

Der Regierungsrat des Kantons Thurgau an den Grossen Rat

Frauenfeld, 27. Juni 2017

555

EINGANG GR			
16. Aug. 2017			
GRG Nr.	16	GE 12	126

Botschaft zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz)

Sehr geehrte Frau Präsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen Botschaft und Entwurf zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (RB 640.1).

I. Einführende Bemerkungen

1. Ausgangslage

Da Volk und Stände am 12. Februar 2017 das Reformpaket im Bereich des Unternehmenssteuerrechts (USR III) verworfen haben, kann die vorgesehene kantonale Umsetzungsvorlage nicht weiterverfolgt werden. Mit einer neuen kantonalen Vorlage ist daher zuzuwarten, bis sich auf Bundesebene konkretisiert, wie die Unternehmenssteuerreform ausgestaltet wird.

Die vorliegende Gesetzesrevision steht unter dem Aspekt der Umsetzung von zwingendem Bundesrecht. Im Vordergrund steht diesbezüglich vor allem die Quellensteuerrevision, welche voraussichtlich per 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt wird und gegenüber der bisherigen Rechtslage einige weitreichenden Änderungen umfasst. Ebenso sind die steuerlichen Massnahmen im Zusammenhang mit dem Energiegesetz ins kantonale Recht zu überführen.

2. Eckpunkte des Gesetzesentwurfes

- Anpassung der Verjährungsbestimmungen bezüglich Steuerstraftatbestände
- Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken
- Revision der Quellenbesteuerung
- Steuerliche Massnahmen im Zusammenhang mit dem Energiegesetz
- Bereinigung von redaktionellen Mängeln

Da mit Ausnahme der Quellensteuerrevision und der steuerlichen Massnahmen mit der Revision der Energiegesetzgebung die übrigen Revisionspunkte bereits mit der Vorlage zur kantonalen Umsetzung der USR III in die Vernehmlassung gegeben worden sind, wurde auf die Durchführung einer erneuten Vernehmlassung verzichtet, insbesondere auch, da es sich bei den Revisionspunkten mehrheitlich um die Anpassung an zwingendes und übergeordnetes Bundesrecht handelt.

II. Überblick über die Quellensteuerrevision

Der Bundesgesetzgeber hat unter dem Einfluss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Quellensteuerrevision darauf ausgerichtet, Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen zu beseitigen, um so auch die Einhaltung internationaler Verpflichtungen, insbesondere aus dem Personenfreizügigkeitsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft vom 21. Juni 1999, zu gewährleisten. Das Bundesparlament hat am 16. Dezember 2016 weitreichende Änderungen beschlossen, welche von den Kantonen zwingend umzusetzen sind.

Bei der Neuregelung wird (wie bisher) zwischen in der Schweiz ansässigen Quellensteuerpflichtigen und nichtansässigen Quellensteuerpflichtigen unterschieden. Diese Einstufung ist insbesondere für die verfahrenstechnische Handhabung von Bedeutung. Die Quellenbesteuerung knüpft nach wie vor am niederlassungsrechtlichen Status der davon betroffenen Personen an.

Nach wie vor unterliegen ausländische Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen ohne Niederlassungsbewilligung, aber mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton Thurgau für das aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen der Quellensteuerpflicht (sog. Ansässige). Die nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV), welche nach bisherigem Recht nur bei Überschreiten einer Lohnschwelle von CHF 120'000.-- Bruttoeinkommen zur Anwendung gelangt, steht nun allen Ansässigen offen. Es ist neu zu unterscheiden zwischen einer obligatorischen NOV und einer NOV auf Antrag. Eine obligatorische NOV greift, wenn die ansässigen Personen ein Bruttoeinkommen erzielen, das die Eintrittsschwelle für eine NOV übersteigt. Diese Eintrittsschwelle wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgelegt. Sie dürfte sich wohl in der gleichen Höhe wie bisher bewegen. Ein weiterer Grund für eine obligatorische NOV besteht in der Verfügungsgewalt von Vermögen und Einkünften, welche nicht der Quellensteuer unterliegen (z. B. Liegenschaften, Eigenmietwerte, Wertschriftenerträge etc.). Bislang wurden diese Steuerfaktoren mit der sog. ergänzenden ordentlichen Veranlagung erfasst, welche nun durch die NOV ersetzt wird. Letztere Personen müssen bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres bei der zuständigen Behörde eine Steuererklärung verlangen. Ansässige, welche die beiden Eintrittsgründe für eine obligatorische NOV nicht erfüllen, können auf Antrag der NOV unterstellt werden. Auch sie haben bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres bei der zuständigen Behörde eine Steuererklärung zu verlangen. Wird dies unterlassen, tritt die Quellensteuer an Stelle der ordentlich zu veranlagenden Einkommenssteuer, wobei nachträglich keine zusätzlichen Abzüge gewährt werden. Die einmal gewährte NOV gilt bis zum Ende der Quellensteuerpflicht.

