



## Begründungen Klassierung Steuervergünstigungen

### Direkte Bundessteuer

Für detaillierte Informationen zu den Steuernormen – der synthetischen Einkommenssteuer bzw. der umfassenden Konsumsteuer (als Sparbereinigung oder zinsbereinigte Gewinnsteuer) – [siehe Moes \(2011\)](#).

#### 1a Abzug Beiträge Arbeitgeber an die 1. Säule

*Zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten selbständig Erwerbender gehören laut Art. 27 Abs. 2 Bst. c DBG: die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Für juristische Personen gehören diese Zuwendungen gemäss Art. 59 Abs. 1 Bst. b zum geschäftsmässig begründeten Aufwand und sind somit ebenfalls nicht steuerbar.*

**Klassierung unter einkommensorientierter Gewinnsteuer:** Es spielt keine Rolle, ob die Beiträge vom Arbeitgeber oder vom Arbeitnehmer entrichtet werden<sup>1</sup>. Die Bezahlung des Arbeitgeberbeitrages stellt für den Arbeitgeber zweifelsohne *geschäftsmässig* begründete Kosten dar, weil dieser zum Lohn gezahlt werden muss. Somit ist der Abzug referenzsystemkonform. Die geltende Abzugsfähigkeit stellt somit keine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter zinsbereinigter Gewinnsteuer:** *Unter einer Zinsbereinigung ist die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge an die 1. Säule systemkonform und stellt keine Steuervergünstigung dar.*

#### 1b Abzug Beiträge Arbeitnehmer an die 1. Säule

*Gemäss DBG Art. 33 Abs. 1 Bst. d sind die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge abzugsfähig.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Die Beiträge an die 1. Säule sollten abziehbar sein, da die AHV als Transferprogramm verstanden wird. Die Abzugsfähigkeit der AHV-Beiträge stellt deshalb keine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer Sparbereinigung ist die Abzugsfähigkeit der Beiträge an die 1. Säule systemkonform und stellt keine Steuervergünstigung dar.

<sup>1</sup> Bei der 1. Säule entspricht der Arbeitgeberbeitrag jenem des Arbeitnehmers, bei der 2. Säule kann er darüber hinausgehen.

## **2 Besteuerung Einkünfte aus der 1. Säule**

*Gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung steuerbar.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Wegen dem starken umverteilenden Element der AHV werden die Leistungen als Transfereinkommen betrachtet. Ihre Steuerbarkeit ist somit systemkonform.

**Klassierung unter Sparvereinigung:** Unter einer Sparvereinigung ist die Steuerbarkeit der Leistungen aus der 1. Säule auf jeden Fall systemkonform.

## **3 Abzug Beiträge an die 2. Säule (beim Arbeitgeber)**

*Zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten selbständig Erwerbender gehören laut Art. 27 Abs. 2 Bst. c DBG: die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Für juristische Personen gehören diese Zuwendungen gemäss Art. 59 Abs. 1 Bst. b zum geschäftsmässig begründeten Aufwand und sind somit ebenfalls nicht steuerbar.*

**Klassierung unter einkommensorientierter Gewinnsteuer:** Die Arbeitgeberbeiträge an die berufliche Vorsorge können als Bestandteil des Lohnes betrachtet werden<sup>2</sup>. Die Bezahlung des Arbeitgeberbeitrages stellt für den Arbeitgeber daher geschäftsmässig begründete Kosten dar. Somit ist der Abzug referenzsystemkonform<sup>3</sup>. Die geltende Abzugsfähigkeit stellt somit keine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter zinsbereinigter Gewinnsteuer:** Auch unter einer Sparvereinigung zählen die Arbeitgeberbeiträge an die berufliche Vorsorge zu dessen Lohnkosten. Deren Abzugsfähigkeit ist systemkonform und stellt keine Steuervergünstigung dar.

## **4 Abzug Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge an die 2. Säule (beim Arbeitnehmer)**

*Gemäss DBG Art. 33 Abs. 1 Bst. d sind die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge abzugsfähig.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Weil die berufliche Vorsorge eine Pension ist, stellen die Beiträge eine Ersparnisbildung dar. Unter einer synthetischen Einkommensteuer besteht deshalb kein Grund für eine Abzugsfähigkeit dieser Beiträge. Zudem müssten vom Arbeitnehmer auch die Arbeitgeberbeiträge versteuert werden. Es handelt sich bei dieser Regelung daher um eine Steuervergünstigung.

**Klassierung unter Sparvereinigung:** Unter einer Sparvereinigung sollten die Beiträge an die berufliche Vorsorge als Ersparnisbildung abziehbar sein. Die geltende Abzugsfähigkeit stellt damit keine Steuervergünstigung dar.

<sup>2</sup> Die Arbeitgeberbeiträge können dem Lohn der Arbeitnehmer zugerechnet werden, weil sie langfristig betrachtet die ausbezahlten Löhne entsprechend reduzieren. Laut Kirchgässner ist der Sinn der geteilten Beitragspflicht von Arbeitnehmer und Arbeitgeber politischer Natur. (Kirchgässner 1999, S. 87).

<sup>3</sup> Allerdings müssten die Beiträge des Arbeitgebers an die 2. Säule zum Einkommen des Arbeitnehmers gezählt werden und von diesem versteuert werden.

## 5 Steuerfreiheit Arbeitgeber-Kapitalzahlungen für Einkauf

Art. 24 Bst. c DBG besagt, dass die Kapitalzahlungen, die bei Stellenwechsel vom Arbeitgeber oder von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ausgerichtet werden steuerfrei sind, wenn sie der Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder zum Erwerb einer Freizügigkeitspolice verwendet.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Wenn Kapital von einer Vorsorgeeinrichtung für den Einkauf in eine andere Vorsorgeeinrichtung verwendet wird, handelt es sich um eine Vermögensumschichtung, die steuerlich nicht relevant ist und deshalb keine Steuervergünstigung darstellt. Kapitalzahlungen vom Arbeitgeber können aus verschiedenen Gründen erfolgen ([ESTV 2002](#), S. 1), stellen aber in jedem Fall einen Reinvermögenszugang dar<sup>4</sup>. Darum stellt die Steuerfreiheit der Kapitalzahlungen vom Arbeitgeber eine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Da unter einer Sparbereinigung nur die zu konsumtiven Zwecken verwendeten Leistungen steuerbar sind, stellt die Steuerfreiheit in beiden Fällen keine Steuervergünstigung dar.

## 6 Steuerfreiheit der Erträge auf Kapital der 2. Säule

Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG hält fest: Zinsen aus Guthaben, einschliesslich ausbezahlter Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf, sind steuerfrei, wenn sie der Vorsorge dienen.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Die Zinserträge stellen einen Reinvermögenszugang dar. Unter einer synthetischen Einkommensteuer sollten sie darum dem Individuum zugerechnet werden und bei diesem steuerbar sein. Die Steuerfreiheit der Zinserträge in der beruflichen Vorsorge stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer Sparbereinigung sollten die anfallenden Zinserträge steuerfrei sein. Die geltende Steuerfreiheit stellt damit keine Steuervergünstigung dar.

---

<sup>4</sup> Selbst wenn die Zahlung als „Schmerzensgeld“ für die Entlassung betrachtet wird, stellt sie einen Reinvermögenszugang dar. Durch die Kündigung entsteht nämlich kein eigentlicher Verlust; vielmehr erlischt das Recht auf zukünftigen Lohnerhalt. Die Zahlung kompensiert also keinen Reinvermögensverlust, sondern das Ausbleiben eines Reinvermögenszuganges. Deshalb stellt auch die Zahlung selbst einen Reinvermögenszugang dar.

## 7 Besteuerung Renten aus der 2. Säule

Gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge steuerbar<sup>5</sup>.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Die Leistungen aus der beruflichen Vorsorge stellen entweder eine Umschichtung oder eine Ersparnisauflösung dar. Unter einer Einkommensteuer ist weder eine Umschichtung noch Entsparen ein steuerlich relevanter Vorgang. Darum sollte keine Steuer anfallen. Die Besteuerung der Leistungen aus der beruflichen Vorsorge stellt deshalb eine negative Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer Sparbereinigung fliesst Einkommen erst beim Entsparen in die Bemessungsgrundlage ein.<sup>6</sup> Deshalb entspricht die Besteuerung der Leistungen in diesem Fall dem Referenzsystem und stellt keine Steuervergünstigung dar.

## 8 Besteuerung der Einkünfte aus der 2. Säule (red. Satz auf Kapitalleistungen)

Art. 38 DBG hält fest, dass Kapitalleistungen aus der beruflichen Vorsorge gesondert und zu einem Fünftel des ordentlichen Satzes besteuert werden.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Da unter einer Einkommensteuer keine Leistungen aus der 2. Säule steuerbar sein sollten, stellt auch die tiefere Besteuerung der Kapitalleistungen eine negative Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Der reduzierte Steuersatz auf Kapitalleistungen lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen. Da sich die Leistungsfähigkeit durch den Bezug einer Kapitalleistung in gleichem Mass steigert wie durch ein Entsparen in anderer Form, lässt sich diese Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen<sup>7</sup>. Der reduzierte Steuersatz auf Kapitalleistungen stellt somit unter einer Sparbereinigung eine Steuervergünstigung dar, obwohl im Hinblick auf die progressiven Tarife eine gewisse Reduktion gerechtfertigt ist.

<sup>5</sup> Art. 22 Abs. 2 DBG präzisiert: Als Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge gelten insbesondere Leistungen aus Vorsorgekassen, aus Spar- und Gruppenversicherungen sowie aus Freizügigkeitspolicen.

<sup>6</sup> Eine Umschichtung würde zu einer Steuerbefreiung führen. Wir gehen hier aber davon aus, dass die Leistungen aus der 2. Säule in erster Linie Konsum darstellen. Eine separate Entscheidung, einen Teil davon wiederum zu sparen müsste dementsprechend separat beurteilt werden.

<sup>7</sup> Der Grund für die verminderte Besteuerung von Kapitalleistungen liegt in der Durchbrechung der starken Progression, die bei Kapitalleistungen zum Tragen kommt. Ohne verminderte Besteuerung würden Kapitalleistungen stärker besteuert als die Auszahlung des gleichen Vermögens in der Form von Renten ([Expertenkommission Steuerlücken \(EKStI\) 1998](#), S. 90). Bei einer strikten Befolgung einer Sparbereinigung sind diese Überlegungen irrelevant.

## 9 Übergangsregelung (reduzierte Besteuerung der Renten aus der 2. Säule)

Art. 204 Abs. 1 DBG: Renten aus beruflicher Vorsorge, die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen beginnen und auf einem Vorsorgeverhältnis beruhen, das am 31. Dezember 1985 bereits bestanden hat, sind steuerbar zu 60%, wenn ausschliesslich aus eigenen Mitteln finanziert bzw. zu 80%, wenn mindestens 20% aus eigenen Mitteln finanziert und zu 100% in den übrigen Fällen.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Mit dieser Übergangsregelung soll für Personen, die unter dem alten Gesetz Beiträge einbezahlt, die entsprechende Behandlung der Leistungen beibehalten werden. Weil die Evaluation einer angemessenen Übergangsregelung nicht Ziel dieser Arbeit ist, erfolgt auch hier eine konsequente Beurteilung im Vergleich mit den genannten Referenzsystemen. Unter der einkommensorientierten Referenznorm stellt die teilweise Besteuerung der Leistungen darum eine negative Steuervergünstigung dar. Soweit die Beiträge nicht abziehbar waren, ist eine gewisse Milderung angebracht; das Ausmass ist jedoch schwer zu beurteilen.

**Klassierung unter einer Sparvereinigung:** Die Leistungen aus der beruflichen Vorsorge sollten als Entsparen voll steuerbar sein. Die teilweise Besteuerung stellt darum eine Steuervergünstigung dar.

## 10 Abzug Beiträge in die Säule 3a

DBG Art. 33 Abs. 1 Bst. e hält fest, dass Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge abziehbar sind. Der Bundesrat legt in Zusammenarbeit mit den Kantonen die anerkannten Vorsorgeformen und die Höhe der abzugsfähigen Beiträge fest.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Da die gebundene Selbstvorsorge wie die berufliche Vorsorge eine Pension darstellt, sollte eine synthetische Einkommensteuer die Beiträge besteuern. Die Abzugsfähigkeit der Beiträge an die Säule 3a stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparvereinigung:** Unter einer Sparvereinigung sind Ersparnisse von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Weil die Zahlungen von Vorsorgebeiträgen als Ersparnisbildung gelten, stellt die Abzugsfähigkeit keine Steuervergünstigung dar.

## 11 Steuerfreiheit der Erträge auf Kapital der Säule 3a

Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG: Zinsen aus Guthaben, einschliesslich ausbezahlter Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf, sind steuerfrei, wenn sie der Vorsorge dienen.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Wie unter der Beurteilung der 2. Säule sollte eine synthetische Einkommensteuer auch diese Erträge besteuern. Die Steuerfreiheit der Zinserträge in der beruflichen Vorsorge stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparvereinigung:** Unter einer Sparvereinigung sollten die anfallenden Zinserträge steuerfrei sein. Die geltende Steuerfreiheit stellt damit keine Steuervergünstigung dar.

## 12 Besteuerung der Einkünfte aus der Säule 3a

Nach Art. 22 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge steuerbar. Auch hier gilt für Kapitalleistungen jedoch Art. 38 DBG: Kapitalleistungen nach Art. 22 DBG werden gesondert und zu einem Fünftel des ordentlichen Satzes besteuert.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Unter einer synthetischen Einkommensteuer ist die Ersparnisauflösung kein steuerrelevanter Vorgang. Die Besteuerung der Leistungen aus der beruflichen Vorsorge stellt deshalb eine negative Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer Sparbereinigung fliesst Einkommen erst beim Entsparen in die Bemessungsgrundlage ein. Die Besteuerung der Einkünfte entspricht folglich dem Referenzsystem. Für den reduzierten Satz auf Kapitalleistungen gelten die Überlegungen wie bei der 2. Säule unverändert. Der reduzierte Steuersatz auf Kapitalleistungen stellt unter einer Sparbereinigung eine Steuervergünstigung dar (ebenfalls unter Progressionsvorbehalt; eine gewisse Reduktion wäre angebracht).

## 13 Abzug Beiträge für Krankenversicherung, Lebensversicherungsprämien und Sparzinsen

Gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. g DBG sind die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die nicht unter Buchstabe f fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien bis zu einem bestimmten Höchstbetrag abzugsfähig.

### Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:

**a** Dieser Abzug wird bereits durch die obligatorischen Krankenkassenprämien voll ausgeschöpft. Die Krankenversicherung wird jedoch als Konsum betrachtet. Unter einer synthetischen Einkommensteuer stellt deren Abzugsfähigkeit deshalb eine Steuervergünstigung dar.

**b,c** Der Abzug von Lebensversicherungsprämien und Sparzinsen stellt unter einer synthetischen Einkommensteuer grundsätzlich eine Steuervergünstigung dar. Diese ist aber faktisch irrelevant, da die obligatorischen Krankenkassenprämien den Abzug bereits ausschöpfen.

### Klassierung unter Sparbereinigung:

**a** Auch unter einer Sparbereinigung gelten die obligatorische Krankenkassenprämien als Konsum und sollten nicht abzugsfähig sein. Der Abzug von Krankenkassenprämien stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

**b** Versicherungsbeiträge können grundsätzlich als Konsum oder als Ersparnisbildung betrachtet werden ([OMB 2005](#), S. 353). In dieser Studie werden Lebensversicherungen als Arrangements zur Erleichterung zukünftigen Konsums, also als Ersparnisse, betrachtet. Deshalb sollten alle genannten Beiträge von der Bemessungsgrundlage abziehbar sein. Wenn man bedenkt, dass durch den Höchstbetrag faktisch nur die Krankenkassenprämien abziehbar sind ([EKStI 1998](#), S. 107), handelt es sich für die anderen Elemente um eine negative Steuervergünstigung.

**c** Die Zinsen auf Sparkapitalien sollten unter einer Sparbereinigung erst bei der Ersparnisauflösung steuerbar sein. Der faktisch nicht gewährte Steueraufschub (da der Abzug bereits durch die Krankenkassenprämien ausgeschöpft wird) stellt deshalb eine negative Steuervergünstigung dar.

#### 14 Steuerfreiheit der Erträge und Gewinne auf Kapital der Säule 3b

*Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG hält fest: Zinsen aus Guthaben, einschliesslich ausbezahlter Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf, sind steuerfrei, wenn sie der Vorsorge dienen.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Weil diese Erträge einen Reinvermögenszugang darstellen, sollten sie steuerbar sein. Ihre Steuerfreiheit stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Weil unter einer sparbereinigten Einkommensteuer wie oben erwähnt erst die Leistungen steuerbar sein sollten, ist die Steuerfreiheit der Erträge systemkonform. Sie stellt darum keine Steuervergünstigung dar.

