

Jubiläumsveranstaltung 10 Jahre ISIS

in Zürich, 7. April 2010

Steuerharmonisierung – Quo Vadis?

Statement von Dr. Marco Greter

Sehr geehrte Damen und Herren

Im Gegensatz zu meinen beiden Vorrednern befasste ich mich im Gesetzgebungsprozess kaum mit der Steuerharmonisierung. Als mir aber im Juli 1992 von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter – der heutigen Steuerkonferenz – die Leitung der Arbeitsgruppe Veranlagung der Selbständigerwerbenden und der juristischen Personen übertragen wurde, befand ich mich unversehens im Ernstfalleinsatz.

Was waren damals unsere Vorstellungen von der Harmonisierung? Ich möchte das mit einem Zitat umschreiben, das dem Werk „Steuerharmonisierung“ von Ferdinand Zuppinger, Peter Böckli, Peter Locher und Markus Reich aus dem Jahre 1984 entnommen ist:

„Aus dem Begriff „Harmonisierung“ in Art. 42quinquies Abs. 1 BV folgt sodann, dass es vorab um ein Angleichen, ein gegenseitiges Abstimmen und Synchronisieren der verschiedenen kantonalen Steuerordnungen geht. ... Die Anpassung hat sich damit grundsätzlich nach den aus einem Vergleich der diversen Regelungen herauskristallisierten Tendenzen zu richten; Wegleitend ist das auf breiter Basis gewachsene Recht“ [Ende Zitat].

Entsprechend stand damals das StHG – was Prof. Cavelti eben hervorhob – als Rahmengesetz vor dem Hintergrund der in den kantonalen Steuergesetzen verbreiteten Regelungen im Zentrum der Harmonisierung und – wie die Expertengruppe Cagianut im Jahre 1994 festhielt – sollte dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer keine Bindungswirkung für das kantonale Steuerrecht zukommen. Das trifft rein rechtlich betrachtet selbstverständlich auch heute noch zu. In der Realität der Rechtsanwendung und Rechtsprechung hat sich mittlerweile aber diese Rangordnung grundlegend geändert.

Als Steuerberater schätze ich die Vorteile, die das Angleichen der kantonalen Steuerordnungen und die vertikale Harmonisierung mit sich gebracht haben. Meine Arbeit für Klienten in verschiedenen Kantonen wird einfacher, wenn ich mich im Wesentlichen auf die harmonisierten Bestimmungen abstützen kann. Dies erleichtert z.B. die Vorbereitung und Durchführung von kantonsübergreifenden Projekten, wie Unternehmensumstrukturierungen mit Anknüpfung in mehreren Kantonen. Es ist in den vergangenen 10 Jahren nur einmal passiert, dass mir eine kantonale Steuerverwaltung mitteilte, in ihrem Kanton gelte Art. 24 Abs. 3 StHG – die Umstrukturierungsnorm – nicht. Unter Einschaltung eines der dortigen Amtssprache mächtigen örtlichen Kollegen gelang es aber doch noch, „ausnahmsweise“ die Anwendung des StHG zugesagt zu erhalten.

Prof. Locher hat in seinem Referat das Prinzip der Bundestreue angesprochen und mit gutem Grund auf die sog. Aufsichtslücke hingewiesen. Es ist sicherlich aus harmonisierungsrechtlicher Sicht unerwünscht, wenn Kantone ausserhalb der bundesrechtlich vorgesehenen

Freiräume Sonderzüge fahren und harmonisierungswidrig legiferieren oder das Recht harmonisierungswidrig anwenden. In diesem Sinne ist es richtig, dass das Bundesgericht als übergeordnete Instanz die kantonale Hügellandschaft etwas einebnet, indem es mit seiner Rechtsprechung sozusagen Höhen abträgt und Täler füllt. Dagegen ist grundsätzlich nichts einzuwenden. Ich stelle hier aber die Frage in den Raum, ob das Angleichen der Steuerordnungen wirklich so weit gehen muss, dass jede noch so kleine Unebenheit ausgemerzt wird und die Praxis und Rechtsprechung zum DBG das Mass aller Dinge werden?

Wenn wir uns an frühere Zeiten zurück erinnern, stellen wir fest, dass für die kantonalen Steuerverwaltungen ihr eigenes Steuergesetz im Zentrum stand und dazu tendiert wurde, den Bundesbeschluss über die direkte Bundessteuer möglichst „steuergesetzkonform“ anzuwenden. Die sog. kantonale Bundessteuer versties selbstverständlich gegen das Rechtsgleichheitsgebot. Ich möchte den Kollegen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung hier nicht zu nahe treten, aber aufgrund der gesetzlichen Aufgabenteilung sind es eben die kantonalen Steuerverwaltungen, die im täglichen Kontakt mit den Steuerpflichtigen und den konkreten Lebenssachverhalten stehen, auf welche das Recht der direkten Steuern anzuwenden ist. Die Kantone haben nach meiner Erfahrung nicht per se die Absicht, im Steuerwettbewerb einen Vorteil zu erlangen, wenn sie bei der Rechtsanwendung eigene Vorstellungen umsetzen. Im Elfenbeinturm entworfene Lösungen sind nicht immer praxistauglich. Vielfach ist es die breite praktische Erfahrung und das Verständnis der kantonalen Organe für den konkreten Sachverhalt, die mithelfen, eine optimalere Lösung zu finden, die vor dem StHG durchaus auch zulässig ist. Apropos: Es wäre auch im Rechtsetzungsverfahren der Sache oft dienlich, wenn die Präsidenten der parlamentarischen Kommissionen gelegentlich Vertreter einer kantonalen Vollzugsbehörde als Experten einluden!

