

Mechanismus der Anpassungsfristen im Steuerharmonisierungsrecht

Dr. iur. Thomas Meister, LL. M. (Tax)

Inhalt

- 1 **Chronologie der Gesetzesänderungen des StHG**
- 2 **Hängige Gesetzesänderungen**
- 3 **Harmonisierungsfahrplan**
- 4 **Postulate an den Harmonisierungsgesetzgeber**

Über den Stand der Harmonisierung und die seit dem Erlass des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 erfolgten Änderungen ist erst jüngst in zwei sorgfältig redigierten Artikeln umfassend orientiert worden (JEAN-BLAISE PASCHOUD, *Surviv des récentes modifications (1998/1999) du droit fédéral concernant les impôts directs*, in: RDAF 2000 II 1 ff.; DANIELLE YERSIN, *Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite*, ASA 69 (2000/2001) 305 ff.). Diesen Ausführungen ist wenig beizufügen. Nachstehend soll jedoch ein Überblick über die bereits erfolgten und die angekündigten Revisionen des StHG gegeben werden. Anschliessend wird anhand einer Einzelfrage auf die mit der sukzessiven Revision des Harmonisierungsrechts einhergehende Umsetzungsproblematik in den Kantonen während den laufenden Anpassungsfristen eingegangen werden.

1. Chronologie der Gesetzesänderungen des StHG

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, in Kraft getreten am 1. Januar 1993, mit Anpassungsfrist bis 31. Dezember 2000

Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über die Militärversicherung (MVG), in Kraft getreten am 1. Januar 1994 (ohne Anpassungsfrist)

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Änderung vom 7. Oktober 1994, in Kraft getreten am 1. Januar 1995, mit Anpassungsfrist bis 31. Dezember 2000 (Art. 29; 29a StHG)

Bundesgesetz über den zivilen Ersatzdienst (Zivildienstgesetz, ZDG) vom 6. Oktober 1995, in Kraft getreten am 1. Oktober 1996 (Art. 7 Abs. 4 Bst. h StHG) (ohne Anpassungsfrist)

Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 10. Oktober 1997, in Kraft getreten am 1. Januar 1998, mit Anpassungsfrist bis 31. Dezember 2002 (Art. 7 Abs. 1^{bis}; 24 Abs. 3^{bis}; 28 Abs. 1, 1^{bis} und 3 – 5, 72a StHG)

Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Änderung vom 26. Juni 1998, in Kraft getreten am 1. Januar 2000 (Art.

* Der Autor ist Rechtsanwalt bei Pestalozzi Gmür & Patry Rechtsanwälte, Zürich

12 Abs. 3 Bst. b StHG), mit Anpassungsfrist bis 31. Dezember 2000

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Änderung vom 9. Oktober 1998, in Kraft getreten am 1. Januar 1999, mit Wirkung ab 1. Januar 1999 (Art. 69 StHG)

Bundesgesetz über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz, SBG) vom 18. Dezember 1998, in Kraft getreten am 1. April 2000 (Art. 7 Abs. 4 Bst. 1 StHG), mit Anpassungsfrist bis 31. Dezember 2000

Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 vom 19. März 1999, in Kraft getreten am 1. Januar 2001 (Art. 7 Abs. 1^{ter}, 2 und 4 Bst. d; 8 Abs. 2; 9 Abs. 2 Bst. a und b; 10 Abs. 1 Bst. e; 35 Abs. 1 Bst. f; 72b, 78a StHG) (mit «Anpassungsfrist» bis 31. Dezember 2000, d.h. bis zum Inkrafttreten)

Bundesgesetz über die Unzulässigkeit steuerlicher Abzüge von Bestechungsgeldern vom 22. Dezember 1999, in Kraft getreten am 1. Januar 2001 (Art. 10 Abs. 1^{bis}; 25 Abs. 1^{bis} StHG) (ohne Anpassungsfrist)

Bundesgesetz über die Änderung des Obligationenrechts (Die kaufmännische Buchführung) vom 22. Dezember 1999, in Kraft getreten am 1. Januar 2001 (ohne Anpassungsfrist)

