

Legitimer Kampf um Standortvorteile auf nationaler und internationaler Ebene

Von Urs R. Behnisch*

Die schweizerische föderalistische Staatsstruktur zeichnet sich seit je auch durch das Besteuerungsrecht der verschiedenen Gebietshoheiten aus: Bund, Kantone und Gemeinden (teilweise auch Kreise) haben das Recht, Steuern zu erheben. Für gewisse Steuern gilt eine alleinige Steuerhoheit des Bundes (Mehrwertsteuer), bei anderen Steuern besteht eine parallele Kompetenz der verschiedenen Gebietshoheiten, insbesondere bei den Einkommens-/Gewinn- sowie den Vermögens- und Kapitalsteuern. Durch die Auswahl oder den Verzicht auf gewisse Steuerobjekte (beispielsweise Erbschafts- und Schenkungssteuern, Handänderungssteuern, Pfandrechtsabgaben) ergeben sich Vor- oder Nachteile bei der Standortattraktivität, die mehr oder weniger intensiv und systematisch genutzt werden. Es ist offensichtlich, dass eine Kombination von tiefen Steuersätzen bei den Einkommens-/Gewinn- sowie Vermögens-/Kapitalsteuern, verbunden mit dem Verzicht auf die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern (Kanton Schwyz), nicht nur innerhalb der Schweiz, sondern auch im internationalen Wettbewerb eine grosse Anziehungskraft auf wohlhabende Personen ausübt.

Steuerwettbewerb mit Grenzen

Aufgrund der historischen Entwicklung und der drei Besteuerungsebenen gehört der Steuerwettbewerb anerkanntermassen zum schweizerischen Steuerföderalismus. Er wirkt sich international, aber auch zwischen den Kantonen und sogar den Gemeinden aus. Mit dem Steuerwettbewerb der verschiedenen Gebietshoheiten soll eine übermässige Steuerlast verhindert werden, weil sich die Steuerpflichtigen über kurz oder lang der drückenden Last entziehen. Die Tragung besonderer Lasten (Spitäler, Universitäten und Fachhochschulen usw.), welche insbesondere die Zentren treffen, soll einerseits durch Beiträge des Bundes und andererseits durch den interkantonalen und interkommunalen Finanzausgleich gemildert werden.

Im Finanzbereich kommt Kantonen und – je nach kantonomer Ausgestaltung – auch den Gemeinden ein erheblicher Gestaltungsspielraum zu. Die Kantone sind relativ frei bei der Auswahl von Steuerobjekten. Zu beachten sind aber insbesondere die Vorgaben des übergeordneten Rechts, insbesondere des Verfassungsrechts (inklusive der Kompetenzabgrenzungen) von Bund und Kantonen. So dürfen die Kantone und Gemeinden beispielsweise keine Steuern erheben, welche der Mehrwertsteuer, den besonderen Verbrauchssteuern, der Stempelsteuer und der Verrechnungssteuer gleichartig sind. Bei den Bundesverfassungsnormen setzen insbesondere die alten liberalen Grundsätze Schranken, vor allem das Rechtsgleichheitsgebot und die daraus abgeleiteten Prinzipien: Legalitätsprinzip, Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und ergänzende Prinzipien. Weitere Schranken bilden die Eigentumsgarantie (welche diesbezüglich vom Bundesgericht allerdings sehr restriktiv gehandhabt wird) und die Wirtschaftsfreiheit (Wettbewerbsneutralität).

