



## **Steuergesetz, Teilrevision 2019 (StG Rev 19)** **Erläuternder Bericht zum Vernehmlassungsentwurf**

### **A. Ausgangslage**

#### **1. Einleitende Bemerkungen**

Das geltende Steuergesetz wurde per 1. Januar 2013 letztmals geändert. Seither sind viele bundesrechtliche Harmonisierungsvorschriften erlassen oder geändert worden. Diese bundesrechtlichen Vorgaben sind in die kantonale Gesetzgebung zu überführen. Aufgrund der Rechtsprechung sowie unter dem Aspekt der bundesrechtlich gebotenen vertikalen und horizontalen Harmonisierung sind weitere Bestimmungen des Steuergesetzes (StG; bGS 621.11) anzupassen. Dort wo der Kanton aufgrund seiner Tarifhoheit einen Handlungsspielraum hat, sind verschiedene Bestimmungen zu konkretisieren. Als indirekter Gegenvorschlag zur kantonalen Steuergerechtigkeitsinitiative sowie aufgrund der bundesrechtlichen Änderungen im Bereich der Aus- und Weiterbildungskosten sollen die Kinderabzüge neu gestaltet werden.

#### **a) Übergeordnete Bundesgesetzgebung**

Am 28. November 2014 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens. Mit diesem Bundesgesetz sollen namentlich der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung Rechnung getragen und die Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen beseitigt werden. Diese Vorgaben führen zu einer umfangreichen Anpassung der Quellensteuerbestimmungen (Art. 97 ff. StG). Das Parlament hat am 15. Dezember 2016 die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens angenommen und den endgültigen Gesetzestext verabschiedet. Nach heutigem Stand der Kenntnisse ist ein Inkrafttreten per 1. Januar 2020 zu erwarten.

Mit dem Bundesgesetz über die Neuregelung des Steuererlasses vom 20. Juni 2014 (Steuererlassgesetz) erhielten die Kantone die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen. Infolgedessen ist darauf zu achten, dass sich die diesbezüglichen gesetzlichen Grundlagen für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer soweit entsprechen (Vorgabe der vertikalen Harmonisierung), dass Doppelspurigkeiten sowie allfällig abweichende Beurteilungen vermieden werden können. Mit dem Steuererlassgesetz wurde die bis Ende 2015 bestehende Steuererlassverordnung des Bundes (SR 642.121) weitgehend ersetzt. Einzelne Regelungen, bei denen die Gesetzmässigkeit infolge der Regelung auf Verordnungsstufe teilweise in Frage gestellt wurde, werden neu im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) festgeschrieben und sollen dementsprechend ebenfalls auf kantonaler Ebene im Steuergesetz selbst festgehalten werden. Die neu auf Gesetzesstufe geregelten Bestimmungen entsprechen



den bisherigen Bestimmungen auf Verordnungsstufe sowie der Praxis und Rechtsprechung. Die in Art. 222 ff. E-StG angepassten Regelungen entsprechen den Bestimmungen des DBG (Art. 167 ff.).

Die Lotteriegewinnbesteuerung erfuhr per 1. Januar 2016 eine Neuregelung. Das Harmonisierungsrecht sieht neu eine Freigrenze für Gewinne und den Abzug der damit zusammenhängenden Kosten vor. Dem kantonalen Gesetzgeber bleibt vorbehalten, die Höhe der Freigrenze und der Einsatzkosten festzulegen.

Das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten schuf ebenfalls per 1. Januar 2016 eine Neuordnung, welche die bisherige Unterscheidung zwischen abzugsfähigen Weiterbildungs- und nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten aufgibt. Einzuführen ist ein allgemeiner und einheitlicher Abzug für Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, der nach oben hin durch den kantonalen Gesetzgeber zu begrenzen ist. Diese beiden Vorlagen mussten zwingend bis zum 1. Januar 2016 ins kantonale Recht überführt werden. Appenzell Ausserrhoden kam dieser Verpflichtung mit dem Erlass der vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz vom 15. Juni 2012 über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen vom 23. Juni 2015 (bGS 621.11.1) sowie der vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz vom 27. September 2013 über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten, ebenfalls vom 23. Juni 2015 (bGS 621.11.2), nach.

Des Weiteren wurde die Aufwandbesteuerung per 1. Januar 2016 an strengere Voraussetzungen geknüpft. Beim Wahlrecht der Kantone, ob sie die Besteuerung nach dem Aufwand ermöglichen wollen oder nicht, ist es nicht mehr möglich, wie bis anhin zwischen der Zuzugsperiode und den folgenden Steuerperioden zu unterscheiden. Das Wahlrecht gilt allgemein. Zudem sind die Verjährungsfristen im Steuerstrafrecht infolge des Bundesgesetzes über eine Anpassung des DBG und StHG (AS 2015, 779 ff.), welches am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist, an die Allgemeinen Bestimmungen des Strafrechts anzupassen. Die Besteuerung der Maklerprovision wird durch eine Änderung des DBG und StHG voraussichtlich per 1. Januar 2019 formell vereinheitlicht. Die steuerliche Behandlung von Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck wird mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen per 1. Januar 2019 ebenfalls vereinheitlicht. Diese Bestimmungen sind ins kantonale Recht zu überführen. Das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken wird am 1. Januar 2018 in Kraft treten. Die durch den Kanton zu bestimmende Freigrenze wird vom Regierungsrat mit einer vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung juristischer Personen mit ideellen Zwecken im Verlaufe des Jahres 2017 festgelegt werden müssen.

### b) Rechtsprechung des Bundesgerichts

Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Anpassungen bei der interkantonalen Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer, bei den Sozialabzügen im internationalen Verhältnis sowie bei den internationalen Steuerauscheidungen angebracht.

### c) Kantonaler Anpassungsbedarf

Schliesslich besteht ein Anpassungsbedarf, ohne dass hierfür bundesrechtliche Vorgaben bestehen. Unter dem Aspekt der Harmonisierung mit entsprechenden Regelungen im Bund und in den anderen Kantonen drängt sich die Änderung des Besteuerungszeitpunktes der Gratisaktien auf. Die Neugestaltung der Aus- und Weiterbildungskosten führt zur Anpassung bei den Kinderabzügen. Aus Datenschutzgründen und vor allem



wegen des zu schützenden Steuergeheimnisses soll das umfassende Einsichtsrecht der Gemeinde angepasst werden. Weitere Anpassungen erfolgen im Bereich der Grundstückgewinnsteuer, der Besteuerung juristischer Personen und des Steuerbezugs.

**2. Änderungsbedarf aufgrund bundesrechtlicher Vorgaben**

a) Aus- und Weiterbildungskosten

Im bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Recht waren die Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten abziehbar (Art. 26 Abs. 1 Bst. d DBG, Art. 9 Abs. 1 Satz 2 StHG; Art. 29 Abs. 1 Bst. d StG). Darunter fallen nach der Praxis einerseits die Kosten für mit dem gegenwärtigen Beruf im Zusammenhang stehende Weiterbildungen (Weiterbildung im engen Sinn) und andererseits die Kosten für durch äussere Umstände bedingte Umschulungen sowie für den beruflichen Wiedereinstieg. Da es sich dabei um einen Gewinnungskostenabzug handelt, war er – systematisch korrekt – betraglich nicht limitiert. Nicht abzugsfähig waren demgegenüber die Ausbildungskosten. Bei solchen Aufwendungen fehlt der notwendige Zusammenhang mit einem gegenwärtigen Beruf. Zu den Ausbildungskosten zählen neben den Kosten für die eigentliche Grundausbildung auch Aufwendungen für eine freiwillige Umschulung.

Die Unterscheidung zwischen abzugsfähigen Weiterbildungs- und nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten führte in der Praxis oft zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Der Bundesgesetzgeber hat deshalb mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten vom 27. September 2013 (BBI 2013, 7385; AS 2014, 1105) eine Neuordnung im DBG und StHG geschaffen, welche die entsprechende Unterscheidung aufgibt.

Mit den geänderten Gesetzesbestimmungen wird der bisherige Gewinnungskostenabzug durch einen allgemeinen Abzug für Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, ersetzt (Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG, Art. 9 Abs. 2 Bst. o StHG). Inskünftig sind somit auch Kosten für eine freiwillige Umschulung oder für einen Berufsaufstieg ohne Bezug zum gegenwärtigen Beruf abzugsfähig. Nach wie vor kein Abzug ist hingegen möglich für Kosten der Grundausbildung. Dazu gehören bis zum 20. Altersjahr alle Bildungsmassnahmen bis und mit der Sekundarstufe II. Darunter fallen die berufliche Grundausbildung mit Lehrabschluss, die gymnasiale Maturität und die Berufs- oder Fachmaturitäten. Nach dem 20. Altersjahr können weitere Ausbildungskosten geltend gemacht werden; ausgeschlossen bleiben aber auch hier die Aufwendungen für einen ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II. Gleiches gilt für Kosten, die nicht berufsorientiert sind, sondern der Liebhaberei (Hobby) oder der Selbstentfaltung dienen. Die nachfolgende Darstellung verschafft einen Überblick über die abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Bildungskosten:

abzugsfähige Kosten Aus- und Weiterbildung	Weiterbildung				
	Universitäre Hochschulen	Pädagogische Hochschulen	Fach- hochschulen	Höhere Berufsbildung	Tertiär
nicht abzugsfähige Kosten (erste) Grundausbildung	Maturitätsschulen		Berufsbildung		Sek II
	Sekundarstufe I Primarstufe Vorschule				



Bei der direkten Bundessteuer ist der Abzug für die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten auf Fr. 12'000 limitiert (Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG). Zwar sind die Kantone in der Festlegung der Limite frei (Art. 9 Abs. 2 Bst. o StHG). Der Einfachheit halber empfiehlt es sich aber, den Maximalabzug im kantonalen Recht gleich hoch wie bei der direkten Bundessteuer festzulegen. Der maximale Abzug von Fr. 12'000 gilt pro steuerpflichtige Person, so dass gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten maximal Fr. 24'000 geltend machen können.

Bedeutsam ist, dass keine betragsmässige Limite besteht, sofern der Arbeitgeber die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung vom Arbeitnehmer übernimmt. Aus der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber resultiert beim Arbeitnehmer kein steuerpflichtiges Einkommen (Art. 17 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG, Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG). Der Arbeitgeber kann jedoch die von ihm getragenen Kosten als geschäftsmässig begründete Aufwendungen von seinem selbständigen Erwerbseinkommen (Art. 27 Abs. 2 Bst. e DBG, Art. 10 Abs. 1 Bst. f StHG) bzw. vom Gewinn (Art. 59 Abs. 1 Bst. e DBG, Art. 25 Abs. 1 Bst. e StHG) in Abzug bringen. Diese bundesrechtlichen Vorgaben sind entsprechend im kantonalen Recht umzusetzen.

### b) Aufwandbesteuerung

Sowohl das DBG als auch das StHG sehen vor, dass ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz Wohnsitz haben, aber hier nicht erwerbstätig sind, auf der Grundlage ihres Lebensaufwands besteuert werden können. Es handelt sich hierbei um eine besondere Art der Einkommens- und Vermögensbemessung. Die Besteuerung nach dem Aufwand (auch Pauschalbesteuerung genannt) ist ein standortpolitisches Instrument mit volkswirtschaftlicher Bedeutung und langer Tradition.

Auf Bundesebene wurde in den vergangenen Jahren mit verschiedenen parlamentarischen Vorstössen die Verschärfung oder die Abschaffung der Aufwandbesteuerung gefordert. Diese Vorstösse wurden entweder abgelehnt oder ihnen wurde keine Folge gegeben (BBI 2011, 6026 f.). Der Bundesrat sprach sich aufgrund der volkswirtschaftlichen Bedeutung und der langen Tradition für eine Beibehaltung der Aufwandbesteuerung aus. Er hielt jedoch – wie von der Finanzdirektorenkonferenz (FDK) vorgeschlagen – eine Reform für notwendig (BBI 2011, 6021). Am 28. September 2012 verabschiedete die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand, das eine Verschärfung der Aufwandbesteuerung im DBG und StHG mit sich brachte (AS 2013, 779). Die Bestimmungen wurden auf den 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt.

In Appenzell Ausserrhoden verlangte die kantonale „Volksinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung – SchweizerInnen und AusländerInnen gleich behandeln!“ die Streichung von Art. 16 Abs. 2 StG, welcher besagte, dass wenn die Personen nach Abs. 1 das Schweizer Bürgerrecht nicht haben, diese weiterhin – nach Ablauf des Zuzugsjahres – das Recht auf Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand haben.

Mit der Zustimmung zur Volksinitiative anlässlich der Abstimmung vom 11. März 2012 wurde Abs. 2 gestrichen. Die Aufhebung von Art. 16 Abs. 2 StG wurde auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt. Seither konnte bei den Staats- und Gemeindesteuern eine Besteuerung nach dem Aufwand nur noch in der Zuzugsperiode gewährt werden. Bis zum 1. Januar 2014 (mit einer Übergangsregelung für die Kantone bis zum 31. Dezember 2015) bestand das Recht auf eine solche Besteuerung in der Zuzugsperiode schon aufgrund von Art. 6 Abs. 1 StHG.



Ob unter den neuen Voraussetzungen (gültig ab 1. Januar 2016) auch bei den kantonalen Steuern eine Besteuerung nach dem Aufwand zu gewähren ist, hat gemäss Art. 6 Abs. 1 StHG der kantonale Gesetzgeber zu entscheiden. Bei diesem Wahlrecht der Kantone, ob sie die Besteuerung nach dem Aufwand ermöglichen wollen oder nicht, kann nicht mehr zwischen der Zuzugsperiode und den folgenden Steuerperioden unterschieden werden. Das Wahlrecht dafür oder dagegen gilt allgemein. Damit ist Art. 16 StG vollständig aufzuheben.

### c) Verjährungsfristen im Steuerstrafrecht

Mit dem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB sind die Verjährungsfristen des Steuerstrafrechts abschliessend im DBG und StHG geregelt worden. Die Umwandlungsnorm von Art. 333 Abs. 6 StGB findet damit keine Anwendung mehr. Im Rahmen der vorliegenden Teilrevision werden die entsprechenden Bestimmungen des Steuergesetzes an das zwingende Bundesrecht angepasst.

### d) Maklerprovision

Am 17. Juni 2014 wurde die Motion Pelli „Besteuerung von Provisionen für Grundstücksvermittlungen im interkantonalen Verhältnis. Gleiche Regel für alle (13.3728)“ überwiesen. Mit der Motion wird der Bundesrat aufgefordert, Änderungen des DBG und des StHG vorzulegen, damit Erträge aus der Vermittlung von Grundstücken im Wohnsitzkanton der natürlichen Person beziehungsweise im Sitzkanton der juristischen Person besteuert werden können. Die Bundesgesetze sollen am 1. Januar 2019 in Kraft treten. Nach herrschender Lehre ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit hinsichtlich der Maklerprovision ein Rechtsversehen und sollte eigentlich nur im Abs. 2 der entsprechenden Artikel für Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz enthalten sein. Die Besteuerung der Maklerprovision im Kanton, in dem sich das vermittelte Grundstück befindet, soll nur noch im internationalen Verhältnis erfolgen.

### e) Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck

Die steuerliche Behandlung von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen bei Unternehmen ist weder im DBG noch im StHG explizit geregelt. Eine ausdrückliche Regelung besteht einzig für Steuerbussen, die nicht abzugsfähig sind. In der Lehre und Praxis ist die Frage umstritten.

Die Motion „Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen“, Motion 14.3450; Luginbühl, fordert eine Änderung des DBG und des StHG. Die Revision sieht vor, dass im In- und Ausland ausgesprochene Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Der Bundesrat beantragte die Annahme dieser Motion und hielt dazu im Bericht vom 12. September 2014 fest, dass es sich hierbei um eine Auslegungsfrage handelt. Aus Sicht des Bundesrates seien Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck bereits nach geltendem Recht steuerlich nicht abzugsfähig. Demgegenüber sind gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck als geschäftsmässig begründeter Aufwand abziehbar.

Die im Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vorgeschlagenen Regelungen, die Bussen, Geldstrafen sowie finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausschliessen, klären die im geltenden Recht umstrittene Frage. Sie tragen damit zur



Rechtssicherheit und einheitlichen Rechtsanwendung bei. Indem identische Regelungen im DBG und im StHG geschaffen werden, tragen sie auch zur vertikalen Steuerharmonisierung bei. Das Bundesgesetz soll am 1. Januar 2019 in Kraft treten. Die vorgeschlagenen gesetzlichen Regelungen entsprechen mehrheitlich der in Appenzell Ausserrhoden gehandhabten Praxis.

### f) Juristische Personen mit ideellen Zwecken

Mit Beschluss vom 20. März 2015 (BBI 2015, 2751) hat die Bundesversammlung nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrats vom 6. Juni 2014 (BBI 2014, 5369) entschieden, dass die Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht zu besteuern sind, wenn sie eine bestimmte Freigrenze nicht übersteigen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Mit Beschluss vom 15. August 2015 setzte der Bundesrat das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken per 1. Januar 2016 – mit einer zweijährigen Übergangsfrist für die Kantone – in Kraft.

Aufgrund der Vorgaben des StHG können die Kantone die Höhe der Freigrenze selbst festlegen. Im Sinne der vertikalen Harmonisierung und um unnötige Abweichungen gegenüber dem Bundesrecht zu vermeiden wird vorgeschlagen, dieselbe Höhe wie für die direkte Bundessteuer festzulegen.

Die durch den Kanton zu bestimmende Freigrenze wird vom Regierungsrat mit einer vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken im Verlaufe des Jahres 2017 festgelegt werden müssen.

### g) Steuererlass

Mit dem Bundesgesetz über eine Neuregelung des Steuererlasses (Steuererlassgesetz) wurde die bis Ende 2015 bestehende Steuererlassverordnung des Bundes (SR 642.121) weitgehend ersetzt. Einzelne Bestimmungen, bei denen die Gesetzmässigkeit infolge der Regelung „nur“ auf Verordnungsstufe teilweise in Frage gestellt wurde, werden neu im DBG festgeschrieben und sollen dementsprechend ebenfalls auf kantonaler Ebene im Steuergesetz selbst festgehalten werden. Zudem hat die Kantonale Steuerverwaltung per 1. Januar 2016 die Kompetenz erhalten, sämtliche Erlassgesuche für die direkte Bundessteuer zu beurteilen. Infolgedessen ist darauf zu achten, dass sich die diesbezüglichen gesetzlichen Grundlagen für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer soweit entsprechen (Vorgabe der vertikalen Harmonisierung), dass Doppelspurigkeiten sowie allfällig abweichende Beurteilungen desselben Sachverhaltes vermieden werden können.

Die neu auf Gesetzesstufe geregelten Bestimmungen entsprechen den bisherigen Bestimmungen auf Verordnungsstufe des Bundes sowie der Praxis und Rechtsprechung. Die in den Art. 222 ff. E-StG angepassten Regelungen entsprechen den Bestimmungen des DBG (Art. 167 ff.).

### h) Revision der Quellenbesteuerung

Die schweizerische Quellensteuerordnung wurde mit dem Inkrafttreten des DBG am 1. Januar 1995 und des StHG am 1. Januar 1993 vereinheitlicht. Vorher gab es nur im kantonalen Recht Quellensteuerordnungen, die sich zum Teil erheblich unterschieden. Mit der Steuergesetzrevision 2001 wurden die bundesrechtlichen Vorgaben in das kantonale Recht überführt.



Während Jahrzehnten hat das Bundesgericht die Sichtweise vertreten, dass das Quellensteuerverfahren für ausländische Arbeitnehmende sachlich vertretbar sei und grundsätzlich im Einklang mit dem verfassungsrechtlich verankerten Gebot der Rechtsgleichheit stehe. Wiederholt wurde jedoch darauf verwiesen, dass es bezüglich der konkreten Ausgestaltung nicht zu stossenden Ungleichheiten kommen dürfe. Wann systembedingte Ungleichheiten des Quellensteuerverfahrens eine stossende Bedeutung erhalten, hat das Bundesgericht bis in die jüngste Vergangenheit nie konkret ausführen müssen.

Mit Urteil vom 26. Januar 2010 überprüfte das höchste Gericht in einem Grundsatzentscheid die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (FZA). Zur Auslegung von FZA-Bestimmungen zog es die einschlägige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Arbeitnehmerfreizügigkeit heran. Diese ist nach Art. 16 Abs. 2 FZA vor dem Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung zwingend zu berücksichtigen. Dabei kam das Bundesgericht zum Schluss, dass das heutige Quellensteuerverfahren quellensteuerpflichtige Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, sowie quellensteuerpflichtige Personen ohne Wohnsitz in der Schweiz, die den Hauptteil ihres Gesamteinkommens in der Schweiz verdienen – sogenannte „Quasiansässige“ – diskriminieren kann, sofern aus der Anwendung der Quellensteuerregelungen eine Höherbelastung der quellensteuerpflichtigen Person resultiert. Ob eine solche Höherbelastung resultiert, ist von den betroffenen Personen darzulegen, da die kantonale Steuerverwaltung als Veranlagungsbehörde nicht über die notwendigen Angaben verfügt.

Auf der Basis dieses Entscheids erweist sich eine Anpassung im Bereich der schweizerischen Quellensteuerordnung als notwendig. Am 28. November 2014 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens. Mit diesem Bundesgesetz sollen namentlich der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung Rechnung getragen und die Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen beseitigt werden.

Um einerseits dieser Vorgabe zu entsprechen und andererseits den Mehraufwand beim Vollzug möglichst klein zu halten, werden namentlich folgende Änderungen vorgenommen:

- Ansässige steuerpflichtige Personen, deren Bruttoeinkommen einen bestimmten Betrag überschreitet, werden wie bis anhin von Amtes wegen nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt. Den Grenzbetrag wird das EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen festzulegen haben. Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung ist auch für ansässige Quellensteuerpflichtige vorgesehen, deren Bruttoeinkommen zwar den massgebenden Betrag nicht erreicht, die aber über steuerbare Einkünfte verfügen, welche nicht der Quellensteuer unterliegen. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern ist davon auch das steuerbare Vermögen betroffen. Damit wird die heutige, sogenannt ergänzende ordentliche Veranlagung durch das Verfahren der nachträglichen ordentlichen Veranlagung ersetzt.
- Alle übrigen ansässigen Quellensteuerpflichtigen können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Die Möglichkeit einer Tarifkorrektur entfällt inskünftig.



- Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Grossteil seiner weltweiten Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte des Ehegatten zu zählen sind, in der Schweiz erwirtschaftet und die damit in der Schweiz steuerbar sind, erfüllt die Voraussetzungen für die sog. Quasi-Ansässigkeit und kann ebenfalls eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Die konkreten Voraussetzungen hat das Eidg. Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit den Kantonen auf dem Verordnungsweg zu präzisieren.
- Ansässige quellensteuerpflichtige Personen, die der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegen oder eine solche beantragen, bleiben bis zum Ende der Quellensteuerpflicht in diesem System eingebunden. Quasi-ansässige quellensteuerpflichtige Personen bleiben dagegen in diesem System nicht eingebunden. Ihnen steht es frei, in den nachfolgenden Jahren wieder einen entsprechenden Antrag zu stellen oder darauf zu verzichten (jährliches Wahlrecht).

Die ergänzende ordentliche Veranlagung sowie die sogenannte Tarifkorrektur werden aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts bereits seit 1. Januar 2017 im Verfahren der nachträglichen ordentlichen Veranlagung erledigt (Art. 46 und 47 der Steuerverordnung). Diesbezüglich stellt die Änderung der Gesetzesartikel einen Nachvollzug bestehender Praxis dar.

Das Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens tritt voraussichtlich am 1. Januar 2020 in Kraft. Um parallele kantonale Gesetzgebungsverfahren zu vermeiden, werden die auf Bundesebene bereits beschlossenen Gesetzesänderungen in die laufende Gesetzesrevision integriert. Die Inkraftsetzung soll gleichzeitig mit der Bundesgesetzgebung erfolgen.

### i) Besteuerung Lotteriegewinne

Bis zum 31. Dezember 2015 waren Lotteriegewinne bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer vollumfänglich steuerbar. Eine Freigrenze gab es nicht. Eine solche bestand zwar bei der Verrechnungssteuer, indessen nur für Lotteriegewinne bis zur Höhe von Fr. 50. Damit ging ein relativ grosser administrativer Aufwand für die Lotterieveranstalter einher.

Um diesen Aufwand zu reduzieren, wurde mit dem Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen vom 15. Juni 2012 (AS 2012, 5977) neben dem Verrechnungssteuergesetz (VStG; SR 642.21) auch das DBG geändert. Neu sind einzelne Gewinne bis zu einem Betrag von Fr. 1'000 bei der direkten Bundessteuer steuerfrei (Art. 24 Bst. j, vgl. auch Art. 23 Bst. e DBG). Weiter sah der Bundesgesetzgeber vor, dass mit einem Gewinn zusammenhängende Einsatzkosten von pauschal 5 Prozent, höchstens jedoch Fr. 5'000, abzugsfähig sind (Art. 33 Abs. 4 DBG). Eine entsprechende Neuregelung der Lotteriegewinnbesteuerung erfuhr auch das Harmonisierungsrecht (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14); es überlässt es jedoch den Kantonen, die Höhe der Freigrenze und des Einsatzkostenabzuges festzulegen (Art. 7 Abs. 4 Bst. m und Art. 9 Abs. 2 Bst. n StHG). Es erscheint sinnvoll, die Freigrenze und den Einsatzkostenabzug auf kantonaler Ebene gleich hoch wie im Recht der direkten Bundessteuer festzulegen, andernfalls wird das Deklarations- und Veranlagungsverfahren unnötig erschwert. Die damit verbundenen Steuerausfälle fallen nicht ins Gewicht.



### 3. Kantonaler Änderungsbedarf

#### a) Gratisaktien

Das Recht der direkten Bundessteuer erwähnt beim Einkommen aus beweglichem Vermögen unter den geldwerten Vorteilen ausdrücklich die Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Sie werden demnach bei der Ausgabe steuerlich erfasst. Dies gründet auf der Überlegung, dass bei einer späteren Kapitalherabsetzung oder Liquidation der Gratisnennwert als Kapitalrückzahlung zu betrachten ist und deshalb nicht mehr besteuert werden kann. Die gleiche Regelung wie im Bund kennen mittlerweile 21 Kantone. Im Gegensatz dazu werden im StG die Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen in der Bestimmung, welche die Steuerbarkeit der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen anordnet (Art. 23 Abs. 1 lit. c), nicht speziell erwähnt. Dies stellt kein gesetzgeberisches Versehen dar. Der kantonale Gesetzgeber hat anlässlich der Totalrevision von 2001 bewusst darauf verzichtet, eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, welche die Besteuerung der Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen bei der Ausgabe vorsieht. Der steuerliche Zugriff erfolgt erst im Zeitpunkt der Kapitalrückzahlung (Kapitalherabsetzung oder Liquidation). Dogmatisch hat dies durchaus seine Berechtigung, bleibt doch bei der Erhöhung von nominellem Grundkapital mittels Umwandlung von Gewinnvortrag oder Reserven der Eigenkapitalbestand unverändert, so dass die Gesellschaft nicht entreichert wird. Wenn jedoch bei der ausgebenden Gesellschaft nichts abfließt, kann beim Anteilsinhaber grundsätzlich auch kein Wertzufluss in Form eines geldwerten Vorteils vorliegen (so das St.Galler Verwaltungsgericht in einem Entscheid vom 5. Dezember 1989, in: SGE 1989 Nr. 12).

Trotz dieser dogmatischen Bedenken sprechen Gründe der Praktikabilität für eine Besteuerung der Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen schon bei der Ausgabe. Eine Gleichschaltung mit der Bundeslösung führt zunächst einmal zu einer Vereinfachung von Deklaration und Veranlagung. Die vertikale und zugleich horizontale Harmonisierung dient aber auch der Vermeidung von Steuerausfällen: So führt die unter dem geltenden Recht bestehende steuerfreie Ausgabe von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu einer doppelten Nichtbesteuerung, wenn entweder der Anteilsinhaber seinen Wohnsitz in einen Kanton verlegt, welcher der Bundeslösung folgt, oder die Anteile an eine Person verkauft werden, die bereits in einem solchen Kanton wohnt. Des Weiteren kommt es vor, dass bei der späteren Liquidation oder Kapitalherabsetzung eine Besteuerung unterbleibt, weil in der Praxis häufig gar nicht mehr eruiert werden kann, wer das Kapital ursprünglich aufgebracht hat. Schliesslich geht Steuersubstrat auch dann verloren, wenn Anteile mit gratis liberiertem Nennwert ins Geschäftsvermögen – also an eine juristische Person oder eine selbständig erwerbende Person – verkauft werden; dies führt zu einem Übergang ins Buchwertprinzip, wonach die Differenz zwischen Erlös und Buchwert der Besteuerung unterliegt, so dass der Nennwert der Anteile für die Besteuerung unerheblich ist.

Aus den genannten Gründen drängt sich eine Angleichung des kantonalen Rechts an die entsprechende Regelung im DBG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c) auf. Damit aber eine Besteuerung von Gratiskapital möglich bleibt, das bis zum Inkrafttreten dieser Bestimmung ausgegeben wurde, bedarf es einer entsprechenden Übergangsbestimmung (Art. 285c E-StG).

Mit der Umstellung der Besteuerung von Gratisliberierungen bei der Kapitalrückzahlung auf die Besteuerung bei der Ausgabe können Mehreinnahmen resultieren. Deren Höhe lässt sich jedoch nicht beziffern, da es weder in der Steuererklärung noch in der Veranlagung eine Position für „Gratiskapital“, sondern nur eine Position für „Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben“ und eine für Einkünfte aus „Beteiligungen“ gibt.



### b) Kinderabzug

Sinn und Zweck des Kinderabzuges ist die steuerliche Berücksichtigung der sittlichen und vor allem der rechtlichen Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern. Damit soll der verminderten Leistungsfähigkeit infolge der „Kinderkosten“ Rechnung getragen werden. Steuerlich berücksichtigt werden lediglich die finanziellen Kosten der Eltern.

Nach Art. 277 Abs. 2 ZGB sind die Eltern auch nach der Mündigkeit des Kindes verpflichtet, bis zum ordentlichen Abschluss einer angemessenen Ausbildung für dessen Unterhalt aufzukommen, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden kann. Der Kinderabzug kann daher auch für volljährige Kinder in Ausbildung beansprucht werden. Der Kinderabzug soll als Sozialabzug den zwingenden und nicht den hypothetischen Familienlasten Rechnung tragen. Das Erfordernis, dass die steuerpflichtige Person für den Unterhalt des Kindes sorgt, ist aus steuerrechtlicher Sicht erfüllt, wenn sie Beiträge von mehr als 50 Prozent an den Unterhalt des Kindes leisten muss. Der Kinderabzug für volljährige Kinder wird aber nur zugelassen, wenn diese im massgebenden Zeitpunkt tatsächlich auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen waren bzw. sind oder anders ausgedrückt, wenn diese unterstützungsbedürftig sind. Erzielen die Kinder eigenes Einkommen oder verfügen sie über ein beträchtliches Vermögen, das ihnen den selbständigen Lebensunterhalt ermöglicht, kann von den Eltern kein Kinderabzug mehr beansprucht werden. Unterstützen die Eltern das Kind weiterhin auf freiwilliger Basis, sind dies im Regelfall periodische Schenkungen, welche im Einkommenssteuerrecht unbeachtlich sind.

Das Obergericht von Appenzell Ausserrhoden hat festgehalten, dass die Voraussetzung des „Angewiesen seins“ im Steuergesetz zu wenig klar aus dem Gesetzestext ersichtlich sei (OV5 14 28). Infolge dessen wird Art. 38 Abs. 1 lit. a um den Passus „das Kind auf den Unterhalt angewiesen ist“ ergänzt. Die direkte Bundessteuer kennt dieselbe Regelung ebenfalls seit langem. Die Praxis von Appenzell Ausserrhoden stimmt mit dieser Regelung seit jeher überein. Das Obergericht kam im oben erwähnten Urteil zum Ergebnis, dass trotz finanzieller Unabhängigkeit des volljährigen Kindes den Eltern der Kinderabzug zusteht, weil die Eltern sich in noch besseren finanziellen Verhältnissen befinden als das Kind selber. Zivilrechtlich sei bei einer Prüfung der Unterhaltspflicht davon auszugehen, dass aufgrund der dort vorliegenden Situation die Eltern Unterhalt zahlen müssten, wenn das Kind klagen würde. Ein dementsprechendes zivilrechtliches Urteil lag nicht vor. Der vorhandene freie Entscheid der Eltern bzw. die vorhandene freie Dispositionsmöglichkeit der Eltern, ob sie dem Kind Geldleistungen erbringen wollen oder nicht, wurde nicht berücksichtigt. Die Umsetzung der vom Obergericht neu verlangten Feststellung einer hypothetischen Unterhaltspflicht im Sinne eines Zivilrichters durch die Steuerbehörden ist im Massenverfahren nicht möglich.

Bis Ende 2015 waren Ausbildungskosten aufgrund der StHG-Bestimmungen steuerlich nicht abzugsfähig. Um einen Teil der anfallenden Ausbildungskosten berücksichtigen zu können, wurden diese als variabler Teil in den Kinderabzug integriert. Mit der Einführung der Abzugsmöglichkeit der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (als allgemeiner Abzug) können diese Kosten als Teil des Kinderabzugs wegfallen. Neu soll der Kinderabzug zweistufig ausgestaltet werden. Für jedes minderjährige Kind unter der elterlichen Sorge und Obhut gilt ein allgemeiner Abzug von Fr. 6'500. Befindet sich das Kind unter der elterlichen Sorge und Obhut nach dem vollendeten 15. Altersjahr (Abschluss Oberstufe) weiterhin in Ausbildung – was der Regelfall ist – und für volljährige Kinder in beruflicher oder schulischer Ausbildung erhöht sich der Kinderabzug auf Fr. 10'000. Die Erhöhung beruht auf der Überlegung, dass in diesen Fällen davon ausgegangen werden kann,



dass die Sekundarstufe I abgeschlossen ist und in der Folge mit allfälligen Zusatzaufwendungen für die Sekundarstufe II (z.B. Absolvierung einer Lehre oder der Besuch einer Maturitätsschule) zu rechnen ist. Befindet sich das Kind in der tertiären Ausbildung und verfügt es über keine oder ungenügende eigene Mittel, um den eigenen Unterhalt selbständig bestreiten zu können, steht den Eltern weiterhin der Kinderabzug bis höchstens zur Vollendung des 26. Altersjahres des Kindes in der Höhe von Fr. 10'000 zu.

Betrachtet man die Dauer von rund 20 bis 26 Jahren, in welcher Kinderabzüge geltend gemacht werden können, kann man feststellen, dass über die Gesamtdauer der Kinderabzugsmöglichkeit rund 97 Prozent der Familien mit Kindern, die einen Kinderabzug geltend machen, profitieren werden. Nur in der Konstellation einer Tertiärausbildung mit zwingendem auswärtigen Aufenthalt und gleichzeitig notwendigen hohen Kosten, welche weder vom Kind selber noch durch Stipendien abgegolten werden, muss gegenüber der heutigen Situation ein Minderabzug in Kauf genommen werden (rund 3 Prozent der Fälle mit Kinderabzug; Beilage 4). Davon betroffen sind im Regelfall Familien in überdurchschnittlichen Einkommensverhältnissen.

### c) übrige Sozialabzüge

Das Bundesgericht hat am 23. Dezember 2013 entschieden, dass die Regelung des Kantons Thurgau, welche besagt, dass im internationalen Verhältnis nur den in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Personen die Sozialabzüge gewährt werden, weder gegen Bundesrecht noch gegen das Staatsvertragsrecht bzw. das Diskriminierungsverbot verstösst. Die Regelung stelle weder auf die Staatsangehörigkeit ab, noch liegen gleiche Verhältnisse vor. Da der Sozialabzug in die kantonale Hoheit fällt, kann auch nicht geltend gemacht werden, die direkte Bundessteuer kenne keine solche Regelung. Diese Regelung des Kantons Thurgau soll für Appenzell Ausserrhoden übernommen werden.

### d) Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten

Gestützt auf Art. 161 ff. StG bzw. Art. 24 ff. DBG treffen die steuerpflichtigen Personen umfassende Auskunftspflichten gegenüber der Veranlagungsbehörde. Letztere kann überdies eine Untersuchung der Geschäftsbücher anordnen, Augenscheine vornehmen, Gutachten von Sachverständigen einholen und die Bekanntgabe aller für eine richtige Veranlagung erforderlichen Angaben verlangen. Darüber hinaus sind Dritte gegenüber der steuerpflichtigen Person zur Ausstellung schriftlicher Bescheinigungen verpflichtet. Die Steuerbehörde kann diese direkt vom Dritten einfordern, wenn sie die steuerpflichtige Person trotz Aufforderung nicht vorlegt. Die Verweigerung der verlangten Auskünfte steht im Übrigen unter Strafe (vgl. Art. 242 StG bzw. Art. 174 DBG).

Die vorstehend zitierten Gesetzesbestimmungen gehen sehr weit und verschaffen der Steuerbehörde umfangreiche Kenntnisse über die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, die für eine ordnungsgemässe Veranlagung notwendig sind. Wenn der Staat so weit geht, muss er auch ein sehr hohes Interesse des Bürgers an der Geheimhaltung dieser umfassenden Unterlagen und Auskünfte anerkennen, denn je umfassender die steuerpflichtige Person ihre Verhältnisse offenbaren muss, desto schwerer wiegt ihr Interesse an der Geheimhaltung dieser Informationen. Der Bürger, der zu einer umfassenden Auskunftserteilung verpflichtet wird, muss sich darauf verlassen können, dass alles, was der Staat sich von ihm vorlegen lässt oder bei ihm ausforscht, der Bürger aber lieber für sich behalten oder nur Vertrauten offenbaren würde, über den erklärten Verwendungszweck hinaus keinerlei Verwendung findet. Das Steuergeheimnis als Aspekt



des Amtsgeheimnisses ist deshalb notwendiges Korrelat der steuerlichen Offenbarungspflicht (M. Weber, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, Zürich 1982, S. 139 m.H.).

Die mit dem Vollzug des StG betrauten Personen sind zur Geheimhaltung verpflichtet. Es gilt der Grundsatz, dass über Tatsachen, die in Ausübung des Amtes bekannt werden und über Verhandlungen innerhalb der Steuerbehörden Stillschweigen zu wahren ist und Dritten der Einblick in die amtlichen Akten zu verweigern ist. Die entsprechenden Grundlagen finden sich in Art. 153 Abs. 1 StG, in Art. 39 Abs. 1 StHG und in Art. 110 DBG. Das Verletzen der Geheimhaltungspflicht ist gemäss Art. 320 StGB (SR 311) strafbar. Die Verpflichtung zur Geheimhaltung gilt auch gegenüber anderen Behörden und Gerichten. Andere Gerichts- und Verwaltungsbehörden haben daher grundsätzlich keinen Anspruch auf Amtshilfe gegenüber der Steuerverwaltung.

Nach Art. 110 Abs. 2 DBG und Art. 39 Abs. 1 StHG ist eine Auskunft zulässig, soweit eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht oder im kantonalen Recht gegeben ist. Nach Art. 153 Abs. 3 StG können Organe der öffentlichen Verwaltung und der Rechtspflege Auskünfte aus den Steuerakten erhalten, sofern sie ein begründetes Interesse nachweisen können.

Ein begründetes Interesse ist gegeben, wenn die Organe zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben eine Auskunft benötigen und keine überwiegend öffentlichen oder persönlichkeitsrechtlichen Schutzinteressen entgegenstehen. Ein überwiegend öffentliches Interesse besteht dann, wenn die Auskunft aus den Steuerakten im Einzelfall höher gewichtet wird als die Geheimhaltung der Daten der einzelnen steuerpflichtigen Person. Bei der Auskunft ist zudem die Verhältnismässigkeit zu beachten, welche besagt, dass die Auskunft nicht weiter geht, als für die Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben nötig.

Bei jeder Auskunft muss daher abgeklärt werden, ob die Voraussetzungen für eine Bekanntgabe der Daten aus den Steuerakten erfüllt sind. Bei standardisierten Auskünften kann eine Interessenabwägung einmal vorgenommen werden. Wird zu Gunsten der Auskunftserteilung entschieden, können gleich gelagerte Fälle analog behandelt werden. Für solche, häufig wiederkehrenden Fälle ermächtigt das Departement Finanzen die Kantonale Steuerverwaltung, generell eine Auskunft zu erteilen (Art. 57a der Steuerverordnung).

Mit der Totalrevision des Steuergesetzes per 1. Januar 2001 wurden die Gemeindesteuerämter aufgehoben und der Bezug der Staats- und Gemeindesteuern bei der Kantonalen Steuerverwaltung zentralisiert. Im Gegenzug erhielten die Gemeinden ein umfassendes Einsichtsrecht in sämtliche Steuerakten (Veranlagungsunterlagen, Eröffnung einer Veranlagung, Einspracherecht, Erlass- und Strafverfahren). Damit stehen den Gemeinden dieselben Rechte zu wie der Kantonalen Steuerverwaltung bzw. der steuerpflichtigen Person, ohne dass die Gemeinden diese Detaildaten für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigen. Sämtliche Arbeiten im Zusammenhang mit der Veranlagung der Steuererklärung werden durch die Kantonale Steuerverwaltung entsprechend der gesetzlichen Vorgaben wahrgenommen. Die materielle Kontrolle der Steuerveranlagungen erfolgt durch die Eidg. Steuerverwaltung sowie der verwaltungsinternen Kontrolle.

Unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses und des Datenschutzes wird deshalb vorgeschlagen, dieses umfassende Einsichtsrecht der Gemeinden einzugrenzen und die Herausgabe von Steuerdaten analog dem Verhältnis zu den übrigen Organen der öffentlichen Verwaltung nach Art. 153 Abs. 3 StG zu regeln. Davon betroffen sind die Art. 157, 170, 171, 177, 180, 188, 223, 224, 233, 261 und 263 StG. Das Anhörungsrecht der Gemeinden bei Steuererleichterungen gemäss Art. 17 und Art. 67 StG wird beibehalten.



### **B. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen**

#### **Art. 3 E-StG–Steuerfuss**

Die Besteuerung aller juristischen Personen soll beim Gewinn – analog der bestehenden Regelung in Bezug auf die Gewinnbesteuerung bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – gesamthaft erfolgen. Die fixe Gesamtsteuerbelastung soll somit auf sämtliche juristische Personen auf dem Gewinn ausgeweitet werden. Dies erfordert Anpassungen in den Art. 3, 83, 84 und 85.

Nachdem bei den juristischen Personen in der Gewinnbesteuerung keine Unterscheidung mehr zwischen den verschiedenen Formen vorgenommen wird, ist Abs. 2 anzupassen.

#### **Art. 5 E-StG – II. Wirtschaftliche Zugehörigkeit**

Die Umsetzung der StHG-Änderung betreffend Besteuerung der „Mäklerprovision“ erfordert eine Ergänzung von Abs. 1 um lit. c sowie eine Änderung von Abs. 2 lit. d.

Die Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit der natürlichen Personen werden dahingehend geändert, dass nur von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland erzielte Mäklerprovisionen im Kanton besteuert werden, in dem das vermittelte Grundstück liegt. Das Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit für natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Belegenheitskanton des Grundstücks, auf dem sie eine Mäklerprovision erzielen, wird aufgehoben. Die Mäklerprovisionen von Personen mit Wohnsitz in der Schweiz werden zukünftig an deren schweizerischem Wohnsitz, unabhängig vom Kanton, in dem das Grundstück liegt, besteuert. Diese Regelung entspricht der bereits bis anhin von den Kantonen praktizierten Handhabung.

Natürliche Personen werden gemäss Art. 4 Abs. 1 StHG bzw. Art. 5 Abs. 1 StG in dem Kanton besteuert, in dem das gehandelte Grundstück liegt (sog. wirtschaftliche Zugehörigkeit). Diese Regelung wird auch nach der Revision beibehalten, sodass die mit Grundstücken handelnden natürlichen Personen weiterhin im Kanton, in dem das Grundstück liegt, steuerpflichtig werden. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit ergibt sich in diesen Fällen bereits aus dem Eigentum an den gehandelten Grundstücken.

Abs. 1 von Art. 5 StG ist auf alle natürlichen Personen anwendbar, die nicht in Appenzell Ausserrhoden ihr primäres Steuerdomizil haben (ausserkantonale und im Ausland wohnhafte). Abs. 2 ist nur auf natürliche Personen anwendbar, die ihr primäres Steuerdomizil im Ausland haben.

#### **Art. 6 E-StG – III. Umfang der Steuerpflicht**

Unterhält eine steuerpflichtige Person zu zwei oder mehreren Kantonen wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen, kann aufgrund der kantonalen Souveränität das gleiche Steuersubjekt für das gleiche Steuerobjekt in der Schweiz mehrmals besteuert werden. Diese steuerliche Mehrfachbelastung oder mit anderen Worten, die interkantonale Doppelbesteuerung, muss von Verfassung wegen vermieden werden. Das Bundesgericht hat die entsprechenden gesetzvertretenden Kollisionsregeln entwickelt, die als Bundesrecht für die kantonalen Steuerbehörden verbindlich sind.



Im Bereich des internationalen Steuerrechts gilt der Grundsatz, dass das StHG bzw. das kantonale Gesetz nur anwendbar ist, soweit es den Doppelbesteuerungsabkommen nicht widerspricht. Enthält das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen für einen bestimmten Sachverhalt keine Regelung, ist ausschliesslich auf das innerstaatliche Recht abzustellen.

Nach bestehendem Art. 6 Abs. 1 StG, 2. Satz, wird eine Betriebsstätte im Ausland – mit entsprechender Ausscheidung – angenommen, wenn eine Personengesellschaft eine Tätigkeit entfaltet, die hauptsächlich bzw. überwiegend auslandbezogene Geschäfte (sog. Ausland-Ausland-Geschäfte) betraf. Diese Bestimmung führte zu einer steuerlichen Privilegierung natürlicher Personen analog der Domizilgesellschaft. Die Rechtfertigung dieser Privilegierung liegt darin, dass derartige Unternehmen die schweizerische Infrastruktur nur geringfügig belasten. Diese Bestimmung wurde seit ihrer Inkraftsetzung nie zur Anwendung gebracht und widerspricht zudem den internationalen Vorgaben. Sie wird dementsprechend aufgehoben.