Bundesgesetz über die Schaffung und die Anpassung gesetzlicher Grundlagen für die Bearbeitung von Personendaten vom 24. März 2000, in Kraft getreten am 1. September 2000 (Art. 39a StHG) (ohne Anpassungsfrist)

Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 15. Dezember 2000, in Kraft getreten am 1. Januar 2001 (ohne Anpassungsfrist)

2. Hängige Gesetzesänderungen

Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13. Juni 2000, noch nicht beschlossen und in Kraft gesetzt, mit Wirkung innert drei Jahren ab Inkrafttreten (dreijährige Anpassungsfrist)

Vorentscheid des Bundesrates zur Familienbesteuerung und zum Systemwechsel bei der Liegenschaftsbesteuerung (mehrjährige Anpassungsfrist vorgesehen)

3. Harmonisierungsfahrplan

Gemäss Art. 72 StHG haben die Kantone unter Vorbehalt von Art. 16 StHG (fakultative einjährige Steuerperiode für natürliche Personen) ihre Gesetzgebung innert

acht Jahren nach Inkrafttreten des StHG den Vorschriften der Titel 2 – 6 anzupassen. Nach Ablauf dieser Frist findet Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht. Eine Anpassung des im StHG vorgesehenen Harmonisierungsfahrplans wurde durch Art. 72a StHG vorgenommen, wonach die Kantone ihre Gesetzgebung innert fünf Jahren nach Inkrafttreten der Änderung vom 10. Oktober 1997 den geänderten Bestimmungen der Art. 7 Abs. 1^{bis}, 24 Abs. 3^{bis} und 28 Abs. 1 und 3 – 5 anzupassen haben. Die Anpassungsfrist an diese Änderungen läuft somit am 31. Dezember 2002 ab.

Aufgrund des Bundesgesetzes über das Stabilisierungsprogramm 1998 vom 19. März 1999 haben die Kantone gemäss Art. 72b StHG ihre Gesetzgebung den Bestimmungen des Stabilisierungsprogramms 1998 auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens anzupassen. Das Stabilisierungsprogramm wurde in Bezug auf das StHG auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt, weshalb die Bestimmung des Art. 72b StHG nur die ohnehin geltende Bestimmung des Art. 72 StHG wiederholt. Art. 72b StHG dürfte somit durch sein Inkrafttreten am 1. Januar 2001 gegenstandslos geworden sein (PASCHOUD, a.a.O., 7).

Das Vorgehen des Harmonisierungsgesetzgebers glich in den letzten Jahren dem Vorgehen, das bereits bei der Inkraftsetzung des ursprünglichen StHG und DBG gewählt wurde. Allerdings werden nun Gesetzesänderungen beim StHG und DBG gleichzeitig in Kraft gesetzt, wobei den Kantonen regelmässig die gemäss Art. 72 StHG laufende oder allenfalls eine zusätzliche Anpassungsfrist (Art. 72a StHG) zur Umsetzung ins kantonale Recht gewährt wird. Insoweit wird die horizontale und vertikale Harmonisierung zeitlich gestaffelt verwirklicht.

Nachdem die Änderungen des StHG rascher erfolgen, als deren Umsetzung ins kantonale Recht während den jeweils laufenden Anpassungsfristen vollzogen werden kann, stellt sich die Frage, ob die Kantone ihr Recht jeweils an die geltenden und umzusetzenden StHG-Bestimmungen anzupassen haben oder ob sie nur vorübergehend geltendes Harmonisierungsrecht gewissermassen überspringen und in einem Schritt vom nicht harmonisierten Zustand auf den mittlerweile revidierten harmonisierten Zustand springen können. Erfolgt die Anpassung des kantonalen Rechts an den revidierten harmonisierten Zustand schon per 1. Januar 2001 (oder früher), ist dagegen nichts einzuwenden. Erfolgt hingegen auf dieses Datum hin eine Anpassung an das alte harmonisierte Recht, muss innert der bis 31. Dezember 2002 erstreckten Anpassungsfrist eine erneute Anpassung des kantonalen Rechts ans mittlerweile revidierte harmonisierte Recht erfolgen (Art. 72b StHG). Insoweit erfolgt eine Anpassung in zwei Schritten.