Nichtansässige Quellensteuerpflichtige (z. B. Grenzgänger) können jedes Jahr eine NOV beantragen, sofern sie als sog. Quasiansässige zu qualifizieren sind. In Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat der Bundesgesetzgeber folgende Kriterien für eine Quasi-Ansässigkeit definiert:

- a) der überwiegende Teil der weltweiten Einkünfte der betroffenen Person ist in der Schweiz steuerbar;
- b) die Situation der betroffenen Person ist mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar.

Diesfalls besteht ein jährliches Wahlrecht auf eine NOV, wobei die erhobenen Quellensteuern zinslos an den ordentlichen Steuerbetrag angerechnet werden. Ebenso können Nichtansässige eine NOV beantragen, sofern diese notwendig erscheint, um in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Abzüge geltend machen zu können.

Bei Nichtansässigen, welche die vorgenannten Kriterien nicht erfüllen, hat die Quellensteuer definitiv abgeltende Wirkung und tritt an die Stelle der Einkommenssteuer.

Eine Neuregelung wurde auch im Hinblick auf die örtliche Zuständigkeit und das interkantonale Verhältnis bei einer NOV getroffen. Wie bei einer ordentlichen Besteuerung ist die Steuerbehörde des Kantons, in dem die NOV-pflichtige Person am Ende der Steuerperiode ihren Wohnsitz oder qualifizierten Aufenthalt aufweist, für die ganze Steuerperiode zuständig. Die bisherige Pro-rata-temporis-Besteuerung bei einer unterjährigen Wohnsitzverlegung entfällt damit. Ebenso soll das Abrechnungsprozedere der Arbeitgeber mit den Steuerbehörden aufgrund einheitlicher Zuständigkeitszuweisungen erleichtert werden.

Die Quellensteuerrevision bringt zwar einige verfahrenstechnische Vereinfachungen; insgesamt ist aber mit einem erheblichen Mehraufwand zu rechnen, da mit einem Anstieg der NOV-Fälle zu rechnen ist, denn eine ordentliche Veranlagung dürfte in der Regel für die betroffene Person vorteilhafter ausfallen. Es ist mit einer explosionsartigen Zunahme der NOV-Fälle von bis zu 17'000 zu rechnen, was eine Personalaufstockung von 4 - 5 Veranlagungsexperten bedingt.

III. Finanzielle Auswirkungen

Die finanziellen Auswirkungen können nur grob geschätzt werden. Im Folgenden werden die angenommenen Steuerausfälle pro aufkommensrelevante Massnahme angeführt:

Massnahme	geschätzte jährliche Ausfälle Staats- und Gemeindesteuern
Verkürzte Verjährungsfristen	CHF 100'000.--
Gewinnbesteuerung juristische Personen mit ideeller Zwecksetzung	keine
Umsetzung Energiegesetz	CHF 3 - 6 Mio.
Quellensteuerrevision	CHF 3 - 4 Mio.
Total	minimal CHF 6,1 Mio. maximal CHF 10,1 Mio.

Zudem ist aufgrund der Quellensteuerrevision von einem erhöhten Personalaufwand von rund CHF 600'000.-- (500 Stellenprozente) auszugehen.

IV. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

1. § 11 Absatz 3

Da die örtliche Zuständigkeit und der Wechsel der Steuerpflicht im interkantonalen Verhältnis quellensteuerspezifisch neu in § 122a geregelt wird, erübrigt sich eine Regelung in § 11. Im Weiteren wird auf die Ausführungen unter § 122a verwiesen.

2. § 34 Absatz 1 Ziffer 1

Die Anpassung dieser Bestimmung steht im Zusammenhang mit den steuerlichen Massnahmen des Energiegesetzes. Gemäss Art. 9 Abs. 3 StHG können die Kantone Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen, d.h. sie müssen aber nicht umgesetzt werden. Mit der Energiestrategie 2050 wird Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG dahingehend erweitert, dass neben den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau den steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt werden. Diese Erweiterung ist kantonal wiederum nur dann umzusetzen, wenn das Steuergesetz Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsieht. Im Kanton Thurgau sind die Kosten für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege seit dem 1. Januar 1993 abzugsfähig und somit die Rückbaukosten für einen Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichzustellen.