### **Art. 7 E-StG – IV. Steuerauscheidung**

Mit der Steuergesetzrevision 2008 wurde aus Abs. 1 die Ergänzung „und zum Ausland“ gestrichen, da die St. Galler Gerichte entschieden hatten, dass bei einer solchen Regelung die gesamte Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot inkl. Gesamtverlustverrechnung auch im Verhältnis zum Ausland anzuwenden sei. Die Bemessungsgrundlage wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen aufgrund der sich entwickelnden Rechtsprechung im Verhältnis zum Ausland weiterhin nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung festgelegt. Demzufolge ist der Passus „und zum Ausland“ wieder einzufügen und die Anwendung gleichzeitig auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen einzuschränken. Für steuerpflichtige Personen mit steuerrechtlichem (Wohn-)sitz oder Aufenthalt im Ausland gilt Abs. 2.

Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke für steuerpflichtige Personen mit Hauptsteuerdomizil im Ausland erfolgt im Verhältnis zum Ausland objektmässig, d.h. gestützt auf separate Buchhaltungsergebnisse oder falls eine getrennte Buchhaltung fehlt (z.B. Liegenschaften) mittels Zuweisung der Erträge und den darauf entfallenden Aufwendungen. Einer Betriebsstätte oder einem Geschäftsbetrieb werden diejenigen Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Diese Ausschreibungsmethode verstösst nicht gegen das Diskriminierungsverbot (StE 2006 A 31.2 Nr. 7). Die Steuerberechnung für steuerpflichtige Personen mit Hauptsteuerdomizil im Ausland richtet sich nach Art. 8 Abs. 2 E-StG.

Gemäss Abs. 3 können Verluste aus ausländischen Betriebsstätten von einer steuerpflichtigen Person mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz, d.h. das Hauptsteuerdomizil befindet sich in der Schweiz, mit inländischen Gewinnen provisorisch verrechnet werden. Verzeichnet die ausländische Betriebsstätte in den folgenden Jahren Gewinne, so sind diese im Ausmass früher übernommener Verluste im Kanton steuerbar. Verluste aus ausländischen Liegenschaften können nur dann berücksichtigt werden, wenn im betreffenden Land auch eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die Aufwandüberschüsse der ausländischen Liegenschaften werden zum ausgewiesenen Ergebnis hinzugerechnet. Art. 7 Abs. 3 StG bezieht sich nur auf ausländische Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Liegenschaften von Personen, welche in der Schweiz unbeschränkt



steuerpflichtig sind. Die im Kanton steuerbaren Werte werden gemäss Art. 8 Abs. 1 zu dem Steuersatz besteuert, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht.

### **Art. 8 E-StG – V. Steuerberechnung bei anteiliger Steuerpflicht**

Art. 8 Abs. 1 StG wird um den Vorbehalt von Abs. 2 in Bezug auf Personen mit ausländischen Hauptsteuermozil ergänzt. Art. 8 Abs. 2 E-StG entspricht der geltenden Regelung von Art. 4 StV. Um Transparenz in der Unterscheidung zwischen interkantonaler und internationaler Ausscheidung zu schaffen, sollen die Bestimmungen der StV in das StG überführt werden.

Bei bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit zur Schweiz (sekundäre Steuerpflicht mit ausländischem Hauptsteuermozil) aufgrund von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Grundstücken gilt der Progressionsvorbehalt nicht. Im Unterschied zu den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen sollen bei bloss beschränkter Steuerpflicht Auslandverluste nicht satzbestimmend berücksichtigt werden, während im umgekehrten Fall dafür positive Auslandeinkommen ebenfalls nicht zu berücksichtigen sind. Dies entspricht einer verfassungskonformen Auslegung von Art. 8 Abs. 2 E-StG. Dies führt dazu, dass bei steuerpflichtigen Personen, die in der Schweiz nur über Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke verfügen, bei Auslandverlusten zwar mindestens der Steuersatz zur Anwendung gelangt, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen entspricht, dass dieser Steuersatz aber auch nicht erhöht wird, wenn im Ausland Gewinne erzielt werden. Gegen diese Betrachtungsweise kann auch nicht eingewendet werden, dass Art. 8 Abs. 1 etwas anderes verlange. Art. 8 Abs. 1 bezieht sich auf interkantonale Verhältnisse. Ebenso untersagt Art. 127 Abs. 3 BV lediglich die interkantonale Doppelbesteuerung. Die Ausscheidung zum Ausland erfolgt objektmässig (Art. 7 Abs. 2 E-StG). Aus Schweizer Sicht würde sich eine Nichtbesteuerung der schweizerischen Einkommen und Vermögen bei einem weltweit erzielten negativen Einkommen nur aufdrängen, wenn die betreffenden ausländischen Staaten Gegenrecht hielten, was aber nicht der Fall ist (StE 2005 A 31.2 Nr. 5).

### **Art. 16 StG – XI. Besteuerung nach dem Aufwand**

In Appenzell Ausserrhoden verlangte die kantonale „Volksinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung – SchweizerInnen und AusländerInnen gleich behandeln!“ die Streichung von Art. 16 Abs. 2 StG, welcher besagte, dass wenn die Personen nach Abs. 1 das Schweizer Bürgerrecht nicht haben, diese weiterhin – nach Ablauf des Zuzugsjahres – das Recht auf Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand haben. Mit der Zustimmung zur Initiative wurde Abs. 2 gestrichen. Die Aufhebung von Art. 16 Abs. 2 StG wurde auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt. Seither kann bei den Staats- und Gemeindesteuern eine Besteuerung nach dem Aufwand nur noch in der Zuzugsperiode gewährt werden. Bis zum 1. Januar 2014 (mit einer Übergangsregelung für die Kantone bis zum 31. Dezember 2015) bestand auf kantonaler Ebene das Recht auf eine solche Besteuerung in der Zuzugsperiode aufgrund von Art. 6 Abs. 1 StHG.

Mit dem Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 28. September 2012 (AS 2013 779) wurden die Vorgaben im DBG und StHG für die Besteuerung nach dem Aufwand teilweise neu geregelt:

- Im Gegensatz zu Art. 14 DBG (alt) und Art 6 StHG (alt) wird nicht mehr zwischen der Zuzugsperiode und den auf den Zuzug folgenden Steuerperioden unterschieden.



- Bei der direkten Bundessteuer haben natürliche Personen gemäss Art. 14 Abs. 1 DBG (neu) sowohl in der Zuzugsperiode als auch den folgenden Perioden das Recht, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie nunmehr:
  - nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
  - erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig sind; und
  - in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

Ob unter diesen Voraussetzungen auch bei den kantonalen Steuern eine Besteuerung nach dem Aufwand zu gewähren ist, hat gemäss Art. 6 Abs. 1 StHG (neu) der kantonale Gesetzgeber zu entscheiden. Beim Wahlrecht der Kantone, ob sie die Besteuerung nach dem Aufwand einführen wollen oder nicht, ist es nicht mehr möglich, zwischen der Zuzugsperiode und den folgenden Steuerperioden zu unterscheiden. Das Wahlrecht gilt allgemein. Oder anders ausgedrückt: Wenn die Kantone keine Besteuerung nach dem Aufwand vorsehen, so gilt dies ab 1. Januar 2016 auch für die Zuzugsperiode.

Mit der Annahme der kantonalen „Volksinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung – SchweizerInnen und AusländerInnen gleich behandeln!“ wurde zwar nur Abs. 2 von Art. 16 StG aufgehoben. Nach dem Gesagten liegt es auf der Hand, dass sich die Initiative nur deshalb auf die Aufhebung von Art. 16 Abs. 2 StG beschränkte, weil zu diesem Zeitpunkt Art. 6 Abs. 1 StHG in der Zuzugsperiode einen bundesrechtlichen Anspruch auf eine Besteuerung nach dem Aufwand gewährte. Nachdem Art. 6 StHG neu nunmehr keine solche besondere Regelung mehr vorsieht, drängt sich nach dem Gesagten auf, auch die Abs. 1, 3 und 4 von Art. 16 StG ersatzlos aufzuheben. Damit wird den neuen bundesrechtlichen Vorgaben Rechnung getragen.

Seit der Abschaffung von Art. 16 Abs. 2 StG per 01.01.2013 wurde die Regelung für die Zuzugsperiode nie in Anspruch genommen und kann – aufgrund der bundesrechtlichen Vorgaben – seit dem 01.01.2016 auch nicht mehr in Anspruch genommen werden.

### **Art. 20 E-StG – 2. Unselbständige Erwerbstätigkeit**

Auf Verlangen einer Motion der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben hat der Bundesrat eine Vorlage zur Erweiterung der Abzugsmöglichkeit von berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten erarbeitet (BBI 2011 2607), welche im September 2013 vom Parlament genehmigt wurde.

Die Neuregelung im Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (BBI 2013 7385) sieht vor, dass nebst den bereits heute abzugsfähigen Kosten neu auch die Kosten für die freiwillige berufliche Umschulung, den Wiedereinstieg und für den Berufsaufstieg abzugsfähig sein sollen. Darüber hinaus sollen die vom Arbeitgeber übernommenen derartigen Kosten, unabhängig von der Höhe, keine steuerbaren Einkünfte beim Arbeitnehmer darstellen und beim Arbeitgeber selber immer als geschäftsmässig begründete Aufwendungen gelten. Die Kosten der Erstausbildung bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II (Maturität, Abschluss Berufslehre) sollen weiterhin nicht abzugsfähig sein. Diese Kosten sind in Appenzell Ausserrhoden im Kinderabzug integriert. Für die vom Arbeitnehmer getragenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten musste auf kantonaler Ebene eine Limite eingeführt werden. Für die direkte Bundessteuer wurde diese auf Fr. 12'000 pro Jahr festgelegt. Der Bundesrat hat mit Beschluss vom 16. April 2014 das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten auf den 1. Januar 2016 – ohne eine zusätzliche Anpassungsfrist für die Kantone – in Kraft gesetzt. Appenzell Ausserrhoden führte diese Bestimmungen mit der vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz



vom 27. September 2013 über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten vom 23. Juni 2015 per 1. Januar 2016 ein. Diese Bestimmungen sind nun in das ordentliche Recht zu überführen.

Die Umsetzung der bundesrechtlichen Vorgaben erfordert Anpassungen in den Art. 20, 29, 30, 35, 37 und 70 StG.

### **Art. 21 E-StG – 3. Selbständige Erwerbstätigkeit / a) Grundsatz**

Gewinne aus Verkäufen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken wurden bei der Einkommenssteuer privilegiert behandelt. Im Jahr 2011 begrenzte das Bundesgericht den Umfang dieser Privilegierung auf Grundstücke, welche dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) unterstellt sind, um es in Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts zu bringen. Die Veräusserungsgewinne anderer Grundstücke, die aus dem Anlagevermögen von land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben stammen, werden seither mit der Einkommenssteuer erfasst. Dies gilt namentlich für Veräusserungsgewinne aus Baulandreserven sowie Kleingrundstücke.

Die Motion "Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken" vom 14. März 2012 (Mo 12.3172; Müller Leo) fordert den Begriff der "land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke" im Steuerrecht so zu definieren, wie es der Besteuerungspraxis vor dem Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32) entspricht. Baulandgrundstücke im Anlagevermögen landwirtschaftlicher Betriebe wurden bis zu diesem Entscheid des Bundesgerichts als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke privilegiert besteuert. Die Motion beauftragte den Bundesrat, dem Parlament eine entsprechende Änderung von StHG und DBG vorzulegen. Der Bundesrat kam dieser Aufforderung mit der Vorlage des Bundesgesetzes über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke nach (16.031). Der Nationalrat fügte dem noch die rückwirkende Anwendung dieser Bestimmung auf alle noch offenen Fälle hinzu. Das Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke soll (frühestens) am 01.01.2018 in Kraft treten.

Da lediglich Landreserven, welche die Kriterien des BGBB nicht erfüllen (vor allem Baulandreserven) davon betroffen sind, muss in der Folge die Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Steuergesetz abweichend zum BGBB definiert werden. Nachdem mit der Umsetzung dieser Bundesvorlage zudem das Rückwirkungsverbot missachtet wird, ist zusätzlich eine Übergangsbestimmung einzuführen (Art. 285e E-StG).

Die Einführung dieses Bundesgesetzes ist im heutigen Zeitpunkt noch umstritten. Im Verlaufe des Jahres 2017 ist eine Entscheidung des eidgenössischen Parlamentes zu erwarten.

### **Art. 23 E-StG – 4. Bewegliches Vermögen**

Das Recht der direkten Bundessteuer erwähnt beim Einkommen aus beweglichem Vermögen unter den geldwerten Vorteilen ausdrücklich die Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Sie werden demnach bei der Ausgabe steuerlich erfasst. Dies gründet auf der Überlegung, dass bei einer späteren Kapitalherabsetzung oder Liquidation der Gratisnennwert als Kapitalrückzahlung zu betrachten ist und deshalb nicht mehr besteuert werden kann. Die gleiche Regelung wie im Bund kennen mittlerweile 21 Kantone. Im Gegensatz dazu werden im StG die Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen in der Bestimmung, welche



die Steuerbarkeit der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen anordnet (Art. 23 Abs. 1 lit. c StG), nicht speziell erwähnt. Dies stellt kein gesetzgeberisches Versehen dar. Der kantonale Gesetzgeber hat anlässlich der Totalrevision von 2001 bewusst darauf verzichtet, eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, welche die Besteuerung der Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen bei der Ausgabe vorsieht. Der steuerliche Zugriff erfolgt erst im Zeitpunkt der Kapitalrückzahlung (Kapitalherabsetzung oder Liquidation).

Eine Gleichschaltung mit der Bundeslösung führt zunächst einmal zu einer Vereinfachung von Deklaration und Veranlagung. Die vertikale und zugleich horizontale Harmonisierung dient aber auch der Vermeidung von Steuerausfällen: So führt die unter dem geltenden Recht bestehende steuerfreie Ausgabe von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu einer doppelten Nichtbesteuerung, wenn entweder der Anteilinhaber seinen Wohnsitz in einen Kanton verlegt, welcher der Bundeslösung folgt, oder die Anteile an eine Person verkauft werden, die bereits in einem solchen Kanton wohnt. Des Weiteren kommt es vor, dass bei der späteren Liquidation oder Kapitalherabsetzung eine Besteuerung unterbleibt, weil in der Praxis häufig gar nicht mehr eruiert werden kann, wer das Kapital ursprünglich aufgebracht hat. Schliesslich geht Steuersubstrat auch dann verloren, wenn Anteile mit gratis liberiertem Nennwert ins Geschäftsvermögen – also an eine juristische Person oder eine selbständig erwerbende Person – verkauft werden; dies führt zu einem Übergang ins Buchwertprinzip, wonach die Differenz zwischen Erlös und Buchwert der Besteuerung unterliegt, so dass der Nennwert der Anteile für die Besteuerung unerheblich ist.

Die Umstellung des Zeitpunkts der Besteuerung der Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen bei der Kapitalrückzahlung auf die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausgabe führt zur Anpassung von Art. 23 Abs. 1 lit. c und erfordert eine Übergangsbestimmung (Art. 285c E-StG).

### **Art. 26 E-StG – 7. Übrige Einkünfte**

Durch das Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen, in Kraft seit 1. Januar 2014 (AS 2012 5977, BBl 2011 6517 6543), wurde auf Bundesebene im Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) und dem DBG eine Freigrenze von 1'000 Franken eingeführt. Das bedeutet, dass auf einem Gewinn aus einer Lotterie oder lotterieähnlichen Veranstaltung bis zu 1'000 Franken keine Verrechnungssteuer erhoben wird und keine direkte Bundessteuer geschuldet ist. Die Kantone haben aufgrund der Bestimmungen im StHG eine Übergangsfrist bis 1. Januar 2016, um die gleichen Bestimmungen einzuführen. Die Höhe des Freibetrages, des prozentualen Abzuges der Einsatzkosten und den maximalen Abzug können die Kantone aufgrund der Tarifautonomie selber festlegen.

Appenzell Ausserrhoden setzte diese Bestimmungen mit der vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz vom 15. Juni 2012 über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen vom 23. Juni 2015 auf den 1. Januar 2016 in Kraft. Diese Bestimmungen sind nun in das ordentliche Recht zu überführen. Die bundesrechtlichen Vorgaben erfordern Anpassungen der Art. 26, 27 und 35 StG.

Um der vertikalen Harmonisierung Rechnung zu tragen, wird vorgeschlagen, die gleiche Freigrenze bei den einzelnen Gewinnen in der Höhe von Fr. 1'000. – analog DBG und VStG – einzuführen.



### **Art. 27 E-StG – II. Steuerfreie Einkünfte**

Siehe Kommentar zu Art. 26 E-StG. Gemäss Art. 19 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Die steuerfreien Einkünfte sind im Steuergesetz abschliessend aufgezählt und sind demzufolge um die Gewinne aus einer Lotterie oder lotterieähnlichen Veranstaltung bis Fr. 1'000 zu ergänzen. Die Statuierung der Steuerfreiheit der Gewinne aus einer Lotterie bis zu einem Betrag von Fr. 1'000 stellt das Gegenstück zur Besteuerung (erst) ab Fr. 1'000 (Art. 26 lit. e) dar. Die explizite Aufzählung dient zudem der Transparenz und Klarstellung.

### **Art. 29 E-StG – 2. Unselbständige Erwerbstätigkeit**

In Art. 29 StG werden die aufgrund ihres Gewinnungskostencharakters abziehbaren Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit aufgezählt. Dazu gehörten die – unter lit. d aufgeführten – mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten.

Darunter fallen nach der Praxis einerseits die Kosten für mit dem gegenwärtigen Beruf im Zusammenhang stehende Weiterbildungen und andererseits die Kosten für durch äussere Umstände bedingte Umschulungen sowie für den beruflichen Wiedereinstieg. Da es sich dabei um einen Gewinnungskostenabzug handelte, war er – systematisch korrekt – betraglich nicht limitiert.

Nicht abzugsfähig waren demgegenüber die Ausbildungskosten. Bei solchen Aufwendungen fehlt der notwendige Zusammenhang mit einem gegenwärtigen Beruf. Zu den Ausbildungskosten zählen neben den Kosten für die eigentliche Grund- bzw. Erstausbildung auch Aufwendungen für eine freiwillige Umschulung. Die Unterscheidung zwischen abzugsfähigen Weiterbildungs- und nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten führte in der Praxis bisweilen zu Abgrenzungsschwierigkeiten.

Neu werden die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten, einschliesslich Umschulungskosten und den im bestehenden lit. f geregelten Wiedereinstiegskosten, gemäss bundesrechtlicher Vorgabe als allgemeiner Abzug in Art. 35 StG geregelt. Aus diesem Grund ist Art. 29 Abs. 1 lit. c zu ergänzen sowie lit. d und lit. f aufzuheben.

### **Art. 30 E-StG – 3. Selbständige Erwerbstätigkeit / a) Allgemeines**

Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten (Abs. 2 lit. e und lit. g)

Abs. 2 lit. e) entspricht Art. 10 Abs. 1 Bst. f StHG und Art. 27 Abs. 2 Bst. e DBG. Art. 30 StG zählt verschiedene Arten von geschäfts- oder berufsmässig begründeten und verbuchten Kosten auf, die bei selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. bei Personenunternehmen anfallen. Neu werden auch die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals – unabhängig von deren Höhe – als geschäftsmässig begründet zum Abzug zugelassen. Die Aus- und Weiterbildung der selbständig erwerbenden Person selber muss dabei aber im Zusammenhang mit ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit stehen, damit geschäftsmässig begründeter Aufwand vorliegt. Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten ohne Bezug zur selbständigen Erwerbstätigkeit können bei Erfüllen der notwendigen Voraussetzungen auch von selbständig erwerbenden Personen unter den allgemeinen Abzügen (Art. 35 lit. I E-StG) geltend gemacht



werden. Bildungslehrgänge, die der Liebhaberei oder der Selbstentfaltung dienen, sind nicht abzugsfähig. Solche Bildungslehrgänge sind nie berufsorientiert.

Die in Abs. 2 lit. g erwähnten Kosten für die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit (Wiedereinstiegskosten) sind ab dem 1. Januar 2016 im Abzug für die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten enthalten; lit. g ist somit aufzuheben.

Steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Abs. 2 lit. i und Abs. 3)

Die im Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vorgeschlagenen Regelungen, die Bussen, Geldstrafen sowie finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausschliessen, klären eine im geltenden Recht umstrittene Frage. Sie tragen damit zur Rechtssicherheit und einheitlichen Rechtsanwendung bei. Indem identische Regelungen im DBG und im StHG geschaffen werden, tragen sie auch zur vertikalen und horizontalen Steuerharmonisierung bei. Das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen soll am 1. Januar 2019 in Kraft treten.

Die vorgeschlagenen gesetzlichen Regelungen entsprechen mehrheitlich der in Appenzell Ausserrhoden bereits gehandhabten Praxis. Eine analoge Anpassung der gesetzlichen Bestimmungen erfolgt in Art. 70 in Bezug auf die juristischen Personen.

Der exemplarischen Aufzählung geschäftsmässig begründeter Kosten bzw. Aufwendungen in Abs. 2 werden die gewinnabschöpfenden Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben, hinzugefügt. Gewinnabschöpfende Sanktionen bezwecken nicht eine Sühne, sondern die Korrektur eines durch Rechtsverletzung entstandenen Zustandes. Der – entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – vormals besteuerte Gewinn wird als steuerlicher Ausgleich im Umfang der Gewinnabschöpfung aufwandseitig zum Abzug zugelassen. Die Gewinnabschöpfung korrigiert auch allfällige durch das unrechtmässige Verhalten erzielte Wettbewerbsvorteile. Bei gemischten Sanktionen ist der gewinnabschöpfende Anteil zum Abzug zugelassen. Die steuerpflichtige Person trägt gemäss geltendem Recht die Beweislast für steuermindernde Tatsachen. Ist die steuerpflichtige Person nicht in der Lage nachzuweisen, dass die verfügte Sanktion eine gewinnabschöpfende Komponente enthält, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. In diesem Fall gilt die gesamte Sanktion steuerlich als nicht abziehbar. Kann die steuerpflichtige Person zwar nachweisen, dass eine Sanktion teilweise eine Gewinnabschöpfung bezweckt, deren Umfang aber nicht bestimmen, so obliegt es der Veranlagungsbehörde diesen zu schätzen.

In Abs. 3 lit. a fällt die Ergänzung „an schweizerische oder fremde Amtsträger“ weg, da Zahlungen von Bestechungsgeldern auch an Privatpersonen nicht abzugsfähig sein sollen. Am 30. April 2014 verabschiedete der Bundesrat eine Botschaft zur Änderung des Strafgesetzbuchs (StGB), wonach die Bestechung von Privatpersonen inskünftig nach StGB bestraft werden soll. Unter anderem soll die Privatbestechung von Amtes wegen verfolgt werden. Zudem soll die Strafbarkeit der Privatbestechung von der heute geltenden Voraussetzung der Wettbewerbsverzerrung entbunden werden. Mit anderen Worten soll die Strafbarkeit – im Gegensatz zum geltenden Recht – auch dann vorliegen, wenn eine klassische Konkurrenzsituation fehlt.