Ich bin durchaus auch der Meinung, dass es zur Durchsetzung der Harmonisierung eine gewisse zentrale Macht braucht, halte aber zuviel Zentralmacht für nachteilig. Im Bereich der Rechtsanwendung bilden die Eidg. Steuerverwaltung und das Bundesgericht die zentralen Institutionen. Die Eidg. Steuerverwaltung spielt mit ihren Instrumenten wie Kreis- und Rundschreiben zur direkten Bundessteuer eine wichtige Rolle im vertikalen Harmonisierungsprozess. Weil sie aber funktionsbedingt weiter von den zu regelnden Sachverhalten entfernt ist als die kantonalen Steuerbehörden und die Berufs- und Branchenverbände, ist der zeitgerechte und kooperative Einbezug dieser Institutionen in die Vorbereitungsarbeiten von grosser Bedeutung. Vernehmlassungsverfahren werden zwar durchgeführt, insbesondere der zeitliche Aspekt kommt aber manchmal zu kurz. Die oft im Milizsystem tätigen Verbände benötigen eine gewisse Zeit, um Vorschläge der Eidg. Steuerverwaltung seriös zu beurteilen und kompetent Stellung zu nehmen. Ich möchte deshalb an dieser Stelle im Interesse der

Qualität und Praktikabilität der Richtlinien der Eidg. Steuerverwaltung den Wunsch und die Hoffnung äussern, dass der Einbezug der interessierten Kreise ernst genommen und in zeitlicher und sachlicher Hinsicht Gelegenheit zur kompetenten Mitwirkung geboten wird.

Die Bedeutung des Bundesgerichts für die Steuerharmonisierung wurde bereits von Professor Locher hervorgehoben. Selbstverständlich ist es die Aufgabe des Gerichts, den Willen des Harmonisierungsgesetzgebers durchzusetzen. Wir sollten aber nicht vergessen, dass viele kantonale Steuergerichte mit Mitgliedern besetzt sind, die praktische Berufserfahrung im Steuerrecht aufweisen und sich oft auch wissenschaftlich intensiv mit dem Steuerrecht befassen. Bundesrichter – und hier sind die anwesenden amtierenden und ehemaligen Gerichtsmitglieder ausgenommen – bringen bei ihrer Wahl häufig einen anderen beruflichen Hintergrund mit. Weil das Bundesgericht früher Verwaltungsgerichtsbeschwerden zu beurteilen hatte, die nicht durch die kantonalen Verwaltungsgerichte vorbehandelt waren, war es relativ frei in seiner Rechtsprechung. Tendenziell lehnte es sich aber im Steuerrecht stark an die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung an. Der Einfluss der bürgernäheren kantonalen Steuerbehörden und der qualitativ oft hochstehenden kantonalen Verwaltungsgerichtsrechtsprechung auf die bundessteuerlichen Entscheide war nach meinem Eindruck ungenügend.

Ich wünsche mir, dass die sich mit dem heute geltenden parallelen Instanzenzug ergebenden Chancen vom Bundesgericht vermehrt genutzt werden. Ich will hier nicht auf einzelne Fälle eingehen, aber verschiedene Verwaltungsgerichte haben in der Vergangenheit vielbeachtete, gut begründete Urteile in Steuersachen gefällt, die sich mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht deckten. Oft ging es dabei nicht um die selbstverliebte Pflege kantonalen Eigenheiten, sondern um die gewissenhafte Suche nach sachgerechten, dogmatisch fundierten Lösungen. Solche Urteile sollten für das Bundesgericht – bei allem Verständnis für eine gewisse Abneigung gegenüber Praxisänderungen – zum Anlass genommen werden, die frühere Rechtsprechung unvoreingenommen zu überprüfen.

Ich komme damit zum Schluss: Nicht alles, was unter dem Wehrsteuerbeschluss noch vertretbar war, entspricht auch heutigen Anforderungen und Massstäben. Manchmal können durchaus auch kantonale Urteile die Richtung aufzeigen, in welche die Harmonisierung gehen sollte. In diesem Sinne schliesse ich mich der Feststellung von Peter Locher gerne an, das Bundesgericht habe sein Potential noch nicht voll ausgeschöpft. Einige Urteile aus der letzten Zeit haben bei mir auch die Hoffnung geweckt, dass das Bundesgericht in Steuersachen für andere Argumente offener geworden ist und sich die Situation zum Wohle des Ganzen positiv entwickeln könnte. So schaue ich mit einigen Erwartungen, was uns die nächsten 10 Jahre Harmonisierung noch bringen werden.

Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit.