

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

181

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

181

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 nicht-periodische 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**

197

I. Allgemeines — II. Vermögenssteuer — III. Einkommenssteuer 1. Begriff des Einkommens 2. Erwerbseinkommen a) aus unselbständiger Erwerbstätigkeit b) aus selbständiger Erwerbstätigkeit 3. Ertrags-einkommen a) aus beweglichem Vermögen b) aus unbeweglichem Vermögen 4. Einkünfte aus Vorsorge 5. Übrige Einkünfte 6. Kapitalgewinne auf Privatvermögen 7. Spezielle Einkommenssteuern — IV. Gewinn- und Kapitalsteuer 1. Gewinnsteuer 2. Kapitalsteuer — V. Verrechnungssteuer — VI. Zinsbesteuerungsabkommen

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

I. Allgemeines — II. Verkehrssteuern 1. Rechtsverkehrssteuern a) Rechtsbegründungssteuern b) Rechtsübertragungssteuern c) Rechtsverwirklichungssteuern 2. Wirtschaftsverkehrssteuern a) Zollabgaben b) Fabrikationssteuern c) Mehrwertsteuer d) Besondere Verbrauchssteuern e) Spielbankenabgabe f) kantonale Wirtschaftsverkehrssteuern — III. Besitzessteuern — IV. Aufwandsteuern — V. Personalsteuern

## **IV. Kapitel: Steuerbemessungsgrundlagen**

### **§ 13. Steuerbemessung**

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**

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

### **§ 15. Einkommensbemessung**

I. Bemessungsgrundlagen — II. Bestimmung der steuerbaren Einkommensbestandteile — III. Bemessungsfaktoren — IV. Abzüge vom Roh-einkommen 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**

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-, gemischte und Sitz-

gesellschaften 6. Zeitliche Bemessung — II. Kapitalbemessung 1. Sachliche Bemessung 2. Zeitliche Bemessung

**§ 16. Übrige Steuerbemessungsgrundlagen** 340

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

**V. Kapitel: Steuermass** 349

**§ 17. Leitende Gesichtspunkte** 349

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

**§ 18. Ausgestaltung des Steuermasses** 354

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 — VI. Belastungsobergrenzen

**VI. Kapitel: Steuerforderung** 369

**§ 19. Aufbau** 369

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 bzw. -abkommen

**§ 20. Sicherungsmittel der Steuerforderung** 393

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 öffentlich-rechtliche Zwangsmassnahmen 1. Eintragung oder Löschung

in öffentlichen Registern 2. Öffentlich-rechtliche Rechtsnachteile 3. Bestrafung — VI. Verrechnungssteuer 1. Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen 2. Verrechnungssteuer auf Versicherungsleistungen 3. Erfüllung der Steuerpflicht durch blosser Meldung 4. Anteil der Kantone

## **§ 21. Steuerrückzahlung, -nachforderung und -erlass**

I. Steuerrückzahlung 1. Voraussetzungen einer Steuerrückvergütung 2. Rückvergütungsverfahren 3. Gegenstand der Rückvergütung 4. Rückvergütungsberechtigte — 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

## **VII. Kapitel: Steuerstrafrecht**

### **§ 22. Grundlagen**

I. Zweck und rechtliche Struktur — II. Leitende Grundsätze 1. Gesetzliche Regelung 2. Zeitliche Geltung 3. Räumliche Geltung 4. Kollision mit gemeinem Strafrecht

### **§ 23. Straftatbestände**

1. Allgemeines — II. Tatbestände des Verwaltungsstrafrechts 1. Ordnungswidrigkeiten 2. Steuergefährdung 3. Steuerhinterziehung und weitere Übertretungen 4. Steuervergehen a) Leistungs- und Abgabebetrug b) Urkundenfälschung und Erschleichen einer Falschbeurkundung c) Unterdrücken von Urkunden d) Begünstigung — III. Tatbestände der direkten Steuern (ohne Verrechnungssteuer) 1. Ungehorsamsdelikt 2. Versuch der Steuerhinterziehung 3. Steuerhinterziehung und Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten 4. Steuervergehen a) Steuerbetrug b) Veruntreuung von Quellensteuern

