

Markus Reich:

Steuerrecht

Teil IV: Mehrwertsteuerrecht verfasst von Philip Robinson

2., aktualisierte und erweiterte Auflage

Rezensent: Dr. iur. Marco Duss*

Inhalt

1	Einleitung und Übersicht	218	3	Teil II: Einkommens- und Vermögenssteuerrecht	221
2	Teil I: Grundlagen und Überblick	219	3.1	Steuerberechtigung und Steuerharmonisierung.	221
2.1	Zur Einführung	219	3.2	Steuerrechtlicher Einkommensbegriff	222
2.2	Steuern als öffentliche Abgaben	219	3.3	Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen	223
2.3	Rechtsquellen.	219	3.4	Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen	224
2.4	Zum Thema Ruling	219	3.5	Grundstückgewinnsteuer.	224
2.5	Verfassungsmässige Grundlagen und Praxisänderungen	220	3.6	Steuerverfahrensrecht	225
2.6	Leistungsfähigkeitsprinzip	220	4	Teil III: Verrechnungssteuerrecht	225
2.7	Auslegung, wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung.	220	5	Teil IV: Mehrwertsteuerrecht	225
			6	Würdigung	225

1 Einleitung und Übersicht

Das Erscheinen der 2. Auflage von Markus Reichs Lehrbuch bei Schulthess im April 2012 fiel zeitlich praktisch mit seiner Emeritierung als Ordinarius für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich zusammen. Schon die 1., 2009 erschienene, Auflage ist als vortreffliche Darstellung des schweizerischen Steuerrechts zum Standardwerk geworden. In der 2. Auflage galt es zum einen, die zahlreichen Neuerungen in Gesetzgebung, Gerichtspraxis und Literatur nachzutragen. Zum anderen war eine vertiefte Darstellung des Mehrwertsteuerrechts nachzuliefern, worauf in der 1. Ausgabe –

weil damals im Umbruch – verzichtet worden war. Philip Robinson, wohl jedem Steuerrechtler bestens bekannt, hat diese Lücke nun mit Teil IV prominent geschlossen. Erweitert wurden ferner die Ausführungen zur Grundstückgewinnsteuer, die neu Gegenstand eines eigenen, 4. Abschnitts von Teil II sind.

Abgesehen davon wird das Konzept des Werks beibehalten. Teil I befasst sich mit den Grundlagen und den systematischen Zusammenhängen, Teil II stellt das Einkommens- und Vermögenssteuerrecht dar (Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen, Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen), Teil III erläutert das Verrechnungssteuerrecht, Teil IV ist, wie bereits erwähnt, dem Mehrwertsteuerrecht gewidmet, und den Abschluss

* Partner, Altortler Duss & Beilstein, Zürich.

macht ein Sachregister. Für Spezialgebiete, wie den Finanzausgleich, die Stempelabgaben, besondere Verbrauchssteuern, Zölle, Spielbankenabgabe, Verkehrsabgabe, Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie diverse Steuern der Kantone, muss es in diesem Konzept bei einem Überblick bleiben (Teil I § 7).

Auch eine einlässliche Rezension kann nicht alle speziellen, eigenen oder neuen Ansätze des Autors herausarbeiten, was dieser dem Rezensenten verzeihen möge. Die Bemerkungen sind als Würfe des Lichtkegels einer Taschenlampe in der Hand eines dogmatisch interessierten Praktikers auf Topoi zu verstehen, die ihm aufgefallen sind oder ihn besonders interessiert haben. Ihr Schwergewicht haben sie in Teil I, weil die sog. Grundlagen im Verlauf jahrelanger praktischer Tätigkeit leider schleichend in Vergessenheit geraten.

2 Teil I: Grundlagen und Überblick

2.1 Zur Einführung

Sozusagen als Amuse-Bouche wird in der Einführung (§ 1) die Entwicklung der Steuern von den Sumerern über die Erfindung der Akzisen (Verbrauchssteuern) bis zum Aufstieg der Einkommenssteuer erzählt, zwangsläufig in gewaltigem Zeitraffer (macht Lust auf mehr).

Aus der Kaskade öffentliches Recht – Verwaltungsrecht – Finanzrecht – Abgaberecht – Steuerrecht wird die Positionierung des Steuerrechts gewonnen, gefolgt von der (spezifisch juristisch-dogmatischen) Ermahnung, aus der faktischen Emanzipation des Steuerrechts vom Verwaltungsrecht keine Entfremdung von verwaltungsrechtlichen Grundüberlegungen herzuleiten.

Im Steuerrecht sind öffentlich-rechtliches und privatrechtliches Gedankengut unter gegenseitiger Einwirkung verwoben, und ohne finanzwissenschaftliche und betriebswirtschaftliche Kenntnisse kann es nicht wissenschaftlich betrieben werden. Die der Gewinnmaximierung verschriebene betriebswirtschaftliche Steuerlehre fokussiert auf Steuerplanung, während Steuererhebungsprinzipien (z. B. Allgemeinheit der Besteuerung, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) zum Forschungsfeld der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre zählen. Daraus folgt die Crux des Steuerrechts (die gleichzeitig dessen Charme ausmacht): Es erscheint den Studierenden der Jurisprudenz zu ökonomisch und den Studierenden der Ökonomie zu juristisch.