Weder das DBG noch das StHG enthalten eine ausdrückliche Regelung betreffend Aufwendungen, die in weiterem Zusammenhang mit Straftaten stehen (Art. 30 Abs. 3 lit. b und Art. 70 Abs. 3 lit. b E-StG). Ausgehend von der Umschreibung des Bundesgerichts zum geschäftsmässig begründeten Aufwand sind Aufwendungen



dann geschäftsmässig begründet, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Geschäftstätigkeit und der Aufwendung besteht. Ob die Sachlichkeit der Aufwendung gegeben ist, wird mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt. Aufwendungen, die im Hinblick auf eine Straftat getätigt oder als Entgelt für die Begehung einer Straftat bezahlt werden, genügen diesen Anforderungen nicht. Die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen ist bereits nach geltendem Recht grundsätzlich zu verneinen.

Bussen und Geldstrafen des StGB und des Nebenstrafrechts sind gesetzlich vorgesehene Strafen. Sie werden aufgrund einer persönlichen Verfehlung verfügt und haben den Zweck, das begangene Unrecht auszugleichen. Entsprechend dem Schuldprinzip sollen sie den Täter persönlich treffen und richten sich nach dessen Verschulden. Indem Bussen und Geldstrafen steuerlich nicht abzugsfähig sind (Abs. 3 lit. c E-StG), kann die Strafwirkung nicht über das Steuerrecht reduziert werden. Zudem gehört es zur objektivierten Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Geschäftsführers, sich rechtmässig zu verhalten. Deliktischen Tätigkeiten fehlt es deshalb am sachlich engen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit. Bussen und Geldstrafen sind daher geschäftsmässig nicht begründet und somit nicht abziehbar. Zu den Bussen zählen auch in- und ausländische Steuerbussen sowie damit zusammenhängende Verzugszinsen. Die Nichtabzugsfähigkeit von Bussen und Geldstrafen erstreckt sich auch auf ausländische Sanktionen. Sie findet ihre Grenze dort, wo ein ausländisches Strafverfahren elementare Verfahrensgrundsätze verletzt oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist und somit gegen den schweizerischen Ordre public verstösst. Es obliegt der steuerpflichtigen Person, die Gründe für einen solchen Verstoss glaubhaft darzulegen. Liegt ein Verstoss gegen den schweizerischen Ordre public vor, so kann die ausländische Sanktion im Einzelfall steuerlich berücksichtigt werden. Es liegt auf der Hand, dass Bussen, die gegenüber Angestellten der selbstständig erwerbenden Person wegen persönlicher Verfehlungen ausgesprochen werden, als höchstpersönliche Sanktionen für schuldhaft begangene Straftaten ohnehin nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören. Prozesskosten, die im Zusammenhang mit Strafverfahren entstehen, sind nach den Regeln der steuerlichen Abzugsfähigkeit zu prüfen.

Finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie einen Strafzweck haben (Abs. 3 lit. d E-StG), sind ebenfalls nicht abziehbar. Die pönale Wirkung soll die betroffene Person im vollen Umfang treffen. Dies gilt insbesondere für die umsatzbezogenen Verwaltungssanktionen nach Art. 49a des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1995 über Kartelle und andere Wettbewerbsbeschränkungen (KG), Art. 60 des Fernmeldegesetzes vom 30. April 1995 (FMG) und Art. 90 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 24. März 2006 über Radio und Fernsehen (RTVG). Bei der Bemessung dieser Sanktionen wird zwar der "mutmassliche Gewinn", den das Unternehmen mit dem unrechtmässigen Verhalten erzielt hat, mitberücksichtigt; vorrangig ist die Sanktion aber nach der Dauer und der Schwere des unzulässigen Verhaltens zu bemessen (vgl. Art. 49a Abs. 1 KG). Weil bei diesen Sanktionen der pönale Charakter im Vordergrund steht, sind sie steuerlich nicht abziehbar.

### **Art. 31 E-StG – b) Abschreibungen, Rückstellungen, Wertberichtigungen**

Bei der Änderung von Art. 31 geht es um eine rein begriffliche Anpassung an das neue Rechnungslegungsrecht (Art. 957 ff. des Obligationenrechts; OR), welches am 1. Januar 2013 in Kraft getreten ist. Der bisherige Art. 957 OR knüpfte an die Eintragungspflicht im Handelsregister an: Wer eintragungspflichtig war, hatte eine kaufmännische Buchhaltung zu führen. Der neue Artikel 957 OR bestimmt in Abs. 1, welche Unternehmen die Regeln einer kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung einzuhalten haben. In Abs. 2 legt er fest, bei welchen Unternehmen eine vereinfachte Buchführung genügt. Gestützt auf diese Änderung soll eine be-



griffliche Anpassung erfolgen, die auf den neuen Art. 957 OR Bezug nimmt. Dieselbe begriffliche Anpassung erfolgt ebenfalls im Art. 73 StG.

### **Art. 35 E-StG – Allgemeine Abzüge**

Im bestehenden StG werden aufgrund der Vorgaben des StHG und des DBG neben den Gewinnungskosten weitere Abzüge zugelassen, die mit der Einkommenserzielung nicht in direktem Zusammenhang stehen. Sie betreffen in der Regel sogenannte Lebenshaltungskosten, welche grundsätzlich steuerlich nicht zum Abzug zugelassen sind. Die Gewährung dieser in Art. 35 StG aufgezählten Abzüge wird damit begründet, dass diese Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern oder dass mit ihrer steuerlichen Berücksichtigung ein bestimmtes Verhalten gefördert werden soll. Sie werden deshalb sozialpolitische, anorganische oder allgemeine Abzüge genannt. Mit den allgemeinen Abzügen werden immer nur tatsächlich angefallene Aufwendungen zum Abzug zugelassen.

#### lit. k) Einsatzkosten Lotterien oder lotterieähnliche Veranstaltungen

Lit. k entspricht sinngemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. n StHG und wörtlich Art. 33 Abs. 4 DBG. Das DBG sieht vor, dass die mit einem Gewinn zusammenhängenden Einsatzkosten von pauschal 5 Prozent, höchstens jedoch Fr. 5'000, abzugsfähig sind (Art. 33 Abs. 4 DBG). Es erscheint sinnvoll, nebst der Freigrenze auch den Einsatzkostenabzug gleich hoch wie im Recht der direkten Bundessteuer festzulegen, andernfalls würde das Deklarations- und Veranlagungsverfahren unnötig erschwert. Appenzell Ausserrhoden setzte diese Bestimmungen mit der vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz vom 15. Juni 2012 über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen vom 23. Juni 2015 auf den 1. Januar 2016 in Kraft. Diese Bestimmungen sind nun in das ordentliche Recht zu überführen.

#### lit. l) berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten

Der neue allgemeine Abzug nach lit. l beschränkt sich auf die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Darin enthalten sind auch die berufsorientierten Umschulungskosten. Der Lehrgang, für den die Aus- und Weiterbildungskosten aufgewendet werden, muss einer (aktuellen oder zukünftigen) beruflichen Tätigkeit dienen. Dies ist dann der Fall, wenn der absolvierte Bildungslehrgang nach der allgemeinen Lebenserfahrung und dem allgemeinen Lauf der Dinge für die berufliche Tätigkeit nützlich ist und die gewonnenen Erkenntnisse im konkreten Fall bei der Arbeit angewendet werden können. Es ist unerheblich, ob die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung zu einer selbstständigen oder unselbstständigen Erwerbstätigkeit führt. Es spielt auch keine Rolle, ob die Aus- oder Weiterbildung im direkten Zusammenhang mit der Erzielung des gegenwärtigen Erwerbseinkommens steht. Die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten berechtigen auch dann zum Abzug, wenn nach Abschluss der Aus- oder Weiterbildung nicht im erlernten Berufsfeld gearbeitet wird. Die steuerpflichtige Person kann nur diejenigen Kosten abziehen, die sie selbst für ihre berufsorientierte Aus- und Weiterbildung bezahlen muss. Kommt der Arbeitgeber der steuerpflichtigen Person für die Aus- oder Weiterbildung auf und musste die steuerpflichtige Person nichts dafür ausgeben, so kann sie keinen Abzug vom steuerbaren Einkommen geltend machen. Muss die steuerpflichtige Person einen Teil der Gesamtkosten selber bezahlen, so kann sie den Teil, den sie tatsächlich selber bezahlt hat, geltend machen.

Bildungslehrgänge, die der Liebhaberei oder der Selbstentfaltung dienen, sind nicht abzugsfähig. Solche Bildungslehrgänge sind nicht berufsorientiert. Um zu bestimmen, welche Bildungslehrgänge der Liebhaberei oder



der Selbstentfaltung dienen, muss zuerst entschieden werden, welche Bildungslehrgänge berufsorientiert sind. Bildungslehrgänge, die zu einer beruflichen Qualifikation führen, sind unter dem Titel der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten abziehbar, auch wenn der Nachweis, dass die steuerpflichtige Person den neuen Beruf tatsächlich ausübt, nicht erbracht wird. Ein Bildungslehrgang wird als Liebhaberei angesehen, wenn er zu keiner beruflichen Qualifikation führt und auch nicht berufsorientiert ist. Eine berufliche Qualifikation liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund des absolvierten Bildungslehrganges dazu befähigt wird, unter Einsetzung des durch diesen Lehrgang erworbenen Wissens bei einer 100-prozentigen Anstellung die finanzielle Unabhängigkeit zu erlangen. Das heisst, dass sie fortan theoretisch in der Lage wäre, ihren Lebensunterhalt (in der Schweiz) dank diesem Lehrgang selbst zu verdienen. Die steuerpflichtige Person hat diesen Nachweis zu erbringen.

Der Selbstentfaltung oder der Liebhaberei dienen etwa folgende Lehrgänge:

- Tanzkurse, sofern es sich nicht um eine Ausbildung zum professionellen Tanzlehrer handelt,
- Bildungsmassnahmen von nicht mehr erwerbstätigen (pensionierten) steuerpflichtigen Personen
- Kurse in Astrologie, Feldenkrais, Feng-Shui etc.; diese gelten grundsätzlich als Liebhaberei
- bei Sprachausbildungen gilt der Grundsatz, dass weniger gebräuchliche Sprachen (z.B. Arabisch, Russisch, Chinesisch) als Liebhaberei gelten, es sei denn, die betreffende Sprache ist für die ausgeübte Tätigkeit oder den angestrebten beruflichen Aufstieg der steuerpflichtigen Person erforderlich.

Aus den obigen Ausführungen folgt, dass keine berufsorientierte Bildungsmassnahme vorliegt, wenn der absolvierte Lehrgang zu einer Tätigkeit befähigt, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung vornehmlich in der Freizeit ausgeübt wird. Hier steht nicht der Erwerb einer beruflichen Qualifikation im Vordergrund. Darauf ist z.B. die Ausbildung zum „Divemaster“ nicht ausgerichtet, selbst wenn sich mit dieser Tätigkeit in gewissen Ländern der Lebensunterhalt verdienen lässt.

Die Altersgrenze von 20 Jahren wurde auf Bundesebene gewählt, weil davon auszugehen ist, dass die grosse Mehrheit der steuerpflichtigen Personen (unter Berücksichtigung möglicher Verzögerungen) in diesem Alter die Erstausbildung abgeschlossen hat.

Bei der direkten Bundessteuer ist der Abzug für die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten auf Fr. 12'000 limitiert (Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG). Die Kantone sind in der Festlegung der Limite aufgrund der Tarifautonomie frei (Art. 9 Abs. 2 Bst. o StHG). Der Einfachheit halber empfiehlt es sich aber, den Maximalabzug im kantonalen Recht gleich hoch wie bei der direkten Bundessteuer festzulegen, andernfalls würde das Deklarations- und Veranlagungsverfahren unnötig erschwert. Der maximale Abzug von Fr. 12'000 gilt pro steuerpflichtige Person, so dass gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten je höchstens Fr. 12'000 geltend machen können.

Appenzell Ausserrhoden führte diese Bestimmungen mit der vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz vom 27. September 2013 über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten vom 23. Juni 2015 per 1. Januar 2016 ein. Diese Bestimmungen sind nun in das ordentliche Recht zu überführen.



### **Art. 37 E-StG – 7. Nicht abzugsfähige Kosten und Aufwendungen**

Die Aufhebung von Art. 37 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes entspricht jener von Art. 34 Bst. b DBG. Nach Art. 37 Abs. 1 lit. b StG sind die Ausbildungskosten nicht abzugsfähig. Im Hinblick darauf, dass im Rahmen der neuen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten, die berufsorientierten Ausbildungskosten explizit abzugsfähig werden, ergibt sich als Umkehrschluss, dass die Ausbildungskosten bis zur Erlangung eines ersten Abschlusses auf der Sekundarstufe II nicht abzugsfähig sind. Die Aufhebung von Art. 37 Abs. 1 lit. b StG soll der Klarstellung dienen und folgt dem Gebot der vertikalen Harmonisierung.

### **Art. 38 E-StG – IV. Sozialabzüge**

#### Abs. 1 Kinderabzug

Bis Ende 2015 waren Ausbildungskosten aufgrund der StHG-Bestimmungen steuerlich nicht abzugsfähig. Um einen Teil der anfallenden Ausbildungskosten berücksichtigen zu können, wurden diese als variabler Teil in den Kinderabzug integriert. Mit der Einführung der Abzugsmöglichkeit der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (als allgemeiner Abzug, Art. 35 lit. I E-StG) können diese Kosten als Teil des Kinderabzugs wegfallen. Neu soll der Kinderabzug zweistufig ausgestaltet werden. Für jedes minderjährige Kind unter der elterlichen Sorge und Obhut gilt ein allgemeiner Abzug von Fr. 6'500. Befindet sich das Kind unter der elterlichen Sorge und Obhut nach dem vollendeten 15. Altersjahr (Abschluss Oberstufe) weiterhin in Ausbildung – was der Regelfall ist – und für volljährige Kinder in beruflicher oder schulischer Ausbildung erhöht sich der Kinderabzug auf Fr. 10'000. Die Erhöhung beruht auf der Überlegung, dass in diesen Fällen davon ausgegangen werden kann, dass die Sekundarstufe I abgeschlossen ist und in der Folge mit allfälligen Zusatzaufwendungen für die Sekundarstufe II (z.B. Absolvierung einer Lehre oder der Besuch einer Maturitätsschule) zu rechnen ist. Befindet sich das Kind in der tertiären Ausbildung und verfügt es über keine eigenen oder ungenügende eigene Mittel, um den eigenen Unterhalt selbständig bestreiten zu können, steht den Eltern weiterhin der Kinderabzug bis höchstens zur Vollendung des 26. Altersjahres des Kindes in der Höhe von Fr. 10'000 zu. Von der Umgestaltung der Kinderabzüge (Erhöhung des generellen Kinderabzugs mit gleichzeitigem Wegfall des variablen Teils des Kinderabzugs in Form von Ausbildungskosten) profitieren rund 97 Prozent der Familien mit Kindern, die einen Kinderabzug geltend machen (Beilage 4).

Nach Art. 277 Abs. 2 ZGB sind die Eltern auch nach der Mündigkeit des Kindes verpflichtet, bis zum ordentlichen Abschluss einer angemessenen Ausbildung für dessen Unterhalt aufzukommen, soweit es ihnen nach den gesamten Umständen zugemutet werden kann. Der Kinderabzug kann daher auch für volljährige Kinder in Ausbildung beansprucht werden. Der Kinderabzug soll als Sozialabzug den zwingenden und nicht den hypothetischen Familienlasten Rechnung tragen. Das Erfordernis, dass die steuerpflichtige Person für den Unterhalt des Kindes sorgt, ist aus steuerrechtlicher Sicht erfüllt, wenn sie Beiträge von mehr als 50 Prozent an den Unterhalt des Kindes leisten muss. Der Kinderabzug für volljährige Kinder wird nur zugelassen, wenn dieses im massgebenden Zeitpunkt tatsächlich auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen war bzw. ist oder anders ausgedrückt, unterstützungsbedürftig ist. Erzielen die Kinder eigenes Einkommen oder verfügen sie über ein beträchtliches Vermögen, das ihnen den selbständigen Lebensunterhalt ermöglicht, kann von den Eltern kein Kinderabzug mehr beansprucht werden. Unterstützen die Eltern das Kind weiterhin auf freiwilliger Basis, sind dies im Regelfall periodische Schenkungen, welche im Einkommenssteuerrecht unbeachtlich sind.



Das Obergericht von Appenzell Ausserrhoden hat festgehalten, dass die Voraussetzung des „Angewiesenseins“ im Steuergesetz zu wenig klar aus dem Gesetzestext ersichtlich ist (OV5 14 28). Infolge dessen wird Abs. 1 lit. a um den Passus „das Kind auf den Unterhalt angewiesen ist“ ergänzt. Die direkte Bundessteuer kennt dieselbe Regelung ebenfalls seit langem. Die Praxis von Appenzell Ausserrhoden stimmt mit dieser Regelung seit jeher überein. Das Obergericht Appenzell Ausserrhoden kam im oben erwähnten Urteil trotzdem zum Ergebnis, dass trotz finanzieller Unabhängigkeit des volljährigen Kindes den Eltern der Kinderabzug zusteht, weil die Eltern sich in noch besseren finanziellen Verhältnissen als das Kind selber befinden. Zivilrechtlich sei bei einer Prüfung der Unterhaltspflicht davon auszugehen, dass aufgrund der vorliegenden Situation die Eltern Unterhalt zahlen müssten. Ein dementsprechendes zivilrechtliches Urteil lag nicht vor. Der vorhandene freie Entscheid der Eltern bzw. die vorhandene freie Dispositionsmöglichkeit der Eltern, ob sie dem Kind Geldleistungen erbringen wollen oder nicht, wurde nicht berücksichtigt. Die Umsetzung der vom Obergericht neu verlangten Feststellung einer hypothetischen Unterhaltspflicht im Sinne eines Zivilrichters durch die Steuerbehörden ist im Massenverfahren nicht möglich.

Betrachtet man die Dauer von rund 20 bis 26 Jahren, in welcher Kinderabzüge geltend gemacht werden können, kann man feststellen, dass über die Gesamtdauer der Kinderabzugsmöglichkeit 97 Prozent der Familien mit Kindern, die einen Kinderabzug geltend machen, profitieren werden (Beilage 4). Nur in der Konstellation einer Tertiärausbildung mit zwingendem auswärtigen Aufenthalt und gleichzeitig notwendigen zusätzlichen Kosten von mehr als Fr. 11'500 (Fr. 2'000 Selbstbehalt und Fr. 9'500 abzugsfähige Ausbildungskosten) pro Ausbildungsjahr, muss gegenüber der heutigen Situation ein Minderabzug in Kauf genommen werden. Dies aber auch nur in den Fällen, in denen die in Ausbildung stehenden jungen Erwachsenen über keine oder ungenügende eigene Mittel verfügen und keine Stipendien erhalten.

Bezogen auf das Jahr 2013 weist die Bevölkerungsstatistik für Appenzell Ausserrhoden rund 11'300 „Kinder“ im Alter bis 19 Jahren und weitere rund 3'500 „Kinder“ im Alter zwischen 20 und 24 Jahren aus. In der Steuerperiode 2013 sind für rund 1'300 Kinder Ausbildungskosten in Form eines erhöhten Kinderabzugs geltend gemacht worden. In 800 Fällen (60 Prozent) betragen diese weniger als Fr. 4'000. In 300 Fällen wurde ein Ausbildungskostenabzug zwischen Fr. 4'000 und Fr. 9'500 geltend gemacht und in 200 Fällen der maximale Abzug bis Fr. 12'000. Daraus folgt, dass für rund 200 Kinder (entspricht rund 1.4 Prozent der gesamten Anzahl Kinder bzw. 15 Prozent der Fälle mit Ausbildungskostenabzug bzw. 3 Prozent der Fälle mit Kinderabzug) ein Minderabzug in Kauf genommen werden muss und im Gegenzug dafür alle anderen Familien mit Kindern durch die Erhöhung der generellen, pauschalierten Abzüge profitieren werden (Beilage 4).

Die Umgestaltung des Kinderabzuges mit der gleichzeitigen Vereinheitlichung und Erhöhung führt zu Steuerausfällen von rund Fr. 970'000 für den Kanton und von rund Fr. 1'190'000 für die Gemeinden. Jede weitere Erhöhung des Kinderabzugs um Fr. 1'000 führt auf der 1. Stufe zu einem zusätzlichen Steuerausfall von rund Fr. 600'000 für den Kanton und von rund Fr. 740'000 für die Gemeinden. Die Erhöhung auf der 2. Stufe des Kinderabzugs um Fr. 1'000 führt zu zusätzlichen Mindereinnahmen in der Höhe von rund Fr. 300'000 für den Kanton und von rund Fr. 370'000 für die Gemeinden.

#### Abs. 4 Sozialabzüge im internationalen Verhältnis

Das Bundesgericht hat am 23. Dezember 2013 (BGE 2C\_271/2013) entschieden, dass die Regelung im Steuergesetz des Kantons Thurgau, welche Sozialabzüge im internationalen Verhältnis nur den in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Personen gewährt, weder gegen Bundesrecht noch gegen das Staatsvertrags-



recht bzw. Diskriminierungsverbot verstösst. Die Regelung stelle weder auf die Staatsangehörigkeit ab, noch liegen gleiche Verhältnisse vor. Da der Sozialabzug in die kantonale Hoheit fällt, kann auch nicht geltend gemacht werden, die direkte Bundessteuer kenne keine solche Regelung.

Zugrunde lag diesem Entscheid der Sachverhalt, dass ein in Israel unbeschränkt steuerpflichtiges Ehepaar auf ihrem in der Schweiz erzielten Einkommen aus Liegenschaften einen Kinderabzug von Fr. 42'000 beansprucht hat, welche ihnen vom Kanton Thurgau für die Staats- und Gemeindesteuern nicht gewährt wurde. Sinn und Zweck des Kinderabzugs ist die steuerliche Berücksichtigung der sittlichen und auch rechtlichen Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern. Da in den verschiedenen Staaten diesbezüglich differenzierte Regelungen bestehen, kann grundsätzlich nicht festgestellt werden, wie bzw. in welchem Umfang die Kinderlasten am ausländischen Wohnort berücksichtigt werden. Die in der Schweiz lediglich beschränkt steuerpflichtigen Personen erzielen in der Regel ihr Einkommen in der Schweiz aus Liegenschaften oder Betriebsstätten. Bei solchen Einkommen darf die Schweiz darauf verzichten, den Kinderabzug zu gewähren, da dieser vom Wohnsitzstaat zu gewähren ist. Vorbehalten bleibt in solchen Fällen jeweils das Bundesrecht einschliesslich der staatsvertraglichen Regelungen als höherrangiges Recht.

### **Art. 47 E-StG – 5. Unbewegliches Vermögen / a) Grundsatz**

Für die Vermögenssteuer wird bei Liegenschaften der amtliche Verkehrswert als Besteuerungsgrundlage herangezogen. Für Neu- und Anbauten oder andere wertvermehrnde Investitionen in ein Grundstück, welche noch nicht in einer amtlichen Schätzung enthalten sind, erfolgt für die Erhebung der Vermögenssteuer nach geltendem Recht ein Zuschlag von 40 bis 80 Prozent der getätigten Aufwendungen zum bestehenden amtlichen Verkehrswert. In der Praxis erfolgt jeweils ein Zuschlag von 80 Prozent. Das Gesetz soll dieser Praxis entsprechend angepasst werden.