Bei den Einkommens-, Gewinn-, Vermögens- und Kapitalsteuern setzt spätestens seit dem Jahre 2001 auch das Steuerharmonisierungsrecht den Kantonen Grenzen. Das Rahmengesetz be-

zweckt die Vereinheitlichung von Steuersubjekt, Steuerobjekt, sachlicher und zeitlicher Bemessung, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht sowohl im Verhältnis der verschiedenen kantonalen Erlasse (horizontale Harmonisierung) wie auch der Gesetze von Bund, Kantonen und deren Gebietshoheiten (vertikale Harmonisierung). Die Einkommenssteuer ist somit – etwas vereinfacht gesprochen – mit Ausnahme des Steuersatzes in den Grundzügen vereinheitlicht: Die Kantone und Gemeinden sollen bei der Tarifgestaltung weiterhin autonom sein, der Steuerwettbewerb soll sich bei den Einkommensteuern usw. aber auch im Wesentlichen auf die Tarife beschränken. Selbst wenn das Steuerharmonisierungsrecht bei den Tarifen keine weiteren Schranken setzt, sind auch hier die erwähnten Verfassungsgrundsätze zu beachten.

Löchrige Garantie der Harmonisierung

Die Durchsetzung des Steuerharmonisierungsrechts erweist sich allerdings als problematisch, da harmonisierungswidrige, die Steuerpflichtigen begünstigende Veranlagungsverfügungen, Einspracheentscheide und Urteile unterer kantonomer Gerichte nicht angefochten und letztlich nicht vor Bundesgericht gebracht werden können. Letztlich besteht auch ein Spannungsverhältnis zum Verbot ungerechtfertigter steuerlicher Begünstigungen. Damit ist die rechtsgleiche Durchsetzung des harmonisierten Einkommenssteuerrechts im Einzelfall gefährdet, was vom Bundesparlament bewusst in Kauf genommen wird. Ferner scheint das Bundesparlament – wohl nicht zuletzt aus Überlegungen des Steuerwettbewerbs – immer wieder Einbrüche in den Harmonisierungsgedanken in Kauf zu nehmen, jüngst etwa beim Teilbesteuerungsverfahren von Dividenden: Zu Recht soll die wirtschaftliche Doppelbelastung von juristischen Personen (insbesondere Aktiengesellschaften) und ausgeschütteten Gewinnen beim Letztaktionär (natürliche Person) gemildert werden. Vorgesehen ist, die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer teilweise (bei der direkten Bundessteuer mit 50 bzw. 60 Prozent) zu reduzieren.

Obschon das Steuerharmonisierungsgesetz die sachliche Bemessungsgrundlage vereinheitlicht, soll den Kantonen das Mass freigestellt bleiben, was etwa zu Auswüchsen wie einer über 70-prozentigen Freistellung führen kann, welche – sobald auch der Bund eine entsprechende Entlastung vorsieht – nicht mit der Entlastungswirkung begründet werden kann. Die bereits bestehenden Entlastungen für Dividendeneinkünfte stehen m. E. in Widerspruch zum Steuerharmonisierungsgesetz, weil nicht eine Tariffrage, sondern die sachliche Bemessung Regelungsgegenstand ist.

Der föderalistische Staatsaufbau nimmt mit seinen drei Besteuerungsebenen grundsätzlich auch Doppelbesteuerungskonflikte in Kauf. Bundesrechtlich wurde seit je zum Schutz das interkantonal Doppelbesteuerungsverbot statuiert, dessen Ausführung durch das Parlament kam jedoch nie zustande. Diese Lücke wurde in einer ausserordentlich schöpferischen Rechtsprechung vom Bundesgericht ausgefüllt, was zu einem staatsrechtlichen Sonderfall wurde: Die Kollisionsregeln finden sich in einer über 150-jährigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung, also in Einzelfallentscheiden (case law) statt einem gene-

rell abstrakten Gesetz. Da es sich um Bundesrecht handelt, allerdings Richterrecht, geht es kantonalem Recht aller Stufen vor. Die Beseitigung interkommunaler Doppelbesteuerungen obliegt den Kantonen.

Der Steuerföderalismus weist somit Vor- und Nachteile auf, die stets erneut gegeneinander abgewogen und nach den jeweiligen Gerechtigkeitsvorstellungen in ein neues Gleichgewicht gebracht werden müssen.

* Der Autor ist Partner im Anwaltsbüro Meyer Lustenberger (Zürich) und Extraordinarius an der Universität Basel sowie Honorarprofessor der Universität Bern.