2.2 Steuern als öffentliche Abgaben

In § 2: Steuerbegriff und Systematisierung bildet die Abgrenzung der Steuern von anderen, wiederum gegenein-

ander abzugrenzenden öffentlichen Abgaben ein Schwergewicht. Ausgangspunkt sind die 3 Kategorien Steuern, Kausalabgaben und Lenkungsabgaben, denen als 4., selbständige Kategorie (statt einer Betrachtung als Mischform von Steuern und Kausalabgaben) die Sozialversicherungsabgaben hinzuzufügen sind.

Zwingend ist eine Kategorisierung, weil unterschiedliche Erhebungsprinzipien und Erhebungskompetenzen anwendbar werden – eine Steuerbefreiung oder das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot gelten eben nur für Steuern. Wie bei jeder Kategorisierung – daran kann auch der Autor nichts ändern – wollen dann gewisse Erscheinungsformen nicht so recht in die Kategorien-Definitionen passen (z. B. Kostenanlastungssteuern). Letztlich gilt das Gleiche auch für die Kategorisierung der Steuern selbst (Erscheinungsformen und Steuerarten) unter den diversen Einteilungskriterien.

2.3 Rechtsquellen

Abgeschlossen wird Teil I mit der Lehre von den Rechtsquellen (§ 3). Zum Völkergewohnheitsrecht ist dort zu lesen, es werde die Ansicht vertreten, als steuerrechtliches Völkergewohnheitsrecht habe sich das Verbot herausgebildet, die Steuerpflicht ohne jegliche räumliche oder persönliche Schranke festzulegen. Dies ist ein vornehm zurückhaltendes Statement angesichts der «Belehrungen», die der (vermeintlich) souveränen Eidgenossenschaft laufend zuteilwerden. Treffender wäre wohl die Feststellung gewesen, das Völkergewohnheitsrecht folge in neuerer Zeit dem Grundsatz «quod licet Iovi, non licet bovi».

In Erinnerung gerufen wird, dass die EMRK materiell Verfassungsrecht enthält (Anspruch auf faire Durchführung zivil- und strafrechtlicher Verfahren laut EMRK 6), die Veranlagung aber eine öffentlich-rechtliche Angelegenheit ist, weshalb man sich nur im Strafverfahren darauf berufen kann. Und heilsam für einige Steuerbeamte und Steuerrichter ist der Hinweis, dass die DBA lediglich eine negative Wirkung entfalten, ohne interne Rechtsgrundlage in der Schweiz also nicht besteuert werden darf, auch wenn das Besteuerungsrecht der Schweiz zugeteilt ist.

2.4 Zum Thema Ruling

Für jeden Praktiker von Bedeutung sind die Ausführungen zur Unterscheidung von Rechtsverordnung und Verwaltungsverordnung (§ 3 E/I.), die neuerdings unter Beschuss geraten ist. Steuerliche Verwaltungsverordnungen wirken sich faktisch wie Rechtsverordnungen aus, ohne als solche behandelt zu werden, weshalb der Steuerpflichtige gut beraten ist, wenn er einen Vorbescheid einholt, auch wenn die Verwaltungsverordnung eine klare

Praxis umschreibt. Wer der Justizgläubigkeit verfallen ist, sollte sich auch die Ausführungen zum Stellenwert des richterlichen Rechts als Rechtsquelle zu Gemüte führen (§ 3 H).

Im Abschnitt über Auskünfte und Zusagen (§ 3 I/III.: Weitere Formen des Verwaltungshandelns) geht es um die in Steuersachen praktisch bedeutsamen staatlichen Akte ohne Verfügungs- oder Vertragscharakter. «Auskünfte» werden als Wissenserkklärungen von Beamten verstanden, «Zusagen» (auch «Vorbescheide» genannt) kommt Versprechenscharakter zu (Versprechen, sowohl Sachverhalts- als auch Rechtsfragen in bestimmter Weise zu würdigen). Für Zusagen betreffend Schätzungsfragen werden die Ausdrücke «Einigung» oder «Verständigung» verwendet. Auskünfte und Zusagen legen die Rechtsfolgen nicht verbindlich fest und sind von den «Vorentscheiden» abzugrenzen. Vorentscheide sind als Feststellungsverfügungen ohne Rückgriff auf das Vertrauensprinzip verbindlich, während die rechtliche Qualifikation der Auskünfte und Zusagen von den konkreten Umständen abhängt. Kommt ihnen Vertragscharakter zu, sind sie sogar gegen Gesetzesänderungen resistent. Es sei darauf hingewiesen, dass in der Praxis selten mit diesen terminologisch filigranen Begriffen operiert, sondern undifferenziert von «Ruling» gesprochen wird.

2.5 Verfassungsmässige Grundlagen und Praxisänderungen

Innerhalb der Beschreibung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der Besteuerung (§ 4: Verfassungsrechtliche Kompetenzordnung; Grundrechte; Verfassungsmässige Grundprinzipien des Verwaltungsrechts; Steuererhebungsprinzipien; Derogatorische Kraft des Bundesrechts) nehmen die Steuerharmonisierung, das Rechtsgleichheitsgebot, die Freiheitsrechte, der Grundsatz von Treu und Glauben, der Grundsatz der Rechtssicherheit und die Steuererhebungsprinzipien (Allgemeinheit der Besteuerung, Gleichmässigkeit der Besteuerung, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) jeweils breiteren Raum ein.