#### 15 Weitgehende Steuerfreiheit der Leistungen aus rückkaufsfähiger Kapitalversicherung

*Steuerfrei ist der Vermögensanfall aus rückkaufsfähiger privater Kapitalversicherung, ausgenommen aus Freizügigkeitspolicen, wie Art. 24 Bst. b DBG festhält.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Da die ausbezahlten Leistungen eine Ersparnisauflösung darstellen, sollten sie unter einer synthetischen Einkommensteuer nicht steuerbar sein. Ihre weitgehende Steuerfreiheit ist somit systemkonform. Die Besteuerung des Vermögensanfalles aus Freizügigkeitspolicen stellt eine negative Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer Sparbereinigung ist erst die Ersparnisauflösung steuerlich relevant. Der Vermögensanfall aus rückkaufsfähiger Kapitalversicherung müsste deshalb steuerbar sein. Dessen Steuerfreiheit stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

#### 16 Teilbesteuerung von Leibrenten und Einkünften aus Verpfändung

*Laut Art. 22 Abs. 3 DBG sind Leibrenten und Einkünfte aus Verpfändung zu 40% steuerbar.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Leibrenten und Verpfändungen<sup>8</sup> bestehen aus einem Teil Kapitalrückzahlung und einem Teil Kapitalertrag. Unter einer synthetischen Einkommensteuer müsste die Rente als blosse Ersparnisauflösung unbesteuert bleiben bei gleichzeitiger Besteuerung der Erträge<sup>9</sup>. Unter einer umfassenden Einkommensteuer liegt daher keine Steuervergünstigung vor. Im konkreten Einzelfall könnte die 40 %-Besteuerung systemkonform sein, aber auch eine Über- oder Unterbesteuerung darstellen.

**Klassierung unter einer Sparbereinigung:** Als Ersparnisauflösung sollte unter einer Sparbereinigung, wie in der Referenznorm beschrieben, die ganze Rente steuerbar sein. Die 40%-Besteuerung stellt daher eine Steuervergünstigung dar.

<sup>8</sup> Bei einer Verpfändung verpflichtet sich der Pfänder, dem Pfandgeber ein Vermögen oder einzelne Vermögenswerte zu übertragen, und dieser dem Pfänder Unterhalt und Pflege auf Lebenszeit zu gewähren (Art. 521 Abs. 1 OR). Eine Verpfändung stellt somit eine Art immaterielle Leibrente dar, weshalb beide Formen gleich behandelt werden.

<sup>9</sup> Mit der 40%-Besteuerung soll nur der Kapitalertrag besteuert werden, was der angemessenen Behandlung unter einer umfassenden Einkommensteuer entspricht. Es handelt sich hierbei um eine Approximation, die keine bewusste Förderung darstellt. Im Einzelfall kann eine Unter- oder eine Überbesteuerung vorliegen ([Expertenkommission Steuerlücken \(EKStI\) 1998](#), S. 108).

## 17 Abzug der Fahrkosten

*Gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG sind als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte die Auslagen für den öffentlichen Verkehr von der Bemessungsgrundlage abziehbar. Falls die Benützung des öffentlichen Verkehrs nicht zumutbar ist, können die Kosten des privaten Fahrzeuges geltend gemacht werden.*

Gerade die Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsplatz werden in der Literatur sehr unterschiedlich beurteilt. Für eine ausführliche Diskussion sei an dieser Stelle auf Daepf (2010) hingewiesen. Auch die Regelungen in den einzelnen Ländern variieren stark. Währendem neben der Schweiz z.B. auch Deutschland und die skandinavischen Ländern einen Abzug für Fahrkosten kennen, existiert dieser in England und den USA nicht (Richter 2004, S. 3). Im Folgenden werden deshalb verschiedene Standpunkte dargelegt.

Stefan Homburg (Homburg 2005, S. 195ff) betrachtet die Haushalte als mobil und die Entfernung zum Arbeitsplatz ist somit frei wählbar. Die Fahrten stellen privaten Konsum dar, weil sie bewusst in Kauf genommen werden, um die Vorteile eines weit vom Arbeitsplatz entfernten Wohnortes in Anspruch zu nehmen. Darum handelt es sich nicht um Gewinnungskosten. Die Abzugsfähigkeit erscheint deshalb nicht gerechtfertigt.

Matthias Wrede (Wrede 2001) nimmt eine andere Position ein und gelangt zum Ergebnis, dass der Abzug nicht gerechtfertigt ist, wenn die Haushalte vollkommen mobil sind aber den Arbeitsort nicht frei wählen können. Letzteres ist dann der Fall, wenn gewisse Regionen Wohngegenden sind und die Arbeitsplätze in Zentren konzentriert sind. Die Beurteilung des Abzuges für die Fahrkosten hängt also zentral davon ab, wie mobil die Haushalte bezüglich ihrer Wohnortswahl sind.

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Im Folgenden wird weitgehend dem Ansatz Homburgs gefolgt und das Pendeln als privater Konsum betrachtet, solange die Haushalte mobil sind. Wie Wrede richtigerweise erwähnt, sind die Haushalte jedoch nicht immer vollkommen mobil und Pendeln ist somit zu einem Teil unausweichlich. Solange Pendeln für die Einkommenserzielung nicht zwingend ist, führt eine Förderung des Pendelns nicht der Verwirklichung des Nettoprinzips. Besteht allerdings keine Möglichkeit, dem Pendeln völlig auszuweichen<sup>10</sup>, so stellen die Fahrkosten berufsbedingte Ausgaben dar. Zur Verwirklichung des Nettoprinzips nach SHS sollte deshalb ab dem Punkt, ab dem der Wohnort nicht mehr näher zum Arbeitsplatz verlegt werden kann, eine Pauschale<sup>11</sup> abzugsfähig sein. Alle Abzüge, welche diese Pauschale übersteigen, würden deshalb als Steuervergünstigungen betrachtet<sup>12</sup>. Mangels allgemein gültiger Kriterien für die Festlegung einer allgemein gültigen Pauschale verzichten wir auf eine solche. Alle Abzüge für Fahrkosten werden als Steuervergünstigung betrachtet.

<sup>10</sup> Ab einem gewissen Punkt ist es nicht mehr *allen* Arbeitnehmern möglich, den Arbeitsweg weiter zu verkürzen, weil Wohn- und Arbeitsplatz bei knappen Bodenressourcen zwangsläufig getrennt sind.

<sup>11</sup> Diese Pauschale könnte z.B. dem Preis eines Abonnements des öffentlichen Nahverkehrs entsprechen.

<sup>12</sup> Da unter dieser Betrachtungsweise die Verlegung des Wohnorts näher zum Arbeitsplatz einen berufsbedingten Aufwand darstellt, müssten bei der vorgeschlagenen Reduzierung des Pendlerabzuges Umzugskosten abziehbar sein.



## 18 Abzug für auswärtige Verpflegung

*Art. 26 Abs. 1 Bst. b DBG: Mehrkosten für Verpflegung können abgezogen werden: a. wenn der Steuerpflichtige wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann; oder b. bei durchgehender Schicht- oder Nachtarbeit.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Bezüglich der Verwirklichung des Nettoprinzips gilt Folgendes: Die Kosten für die Zubereitung stellen Kosten dar, die durchaus umgangen werden können. Selbst wenn die Mittagspause zu kurz ist, um sich zu Hause zu verpflegen, bestünde die Möglichkeit, sich Essen vorzubereiten und mitzunehmen. Diese Kosten stellen keine berufsbedingten Mehrkosten dar, weil sie auch anfallen würden, wenn man nicht arbeitete. Darum muss auswärtige Verpflegung als privater Konsum betrachtet werden. Um den Reinvermögenszugang zu identifizieren, ist also kein Abzug für auswärtige Verpflegung nötig<sup>13</sup>. Der Abzug für auswärtige Verpflegung verletzt somit das Nettoprinzip zur Identifikation des Reinvermögenszuganges, weshalb er vollumfänglich als Steuervergünstigung betrachtet wird.

## 19 Abzug für auswärtigen Wochenaufenthalt

*Die Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit hält in Art. 9 fest: Steuerpflichtige, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen (sog. Wochenaufenthalt), jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren, können die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Hier gilt eine analoge Argumentation wie bei den Fahrkosten. Solange der Erstwohnsitz näher an den Arbeitsort verlegt werden könnte, fallen die Mehrkosten durch Wochenaufenthalt in die gleiche Kategorie wie die Pendlerkosten und stellen Konsum dar. Wie oben gezeigt wurde, dient ein Abzug dieser Kosten nicht der Verwirklichung des Nettoprinzips. Deshalb wird der Abzug der durch auswärtigen Wochenaufenthalt entstandenen Mehrkosten als Steuervergünstigung klassiert.

---

<sup>13</sup> Ein Abzug verletzt vielmehr das Prinzip horizontaler Gerechtigkeit, indem er Arbeitnehmer, die sich zu Hause verpflegen, benachteiligt.

## 20 Abzug der Weiterbildungs- und Umschulungskosten

*Art. 26 Abs. 1 Bst. d DBG: Abziehbar sind die mit der gegenwärtigen Berufsausübung unmittelbar zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Nicht abzugsfähig sind eigentliche Ausbildungskosten.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Soweit Weiterbildung der Erzielung des Einkommens (bzw. dem Erhalt des heutigen Einkommens) dient und keinen Konsum darstellt<sup>14</sup>, verwirklicht ein Abzug das Nettoprinzip zur Identifikation des Reinvermögenszuganges. Weil die Weiterbildung erst in späteren Perioden zu einem höheren Einkommen führt, wäre eine gestaffelte Abschreibung der Weiterbildungskosten bei einer umfassenden Einkommensteuer die korrekte Lösung. Dieses Vorgehen scheitert aber zwangsläufig an Informationsproblemen. Der Abzug für Weiterbildungs- und Umschulungskosten stellt darum eine teilweise Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter SpARBereinigung:** Bei einer Konsumsteuer ist die Sofortabschreibung der Weiterbildungskosten (bzw. der Steuerabzug) systemkonform und stellt somit keine Steuervergünstigung dar.

## 21 Abzug übrige Berufskosten (Berufskleider, Berufswerkzeuge, Fachliteratur, Arbeitszimmer und PC)

*Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG und die Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit halten fest: Als übrige Berufskosten können die für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen für Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und -Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderen Schuh- und Kleiderverschleiss, Schwerarbeit usw. als Pauschale nach Artikel 3 abgezogen werden (SR 642.118.1 Art. 7 Abs. 1).*

**21a:** Kosten für Berufskleider, Berufswerkzeuge und Fachliteratur

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Kosten für Berufskleider, Berufswerkzeuge und Fachliteratur sind abzugsfähig, wenn sie für die Berufsausübung erforderlich sind. In den meisten Fällen stellen diese tatsächlich zur Einkommenserzielung notwendige Kosten dar. In streitbareren Fällen wie zum Beispiel Repräsentationskosten (z.B. Anzüge) ist kein Abzug möglich. Diese Regelung setzt somit das Nettoprinzip um, weshalb diese Abzüge nicht als Steuervergünstigung klassiert werden<sup>15</sup>.

**21b:** Kosten für ein Arbeitszimmer und einen PC

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Kosten für ein Arbeitszimmer und einen PC, die für die Berufsausübung zwingend sind, können ebenfalls abgezogen werden. Da hier keine Trennung zwischen berufsbedingten Kosten und privatem Konsum möglich ist, jedoch immer ein Teil der Nutzung privat erfolgt, stellt der Abzug teilweise eine Steuervergünstigung dar. Diese ist mangels Beobachtbarkeit allerdings nicht quantifizierbar. Deshalb stellen diese Abzüge eine teilweise Steuervergünstigung dar.

<sup>14</sup> Das Gesetz erlaubt nur den Abzug selbst getragener Weiterbildungskosten, die wirklich berufsbedingt sind und schliesst z.B. Allgemeinbildung davon aus, weil diese privaten Konsum darstellt.

<sup>15</sup> Diese Schlussfolgerung gilt nur für selbst getragene Kosten. Zu den Repräsentationskosten gilt es anzumerken, dass deren berufsbedingter Bestandteil mangels Beobachtbarkeit nicht abziehbar sein kann.

## 22 Sonderabschreibungen auf Investitionen betreffend Umweltschutz

Art. 28 DBG konkretisiert, was unter Abschreibungen zu verstehen ist: Geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven sind zulässig, soweit sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt.

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Weil Abschreibungen als betriebsnotwendige Kosten von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, reduzieren sie die Steuerpflicht. Beschleunigte Abschreibungsverfahren reduzieren die Steuerschuld in der Gegenwart relativ stark, erhöhen aber jene in der Zukunft. Aufgrund der Abdiskontierung der zukünftigen Steuerzahlungen resultiert durch diesen Steueraufschubeffekt ein geringerer Gegenwartswert der Steuerschulden bei beschleunigter Abschreibung (Brix 2004, S. 145). Um zu beurteilen, ob die gewährten Abschreibungsmöglichkeiten angemessen sind, müssen diese mit den wahren Kosten der Wertminderung, der ökonomischen Abschreibung, verglichen werden. Diese zu ermitteln ist allerdings sehr schwierig. In Anbetracht dieser Schwierigkeit verfolgen die Länder der OECD unterschiedliche Ansätze zur Klärung der Frage, ob die gesetzlichen Abschreibungsregeln eine Steuervergünstigung darstellen oder nicht. Einige Länder betrachten alle Abschreibungsregeln als Teil der Norm, andere hingegen alle als Steuervergünstigungen. Wieder andere zählen all jene Abschreibungen als Steuervergünstigungen, die vom „Normalsatz“ abweichen. Eine letzte Gruppe verfolgt einen aufwändigeren Ansatz, indem die ökonomische Abschreibung als Vergleichsmassstab ermittelt wird (OECD 1996, S. 13).

In der Schweiz existiert eine Vielzahl von Normalsätzen, wie aus dem betreffenden Merkblatt der ESTV hervorgeht<sup>16</sup>. Inwiefern diese Sätze den tatsächlichen Wertverlust der aufgeführten Anlagevermögen widerspiegeln, liesse sich nur durch einen Vergleich mit den ökonomischen Abschreibungssätzen ermitteln. Grundsätzlich gilt aber: Jede Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven stellt im Einkommensteuersystem eine Steuervergünstigung dar. Schätzungen solcher ökonomischen Abschreibungssätzen existieren zwar (Fraumeni 1997, S. 11f), sind aber nicht auf einem aktuellen Stand. Weil diese Schätzungen wegen veränderter ökonomischer Rahmenbedingungen überholt sein dürften, lässt sich nicht bestimmen, inwiefern die geltenden Abschreibungssätze von den ökonomischen Abschreibungssätzen abweichen.

Die im Merkblatt der ESTV genannten Sonderabschreibungen auf Investitionen für energiesparende Einrichtungen und Umweltschutzanlagen sind allerdings nicht ökonomisch motiviert und widersprechen der Steuernorm auf jeden Fall. Darum werden die Sonderabschreibungen auf Investitionen für energiesparende Einrichtungen und Umweltschutzanlagen als Steuervergünstigungen aufgeführt.

**Klassierung unter zinsbereinigter Gewinnsteuer:** Im Konsumsteuersystem macht das Abschreibungstempo keinen Unterschied. Somit hat auch die Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven unter einer zinsbereinigten Gewinnsteuer keine Bedeutung. Die Sonderabschreibungen für energiesparende Einrichtungen und Umweltschutzanlagen sind unter einer zinsbereinigten Gewinnsteuer somit nicht als Steuervergünstigung zu werten.

<sup>16</sup> ESTV: Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, [Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe](#).

### 23 Abzug der Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge

*Art. 29 Abs. 1 und 2 DBG halten bezüglich Rückstellungen fest: Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für: a. im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist; b. Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind; c. andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen; d. künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken. Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Das dem schweizerischen Steuersystem zugrunde liegende Prinzip der kaufmännischen Vorsicht verlangt, dass erkennbare, aber noch nicht eingetretene Verluste, deren Ursache in der Vergangenheit liegen, in der Bilanz erfasst werden sollen (Vorsichtsprinzip). Erträge hingegen sollen erst bei ihrer Realisation verbucht werden (Realisationsprinzip) (Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung - FER 2005, S. 31). Insofern ist es richtig, dass Rückstellungen für betriebsnotwendige Kosten, die im laufenden Jahr entstehen, aber erst später realisiert werden (und somit auch erst dann genau quantifizierbar sind), als geschäftsmässig begründete Kosten gelten und von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. Künftige F&E-Aufträge stellen jedoch kein Verlustrisiko dar, das in diesem Jahr entsteht, sondern sind zukünftige Aufwendungen und wegen dem fehlenden Vergangenheitsbezug nicht als Rückstellungen zu klassieren (FER 2005, S. 173ff). Das Imparitätsprinzip (die Summe von Vorsichts- und Realisationsprinzip) verursacht stille Reserven und stellt somit eine Steuervergünstigung dar. Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge stellen ebenfalls eine Steuervergünstigung dar.

### 24 Abzug der eingetretenen und verbuchten Verluste

*Art. 27 Abs. 2 Bst. b DBG: Zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten zählen die eingetretenen und verbuchten Verluste aus Geschäftsvermögen.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Da Verluste das Nettovermögen schmälern, entspricht ihre Abzugsfähigkeit dem Nettoprinzip zur Identifikation des Reinvermögenszuganges. Der Abzug stellt daher keine Steuervergünstigung dar.