Eine analoge Regelung in Bezug auf die Bewertung von Grundstücken gilt für die Minimalsteuer von juristischen Personen nach Art. 96. Auch in diesen Fällen erfolgt in der Praxis eine Hinzurechnung von 80 Prozent der getätigten Investitionen zum amtlichen Verkehrswert.

### **Art. 51 E-StG – V. Steuerberechnung / 1. Steuerfreie Beträge**

Vgl. die Ausführungen zu Art. 38 Abs. 4 und Art. 8 E-StG.

### **Art. 60 E-StG – 2. Wirtschaftliche Zugehörigkeit**

Bei der Besteuerung juristischer Personen, die mit Grundstücken handeln, werden die Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit dahingehend präzisiert, dass juristische Personen, die mit Grundstücken in einem anderen als ihrem Sitzkanton handeln, in dem Kanton steuerpflichtig sind, in dem das Grundstück liegt. Dies betrifft alle juristischen Personen sowohl mit inländischem als auch ausländischem Domizil. Vermittlungsprovisionen juristischer Personen sind am Belegenheitsort einzig steuerpflichtig, wenn es sich bei der vereinnehmenden juristischen Person um eine im Ausland domizilierte Gesellschaft handelt.

Abs. 1 von Art. 60 StG ist auf alle juristischen Personen (in- und ausländische) anwendbar. Der geltende Art. 60 Abs. 2 lit. b StG regelt nur die Steuerpflicht von juristischen Personen mit Sitz im Ausland. Die Frage der Steuerpflicht von juristischen Personen, die eine Provision für eine ausserhalb ihres Sitzkantons durch-



geführte Vermittlungstätigkeit erhalten, war bisher nicht explizit geregelt. Das Bundesgericht hat deshalb, in Ermangelung einer gesetzlichen Grundlage, entschieden, dass die Besteuerung im Kanton erfolgen muss, in dem das vermittelte Grundstück liegt, wie es das StHG bis anhin auch für natürliche Personen in Art. 4 Abs. 1 vorsieht. Aufgrund dieser bundesgerichtlichen Anknüpfung der Steuerpflicht der vermittelnden (nicht der Handel betreibenden) juristischen Personen an die wirtschaftliche Zugehörigkeit am Belegenheitsort des Grundstückes, reichte Nationalrat Fulvio Pelli am 18. September 2013 die Motion 13.3728 ein. Mit der Motion wurde der Bundesrat beauftragt das StHG dahingehend zu ändern, dass Erträge aus der Vermittlung von Grundstücken (sogenannte Mäkler- oder Vermittlungsprovisionen) im Wohnsitzkanton der natürlichen Person oder im Sitzkanton der juristischen Person besteuert werden können. Die Besteuerung im Kanton, in dem sich das vermittelte Grundstück befindet, soll nur noch im internationalen Verhältnis zulässig sein. Dieses Anliegen wird mit dem Bundesgesetz über die Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Mäklerprovision) umgesetzt werden.

Handeln die juristischen Personen mit ausserkantonal gelegenen Grundstücken, werden sie aufgrund des für den Handel nötigen Eigentums bzw. ähnlicher Tatbestände im Kanton, in dem das Grundstück liegt, besteuert. Neu ist lediglich die eigenständige Aufzählung des „handeln“ im neu einzuführenden lit. d. Somit werden die mit Grundstücken handelnden juristischen Personen weiterhin aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit in dem Kanton, in dem das Grundstück liegt, steuerpflichtig. Provisionen aus Vermittlung von Grundstücken von juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz werden am Sitz der Gesellschaft besteuert. Dies entspricht der bisherigen Praxis. Vermittlungsprovisionen sind nur noch am Ort der Liegenschaft steuerpflichtig, wenn es sich um eine im Ausland domizilierte Gesellschaft handelt. Diese Regelung entspricht der bereits bis anhin von den Kantonen praktizierten Handhabung.

### **Art. 61 E-StG – III. Umfang der Steuerpflicht**

Analog den natürlichen Personen sind auch nutzniessungsberechtigte juristische Personen für das Vermögen und den Ertrag des Nutzniessungsvermögens steuerpflichtig. Mit der vorgeschlagenen Bestimmung soll eine Lücke im StG geschlossen werden. Die Bestimmung verdeutlicht, dass eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht nur als Folge von Eigentum, sondern auch als Folge einer Nutzniessung entstehen kann.

Davon losgelöst ist die Frage zu beantworten, wie die Kapital- und Gewinnsteuern auf solchen Nutzniessungen zu bemessen sind, da diese handelsrechtlich nicht zwingend zu verbuchen sind. Die Bemessung der Gewinnsteuern folgt auch bei Nutzniessungsverhältnissen den allgemeinen Regeln. Die juristische Person hat somit die Nettoerträge als Gewinn zu versteuern. Für die Kapitalsteuer sieht Art. 87 Abs. 3 E-StG vor, dass das Reinvermögen aus der Nutzniessung, bewertet nach den für die Vermögenssteuer natürlicher Personen geltenden Grundsätzen, dem Kapital zugerechnet wird.

### **Art. 62 E-StG – IV. Steuerausscheidung**

Siehe Kommentar zu Art. 7 E-StG.

### **Art. 63 E-StG – V. Steuerberechnung bei anteiliger Steuerpflicht**

Mit der Einführung der proportionalen Besteuerung des Gewinns und des Kapitals von juristischen Personen ist diese Bestimmung hinfällig und kann aufgehoben werden.



### **Art. 69 E-StG – II. Berechnung des Reingewinnes / 1. Allgemeines**

Die steuerliche Behandlung der Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland wird neu in Artikel 72b E-StG geregelt. Deshalb wird diese Präzisierung im vorstehenden Artikel nicht mehr benötigt und kann aufgehoben werden.

### **Art. 70 E-StG – 2. Geschäftsmässig begründeter Aufwand**

steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Art. 70 Abs. 1 lit. a und g sowie Abs. 2 E-StG)

Siehe Kommentar zu Art. 30 E-StG. Im Gegensatz zu Artikel 30 Abs. 3 lit. c E-StG nennt Art. 70 Abs. 2 lit. c E-StG die Geldstrafen nicht. Diese Strafe kann von ihrer Natur her nicht gegen juristische Personen verhängt werden.

berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten (Art. 70 Abs. 1 lit. f E-StG)

Siehe Kommentar zu Art. 30 und 35 E-StG.

### **Art. 72a und 72b E-StG – Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und am Ende der Steuerpflicht**

Die Art. 72a und 72b regeln die Tatbestände, bei denen es zu einer steuersystematischen Aufdeckung von stillen Reserven in der Steuerbilanz aufgrund von Änderungen in der Steuerpflicht kommt. Dazu gehören die Tatbestände bei Beginn und – spiegelbildlich – die Tatbestände bei Beendigung der Steuerpflicht. Mit der Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht wird sichergestellt, dass die stillen Reserven, die während einer Zeit gebildet wurden als die Unternehmung noch nicht steuerpflichtig war, nicht im Nachhinein besteuert werden. Demgegenüber wird mit der Aufdeckung der stillen Reserven bei Beendigung der Steuerpflicht sichergestellt, dass die stillen Reserven, die die Unternehmung in der Zeit ihrer Steuerpflicht erwirtschaftet hat, nicht un versteuert in den steuerfreien Bereich gelangen.

### **Art. 72a E-StG – Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht**

Abs. 1 regelt die Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht. Die Unternehmen können stille Reserven in der Steuerbilanz aufdecken. Durch die Aufdeckung sollen den Unternehmen keine Gewinnsteuern entstehen, weil die stillen Reserven in einer Zeit entstanden sind, als die juristische Person noch nicht steuerpflichtig war, sei es dass sie nicht steuerzugehörig oder steuerbefreit war. Die Aufdeckung der stillen Reserven hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung für die erste Steuerperiode zu erfolgen, mit der die Steuerpflicht beginnt. Bei der Aufdeckung der stillen Reserven ist der Verkehrswert der Vermögenswerte zu Fortführungswerten massgebend. Stille Reserven auf einzelnen Aktiven sind auf diese zu verlegen. Satz 2 von Abs. 1 stellt im Sinne einer Präzisierung klar, dass die stillen Reserven auf Beteiligungen nicht aufgedeckt werden können, da diese aufgrund des Beteiligungsabzugs ohnehin steuerbefreit sind.

Abs. 2 regelt, welche Tatbestände unter dem Begriff Beginn der Steuerpflicht zu verstehen sind. Darunter fallen die Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte, das Ende einer Steuerbefreiung nach Art. 66 StG wegen Ge-



meinnützigkeit oder anderer steuerbefreiender Gründe, der Wechsel einer privilegiert besteuerten Gesellschaft in eine ordentlich besteuerte Gesellschaft sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person in die Schweiz.

Abs. 3 regelt, wie die aufgedeckten stillen Reserven abzuschreiben sind. Da die Aufdeckung der stillen Reserven nach Abs. 1 nur in der Steuerbilanz erfolgt, ist im handelsrechtlichen Abschluss nur dann eine Abschreibung ersichtlich, wenn das betreffende Anlagevermögen auch in der Handelsbilanz einen abzuschreibenden Wert ausweist. Aufgedeckte und einzelnen Aktiven zugeordnete stille Reserven sind für die steuerlichen Belange zwingend jährlich nach den geltenden Abschreibungssätzen abzuschreiben. Sollte trotz der steuerlichen Abschreibung der verbleibende Gewinnsteuerwert höher sein als der Verkehrswert, muss der Gewinnsteuerwert analog den Bestimmungen des Handelsrechts zwingend auf den tieferen Verkehrswert abgeschrieben werden (Niederstwertprinzip). Eine zeitnahe Korrektur kann ein Indiz für eine Überbewertung beim Beginn der Steuerpflicht sein.

### **Art. 72b E-StG – Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht**

Art. 72b Abs. 1 E-StG bestimmt, dass am Ende der Steuerpflicht grundsätzlich über alle stillen Reserven steuerlich abzurechnen ist. Diese Abrechnungspflicht aufgrund der steuersystematischen Realisation von stillen Reserven war bisher in Art. 69 Abs. 1 Ziffer 3, 2. Satz StG geregelt. Konnten im Zeitpunkt des Zuzugs oder des Eintritts in die Steuerpflicht die stillen Reserven nach Art. 72a E-StG aufgedeckt werden, ist bei Ende der Steuerpflicht für die Bewertung die gleiche Methode wie bei der Aufdeckung zu verwenden.

Art. 72b Abs. 2 E-StG nennt die Tatbestände, bei welchen über die stillen Reserven abzurechnen ist. Es sind dies die Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, der Abschluss der Liquidation, der Übergang zu einer Steuerbefreiung nach Art. 66 wegen Gemeinnützigkeit oder anderer steuerbefreiender Gründe, der Wechsel von einer ordentlich besteuerten Gesellschaft in eine privilegiert besteuerte Gesellschaft sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland. Steuerlich abzurechnen ist auch über einzelne Funktionen, wenn diese ins Ausland übertragen werden. Im Falle von Liegenschaften muss unterschieden werden, ob das Steuersubjekt fortbesteht (z.B. Wegzug ins Ausland) oder nicht (z.B. Liquidation). Im ersten Fall erfolgt keine Abrechnung über die in der Schweiz verbleibenden stillen Reserven, da das Steuersubjekt aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz unterstellt bleibt; im zweiten Fall erfolgt hingegen eine Besteuerung, da das ursprüngliche Steuersubjekt untergegangen ist.

### **Art. 73 E-StG – 5. Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen**

Siehe Kommentar zu Art. 31 E-StG.

### **Art. 75 E-StG – 7. Verluste**

Gemäss Abs. 1 können vom steuerbaren Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Erfüllt eine Gesellschaft die Voraussetzungen für eine Privilegierung oder eine Steuerbefreiung nicht mehr und wird deshalb ordentlich besteuert, kann sie



die stillen Reserven, welche in jenem Zeitraum entstanden sind, im Zeitpunkt des Übergangs zur ordentlichen Besteuerung ohne Gewinnsteuerfolgen in der Steuerbilanz offen legen.

Verluste, welche in jenem Zeitraum entstanden sind, können nach dem Wechsel in die ordentliche Besteuerung nicht zur Verrechnung bzw. nur im Rahmen der steuerbaren Quote zur Verrechnung gebracht werden. Bis anhin wurden diese Konsequenzen in der Weisung der Staatssteuerkommission über die Besteuerung der Beteiligungs-, Holding- und Verwaltungsgesellschaften geregelt. Neu soll dies im Sinne der Transparenz und Klarheit im Gesetz festgehalten sowie um den Übergang vom steuerbefreiten in den steuerbaren Bereich ergänzt werden.

### **Art. 83 E-StG – 6. Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen**

Mit der vorliegenden Gesetzesrevision wird vorgeschlagen, die Gewinnbesteuerung der juristischen Personen zu vereinheitlichen. Unter dem geltenden Recht berechnet sich die Gewinnsteuer von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen aus der einfachen Steuer vom Gewinn multipliziert mit 7.2 Einheiten (3.2 Einheiten für den Kanton und einem festen Zuschlag des Vierfachen der einfachen Steuer für die Gemeinde (Art. 3 Abs. 2 StG)). Neu soll der Gewinn analog der Gewinnbesteuerung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ebenfalls gesamthaft mit 6.5 Prozent belastet werden.

Mit der Umsetzung des Bundesgesetzes über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideeller Zwecksetzung wird für diese eine Freigrenze von Fr. 20'000 festgelegt (Art. 83a StG, Art. 66a DBG). Wird diese Freigrenze überschritten, so ist der gesamte Gewinn steuerbar. Davon ausgehend, dass die meisten juristischen Personen, welche ideelle Zwecke verfolgen, dies in Form eines Vereins machen, wird vorgeschlagen, auch die Freigrenze für die übrigen Vereine von Fr. 5'000 auf Fr. 20'000 festzulegen. Damit können systemtechnisch eine weitere Unterkategorie sowie schwierige Abgrenzungsfragen vermieden werden.

Der Steuerausfall, beruhend auf den Zahlen der Steuerperiode 2013 und bezogen auf sämtliche Vereine ohne Unterscheidung ideell oder nicht, beträgt bei einer Erhöhung der Freigrenze von Fr. 5'000 auf Fr. 20'000 rund Fr. 5'300. Der Steuerausfall ist aufgrund der geringen Steuereinnahmen in diesem Bereich vernachlässigbar.

Die Formulierung in Abs. 2 wird derjenigen des DBG angepasst.

### **Art. 83a – 6a. Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken**

Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer wird in den Art. 68–76 StG umschrieben. Die Mehrheit der Bestimmungen zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns – wie etwa die Zusammensetzung des Reingewinns, die Umschreibung der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen und Abschreibungen sowie der erlaubten Rückstellungen – sind für alle juristische Personen anwendbar. Der neue Art. 83a ist hingegen nur für juristische Personen mit ideellen Zwecken anwendbar. Die vorgeschlagene Steuerfreigrenze von Fr. 20 000 für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken kann unabhängig vom Rechtskleid der juristischen Person in Anspruch genommen werden. Wird dieser Betrag überschritten, so ist der gesamte Gewinn steuerbar. Da auch Kapitalgesellschaften ideelle Zwecke verfolgen können, ist aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung die Neuregelung nicht auf Vereine einzuschränken, sondern auf alle juristischen Personen auszudehnen. Die neue Bestimmung verlangt, dass die juristischen Personen die Gewinne ausschliesslich und unwiderruflich ideellen Zwecken widmen. Auf eine gesetzliche Definition des ideellen Zwecks wird in der Gesetzesbestimmung analog



dem Bundesrecht verzichtet, da der Begriff „ideeller Zweck“ nicht abschliessend definiert werden kann. Dies liegt insbesondere daran, dass der Begriff „ideell“ im allgemeinen Sprachgebrauch sehr facettenreich ist. Als Synonyme werden zum Beispiel die Adjektive hingebungsvoll, schwärmerisch, träumerisch, uneigennützig, edelmütig, altruistisch, aufopferungsvoll, engagiert, wohlütig, selbstlos verwendet. Einen Hinweis zur Beantwortung der Frage, was als ideeller Zweck gelten könnte, gibt das Zivilrecht in Art. 60 Abs. 1 ZGB. Als ideelle Zwecke von Vereinen werden beispielhaft politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben erwähnt. Als ideeller Zweck erscheint zudem jeder nicht wirtschaftliche Zweck. Wer ideelle Zwecke verfolgt, ist nicht auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für die seiner Interessensphäre angehörigen Personen bedacht. Eine Institution mit ideellem Zweck richtet nur unter ganz bestimmten sachlichen Voraussetzungen, insbesondere bei bestimmten Bedarfssituationen auf Seiten der Leistungsempfänger, geldwerte Leistungen aus.

Lehre und Rechtsprechung sind sich zudem einig, dass der Zweck dann ein wirtschaftlicher (und kein ideeller) ist, wenn durch die Tätigkeit der juristischen Person Mitgliedern (oder nahestehenden Personen) ein konkreter ökonomischer, geldwerter Vorteil verschafft werden soll. Daraus folgt, dass sobald eine juristische Person ihren Mitgliedern (oder nahestehenden Personen) einen geldwerten (wirtschaftlichen) Vorteil verschafft, eine ideelle Zwecksetzung nicht mehr vorliegen kann. Dies trifft in besonderem Masse – aber nicht immer – für die juristischen Personen zu, die im Obligationenrecht geregelt sind (Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung sowie Genossenschaft). Ein wirtschaftlicher Vorteil zugunsten der Mitglieder (oder nahestehenden Personen) kann in Geld oder in natura ausgerichtet werden. Unter Vorteilen in natura sind Sachvorteile zu verstehen, worunter sowohl Güter als auch Dienstleistungen fallen. Juristische Personen, die einen ideellen Zweck verfolgen, dürfen jedoch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, wenn diese von untergeordneter Bedeutung und nicht der eigentliche Zweck der juristischen Person ist. Diese Tätigkeit darf höchstens Mittel zum Zweck sein (z.B. Führen einer Kaffeebar anlässlich des Fussballmatches).

Aufgrund der Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes können die Kantone die Höhe der Freigrenze selbst festlegen. Im Sinne der vertikalen Harmonisierung und um unnötige Abweichungen gegenüber dem Bundesrecht zu vermeiden wird vorgeschlagen, dieselbe Höhe wie für die direkte Bundessteuer festzulegen.

Die durch den Kanton zu bestimmende Freigrenze wird vom Regierungsrat mit einer vorläufigen Verordnung zum Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken im Verlaufe des Jahres 2017 festgelegt werden müssen.

### **Art. 84 E-StG – 7. Kollektive Kapitalanlagen**

Vgl. Kommentar zu Art. 83 E-StG.

### **Art. 85 E-StG – IV. Verteilung**

Nachdem die Gewinnbesteuerung der juristischen Personen vereinheitlicht ist, kann auch die Aufteilung des Ertrags bzw. die Formulierung vereinheitlicht werden.



### **Art. 87 E-StG – 2. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften / a) Allgemeines**

Wird an einem Vermögenswert eine Nutzniessung errichtet, so wird dieser Vermögenswert grundsätzlich durch den Nutzniessungsberechtigten versteuert. Aufgrund dieser Besteuerung von Nutzniessungsvermögen ist das der Nutzniessung zugrunde liegende Kapital zu bestimmen. Die Berücksichtigung eines Nutzniessungsrechts für die Bemessung der Kapitalsteuer richtet sich grundsätzlich nach der buchmässigen Behandlung. Erworbene immaterielle Werte, zu denen auch Nutzungsrechte gehören, können – müssen aber nicht – bilanziert werden. In der Regel werden solche Werte im Anhang zur Jahresrechnung aufgeführt. Der Wert des Nutzniessungsvermögens könnte ohne die vorstehende Bestimmung somit ohne weiteres „vernichtet“ werden.

Beispiel:

Eine Privatperson überlässt „seiner“ Aktiengesellschaft eine Beteiligung im Wert von Fr. 1 000 000 zur Nutzniessung. Im Privatvermögen wird dieser Wert nicht mehr besteuert, da Nutzniessungsvermögen dem Nutzniesser zugerechnet wird. Im Kapital der Aktiengesellschaft ist der Betrag nicht enthalten, da die Gesellschaft kein Eigentum daran hat.

### **Art. 89 E-StG – 3. Vereine, Stiftungen, übrige juristische Personen und kollektive Kapitalanlagen**

Analog den natürlichen Personen sind auch nutzniessungsberechtigte juristische Personen für das Vermögen und den Ertrag des Nutzniessungsvermögens steuerpflichtig. Mit der vorgeschlagenen Bestimmung soll eine Lücke geschlossen werden.

Davon losgelöst ist die Frage zu beantworten, wie die Kapital- und Gewinnsteuern auf solchen Nutzniessungen zu bemessen ist. Die Bemessung der Gewinnsteuern folgt auch bei Nutzniessungsverhältnissen den allgemeinen Regeln. Die juristische Person hat somit die Nettoerträge als Gewinn zu versteuern. Für die Kapitalsteuer sieht Art. 89 Abs. 1<sup>bis</sup> E-StG vor, dass das Reinvermögen aus der Nutzniessung dem Reinvermögen der nutzniessungsberechtigten Person zugerechnet wird.

### **Art. 96 E-StG – Minimalsteuer**

Die Minimalsteuer von im Kanton gelegenen Grundstücken juristischer Personen wird erhoben, wenn diese die Steuern von Reingewinn und Kapital übersteigt. Die Höhe der Steuer berechnet sich vom amtlichen Verkehrswert.

In den Fällen, in denen bei einem Neu- oder Anbau oder bei anderen wertvermehrenden Investitionen per Bemessungsstichtag noch keine Schätzung bzw. Neuschätzung vorliegt, werden die entsprechenden Aufwendungen bei der Berechnung der Minimalsteuer mit 80 Prozent berücksichtigt. Diese Vorgehensweise entspricht der Regelung bei den natürlichen Personen (Art. 47 Abs. 2 StG). Diese Praxis soll auch für die juristischen Personen im Gesetz verankert werden.



### **Art. 97 E-StG – I. Der Quellensteuer unterliegende Arbeitnehmer**

Die Umgestaltung des Quellensteuerrechts aufgrund der bundesrechtlichen Vorgaben bewirkt Änderungen bei folgenden Artikeln: Art. 97, 98, 99, 100, 102, 103, 104, 105, 107, 108, 113, 114, 114a (neu), 114b (neu), 118, 119, 121, 175, 176a (neu), 177 und 178.

Die Änderungen in Abs. 1 und 2 des Art. 97 sind rein redaktionell. Materiell ändert sich nichts. Das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss Art. 39b StG ist von der Revision nicht betroffen. Im Vergleich zum geltenden Recht wird in Abs. 2 der Umkehrschluss betont: Die Quellenbesteuerung entfällt, sobald einer der Ehegatten das schweizerische Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) erhält. Das ordentliche Veranlagungsverfahren gilt dann für beide Ehegatten. Damit erfolgt eine klarere Abgrenzung zur Sachüberschrift im Vergleich zum geltenden Recht

### **Art. 98 E-StG – II. Steuerbare Leistungen**

Basis der steuerbaren Einkünfte bilden Art. 19 und 20 StG. Zusätzlich wird für die Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens die Bemessungsgrundlage ausgeweitet, indem auch die rückvergüteten AHV-Beiträge als steuerbare Leistung von der Quellensteuer erfasst werden. Bei dieser Leistung handelt es sich nicht um eine Kapitalleistung aus Vorsorge im Sinne von Art. 41 StG (das «Vorsorgerisiko» ist noch nicht eingetreten), sondern um die Rückerstattung von AHV-Beiträgen, die heute nicht von der Quellensteuer erfasst werden, obwohl die AHV-Beiträge zuvor vom steuerbaren Einkommen abgezogen worden sind.