Im Abschnitt über den Grundsatz der Rechtssicherheit (§ 4 C/V.) wird dargetan, dass sich belastende Gesetzesänderungen dem Grundsatz nach nur auf Sachverhalte beziehen dürfen, die sich nach der Gesetzesänderung verwirklicht haben, während Praxisänderungen vor dem Hintergrund des Legalitätsprinzips unverzüglich auf alle noch nicht erledigten Fälle anzuwenden sind.

Diese Praxis mit ihren immer wieder stossenden Ergebnissen wird kritisiert, weil sie zur Kollision mit anderen Verfassungsprinzipien (Gleichbehandlungsgebot, Vertrauensschutz, Rechtssicherheit) führt, und es wird zu Recht gefordert, dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit

nicht unbesehen Vorrang vor den anderen Verfassungsgrundsätzen einzuräumen, sondern nach dem Konzept der praktischen Konkordanz alle Verfassungsinhalte abzuwägen oder die für Gesetze geltenden Rückwirkungsschranken auch auf Praxisänderungen anzuwenden.

2.6 Leistungsfähigkeitsprinzip

Zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (§ 4 D/IV.) wird ausgeführt, dass es beim objektiven Nettoprinzip (Besteuerung des Überschusses aller Einkünfte über die ursächlich damit verbundenen Aufwendungen) kein Bewenden haben könne. Erforderlich sei auch die Betrachtung unter einem subjektiven Nettoprinzip (Projektion des objektiven Nettoeinkommens auf die subjektive ökonomische Situation eines Steuerpflichtigen: unterschiedliche Tarife, Freibeträge etc.), weshalb die «3 Grundregeln», die das Bundesgericht dem Leistungsfähigkeitsprinzip entnimmt, vorbehaltlich Praktikabilitätsanforderungen (theoretisch) zu kurz greifen würden. Auf das Prinzipienpaar wird in der Behandlung des steuerbaren Einkommens später immer wieder Bezug genommen.

Ferner habe eine rationale Steuerlastverteilung in erster Linie «wirkungsorientiert» zu erfolgen, weil «wertungsorientierte» Verteilregeln (Umverteilungspostulat), die nicht akzeptiert werden, zur Erosion des Steueraufkommens führten und das Ziel der Steuerlastverteilung (Fiskalziel) verfehlten. Daraus folgt berechtigte Kritik am betont wertungsorientierten Ansatz des Bundesgerichts im Entscheid betreffend eine degressive Einkommensbesteuerung im Kanton Obwalden.

Aus den gleichen Gründen bietet das Leistungsfähigkeitsprinzip Schutz vor exzessiver Besteuerung, schon bevor die Besteuerung wegen ihrer konfiskatorischen Wirkung die Eigentumsgarantie verletzt. Und ein Blick – aus dem Blickwinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips – wird auch auf die Zukunft geworfen (konsumorientierte Einkommenssteuer, flat tax und dual income tax).

2.7 Auslegung, wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung

In § 6 A wird der klassische, auf den aktuellen Stand (Betonung des Diskurses) gebrachte juristische Auslegungskanon dargestellt, und davon (und von der Steuerumgehung) die wirtschaftliche Betrachtungsweise als dem Normsinn immanente Anknüpfung, als die teleologische Sicht im Rahmen der Auslegungselemente (das Steuerobjekt ist eine wirtschaftliche Grösse) abgegrenzt.

§ 6 B erläutert die Steuerumgehung und deren Abgrenzung von der Steuerersparnis einerseits und von der (strafbaren) Steuerhinterziehung andererseits mit Hilfe

genial-einfacher Metaphern: Der Steuerumgeher will von A nach B; weil der Weg durch einen Steuertatbestand führt, geht er aber von A nach C und von dort nach B. Der Steuerhinterzieher geht von A nach B und durchquert dabei einen Steuertatbestand, verheimlicht dies aber oder täuscht mit simulierten privatrechtlichen Geschäften etwas vor, das problemlos subsumierbar erscheint. Der Steuersparer entschliesst sich, wegen des hinderlichen Steuertatbestandes, von A nicht nach B, sondern nach D zu gehen – er denkt lateral und sucht sich ein anderes passendes Ziel, woran nichts auszusetzen ist.

Weil die Auslegung nicht durch den Wortsinn, sondern durch den Normsinn begrenzt ist, erscheint die Gesetzesumgehung (handeln nach dem Wortsinn, aber wider Sinn und Zweck) durch das teleologische Auslegungselement konsumiert. Das leitet über zur Frage der dogmatischen Einordnung der Steuerumgehung, deren Handhabung in der Annahme eines fiktiven Sachverhaltes resultiert. Enthält das Steuergesetz eine Steuerumgehungsklausel, liegt ein gesetzlicher Korrekturbefehl vor. Ist dies nicht der Fall, muss die Steuerumgehung mit einem Regress auf Treu und Glauben oder unter Berufung auf das für die gesamte Rechtsordnung geltende Rechtsmissbrauchsverbot begründet werden, woraus ein Verständnis als rechtsfortbildender Korrekturmechanismus (Aussentheorie), statt als fragwürdige steuerrechtliche Sondermethode, folgt.

Der Feststellung, dass die Aufgabe des Wortsinns als Sinnschranke und die extensive Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Bedürfnis nach einem Korrekturmechanismus drastisch verringert haben, folgt mit Blick auf Deutschland und Österreich, d. h. deren Verständnis von Steuerumgehungsklauseln als Auslegungselementen, welches unter der Prämisse steht, dass schon die Normen selbst ein absonderliches Vorgehen erfassen (Innentheorie).

Der Autor setzt sich in der Folge mit neueren schweizerischen Überlegungen auseinander, wonach der Steuerumgehungsvorbehalt aus der Gleichrangigkeit der Verfassungsprinzipien abzuleiten ist. Droht einem Verfassungsziel im Einzelfall die Aushöhlung, muss vom Gesetz (Gesetzesvorrang) abgewichen und eine Ersatzregelung statuiert werden, was nicht gleichbedeutend mit einer Sachverhaltsfiktion ist, aber zum gleichen Ergebnis führt. Auch hier ist also die praktische Konkordanz wieder anzutreffen. Denkbar ist auch eine Anknüpfung direkt am Willkürverbot: Was in den Augen des Rechtsanwenders bei demjenigen, der eine Norm beansprucht, als Rechtsmissbrauch erscheint, muss ihn unter dem Willkürverbot veranlassen, die (ausgelegte) Norm nicht anzuwenden.

Einer aussentheoretischen Begründung des Steuerumgehungsvorbehalts wird aus folgenden Gründen der Vorzug

vor der innentheoretischen gegeben: (i) Viele steuerrechtliche Bestimmungen weisen so klare Sinnschranken auf, dass sie der Umgehung zugänglich sind, wenn die Auslegung nicht als «Spiel ohne Grenzen» betrieben wird (wie vom Bundesgericht bei der indirekten Teilliquidation), und auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise müssen Sinnschranken gesetzt werden, die sich teleologisch nicht beliebig verschieben lassen. (ii) Umgehungsentscheide, die (innentheoretisch) durch teleologischen Einbezug des Steuerumgehungsvorbehalts in den Sinngehalt begründet werden, entbehren regelmässig der Plausibilität und Akzeptanz (es folgt der Eklat, und der Gesetzgeber greift ein, wie bei der indirekten Teilliquidation). (iii) Die teleologische Ausweitung des Geltungsbereichs ermöglicht auch deren Inanspruchnahme im gegenteiligen Fall (Verweigerung von DBA-Vorteilen wegen Zurechnung an den wirtschaftlich Berechtigten, statt zufolge Missbrauchs). (iv) Die Innentheorie kann zur Kriminalisierung der Steuerumgehung führen, denn die direkte Subsumtion unter die Steuernorm kann – ohne Deklaration – Verletzung der Deklarationspflicht bedeuten, trotz offen liegendem Sachverhalt: ein die schweizerische Steuerkultur zerstörender Vorgang.

3 Teil II: Einkommens- und Vermögenssteuerrecht

Teil II – «pièce de résistance» – ist in 5 Abschnitte unterteilt: (1.) Steuerberechtigung, Steuerharmonisierung und steuerrechtlicher Einkommensbegriff; (2.) Einkommen und Vermögen natürlicher Personen; (3.) Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen; (4.) Grundstückgewinnsteuer; (5.) Steuerverfahrensrecht.

Es geht zentral um die Darstellung des materiellen Einkommens- und Vermögenssteuerrechts «state of the art», unter Einbettung in ein dogmatisches Konzept. Dennoch gelingt dem Autor die Bewältigung zahlreicher Details. Der Rezensent beschränkt sich hier auf Hinweise zu Bemerkenswertem.

3.1 Steuerberechtigung und Steuerharmonisierung

In der Flut der Verordnungen und Kreisschreiben zum DBG und unter dem Eindruck des StHG geht gerne vergessen, dass dem Bund das Recht zur Erhebung der direkten Bundessteuer seit Beginn nur befristet eingeräumt ist (alle Versuche des Bundes, sich diese Einnahmenquelle permanent zu sichern, sind gescheitert), während die Kantone gemäss BV 3 originär zur Steuererhebung befugt sind (§ 8 A). Angenommen, diese Ermächtigung wird 2020 nicht verlängert, sind der Phantasie über die

Auswirkungen auf unser Staatssystem keine Grenzen gesetzt.

Die Ausführungen zur Steuerharmonisierung (§ 9) gelten der Umsetzung der verfassungsmässigen Vorgaben im StHG, das auch dort nicht self-executing ist, wo es Vollregeln enthält, sondern der Transformation ins kantonale Recht bedarf. Grundlage der Veranlagung kantonaler und kommunaler Steuern ist nur das kantonale Recht – vorbehaltenlich StHG 72 II. Verglichen wird die Grundsatzgesetzgebungskompetenz des Bundes mit dem Richtlinienrecht der EU, und der Harmonisierungsbereich wird konzipiert als das durch die Normen des StHG abgedeckte und strukturierte Feld von Lebenssachverhalten umschrieben, woraus die zentralen Umsetzungsprobleme erkennbar werden: Festlegung der «äusseren Umrandung» und Bestimmung der kantonalen Entscheidungsspielräume, das «harmonisierungsrechtliche Dilemma», geprägt durch die Antinomie zwischen Harmonisierungsauftrag und kantonaler Finanzautonomie.

Der grundsätzlich auch auf die Auslegung des StHG anwendbare juristische Auslegungskanon ist im Diskurs mit harmonisierungsspezifischen Gesichtspunkten «aufgeladen»: Vollregelungen verlangen «Harmonisierungsbedarf» im Sinn einer im gesamtschweizerischen Interesse erforderlichen Einheitlichkeit. «Harmonisierungsreife» besteht in der Berücksichtigung eines Reifeprozesses, in welchem Sachgebiete der Harmonisierung «entgegenwachsen». Der «dynamische Aspekt» relativiert das historische Auslegungselement; der Normsinn ist entsprechend den sich wandelnden Verhältnissen zu entwickeln. Zum Verfassungsauftrag gehört auch die vertikale Harmonisierung. Weil der Bund diesem Auftrag mit dem konsequent auf das StHG ausgerichteten DBG nachgekommen ist, haben sich die Kantone anzupassen, weshalb von gleichlautenden oder ähnlichen Formulierungen in kantonalen Steuergesetzen angenommen wird, dass – hinreichende Berücksichtigung einer «föderalistischen Zurückhaltung» vorbehalten – keine kantonale Differenzierung gegenüber dem DBG geschaffen wurde.

Die Frage, ob vor diesem Hintergrund mit der bisherigen Harmonisierung eventuell zu Lasten des föderalistischen Prinzips über eine im gesamten schweizerischen Interesse liegende Einheitlichkeit hinausgeschossen wurde, stellt sich dem Autor so nicht (was sich aus einem Rückblick auf die Rn 29 ff. in § 4 ableiten lässt). Er ist überzeugt vom Erfolg der Harmonisierungsmethode und deren Ergebnis, sieht aber neuen Handlungsbedarf, weil die gelebte Harmonisierungspraxis und das verfassungsrechtliche Harmonisierungskonzept zunehmend auseinanderdriften. Der Freiraumbereich der Kantone erscheint ihm im Zeitalter der Globalisierung und laufenden Europäisierung des schweizerischen Steuerrechts demodiert.

Verlangt wird eine grundlegende Reform des verfassungsrechtlichen Harmonisierungskonzepts in Richtung eines bundesrechtlichen Einheitsgesetzes unter Wahrung der kantonalen Tarifautonomie und gegebenenfalls unter Ausschluss von Bereichen, welche die Harmonisierungsreife noch nicht erreicht haben.

3.2 Steuerrechtlicher Einkommensbegriff

Die Steuergesetze enthalten keine Legaldefinitionen des Einkommensbegriffs, der zwar ein ökonomischer Begriff ist, im Steuerrecht aber einen juristisch auszulegenden Rechtsbegriff darstellt (§ 10). Die Problematik der gesetzlichen Umschreibung liegt in der Frage der Subsumierbarkeit endogener Reinvermögenszugänge (Wertvermehrung, Eigenleistung und Nutzung von Vermögenswerten), alles Reinvermögenszugänge aus ökonomischer Sicht, wozu sich das Gesetz ausschweigt, die also nach dem Generalklauselprinzip zu besteuern wären, was in dessen dann nur teilweise geschieht.

Der Standpunkt des Bundesgerichts, wonach diese Fragen nicht nach einer generell als verbindlich vorausgesetzten Einkommenstheorie, sondern im konkreten Einzelfall anhand der im Gesetz aufgeführten Beispiele – also pragmatisch – zu klären seien, wird verworfen. Zuflucht zum Pragmatismus verrät immer eine gewisse Hilf- und Ratlosigkeit. Dem widerspricht der Rezensent vehement: Pragmatismus ist die vernünftige Reaktion auf die Einsicht, dass jedes System seinen Gödelschen Haken hat (wo es in die Diskontinuität abgeleitet) und deswegen nur in einer «nutzbaren Zone» anwendbar ist, wenn Sinn von Unsinn unterschieden werden soll. Vielleicht hat der Gesetzgeber auch aus diesem Grund auf eine Legaldefinition verzichtet und eine (pragmatische) Umschreibung gewählt.

Nach Ansicht des Autors liegt dem gesetzlichen Einkommensbegriff ein theoretisches Konzept zu Grunde, welches sich auf die verfassungsrechtlichen Grundgedanken gerechter Besteuerung zurückführen lässt, wofür er auch den Beweis antritt. Aus der Analyse der gesetzlichen Umschreibung des Einkommens (also induktiv) gewinnt er durch Kombination der Reinvermögenszugangstheorie mit dem Zuflussprinzip die «Reinvermögenszuflusstheorie» (§ 10 B/III.): «Als Einkünfte im steuergesetzlichen Sinn sind ... sämtliche geldwerten Vorteile zu verstehen, die einem Steuerpflichtigen in einer bestimmten Periode von aussen zufließen und die er ohne Vermögenseinbusse für seine privaten Bedürfnisse verwenden kann» (die entscheidende Differenz zu Blumensteins Definition liegt im Passus «von aussen»; und «Zugang» ist nicht gleichbedeutend mit «Zufluss»).

In jeder Hinsicht konsistent erscheinen die darauf folgenden Ausführungen zur neutralisierenden Wirkung von

korrelierenden Vermögensabgängen (§ 10 B/IV.), die als «Nichteinkünfte» keiner gesetzlichen Erwähnung im Katalog der Abzüge bedürfen (Schadenersatz, Lidlohn, ungerechtfertigte Vermögenszugänge), und wo auch zurückzuerstattende übersetzte Bonizahlungen angesprochen werden. Unter dem Prinzip der Totalität (§ 10 C) wird im Zusammenhang mit Naturaleinkünften als Voraussetzung der Besteuerung eine gewisse Disponibilität verlangt, unter dem Prinzip der Realität die Besteuerung von Forderungen gegen Anlagebetrüger aus einem Schneeballsystem abgelehnt, und unter dem Prinzip der Faktizität wird das Problem nichtiger Rechtsgeschäfte abgehandelt.