§ 34 Absatz 1 Ziffer 1 wird um die Sätze 1 und 2 ergänzt. Demnach gelten Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau als steuerlich abzugsfähige Unterhaltskosten. Hintergrund dieser steuerlichen Massnahme ist eine lenkungspolitische Motivation, welche den Rückbau von älteren, in energietechnischer Hinsicht schlechten Gebäudehüllen und den Wiederaufbau von energietechnisch zeitgemässen Gebäuden steuerlich begünstigen will.

Können Rückbaukosten sowie Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen in der Steuerperiode, in der sie angefallen sind, nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden, können sie als Abzugsvortrag auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragen werden. Dieser Einbruch in das im Steuerrecht konsequent verfolgte Periodizitätsprinzip erweist sich als nicht sachgerecht und dürfte zu einem erheblichen Mehraufwand im Veranlagungsverfahren führen. Unklar ist indessen auch, in welchem Zeitpunkt

der Abzugsvortrag rechtsverbindlich festgelegt wird. Zudem erweist sich diese Massnahme als nicht sehr zielführend, können doch bei jedem Ersatzneubau verbesserte energietechnische Standards erreicht werden. Die damit zusammenhängenden Steuerausfälle bei den Einkommenssteuern dürften längerfristig durch höhere Einnahmen bei der Grundstückgewinnsteuer teilweise wieder kompensiert werden, da die entsprechenden Kosten nicht als Anlagekosten qualifizieren und daher bei einer späteren Veräusserung des davon betroffenen Grundstücks nicht berücksichtigt werden können. Das Eidgenössische Finanzdepartement ging bei einer groben Schätzung von Steuerausfällen für die Kantone und Gemeinden von bis zu CHF 200 Mio. aus.

Unter Rückbaukosten fallen die eigentlichen Bauarbeiten des Abbruchs und der Demontage des Abtransports und der Entsorgung des Materials. Kosten für eine Altlastensanierung sowie die Kosten für Geländeverschiebungen, Planungsarbeiten und über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten qualifizieren aber nicht als abzugsfähige Rückbaukosten. Der entsprechende Nachweis hat über den Baukostenplan zu erfolgen.

Ein Ersatzneubau liegt vor, wenn auf dem gleichen Grundstück des vorbestehenden Gebäudes eine Baute mit gleichartiger Funktionalität erstellt wird. Wird ein beheiztes Gebäude abgebrochen, muss es sich beim Neubau ebenfalls um ein beheiztes Gebäude handeln.

Ein Abzugsvortrag auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden ist dann möglich, sofern das Reineinkommen der laufenden Steuerperiode negativ ist. Sozialabzüge werden dabei nicht berücksichtigt, d. h. nicht ausgeschöpfte Sozialabzüge können nicht auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragen werden. Bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder bei einem Verkauf des Wohneigentums, können steuerlich noch nicht berücksichtigte Abzugsvorträge innerhalb der Verrechnungsperiode verrechnet werden.

§ 34 Absatz 1 Ziffer 1 entspricht Artikel 9 Absatz 3 lit. a StHG. Dem kantonalen Gesetzgeber verbleibt insoweit kein Regelungsspielraum, ansonsten müsste er die Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege ersatzlos aufheben.

3. § 48

Im Rahmen der Steuergesetzrevision 2011 wurde § 48 StG dahingehend angepasst, dass während der Laufzeit von Leibrenten keine Vermögensbesteuerung des Rückkaufwertes erfolgt. Das Bundesgericht hat im Entscheid 2C_337/2011, Erw. 7.4 unter expliziter Bezugnahme auf die thurgauische Steuergesetzbestimmung festgehalten, dass eine solche Regelung Artikel 13 StHG verletzt und den Kantonen diesbezüglich kein Gesetzgebungsspielraum verbleibt.

§ 48 StG wurde aufgrund des derogierenden Bundesrechts in der Folge nicht mehr angewendet (§ 63c StV). Vor diesem Hintergrund ist wieder zur ursprünglichen Regelung zurückzukehren, um die entsprechende Bestimmung wieder in Einklang mit dem übergeordneten Steuerharmonisierungsrecht zu bringen.

4. § 91 Absatz 3

In Absatz 3 wird neu die Besteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken geregelt. Diese Bestimmung entspricht wortwörtlich Artikel 26a StHG. Die Steuerfreigrenze, welche von den Kantonen autonom festgesetzt werden kann, entspricht der Freigrenze bei der direkten Bundessteuer von CHF 20'000.--. Eine Freigrenze ist nicht mit einem Freibetrag gleichzusetzen. Übersteigt der Gewinn den Betrag von CHF 20'000.--, so unterliegt er in voller Höhe der Besteuerung. Ein Freibetrag wird in jedem Fall von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht und mindert so die Steuerlast.