### **Art. 100 E-StG – 2. Ausgestaltung**

Die Neugestaltung des Quellensteuerrechts aufgrund der Bundesgerichtsentscheide sieht vor, dass alle ansässigen quellensteuerpflichtigen Personen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) erhalten oder erhalten können. Damit sind sie materiell-rechtlich den ordentlich besteuerten Personen gleichgestellt. Aus diesem Grund kann auf die Möglichkeit einer Tarifkorrektur verzichtet werden. Der Wegfall der nachträglichen Gewährung von nicht in den Tarifen berücksichtigten Abzügen wird neu in Art. 104 Abs. 4 E-StG für ansässige steuerpflichtige Personen geregelt und für nichtansässige steuerpflichtige Personen in Art. 114 E-StG.

### **102 StG – aufgehoben**

Diese Bestimmung wird obsolet, weil alle ansässigen steuerpflichtigen Personen der NOV unterstellt werden bzw. einen entsprechenden Antrag stellen können. Die abgeltende Wirkung der Quellensteuer bei ansässigen steuerpflichtigen Personen wird neu in Art. 104 Abs. 4 E-StG festgehalten.

### **Art. 103 E-StG – VI. Nachträgliche ordentliche Veranlagung / 1. Obligatorisch**

Die vorgeschlagene Regelung, deren Formulierung den Bundesvorgaben entspricht, widerspiegelt die heutige Rechtslage und wird in einigen Punkten präzisiert. In Abs. 1 wird im Kern der künftige Rahmen für die ansässigen Quellensteuerpflichtigen festgelegt. Die Neuregelung sieht grundsätzlich eine NOV vor. Bei Nichteinreichung der Steuererklärung wird nach erfolgter Mahnung eine Ermessensveranlagung vorgenommen (Art. 169 StG). Dieser Schritt erweist sich im Sinne der Gleichbehandlung mit ordentlich besteuerten Personen als rechtlich konsequent.



In Abs. 2 wird klargestellt, dass sich die NOV auch auf den Ehegatten bezieht, mit der die ansässige quellensteuerpflichtige Person in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt (Grundsatz der Familienbesteuerung).

Die Frist für das Verlangen der Steuererklärung entspricht der heute geltenden Frist zur Einreichung der Tarifkorrektur. Diese Regelung betrifft diejenigen Personen, die bis anhin keine ergänzende ordentliche Veranlagung (EOV) erhalten haben. Diejenigen Personen, die bereits eine EOV erhalten haben, werden automatisch eine Steuererklärung zugestellt erhalten.

Abs. 4 hält fest, dass die NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht gilt. Für Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen ohne Niederlassungsbewilligung, die im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, gilt somit: einmal NOV immer NOV.

Der vom Schuldner der steuerbaren Leistung vorzunehmende Quellensteuerabzug ist davon nicht betroffen. Solange weder eine Niederlassungsbewilligung noch ein anderer Grund, welcher zum Wechsel ins ordentliche Steuerveranlagungsverfahren (nicht NOV) berechtigt, vorliegt, bleibt der Schuldner der steuerbaren Leistung verpflichtet, die Quellensteuer nach den entsprechenden Vorgaben von den Einkünften abzuziehen.

Die bereits bezogene Quellensteuer wird auf den gemäss NOV geschuldeten Steuerbetrag zinslos angerechnet (Abs. 5). Das geltende Recht sieht heute schon eine zinslose Anrechnung der an der Quelle abgezogenen Steuer vor. Dieser Grundsatz soll weiterhin gelten. Der Bezug ist durch das StHG nicht harmonisiert. Unbesehen davon ergäben sich für eine korrekte, rechtsgleiche Verzinsung bei den Kantons- und Gemeindesteuern schwierige technische Auseinandersetzungen, denn je nach Standpunkt kann die Frage, ab wann die Verzinsung erfolgen soll, unterschiedlich beantwortet werden.

### **Art. 104 E-StG – 2. Auf Antrag**

Sofern die dem Quellensteuerabzug unterworfenen Bruttoeinkünfte den vom Regierungsrat bzw. den vom EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen festgelegten Betrag nicht erreichen, findet nur dann eine NOV statt, wenn die ansässige quellensteuerpflichtige Person einen entsprechenden Antrag stellt (Abs. 1). Dies stellt im Vergleich zum geltenden Recht eine Neuerung dar und ergibt sich aus den vorgenannten Bundesgerichtsurteilen.

In Abs. 2 wird klargestellt, dass mit dem Antrag auch der Ehegatte eingebunden ist, mit dem der Antragsteller in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt (Familienbesteuerung).

Abs. 3 hält wiederum die bereits heute bestehende gesetzliche Frist zur Einreichung des Antrages bis Ende März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres fest. Wer die Schweiz verlässt, muss spätestens im Zeitpunkt seiner Abmeldung seinen NOV-Antrag eingereicht haben. Wer nach dem 31. März wegzieht, kann nur noch einen Antrag für das laufende Steuerjahr stellen. Für das Vorjahr hingegen ist die Frist am 31. März abgelaufen.

Wer keinen NOV-Antrag gestellt hat, für den hat die erhobene Quellensteuer abgeltende Wirkung (Abs. 4). Die zusätzliche individuelle Gewährung von Abzügen über die sogenannte Tarifkorrektur entfällt. Diese bestehende



Korrekturmöglichkeit wird neu mit dem Antrag auf NOV gewährt. Falls zukünftig andere als in den Tarifen bereits berücksichtigte Abzüge geltend gemacht werden wollen, muss eine NOV beantragt werden und in der Folge eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung eingereicht werden. Ebenfalls wird explizit festgehalten, dass die NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht bestehen bleibt und die an der Quelle abgezogene Steuer – wie bisher – zinslos angerechnet wird.

### **Art. 105 E-StG – VII. Wechsel zwischen Quellensteuerabzug und ordentlicher Veranlagung**

Bei Erhalt der Niederlassungsbewilligung oder bei Heirat mit einer Person, die das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt, fällt der Quellensteuerabzug durch den Arbeitgeber weg. Die bis dahin bezogene Quellensteuer wird zinslos an die im ordentlichen Verfahren zu erhebenden Steuern angerechnet. Bei einem interkantonalen Umzug steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzkanton am Ende der Steuerperiode für die gesamte Bemessungsperiode zu. Bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung oder Scheidung einer Ehe von einer Person, welche das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt, unterliegen ausländische Arbeitnehmende, welche die Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, grundsätzlich wiederum dem Quellensteuerabzug gemäss Art. 97 StG. Neu soll der Regierungsrat die Kompetenz erhalten, insbesondere den Zeitpunkt, ab wann ein Quellensteuerabzug wegfällt bzw. wieder vorzunehmen ist, und die Anrechnung bereits bezogener Steuern festzulegen, um allfälligen Entwicklungen vor allem im interkantonalen Bereich rasch Rechnung tragen zu können. Die Formulierung entspricht im Grundsatz Art. 113 des St. Galler Steuergesetzes.

### **Gliederungstitel nach Art. 106 StG**

Im Vergleich zum heutigen Gliederungstitel werden für eine Quellenbesteuerung der juristischen Personen die Anknüpfungspunkte hervorgehoben: weder Sitz noch tatsächliche Verwaltung in der Schweiz. Dies ist konsistent, weil sich Art. 110 vorwiegend auf juristische Personen bezieht (Hypothekargläubiger). Es trifft aber auch auf Veranstalter als organisierende Dritte für Auftritte von Künstlern, Sportlern und Referenten zu (Art. 108).

### **Art. 107 E-StG – Arbeitnehmer**

In Abs. 1 werden die Personenkategorien ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt genannt, die mit ihrem unselbstständigen Erwerbseinkommen der Quellensteuer unterworfen sind. Für die Berechnung der Steuer sind gemäss Abs. 4 die Art. 99 ff. massgebend. Weiter gilt es explizit sicherzustellen, dass das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss Art. 39b StG von der Revision nicht betroffen ist (Abs. 1<sup>bis</sup>).

Internationale Wochenaufenthalter sind weiterhin wie im geltenden Recht der beschränkten Steuerpflicht unterstellt, weil sie mangels Kontinuität weder steuerrechtlichen Wohnsitz im Sinne von Art. 4 Abs. 2 StG noch steuerrechtlichen Aufenthalt im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StG in der Schweiz begründen. Sie unterstehen für ihr in der Schweiz erzielt unselbstständiges Erwerbseinkommen der Quellenbesteuerung gemäss Art. 107 StG. Eine Besonderheit gilt es bei den leitenden Angestellten zu beachten. Diese sind ebenfalls nach Art. 107 steuerpflichtig, wenn sie – mit einem steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt ausserhalb der Schweiz – im Kanton für kurze Zeit oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbstständiger Stellung erwerbstätig sind.



In Abs. 1 lit. b) werden auch die Arbeitnehmer, die im internationalen Transportbereich arbeiten, wie bis anhin in den Gesetzesartikel aufgenommen. Sie sind jedoch nur dann der Quellensteuer unterstellt, wenn die Unternehmung ihren Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte im Kanton hat. Zu Abs. 1 lit. b) gehört auch die gesetzliche Regelung der Steuerbefreiung der im Ausland domizilierten Seeleute auf Hochseeschiffen, die bisher nur auf Praxisebene Eingang im schweizerischen Steuerrecht gefunden hat (ESTV-Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 5.12.1994 über die Besteuerung von Seeleuten auf Hochseeschiffen). Die Aufnahme dieser Personenkategorie ins DBG, StHG und damit ins StG mit gleicher inhaltlicher Stossrichtung war auch Gegenstand der Totalrevision des Landesversorgungsgesetzes vom 8. Oktober 1982.

Mit der vorliegenden Revision soll eine Besteuerungslücke eliminiert werden. Heute können Staatsangehörige aus Ländern, mit denen die Schweiz kein Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat, die zinslose Rückvergütung ihrer AHV-Beiträge verlangen, sofern sie die Schweiz endgültig verlassen haben (Art. 18 Abs. 3 AHVG). Grundvoraussetzung für die Rückvergütung: Sie müssen während mindestens eines Jahres Beiträge geleistet haben. Die rückerstatteten AHV-Beiträge werden heute nicht von der Quellensteuer erfasst, obwohl diese vom steuerbaren Einkommen abgezogen worden sind. Neu sollen sie der Quellensteuer unterstellt werden. Kantonal ist grundsätzlich nur Genf betroffen, weil sich dort der Sitz der Zentralen Ausgleichsstelle (ZAS) befindet, die mit dieser Aufgabe betraut worden ist. Den ZAS-Angaben zufolge wurden 2012 knapp 40 Millionen Franken rückerstattet. Die Besteuerung richtet sich im DBG nach dem Steuertarif für im Nebenerwerb tätige steuerpflichtige Personen. Die Besteuerung wird der Vollständigkeit halber trotzdem (Abs. 1 lit. c und Art. 98 StG) aufgeführt.

Die Berechnung des Steuerabzugs erfolgt nach den in Art. 99 ff. festgehaltenen Grundsätzen. Dass die nachträgliche Gewährung von Abzügen, die nicht in den Tarifen berücksichtigt sind, ausgeschlossen ist, wird neu im Art. 114 E-StG geregelt.

### **108 E-StG – Künstler, Sportler und Referenten**

Die Höhe der Gewinnungskosten wird den Vorgaben des Bundesrechts angepasst und entspricht den Art. 36 Abs. 2 StHG bzw. Art. 92 Abs. 3 DBG.

### **Art. 113 StG – aufgehoben**

Diese Begriffsbestimmung erweist sich als unnötig und kann ersatzlos gestrichen werden. Der Inhalt lässt sich aus den geltenden Art. 5 und 60 herleiten, in denen sowohl die Steuerpflicht von natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit festgehalten wird als auch jene von juristischen Personen, die weder ihren Sitz noch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben.

### **Art. 114 E-StG – Abgegoltene Steuer**

Wie im geltenden Recht wird festgehalten, dass die Quellensteuer abgeltende Wirkung hat. Die zusätzliche individuelle Gewährung von Abzügen über sogenannte Tarifkorrekturen entfällt, einschliesslich für Wochenaufenthaltskosten quellensteuerpflichtiger Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz. Nachträgliche Korrekturen bei nicht ansässigen Personen können nur noch über eine nachträgliche



ordentliche Veranlagung auf Antrag (NOV bei Quasi-Ansässigen) nach Art. 114a E-StG geltend gemacht werden.

### **Art. 114a E-StG – Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag**

In Abs. 1 wird als Grundnorm der Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010 gesetzlich festgehalten. Demnach sind sogenannten Quasi-Ansässigen die gleichen Abzüge wie ordentlich besteuerten Personen zu gewähren, wenn sie einen überwiegenden Teil ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz erwirtschaften. Eine mit ansässigen Personen vergleichbare Situation liegt vor, wenn sie in ihrem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielen und ihre zu versteuernden Einkünfte im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezogen werden, die sie im Arbeitsortstaat ausüben. Nicht unter diese Grundnorm fallen quellenbesteuerte Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gemäss den Art. 108 bis 111a StG (Künstler, Sportler, Referenten, Organe juristischer Personen, Hypothekargläubiger, Empfänger von Vorsorgeleistungen und Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen). Diese Personenkategorien erfahren schon heute eine Sonderbehandlung im Rahmen der Quellenbesteuerung bezüglich der Satzfestlegung.

In Abs. 1 lit. c) wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Schweiz sich in mehreren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verpflichtet hat, bei Arbeitnehmenden ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Beiträge an das Vorsorgesystem im andern Vertragsstaat analog zu den Beiträgen an das schweizerische Vorsorgesystem zum Abzug zuzulassen. Damit diese Beiträge im Tätigkeitsstaat weiterhin auch von Nicht-Ansässigen geltend gemacht werden können, die die Erfordernisse der Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllen, müssen sie ebenfalls eine NOV beantragen können. Die einbezahlten Beiträge berechtigen somit nur dann zum Abzug, wenn erstens ein DBA mit entsprechenden Bestimmungen vorliegt und zweitens die betroffene Person eine NOV beantragt.

Wie bei Ansässigen, die einer NOV unterliegen, wird auch bei Quasi-Ansässigen die bereits bezogene Quellensteuer dem geschuldeten Steuerbetrag gemäss NOV zinslos angerechnet. (Abs. 2).

Die Steuerverordnung wird die notwendigen Details regeln. Das EFD präzisiert in Zusammenarbeit mit den Kantonen die Voraussetzungen nach Abs. 1. Folgende Eckwerte bilden Bestandteil der Ausführungsbestimmungen:

- Ein bestimmter prozentualer Anteil der weltweiten Einkünfte muss in der Schweiz steuerbar sein. Für dieses qualifizierende Merkmal sind bei Ehegatten die gemeinsamen weltweiten Einkünfte massgebend. Ein möglicher Fixpunkt ist die Messlatte von 90 Prozent, wie sie in der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung Niederschlag gefunden hat.
- Bei den Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der erforderlichen Qualifikation sind die einschlägigen StG-Bestimmungen massgebend: die Generalklausel zur Ermittlung der steuerbaren Einkünfte (Art. 19), die Grundsätze zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 20), zum beweglichen und unbeweglichen Vermögen (Art. 23–24), zu den Einkünften aus Vorsorge (Art. 25) sowie zu den übrigen Einkünften (Art. 26).
- Eine NOV wird erst vorgenommen, wenn die Berechnung ergeben hat, dass die Voraussetzungen zur Qualifikation als quasi-ansässige Person aufgrund des notwendigen Anteils der weltweiten Einkünfte aus schweizerischen Quellen erfüllt sind. Im nächsten Steuerjahr kann – muss aber nicht – erneut Antrag auf eine NOV gestellt werden. Sie beinhaltet somit ein jährliches Wahlrecht.



Gemäss Art. 2 sowie Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA können sich nur Personen mit EU- oder EFTA-Staatsangehörigkeit auf das FZA berufen, um in der Schweiz eine unzulässige Diskriminierung zu beanstanden. Das heisst konkret, dass ein Kanadier, der in Frankreich wohnt und in Genf als Grenzgänger arbeitet, sich nicht auf das FZA abstützen kann, obwohl er sich ansonsten in genau gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen befindet wie der Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaats. Aus praktischen und vollzugstechnischen Überlegungen ist daher zu erwägen, die Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit auch auf Personen ausserhalb der EU- oder EFTA-Staatsangehörigkeit auszudehnen. Mit einer Ausdehnung liessen sich auch heikle Abgrenzungsfragen vermeiden, z.B. im Falle von Mehrfach-Staatsangehörigen oder zum Einbezug der Staatsangehörigkeit des andern Ehegatten.

### **Art. 114b E-StG – Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen**

Art. 114b soll der Kantonalen Steuerverwaltung ermöglichen, die Quellenbesteuerung bei Bedarf nachträglich im ordentlichen Verfahren zu korrigieren. Dies sofern besonders stossende Ungleichbehandlungen absehbar sind. Der Artikel wurde vor allem von den Grenzkantonen forciert, um damit die Betrugsbekämpfung, wenn Scheinfirmen gegründet werden, zu unterstützen. Die Voraussetzungen einer solchen nachträglichen Veranlagung von Amtes wegen sind vom Regierungsrat – in Zusammenarbeit mit dem EFD und den anderen Kantonen – auf Verordnungsstufe zu regeln.

### **Art. 118 E-StG – IV. Interkantonales Verhältnis**

Die Revision der Quellenbesteuerung führt im DBG und StHG zwangsläufig zu Änderungen bezüglich der örtlichen Zuständigkeit. Bisher galten für alle Kategorien einzig die Verhältnisse im Zeitpunkt der Auszahlung oder Überweisung der steuerbaren Leistung.

In den Art. 107 DBG und Art. 38 und 38a StHG wird detailliert festgehalten, mit welchem Kanton und nach welchem Recht der Schuldner der steuerbaren Leistung abrechnen muss, welcher Kanton für das Durchführen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung zuständig ist und welcher Kanton Anspruch auf den abgezogenen Quellensteuerbetrag hat. Die Bundesregelungen sind aufgrund der zahlreichen Verweise auf die verschiedenen Möglichkeiten der Quellenbesteuerung komplex ausgestaltet und gelten für die gesamte Schweiz. Sie regeln vor allem die interkantonalen Begebenheiten. Auf eine detaillierte Wiederholung im StG soll deshalb verzichtet und lediglich auf die Bundesregelung verwiesen werden. Dies auch, um Änderungen der interkantonalen Zuständigkeiten ohne Verzug nachvollziehen zu können. Ergänzende Verfahrensbestimmungen zur Quellenbesteuerung finden sich in den Art. 175–180 StG.

Für die nachträgliche ordentliche Veranlagung ist zuständig:

- bei ansässigen quellenbesteuerten Personen (Art. 98 E-StG) der Wohnsitzkanton am 31. Dezember oder am Ende der Steuerpflicht, analog dem ordentlichen Veranlagungsverfahren (Primat des Wohnsitzkantons),
- bei Quasi-Ansässigen der Arbeitsort per 31. Dezember oder am Ende der Steuerpflicht,
- bei Nicht-Ansässigen soll der Arbeitsort per Ende Monat als massgebend gelten und
- für internationale Wochenaufenthalter der Kanton des Wochenaufenthalts am Ende der Steuerperiode (31.12.) oder am Ende der Steuerpflicht.



Wurde die Quellensteuer von einem Kanton erhoben, der nicht zur Besteuerung befugt ist, so leitet dieser Kanton die bezogenen Quellensteuern an den bezugsberechtigten Kanton weiter (Art. 107 Abs. 5 DBG, Art. 38a StHG).

Einzig die Rückerstattung und allfällige Nachforderung von Quellensteuern sowie die Delegation an den Regierungsrat zur Festlegung einer Bagatellgrenze soll weiterhin explizit festgehalten werden. Art. 118 Abs. 2 E-StG entspricht wortwörtlich dem bestehenden Art. 119 Abs. 3 StG.

Aufgrund der bundesrechtlichen Regelungen sowie der Ergänzung um Abs. 2 kann Art. 119 StG aufgehoben werden.

### **Art. 121 E-StG – VI. Gemeindeanteile**

Als Folge der Änderungen der interkantonalen Zuständigkeiten sind die interkommunalen Zuteilungen anzupassen.

### **Art. 122 E-StG – I. Gegenstand (der Grundstückgewinnsteuer)**

Grundsätzlich unterliegen im dualistischen System nur die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens der Grundstückgewinnsteuer. Gewinne aus Grundstücken, die sich im Geschäftsvermögen befinden, unterliegen der ordentlichen Besteuerung (Einkommens- oder Gewinnsteuer). Da gewisse juristische Personen von der Gewinnsteuer befreit sind (Art. 66 StG) und trotzdem einen Anteil an den Infrastrukturkosten tragen sollen, wurde lit. c eingeführt. Lit. d wurde 1980 im Zusammenhang mit der Änderung der Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen ins Gesetz aufgenommen.

Art. 21 Abs. 4 E-StG definiert die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke für Steuerzwecke abweichend vom BGG. Lit. a von Abs. 2 wird um den Verweis auf Art. 21 Abs. 4 E-StG ergänzt.

Unter lit. d von Abs. 2 sind vor allem die juristischen Personen des kantonalen Rechts nach Art. 19 ff. des EG ZGB zu subsumieren sowie Verkäufe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die Liegenschaften betreffen, welche nicht der öffentlichen Zwecksetzung dienen.

Flurgenossenschaften und dergleichen nach Art. 167 ff. EG ZGB sind aufgrund der Weisung der Staatssteuerkommission vom 31. Mai 2004 infolge Tätigkeit im Allgemeininteresse von der subjektiven Steuerpflicht befreit (Art. 66 Abs. 1 lit. f StG) und unterliegen für Grundstückverkäufe aufgrund von Art. 122 Abs. 2 lit. c StG der Grundstückgewinnsteuer. Nicht unter die Steuerbefreiung nach Art. 66 Abs. 1 lit. f StG fallen Vereinigungen, welche zur Erschliessung, Verwaltung und ähnlichem von Bauland bestehen. Verkäufe von diesen Vereinigungen unterliegen aufgrund von lit. d der Grundstückgewinnsteuer.

Auf Verkäufen von Liegenschaften, die sich im Besitz der Ausserrhoder Gemeinden selbst oder des Kantons Appenzell Ausserrhoden befinden und dem Finanzvermögen zuzuordnen sind, wird keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, da es sich dabei lediglich um Umverteilungen zwischen Kanton und Gemeinden handelt.

Gewinne aus Verkäufen von Liegenschaften unterliegen der Grundstückgewinnsteuer nur, sofern dieselben Gewinne nicht bereits mit den ordentlichen Steuern (Einkommens- oder Gewinnsteuer) abgerechnet wurden



### **Art. 124 E-StG – 2. Steueraufschiebende Veräusserungen**

In Abs. 1 lit. e ist die Einschränkung „mit gleicher Funktion“ zu streichen. Die Voraussetzung der gleichen Funktion wurde mit der Unternehmenssteuerreform II zugunsten der limitierten Reinvestitionstheorie aufgehoben.