Im Rahmen der Probleme der Periodisierung (§ 10 D) wird auf den Zeitpunkt des Zu- und Abflusses eingegangen und festgehalten, dass sich die Einschränkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das Periodizitätsprinzip auf das funktional Notwendige zu beschränken hätten.

3.3 Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen

Im Rahmen der Behandlung der Partnerschafts- und Familienbesteuerung (§ 12 E) favorisiert der Autor die Individualbesteuerung, der auch mit Blick auf ausländische Steuerordnungen vermutlich die Zukunft gehöre. Er steht (wie der Rezensent) unter dem Eindruck, dass die Anknüpfung von Steuerfolgen an Institute wie Ehe und Partnerschaft den gesellschaftspolitischen Anforderungen nicht mehr zu genügen vermag.

Ein Highlight ist natürlich die Abgrenzung des Vermögensertrags vom Kapitalgewinn (§ 13 C). Vermögensertrag ist das Ergebnis aus der Nutzungsüberlassung von Vermögensrechten. Das stimmt mit dem gängigen Bild des Apfels als Frucht des Apfelbaums, das einen Substanzverzehr zeigt, nicht überein, weil nur Wertzuflüsse von aussen steuerbar sind. Beim Kapitalgewinn liegt die wirtschaftliche Ursache des Wertzuflusses nicht in der Nutzungsüberlassung, sondern in der Veräusserung (Umtausch in einen anderen Vermögensgegenstand). Seit der Neukonzeption von DBG 20 I c ist das subjektive Herkunftsprinzip (entwickelt in Anlehnung an BdBSt 20 I c) kein taugliches Abgrenzungskriterium mehr, sondern lediglich noch historische Reminiszenz.

In § 13 C/III. befasst sich der Autor einlässlich mit dem Ertrag aus Eigennutzung und äussert substantiierte Kritik an der Eigenmietwertbesteuerung, die bei der konkreten Umsetzung ansetzt und die Folgen der grossen Abweichungen vom Marktwertprinzip sowie des Schuldzinsen- und Unterhaltskostenabzugs aufzeigt. Vorgeführt wird die Widersprüchlichkeit der «Dach-über-dem-Kopf»-Begründung, und das Argument der Förderung der Selbstvorsorge durch Eigentumsbildung wird in Frage gestellt.

Das geltende Konzept erscheint verfassungsrechtlich fragwürdig, fördert die Verschuldung der Privathaushalte, widerspricht zeitgemässen Vorstellungen vom steuerbaren Einkommen, orientiert sich an überkommenen Vorstellungen aus dem vorletzten Jahrhundert und ist «politisch abgenutzt». Kurz: Es bleibt nur noch der Systemwechsel.

Im Kapitel Ertrag des beweglichen Privatvermögens (§ 13 C/IV.) ist insbesondere die Darstellung der Besonderheiten des Ertrags aus Beteiligungsrechten bemerkenswert: Die Zusammenhänge zwischen subjektbezogener und objektbezogener Betrachtungsweise, Nennwertprinzip und Kapitaleinlageprinzip werden auf knappem Raum in einer Weise dargestellt, die für ein «Aha-Erlebnis» sorgen kann. Vermerkt wird abschliessend, dass das «Kapitalrückzahlungsprinzip» aus der Unternehmenssteuerreform II bloss ein «modifiziertes Nennwertprinzip» sei, dem jetzt die Aushöhlung aus politischen Gründen mit Hilfe des Rechnungslegungsrechts und weiterer Massnahmen drohe. Dem Rezensenten fehlt nur die Kritik an solchen Bestrebungen, die aus der Darstellung der Verhältnisse eigentlich folgen müsste.

Zur Lektüre empfohlen seien ferner die Ausführungen über die Hintergründe und Zusammenhänge der Transponierung und der indirekten Teilliquidation: nur ein paar Seiten, aber vollständig. Und wer die vorangehenden Themen – Dividenden und Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und Erwerb eigener Beteiligungsrechte – hinzunimmt, hat das ganze Bild beisammen.

Eine «Abrechnung» mit den Rechtfertigungstheorien für die Vermögenssteuer leitet die Behandlung des Vermögens natürlicher Personen ein (§ 14 A). Äquivalenz- und Fundustheorie sind keine plausiblen Begründungen, ebenso wenig das Argument der Kontrollfunktion. Zweifel bestehen auch betreffend die heute aktuelle Vermögensbesitztheorie (besondere, nicht mit der Einkommenssteuer erfasste wirtschaftliche Leistungsfähigkeit), und das pragmatische Argument der fehlenden Kapitalgewinnbesteuerung ist rechtlich untauglich. Es liegt ein Eingriff in die Vermögenssubstanz vor, denn sogar der Obligationenbesitzer wird de facto angesichts der Besteuerung des Vermögens und der Erträge auf die Dauer nicht reicher, sondern ärmer. Mit Blick auf die Eigentumsgarantie steht die Vermögenssteuer deshalb verfassungsrechtlich auf tönernen Füßen und muss sehr tief angesetzt werden.

Keine Überraschungen bietet das Einkommen und Vermögen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 15), wohl aber eine leicht verständliche Darstellung buchführungsrechtlicher Begriffe (§ 15 C/III.) wie Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip, Periodizitätsprinzip, Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen, Rücklagen etc.

Herbe Kritik muss sich das Bundesgericht zu Recht an seinem asymmetrischen, methodisch fragwürdigen «steuerrechtlichen» Periodizitätsprinzip gefallen lassen, an dem es festhält, obwohl sich die Grundsätze der zeitlichen Zuordnung aus dem Buchführungsrecht ergeben. Neu sind die Ausführungen zur Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (§ 15 C/II.).