Während juristische Personen, welche öffentliche, gemeinnützige Zwecke oder kantonale oder gesamtschweizerisch anerkannte Kultuszwecke verfolgen, auf Gesuch von der subjektiven Steuerpflicht befreit werden können, wenn ihre Mittel vollumfänglich dem steuerbefreiten Zweck verhaftet sind, sind Vereine, welche andere Zwecke verfolgen, insbesondere ideelle, grundsätzlich steuerpflichtig. Aus Gründen der Verfahrensökonomie werden diese Vereine jedoch in der Regel nicht ans Steuerregister genommen, da deren Steueraufkommen gegen Null tendiert (der Gewinn und das Kapital übersteigen die jeweiligen Freigrenzen von CHF 5'000.-- bzw. CHF 100'000.-- sehr häufig nicht).

Der Begriff des ideellen Zwecks wird im Gesetz nicht definiert. Mit Verweis auf Artikel 60 Absatz 1 ZGB können als ideelle Zwecke beispielsweise politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben angeführt werden. Abzugrenzen ist der ideelle Zweck daher vom wirtschaftlichen Zweck, der auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für die seiner Interessenssphäre angehörigen Personen gerichtet ist (siehe Botschaft zum Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken vom 6. Juni 2014; Ziff. 1.3.2.). Erst die Praxis und Rechtsprechung werden mit der Zeit zu einer gefestigten Begriffsdefinition führen. Sportvereine, kulturelle oder gesellige Vereine dürften aber ohne Weiteres darunter fallen. Da aufgrund amtsnotorischer Erfahrungswerte davon auszugehen ist, dass diese Kategorie von Vereinen in der Regel keinen Gewinn über CHF 20'000.-- ausweisen dürfte, ist auch nicht mit einer erhöhten Steuerbelastung zu rechnen.

Artikel 26a StHG ist per 1. Januar 2016 in Kraft getreten. Für die Kantone besteht eine zweijährige Anpassungsfrist, um das kantonale Recht anzupassen.

5. § 109

Die Änderungen in Absatz 1 sind rein redaktioneller Natur; in Absatz 2 wird ausgeführt, dass bei Ehepaaren in ungetrennter Ehe eine konsolidierte Betrachtungsweise erfolgt: verfügt einer der Ehegatten über das Schweizer Bürgerrecht oder über die Niederlassungsbewilligung, die zu einer ordentlichen Besteuerung führen, ist auch der andere Ehepartner darin eingeschlossen.

6. § 110 Absatz 2

Die Neuregelung präzisiert die der Quellensteuer unterliegenden Einkünfte und gleicht den Katalog inhaltlich auch an die entsprechenden Bestimmungen im Einkommenssteuerrecht an. Zudem wird in Bezug auf rückvergütete AHV-Beiträge eine Besteuerungslücke geschlossen. Die Bestimmung entspricht wortwörtlich Artikel 84 Absatz 2 DBG.

7. § 112 Absatz 3

Die Bestimmung enthält eine Kompetenzdelegation an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) betreffend die Regelung des angeführten Bereichs. Damit wird die bisherige, bereits durch die ESTV faktisch ausgeübte Kompetenz formell auf Gesetzesstufe verankert.

8. § 113

Diese Bestimmung regelt die NOV bei ansässigen, quellensteuerpflichtigen Personen.

Gemäss bisheriger Regelung wird bei Übersteigen des Bruttojahreslohnes von CHF 120'000.-- von Amtes wegen eine NOV durchgeführt. Nach neuem Recht wird die betragliche Eintrittsschwelle für eine „automatische“ NOV beibehalten. Das Eidgenössische Finanzdepartement wird diesen Schwellenwert in Zusammenarbeit mit den Kantonen festlegen (Art. 89 Abs. 2 DBG). Dessen genaue Höhe ist noch nicht bekannt.

Liegt das Bruttoeinkommen unter diesem Schwellenwert, verfügt die quellensteuerpflichtige Person aber über Vermögen und Einkünfte, die nicht der Quellensteuerpflicht unterworfen sind, ist ebenfalls eine NOV durchzuführen. Diese tritt an Stelle der bisherigen sog. ergänzenden ordentlichen Veranlagung. Diese Personenkategorie hat bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres hierzu ein Steuererklärungsformular bei der zuständigen Behörde zu verlangen und danach fristgerecht und vollständig ausgefüllt zu retournieren.

Geht in beiden Fallkonstellationen innert angesetzter Frist keine Steuererklärung bei der zuständigen Behörde ein, wird gestützt auf Artikel 130 Absatz 2 DBG bzw. § 162 StG eine Ermessensveranlagung vorgenommen, was sich insbesondere aus Gründen der Gleichbehandlung mit ordentlich Besteuernten rechtfertigt.