Es stellt sich die Frage, ob die Kantone in einem Schritt aus dem nicht harmonisierten Zustand direkt in den harmonisierten Zustand nach erfolgter Revision des StHG innert der bis 31. Dezember 2002 erstreckten Anpassungsfrist hinüber treten können. In diesem Fall wäre das kantonale Recht während der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002 laufenden erstreckten Anpassungsfrist zwar sowohl unter altem als auch neuem Recht harmonisierungswidrig, ab 1. Januar 2003 würde es aber dem Harmonisierungsrecht entsprechen. Zumindest theoretisch stellt sich die Frage, was geschieht, wenn sich das kantonale Recht mit den Bestimmungen des StHG als nicht vereinbar erweisen sollte. Gemäss Art. 72 Abs. 2 (i.V.m. 72a Abs. 2 und 72b Abs. 2 StHG) kommt nach Ablauf der Anpassungsfrist (bzw. erstreckten Anpassungsfrist) Bundesrecht direkt zur Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht. Dabei stellt sich die Frage, welches Bundesrecht zur Anwendung gelangt, nämlich die Bestimmungen des (alten) StHG, wofür die Anpassungsfrist am 31. Dezember 2000 abgelaufen ist, oder die Bestimmungen des revidierten StHG, wofür die Anpassungsfrist am 31. Dezember 2002 abläuft. Kann einem säumigen Kanton das alte Recht entgegengehalten werden, wenn die Übergangsfrist für das neue Recht noch nicht abgelaufen ist? Kann einem säumigen Kanton das neue Recht entgegengehalten werden, auch wenn die Frist zur Anpassung des kantonalen Rechts ans neue Harmonisierungsrecht gar noch nicht abgelaufen ist? Oder wird die Harmonisierung in den Bereichen, wo das Harmonisierungsrecht selbst im Fluss ist, nicht insgesamt auf den Zeitpunkt hinausgeschoben, in dem die erstreckte Anpassungsfrist ans inzwischen revidierte Harmonisierungsrecht abläuft?

Zur Schonung der Kantone muss wohl davon ausgegangen werden, dass StHG-Bestimmungen, die bereits wieder revidiert worden sind, während der den Kantonen gewährten zusätzlichen Anpassungsfrist diesen wohl nicht entgegengehalten werden können. Andernfalls müsste bereits wieder revidiertes und im Gebiet des DBG ohnehin nicht mehr gültiges Bundesrecht anstelle des harmonisierungswidrigen kantonalen Rechts angewendet werden. Wenn es zur ersatzweisen Anwendung von Bundesrecht kommt, kann dies nur aufgrund des inzwischen revidierten Harmonisierungsrechts sein, wie es übrigens auch im Bereich des DBG (bei der vertikalen Harmonisierung) zur Anwendung gelangt. Da für das neue Recht den Kantonen eine zusätzliche Anpassungsfrist gewährt worden ist, müsste von der ersatzweisen Anwendung von Bundesharmonisierungsrecht während laufender Anpassungsfrist allerdings ebenfalls Umgang genommen werden. Um solche Konflikte zu vermeiden, wäre es wohl am besten, auf die ersatzweise Anwendung von Bundesharmonisierungsrecht während einer laufenden Anpassungsfrist ganz zu

verzichten. Insoweit würde durch die zusätzliche Anpassungsfrist die Harmonisierung im betroffenen Bereich um weitere zwei Jahre hinausgeschoben (YERSIN, a.a.O., 306, 315). Nachdem sich das Bundesgericht bei der Anwendung von Bestimmungen des StHG vor Ablauf der ersten Anpassungsfrist am 31. Dezember 2000 grösste Zurückhaltung auferlegt hat, dürfte diese Praxis vermutungsgemäss wohl auch auf die Anwendung von alten und neuen Harmonisierungsbestimmungen während einer den Kantonen in einem Teilbereich gewährten zusätzlichen Anpassungsfrist zu beachten sein. Das Bundesgericht ist sich der Problematik sich überholender Anpassungsfristen wohl bewusst, hat darauf bisher aber noch nicht eintreten können (YERSIN, a.a.O., 306, 315).

