

Herausgegeben im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität Zürich von U. Babusiaux, W. Ernst, M. Senn und A. Thier

**Susanne Raas**

# **Die Entstehung der Besteuerung der juristischen Personen im Kanton Zürich und im Bund**

**Eine rechtshistorische Studie zur Besteuerung  
insbesondere der Kapitalgesellschaften  
von der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts  
bis zur Mitte des 20. Jahrhunderts**

Schulthess § 2012

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort und Dank</b> .....	<b>III</b>
<b>Inhaltsübersicht</b> .....	<b>V</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>VII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XIII</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>XIX</b>
1. Quellen.....	XIX
a. <i>Bund</i> .....	XIX
b. <i>Kanton Zürich</i> .....	XX
2. Sekundärliteratur.....	XXI
<b>Einleitung</b> .....	<b>1</b>
1. Gegenstand der Arbeit.....	1
2. Erwartungen.....	2
3. Aufbau.....	4
<b>Teil 1: Historische Grundlagen</b> .....	<b>5</b>
§ 1 Finanzierung von Gemeinwesen.....	5
A. <i>Wirtschaftliche Situation in der Schweiz</i> .....	5
I. Das 19. Jahrhundert.....	6
II. Das frühe 20. Jahrhundert.....	11
III. Der Erste Weltkrieg.....	12
IV. Die Zwischenkriegszeit.....	17
V. Finanzbedarf während des Zweiten Weltkrieges.....	20
1. <i>Anstieg des Finanzbedarfs</i> .....	20
2. <i>Die Kriegsgewinnsteuer</i> .....	20
3. <i>Das Wehropfer</i> .....	21
4. <i>Einführung der Wehrsteuer</i> .....	21
VI. Aussenpolitik und Wirtschaft.....	22
B. <i>Massnahmen zur Finanzierung von Gemeinwesen</i> .....	22
§ 2 Steuern als Finanzierungsquelle.....	27
A. <i>Generierung von Einnahmen zur Deckung von Ausgaben</i> .....	27
B. <i>Verhaltenslenkung mittels Steuern</i> .....	30
C. <i>Der soziale Aspekt</i> .....	32

<b>Teil 2: Von der juristischen Person zu deren Besteuerung im Bund und im Kanton Zürich .....</b>	<b>35</b>
§ 3 Definition der juristischen Person.....	35
A. <i>Theorie der juristischen Person</i> .....	35
I. Warum eine juristische Person? .....	36
1. <i>Juristische Personen als Fiktion (Fiktionstheorie)</i> ...	36
2. <i>Juristische Personen als reale (Verbands-)Person (Realitätstheorie)</i> .....	37
3. <i>Weitere Theorien</i> .....	37
II. Geschichte der juristischen Personen (insbesondere im Kanton Zürich).....	38
1. <i>Einleitung</i> .....	38
2. <i>Das privatrechtliche Gesetzbuch des Kantons Zürich</i> .....	40
a. <i>Entstehung und Bedeutung</i> .....	40
b. <i>Die Korporationen</i> .....	41
aa. <i>Staatliche und kirchliche Korporationen</i> .....	42
bb. <i>Rein privatrechtliche Korporationen</i> .....	42
(i) <i>Gemeinnütziger oder geselliger Zweck</i> .....	43
(ii) <i>Aktienverbindungen mit ökonomischer Zwecksetzung</i> .....	44
(iii) <i>Andere</i> .....	46
c. <i>Gesellschaftsformen</i> .....	46
aa. <i>Einfache Gesellschaft (§§ 1235-1257 PGB)</i> ...	46
bb. <i>Kollektivgesellschaft (§§ 1257-1328 PGB)</i> .....	47
cc. <i>Kommanditgesellschaft (§§ 1329-1341 PGB)</i> . 47	
dd. <i>Aktiengesellschaft (§§ 1342-1365 PGB)</i> .....	47
ee. <i>Die weiteren juristischen Personen</i> .....	48
3. <i>Das ZGB (inkl. OR)</i> .....	48
4. <i>Übernahme von deutschem Recht</i> .....	49
B. <i>Einfluss des Privatrechts auf das Steuerrecht</i> .....	50
I. <i>Definitionen der juristischen Person im Steuerrecht</i> .....	50
1. <i>Steuergesetz von 1870</i> .....	50
2. <i>Steuergesetz von 1917</i> .....	51
3. <i>Steuergesetz von 1951</i> .....	52
II. <i>Autonomie des Steuerrechts gegenüber dem Privatrecht</i> .....	52