Zentral bleibt aber die einleitende Behandlung des schwierigen Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 15 A), der im Rahmen seiner Abgrenzungsfunktion als Typusbegriff verstanden werden muss. Dieser Typusbegriff entzieht sich jeder abstrakten Definition und lässt sich nur durch Exemplifizierung des für ihn «Typischen» beschreiben. Die höchstrichterliche Praxis betreffend Gewerbmässigkeit wurde auf den neuesten Stand gebracht (§ 15 A/II.).

3.4 Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen

Schon vor mehr als 20 Jahren hatte der Rezensent behauptet, dass die wirtschaftliche Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und Gesellschafter (Separationstheorie) nicht den geringsten prinzipiellen Wert aufweise – wenn nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gemessen werden solle, müsse wirtschaftlich, nicht zivilrechtlich angeknüpft werden – und sieht sich (noch immer) bestätigt: Die selbständige Besteuerung juristischer Personen kann weder mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung gerechtfertigt werden, denn das verfassungsrechtliche Konzept lässt sich nur auf natürliche Personen anwenden (Integrationstheorie; § 18 A/I.). Die Steuersubjektqualität der juristischen Personen ist aber gesetzlich verankert, woraus Trennungsprinzip und Drittvergleich im Verhältnis zu Beteiligten folgen müssen.

Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Teilbesteuerungsverfahren) erscheint vor dem Hintergrund des aus der Wirtschaftsfreiheit abgeleiteten Grundsatzes der Rechtsformneutralität der Besteuerung als Verschlimmbesserung eines in Berücksichtigung aller Aspekte nur vermeintlichen Problems, weil sie die ungleiche Belastung der von juristischen Personen im Vergleich mit den von Personengesellschaften erzielten Gewinnen verschärft.

Die aus der Steuersubjektqualität der juristischen Person ebenfalls folgende Abschirmwirkung gegenüber der beteiligten natürlichen Person darf nur aufgrund gesetzlicher Vorschriften (Steuerneutralität von Umstrukturierungen) oder des Steuerumgebungsvorbehalts (Hinzurechnung von in Steueroasen erzielten Gewinnen) durchbrochen werden (§ 18 A/IV.: Durchgriff). Ein Durchgriff ohne gesetzliche Grundlage setzt ein krass ungerechtes,

haltloses Auslegungsergebnis (jenseits aller wirtschaftlichen Vernunft) voraus, was sich auch mit der bundesgerichtlichen Konstruktion eines Auftragsverhältnisses nicht beiseiteschieben lässt.

Überzeugend ist die dogmatische Ableitung der Steuerbefreiung von gemeinnützigen Organisationen aus der mangelnden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Verbindung mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung (§ 19 C/II.). Und im Rahmen der Behandlung der Kapitaleinlagen und -entnahmen (§ 20 B) wird klargestellt, dass sich sowohl die Steuerneutralität der Kapitaleinlagen als auch die Steuerbarkeit verdeckter Gewinnausschüttungen bereits aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergeben und deshalb keiner ausdrücklichen Vorschriften bedürften. Breiteren Raum nimmt die Behandlung der Umstrukturierungen ein (§ 20 E), wo unter Bezugnahme auf das mit dem Fusionsgesetz neu gefasste gesetzliche Konzept der steuerneutralen Umstrukturierungen festgehalten wird, dass schon aufgrund der allgemeinen gesetzlichen Gewinnermittlungsvorschriften übertragene stille Reserven oft nicht realisiert (besteuert) werden, weshalb die gesetzlichen Sonderbestimmungen nur partiell konstitutive Funktion haben.

Dem Teilbeteiligungsabzug und den Besonderheiten bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften ist § 23 gewidmet. Im Zusammenhang mit dem Teilbeteiligungsabzug wird auf die Unzulänglichkeiten der Steuerabzugsmethode verwiesen (bei Verlusten, Tochterabsorptionen oder Gewinnen aus Auslandsbetriebsstätten) und der vorgesehene Übergang zur Befreiungsmethode angezeigt. Betreffend Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften wird die verfassungsmässige Bedenklichkeit angesprochen, wo die Begünstigung über eine Beseitigung der Mehrfachbelastung hinausgeht, weil dies nur standortpolitisch gerechtfertigt werden kann. Vermerkt wird auch der aktuelle Druck der EU auf die Schweiz, der mit einem Verstoß gegen das Freihandelsabkommen 1972 begründet wird, was als Rechtsgrundlage nicht zu überzeugen vermag.

3.5 Grundstückgewinnsteuer

Die in diesem Abschnitt verselbständigte und erweiterte Darstellung der Grundstückgewinnsteuer, ein Kernproblem der Steuerharmonisierung ohne einheitliche Lösung, ist als Abhandlung von Herkunft und Eigenart der Steuer sowie ihres Gegenstands, ihrer (fraglich gewordenen) Rechtfertigung und ihrer Tarifierung ein Zugewinn gegenüber der 1. Auflage. Verwiesen wird einleitend auch auf das Raumplanungsrecht, welches die Abschöpfung von Vorteilen bzw. den Ausgleich von Nachteilen aus raumplanerischen Massnahmen anvisiert, was mit der Grundstückgewinnsteuer (Objektsteuer, formalisierte

Spezialeinkommenssteuer) nur unzureichend realisierbar erscheint (§ 24 A/II.).