### 25 Abzug der Zinsen auf Geschäftsschulden und der Zinsen auf Beteiligungen

*Art. 27 Abs. 2 Bst. d DBG: Zu den geschäftsmässig begründeten Kosten zählen auch Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach Artikel 18 Absatz 2 entfallen<sup>17</sup>.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Die Zinsen auf Geschäftsschulden stellen Gewinnungskosten dar und sollen deshalb von der Bemessungsgrundlage abziehbar sein. Die Zinsen auf Beteiligungen resultieren aus den bereits versteuerten Gewinnen der anderen Gesellschaft. Sie sollen darum abziehbar sein, um eine Mehrfachbelastung zu vermeiden. Deshalb ist die Abzugsfähigkeit der Zinsen nicht als Steuervergünstigung zu betrachten.

<sup>17</sup> Unter Beteiligungen nach Artikel 18 Absatz 2 sind zu verstehen: Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt.

## 26 Abzug für private Schuldzinsen (Überhang)

Von den Einkünften werden gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach den Artikeln 20 und 21 steuerbaren Vermögenserträge und weiterer 50'000 Franken abgezogen<sup>18</sup>.

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Bei den privaten Schuldzinsen stellt sich wiederholt die Frage, ob sie Gewinnungskosten darstellen oder nicht. Auch die Expertenkommission Steuerlücken hält fest, dass gemäss Reinvermögenszugangstheorie nur Gewinnungskosten, nicht aber Lebenshaltungskosten abziehbar sein sollten ([EKStI 1998](#), S. 133ff). D.h. Abzüge sollten nur insoweit möglich sein, „als sie mit der Erzielung steuerbaren Einkommens zusammenhängen“ (ebd., Seite 137). Die Abzugsfähigkeit der Hypothekarzinsen, welche laut Kommission den grössten Teil der abzugsfähigen Schuldzinsen ausmacht, ist deshalb systemkonform, weil das dadurch erzielte Einkommen (der Eigenmietwert) besteuert wird. Nun beträgt der steuerbare Eigenmietwert i.a. rund 70% des Marktmietwerts. Zudem kann praktisch nur etwa 80% des aktuellen Marktwertes einer Liegenschaft belehnt werden, 100% wäre wegen Volatilität nicht praktikabel. Deshalb sollten die restlichen (20-)30% auch nicht abziehbar sein. In anderen Bereichen (z.B. private Kapitalgewinne und langlebige Konsumgüter) ist ein Abzug nicht angebracht, weil das damit erzielte Einkommen steuerfrei ist. Der Abzug der Schuldzinsen höchstens in Höhe von 70% des aktuellen Marktwertes des Wohneigentums wird als systemkonform angesehen, die dem restlichen Vermögensertrag entsprechenden Schuldzinsen sowie die darüber hinausgehenden 50'000 Franken stellen aber eine Steuervergünstigung dar.

<sup>18</sup> Zusätzlich heisst es: „Nicht abzugsfähig sind Schuldzinsen für Darlehen, die eine Kapitalgesellschaft einer an ihrem Kapital massgeblich beteiligten oder ihr sonst wie nahe stehenden natürlichen Person zu Bedingungen gewährt, die erheblich von den im Geschäftsverkehr unter Dritten üblichen Bedingungen abweichen.“

## 27 Abzug der dauernden Lasten sowie 40 Prozent der bezahlten Leibrenten

Von den Einkünften werden laut Art. 33 Abs. 1 Bst. b DBG die dauernden Lasten sowie 40 Prozent der bezahlten Leibrenten abgezogen.

### a) Bezahlte Leibrenten

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Beim privaten Rentenschuldner stellt die empfangene Kapitalzahlung Einkommen dar und der ausbezahlte Betrag eine zur Einkommenserzielung notwendige Ausgabe. Die empfangene Kapitalzahlung müsste deshalb steuerbar sein und die bezahlten Leibrenten müssten abzugsfähig sein. Der Rentenleister profitiert somit von einem Steueraufschubeffekt, der eine Steuervergünstigung darstellt.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer sparbereinigten Einkommensteuer ergibt sich das gleiche Verfahren: Der Rentenschuldner müsste die empfangene Kapitalzahlung versteuern und könnte die Rentenzahlungen von der Bemessungsgrundlage abziehen. Der Rentenleister profitiert somit von einem Steueraufschubeffekt, der eine Steuervergünstigung darstellt.

### b) Dauernde Lasten

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Unter dauernden Lasten sind v.a. Grunddienstbarkeiten und Nutzniessung zu verstehen. Weil davon ausgegangen werden kann, dass diese den Ertrag des betreffenden Vermögens mindern, dient ihre Abzugsfähigkeit nicht der Identifikation des Reinvermögenszugangs. Die Abzugsfähigkeit der dauernden Lasten stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Die gleichen Überlegungen gelten auch unter einer Sparbereinigung. Deshalb stellt der Abzug eine Steuervergünstigung dar.

## 28 Abzug der Unterhaltsbeiträge

*Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Gewalt stehenden Kinder sind laut Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG abziehbar.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Die Beiträge haben Transfercharakter und müssen vom Empfänger als Einkommen versteuert werden, weshalb die Abzugsfähigkeit auf Entrichterseite systemkonform ist (vgl. Pechman 1977, S. 54).

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Auch unter einer Sparbereinigung ist die Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbeiträge systemkonform.

## 29 Abzug der Prämien für EO, ALV und die obligatorische UV

*Von den Einkünften abgezogen werden gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. f DBG auch die Prämien und Beiträge für die Erwerbsersatzordnung, die Arbeitslosenversicherung und die obligatorische Unfallversicherung.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Je ausgeprägter das Transferelement eines Programms ist, desto stärker fallen der Wert des Beitrages und jener des erworbenen Rechts auseinander<sup>19</sup>. Vor allem beim Erwerbsersatz (EO) besteht eine Transferkomponente. Die Arbeitslosenversicherung (ALV) muss eher als eine Versicherung angesehen werden, wobei die Auszahlung von der Höhe der Prämienzahlungen abhängt. Bei der obligatorischen Unfallversicherung (UV) ist die Prämienhöhe in einem gewissen Mass von der Eintretenswahrscheinlichkeit des versicherten Ereignisses abhängig, weshalb auch diese eher Merkmale einer Versicherung aufweist. Bei einer Versicherung müssten die Beiträge steuerbar sein und die Leistungen abziehbar, bei einem Transferprogramm verhält es sich gerade umgekehrt. Soweit die EO als Transfer betrachtet wird, ist die Abzugsfähigkeit der Prämien systemkonform. Solange die ALV und UV als Versicherungen gewertet werden, ist ihre Abziehbarkeit eine Steuervergünstigung.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer Sparbereinigung ist die Unterscheidung zwischen Transferprogramm und Versicherung irrelevant, weil in beiden Fällen die Beiträge steuerfrei und die Leistungen steuerbar sind. Deshalb stellt die Abzugsfähigkeit der Prämien und Beiträge keine Steuervergünstigung dar.

## 30 Abzug für Krankheits- und Unfallkosten

*Art. 33. Abs. 1. Bst. h DBG hält fest, dass Krankheits- und Unfallkosten abziehbar sind, wenn sie selbst getragen werden und 5% des steuerbaren Einkommens übersteigen. (Art. 33. Abs. 1. Bst. h<sup>bis</sup> DBG umschreibt zudem die volle Abzugsfähigkeit behinderungsbedingter Kosten, sofern selbst getragen).*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Die Klassierung gesundheitlich bedingter Ausgaben als Konsum oder Gewinnungskosten ist schwierig vorzunehmen, weil Gesundheitsausgaben meist auch ein freiwilliges Element aufweisen ([OMB 2005](#), S. 350). Eine Unterscheidung kann auch an dieser Stelle nicht vorgenommen werden. Inwieweit es sich bei diesem Abzug um eine Steuervergünstigung oder allenfalls sogar um eine Überbesteuerung handelt, kann nicht abschliessend beurteilt werden. Deshalb erfolgt die Einteilung in einer Zwischenkategorie.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer sparbereinigten Einkommensteuer stellen sich die gleichen Abgrenzungsprobleme. Auch unter einer Sparbereinigung erfolgt darum die Klassierung in einer Zwischenkategorie.

<sup>19</sup> Der Wert eines erworbenen Rechts ist der Erwartungswert aus Höhe der erwarteten Leistung und Eintreffenswahrscheinlichkeit des versicherten Ereignisses. Währenddem z.B. bei der ALV die Leistung direkt mit den Beiträgen zusammenhängt, wird der Erwartungswert der Leistung durch die individuell oder zumindest branchenspezifisch unterschiedlichen Wahrscheinlichkeiten, arbeitslos zu werden, stark beeinflusst. Der Zusammenhang zwischen Beitrag und Erwartungswert der Leistung ist deshalb nicht direkt; es liegt also ein Umverteilungselement vor.

### 31 Abzug der Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke

*Laut Art. 33. Abs. 1. Bst. 1 DBG sind die freiwilligen Geldleistungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder auf ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, bis zu einer Höchstgrenze von 10% des steuerbaren Einkommens abzugsfähig.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Das Spenden stellt eine bewusste Entscheidung dar und hat deshalb Konsumcharakter (Pechman 1977, S. 48). Aus diesem Grund sollten Spenden nicht von der Bemessungsgrundlage abziehbar sein. Der Abzug stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Weil Spenden Konsumausgaben darstellen, sollten sie auch unter einer sparbereinigten Einkommensteuer steuerbar sein. Der Abzug stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

### 32 Abzug vom Zweitverdiener Einkommen

*Art. 212. Abs. 2 DBG hält fest: Leben Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe und erzielen beide ein Erwerbseinkommen, so werden vom niedrigeren Erwerbseinkommen 50 %, jedoch mindestens 7'600 Franken und höchstens 12'500 Franken abgezogen; ein gleicher Abzug ist zulässig bei erheblicher Mitarbeit eines Ehegatten im Beruf, Geschäft oder Gewerbe des andern Ehegatten, jedoch dann von der Hälfte des gemeinsamen Erwerbseinkommens.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Die schweizerischen Steuergesetze gehen vom Grundsatz aus, dass die Familie bezüglich Einkommen und Vermögen eine wirtschaftliche Einheit bildet. Dies hat zur Folge, dass das Einkommen, welches die Ehefrau erzielt, zum Einkommen des Ehemannes gerechnet wird ([IST 2005a](#), S. 6). Durch die progressiven Steuertarife resultiert daraus für Verheiratete eine höhere Steuerbelastung als für Konkubinatspaare. Dies zieht eine Verletzung des Prinzips horizontaler Gerechtigkeit nach sich. Der Zweitverdienerabzug soll dieses Problem lösen, indem auf die Bemessungsgrundlage des Zweitverdieners ein Abzug gewährt wird<sup>20</sup>. Dies ist eine ad hoc Massnahme, welche im Durchschnitt ziemlich gut funktioniert, nicht aber in jedem Einzelfall (vor allem bei 50-50 Einkommensverteilung). Der Abzug ist somit grundsätzlich steuersystematisch bedingt und stellt keine Steuervergünstigung dar.

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Die oben gemachten Ausführungen gelten unverändert. Der Abzug ist steuersystematisch bedingt und stellt keine Steuervergünstigung dar.

<sup>20</sup> Über die Angemessenheit der Höhe des Abzugs bestehen unterschiedliche Ansichten. Ebenso bieten sich weitere Lösungsansätze dieses Problems an, so z.B. die Einführung eines Splittingsystems oder der Wechsel zur Individualbesteuerung (Der Bund 22.10.2005, S. 36). Im Rahmen dieser Arbeit soll darauf allerdings nicht näher eingegangen werden.



### 33 Steuerfreiheit der Kapitalgewinne aus Privatvermögen

*Art. 16 Abs. 3 DBG hält fest, dass Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei sind.*

**Klassierung unter synthetischer Einkommensteuer:** Während im Geschäftsvermögen sämtliche Zuflüsse steuerbar sind, wird im Privatvermögen zwischen steuerbaren Kapitalerträgen und steuerfreien Kapitalgewinnen unterschieden<sup>21</sup>. Gemäss dem SHS-Kriterium stellen Kapitalgewinne klar eine Erhöhung des Reinvermögens dar und sollten deshalb steuerbar sein. Weil der Reinvermögenszugang bereits zum Zeitpunkt der Entstehung des Kapitalgewinnes erfolgt und nicht erst bei der Realisation, sollte eine umfassende Einkommensteuer in jeder Steuerperiode die Kapitalgewinne auch auf unveräusserten Vermögenswerten besteuern (Rosen 2002, S. 343)<sup>22</sup>. Obwohl die Expertenkommission Steuerlücken in der praktischen Durchführung eines derartigen Steuersystems erhebliche Probleme sieht ([EKStI 1998](#), S. 53), wird im Rahmen dieser Arbeit davon ausgegangen, dass auch unrealisierte Kapitalgewinne steuerbar sein sollen. Analog sollten aber Kapitalverluste auch von der Bemessungsgrundlage abziehbar sein. *Die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen stellt darum eine Steuervergünstigung dar.*

**Klassierung unter Sparbereinigung:** Unter einer sparbereinigten Einkommensteuer ist Nettoersparnis abzugsfähig<sup>23</sup>. Erst beim Entsparen, also der Realisation des Kapitalgewinnes, fällt die Steuer an auf den ganzen Betrag (Ersparnis plus Gewinn). *Die geltende Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen aus privatem Vermögen stellt somit eine Steuervergünstigung dar, aber nur wenn gleichzeitig der Kauf von Finanzanlagen aus laufendem Einkommen abziehbar ist.*

### 34 Steuerfreiheit von Erbschaften und Schenkungen (zu 1/5 des Satzes)

*Laut Art. 24 Bst. a DBG ist der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung steuerfrei.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Die Behandlung von Erbschaften und Schenkungen ist umstritten (siehe Studie Moes, Alowin, „Steuervergünstigungen beim Bund“, ESTV 2011). Auf die Argumente für und wider eine Besteuerung wird an dieser Stelle jedoch nicht näher eingegangen, weil die Kompetenz zur Erhebung einer separaten Erbschafts- und Schenkungssteuer bei den Kantonen liegt. Unter einer synthetischen Einkommensteuer stellen Erbschaften und Schenkungen steuerbares Einkommen dar; unter einer Konsumsteuer wird der Erhalt einer Erbschaft oder Schenkung als Konsum angesehen und ist somit ebenfalls steuerbar.<sup>24</sup> Ein unterschiedlicher Steuersatz könnte dabei zwar verteidigt werden. *Die Steuerfreiheit von Erbschaften und Schenkungen auf Bundesebene stellt deshalb unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung dar.*

<sup>21</sup> Diese Unterscheidung ist rein juristischer Natur und lässt sich aus ökonomischer Sicht nicht begründen. Im Weiteren wird unter Kapitalgewinn der Saldo aus der Veräusserung von Kapitalvermögen und den notwendigen Gestehungskosten verstanden. Als Erträge gelten u.a. Zinsen auf Forderungen, Obligationen etc. sowie Dividenden. Als Daumenregel gilt, dass Erträge vom Empfänger des Kapitals stammen, während Gewinne durch Dritte zufließen ([Expertenkommission Steuerlücken \(EKStI\) 1998](#), S. 23).

<sup>22</sup> Die (nicht auf Bundesebene erhobene) Vermögensteuer überwindet die Realisationsprobleme teilweise.

<sup>23</sup> Dies gilt allerdings nur für Vermögenswerte, die klar Anlagecharakter haben. Bei Kunstgegenständen z.B. überwiegt der Konsumcharakter, weshalb diese nicht abzugsfähig sind.

<sup>24</sup> Es sei denn, die Erbschaft würde den Ersparnissen zugefügt, aber das wäre ein separater Vorgang.

### **35 Steuerfreiheit der Unterstützungen aus öffentlichen und privaten Mitteln**

*Gemäss Art. 24 Bst. d DBG sind die Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln steuerfrei.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Transfereinkommen stellen einen Reinvermögenszugang dar (wobei Transferzahlungen als Reinvermögenminderung gelten). Die Steuerfreiheit stellt unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung dar.

### **36 Steuerfreiheit des Soldes für Militär- und Schutzdienst sowie des Taschengeldes für Zivildienst**

*Steuerfrei sind gemäss Art. 24 Bst. f DBG der Sold für Militär- und Schutzdienst sowie das Taschengeld für Zivildienst.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Die Steuerfreiheit des erwähnten Soldes und Taschengeldes entspricht keiner der beiden Steuernormen. Weil Sold und Taschengeld einen Reinvermögenszugang darstellen, stellt ihre steuerliche Freiheit unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung dar.

### **37 Steuerfreiheit empfangener Genugtuungszahlungen**

*Art. 24 Bst. g DBG: Der Empfang von Genugtuungssummen ist steuerfrei.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Diese Betrachtung fusst darauf, dass Genugtuungssummen lediglich einen immateriellen Verlust kompensieren und sich das Reinvermögen somit nicht ändert. Deshalb wird diese Regelung unter beiden Referenzsystemen nicht als Steuervergünstigung klassiert.