§ 4 Die Aktiengesellschaft im zürcherischen Steuerrecht.....	52
A. <i>Allgemeines</i> .....	52
B. <i>Die juristische Person als Steuersubjekt</i> .....	56
I. Die theoretische Basis .....	56
1. <i>Vertragstheorie</i> .....	57
2. <i>Historisch-realistische Theorie</i> .....	58
II. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit .....	58
C. <i>Juristische Personen des öffentlichen Rechts</i> .....	60
D. <i>Beginn der Behandlung der Aktiengesellschaft als         Steuersubjekt im Bund</i> .....	61
§ 5 Von der Besteuerung gemäss den Bestimmungen über natürliche Personen zur Sonderbehandlung der juristi- schen Person im Steuerrecht.....	62
A. <i>Einkommen- und Vermögensteuer</i> .....	62
I. Allgemeines.....	62
II. Ungenügen dieser Besteuerungsart für Kapitalgesellschaften .....	63
1. <i>Einkommen oder Ertrag</i> .....	64
2. <i>Vermögen oder Kapital</i> .....	65
3. <i>Kritik an der Unterwerfung der Aktiengesellschaft                     unter die Einkommen- und Vermögensteuer</i> .....	66
III. Beibehaltung der Einkommen- und Vermögensteuer bei Personengesellschaften.....	70
1. <i>Kollektiv-, Kommandit- und einfache Gesell-                     schaften</i> .....	70
2. <i>Vereine und Stiftungen</i> .....	72
IV. Die Besteuerung der Genossenschaften als Beson- derheit.....	74
1. <i>Ertrag</i> .....	74
2. <i>Kapital</i> .....	76
B. <i>Ertrag- und Kapitalsteuer</i> .....	77
I. Allgemeines.....	77
II. Gründe für die Spezialbesteuerung .....	79
III. Ausgestaltung der Spezialbesteuerung.....	84
1. <i>Ertragssteuer und Gewinnsteuer</i> .....	84
2. <i>Kapitalsteuer</i> .....	86
§ 6 Einzelfragen.....	87

<i>A. Ausgaben, Abschreibungen, Rückstellungen und Schulden</i> .....	87
I. Betriebsausgaben.....	88
II. Abzugsfähigkeit der Steuern .....	92
III. Abschreibungen.....	93
IV. Rückstellungen.....	95
V. Reserven.....	95
VI. Schulden.....	95
VII. Noch nicht realisierte Gewinne, Agio, Rückkauf eigener Aktien, Verluste.....	96
<i>B. Zweigniederlassung und Geschäftsstelle</i> .....	98
<i>C. Verdeckte Gewinnausschüttung</i> .....	99
<i>D. Verrechnungspreise im Konzern</i> .....	100
<i>E. Deliktsfähigkeit der juristischen Person</i> .....	101
<i>F. Steuerumgehung</i> .....	103
I. Steueroptimierung .....	103
II. Praxis.....	105
<i>G. Doppelbesteuerung</i> .....	108
I. Bund .....	108
II. Kanton Zürich .....	111
III. Gemeinden .....	114
IV. Internationale Doppelbesteuerung .....	115
<i>H. Steuerabmachungen, Steuerabsprachen und Steuer- verträge</i> .....	115
<i>I. Steuerwettbewerb</i> .....	117
I. Erste Anzeichen eines Kapitalabflusses aufgrund höherer Steuern .....	117
II. Reaktionen auf den Abfluss von Kapital.....	118
III. Holdinggesellschaften als willkommene Steuer- zahler .....	121
IV. Massnahmen gegen die Steuerflucht.....	123
V. Folgen.....	125
<i>J. Kirchensteuern/Kultussteuern</i> .....	125
I. Rechtsprechung .....	125
II. Kritik an dieser Praxis.....	129
<i>K. Steuerbehörden und -organe im Kanton Zürich und im Bund</i> .....	130