Wer einmal der NOV gemäss § 113 unterworfen worden ist, bleibt bis zum Ende der Quellensteuerpflicht im NOV-Verfahren. Die bereits abgezogene Quellensteuer wird zinslos an den Steuerbetrag gemäss ordentlicher Besteuerung angerechnet. In die NOV werden auch die Ehepartner miteinbezogen.

§ 113 entspricht wortwörtlich Artikel 33a StHG.

9. § 113a

Der neu eingefügte § 113a, welcher wortwörtlich Artikel 33b StHG entspricht, setzt das Verfahren betreffend Anträge auf NOV für quellensteuerpflichtige Personen, welche die Kriterien von § 113 nicht erfüllen, fest.

Quellensteuerpflichtige Personen, deren Erwerbseinkommen den Schwellenwert von § 113 Absatz 1 Ziffer 1 nicht übersteigen und welche nicht über die in § 113 Absatz 1 Ziffer 2 genannten Vermögenswerte und Einkünfte verfügen, können gleichwohl eine NOV beantragen. Diesfalls haben sie bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres diesen Antrag beim Gemeindesteuernamt zu stellen. Erfolgt dieser Antrag nicht oder nicht fristgerecht, hat die Quellensteuer definitiv abgeltende Wirkung.

Geht innert angesetzter Frist keine ordnungsmässig ausgefüllte Steuererklärung beim Steueramt ein, kann eine Ermessensveranlagung vorgenommen werden (siehe auch entsprechende Ausführungen unter Ziffer 8).

Auch in diesen Konstellationen gilt die einmal beantragte NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht. Die bereits abgezogene Quellensteuer wird zinslos an die Steuerbeträge gemäss ordentlicher Besteuerung angerechnet. In die NOV werden auch die Ehepartner miteinbezogen.

Aufgrund dieser gegenüber der bisherigen Regelung stark erweiterten Möglichkeit zur NOV ist mit einer wesentlichen Zunahme von ordentlich besteuerten Personen zu rechnen, was mit einem erheblichen Mehraufwand verbunden ist (Aufnahme ins Steuerregister, Versand der Steuerdeklaration, Überwachung des fristgerechten Eingangs der Steuerdeklaration, Veranlagungsverfahren, allenfalls Rechtsmittelverfahren). Da eine NOV in der Regel zu einer tieferen Steuerbelastung führt, dürfte die erweiterte NOV auch mit Steuerausfällen verbunden sein.

10. § 114

Absatz 1 entspricht inhaltlich der bisherigen Regelung. Im neu eingefügten Absatz 2 werden noch zusätzliche international tätige Personenkategorien aufgeführt, wobei diesbezüglich die vorgehenden Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehalten bleiben.

11. § 115

Neben einigen redaktionellen Anpassungen regelt § 115 Absatz 3 bei nichtansässigen Künstlern, Sportlern und Referenten die Gewinnungskosten in pauschaler Weise. Demnach betragen die Gewinnungskosten 50 Prozent der steuerbaren Bruttoeinkünfte bei Künstlern, sowie 20 Prozent bei Sportlern und Referenten. Sollten ausnahmsweise höhere effektive Gewinnungskosten anfallen, können diese nicht geltend gemacht werden (entspricht Art. 36 Abs. 2 StHG).

12. § 116 Absatz 1

§ 116 Absatz 1 wird um den letzten Satz ergänzt. Gerade bei Verwaltungsräten ist eine Abtretung des VR-Honorars an den (ausländischen) Hauptarbeitgeber nicht unüblich. Auch in diesen Konstellationen ist nunmehr die Quellensteuer geschuldet, was heikle Abgrenzungsfragen vermeidet.

13. § 120

Dieser Paragraph regelte bisher die Besteuerung von Arbeitnehmern im internationalen Transportverkehr. Da diese neu nun unter § 114 geregelt werden, entfällt die Notwendigkeit einer Beibehaltung dieser Bestimmung.

14. § 120b

Der neu eingefügte § 120b steht im Zusammenhang mit dem Antragsrecht von nichtansässigen Quellensteuerpflichtigen auf eine NOV.

Nichtansässige Quellensteuerpflichtige (z. B. Grenzgänger) können demnach jedes Jahr bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine NOV beantragen, sofern sie als sog. Quasiansässige zu qualifizieren sind. In Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat der Bundesgesetzgeber folgende Kriterien für eine Quasi-Ansässigkeit definiert:

- a) der überwiegende Teil der weltweiten Einkünfte der betroffenen Person ist in der Schweiz steuerbar (Ziffer 1);
- b) die Situation der betroffenen Person ist mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar (Ziffer 2).