Abs. 1 wird um lit. g ergänzt. Juristische Personen, die grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit sind (Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, Sozialversicherungskassen, Institutionen mit gemeinnützigen, öffentlichen oder Kultuszwecken), unterliegen für ihre Grundstückgewinne grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer (Art. 122 Abs. 2 lit. c und d). Das Fusionsgesetz hat Umstrukturierungen für diese oft in der Rechtsform der Stiftung oder des Vereins auftretenden Organisationen erheblich erleichtert, teilweise erst ermöglicht. Unter den gleichen Voraussetzungen wie die (ordentlich) steuerpflichtigen juristischen Personen können sie Umstrukturierungen ohne Steuerfolgen bei der Grundstückgewinnsteuer vornehmen (Steueraufschub).

Bei einem nachträglichen Wegfall der steuerneutralen Umstrukturierung ist ebenfalls der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer hinfällig. Der Verweis auf die entsprechenden Art. 22 und Art. 72 StG dient der Transparenz. Diese Handhabung ergibt sich bereits aufgrund von Art. 12 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 3 und 4 und Art. 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> StHG.

Mit Urteil vom 19. Dezember 2012 hat das Bundesgericht entschieden, dass im interkantonalen Verhältnis bezüglich Ersatzbeschaffung grundsätzlich die Einheitsmethode angewandt wird. Das heisst, dass lediglich der Kanton, in welchem keine Ersatzbeschaffung mehr geltend gemacht wird, den gesamten Grundstückgewinn besteuern darf. Vorbehalten bleiben allenfalls die reinvestitionsnahen Ersatzbeschaffungen. Dabei gilt als reinvestitionsnah eine Zeitspanne von 5 Jahren (BGE 2C\_337/2012). In diesen Fällen gilt wieder die Zerlegungsmethode. Das heisst, dass jeder Kanton seinen Anteil am Grundstückgewinn besteuern darf. Die Kantone Zürich und Aargau sowie Thurgau wenden diese Regelung an. Der Kanton Graubünden plant, diese Regelung bei der nächsten Gesetzesrevision einzuführen. In Appenzell Ausserrhoden besteht die Regelung bereits. Ein unbeschränktes Nachbesteuerungsrecht ist aber nicht erlaubt. Das Nachbesteuerungsrecht bei einem ausserkantonalen Liegenschaftsverkauf ist deshalb entsprechend der Rechtsprechung des Bundesgerichts auf 5 Jahre zu begrenzen.

### **Art. 125 E-StG – III. Steuersubjekt, Steueranspruch und Fälligkeit**

Die Steuerforderung bzw. der Steueranspruch entsteht mit der Verwirklichung der Tatbestandselemente, an welche das Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Veranlagungsverfügung ist nicht Voraussetzung für die Entstehung der Steuerforderung.

Von der Entstehung der Steuerforderung ist deren Fälligkeit zu unterscheiden. Dabei handelt es sich um jenen Zeitpunkt, in dem der Staat die Bezahlung der Steuerforderung verlangen kann und die steuerpflichtige Person diese leisten muss. Die Fälligkeit der zu bezahlenden Steuer wird durch das Ergreifen eines Rechtsmittels nicht berührt – die Steuer ist trotz der Einreichung eines Rechtsmittels fällig, kann aber, da sie nicht auf einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung beruht, nicht vollstreckt werden.



Im Zusammenhang mit der Fristberechnung für die Eintragung eines Pfandrechtes an Grundstücken nach Art. 221 StG (Steuern aus Gewinn an Grundstücken) und Art. 239 StG (Handänderungssteuer) kam es in der Praxis zu Meinungsverschiedenheiten, wann die entsprechenden Forderungen fällig werden. Art. 234 Abs. 2 StG regelt für die Handänderungssteuer, dass diese spätestens mit der Rechnungsstellung fällig wird.

Für die Fälligkeit der Grundstückgewinnsteuer bzw. der ordentlichen Steuerforderung ist auf die Eröffnung der Veranlagungsverfügung abzustellen. Die Ergänzung von Art. 125 Abs. 2 StG um den Zeitpunkt der Fälligkeit für die Grundstückgewinnsteuer dient der Klarstellung und Transparenz.

Die Fälligkeit einer Forderung ist nicht gleichzusetzen mit dem Verfalltag. Der Verfalltag, welcher in Art. 206 StG geregelt ist, regelt nur den Beginn der Ausgleichszinspflicht.

### **Art. 129 E-StG – b) Aufwendungen**

Nebst den als Liegenschaftsunterhalt und als Drittverwaltungskosten geltend gemachten Abzügen bei der Einkommenssteuer sind auch Aufwendungen, die allenfalls wertvermehrenden Charakter haben, aber bereits bei der ordentlichen Einkommensveranlagung zum Abzug zugelassen worden sind, nicht mehr als anrechenbare Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen. Der materielle Gehalt des Abs. 2 ändert sich durch die Neuformulierung nicht. Die Umformulierung soll der besseren Verständlichkeit dienen.

### **Art. 133 E-StG – V. Steuertarif**

Als Besitzesdauer gilt bei zivilrechtlichen Handänderungen grundsätzlich der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräusserung, also die Eigentumsdauer. Massgebend ist in der Regel die Eintragung im Grundbuch, während der Antritt unbeachtlich ist. Auf die Eintragung im Grundbuch wird bei zivilrechtlichen Handänderungen aber nur abgestellt, wenn der Grundbucheintrag konstitutiv ist. Ist der Eintrag ins Grundbuch bloss deklaratorisch (z.B. bei einer Zwangsvollstreckung) ist dagegen auf jenen Zeitpunkt abzustellen, in welchem sich der Rechtsgrund verwirklicht hat und nicht auf den späteren deklaratorischen Grundbucheintrag. Da steuerrechtlich vom Begriff der Eigentumsdauer auszugehen ist, sind die Bezeichnungen in den Abs. 2 und 4 anzupassen. Dies dient der Klarheit der Bestimmung und hat keine materiellrechtlichen Konsequenzen.

### **Art. 157 E-StG – Akteneinsicht**

Mit der Totalrevision des Steuergesetzes per 1. Januar 2001 wurden die Gemeindesteuerämter aufgehoben und der Bezug der Staats- und Gemeindesteuern bei der Kantonalen Steuerverwaltung zentralisiert. Im Gegenzug erhielten die Gemeinden ein umfassendes Einsichtsrecht in sämtliche Steuerakten (Veranlagungsunterlagen, Eröffnung einer Veranlagung, Einspracherecht, Erlass- und Strafverfahren). Damit stehen den Gemeinden dieselben Rechte zu wie der Kantonalen Steuerverwaltung bzw. der steuerpflichtigen Person, ohne dass die Gemeinden diese Detaildaten für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigen. Sämtliche Arbeiten im Zusammenhang mit der Veranlagung der Steuererklärung werden durch die Kantonale Steuerverwaltung entsprechend der gesetzlichen Vorgaben wahrgenommen. Die materielle Kontrolle der Steuerveranlagungen erfolgt durch die Eidg. Steuerverwaltung sowie der verwaltungsinternen Kontrolle.

Unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses und des Datenschutzes wird deshalb vorgeschlagen, dieses umfassende Einsichtsrecht der Gemeinden einzugrenzen und die Herausgabe von Steuerdaten analog dem



Verhältnis zu den übrigen Organen der öffentlichen Verwaltung gemäss Art. 153 Abs. 3 StG zu regeln. Davon betroffen sind die Art. 157, 170, 171, 177, 180, 188, 223, 224, 233, 261 und 263 StG. Das Anhörungsrecht der Gemeinden bei Steuererleichterungen gemäss Art. 17 StG und Art. 67 StG wird beibehalten.

### **Art. 162 E-StG – 2. Beilagen zur Steuererklärung**

Das neue Rechnungslegungsrecht knüpft grundsätzlich nicht mehr an die Rechtsform des Unternehmens, sondern an dessen wirtschaftliche Bedeutung an. Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als Fr. 500'000 Umsatzerlös pro Geschäftsjahr, Vereine und Stiftungen, die sich nicht ins Handelsregister eintragen lassen müssen, und nicht revisionspflichtige Stiftungen müssen nur über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen ("Milchbüchlein-Rechnung"). Die allgemeinen Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts entsprechen der Buchführung und Rechnungslegung eines gut geführten KMU. Weitergehende Bestimmungen gelten für Unternehmen, die der ordentlichen Revision unterliegen, und für Konzerne. Unter bestimmten Voraussetzungen muss im Interesse des Kapitalmarkts oder zum Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen ein Einzelabschluss oder eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt werden.

Die Bestimmung in Art. 162 Abs. 2 StG enthält die begriffliche Anpassung an das neue Rechnungslegungsrecht. Die Wendung „bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR“ ersetzt die Umschreibung „wenn sie nach dem OR nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind“. Das geltende Recht sieht vor, dass, wenn die Verpflichtung zur Führung von Geschäftsbüchern fehlt, neben einer Aufstellung über Aktiven und Passiven auch eine solche über Einnahmen und Ausgaben sowie die Privateinlagen und -entnahmen einzureichen ist. Zukünftig ist der Steuererklärung eine Aufstellung über Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage beizulegen. Zusätzlich soll jedoch wie bis anhin auch eine Aufstellung über Privatentnahmen und -einlagen eingereicht werden, welche für die korrekte Veranlagung der steuerpflichtigen Person notwendig ist.

Die vereinfachte Buchführung hat die sinngemässen Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung wie etwa die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle und Sachverhalte sowie die Dokumentation der Buchungen mittels Belegen zu erfüllen. Zu diesen Grundsätzen gehört auch, dass die Aufzeichnungen verständlich, der Geschäftstätigkeit angepasst und nachprüfbar sind.

### **Art. 164 E-StG – 4. Aufbewahrungspflichten**

Art. 164 ist mit dem Zusatz der Aufbewahrungsart und -Weise entsprechend Art. 42 Abs. 4 StHG zu ergänzen.

### **Art. 170 E-StG – 3. Eröffnung der Veranlagung**

Für die vorgenommene Anpassung in Abs. 3 wird auf die Erläuterungen unter dem Titel Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten sowie Art. 157 E-StG verwiesen.

### **Art. 171 E-StG – IV Einsprache / 1. Voraussetzung**

Für die vorgenommene Anpassung wird auf die Erläuterungen unter dem Titel Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten sowie Art. 157 E-StG verwiesen.



### **Art. 175 E-StG – I. Bei der Erhebung der Quellensteuer / 1. Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung**

Nachdem das System der nachträglichen ordentlichen Veranlagung weitestgehend reformiert wird, ist die Kantonale Steuerverwaltung darauf angewiesen, möglichst rasch die für die Veranlagung notwendigen Angaben zu erhalten. Der Verweis im bestehenden Art. 175 ist den Neuregelungen anzupassen. Die obligatorische nachträgliche Veranlagung erfolgt neu nach Art. 103 E-StG.

### **Art. 176a E-StG – 2a. Notwendige Vertretung**

Art. 176a Abs. 1 E-StG regelt im Quellensteuerrecht, dass von einer steuerpflichtigen Person mit Wohnsitz im Ausland oder Sitz im Ausland verlangt werden kann, eine Vertretung in der Schweiz zu bezeichnen.

Art. 176a StG reiht sich bei den speziellen zusätzlichen Pflichten einer quellensteuerpflichtigen Person ein und zeigt gleichzeitig die Konsequenzen bei Nichterfüllen der Voraussetzungen auf. In Abs. 2 wird die Notwendigkeit einer Zustelladresse für Quasi-Ansässige nach Art. 114a StG explizit festgehalten (beispielsweise Arbeitgeber). Dies erweist sich als unumgänglich, weil die Zustellung von Veranlagungen ins Ausland aufgrund des Territorialitätsprinzips völkerrechtlich grundsätzlich nicht zulässig ist. Wird mit der Einreichung eines NOV-Antrags keine Zustelladresse genannt oder verliert die Zustelladresse im Verlauf des Veranlagungsverfahrens ihre Gültigkeit, so gewährt die zuständige Behörde eine angemessene Frist für die Meldung der Zustelladresse. Läuft diese Frist ungenutzt ab, hat die Quellensteuer abgeltende Wirkung. Allfällige Tarifkorrekturen gemäss heutiger Regelung sind nicht mehr möglich. Art. 171 Abs. 2 ist sinngemäss anwendbar, um sicherzustellen, dass auf verspätete Eingaben nur eingetreten wird, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch erhebliche Gründe an der fristgerechten Bezeichnung einer gültigen Zustelladresse verhindert war. Art. 176a E-StG entspricht Art. 136a DBG.

### **Art. 177 E-StG – 3. Verfügung**

Grundsätzlich wird die Quellensteuer vom Schuldner der steuerbaren Leistung (SSL) gemäss dem anwendbaren Quellensteuertarif in Abzug gebracht, ohne dass eine förmliche Veranlagungsverfügung über deren Höhe ergeht.

In Abs. 1 wird der verfahrensmässige Ablauf festgehalten für den Fall, dass die quellensteuerpflichtige Person mit den quellensteuerrelevanten Angaben der vom Arbeitgeber ausgestellten Bescheinigung (Lohnausweis) über seine Leistungen, den Quellensteuerabzug und den angewandten Tarif nicht einverstanden ist, oder wenn sie vom Arbeitgeber gar keine Bescheinigung erhalten hat. In beiden Fällen kann sie von der zuständigen Veranlagungsbehörde eine Verfügung verlangen. Wer dies nicht fristgerecht in die Wege leitet, erhält einen Nichteintretensentscheid.

Mit „Bestand“ wird geklärt, ob überhaupt eine Quellensteuerpflicht besteht. Beim „Umfang“ geht es im Wesentlichen um die Höhe des Quellensteuerabzugs sowie den angewandten Tarif.

Wer mit der von der Veranlagungsbehörde erstellten Verfügung nicht einverstanden ist, kann gestützt auf Art. 180 in Verbindung mit Art. 171 innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erheben. Gemäss Art. 188 kann die



quellensteuerpflichtige Person gestützt auf den Einspracheentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung beim Obergericht schriftlich Beschwerde erheben. Der Beschwerdeentscheid kann an das Bundesgericht weitergezogen werden. Auch der Schuldner der steuerbaren Leistung kann bei der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über den Bestand und den Umfang der Steuerpflicht verlangen (Art. 177 Abs. 1<sup>bis</sup> E-StG).

Gemäss Abs. 2 entbindet die Ergreifung eines Rechtsmittels durch die quellensteuerpflichtige Person oder den Schuldner selbst den Schuldner der steuerbaren Leistung nicht, den umstrittenen Quellensteuerabzug während des gesamten Rechtsmittelverfahrens vorzunehmen.

### **Art. 178 E-StG – 4. Ablieferung**

Im Quellensteuerrecht erfolgt im Grundsatz keine Verzinsung – weder zu Gunsten noch zu Lasten der betroffenen Personen.

Bei der verspäteten Ablieferung der von den Arbeitnehmenden bereits abgezogenen Quellensteuer geht es um den Bezug dieser Quellensteuer. Damit für die Schuldner der steuerbaren Leistung diese Unterscheidung klar und transparent ist bzw. die Verzugszinspflicht klar ist, wird vorgeschlagen, die Verzugszinspflicht für zu spät überwiesene Quellensteuerbeträge explizit in Art. 178 zu regeln. Die vorgeschlagene Lösung entspricht derjenigen von St. Gallen.

### **Art. 180 E-StG – 6. Einsprache**

Für die vorgenommene Anpassung wird auf die Erläuterungen unter dem Titel Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten sowie Art. 157 E-StG verwiesen.

### **Art. 188 E-StG – Voraussetzungen**

Für die vorgenommene Anpassung wird auf die Erläuterungen unter dem Titel Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten sowie Art. 157 E-StG verwiesen.

### **Art. 189 E-StG – Revision / 1. Voraussetzungen**

Die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel dient der Aufhebung oder Abänderung einer rechtskräftigen, mithin grundsätzlich unabänderlichen, Veranlagung zugunsten der steuerpflichtigen Person.

Nach Abs. 2 ist die Revision in allen Fällen ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person die fraglichen Umstände bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren hätte vorbringen können. Darunter fällt auch die absichtliche oder fahrlässige Gewinnverschiebung zwischen den Steuerhoheiten. In diesen Fällen nimmt die steuerpflichtige Person das Risiko einer Doppelbesteuerung auf sich und kann sich im Nachhinein nicht auf einen Revisionsgrund berufen.

Mit dem zweiten Satz in Abs. 2 wird klargestellt, dass die Revision im Falle einer Doppelbesteuerung ausgeschlossen ist, die durch eine absichtliche oder in Kauf genommene Gewinnverschiebung eingetreten ist. Bereits der blosser Versuch einer Gewinnverschiebung durch die steuerpflichtige Person muss als Verstoss gegen Treu und Glauben qualifiziert werden. Zunehmend in internationalen Doppelbesteuerungsfällen sind solche



Fälle anzutreffen. In diesen Fällen wird auf internationaler Ebene kein Verständigungsverfahren zwischen den beteiligten Staaten eingeleitet. Bereits aufgrund der bestehenden Regelung wurde eine Revision bei internationalen Doppelbesteuerungskonflikten lediglich vorgenommen, wenn dies aufgrund eines Verständigungsverfahrens erfolgt. Die Ergänzung dient damit der Klarstellung und der Transparenz gegenüber den steuerpflichtigen Personen bzw. ihren Vertretern.

Anerkennt eine steuerpflichtige Person trotz Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines anderen Kantons oder Staates die Besteuerungsbefugnis stillschweigend – etwa durch vorbehaltlose Abgabe der Steuererklärung, Bezahlen der Steuerrechnung, Unterlassen der Einsprache oder weiterer Rechtsmittel – kann sie sich im Nachhinein nicht auf den Revisionsgrund der Doppelbesteuerung berufen, da in diesen Fällen die Doppelbesteuerung auf der mangelnden Sorgfalt der steuerpflichtigen Person beruht (vgl. SG GVP 2001 Nr. 26; StE 2000 A 24.5 Nr. 4; BGE 123 I 267).

### **Art. 195 E-StG – 3. Kosten und Haftung**

Mit der Totalrevision des Steuergesetzes auf den 1. Januar 2001 wurde der Umfang der Haftung für die Erben auf Vorempfänger – Art. 14 Abs. 1 StG, analog der Bundesregelung – erweitert. Dabei ging die Erweiterung der Haftung auf Vorempfänger der Erben für die Nachsteuer vergessen. Dieses Versehen soll im Zuge dieser Gesetzesrevision behoben werden.

### **Art. 203 E-StG – I. Behörde**

Die Grundstückgewinnsteuer wird durch die Kantonale Steuerverwaltung veranlagt und in Rechnung gestellt. Zurzeit werden die Rechnungen von Hand mit dem jeweiligen Einzahlungsschein der Gemeinde, in welcher das verkaufte Grundstück liegt, durch die Kantonale Steuerverwaltung versandt.

Mit der Einführung der neuen Steuersoftware wird es möglich sein, die Veranlagung und Rechnungstellung der Grundstückgewinnsteuer im IT-System abzuwickeln. Infolge dessen wird vorgeschlagen, nebst der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer auch den Bezug der Grundstückgewinnsteuer auf die Kantonale Steuerverwaltung zu übertragen.

Gemäss Art. 218 überweisen die Bezugsbehörden die bezogenen Steueranteile, welche einem anderen Gemeinwesen zustehen, monatlich. Somit werden die jeweiligen Guthaben den entsprechenden Gemeinden zeitnah gutgeschrieben. Im Weiteren werden die Überwachung des Zahlungseingangs sowie weitere Bezugsmaßnahmen – wie der Erlass einer allfälligen Pfandrechts- oder Sicherstellungsverfügung oder die Einleitung eines Betreibungsverfahrens – durch die Kantonale Steuerverwaltung erfolgen. Dies führt zu einer Entlastung der Gemeinden in diesem Bereich.

### **Art. 206 E-StG – IV. Ausgleichszinsen**

Nach Art. 206 StG werden mit der Schlussrechnung Ausgleichszinsen auf allen Zahlungen, die eine steuerpflichtige Person aufgrund einer vorläufigen Rechnung bis zur Schlussrechnung geleistet hat, zu ihren Gunsten berechnet. Nachdem praxismässig auf allen Zahlungen der steuerpflichtigen Person vor dem Verfalltag ein positiver Ausgleichszins berechnet wird, ist der Passus „aufgrund einer vorläufigen Rechnung“ in Abs. 1 zu streichen.



Für nichtperiodische Steuern (wie Kapitaleistungen, Grundstückgewinnsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Liquidationsgewinne) wird ab dem 90. Tag nach Entstehen des Steueranspruchs ein Ausgleichszins zu Lasten der steuerpflichtigen Personen berechnet. Bei den nichtperiodischen Steuern wird im Regelfall keine provisorische Rechnung gestellt. Bei der Grundstückgewinnsteuer wird vermehrt ein sogenanntes Depot geleistet, welches den mutmasslichen Grundstückgewinnsteuerbetrag abdeckt und vor der definitiven Veranlagung den Gemeinden überwiesen wird. Im Regelfall steht der Steuerbetrag jedoch erst im Zeitpunkt der Veranlagung fest. Von der Möglichkeit gemäss Art. 204 Abs. 1 lit. c StG, der besagt, dass auch bei nicht periodischen Steuern eine vorläufige Rechnungstellung erfolgen kann, wird sehr selten bis gar nicht Gebrauch gemacht, da im Regelfall die notwendigen Angaben zur provisorischen Rechnungstellung fehlen.

Bei einer Veranlagung und Rechnungstellung einer nichtperiodischen Steuer innerhalb von 90 Tagen nach Entstehung des Steueranspruchs werden weder zulasten noch zugunsten der steuerpflichtigen Person Ausgleichszinsen berechnet. Die Veranlagung z.B. der Grundstückgewinnsteuer beansprucht zum heutigen Zeitpunkt rund ein halbes Jahr. Im Regelfall werden die Handänderungsanzeigen innert zwei bis drei Monaten an die Kantonale Steuerverwaltung gesandt. In der Folge werden diese bearbeitet und die Steuererklärung zuge stellt. Der Rückfluss dieser Steuererklärung erfordert im Minimum 40 Tage. Danach kann erst die Veranlagung erfolgen. Falls keine Depotleistung hinterlegt wurde, werden in solchen Fällen – aufgrund der notwendigen Bearbeitungszeit – negative Ausgleichszinsen berechnet, was seitens der steuerpflichtigen Personen auf Unverständnis stösst.

Bei Kapitaleistungen aus Vorsorge entsteht der Steueranspruch auf die Jahressteuer im Zeitpunkt, in dem die Leistung zufließt. Die entsprechenden Meldungen dieser Leistungen erfolgen vielfach erst nach Ablauf der 90 Tage mit der Folge, dass ein negativer Ausgleichszins zu Lasten der steuerpflichtigen Person berechnet werden muss – auch wenn diese zeitnah veranlagt werden. Dies stösst ebenfalls bei vielen steuerpflichtigen Personen auf Unverständnis.