### **§ 24. Subjektive Seite des Steuerdelikts**

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>	457
1. Wesen und Zweck — II. Sanktionensystem 1. Pekuniäre Sanktionen 2. Freiheitsstrafen 3. Nebenstrafen 4. Massnahmen — III. Strafzumessung 1. Bussen a) Bussenbemessung b) Geldstrafen 2. Freiheitsstrafen 3. Selbstanzeige — IV. Strafverjährung 1. Strafverfolgungsverjährung 2. Vollstreckungsverjährung	
<b>Formelles Steuerrecht</b>	469
<b>VIII. Kapitel: Organisation</b>	471
<b>§ 26. Tätigkeitsgebiet und Aufbau</b>	471
I. Funktionelle Gliederung — II. Behördenorganisation — III. Beamtenrecht	
<b>§ 27. Steuerbehörden</b>	476
I. Verwaltungsbehörden — II. Steuerveranlagungsbehörden — III. Steuerjustizbehörden — IV. Vollstreckungsbehörden	
<b>IX. Kapitel: Steuerveranlagung</b>	487
<b>§ 28. Rechtliche Struktur</b>	487
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>	508
I. Wesen und Aufbau — II. Vorbereitungsverfahren — III. Steuererklärung — IV. Begutachtungsverfahren — V. Einschätzungsverfahren 1. Untersuchungsverfahren 2. Veranlagungsverfügung 3. Eröffnung der Veranlagungsverfügung — VI. Einspracheverfahren	
<b>§ 30. Besondere Veranlagungsverfahren</b>	525
I. Selbstveranlagung 1. Steuerkontrolle 2. Steueraufsicht 3. Einregistrierung — II. Amtliche Veranlagung — III. Zollveranlagungsverfahren	



<b>§ 31. Feststellungsmittel der Veranlagung</b>	532
I. Feststellungstätigkeit und Feststellungsmittel — II. Feststellungsmittel 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 privater dritter Personen a) Indirekte Bescheinigungspflicht b) Direkte Auskunftspflicht — IV. Feststellungsmittel der Veranlagungsbehörde 1. Augenschein 2. Sachverständige 3. Steuerinventar 4. Erfahrungszahlen	
<b>X. Kapitel: Steuerjustiz (inkl. Steuerstrafrechtspflege)</b>	549
<b>§ 32. Aufgabe und Ausgestaltung</b>	549
I. Aufgabe — II. Ausgestaltung 1. Steuerverwaltungsrechtspflege 2. Steuerstrafrechtspflege 3. Steuerstaatsrechtspflege	
<b>§ 33. Grundlagen der Steuerverwaltungsrechtspflege</b>	553
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	
<b>§ 34. Beschwerde bzw. Rekurs</b>	565
I. Rechtliche Struktur 1. Voraussetzungen 2. Legitimation 3. Prozessuale Wirkung — II. Beschwerde- bzw. Rekursverfahren 1. Einleitungsverfahren 2. Untersuchungsverfahren 3. Entscheidungsverfahren 4. Rechtsmittelverfahren — III. Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten 1. Anwendungsgebiet 2. Beschwerdegründe 3. Neue Begehren 4. Legitimation 5. Beschwerdeverfahren	
<b>§ 35. Steuerstrafrechtspflege</b>	581
I. Zweck und Ausgestaltung 1. Verwaltungsstrafrecht 2. Recht der direkten Steuern (ohne Verrechnungssteuer) — II. Steuerstrafverfahren des Verwaltungsstrafrechts 1. Bagatelldelikte 2. Übertretungen 3. Steuervergehen — III. Steuerstrafverfahren der direkten Steuern (ohne Verrechnungssteuer) 1. Steuerstrafverfahren a) Ungehorsams-	

delikt b) Verletzungsdelikt 2. Ordentliche Strafverfolgungsbehörden —  
 IV. Untersuchungs- und Zwangsmittel 1. Untersuchungen gestützt auf  
 das Verwaltungsstrafrecht 2. Untersuchungen für die direkten Steuern  
 (ohne Verrechnungssteuer) — V. Rechtshilfe in der Steuerstrafrechts-  
 pflege 1. Interkantonales Verhältnis 2. Internationales Verhältnis VI.  
 Strafrechtliche Sicherungsmittel 1. Denunziation 2. Steuerinventar —  
 VII. Strafvollstreckung

## **XI. Kapitel: Steuervollstreckung**

603

### **§ 36. Steuerbezug**

603

I. Voraussetzungen 1. Materielle Voraussetzungen 2. Formelle Voraus-  
 setzungen — II. Steuerentrichtung 1. Pflicht zur Steuerentrichtung 2.  
 Art und Weise der Steuerentrichtung 3. Form der Steuerentrichtung  
 4. Zeitpunkt der Steuerentrichtung 5. Verrechnung 6. Quellenbesteue-  
 rung — III. Bezugsverfahren

### **§ 37. Zwangsvollstreckung**

609

I. Begriff und Ausgestaltung — II. Einleitungsverfahren 1. Betrei-  
 bungsbegehren 2. Zahlungsbefehl 3. Rechtsvorschlag 4. Rechtsöff-  
 nung 5. Betreibungsrechtliche Rückforderungsklage — III. Betreibung  
 auf Pfändung — IV. Betreibung auf Pfandverwertung 1. Eigentliche  
 Betreibung auf Pfandverwertung 2. Zollpfandverwertung — V. Siche-  
 rungsmittel der Schuldbetreibung 1. Arrest 2. Anfechtungsklage — VI.  
 Steuerforderung im Konkurs 1. Geltendmachung 2. Materielles Kon-  
 kursrecht 3. Konkursverfahren 4. Verhältnis des Konkurses zur Ver-  
 wertung des Zollpfandes — VII. Steuerforderung im Nachlassvertrag

## **Sachregister**

000