Ebenso können Nichtansässige eine NOV beantragen, sofern diese notwendig erscheint, um in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Abzüge geltend machen zu können (Ziffer 3). Die erhobene Quellensteuer wird zinslos an den ordentlichen Steuerbetrag angerechnet.

Um eine schweizweit einheitliche Praxis zu gewährleisten, präzisiert das Eidgenössische Finanzdepartement in einer Vollzugsverordnung die entsprechenden Antragskriterien (Absatz 3).

15. § 120c

Von Amtes wegen kann bei stossenden Fällen eine NOV vorgenommen werden, wenn eine solche nicht beantragt worden ist oder die dafür erforderlichen Kriterien nicht erfüllt sind. Eine NOV kann sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der quellensteuerpflichtigen Person erfolgen. Auch hierzu wird eine Vollzugsverordnung erlassen werden.

16. § 121

Bei nichtansässigen Quellensteuerpflichtigen hat die Quellensteuer definitiv abgeltende Wirkung, sofern nicht eine NOV durchgeführt wird. Nachträgliche Tarifkorrekturen sind nicht mehr möglich.

17. § 122

§ 122 regelt die Mitwirkung der Arbeitgeber. In Absatz 3 wird die Pflicht zum Quellensteuerabzug statuiert, auch wenn der Arbeitnehmer in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist. Diese Bestimmung korrespondiert mit den neuen Kompetenzregeln gemäss § 122a.

Die Arbeitgeber erhalten für die Überweisung der abgezogenen Quellensteuer eine Bezugsprovision, die mit der Steuerforderung verrechnet wird. Gemäss Artikel 37 Absatz 3 StHG besteht eine Bandbreite von einem bis zwei Prozent des Quellensteuerbetrags, wobei der zuständigen Steuerbehörde die Kompetenz zugewiesen wird, die Höhe der entsprechenden Provision festzusetzen. Bei Kapitalleistungen (z. B. aus beruflicher Vorsorge) wird die Bezugsprovision auf 1 Prozent festgeschrieben, wobei ein Maximalbetrag von CHF 50.-- pro Kapitalleistung nicht überschritten werden darf. Dem administrativen Aufwand der Schuldner der steuerbaren Leistung wird damit angemessen Rechnung getragen (Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 28. November 2014).

Da sich elektronisch eingereichte Abrechnungen aus verfahrensökonomischen Gründen als sehr vorteilhaft erweisen, beträgt die entsprechende Bezugsprovision zwei Prozent, um Anreize für eine elektronische Einreichung mittels ELM (Elektronisches Lohn-Meldevorgang) oder eQUEST zu setzen. Da Papierabrechnungen einen relativ hohen Administrativaufwand auf Seiten der Steuerbehörden verursachen, rechtfertigt sich eine reduzierte Bezugsprovision von einem Prozent. Die Höhe der Bezugsprovision für Kapitalleistung ist nach dem Ausgeführten vom Bundesgesetzgeber vorgeschrieben (Art. 37 Abs. 3 StHG).

18. Örtliche Zuständigkeit und interkantonaies Verhältnis

Dieses neu eingefügte Kapitel ist aufgrund der Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit und des interkantonalen Verhältnisses erforderlich. Damit kann eine schweizweit einheitliche Handhabung gewährleistet werden.

19. § 122a

§ 122a entspricht wortwörtlich Artikel 38 StHG. Darin wird die örtliche Zuständigkeit für die Quellensteuererhebung sowie die NOV geregelt.

20. § 122b

In § 122a Absatz 4 wird die Zuständigkeit für die NOV geregelt. Die für die NOV zuständige Behörde hat Anspruch auf die in anderen Kantonen bereits abgerechneten und bezogenen Quellensteuern, da diese dem ordentlichen Steuerbetrag zinslos anzurechnen sind.

21. § 138 Absatz 3

Die Neuregelung ist bloss redaktioneller Art und nimmt auch Grundstückübertragungen im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung im Konzern gemäss § 79 Absatz 3 in den Katalog der steuerfreien Transaktionen auf. Eine Steuerbefreiung wird aber bereits bisher gestützt auf Artikel 103 FusG zugesprochen.