4. Postulate an den Harmonisierungsgesetzgeber

Im Hinblick auf die angekündigten und noch hängigen Gesetzesänderungen, namentlich in den Bereichen des Fusionsgesetzes, bei der Familienbesteuerung und zum Systemwechsel bei der Liegenschaftsbesteuerung, wäre zu wünschen, dass der Harmonisierungsgesetzgeber der Regelung der Anpassungs- (StHG) bzw. Übergangsfristen (DBG) mehr Beachtung schenkt. So ist im Fusionsgesetz vorgesehen, dass die geänderten Bestimmungen des DBG zusammen mit dem Fusionsgesetz in Kraft treten, während den Kantonen eine Frist von drei Jahren für die Anpassung des kantonalen Rechts an die entsprechend geänderten Bestimmungen des StHG verbleibt. Eine weitere vertikale Disharmonisierung wird somit während dieser zusätzlichen Anpassungsfrist die Folge sein. Erneut wird sich die Frage stellen, welches Harmonisierungsrecht während der zusätzlichen Anpassungsfrist anwendbar sein wird, wenn das kantonale Recht weder mit dem bisherigen noch mit dem neuen Harmonisierungsrecht vereinbar ist.

Insoweit besteht ein Zielkonflikt einerseits zwischen dem Postulat der horizontalen und vertikalen Rechtsharmonisierung, welche möglichst gleichzeitig erfolgen sollte, um vorübergehende Disharmonisierungen zu vermeiden, und dem Postulat der möglichst raschen Umsetzung des neuen und besseren Rechts zumindest im DBG mit zeitlich verschobenem Nachvollzug in den kantonalen Steuergesetzen. Nachdem der erste grosse Harmonisierungsschub per 1. Januar 2001 verwirklicht worden ist und zwischenzeitlich mehrere Revisionen des Harmonisierungsrechts erfolgt sind, wobei sich in Einzelfällen die dem kantonalen Gesetzgeber gewährte Anpassungsfrist bis auf wenige Monate verkürzte (vgl. Art. 69 StHG), stellt sich die Frage, ob die Gewährung weiterer mehrjähriger Anpassungsfristen an den kantonalen Gesetzgeber sachlich geboten und nicht durch eine zeitlich etwas grosszügiger bemessene Inkraftset-

zung des geänderten Rechts im StHG und DBG aufgefangen werden könnte. Warum können revidierte StHG- und DBG-Bestimmungen nicht auf einen späteren Zeitpunkt in Kraft gesetzt werden, der es erlauben würde, dass die Kantone vorgängig, d.h. auf das Inkrafttreten hin, das kantonale Recht an die revidierten StHG- (und DBG-) Bestimmungen anpassen? Wichtig erscheint, dass die Kantone bei der Ausarbeitung von StHG- bzw. DBG-Revisionen mitwirken und ihre Anliegen durch Berücksichtigung in den Expertengremien und in der Vernehmlassung einbringen können. Durch die Gewährung langer Anpassungsfristen zum blossen Nachvollzug des revidierten Harmonisierungsrechts wird die Eigenstaatlichkeit der Kantone nicht geschont. Von daher wäre zu wünschen, dass die Inkraftsetzung revidierter StHG- und DBG-Bestimmungen gleichzeitig und in der Weise erfolgt, dass von der Gewährung einer zusätzlichen Anpassungsfrist für die Kantone grundsätzlich abgesehen werden kann. Dies drängt sich besonders bei Gesetzesvorlagen wie dem Fusionsgesetz auf, die während Jahren diskutiert worden sind und wo eine zeitlich gestaffelte Umsetzung im StHG und DBG nicht als dringlich geboten erscheint. Sonst kann das Ziel der vertikalen und horizontalen Rechtsharmonisierung gar nie erreicht werden, und es bleibt in den jeweils revidierten Bereichen ungewiss, welches Harmonisierungsrecht den Kantonen entgegengehalten werden kann. Von daher das Postulat: längere Fristen bis zur Inkraftsetzung von Harmonisierungsvorlagen, dafür kürzere oder bestenfalls keine separaten Anpassungsfristen für den Vollzug im kantonalen Recht.