I.	Kompetenzen.....	130
II.	Rechtsetzungsbehörden.....	131
III.	Einschätzungsbehörden.....	131
	1. <i>Finanzdirektion</i> .....	131
	2. <i>Kantonales Steueramt</i> .....	131
	3. <i>Gemeindesteueramt</i> .....	131
	4. <i>Steuerkommission</i> .....	132
	5. <i>Steuerkommissär</i> .....	133
IV.	Rechtsprechungsbehörden.....	133
	1. <i>Legislative</i> .....	133
	2. <i>Exekutive</i> .....	133
	a. <i>Regierungsrat, Verwaltung</i> .....	133
	b. <i>Bundesrat</i> .....	135
	3. <i>Rechtsprechungskompetenz der Exekutiv- und         Legislativbehörden</i> .....	135
	4. <i>Gerichte</i> .....	137
	a. <i>Rekurskommission</i> .....	137
	b. <i>Oberrekurskommission</i> .....	138
	c. <i>Obergericht</i> .....	138
	d. <i>Bundesgericht</i> .....	138
<b>Teil 3:</b>	<b>Gesellschaft und Gesellschafter</b> .....	<b>141</b>
§ 7	Zivilrechtliche oder wirtschaftliche Auslegung.....	141
	A. <i>Auslegungsfragen</i> .....	141
	B. <i>Zuteilung von Vermögensgegenständen zwischen         Aktiengesellschaft und Aktionär</i> .....	144
§ 8	Problem der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gesellschaft und Gesellschafter .....	145
	A. <i>Doppelbesteuerung oder wirtschaftliche Doppelbe-         lastung bei der Besteuerung von Gesellschaft und         Gesellschafter?</i> .....	145
	I. <i>Vermögensfähigkeit einer Gesellschaft</i> .....	147
	II. <i>Qualifikation der Besteuerung von Gesellschaft und             Gesellschafter als unzulässige Doppelbesteuerung</i> .....	147
	III. <i>Ansichten aus Lehre und Praxis</i> .....	148
	1. <i>Kanton Zürich</i> .....	148
	2. <i>Bund</i> .....	153
	B. <i>Die doppelte Belastung wird als Problem erkannt</i> .....	154

I.	Möglichkeiten der Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter .....	156
1.	<i>Alleinige Besteuerung des Gesellschafters</i> .....	156
2.	<i>Alleinige Besteuerung der Gesellschaft</i> .....	157
3.	<i>Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter</i> ..	160
4.	<i>Teilung der Steuer zwischen Gesellschaft und Gesellschafter</i> .....	161
5.	<i>Spezialsteuer für juristische Personen bzw. Kapitalgesellschaften</i> .....	161
II.	Frage nach der Verletzung verfassungsmässiger Rechte.....	162
C.	<i>Lösungsansätze</i> .....	163
I.	In der Gesetzgebung.....	163
1.	<i>Kanton Zürich</i> .....	163
2.	<i>Bund</i> .....	171
a.	Das Scheitern des Gesetzentwurfs betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung .....	171
b.	Die weitere Entwicklung .....	174
c.	Spezialbesteuerung.....	177
II.	In der Rechtsprechung.....	179
1.	<i>Eigenverantwortung des Gesellschafters, um eine für ihn günstige Besteuerung besorgt zu sein</i> .....	180
2.	<i>Die Rechtsprechung nimmt sich des Problems an</i> ..	181
D.	<i>Die Dreifachbelastung bei Beteiligungs- und Domizilgesellschaften</i> .....	190
I.	Gesellschaftsformen unter dem Begriff „ <i> Holding</i> “ .....	190
II.	Holdingsprivileg .....	190
1.	<i>Mehrfachbelastung als Grund für das Privileg</i> .....	190
2.	<i>Umsetzung der Privilegs</i> .....	192
a.	Bund .....	192
b.	Kanton Zürich .....	194
<b>Teil 4:</b>	<b>Zusammenfassung und Schlussfolgerungen</b> .....	<b>197</b>