### **38 Steuerfreiheit der Ergänzungsleistungen zur AHV/IV**

*Laut Art. 24. Bst. h DBG sind die Ergänzungsleistungen zur AHV/IV steuerfrei.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Ergänzungsleistungen sind Transferzahlungen und sollten deshalb gemäss beiden Referenzsystemen steuerbar sein. Deshalb liegt hier unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung vor.

### **39 Steuerfreiheit der Gewinne aus Glücksspielen in Spielbanken**

*Art. 24 Bst. i DBG hält fest, dass die bei Glücksspielen in Spielbanken im Sinne des Spielbankengesetzes erzielten Gewinne steuerfrei sind.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Spielbanken werden gesondert durch die Spielbankenabgabe besteuert. Die Steuerfreiheit der Gewinne in der direkten Bundesteuer lässt sich daher steuersystematisch rechtfertigen. Darum liegt hier unter beiden Referenzsystemen keine Steuervergünstigung vor.

#### 40 Teilweise Steuerfreiheit für Dividenden aus Beteiligungen

*Art. 20 Abs. 1 Bst. c und Abs. 1bis DBG: Steuerbar sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Diese sind im Umfang von 60 % steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Dividenden, welche bereits auf Unternehmensebene besteuert wurden, sind bereits mit einer Steuer belastet. Wird beim Beteiligungsinhaber die Einkommensteuer auf diesen Zahlungen erhoben, resultiert eine wirtschaftliche Doppelbelastung. Diese wirtschaftliche Doppelbelastung stellt eine negative Steuervergünstigung dar.

Die 60 %-Teilbesteuerung sucht diese Doppelbelastung zu eliminieren. Für die direkte Bundessteuer resultiert mit der 60 %-Teilbesteuerung je nach persönlichem Grenzsteuersatz jedoch entweder eine neutrale Steuerbehandlung oder auch eine negative oder positive Steuervergünstigung (bei hohem Einkommen eher eine positive). Das Qualifikationskriterium bedeutet aber, dass alle anderen Beteiligungsinhaber weiterhin überbesteuert werden.

#### 41 Kinderabzug

*Art. 35 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 7 Bst. a VKP: Vom Einkommen werden 6'100 Franken abgezogen für jedes minderjährige oder in der beruflichen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Beim Kinderabzug geht es um die Frage, ob Kinder zu haben ein Konsumentscheid ist oder eine Investition. Falls Kinder Konsumcharakter haben, sollte kein Abzug zugelassen werden. Hier wird davon ausgegangen, dass aus individueller Sicht nicht von einer Investition die Rede ist, sondern der Konsumcharakter überwiegt.<sup>25</sup> In diesem Fall stellen alle durch die Kinder verursachten Kosten Konsumausgaben dar, welche nicht abziehbar sein sollten<sup>26</sup>. Unter beiden Referenzsystemen wird darum der Kinderabzug als eine Steuervergünstigung betrachtet.

#### 42 Kinderfremdbetreuungsabzug

*Art. 212 Abs. 2bis DBG: Von den Einkünften werden abgezogen die nachgewiesenen Kosten, jedoch höchstens 10 000 Franken, für die Drittbetreuung jedes Kindes, das das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Beim Abzug für Fremdbetreuungskosten geht es um die Frage, ob im Gegensatz zum Kinderabzug hier von Gewinnungskosten die Rede ist. Die Frage kann bejaht werden, denn der Abzug dürfte vor allem von Familien beansprucht werden, wo beide Eltern einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Somit ist der Abzug berechtigt. Unter beiden Referenzsystemen stellt der Abzug für Fremdbetreuungskosten keine Steuervergünstigung dar.

<sup>25</sup> Siehe auch Daepf 2010, Vereinfachung der Einkommensteuer, Martin Daepf 2010, S. 150.

<sup>26</sup> Von Gewinnungskosten ist eher bei Fremdbetreuungskosten der Kinder die Rede sein. Ein zusätzlicher Abzug für diese Kosten ist ab 1.1 2011 eingeführt worden. Dies deutet darauf hin, dass der geltende Kinderabzug einen anderen Zweck verfolgt. Deshalb ergibt sich eine andere Klassierung.

#### **43 Abzug für Zahlungen von Unterstützungsbeiträgen**

*Gemäss Art. 35 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 7 Bst. b VKP sind 6'100 Franken abziehbar für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, an deren Unterhalt der Steuerpflichtige mindestens in der Höhe des Abzuges beiträgt.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Die Zahlung von Unterstützungsbeiträgen stellt beim Entrichter einen Reinvermögensabgang dar. Gleichzeitig erfolgt eine Besteuerung beim Empfänger. Der Abzug erfolgt darum unter beiden Referenzsystemen steuersystematisch und stellt keine Steuervergünstigung dar.

#### **44 Abzüge für Umweltschutzinvestitionen in Liegenschaften im Privatvermögen**

*Art. 32 Abs. 2 DBG: Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Werterhaltender Unterhalt kann als Gewinnungskosten angesehen werden, weil das damit erzielte Einkommen steuerbar ist (als Mieteinnahmen oder als Eigenmietwert)<sup>27</sup>. Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sind jedoch zum Grossteil wertvermehrende Investitionen ([EKStI 1998](#), S. 146). Sie sollten deshalb nicht als Gewinnungskosten abziehbar sein. Der Abzug der Investitionen für das Energiesparen und den Umweltschutz stellt deshalb unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung dar. Die Abzugsfähigkeit der anderen genannten Kosten ist jedoch systemkonform.

#### **45 Pauschalabzug für Unterhaltskosten von Liegenschaften im Privatvermögen**

*Art. 32 Abs. 4 DBG hält ferner fest, dass der Steuerpflichtige für Grundstücke des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen kann.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Der Abzug der tatsächlichen Kosten bedingt einen erheblichen administrativen Aufwand. Deshalb kann alternativ eine festgesetzte Pauschale in Abzug gebracht werden. Weil in jeder Steuerperiode zwischen diesen zwei Alternativen gewählt werden kann, werden Unterhaltskosten in einer Periode konzentriert und die tatsächlichen Kosten geltend gemacht, während in den anderen Perioden die Pauschale abgezogen wird ([EKStI 1998](#), S. 148). Steuersystematisch ist jedoch nur der Abzug der tatsächlichen Kosten zu rechtfertigen. Da in der Realität der abgezogene Pauschalbetrag meist nicht tatsächliche Kosten widerspiegelt, handelt es sich unter beiden Referenzsystemen um eine teilweise Unterbesteuerung. Die Klassierung erfolgt darum unter beiden Referenzsystemen in einer Zwischenkategorie.

<sup>27</sup> Davon abgegrenzt werden müssen allerdings wertvermehrende Investitionen, die erst bei der Veräusserung der Liegenschaft in der Berechnung der (von den Kantonen erhobenen) Grundstücksgewinnsteuer berücksichtigt werden ([Expertenkommission Steuerlücken \(EKStI\) 1998](#), S. 144).

#### **46 Abzug der Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten**

*Nach Art. 32 Abs. 3 DBG sind zudem abziehbar die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Werterhaltende Arbeiten sind ohnehin abzugsfähig. Diese Sonderregelung betrifft somit wertvermehrende denkmalpflegerische Arbeiten. Falls sich denkmalpflegerische Arbeiten wertvermehrend auswirken, sollten diese als Investition und nicht als Gewinnungskosten betrachtet werden. Deshalb sollten sie erst zum Zeitpunkt der Veräußerung abziehbar sein. Der Abzug stellt somit unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung dar.

#### **47 Unterbewertung des Eigenmietwertes**

*Art. 21 Abs. 2 DBG: Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft.*

**Klassierung unter beiden Steuernormen:** Der Eigenmietwert muss den Einkünften entsprechen, welche durch die Vermietung des Objekts erzielt werden könnten. Er muss also dem Marktmietwert des Objekts entsprechen. Die geschätzten Eigenmietwerte liegen jedoch bis zu 30 Prozent unter dem Marktmietwert, was als Instrument zur Wohneigentumsförderung gerechtfertigt wird ([KES 2000](#), S. 11). Die Unterbewertung des Eigenmietwertes stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

#### **48 Steuerbefreiung Gebietskörperschaften und ihre Anstalten**

*Die Gebietskörperschaften und ihre Anstalten sind laut Art. 56 Bst. c DBG von der Steuerpflicht ausgenommen.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Die Ausnahme lässt sich nicht steuersystematisch begründen. Es handelt sich somit sowohl unter einer umfassenden Einkommensteuer als unter einer zinsbereinigten Gewinnsteuer um eine Steuervergünstigung.

#### **49 Steuerbefreiung konzessionierter Verkehrsunternehmen**

*Konzessionierte Verkehrsunternehmen, die von verkehrspolitischer Bedeutung sind und im Steuerjahr keinen Reingewinn erzielt oder im Steuerjahr und den zwei vorangegangenen Jahren keine Dividenden oder ähnlichen Gewinnanteile ausgerichtet haben, sind laut Art. 56 Bst. d DBG von der Steuerpflicht befreit.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Wenn ein konzessioniertes Unternehmen Gewinn erzielt, aber keine Gewinnanteile ausschüttet, ist es demzufolge von der Steuer befreit. Dies widerspricht sowohl der von einer umfassenden Einkommensteuer wie auch von einer zinsbereinigten Unternehmensteuer geforderten Behandlung. Unter beiden Referenzsystemen handelt es sich darum um eine Steuervergünstigung.

### **50 Steuerbefreiung juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen**

*Von der Steuerpflicht befreit sind laut Art. 56 Bst. g DBG auch juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Auch diese Ausnahme dient einzig der Förderung genannter juristischer Personen, lässt sich steuersystematisch aber nicht rechtfertigen. Es handelt sich deshalb unter beiden Referenzsystemen um eine Steuervergünstigung.

### **51 Steuerbefreiung juristische Personen, die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen**

*Art. 56 Bst. h DBG: Von der Steuerpflicht befreit sind juristische Personen, die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Auch in diesem Fall lässt sich die Befreiung nicht steuersystematisch rechtfertigen. Es handelt sich darum unter beiden Referenzsystemen um eine Steuervergünstigung.

### **52 Abzug freiwilliger Geldleistungen an gemeinnützige Organisationen bis zu 10 Prozent des Reingewinnes**

*Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG hält fest, dass die freiwilligen Geldleistungen bis zu 10% des Reingewinnes an gemeinnützige Organisationen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Genau wie bei den Gewinnungskosten natürlicher Personen sollten auch zum geschäftsmässig begründeten Aufwand nur Kosten zählen, die zur Einkommenserzielung zwingend notwendig sind. Freiwillige Geldleistungen an gemeinnützige Organisationen gehören nicht dazu. Es handelt sich hier deshalb unter beiden Referenzsystemen um eine Steuervergünstigung.

### **53 Abzug der Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge (mit Obergrenze)**

*Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind gemäss Art. 63 Abs. 1 Bst. d DBG zulässig für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Bei der Beurteilung der Berufskosten selbständig Erwerbender wurde gezeigt, dass künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge nicht als Rückstellungen gelten sollten. Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge stellen deshalb unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung dar.

#### **54 Reduzierter Steuersatz für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen**

*Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, bei denen der Gewinnsteuersatz 8,5 Prozent beträgt, kommt laut Art. 71 DBG für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen ein Satz von 4,25 Prozent des Reingewinnes zur Anwendung. Zudem werden Gewinne unter 5'000 Franken nicht besteuert.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Falls Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen<sup>28</sup> nicht bereits gemäss Art. 56 DBG ganz von ihrer Steuerpflicht befreit sind, weil sie gemeinnützige Zwecke verfolgen, kommt für sie generell ein um die Hälfte reduzierter Steuersatz zur Anwendung. Die Besteuerung des Reinvermögenszuganges sollte jedoch unabhängig von der Rechtsform einer juristischen Person erfolgen. Es existiert daher kein steuersystematischer Grund für eine reduzierte Besteuerung dieser Organisationen. Der reduzierte Steuersatz stellt deshalb unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung dar.

#### **55 Beschleunigte Abschreibung bei Pflichtlagern**

*Das Merkblatt betreffend die steuerliche Behandlung von Pflichtlagern hält fest, dass für Vorräte in obligatorischen Pflichtlagern eine Unterbewertung bis zu 50% des Basispreises und in freiwilligen Pflichtlagern eine Unterbewertung bis zu 80% der Anschaffungs- und Herstellungskosten zugelassen ist.*

**Klassierung unter beiden Gewinnsteuernormen:** Pflichtlager sind Lager, welche der wirtschaftlichen Landesvorsorge für Bevölkerung und Armee dienen. Bei obligatorischen Pflichtlagern besteht ein Zwang zum Vertragsabschluss, wobei der Lagerhalter eine Entschädigung für seine Lagerhaltungskosten erhält. Bei freiwilligen Pflichtlagern besteht kein Vertragszwang, weshalb auch keine Entschädigung erfolgt. Bei beiden Formen sind aber die erwähnten erhöhten Abschreibungen zulässig. Diese können nicht als Entschädigung für Zwangsausgaben betrachtet werden, sondern scheinen einzig der Förderung von Pflichtlagern zu dienen. Die beschleunigte Abschreibung stellt deshalb unter beiden Referenzsystemen eine Steuervergünstigung dar<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> Zu den übrigen juristischen Personen gehören namentlich die öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie die Körperschaften des kantonalen Rechts im Sinne von Art. 59 ZGB ([IST 2004a](#), S. 37). Art. 49 Abs. 2 DBG hält fest, dass Anlagefonds diesen gleichgestellt sind.

<sup>29</sup> Bei einer Zinsbereinigung wird die Steuerersparnis durch beschleunigte Abschreibungen aber klein sein: weil dadurch der Buchwert des Realkapitals sinkt, sinkt auch der abzugsfähige Schutzzins auf diesem Kapital (Schips 1999, S. 4).

## **Mehrwertsteuer**

Für detaillierte Informationen zur Steuernorm – der umfassenden Konsumsteuer – siehe [Moes \(2011\)](#).

### **56 Exporte allgemein**

*Art. 23 Abs. 2 MWSTG hält verschiedene Umsätze fest, die von der Steuer befreit sind (wobei die Vorsteuer abgezogen werden kann, sog. echte Befreiung). Diese sind mit Exporten verbunden.*

Gemäss dem Bestimmungslandsprinzip fällt die Steuerschuld in jenem Land an, in das die Lieferung erfolgt. Die Steuerbefreiung von Exporten dient der Verwirklichung des Bestimmungslandsprinzips und ist deshalb grundsätzlich steuersystematisch begründet und stellt somit keine Steuervergünstigung dar.

### **57 Teilweise im Inland genutzte Schienen- und Nutzfahrzeuge**

*Gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 2 und 7 MWSTG sind aber auch die Vermietung von Schienen- und Luftfahrzeugen sowie deren Unterhalt von der Steuerpflicht befreit, sofern diese vom Empfänger überwiegend im Ausland genutzt werden.*

Hierbei handelt es sich nicht um reine Exportgüter, weil ein Teil der Nutzung im Inland erfolgt; der Unterhalt erfolgt sogar vollständig in der Schweiz. Der inländische Teil ist nun aber auch steuerfrei, was gegen das Bestimmungslandprinzip verstösst. Die völlige Steuerbefreiung von teilweise im Inland genutzten Schienen- und Luftfahrzeugen stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

### **58 Dienstleistungen von Reisebüros**

*Steuerfrei sind laut Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG: die in eigenem Namen erbrachte Dienstleistungen von Reisebüros, soweit sie Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen, die von diesen im Ausland bewirkt werden. Werden diese Umsätze sowohl im Inland als auch im Ausland getätigt, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros steuerfrei, der auf die Umsätze im Ausland entfällt.*

Die Dienstleistungen des Reisebüros selbst werden von diesem in der Schweiz erbracht und stellen deshalb keinen Export dar. Ihre Steuerbefreiung wird deshalb als Steuervergünstigung klassiert.

### **59 Grenzüberschreitender Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr**

*Art. 23 Abs. 4 MWSTG: Der Bundesrat kann zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität Beförderungen im grenzüberschreitenden Luft- und Eisenbahnverkehr von der Steuer befreien.*

Es gilt hier die gleiche Argumentation wie bei den teilweise im Inland benutzten Schienen- und Luftfahrzeugen: Die Steuerfreiheit des Inlandanteiles ist steuersystematisch nicht gerechtfertigt und stellt eine Steuervergünstigung dar.



### **60 Umsätze mit und Einfuhr von Münz- und Feingold**

*Laut Art. 107 Abs. 2 MWSTG in Verbindung mit Art. 44 und 113 MWSTV sind die Umsätze und Einfuhren von Münz- und Feingold von der Steuer befreit.*

Umsätze und Einfuhren von Gold (bares Gold, Münzgold) sollten der Mehrwertsteuer unterworfen sein, soweit sie nicht als offizielles Zahlungsmittel (Währung) anerkannt sind. Die Steuerbefreiung stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar<sup>30</sup>.