Im heutigen System der Ausgleichszinsberechnung für nichtperiodische Steuern mit dem Verfalldatum – 90. Tag nach dem Entstehen der Steuerforderung – resultierten im Jahr 2015 für die Kapitaleistungen ein Ausgleichszins zulasten der steuerpflichtigen Personen von Fr. 76 und bei den Liquidationsgewinnen ein solcher zulasten der steuerpflichtigen Personen von Fr. 880. Bei der Grundstückgewinnsteuer resultierte ein Ausgleichszins zugunsten der steuerpflichtigen Personen von gesamthaft rund Fr. 8'700 (zulasten der steuerpflichtigen Person Fr. 3'800, zugunsten der steuerpflichtigen Person Fr. 12'500) bei 412 Veranlagungen. Die Ausgleichszinsen zugunsten der steuerpflichtigen Personen resultieren aus den vermehrt geleisteten Depotzahlungen (Vorauszahlungen). Immer mehr Käufer verlangen eine solche Depotleistung, um eine allfällige Pfandverwertung ihrer Liegenschaft bzw. die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer des Verkäufers vermeiden zu können.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen wird vorgeschlagen, auf nichtperiodischen Steuern keinen Ausgleichszins zu erheben.

### **Art. 208a E-StG – Zahlungserleichterungen**

Bis anhin ist die Stundung lediglich im Art. 222 StG – Voraussetzungen für einen Steuererlass – geregelt. Zahlungserleichterungen dienen jedoch der Überbrückung vorübergehender Notlagen der steuerpflichtigen Perso-



nen, während ein Steuererlass zu einer langfristigen und dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Personen beitragen soll. Mittels Zahlungserleichterungen soll vermieden werden, dass rechtlich zwar zulässige, aber im Hinblick auf die Interessen aller Beteiligten voreilige Zwangsvollstreckungen stattfinden. Die besonderen Verhältnisse, die eine Zahlungserleichterung rechtfertigen können, müssen weniger weit gehen als die Gründe für einen Steuererlass. Als solche besonderen Verhältnisse kann im Einzelfall vorübergehende Illiquidität in Frage kommen. Diese Unterschiede rechtfertigen es, die Zahlungserleichterungen in einer eigenen Bestimmung zu regeln und die bereits heute angewandte Praxis festzuhalten.

Stundungen und/oder Ratenzahlungen sind so festzusetzen, dass Rückstände in absehbarer Zeit aufgeholt werden können und Steuerschulden nicht noch weiter auflaufen. Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen setzt voraus, dass für die steuerpflichtige Person die rechtzeitige Zahlung der Steuerschuld vorübergehend verunmöglicht oder erschwert ist. Zahlungserleichterungen sind regelmässig mit Auflagen verbunden, indem z.B. für die Leistung der einzelnen Raten klare Termine gesetzt werden. Eine Sicherheitsleistung wird selten verlangt. Zahlungserleichterungen fallen weg, wenn die betroffene Person ihre Illiquidität überwunden hat (Wegfall der Voraussetzung) oder die Bedingungen, an die die Zahlungserleichterungen geknüpft waren (z.B. Nichteinhalten der Termine für die Ratenzahlungen), nicht eingehalten werden.

Die Gewährung einer Zahlungserleichterung bedeutet nicht, dass damit die Fälligkeit der Steuern verschoben würde. Die fälligen Steuern können aufgrund der Stundung oder Ratenzahlung zwar nicht vollstreckt werden, das Nichtbezahlen führt jedoch zur Pflicht der Leistung von gesetzlich vorgesehen Zinsen. Die Bestimmung von Abs. 4 findet sich heute bereits in Art. 68 StV. Die Bestimmung in der StV kann in der Folge aufgehoben werden.

### **Art. 221 E-StG – Pfandrecht an Grundstücken**

Dem Staat steht für Steuern aus Gewinn an Grundstücken einschliesslich Zinsen ein gesetzliches Pfandrecht am Grundstück zu.

Mit der in Abs. 6 neu festgehaltenen Bestimmung kann dem Käufer der mutmassliche Steuerbetrag bekannt gegeben werden. Sie gibt dem Käufer die Möglichkeit, diesen Betrag direkt aus dem Kaufpreis als Depot bei den Behörden zu leisten. Bereits heute wird eine solche Regelung oftmals mit dem Einverständnis des Verkäufers getroffen. Mit der neuen Zusatzbestimmung soll die Tendenz zur Depotleistung weiter gefördert werden, was die Bezugsmassnahmen erheblich vereinfacht. Zudem wird das Risiko für den Käufer, dass seine neu erworbene Liegenschaft als Pfand für die nicht bezahlte Grundstückgewinnsteuer des Verkäufers verwertet wird, minimiert. Die Formulierung entspricht derjenigen des Kantons Graubünden. Ähnliche Regelungen kennen auch andere Kantone.

Da nur der mutmassliche Steuerbetrag bekannt gegeben werden muss, ist das Steuergeheimnis nicht tangiert. Im Übrigen ist das Interesse des Käufers an der Nichtverwertung seiner (neu erworbenen) Liegenschaft für Verpflichtungen des Verkäufers höher zu gewichten als das Interesse des Verkäufers, die Höhe der mutmasslichen Grundstückgewinnsteuer (ohne Details) geheim zu halten.

### **Art. 222 E-StG – I. Voraussetzungen**



Die Neuformulierung von Abs. 1 entspricht derjenigen des DBG (Art. 167 Abs. 1 DBG) und enthält keine materiell-rechtlichen Neuerungen. Mit der automatisierten Erhebung von Kosten (Mahngebühren, Fristverlängerungen) muss den betroffenen Personen auch die Möglichkeit des Erlasses solcher Kosten gegeben werden. Infolge dessen ist Abs. 1 um die Kosten zu ergänzen.

Der neue Abs. 2 entspricht dem Art. 167 Abs. 2 DBG. Es handelt sich dabei um ein Grundprinzip des Erlassrechts (Opfersymmetrie). Diese wichtige Bestimmung soll neu auf Gesetzesstufe gehoben werden.

Die Präzisierung in Abs. 3 (gleich Art. 167 Abs. 3 DBG) soll klarstellen, dass der Erlass von Nachsteuern und Bussen an besondere Bedingungen geknüpft ist und dass eine „einfache“ Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit, nicht genügt. Vielmehr muss in diesen Fällen die wirtschaftliche Existenz der steuerpflichtigen Person gefährdet sein. Ansonsten könnten die Mitwirkungspflichten (Einreichen Steuererklärung und der notwendigen Unterlagen, richtige und wahrheitsgetreue Deklaration aller Einnahmen, etc.) der steuerpflichtigen Person vielfach ohne Konsequenzen für diese Personen verletzt werden. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist die Nachsteuer keine Strafsanktion. Trotzdem ist im Bezugs- und Steuererlassverfahren dem Umstand Rechnung zu tragen, dass es sich bei Nachsteuern oft um Forderungen handelt, die bei ordnungsgemässer Deklaration in einem früheren Zeitraum hätten gezahlt werden müssen. Es dürfen deshalb auch ausserordentliche Anstrengungen zur Tilgung der Schuld über mehrere Jahre hinweg verlangt werden.

Abs. 4 wird analog Art. 167 Abs. 4 DBG neu ebenfalls auf Gesetzesstufe geregelt, nicht zuletzt um die Transparenz zu erhöhen. Das Nichteintreten auf Erlassgesuche nach der Zustellung eines Zahlungsbefehls verhindert, dass ein Gesuch um Steuererlass als Mittel zur Zeitgewinnung missbraucht wird. Hat sich die Bezugsbehörde nach der Rechnungsstellung, den Mahnungen, etc. dazu entschlossen, den Betreuungsweg einzuschlagen, ist es ihr nicht mehr zuzumuten, ein Erlassverfahren durchzuführen und die bis anhin durch die steuerpflichtige Person verursachten Bezugsmassnahmen und Kosten hinzunehmen. Die steuerpflichtige Person hat bis zur Zustellung eines Zahlungsbefehls genügend Zeit, um ein Erlassgesuch zu stellen. Der bestehende Art. 67 Abs. 1 der StV kann in der Folge aufgehoben werden.

Bei der Quellenbesteuerung ist zu beachten, dass die Schuldnerin bzw. der Schuldner der Steuer nicht identisch ist mit dem Steuersubjekt. Ein Erlass von Quellensteuern kann nur dem Steuersubjekt selber zukommen. Die Schuldnerin bzw. der Schuldner der Steuer (i.d.R. der Arbeitgeber, Veranstalter, etc.) hat im Zeitpunkt der Ausrichtung der steuerpflichtigen Leistung die Quellensteuer abzuziehen und diese dann an die Steuerverwaltung weiterzuleiten. Die schuldhaftige Nichtvornahme des Steuerabzugs stellt eine Steuerhinterziehung dar und die eigenmächtige Verwendung abgezogener Quellensteuern eine Veruntreuung. Da der/die Schuldner/in der Steuer lediglich eine „treuhänderische“ Funktion ausübt, kann dessen bzw. deren Situation für die Beurteilung eines Quellensteuererlasses nicht massgebend sein.

### **Art. 222a E-StG – Ablehnungsgründe**

Bei der Beurteilung, ob eine Notlage vorliegt, wird zunächst auf die aktuelle wirtschaftliche Situation abgestellt. Die Erlassbehörde hat aber unter anderem zu prüfen, ob eine steuerpflichtige Person sich in der Vergangenheit freiwillig ihrer Einkommens- oder Vermögenswerte entäussert hat. Mit der beispielhaften, nicht abschliessenden Aufzählung von sogenanntem „erlassunwürdigem“ Verhalten wird die bisherige Praxis auf Gesetzesstufe verankert. Die gesuchstellende Person muss einerseits ihre aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse offenle-



gen und belegen können, dass sie in der Vergangenheit mit gewissen Verhaltensweisen, beispielsweise der Bevorzugung einzelner Gläubiger, nicht gegen die Interessen der Allgemeinheit verstossen hat. Die Formulierungen entsprechen Art. 167a DBG.

### **Art. 223 E-StG – II. Verfahren / 1. Inhalt des Erlassgesuchs**

Art. 223 bis 223b halten neu die wichtigsten Verfahrensbestimmungen fest und entsprechen Art. 167c und 167d DBG. Der bestehende Art. 223 wird neu in Art. 223c geregelt, da der Entscheid den ersten Verfahrensabschnitt abschliesst.

### **Art. 223a E-StG – 2. Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten der gesuchstellenden Person**

Art. 223a hält die Verfahrensrechte und -pflichten der gesuchstellenden Person fest. Im Abs. 2 wird festgehalten, dass auf ein Gesuch nicht eingetreten werden muss, wenn die gesuchstellende Person ihre notwendigen und zumutbaren Mitwirkungspflichten nicht einhält. Diese Bestimmung ermöglicht der Erlassbehörde in Fällen, in denen die gesuchstellende Person die Mitwirkung trotz Mahnung bewusst verweigert, das Verfahren mit einem Nichteintretensentscheid abzuschliessen, ohne dass sie in einer materiellen Entscheidung Abgrenzungen bezüglich der Untersuchungs- und Mitwirkungspflicht und umfangreiche Abklärungen und Beweiswürdigungen vorzunehmen hat.

Abs. 3 hält die bisherige Praxis fest, dient der Transparenz und entspricht der Handhabung im ordentlichen Veranlagungsverfahren.

### **Art. 223b E-StG – 3. Untersuchungsmittel der Erlassbehörde**

Die Bestimmung stellt klar, dass die Kantonale Steuerverwaltung als Erlassbehörde alle ihr nach dem StG zur Verfügung stehenden Untersuchungsmöglichkeiten, wie Geschäftsbücher einsehen, Auskünfte und/oder Belege einverlangen, nutzen kann. Dieselbe Bestimmung enthält das DBG in Art. 167e.

### **Art. 223c E-StG – 4. Entscheid**

Diese Regelung fand sich bis anhin in Art. 223. Gemäss Art. 103 Abs. 1 lit. e DBG kann die Eidg. Steuerverwaltung verlangen, dass ihr die Erlassverfügungen betreffend direkte Bundessteuer ebenfalls eröffnet werden.

Es wird zu prüfen sein, ob in der StV ein allgemeiner Verweis auf die Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer genügt und/oder einzelne Aspekte bzw. Detailbestimmungen gleichzeitig in der StV geregelt oder weiter ausgeführt werden sollen.

### **Art. 224 E-StG – 2. Einsprache und Beschwerde**

Für die vorgenommene Anpassung wird auf die Erläuterungen unter dem Titel Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten sowie Art. 157 E-StG verwiesen.



### **Art. 231 E-StG – 2. Bei mehrörtiger Steuerpflicht**

Neben dem Kanton (Art. 1 Abs. 1 lit. a StG) kommt auch den Gemeinden (Art. 225 Abs. 1 lit. a StG) die Kompetenz zu, Einkommens- und Vermögenssteuern von natürlichen Personen zu erheben. Für die Festsetzung der Steuerfaktoren (Einkommen und Vermögen) ist jedoch ausschliesslich die Kantonale Steuerverwaltung zuständig. Dabei ermittelt sie die Steuerfaktoren für alle zur Steuererhebung berechtigten Gemeinwesen.

Mit einer Veranlagung stellt die Kantonale Steuerverwaltung eine Steuerforderung hinsichtlich Bestand und Umfang fest; aus Sicht der steuerpflichtigen Person wird damit die Steuerschuld festgestellt (vgl. Zweifel/ Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 1 Rz. 5). Hierfür bedarf es, sofern eine natürliche Person gegenüber zwei oder mehreren Gemeinden persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen unterhält, einer Steuerausscheidung. Dabei werden zunächst Einkommen und Vermögen anhand der Zuteilungsnormen auf die beteiligten Gemeinden aufgeteilt und anschliessend die Passiven, Abzüge und Freibeträge zugewiesen. Die Steuerausscheidung stellt einen (letzten) Schritt auf dem Weg zur Veranlagung dar. Erst wenn sie vorliegt, ist es möglich, die auf die beteiligten Gemeinden entfallenden Steuerfaktoren und den geschuldeten Steuerbetrag, entsprechend der gesetzlichen Vorgabe (Art. 170 Abs. 1 StG) in der Veranlagung auszuweisen. Daraus folgt, dass die Veranlagung bei gleichzeitiger Steuerpflicht in zwei oder mehreren Gemeinden auf einer Steuerausscheidung beruht.

Die Kosten für die Rechnungstellung und die Bezugsmassnahmen fallen unabhängig vom in Rechnung gestellten Betrag an. Um die Ausscheidung von Minimalbeträgen und die damit zusammenhängenden unverhältnismässigen Verwaltungsmassnahmen zu vermeiden, sind für natürliche Personen Mindeststeuerfaktoren festzulegen.

Die Höhe der Faktoren ist vom Regierungsrat in der Verordnung festzulegen. Damit kann allfälligen Änderungen in angemessener Zeit Rechnung getragen werden. Eine Ausscheidung wird von einem bestimmten Anteil an den steuerbaren Faktoren abhängig gemacht. Dieser Wechsel vom bis anhin im Gesetz festgehaltenen Teil der einfachen Steuer zu den Steuerfaktoren ist aufgrund der technischen Voraussetzungen notwendig.

### **Art. 233 E-StG – 4. Einsprache und Beschwerde**

Für die vorgenommene Anpassung wird auf die Erläuterungen unter dem Titel Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten sowie Art. 157 E-StG verwiesen.

### **Art. 250 E-StG – I. Verfahren vor den Steuerbehörden / 1. Zuständigkeit**

Die Ahndung der Verletzung von Verfahrenspflichten ist durch die jeweilige Veranlagungsbehörde vorzunehmen, gegenüber der die Verfahrenspflichtverletzung erfolgt ist. Da sämtliche Veranlagungsverfahren, ausgenommen die Veranlagung der Erbschafts- und Schenkungssteuer (Art. 182 StG) sowie der übrigen Gemeindesteuern (Handänderungssteuer), durch die Kantonale Steuerverwaltung erfolgen, ist die Kantonale Steuerverwaltung für das Strafverfahren zuständig. Da Art. 225 StG als Steuerarten der Gemeinde nebst der Handänderungssteuer lediglich die Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen erwähnt, kann der Passus „sowie den Gewinn- und Kapitalsteuern“ gestrichen werden.



### Art. 260 E-StG – 4. Strafverfolgungsverjährung

Die Eidgenössischen Räte haben das Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches (StGB) am 26. September 2014 angenommen und der Bundesrat hat die Bestimmungen per 1. Januar 2017 in Kraft gesetzt.

Der aktuelle Wortlaut der Bestimmungen im DBG und im StHG über die Verfolgungsverjährung, die Vollstreckungsverjährung sowie die Vergehenssanktionen widerspiegelt seit längerer Zeit nicht mehr das heute geltende Recht. Dies ist auf verschiedene Revisionen des Allgemeinen Teiles des Strafgesetzbuches zurückzuführen. Das geltende Recht lässt sich im DBG und im StHG nur herauslesen, wenn die Umrechnungsnorm von Artikel 333 StGB beigezogen wird. Die Bestimmungen zur Verfolgungsverjährung sollen das heute geltende Recht abbilden, das keine Unterbrechung und keinen Stillstand kennt. Zudem kann die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintreten, wenn ein erstinstanzliches (verurteilendes) Urteil gefällt worden ist. Die Länge der Verfolgungsverjährungsfrist bei den Übertretungen im DBG und StHG haben National- und Ständerat auf 10 Jahre festgelegt.

Neben diesem Hauptpunkt wurden auch die Vergehenssanktionen im DBG und StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB angepasst, und bei der Vollstreckungsverjährung wurde eine Präzisierung im DBG eingeführt. Schliesslich wurde die Gelegenheit genutzt, um einige rein formelle Korrekturen in beiden Gesetzen vorzunehmen. Für die steuerpflichtigen Personen bedeuten diese Gesetzesänderungen eine Wiederherstellung der Rechtssicherheit.

Die schematische Verlängerung der Fristen gemäss Art. 333 StGB wird bei der Verletzung von Verfahrenspflichten und bei der versuchten Steuerhinterziehung gekürzt. Neu verjährt die Verletzung von Verfahrenspflichten drei Jahre (Kürzung um ein Jahr) und bei versuchter Steuerhinterziehung sechs Jahre (Kürzung um zwei Jahre) nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die Steuern zu hinterziehen versucht wurden. Bei vollendeter Steuerhinterziehung verjährt die Strafverfolgung neu zehn Jahre (Kürzung um fünf Jahre)

- nach Ablauf der Steuerperiode, für die die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte, oder
- nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde oder Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseite geschafft wurden.

Nach dem Konzept des neuen Verfolgungsverjährungsrechts muss der geltende Art. 260 Abs. 2 StG aufgehoben werden, da die Unterbrechungsgründe entfallen. Neu soll, entsprechend Art. 333 Abs. 6 lit. d StGB, die Verfolgungsverjährung für Übertretungen nicht mehr eintreten, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Als erstinstanzliches Urteil gilt die Verfügung, die durch die zuständige Behörde erlassen worden ist. Anzumerken ist, dass für die Gehilfenschaft und die Anstiftung dieselben Verfolgungsverjährungsfristen gelten wie für Täterinnen und Täter. Das DBG und das StHG folgen hier den allgemeinen Regeln des StGB, welches für Gehilfenschaft und Anstiftung keine speziellen Verfolgungsverjährungsfristen vorsieht.



### **Art. 261 E-StG – 5. Gerichtliche Beurteilung durch das Obergericht / a) Einsprache**

Für die vorgenommene Anpassung wird auf die Erläuterungen unter dem Titel Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten sowie Art. 157 E-StG verwiesen.

### **Art. 263 E-StG – c) Anklage**

Für die vorgenommene Anpassung wird auf die Erläuterungen unter dem Titel Steuergeheimnis / Einsicht in Steuerdaten sowie Art. 157 E-StG verwiesen.

### **Art. 269 E-StG – Steuerbetrug**

Bei der Ausfällung einer bedingten Strafe wird die Möglichkeit geschaffen, eine spürbare Sanktion zu verhängen. Die Strafenkombination soll nicht zu einer Straferhöhung führen oder eine zusätzliche Strafe ermöglichen. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts erlaubt sie lediglich innerhalb der schuldangemessenen Strafe eine täter- und tatangemessene Sanktion, wobei die kombinierten Strafen in ihrer Summe schuldangemessen sein müssen.

### **Art. 270 E-StG – Veruntreuung von Quellensteuern**

Für die vorgenommene Änderung wird auf die Erläuterungen zu Art. 269 E-StG verwiesen.

### **Art. 272 E-StG – Verjährung der Strafverfolgung**

Da wie bei den Übertretungen auch für die Vergehen die Unterbrechungsgründe entfallen, sind diese in Art. 272 Abs. 2 StG zu streichen. Neu gilt auch bei den Vergehen, dass im Sinne von Art. 333 Abs. 6 Buchstabe d StGB die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Für das Verfahren verweist das StG in Art. 271 auf die Vorschriften der Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO). Für Strafbefehle betreffend gemeinrechtliche Delikte und Steuerdelikte gelten somit dieselben Verjährungsregeln. Dies umso mehr, als nicht ausgeschlossen ist, dass im gleichen Strafbefehl sowohl Steuerstraftatbestände als auch andere Delikte beurteilt werden. Dies hat zur Folge, dass bei Steuerdelikten die Verjährungsfrist bei Erlass eines Strafbefehls endet, wenn innert 10 Tagen keine gültige Einsprache erhoben wird, denn dann wird der Strafbefehl zum rechtskräftigen Urteil (Art. 354 Abs. 3 StPO). Hält die Staatsanwaltschaft nach einer Einsprache gegen den Strafbefehl an diesem fest und erhebt sie Anklage, so endet der Verjährungsverlauf erst mit dem Entscheid des erstinstanzlichen Gerichts. Schliesslich gelten auch bei einem Vergehen für die Helferschaft und die Anstiftung dieselben Verfolgungsverjährungsfristen wie für Täterinnen und Täter. Das DBG und das StHG folgen hier den allgemeinen Regeln des StGB.

### **Art. 285c E-StG – 11. Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen**

Mit der Gleichschaltung des Besteuerungszeitpunktes der Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen auf kantonaler Ebene mit dem Bundesrecht, muss festgehalten werden, wann die bis zur Änderung von Art. 23 Abs. 1 lit. c E-StG ausgegebenen Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen zu besteuern sind. Ohne diese Übergangsregelung blieben diese ungesteuert, was sowohl dem Gleichbehandlungs- als auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht.



### **Art. 285d E-StG – 12. Übergangsbestimmung zur Änderung vom 26. September 2014 / Anpassung an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB**

Für die Beurteilung von Straftaten, die in Steuerperioden vor Inkrafttreten der Änderung der Art. 260, 269, 270 und 272 begangen wurden, ist das neue Recht anwendbar, sofern dieses milder ist als das in jenen Steuerperioden geltende Recht.

### **Art. 285e E-StG – 13. Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke**

Obwohl das Rückwirkungsverbot missachtet wird, ist aufgrund der Vorgaben des StHG die neue Bestimmung des Art. 21 Abs. 4 E-StG auf alle noch offenen Veranlagungen anzuwenden.

## **C. Auswirkungen**

### **1. Finanzielle Auswirkungen**

Die Änderung der Kinderabzüge in Art. 38 StG sowie kleinere Änderungen haben Steuerausfälle beim Kanton von Fr. 1,0 Mio. und bei den Gemeinden insgesamt von Fr. 1,23 Mio. zur Folge. Die finanziellen Auswirkungen sind aus der Beilage 3 ersichtlich.

### **2. Personelle Auswirkungen**

Aufgrund der diversen neuen Aufgaben beim internationalen Informationsaustausch sowie bei den Quellensteuerpflichtigen, welche nachträglich auch noch ordentlich zu veranlagern sind, ist mit einem Zusatzaufwand zu rechnen. Die entsprechenden Kosten sind im aktuellen Finanzplan 2018–2020 bereits enthalten.