22. § 151 Absatz 3

Beantragen nichtansässige Quellensteuerpflichtige eine NOV, haben sie unter anderem auch eine Zustelladresse in der Schweiz anzugeben, da Verfügungen und Entscheide nicht ins Ausland eröffnet werden dürfen. Kommen sie dieser Mitwirkungspflicht trotz

Mahnung nicht nach, so wird die NOV verweigert und die Quellensteuer wird zur definitiven steuerlichen Abgeltung. Allfällige Fristwiederherstellungsgründe können bei verspäteten Eingaben geltend gemacht werden, wobei § 164 Absatz 3 sinngemäss gilt.

23. § 172

Die Arbeitgeber haben ihren quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmern gestützt auf § 122 Absatz 1 Ziffer 2 eine Aufstellung oder Bestätigung über den Steuerabzug auszustellen. Die quellensteuerpflichtige Person kann bis am 31. März des auf die Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgenden Jahres eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen. Dagegen kann die quellensteuerpflichtige Person die ordentlichen Rechtsmittel ergreifen und die grundsätzliche Quellensteuerpflicht oder den angewendeten Quellensteuertarif bestreiten. Verstreicht hingegen die entsprechende Frist, ist ein Nichteintretensentscheid zu fällen. Über diese Frist hinaus können nach neuer Regelung auch keine Korrekturanträge mehr gestellt werden. Der Quellensteuerabzug wird mit Verstreichen dieser Frist - vorbehältlich, dass kein fristgerechter Antrag auf Durchführung einer NOV gestellt worden ist - quasi rechtskräftig bzw. rechtsbeständig.

Neben der quellensteuerpflichtigen Person kann auch der Arbeitgeber eine solche Verfügung verlangen.

24. § 173 Absatz 2

Primär ist der Schuldner der steuerbaren Leistung, d.h. der Arbeitgeber, zur Ablieferung der abgezogenen Quellensteuer verpflichtet. Wurde dieser Quellensteuerabzug aber nicht oder nicht vollständig vorgenommen, so kann die geschuldete Quellensteuer auch beim Arbeitnehmer eingefordert werden. Voraussetzung hierfür ist aber, dass ein Nachbezug beim Arbeitgeber nicht möglich ist (weil über diesen beispielsweise der Konkurs eröffnet worden ist). Damit haftet der Arbeitnehmer subsidiär für nicht abgelieferte Quellensteuern.

25. § 201 Absatz 3

Die Steuerämter der Politischen Gemeinden erhalten für die Mithilfe bei der Veranlagung von natürlichen Personen sowie für den Bezug und die Ablieferung der Staatssteuer gestützt auf § 201 Absatz 1 eine Mitwirkungsentschädigung. Wird der Steuerbezug oder die Ablieferung der Staatssteuer nicht vorschriftsgemäss durchgeführt, kann die Mitwirkungsentschädigung vom Departement für Finanzen und Soziales gekürzt werden.

Für sämtliche Aufgaben, für welche die Politischen Gemeinden gemäss § 201 StG entschädigt werden, hat das Departement für Finanzen und Soziales mit Entscheid vom 9. September 2014 einen detaillierten „Leistungsauftrag Steuern der Politischen Gemeinden“ erlassen. Mit dem Gesetzesverweis auf diesen Leistungsauftrag, der auch jederzeit aktuellen Gegebenheiten angepasst werden kann, soll noch eine stärkere Verbindlichkeit sichergestellt werden. Künftig soll zudem noch konsequenter eine Kürzung der Mitwirkungsentschädigung verfügt werden, sofern Steuerämter ihrem Aufgabenbereich nicht entsprechen.

26. § 215 Absatz 1

Mit dem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 26. September 2014 werden zum einen die Begrifflichkeit der auszuhängenden Sanktionen an die Terminologie des StGB angeglichen und zum anderen die entsprechenden Verjährungsbestimmungen in Bezug auf die Steuerstraftatbestände an die seit 1. Oktober 2002 im StGB geltende Verjährungsordnung angepasst.

Bei Verurteilung wegen Steuerbetrugs kann neu nun auch eine bedingte Freiheitsstrafe in Kombination mit einer Geldstrafe ausgefällt werden.

Das entsprechende Bundesgesetz trat am 1. Januar 2017 in Kraft. Gemäss Artikel 72s Absatz 1 StHG haben die Kantone ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt der Inkraftsetzung anzupassen. Sollte dies nicht der Fall sein, finden die entsprechenden Bestimmungen direkt Anwendung (Art. 72s Abs. 2 StHG).

27. § 216 Absatz 1

Bei Verurteilung wegen Quellensteuerveruntreuung kann neu nun auch eine bedingte Freiheitsstrafe in Kombination mit einer Geldstrafe ausgefällt werden.