### **61 Steuerbefreite Einfuhren von menschlichen Organen**

*Art. 53 Abs. 1 Bst. b-c MWSTG: Steuerbefreit ist die Einfuhr von Kunstwerken von Künstlern sowie von menschlichen Organen.*

Der Künstler, der seine eigenen Kunstwerke über die Grenze bringt, führt keine Lieferung aus. Demzufolge kann es sich auch nicht um eine Steuervergünstigung handeln, wenn darauf keine Einfuhrsteuer erhoben wird. Bei der Einfuhr von menschlichen Organen handelt es sich aber um steuersystematisch nicht gerechtfertigte echte Befreiungen und somit um Steuervergünstigungen.

### **62 Unternehmen mit Jahresumsatz von weniger als 100'000 Franken**

*Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG hält fest, dass Unternehmen mit einem Jahresumsatz von weniger als 100'000 Franken von der Steuer befreit sind.*

Wenn man von erhebungswirtschaftlichen Überlegungen abstrahiert, widerspricht eine Steuerbefreiung kleiner Unternehmen der oben definierten Steuernorm. Die Befreiung stellt darum eine Steuervergünstigung dar.

### **63 Landwirte, Forstwirte und Gärtner**

*Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG sind von der Steuerpflicht ausgenommen: Landwirte, Forstwirte und Gärtner für die Lieferungen der im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei; Viehhändler für die Umsätze von Vieh; Milchsammelstellen für die Umsätze von Milch an Milchverarbeiter.*

Für diese Ausnahme existieren ebenfalls keine steuersystematischen Gründe. Sie stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar. Die Ausnahme für Landwirte, Forstwirte, Gärtner, Viehhändler und Milchsammelstellen ist grundsätzlich eine Steuervergünstigung, allerdings nur in den Fällen, in denen diese Urproduzenten Lieferungen an Endverbraucher erbringen. Bei Lieferungen an Steuerpflichtige können diese den pauschalierten resp. fiktiven Vorsteuerabzug vornehmen, womit die *taxe occulte* neutralisiert wird. Die Nahrungsmittel, die dann auf einer der nächsten Stufen an die Endabnehmer gehen, sind auf diese Weise nur einmal mit der Steuer belastet.

### **64 und 65 Bestimmte Dienstleister mit Sitz im Ausland und Freigrenze von 10'000 Franken beim Empfänger dieser Dienstleistungen**

*Laut Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG sind Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen (Art. 45-49 MWSTG) erbringen, von der Steuerpflicht ausgenommen. Die Ausnahme gilt nicht für Anbieter von Telekommunikationsdienstleistungen an nicht-steuerpflichtige Empfänger.*

<sup>30</sup> Bei einer Aufhebung dieser Steuerbefreiung käme der Goldhandel weitgehend zum Erliegen.

**64** Gemäss Art. 45 Abs. 2 MWSTG hat der Empfänger die Dienstleistung zu versteuern (sofern die empfangenen Dienstleistungen den Wert von 10'000 Franken übersteigt). Somit ist die Ausnahme für Unternehmen mit Sitz im Ausland steuersystematisch bedingt. Sie stellt also keine Steuervergünstigung dar.

**65** Die Freigrenze von 10'000 Franken auf Empfängerseite stellt aber eine Steuervergünstigung dar.

### **66 Höhere Jahresumsatzlimite für Sport- und Kulturvereine und gemeinnützige Institutionen**

*Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG hält fest: Von der Steuerpflicht ausgenommen sind nichtgewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen, beide mit einem Jahresumsatz bis zu 150'000 Franken.*

Diese Ausnahme dient einzig der Förderung der genannten Institutionen. Sie stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

### **67 Beförderung von Briefen und kleinen Paketen**

*Laut Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG ist die Beförderung von Gegenständen, die unter die reservierten Dienste im Sinne der Postgesetzgebung fallen, von der Steuer ausgenommen.*

Diese Ausnahme ist nicht steuersystematisch zu rechtfertigen und stellt eine Steuervergünstigung dar. Allerdings optiert die Post seit Mitte 2009 für die Versteuerung dieser Leistungen.

### **68 Dienstleistungen im Gesundheits- und Sozialwesen**

*Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 – 8 MWSTG hält fest, dass Dienstleistungen und Umsätze in den Bereichen der Heilbehandlung, Pflegeleistungen, Lieferung von Organen und Transport von Patienten sowie im Bereich der Sozialhilfe von der Steuer ausgenommen sind.*

Auch diese Ausnahmen sind nicht steuersystematisch bedingt und stellen Steuervergünstigungen dar.

### **69 Kinder- bzw. Jugendbetreuung sowie Bildung**

*Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 – 11 MWSTG sind Umsätze in den Bereichen der Kinder- und Jugendbetreuung sowie der Bildung und Erziehung von der Steuer ausgenommen.*

Auch diese Ausnahmen sind nicht steuersystematisch bedingt und dienen einzig der Förderung dieser Bereiche. Sie stellen deshalb Steuervergünstigungen dar.

### **70 Nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit bestimmter Zielsetzung**

*Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 – 13 MWSTG hält fest, dass das Zurverfügungstellen von Personal und die Umsätze nichtgewinnstrebiger Einrichtungen mit religiösen, politischen, kulturellen und dergleichen Zielen von der Steuer ausgenommen ist.*

Auch in diesem Bereich handelt es sich um Steuervergünstigungen.

### **71 Kulturelle Dienstleistungen und Sportanlässe**

*Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 – 17 MWSTG: kulturelle Dienstleistungen und Entgelte für sportliche Anlässe sind von der Steuer ausgenommen. Ebenso ausgenommen sind die Umsätze bei Veranstaltungen (z.B. Flohmärkten) aller in Artikel 21 bisher genannten Organisationen.*

Hier handelt es sich ebenfalls einzig um eine Förderung der genannten Bereiche. Die Ausnahmen werden deshalb als Steuervergünstigungen klassiert.

### **72 Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze**

*Laut Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG sind die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschliesslich der Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler von der Steuer ausgenommen.*

Bei Versicherungsumsätzen stellt sich das Problem, dass die Transaktion aus vier Elementen besteht: den Kapitalbeträgen, dem Zeitwert des Geldes, der Risikoprämie sowie einer Abgeltung für die Finanzintermediation ([BR 2005](#), S. 50). Nur das letzte Element sollte steuerbar sein. Weil es aber schwierig zu ermitteln ist, stellt die unechte Befreiung auch international die gebräuchlichste Besteuerungsform dar. Weil in dieser Studie keine erhebungstechnischen Überlegungen in die Klassierung einfließen, soll hier die Feststellung genügen, dass die unechte Befreiung auch in diesem Fall dem Referenzsystem widerspricht. Die unechte Befreiung der Abgeltungen für die Finanzintermediation stellt darum eine Steuervergünstigung dar.

### **73 Bestimmte Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr**

*Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG: Von der Steuer ausgenommen sind die folgenden Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr: Vermittlung und Verwaltung von Krediten, Vermittlung und Verwaltung von Verbindlichkeiten, Bürgschaften etc., Umsätze im Zahlungsverkehr, Umsätze gesetzlicher Zahlungsmittel, Umsätze von Wertpapieren, Verwaltung von Anlagefonds sowie die Verwahrung von Lombardkrediten durch die Nationalbank.*

Hier gelten die gleichen Überlegungen wie unter den vorangehenden Versicherungs- und Rückversicherungsumsätzen. Die Abgeltungen für die Finanzintermediation sollten steuerbar sein. Die unechte Steuerbefreiung stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

#### **74 Verkauf und Vermietung von Immobilien und Wohnraum**

*Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG hält fest, dass die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken und die Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften an die Stockwerkeigentümer sowie die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung mit gewissen Ausnahmen von der Steuer ausgenommen sind.*

Eigentlich sollten der Eigenmietwert und die Wohnungsmieten mit der Mehrwertsteuer belastet werden, weil beide Konsum darstellen. Der Grund für deren Ausnahme ist politischer und administrativer Natur, wie der Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer festhält ([BR 2005](#), S. 49). Als Annäherung werden stattdessen die Wohnbauinvestitionen besteuert, also neu erstellte Gebäude, Umbauten und Gebäudeunterhalt. Steuersystematisch korrekt wäre aber die Besteuerung der Wohnungsmieten und des Eigenmietwertes bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug für Bauinvestitionen (Vorleistungen). Die Ausnahme der Wohnungsmieten und des Eigenmietwertes stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar. Gleichzeitig ist der fehlende Vorsteuerabzug bei Wohnbauinvestitionen eine negative Steuervergünstigung.

#### **75 Lieferungen von Postwertzeichen**

*Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 22 MWSTG sind die Lieferungen von im Inland gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen höchstens zum aufgedruckten Wert von der Steuer ausgenommen.*

Der Kauf von Postwertzeichen entspricht dem Kauf von Postdienstleistungen. Die Ausnahme lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen. Die Ausnahme stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

#### **76 Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen**

*Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG: Von der Steuer ausgenommen sind die Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben unterliegen.*

Die unechte Steuerbefreiung von Glücksspielen und dergleichen lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen. Der Verweis auf Sondersteuern deutet darauf hin, dass eine übermässige Belastung vermieden werden soll. Wenn schon, sollte dann steuersystematisch aber diese Sondersteuer reduziert werden. Die Ausnahme wird somit als Steuervergünstigung klassiert.

#### **77 Lieferun gebrauchter Gegenstände, die mit Vorsteuer belastet sind**

*Von der Steuer ausgenommen sind laut Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG die Lieferungen gebrauchter Gegenstände, die ausschliesslich für eine nach diesem Artikel von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden.*

Da diese Gegenstände mit einer nicht abgezogenen Vorsteuer belastet sind, ist die Ausnahme dieser Güter steuersystematisch zu rechtfertigen. Die Ausnahme stellt daher keine Steuervergünstigung dar.

### **78 Umsätze von Ausgleichskassen**

*Von der Steuer ausgenommen sind laut Art. 21 Abs. 2 Ziff. 25 MWSTG die Umsätze von Ausgleichskassen untereinander sowie die Umsätze aus Aufgaben, die den Ausgleichskassen gesetzlich übertragen werden und die zur Sozialversicherung gehören oder der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen.*

Die Umsätze von Ausgleichskassen untereinander und aus gesetzlich übertragenen Aufgaben sollten normal steuerbar sein. Die Ausnahme dient der Förderung der Ausgleichskassen und stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

### **79 Übrige Leistungen (z.B. Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens)**

*Von der Steuer ausgenommen sind laut Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27-29 MWSTG Bekanntmachungsleistungen gemeinnütziger Organisationen zugunsten Dritter (und vice versa), Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, sowie die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit.*

Die Umsätze sollten normal steuerbar sein. Die Ausnahme ist nicht steuersystematisch begründet und stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

### **80 Reduzierter Satz von 2,5 Prozent auf Grundnahrungsmitteln, Pflanzen und Druckerzeugnissen**

*Gemäss Art. 25 Abs. 2 Bst. a MWSTG gilt ein reduzierter Satz von 2,5% auf den Lieferungen und dem Eigengebrauch folgender Gegenstände: Wasser in Leitungen, Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke, Vieh, Geflügel, Fische, Getreide, Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebende Pflanzen usw., Futtermittel und dergleichen, Pflanzenschutzstoffe, Medikamente sowie Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse.*

Der reduzierte Steuersatz auf den genannten Gütern stellt eine Steuervergünstigung dar.<sup>31</sup>

### **81 Reduzierter Satz von 2,5 Prozent auf nichtgewerblichen Dienstleistungen von Radio- und Fernsehgesellschaften**

*Laut Art. 25 Abs. 2 Bst. b MWSTG gilt der reduzierte Satz von 2,5% auch für Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften, mit Ausnahme der Dienstleistungen mit gewerblichem Charakter.*

Dies betrifft die Förderung bestimmter Gesellschaften. Der reduzierte Satz stellt eine Steuervergünstigung dar.

<sup>31</sup> Bei Gütern des Grundbedarfs (wie Wasser, Ess- und Trinkwaren) könnte eingewendet werden, diese würden von der Allgemeinheit konsumiert und stellten deshalb keine Steuervergünstigung dar. Da aber auch diese Grundnahrungsmittel in sehr unterschiedlichem Mass konsumiert werden (vgl. BR 2005, S. 54), gilt auch der reduzierte Satz auf ihnen als Steuervergünstigung.

### **82 Reduzierter Satz von 2,5 Prozent auf Umsätzen aus Kultur- und Sportveranstaltungen (falls optiert)**

*Art. 25 Abs. 2 Bst. c MWSTG: Der reduzierte Satz von 2,5% gilt auch für Umsätze nach Artikel 21 Abs. 2 Ziffern 14–16, also für kulturelle und sportliche Anlässe. Dies gilt, sofern für die Versteuerung dieser Umsätze optiert wurde.*

Diese Regelung ist steuersystematisch ebenfalls nicht zu rechtfertigen und stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **83 Reduzierter Satz von 2,5 Prozent für gewisse Leistungen im Bereiche der Landwirtschaft**

*Schliesslich gilt der reduzierte Satz gemäss Art. 25 Abs. 2 Bst. d MWSTG auch für Leistungen im Bereiche der Landwirtschaft, die in einer mit der Urproduktion in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Bearbeitung des Bodens oder von mit dem Boden verbundenen Erzeugnissen der Urproduktion bestehen.*

Auch hier stellt der reduzierte Steuersatz eine Steuervergünstigung dar.

### **84 Sondersatz von 3,8 Prozent für Beherbergungsleistungen**

*Art. 25 Abs. 4 MWSTG: Die Steuer beträgt 3,8 Prozent auf Beherbergungsleistungen mit Geltung bis zum 31. Dezember 2013. Als Beherbergungsleistung gilt die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, selbst wenn dieses separat berechnet wird.*

Der Sondersatz stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **85 Steuerentlastung für diplomatischen Missionen und internationale Organisationen**

*Für diplomatische Missionen und internationale Organisationen und deren Vertreter bzw. Beamte besteht gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. a MWSTG in Verbindung mit Art. 143 Abs. 3 Bst. a-c MWSTGV ein Anspruch auf Steuerentlastung an der Quelle.*

Die Steuerentlastung für diplomatische Missionen und internationale Organisationen stellt eine Steuervergünstigung dar.

## Stempelabgaben

### Die Emissionsabgabe

#### Steuernorm:

Art. 5 StG regelt den Gegenstand der Emissionsabgabe: die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung oder Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten und konkretisiert gleichzeitig die Begriffe Beteiligungsrechte, Obligationen und Geldmarktpapiere. Dieser Artikel wird nachfolgend als Referenznorm herangezogen. Die folgenden Ausnahmen werden somit im Lichte dieser Referenznorm evaluiert.

In Art. 6 StG werden die nachfolgenden Steuerausnahmen aufgeführt:

#### **86 Kapitalgesellschaften mit gemeinnützigem Zweck**

*Art. 6 Abs. 1 Bst. a StG: Von der Abgabe ausgenommen sind unter bestimmten Umständen die Beteiligungsrechte an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die sich, ohne einen Erwerbszweck zu befolgen, bestimmten gemeinnützigen oder sozialen Zwecken widmen.*

Da diese Beteiligungsrechte zur Referenznorm gemäss Art. 5 StG zählen, stellt deren explizite Ausnahme eine Steuervergünstigung dar.

#### **87 Fusionen und Umstrukturierungen**

*Laut Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG sind Beteiligungsrechte an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die bei Fusionen oder Umstrukturierungen begründet oder erhöht werden, von der Abgabe ausgenommen.*

Diese Ausnahme widerspricht ebenfalls Art. 5 StG und lässt sich steuersystematisch nicht begründen. Sie stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

#### **88 Freigrenze für Genossenschaften**

*Gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. b StG sind von der Abgabe auch die Beteiligungsrechte an Genossenschaften, solange die Leistungen der Genossenschafter im Sinne von Artikel 5 gesamthaft 50'000 Franken nicht erreichen, ausgenommen.*

Diese Ausnahme lässt sich steuersystematisch nicht begründen und stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

#### **89 Konzessionierte Transportunternehmen**

*Art. 6 Abs. 1 Bst. c StG: Von der Abgabe ausgenommen sind die Beteiligungsrechte an Transportunternehmungen, die im Zusammenhang mit Massnahmen nach den Artikeln 56 und 57 des Eisenbahngesetzes vom 20. Dezember 1957 oder nach Artikel 20 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 20. März 1998 über die Schweizerischen Bundesbahnen begründet oder erhöht werden.*

Weil sich auch diese Ausnahme steuersystematisch nicht rechtfertigen lässt, stellt sie eine Steuervergünstigung dar.

### **90 Bereits mit der Abgabe belastete Zuschüsse**

Weiter sind laut Art. 6 Abs. 1 Bst. d StG von der Abgabe ausgenommen die Beteiligungsrechte, die unter Verwendung früherer Aufgelder und Zuschüsse der Gesellschafter oder Genossenschafter begründet oder erhöht werden, sofern die Gesellschaft oder Genossenschaft nachweist, dass sie auf diesen Leistungen die Abgabe entrichtet hat.