3.6 Steuerverfahrensrecht

Der Kommentar des Rezensenten zum Steuerverfahrensrecht fällt kurz aus: eine bemerkenswert verständliche Darstellung der äusserst komplexen Materie, welche Begriffe, Zuständigkeiten, Abläufe und Zusammenhänge mit Rechten und Pflichten hüben und drüben erklärt, ohne ein Handbuch für den Prozessführenden oder eine Dienstanleitung für die Steuerbehörden sein zu wollen. Die gelegentliche Lektüre täte aber beiden gut.

Die Ausführungen in § 26 D/V. ergänzen das in 2.4 hier vor angesprochene Ruling-Thema und zeigen auf, wo Feststellungsentscheide möglich sind und dass das Fehlen eines allgemeinen Anspruchs auf Feststellungsentscheide angesichts der gelebten informellen Ruling-Praxis kein Mangel ist.

4 Teil III: Verrechnungssteuerrecht

Teil III ist eingeteilt in die Grundlagen (§ 28), die Verrechnungssteuer auf den Erträgen beweglichen Kapitalvermögens (§ 29), die Verrechnungssteuer auf den Lotteriegewinnen (§ 30) und auf Versicherungsleistungen (§ 31). Abschliessend werden dann noch Behörden und Verfahren behandelt (§ 32). Selbstredend können auf dem knappen Raum nur Grundlagen, Konzept und Funktion der Verrechnungssteuer vermittelt werden. Die 1. Auflage ergänzend sind aber die wesentlichen Zusammenhänge mit der «Too big to fail»-Vorlage unter kritischer Beleuchtung von Schuldnerprinzip und Zahlstellenprinzip und mit Hinweisen zu Mängeln der Vorlage berücksichtigt.

Verdankenswert ist die Klarstellung, dass es für die Rückerstattungsberechtigung genügen muss, wenn eine Gesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht von Bund und Kanton unterliegt – gleichgültig aus welchem Grund –, auch wenn VStG 24 II diesbezüglich unklar ist. Von einer gesetzlich nicht vorgesehenen Unterwerfung unter die Stempelabgaben (Praxis der ESTV) kann die Rückerstattungsberechtigung nicht abhängig sein. Angesprochen werden auch die Rückerstattungsprobleme bei Vorhandensein ausländischer Betriebsstätten – der Sitz in der Schweiz genügt – und bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen.

Schade ist nur, dass der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 7.3.2012 betreffend total return swaps zu spät gekommen ist. Dessen Analyse hätte vermutlich

zu einer Erweiterung der Ausführungen über das Recht zur Nutzung geführt.

5 Teil IV: Mehrwertsteuerrecht

Der Rezensent, der sich noch mit der ehemaligen Warenumsatzsteuer herumgeschlagen hatte, gesteht ein, dass er von der wichtigsten Einnahmenquelle des Bundes wenig versteht. Er hat den Teil IV deswegen entspannt gelesen, mit dem Resultat, dass er sich jetzt «gebildeter» fühlt. Vergleicht man den Umfang der Standardwerke zur Mehrwertsteuer mit dem im rezensierten Werk für dieses Thema vernünftigerweise verfügbaren Raum, wird klar, weshalb sich der Autor mit einer Art Kurzkomentar-Technik behelfen musste.

6 Würdigung

In seinem Vorwort schreibt Markus Reich, das Lehrbuch folge auch in der zweiten Auflage dem Einstein zugeschriebenen Leitsatz, man soll die Dinge so einfach wie möglich machen – aber nicht einfacher. Wie man heute weiss, funktioniert die Tätigkeit des Gehirns, genannt «Denken», abgesehen von In- und Output nicht in der Sprache, sondern in einem eigenen Code. Daraus wird gefolgert, dass sich von der Sprachqualität nicht auf die (wissenschaftliche) Denkqualität schliessen lasse (weshalb erstere vernachlässigbar sei). Nutzbar ist allerdings nur das, was von einem Denkprozess an die Adressaten «hinübergebracht» werden kann. Markus Reichs Sprache ist nicht aus dem Ärmel geschüttelt, sondern mit diesem Ziel erarbeitet: Er unternimmt die «hermeneutische Anstrengung», und das ist es, was Einstein forderte.

Markus Reich hat sich nie in die Kategorie «Jäger und Sammler» (Kasuistiker) eingereiht. Das Konzept, dem er auch hier verpflichtet bleibt, kann als traditionelle, systematisch-deduktive Methode charakterisiert werden, und das ist gleichzeitig auch die dem verfolgten Zweck angemessene Methode.

Laut Klappentext erfüllt das Buch hohe wissenschaftliche Ansprüche, ohne die Praxisnähe zu verlieren, und wendet sich nicht nur an die Studierenden, sondern bietet auch den in der Beratung, Verwaltung oder Justiz tätigen Steuerfachleuten Orientierungshilfe. Dieser Klappentext ist kein leeres Versprechen! Und wer im materiellen Steuerrecht schon alles weiss, der lese wenigstens Teil I, lasse sich wieder einmal den Kopf geraderücken und den Blick am Grundsätzlichen ausrichten.

Markus Reich hat uns mit der 2. Auflage ein, abgesehen von Stempelabgaben und Spezialsteuern, vollständiges dogmatisches Standardwerk beschert, dessen gelegentliche Konsultation auch dem Bundesgericht nicht schaden würde.