28. § 217 Absatz 1

In Absatz 1 werden die unterschiedlichen Zuständigkeiten bei Steuerstrafverfahren geregelt. Während Bussen wegen Mitwirkungspflichtsverletzungen und Steuerhinterziehungsverfahren von der Steuerverwaltung durchgeführt werden, sind Steuerbetrugsdelikte gemäss §§ 215 und 216 StG durch die Staatsanwaltschaft zu bearbeiten. Absätze 2 und 3 bleiben inhaltlich unverändert.

29. § 217a Absatz 3

Nach bisheriger Regelung konnten Verfahrenskosten gestützt auf § 154 Absatz 2 auferlegt werden. Die Besonderheit des Steuerstrafverfahrens rechtfertigt es aber, eine spezifische Bestimmung aufzunehmen, wonach Verfahrenskosten auch dann auferlegt werden können, wenn ein Steuerstrafverfahren eingestellt werden muss, aber die Kosten grösstenteils durch die steuerpflichtige Person verursacht worden sind.

30. § 219

Mit dem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 26. September 2014 werden die Verjährungsbestimmungen des StGB, welche seit 1. Oktober 2002 in Kraft sind, in Bezug auf die Steuerstraftatbestände übernommen. Damit werden die Verjährungsfristen gegenüber dem bisherigen Recht verkürzt, was sich aber durch die Regelung in Absatz 2 wieder etwas relativiert und in der Praxis nur in seltenen Einzelfällen relevant werden dürfte.

Die Verjährungsfristen im Überblick:

Straftatbestand	Bisheriges Recht	Neues Recht
Ordnungsbusse (§ 207 StG)	4 Jahre	3 Jahre ¹⁾
Vollendete Steuerhinterziehung (§ 208 StG)	20 Jahre	10 Jahre ²⁾
Versuchte Steuerhinterziehung (§ 209 StG)	8 Jahre	6 Jahre ¹⁾

- ¹⁾ Die Verjährungsfrist beginnt nach dem Zeitpunkt des rechtskräftigen Abschlusses des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die Steuern zu hinterziehen versucht wurden.
- ²⁾ Die Verjährungsfrist beginnt nach Ablauf der Steuerperiode, auf welche sich die vollendete Steuerhinterziehung bezieht.

Als wichtigste Neuerung ist die Regelung in Absatz 2 zu erwähnen, wonach die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist eine (rechtsmittelfähige) Verfügung erlassen worden ist.

31. § 220

Es kann auf die Ausführungen zu § 219 verwiesen werden.

32. § 221

Mit der entsprechenden Neuerung wird auch die Bezugsverjährung von rechtskräftigen Bussen und Kostenforderungen neu geregelt, welche sich an die Bezugsverjährung gemäss § 153 StG anlehnt. Redaktionell wurde Absatz 2 dahingehend angepasst, dass Bussenverfügungen, aber auch Kostenverfügungen in die Bezugsverjährung einbezogen sind.

33. § 224 Absatz 2

Die entsprechende Änderung behebt ein redaktionelles Versehen, da Munizipalgemeinden seit geraumer Zeit abgeschafft worden sind. Dieser Begriff wird mit „Politischer Gemeinde“ ersetzt.

34. § 245

Im Strafrecht gilt in Bezug auf neue Gesetzesbestimmungen die sog. „Lex-mitior“-Regel, die besagt, dass das jeweilige, für den Delinquenten günstigste Recht zur Anwendung gelangt. Damit wird das Rückwirkungsverbot von neuem Recht auf vor dem Inkrafttreten abgeschlossene Sachverhalte durchbrochen, falls das neue Recht eine mildere Wirkung enthält.

V. Inkrafttreten

Es ist eine zeitlich gestaffelte Inkraftsetzung vorgesehen:

Regelungsbereich	Geplante Inkraftsetzung
Verkürzte Verjährungsfristen	1. Januar 2019
Gewinnbesteuerung j.P. mit ideeller Zwecksetzung	1. Januar 2019
Redaktionelle Mängel	1. Januar 2019
Umsetzung Energiegesetz	1. Januar 2020
Quellensteuerrevision	1. Januar 2020

VI. Antrag

Wir ersuchen Sie, sehr geehrte Frau Präsidentin, sehr geehrte Damen und Herren, den Gesetzesentwurf Ihrer Beratung zu unterziehen und uns über die Beschlüsse in üblicher Weise zu benachrichtigen.

Die Präsidentin des Regierungsrates

Carmen Haag

Der Staatsschreiber

Dr. Rainer Gonzenbach

Beilagen

- Gesetzesentwurf des Regierungsrates
- Synopse der beantragten Änderungen
- Anhänge 1 bis 4 zum Verfahrensablauf NOV (Auszug aus bundesrätlicher Botschaft vom 28. November 2014)