Wenn auf diesen Leistungen bereits früher eine Abgabe entrichtet wurde, entspräche die erneute Abgabenerhebung einer Doppelbesteuerung der Leistungen. Die Ausnahme ist daher steuersystematisch gerechtfertigt und stellt keine Steuervergünstigung dar.

### **91 Bereits mit der Abgabe belastetes Partizipationskapital**

Art. 6 Abs. 1 Bst. g StG: Ausgenommen sind auch die Beteiligungsrechte, die unter Verwendung eines Partizipationskapitals begründet oder erhöht werden, sofern die Gesellschaft oder Genossenschaft nachweist, dass sie auf diesem Partizipationskapital die Abgabe entrichtet hat.

Eine erneute Erhebung der Abgabe würde dieses Kapital doppelt belasten. Die Ausnahme lässt sich darum steuersystematisch rechtfertigen und stellt keine Steuervergünstigung dar.

### **92 Freigrenze für Kapitalgesellschaften**

Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG: Ausgenommen sind die bei der Gründung oder Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft, einer Kommanditaktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung entgeltlich ausgegebenen Beteiligungsrechte, soweit die Leistungen der Gesellschafter gesamthaft eine Million Franken nicht übersteigen<sup>32</sup>.

Diese Ausnahme lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen und stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **93 Ausgaben ausländischer Urkunden**

Die Ausgabe von Obligationen ausländischer Schuldner, die auf eine fremde Währung lauten (*Euroobligationen*), sowie von Beteiligungsrechten an ausländischen Gesellschaften unterstehen nicht der Emissionsabgabe. Diese Ausnahme stellt eine Steuervergünstigung dar.

<sup>32</sup> Dieser Freibetrag gilt generell für die erste Million, d.h. bei einer Kapitalerhöhung von 700'000 Franken auf 1'500'000 Franken muss die Kapitalgesellschaft nur auf 500'000 Franken eine Emissionsabgabe entrichten ([IST 2002](#), S. 5).



## Umsatzabgabe

### Steuernorm:

Art. 13 StG regelt den Gegenstand der Umsatzabgabe, welcher nachfolgend als Referenznorm betrachtet wird: die entgeltliche Übertragung von Eigentum an den in Absatz 2 bezeichneten Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler Effektenhändler nach Absatz 3 ist. Es geht also um die Abgabenerhebung auf der entgeltlichen Übertragung von Eigentum auf Urkunden wie Obligationen, Aktien und Anteile an Anlagefonds. Artikel 13 StG wird nachfolgend als Referenznorm herangezogen. Bedingung ist jedoch, dass mindestens eine der Vertragsparteien Effektenhändler ist. Die folgenden Ausnahmen in Art. 14 StG werden somit im Lichte dieser Referenznorm evaluiert.:<sup>33</sup>

### **94 Ausgabe inländischer Urkunden**

*Ausgenommen von der Abgabe sind laut Art. 14 Abs. 1 Bst. a StG die Ausgabe inländischer Aktien, Obligationen, Anteilscheine und dergleichen.*

Auf die Ausgabe dieser Urkunden wird die Emissionsabgabe erhoben. Um bei der Ausgabe eine Kumulation von Emissions- und Umsatzabgabe zu verhindern, wird letztere richtigerweise nicht erhoben ([IST 2002](#), S. 9). Die Ausnahme ist deshalb keine Steuervergünstigung.

### **95 Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung**

*Ausgenommen ist gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b auch die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien und dergleichen.*

Unter Liberierung versteht man die Bezahlung der aus einer Emission zugeteilten Wertschriften. Auch in diesem Fall ist die Erhebung einer Umsatzabgabe nicht angebracht, weil die Übertragung von Eigentum an diesen Urkunden im Zusammenhang der mit der Emissionsabgabe belasteten Emission von Wertschriften erfolgt. Die Ausnahme stellt deshalb keine Steuervergünstigung dar.

### **96 Handel mit Bezugsrechten**

*Art. 14 Abs. 1 Bst. d StG: Von der Abgabe ausgenommen ist auch der Handel mit Bezugsrechten.*

Bezugsrechte erlauben es den Aktionären bei Kapitalerhöhungen, die neu ausgegebenen Beteiligungspapiere vor anderen Interessenten zu erwerben. Wollen sie dies nicht, können sie ihr Bezugsrecht an einen Interessenten verkaufen. Der Handel mit Bezugsrechten kann als Handel nach Art. 13 StG angesehen werden. Die Ausnahme stellt folglich eine Steuervergünstigung dar.

<sup>33</sup> Es könnte hier natürlich auch hinterfragt werden, ob nicht bereits eine Steuervergünstigung für Transaktionen ohne Effektenhändler vorliegt.

### **97 Rückgabe von Urkunden zur Tilgung**

*Art. 14 Abs. 1 Bst. e StG: Ausgenommen ist auch die Rückgabe von Urkunden zur Tilgung.*

Die Tilgung einer Obligation stellt keinen Handel dar und sollte darum nicht mit der Abgabe belastet werden. Die Ausnahme stellt darum keine Steuervergünstigung dar.

### **98 Ausgabe ausländischer Urkunden**

*Ausgenommen ist laut Art. 14 Abs. 1 Bst. f StG die Ausgabe von Obligationen ausländischer Schuldner, die auf eine fremde Währung lauten (Euroobligationen), sowie von Beteiligungsrechten an ausländischen Gesellschaften.*

Die Ausgabe ist kein Sekundärhandel und sollte somit nicht der Umsatzabgabe unterstellt sein. Die Ausnahme stellt deshalb keine Steuervergünstigung dar.

### **99 Handel mit Geldmarktpapieren**

*Art. 14 Abs. 1 Bst. g StG: Ausgenommen ist ferner der Handel mit in- und ausländischen Geldmarktpapieren.*

Diese Ausnahme lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen und stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **100 Ausländische Vertragspartei bei ausländischen Obligationen**

*Art. 14 Abs. 1 Bst. h StG: Ausgenommen ist die Vermittlung oder der Kauf und Verkauf von ausländischen Obligationen, soweit der Käufer oder der Verkäufer eine ausländische Vertragspartei ist.*

Diese Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen. Sie stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **101 Übertragung bei Umstrukturierung**

*Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG: Ausgenommen ist die mit einer Umstrukturierung, insbesondere einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden von der übernommenen, spaltenden oder umwandelnden Unternehmung auf die aufnehmende oder umgewandelte Unternehmung.*

Die Übertragung steuerbarer Urkunden sollte gemäss Referenznorm auch im Falle einer Umstrukturierung mit einer Abgabe belastet werden. Die Ausnahme ist eine Steuervergünstigung.

### **102 Übertragung qualifizierter Beteiligungen**

*Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG: Ausgenommen ist der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen sowie bei der Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft.*

Beim ersten Teil stellt sich die gleiche Frage wie im Falle der Übertragung bei Umstrukturierung. Der zweite Teil der Ausnahme widerspricht dem Grundsatz einer Rechtsverkehrssteuer. Beides stellt somit eine Steuervergünstigung dar.

### **103 Gewerbsmässiger Effekthändler**

*Laut Art. 14 Abs. 3 StG ist der gewerbsmässige Effekthändler gemäss Artikel 13 Absatz 3 Buchstabe a und b Ziffer 1 von dem auf ihn selbst entfallenden Teil der Abgaben befreit, soweit er Titel aus seinem Handelsbestand veräussert oder zur Äufnung dieses Bestandes erwirbt.*

Diese Ausnahme stellt ebenfalls eine Steuervergünstigung dar.

### **104 Ausländische Anleger und inländische Anlagefonds**

*Art. 17a Abs. 1 StG führt verschiedene ausländische Anleger sowie inländische Anlagefonds als von der Abgabe befreit auf.*

Diese Ausnahmen lassen sich steuersystematisch nicht rechtfertigen und stellen eine Steuervergünstigung dar.

### **105 Ausländische Vertragspartei**

*Art. 19 Abs. 1 StG: Ist beim Abschluss eines Geschäftes eine ausländische Bank oder ein ausländischer Börsenagent Vertragspartei, so entfällt die diese Partei betreffende halbe Abgabe.*

Diese Ausnahme lässt sich steuersystematisch nicht rechtfertigen. Sie stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

### **106 Ausländisches Mitglied einer inländischen Börse**

*Art. 19 Abs. 2 StG: Die halbe Abgabe entfällt auch für das ausländische Mitglied einer inländischen Börse, soweit dieses Mitglied inländische Titel für eigene Rechnung handelt.*

Diese Ausnahme widerspricht Art. 13 Abs. 3 Bst. e StG und damit der Steuernorm. Es handelt sich deshalb um eine Steuervergünstigung.

### **107 Differenzierte Abgabesätze**

*Art. 16 Abs. 1 StG: Die Abgabe wird auf dem Entgelt berechnet und beträgt 1,5 Promille für von einem Inländer ausgegebene Urkunden und 3 Promille für von einem Ausländer ausgegebene Urkunden.*

Die Anwendung unterschiedlicher Abgabesätze lässt sich nicht rechtfertigen. Der reduzierte Satz für von einem Inländer ausgegebene Urkunden stellt eine Steuervergünstigung dar.

## Abgabe auf Versicherungsprämien

*Steuernorm:*

Art. 21 StG regelt den Gegenstand der Abgabe: Gegenstand der Abgabe sind die Prämienzahlungen für Versicherungen, die zum inländischen Bestand eines der Aufsicht des Bundes unterstellten oder eines inländischen öffentlich-rechtlichen Versicherers gehören oder die ein inländischer Versicherungsnehmer mit einem nicht der Bundesaufsicht unterstellten ausländischen Versicherer abgeschlossen hat. Diese Bestimmung wird nachfolgend als Referenznorm herangezogen.

Die Abgabe auf Versicherungsprämien funktioniert als Ersatz für die Mehrwertsteuer, unter welcher die Versicherungsprämien nicht besteuert werden.

### **108 Lebensversicherungen**

*Laut Art. 22 Bst. a sind die Prämienzahlungen für nichtrückkaufsfähige Lebensversicherungen sowie rückkaufsfähige Lebensversicherungen mit periodischer Prämienzahlung von der Abgabe ausgenommen. Ausgenommen sind gemäss Bst. a<sup>bis</sup> und a<sup>ter</sup> auch Lebensversicherungen, soweit diese der beruflichen Vorsorge dienen oder von einem Versicherungsnehmer mit Wohnsitz im Ausland abgeschlossen werden.*

*Diese Ausnahme stellt eine Steuervergünstigung dar.*

### **109 Kranken-, Invaliden- und Unfallversicherung**

*Ausgenommen sind gemäss Art. 22 Bst. b und c StG auch die Prämienzahlungen für die Kranken- und Invaliditätsversicherung sowie für die Unfallversicherung.*

*Auch diese Ausnahme lässt sich steuersystematisch nicht begründen und stellt eine Steuervergünstigung dar.*

### **110 Diverse Versicherungen**

*Art. 22 Bst. e, g und h StG halten fest, dass Prämien für die Versicherung für Elementarschäden an Kulturland und Kulturen sowie für die Hagel- und Viehversicherung von der Abgabe ausgenommen sind.*

*Auch bei diesen Ausnahmen handelt es sich um Steuervergünstigungen.*

### **111 Arbeitslosenversicherung**

*Art. 22 Bst. f StG: Ausgenommen sind auch die Prämienzahlungen für die Arbeitslosenversicherung.*

*Diese Ausnahme stellt ebenfalls eine Steuervergünstigung dar.*

### **112 Rückversicherungen**

*Art. 22 Bst. i StG: Ausgenommen sind die Prämienzahlungen für Rückversicherungen.*

*Auch hier handelt es sich um eine Steuervergünstigung.*

### **113 Kaskoversicherungen für Luftfahrzeuge und Schiffe sowie Transportversicherung**

*Art. 22 Bst. k StG: Ausgenommen sind Prämienzahlungen für Kaskoversicherungen für gewisse Luftfahrzeuge und Schiffe, die im Wesentlichen im Ausland der gewerbmässigen Beförderung von Personen und Gütern dienen. Zudem ist laut Art. 22 Bst. d StG die Transportversicherung für Güter von der Abgabe ausgenommen.*

Nicht zum inländischen Bestand und damit nicht zum Gegenstand der Abgabe nach Art. 21 StG gehören nur Versicherungen, deren Versicherungsnehmer seinen Wohnsitz im Ausland hat und deren Versicherungsleistung im Ausland erbracht werden muss. Diese Ausnahme widerspricht somit der Steuernorm. Sie stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **114 Versicherungen für Sachen im Ausland**

*Art. 22 Bst. l StG: Ausgenommen sind schliesslich die Feuer-, Diebstahl-, Glas-, Wasserschaden-, Kredit-, Maschinen- und Schmuckversicherung, sofern der Abgabepflichtige nachweist, dass sich die versicherte Sache im Ausland befindet.*

Es gelten die gleichen Überlegungen wie oben. Die Ausnahme stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

### **115 Reduzierter Satz für Lebensversicherungen**

*Art. 24 Abs. 1 StG: Die Abgabe beträgt 5 Prozent der Barprämie; für die Lebensversicherung beträgt sie 2,5 Prozent der Barprämie.*

Der reduzierte Abgabesatz für Lebensversicherungen stellt eine Steuervergünstigung dar.

## Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer wird an der Quelle auf gewissen Kapitalerträgen und Leistungen erhoben. Der Schuldner dieses Betrags zieht die Verrechnungssteuer von seiner Zahlung ab und entrichtet sie an die Eidgenössische Steuerverwaltung. Wenn der Empfänger den Betrag in seiner Steuererklärung ordnungsgemäss als Einkommen und das zugrunde liegende Kapital als Vermögen ausweist, kann er einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend machen. Die Verrechnungssteuer ist also eine Sicherungssteuer. Der Steuersatz beträgt 35% auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen, 15% auf Leibrenten und Pensionen sowie 8% auf sonstigen Versicherungsleistungen ([IST 2005b](#), S. 6ff).

### Steuernorm:

Die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer soll im Folgenden zur Klassierung der Steuerausnahmen herangezogen werden. Als Steuernorm dient die Behandlung der betroffenen Erträge und Leistungen bei den Steuern von Bund, bzw. Kantonen und Gemeinden. Für jene Erträge und Leistungen, welche nicht mit der direkten Bundessteuer (bzw. mit der kantonalen Einkommensteuer oder Vermögenssteuer) belastet werden, ist auch keine Sicherungssteuer nötig, weshalb Ausnahmen von der Verrechnungssteuer für solche Erträge und Leistungen als steuersystematisch angesehen werden.

Art. 4 Abs. 1 VStG umschreibt die besteuerten Kapitalerträge: Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Aktien, Anteile an einem Anlagefonds und Kundenguthaben bei inländischen Banken. Ausländische Erträge werden also nicht durch die Verrechnungssteuer gesichert, was eigentlich eine Steuervergünstigung bedeutet.

### **116 Reserven und Gewinne bei Umstrukturierungen**

*Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG: Von der Steuer ausgenommen sind die Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Art. 61 DBG in die Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen.*

Weil in diesem Fall die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden, besteht keine steuerrechtliche Realisation der Reserven. Die Ausnahme korrespondiert mit Art. 19 DBG und stellt deshalb keine Steuervergünstigung dar.

### **117 Anlagefonds**

*Art. 5 Abs. 1 Bst. b VStG hält fest, dass die in einem Anlagefonds erzielten Kapitalgewinne und Erträge aus direktem Grundbesitz sowie die durch die Anleger geleisteten Kapitaleinzahlungen, sofern sie über einen gesonderten Coupon ausgerichtet werden, von der Steuer ausgenommen sind.*

Anlagefonds sind gemäss Art. 66 Abs. 3 DBG für Erträge aus direktem Grundbesitz gewinnsteuerpflichtig. Die Ausnahme dieser Erträge beim Anleger ist deshalb steuersystematisch gerechtfertigt. Ebenso sind die ausgerichteten Kapitaleinzahlungen als Vermögensumschichtung steuerbefreit. (Die Sicherungsfunktion ist eventuell bei der Vermögensteuer nicht gewährt.) Die Ausnahme der Kapitalgewinne schliesslich korrespondiert mit deren Steuerfreiheit unter der direkten Bundessteuer. Darum handelt es sich hier um keine Steuervergünstigung.

### **118 Zinsen unter 200 Franken**

*Nach Art. 5 Abs. 1 Bst. c VStG sind von der Steuer ausgenommen: die Zinsen von auf den Namen lautenden Spar-, Einlage- oder Depositenheften und Spareinlagen, wenn der Zinsbetrag für ein Kalenderjahr 200 Franken nicht übersteigt.*

*Diese Ausnahme stellt eine Steuervergünstigung dar.*<sup>34</sup>

### **119 Zinsen auf dem Kapital von Lebensversicherungen**

*Art. 5 Abs. 1 Bst. d VStG: die Zinsen der Einlagen zur Bildung und Äufnung von auf den Erlebens- oder Todesfall gestellten Guthaben bei Anstalten, Kassen und sonstigen Einrichtungen, die der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterlassenenversicherung oder -fürsorge dienen, sind von der Steuer ausgenommen.*

Diese Zinsen sind gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG von der direkten Bundessteuer ausgenommen. Aus diesem Grund ist darauf keine Sicherungssteuer anzuwenden. Die Ausnahme stellt keine Steuervergünstigung dar.

### **120 Übertragung von Arbeitsbeschaffungsreserven**

*Art. 5 Abs. 1 Bst. e VStG: Von der Steuer ausgenommen sind die Reservevermögen eines Unternehmens, die bei der Übertragung von Arbeitsbeschaffungsreserven auf eine andere, mit ihm unter einheitlicher Leitung stehende inländische Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Genossenschaft übergehen.*

Die Übertragung auch von steuerlich begünstigten Reserven stellt in der direkten Bundessteuer keine steuerrechtliche Realisation dieser Reserven dar. Die Ausnahme lässt sich damit steuersystematisch rechtfertigen.

### **121 Freiwillige Leistungen**

*Von der Steuer ausgenommen sind nach Art. 5 Abs. 1 Bst. f auch die freiwilligen Leistungen einer Aktiengesellschaft, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder einer Genossenschaft, sofern diese Leistungen gestützt auf Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer geschäftsmässig begründet sind.*

Weil diese Leistungen in der direkten Bundessteuer nicht steuerbar sind, besteht kein Grund für die Erhebung einer Sicherungssteuer. Die Ausnahme stellt darum keine Steuervergünstigung dar.

<sup>34</sup> Diese Zinsen sind gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. g DBG nur formell von der Steuer ausgenommen. Da dieser Ertrag jedoch im Normalfall auf der Steuererklärung gemeldet werden muss, bleibt von der Steuervergünstigung nicht viel übrig. Nur wer keine Steuererklärung in der Schweiz einreicht (oder wer Steuern hinterzieht) profitiert von dieser Regelung.

### **122 Lotteriegewinne unter 50 Franken**

*Art. 6 Abs. 1 VStG: Gegenstand der Verrechnungssteuer auf Lotteriegewinnen sind ausgerichtete Geldtreffer von über 50 Franken aus Lotterien, die im Inland zur Durchführung gelangen.*

Einkünfte aus Lotterien sind bei der direkten Bundessteuer steuerbar. Unter Ausblendung erhebungswirtschaftlicher Überlegungen lässt sich die Ausnahme nicht rechtfertigen und stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **123 Vorsorgeleistungen: AHV-/IV-Leistungen**

*Laut Art. 8 Abs. 1 VStG sind von der Steuer ausgenommen: a. Kapitaleistungen, wenn der gesamte Leistungsbetrag aus derselben Versicherung 5'000 Franken nicht übersteigt; b. Renten und Pensionen, wenn ihr Betrag einschliesslich Zulagen im Jahr 500 Franken nicht übersteigt; c. Leistungen auf Grund der Bundesgesetze über die Alters- und Hinterlassenenversicherung und die Invalidenversicherung.*

**123a** Buchstaben a und b sind erhebungswirtschaftlich begründet<sup>35</sup>. Dies ist in dieser Studie aber kein Kriterium zur Klassierung. Somit handelt es sich bei Art. 8 Abs. 1 a und b VStG um Steuervergünstigungen.

**123b** Bezüglich den Leistungen aus Buchstabe c sind die Ausgleichskassen auf Anfrage der Steuerbehörde zur Auskunft verpflichtet (Art. 50a Abs. 1 Bst. e Ziff. 1 AHVG). Deshalb handelt es sich hier um keine Steuervergünstigung, weil die Bestimmung faktisch überflüssig ist.

### **124 Differenzierte Steuersätze**

*Art. 13 VStG: Die Steuer beträgt: a. auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen: 35 Prozent der steuerbaren Leistung; b. auf Leibrenten und Pensionen: 15 Prozent der steuerbaren Leistung; c. auf sonstigen Versicherungsleistungen: 8 Prozent der steuerbaren Leistung.*

Diese Leistungen werden in der direkten Bundessteuer differenziert besteuert. Die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer bleibt mit entsprechend differenzierten Steuersätzen bestehen. Bei den unterschiedlichen Steuersätzen handelt es sich folglich um keine Steuervergünstigung.

<sup>35</sup> Allerdings erfolgt im Normalfall eine Meldung des Versicherers an die ESTV, womit die Besteuerung im Rahmen der direkten Bundessteuer sichergestellt werden soll ([IST 2005b](#), S. 14).



## Spielbankenabgabe

### Steuernorm:

Der Bund erhebt eine Abgabe auf den Bruttospielerträgen (Differenz zwischen Spieleinsätzen und ausbezahlten Spielgewinnen) der Spielbanken. Diese ist progressiv ausgestaltet mit einem Mindestsatz von 40 Prozent und einem Höchstsatz von 80 Prozent (IST 2005a, S. 11). Dies ist die Referenznorm. Gerechtfertigt sind reduzierte Sätze nur, wenn sie für die Erhebung einer Spielbankenabgabe durch den Kanton kompensieren oder die progressive Tarifstruktur widerspiegeln<sup>36</sup>. In allen anderen Fällen liegt eine Steuervergünstigung vor.

### **125 Reduktion während den ersten vier Betriebsjahren**

*Art. 41 Abs. 4 SBG: Der Abgabesatz kann während den ersten vier Betriebsjahren einer Spielbank bis auf 20 Prozent reduziert werden. Bei der Festlegung berücksichtigt der Bundesrat die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der einzelnen Spielbank. Eine Reduktion muss jährlich in Würdigung aller Umstände für die einzelnen oder für mehrere Spielbanken zusammen neu festgelegt werden.*

Die Reduktion stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **126 Für öffentliche Interessen verwendete Erträge**

*Art. 42 Abs. 1 SBG: Der Bundesrat kann für Kursäle den nach Artikel 41 festgelegten Abgabesatz um höchstens ein Viertel reduzieren, sofern die Erträge der Spielbank in wesentlichem Umfang für öffentliche Interessen der Region, namentlich zur Förderung kultureller Tätigkeiten, oder für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.*

Hier ist die Förderungsabsicht explizit. Die Reduktion stellt also eine Steuervergünstigung dar.

### **127 Vom Tourismus abhängige Standortregionen**

*Art. 42 Abs. 2 SBG: Ist die Standortregion des Kursaales wirtschaftlich von ausgeprägt saisonalem Tourismus abhängig, so kann der Bundesrat den Abgabesatz höchstens um ein Drittel reduzieren.*

Auch hier handelt es sich um eine Steuervergünstigung.

### **128 Kumulation der Gründe**

*Art. 42 Abs. 3 SBG: Bei Kumulation der beiden Reduktionsgründe kann er den Abgabesatz höchstens um die Hälfte reduzieren.*

Diese Regelung ergibt sich aus den beiden oben genannten. Es handelt sich auch hierbei um eine Steuervergünstigung.

<sup>36</sup> Eine Begründung für die progressive Tarifstruktur könnte darin liegen, dass die Abgabe auf den Bruttospielerträgen und damit vor Kosten erhoben wird. Falls steigende Skalenerträge auftreten, ermöglicht eine progressive Tarifstruktur eine gleichmässiger Beststeuerung des Gewinns.

### **129 Kompensation für Abgabenerhebung durch Kanton**

*Art. 43 Abs. 1 SBG: Der Bundesrat reduziert die Abgabe für Kursäle, soweit der Standortkanton für diese eine gleichartige Abgabe erhebt.*

Diese Regelung kompensiert für die Abgabenerhebung durch den Kanton und hat keinen Förderungscharakter. *Sie stellt deshalb keine Steuervergünstigung dar.*

## Wehrpflichtersatzabgabe

Die Militärdienst- bzw. zivile Ersatzdienstpflicht für jeden Schweizer ist in der Bundesverfassung verankert (Art. 59 BV). Art. 59 Abs. 2 BV sieht vor, dass der Militärdienst für Frauen freiwillig ist. Die Wehrpflichtersatzabgabe tritt an die Stelle einer nicht erbrachten Militär- oder Zivildienstleistung. Dienstpflichtige, die als untauglich eingestuft wurden oder ihre Dienstpflicht aufgrund anderer persönlicher Verhältnisse nicht erfüllen können, müssen die Abgabe entrichten<sup>37</sup>. Damit soll ein Opferausgleich erreicht werden. Zudem dient die Abgabe aber auch der Eindämmung missbräuchlicher Ausmusterungs-, Befreiungs- und Dispensationsbegehren (IST 2004c, S. 1). Im Folgenden wird der Opferausgleich zur Klassierung der Ausnahmen herangezogen. Gemäss Opferausgleich muss jede Person, die ihre Dienstpflicht nicht erfüllt, eine Ersatzabgabe entrichten. Dabei ist es irrelevant, aus welchem Grund der Dienst nicht geleistet wird. Die Erfüllung militärnaher Aufgaben wird jedoch als Substitut zum Militärdienst betrachtet.

Referenznorm ist die Opfersymmetrie für die Wehrpflichtigen (Opfergleichheit). Weil die Wehrpflicht nur für Männer gilt, stellt die Tatsache, dass Frauen keine Wehrpflichtersatzabgabe leisten müssen, keine Steuervergünstigung dar.

### 130 Behinderte

*Art. 4 Abs. 1 Bst. a WPEG: Von der Ersatzpflicht ist befreit, wer im Ersatzjahr wegen erheblicher körperlicher, geistiger oder psychischer Behinderung ein taxpflichtiges Einkommen erzielt, das nach nochmaligem Abzug von Versicherungsleistungen gemäss Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe c sowie von behinderungsbedingten Lebenshaltungskosten sein betriebsrechtliches Existenzminimum um nicht mehr als 100 Prozent übersteigt<sup>38</sup>.*

Gemeinsam ist Art. 4 Abs. 1 Bst a bis a<sup>ter</sup> WPEG das Vorhandensein einer erheblichen Behinderung als Grund für die Dienstuntauglichkeit. Aus welchem Grund die Dienstpflicht nicht erfüllt werden kann ist gemäss Opferausgleich irrelevant. Die Befreiung stellt deshalb eine Steuervergünstigung dar.

### 131 Gesundheitsschädigung durch Dienstleistung

*Art. 4 Abs. 1 Bst. b WPEG: Von der Ersatzpflicht ist befreit, wer im Ersatzjahr dienstuntauglich erklärt oder vom Dienst dispensiert worden ist, weil seine Gesundheit durch den Militär- oder Zivildienst geschädigt wurde.*

Wodurch eine Dienstuntauglichkeit verursacht wurde ist in diesem Zusammenhang irrelevant. Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

<sup>37</sup> Wer die Dienstpflicht zu einem späteren Zeitpunkt nachholt hat Anspruch auf Rückerstattung der Abgabe. Es wird jedoch kein Zins vergütet (IST 2004c, S. 11).

<sup>38</sup> Art. 4 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> und a<sup>ter</sup> halten fest, dass auch Personen, die wegen einer erheblichen Behinderung als dienstuntauglich gelten und Unterstützung der IV/UV beziehen bzw. eine der zu deren Bezug notwendigen Bedingungen erfüllen, von der Abgabe befreit sind.

### **132 Mitglieder der Bundesversammlung und militärisches Personal**

*Art. 4 Abs. 1 Bst. c WPEG: Von der Ersatzpflicht ist befreit, wer im Ersatzjahr als Mitglied der Bundesversammlung wegen Teilnahme an deren Sitzungen seinen Militär- oder Zivildienst nicht leisten konnte, zum militärischen Personal gehört oder nach der Militär- oder Zivildienstgesetzgebung von der persönlichen Dienstleistung befreit ist.*

In diesen Fällen handelt es sich um Personen, die entweder in ihrem Beruf Aufgaben der Armee erfüllen oder Mitglieder der Bundesversammlung sind. Diese Gruppen sind von der Dienstpflicht befreit, weil ihre Aufgaben im Beruf als Substitut zum Militärdienst oder als dem Landesinteresse dienend betrachtet werden ([IST 2004c](#), S. 4). Dagegen ist einzuwenden, dass jeder etwas Nützliches für das Land leistet (z.B. Landwirtschaft). Somit gehört die Ausnahme in die Zwischenkategorie.

### **133 Kriegsbetrieb**

*Art. 4 Abs. 2 WPEG: Von der Ersatzpflicht befreit ist ferner, unter Vorbehalt von Artikel 21 Absatz 2, wer im Ersatzjahr als Angehöriger eines im Kriegsbetrieb stehenden Betriebes während mindestens 30 Tagen dem Militärstrafrecht unterstellt ist.*

In diesem Fall kann die Berufsausübung als Substitut zum Militärdienst betrachtet werden. Deshalb stellt die Befreiung keine Steuervergünstigung dar.

## Tabaksteuer

### Steuernorm:

Die Tabaksteuer ist eine Lenkungssteuer. Ziel und somit auch Steuernorm ist die Reduktion des Tabakkonsums über eine höhere Besteuerung des Verbrauchs. Wenn Besteuerung des Tabakkonsums als Norm betrachtet wird, resultieren folgende Klassierungen der Ausnahmen.

#### **134 Zollfreie Tabakfabrikate**

*TStG Art. 5 Bst. a. und b. sowie TStV Art. 5: Tabakfabrikate, die gemäss der Zollgesetzgebung zollfrei sind, sind von der Tabaksteuer befreit.*

Die rein erhebungswirtschaftlich begründeten Ausnahmen stellen eine Steuervergünstigung dar.

#### **135 Tabakfabrikate nicht für den Verbrauch bestimmt**

*TStG Art. 5 Bst. c: Tabakfabrikate, die nicht für den Verbrauch bestimmt sind, sind von der Tabaksteuer befreit.*

Die Ausnahme ist steuersystematisch begründet und stellt somit keine Steuervergünstigung dar.

#### **136 Tabakfabrikate als Heilmittel**

*TStG Art. 5 Bst. d: Tabakfabrikate, die als Heilmittel registriert sind, sind von der Tabaksteuer befreit.*

Diese Ausnahme ist steuersystematisch begründet und stellt einen bewussten Verzicht auf die Lenkungssteuer dar. Die Ausnahme ist somit keine Steuervergünstigung.

## **Getränkesteuern**

Als Lenkungssteuer wäre die Referenznorm der Getränkesteuern einfach Franken pro Gramm Alkohol. Doch der Gesetzgeber ist von diesem Prinzip abgewichen. Deshalb ist die Frage der Referenznorm nicht einfach zu beantworten. Die gesundheitsschädliche Wirkung der höherprozentigen Getränke muss dem Gesetzgeber als relativ grösser erschienen sein.

Bei einer Referenznorm in Franken pro Gramm Alkohol könnten wir von einer Steuervergünstigung bei der Biersteuer sprechen. Die Absenz einer Weinsteuern würde ebenfalls eine Steuervergünstigung bedeuten (und dies auch unter alternativen Steuernormen, da es sich hier um eine Lenkungssteuer handelt).

Im Lichte der obigen Überlegungen werden die jeweiligen Getränkesteuern nachfolgend separat mit jeweils eigener Referenznorm behandelt.

## **Biersteuer<sup>39</sup>**

### Steuernorm:

Als Steuernorm gilt die Besteuerung des Bierkonsums.

### **137 Haustrunk**

*BRBGeSt Art. 2 Abs. 3 Bst. b. und c: Bier, das durch den Hersteller im eigenen Haushalt oder durch Personen, die mit der Bierherstellung beschäftigt sind, in den Herstellungsräumen konsumiert wird (sog. Haustrunk), ist von der Biersteuer befreit.*

*Diese erhebungswirtschaftlich begründete Ausnahme stellt eine Steuervergünstigung dar.*

### **138 Zollfreies Bier**

*Verwaltungspraxis: Bier, das gemäss der Zollgesetzgebung zollfrei ist, ist von der Biersteuer befreit.*

*Diese erhebungswirtschaftlich begründete Ausnahme stellt eine Steuervergünstigung dar.*

---

<sup>39</sup> Die Eidg. Getränkesteuer wird seit 1937 nur noch auf Bier erhoben.

## **Besteuerung gebrannter Wasser**

### Steuernorm:

Als Steuernorm gilt die Besteuerung des Konsums gebrannter Wasser.

### **139 Für Eigengebrauch**

*Alkoholgesetz Art.22 Abs. 2: Die Produktion gebrannter Wasser für Eigengebrauch (Hausbrennerei oder Brennauftrag), sind von der Besteuerung gebrannter Wasser befreit.*

Die erhebungswirtschaftlich begründete Steuerbefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **140 Reduzierter Satz für Kleinproduzenten**

*Alkoholgesetz Art.20 Abs. 1: Verminderter Steuersatz für Kleinproduzenten*

Der reduzierte Steuersatz fördert Kleinbetriebe und kann steuersystematisch nicht begründet werden. Der reduzierte Satz ist somit eine Steuervergünstigung.



## **Automobilsteuer**

Die Automobilsteuer wäre als Lenkungssteuer zu grob. Zur Lenkung wäre eine Brennstoffsteuer effektiver. Die Automobilsteuer kann als eine Sonderkonsumsteuer interpretiert werden und entspricht etwa einem Luxussatz der Mehrwertsteuer für Automobile. Somit könnte die Automobilsteuer an sich als negative Steuervergünstigung angesehen werden.

### Steuernorm:

Als Referenznorm wird hier aber die Besteuerung des Wertes (also im Prinzip die Steuer selbst) genommen.

### **141 Invalide**

*AstV Art. 1 Abs. 1 Bst. A Ziff. 2: Steuerbefreiung von Automobilen für Invalide, die wegen ihrer Behinderung darauf angewiesen sind.*

*Die Steuerbefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.*

### **142 Elektromobile**

*AstV Art. 1 Abs. 1 Bst. d: Steuerbefreiung von Elektromobilen*

*Die Steuerbefreiung von Elektromobilen stellt eine Steuervergünstigung dar.*

## Mineralölsteuer

### Steuernorm:

Historisch betrachtet stand der Lenkungscharakter nicht im Vordergrund.<sup>40</sup> Heute hat die Steuer Lenkungscharakter, indem die Reduktion der Schadstoffemission angestrebt wird. Steuernorm ist die Reduktion des Ölverbrauchs.

### **143 Prozessenergie, Proben, Verluste**

*MinöStG Art. 17 Abs. 1: Von der Steuer befreit sind: Waren, die als Proben zu Untersuchungszwecken verwendet werden; Waren, die vor Entstehung der Steuerforderung nachweislich durch höhere Gewalt, durch einen Unfall oder durch Fehlmanipulation untergegangen sind; die in Erdölraffinerien verbrauchte Prozessenergie; die in Erdölraffinerien entstandenen, nachgewiesenen Fabrikationsverluste und die in der Fackel verbrannten Gase; die in Steuerfreilagern durch Verdunstung entstandenen, nachgewiesenen Lagerverluste, sofern sie das übliche Mass nicht übersteigen.*

Die Steuerbefreiungen stellen eine Steuervergünstigung dar.

### **144 Treibstoff von Luftfahrzeugen**

*MinöStG Art. 17 Abs. 2: Der Bundesrat kann Treibstoffe ganz oder teilweise von der Steuer befreien, wenn sie: der Versorgung von Luftfahrzeugen im Linienverkehr dienen; der Versorgung von Luftfahrzeugen vor dem direkten Abflug ins Ausland dienen; als Betriebsmittel im Fahrzeugtank oder in einem Reservekanister eingeführt werden; in Pilot- und Demonstrationsanlagen aus erneuerbaren Rohstoffen gewonnen werden.*

Die Steuerbefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **145 Treibstoffe von konzessionierten Transportunternehmen**

*MinöStG Art. 17 Abs. 3: Treibstoffe, die durch die vom Bund konzessionierten Transportunternehmungen verwendet werden, sind ganz oder teilweise von der Steuer befreit.*

Die Steuerbefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **146 Rückerstattung für Land- und Forstwirtschaft sowie Berufsfischerei**

*MinöStG Art. 18 Abs. 2: Der Mineralölsteuerzuschlag (plus ein Teil der Mineralölsteuer) wird rückerstattet, wenn der Treibstoff für die Land- und Forstwirtschaft oder für die Berufsfischerei verwendet worden ist.*

Die Steuerbefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

<sup>40</sup> Die Mineralölsteuer wurde einmal zur Förderung des Kohlegebrauchs verwendet.

**147 Rückerstattung in Einzelfällen bei wirtschaftlicher Notwendigkeit oder allgemeinem Interesse**

*MinöStG Art. 18 Abs. 3: Das Eidg. Finanzdepartement kann die Rückerstattung der Steuer zulassen, wenn dafür eine wirtschaftliche Notwendigkeit nachgewiesen wird und die Ware zu einem im allgemeinen Interesse liegenden Zweck verwendet worden ist.*

*Die Rückerstattung stellt eine Steuervergünstigung dar.*

## **CO2-Abgabe**

### Steuernorm:

Die CO2-Abgabe ist eine Lenkungssteuer. Steuernorm ist die Reduktion der CO2-Emissionen.

### **148 Grossverbraucher im internationalen Wettbewerb**

*CO2-Gesetz Art. 9 Abs. 1: Wer grosse Mengen von fossilem Brenn- oder Treibstoff verbraucht oder wer durch die Einführung der CO2-Abgabe in seiner internationalen Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtigt würde, wird von der Abgabe befreit, wenn er sich dem Bund gegenüber verpflichtet, die CO2-Emissionen zu begrenzen.*

*Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.*

## Schwerverkehrsabgabe (LSVA)

### Steuernorm:

Ziel der Schwerverkehrsabgabe soll die Lenkung auf die Bahn oder Umfahrung der Schweiz durch den internationalen Transport sein. Ein Teil der Einnahmen aus der Abgabe wird denn auch zur Unterstützung des Bahntransports eingesetzt (sowie zum Ausgleich der ungedeckten Kosten des Strassenverkehrs). Doch das übergeordnete Ziel erscheint die Reduktion des CO<sub>2</sub>-Ausstosses in der Schweiz zu sein. Letzteres wird denn auch als Steuernorm genommen.

### **149 Militärkontrollschilder**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. a: Abgabebefreiung für Fahrzeuge mit Militärkontrollschildern.

Die Abgabebefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **150 Polizeifahrzeuge, Feuerwehr, Öl- und Chemiewehr sowie Ambulanzen**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. b: Fahrzeuge der Polizei, der Feuer-, Öl- und Chemiewehr sowie Ambulanzen sind von der Abgabe befreit.

Die Abgabebefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **151 Konzessionierte Transportunternehmen**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. c: Abgabebefreiung für Fahrzeuge von konzessionierten Transportunternehmen.

Die Abgabebefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar. Allerdings wird gemäss SVAV Art. 4 Abs. 1 Bst. b-e eine (reduzierte) pauschale Abgabe erhoben, welche das Ausmass der Steuervergünstigung senkt.

### **152 Landwirtschaftliche Fahrzeuge**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. d: Keine SVA für landwirtschaftliche Fahrzeuge.

Die Abgabebefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar. Allerdings wird gemäss SVAV Art. 4 Abs. 1 Bst. f eine (reduzierte) pauschale Abgabe erhoben, welche das Ausmass der Steuervergünstigung senkt.

### **153 Schweizerische Tagesschilder**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. e: Keine SVA für Fahrzeuge mit schweizerischen Tagesschildern.

Die Abgabebefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar. Allerdings wird gemäss SVAV Art. 4 Abs. 1 Bst. a-g eine (reduzierte) pauschale Abgabe erhoben, welche das Ausmass der Steuervergünstigung senkt.

#### **154 Schweizerische Händlerschilder**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. f: Keine SVA für nicht ordentlich immatrikulierte Fahrzeuge mit schweizerischen Händlerschildern.

Die Abgabebefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

#### **155 Schweizerische Ersatzfahrzeuge**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. g: Keine SVA für schweizerische Ersatzfahrzeuge, die der pauschalen Abgabebefreiung (Art. 4) unterliegen, wenn das zu ersetzende Fahrzeug der gleichen Art angehört.

Die Abgabebefreiung ist steuersystematisch begründet und stellt keine Steuervergünstigung dar.

#### **156 Fahrschulfahrzeuge für Fahrschulzwecke**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. h: Keine SVA für Fahrschulfahrzeuge, soweit sie ausschliesslich für Fahrschulzwecke eingesetzt und von einer registrierten Fahrschule immatrikuliert werden.

Die Abgabebefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

#### **157 Veteranenfahrzeuge mit Fahrzeugausweis**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. i: Keine SVA für Veteranenfahrzeuge, die im Fahrzeugausweis als solche bezeichnet sind.

Die Abgabebefreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

#### **158 Motorwagen mit elektrischem Antrieb**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. j: Keine SVA für Motorwagen mit elektrischem Antrieb.

Wenn Verlagerung des Transports auf die Schiene die Referenznorm gewesen wäre, würde diese Ausnahme eine Steuervergünstigung darstellen. Wenn Reduktion des CO<sub>2</sub>-Ausstosses als Referenznorm gilt, stellt die Ausnahme keine Steuervergünstigung dar. Über das Verursacherprinzip ist die Ausnahme nämlich steuersystematisch begründet: der CO<sub>2</sub>-Ausstoss wird ja schon reduziert (aber nur wenn die elektrische Energie nicht aus Kohlekraftwerken stammt).

#### **159 Wohnanhänger und Sachtransportanhänger für Schausteller und Zirkusse**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. k: Keine SVA für Wohnanhänger für Schausteller und Zirkusse sowie Sachtransportanhänger für Schausteller und Zirkusse, die ausschliesslich Schausteller- und Zirkusmaterial transportieren.

Diese Regelung betrifft eine Förderung von Kultur und stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **160 Raupenfahrzeuge**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. I: Keine SVA für Raupenfahrzeuge.

Die Abgabebefreiung ist eine Steuervergünstigung.

### **161 Transportachsen**

SVAV Art. 3 Abs. 1 Bst. m: Keine SVA für Transportachsen.

Diese Ausnahme ist steuersystematisch begründet und stellt somit keine Steuervergünstigung dar.

### **162 Humanitäre oder gemeinnützige Gründe**

SVAV Art. 3 Abs. 2: Die Zollverwaltung kann in begründeten Fällen, insbesondere mit Rücksicht auf staatsvertragliche Regelungen, aus humanitären Gründen oder für gemeinnützige nicht kommerzielle Fahrten, weitere Ausnahmen bewilligen.

Diese Ausnahme stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **163 Schwere Motorwagen für den Personentransport und Wohnanhänger sowie schwere Personenwagen**

SVAV Art. 4, Abs. 1, Bst. a: Günstigere pauschale Abgabebearhebung für schwere Motorwagen für den Personentransport und Wohnanhänger sowie schwere Personenwagen.

Die Reduktion der Abgabe stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **164 Gesellschaftswagen und Gelenkbusse**

SVAV Art. 4, Abs. 1, Bst. b-e: Günstigere pauschale Abgabebearhebung für Gesellschaftswagen und Gelenkbusse.

Die Reduktion der Abgabe stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **165 Motorkarren, Traktoren, Motorfahrzeuge für den Sachtransport bis 45 kmh sowie Motorfahrzeuge des Schausteller- und Zirkusgewerbes**

SVAV Art. 4, Abs. 1, Bst. f-g: Günstigere pauschale Abgabebearhebung für Motorkarren, Traktoren, Motorfahrzeuge für den Sachtransport mit einer Höchstgeschwindigkeit bis 45 km/h sowie Motorfahrzeuge des Schausteller- und Zirkusgewerbes, die ausschliesslich Schausteller- oder Zirkusmaterial transportieren oder der Abgabe nicht unterliegende Anhänger ziehen.

Die Reduktion der Abgabe stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **166 Fahrzeuge des öffentlichen Verkehrs**

SVAV Art. 7: Fahrzeuge des öffentlichen Verkehrs.

Die Sonderregelung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **167 Rückerstattungen UKV**

SVAV Art. 8-10: Rückerstattungen UKV (Unbegleiteter Kombiniertes Verkehr)

Die Rückerstattung für den UKV stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **168 Rückerstattungen Holz**

SVAV Art. 11: Rückerstattungen Holz

Die Sonderregelung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **169 Transport von offener Milch und landwirtschaftlichen Nutztieren**

SVAV Art. 12: Der Transport von offener Milch und landwirtschaftlichen Nutztieren

Die Sonderregelung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **170 Ausserverkehrsetzungen**

SVAV Art. 32: Rückerstattung bei Ausserverkehrsetzungen.

Die Rückerstattung ist steuersystematisch begründet und somit liegt keine Steuervergünstigung vor.

### **171 Auslandsfahrten**

SVAV Art. 33: Rückerstattung bei Auslandsfahrten.

Die Rückerstattung ist steuersystematisch begründet und stellt keine Steuervergünstigung dar.



## Nationalstrassenabgabe

### Steuernorm:

Für die **Nationalstrassenabgabe (Autobahnvignette)** finden sich rechtliche Grundlagen unter Ziffer 741.72 und 741.724 der Systematischen Sammlung des Bundesrechts. Als Steuernorm gilt, dass alle Motorfahrzeuge und Anhänger bis zu einem Gesamtgewicht von je 3,5 t, die auf Autobahnen und Autostrassen verkehren, diese Abgabe bezahlen müssen.

### **172 Militärkontrollschilder**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. a: Befreiung für Fahrzeuge mit Militärkontrollschildern.*

Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **173 Fahrzeuge**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. b: Fahrzeuge der Feuerwehr, der Polizei, und der Nationalstrassen-Unterhaltsdienste, Ambulanzen sowie Fahrzeuge des Zivilschutzes.*

Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **174 Fahrzeuge von zwischenstaatlichen Organisationen mit Sitzabkommen**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. c: Fahrzeuge von zwischenstaatlichen Organisationen mit Sitzabkommen.*

Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **175 Fahrzeuge mit schweizerischen Händlerschildern**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. d: Fahrzeuge mit schweizerischen Händlerschildern auf Fahrten an Werktagen.*

Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

### **176 Fahrzeuge ohne Kontrollschilder auf der Fahrt zu amtlichen Fahrzeugprüfungen**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. e: Fahrzeuge ohne Kontrollschilder auf der Fahrt zu amtlichen Fahrzeugprüfungen.*

Die Befreiung ist wohl steuersystematisch begründet und stellt somit keine Steuervergünstigung dar.

### **177 Fahrzeuge im Hilfeinsatz bei Bränden, Unfällen, Pannen, usw.**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. f: Fahrzeuge im Hilfeinsatz bei Bränden, Unfällen, Pannen usw.*

Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.

**178 Starre Anhänger**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. g: Starre Anhänger.*

*Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.*

**179 Leichte Sattelmotorfahrzeuge und leichte Sattelschlepper, auf denen die Schwerverkehrsabgabe erhoben wird**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. h: Leichte Sattelmotorfahrzeuge und leichte Sattelschlepper, auf denen die Schwerverkehrsabgabe erhoben wird.*

*Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.*

**180 Fahrzeuge auf Fahrten bei amtlichen Führerprüfungen**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. i: Fahrzeuge auf Fahrten bei amtlichen Führerprüfungen.*

*Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.*

**181 Ausländischen Regierungsfahrzeuge in offizieller Mission**

*NSAV Art. 3 Abs. 1 Bst. k: Ausländische Regierungsfahrzeuge in offizieller Mission.*

*Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.*

**182 Durch die OZD befristete Sistierung der Abgabepflicht auf Teilstrecken infolge von Katastrophen oder ausserordentlichen Verkehrssituationen**

*NSAV Art. 3 Abs. 2: Durch die OZD befristete Sistierung der Abgabepflicht auf Teilstrecken infolge von Katastrophen oder ausserordentlichen Verkehrssituationen.*

*Die Befreiung stellt eine Steuervergünstigung dar.*

## **Einfuhrzölle**

Einfuhrzölle bedeuten grundsätzlich eine Überbesteuerung (will heissen: negative Steuervergünstigung) und entsprechen keiner eigentlichen Steuernorm. Es wäre auch nicht im Sinne der WTO, Zölle als Norm zu handhaben. Die Einfuhrzölle werden somit nicht als Norm genommen – in diesem Sinne weichen wir hier ab von der allgemeinen Systematik der Studie. Ausnahmen sind folglich keine Steuervergünstigungen. Die Liste der Zollbefreiungen sei noch der Vollständigkeit wegen aufgeführt.

### **183 Gespendete Waren, Motorfahrzeuge für Invalide**

*ZG Art. 14 Ziff. 11: Zollbefreit sind Waren, die vom Ausland her Bedürftigen oder durch aussergewöhnliche Ereignisse Geschädigten oder Hilfswerken für solche Personen gespendet werden; Motorfahrzeuge für Invalide, die wegen ihrer Behinderung darauf angewiesen sind.*

*Die Befreiung stellt keine Steuervergünstigung dar.*

### **184 Kunstgegenstände für Unterricht, Sammlungsstücke zur öffentlichen Besichtigung**

*ZG Art. 14 Ziff. 14: Zollfreiheit für Kunstgegenstände für Unterricht und Sammlungsstücke zur öffentlichen Besichtigung.*

*Die Befreiung stellt keine Steuervergünstigung dar.*

### **185 Gegenstände für Unterricht und Forschung für öffentliche oder gemeinnützige Unterrichtsanstalten**

*ZG Art. 14 Ziff. 14: Zollfreiheit für Gegenstände für Unterricht und Forschung für öffentliche oder gemeinnützige Unterrichtsanstalten.*

*Die Befreiung stellt keine Steuervergünstigung dar.*

### **186 Instrumente/Apparate zur Untersuchung von Patienten in öffentlichen oder gemeinnützigen Spitälern oder Pflegeanstalten**

*ZG Art. 14 Ziff. 14: Zollfreiheit für Instrumente/Apparate zur Untersuchung von Patienten in öffentlichen oder gemeinnützigen Spitälern oder Pflegeanstalten.*

*Die Befreiung stellt keine Steuervergünstigung dar.*

### **187 Studien und Werke von Künstlern**

*ZG Art. 14 Ziff. 15: Zollfreiheit für Studien und Werke von Künstlern.*

*Die Befreiung stellt keine Steuervergünstigung dar.*