

## IX. Nachtrag zum Steuergesetz

Botschaft und Entwurf der Regierung vom 2. November 2011

### Inhaltsverzeichnis

<b>Zusammenfassung</b>	<b>1</b>
<b>1 Änderungen aufgrund zwingenden Harmonisierungsrechts</b>	<b>2</b>
1.1 Zuwendungen an politische Parteien	2
1.2 Mitarbeiterbeteiligungen	4
1.3 Feuerwehrsold	8
1.4 Kinderbetreuungskostenabzug	9
1.5 Konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen	9
<b>2 Änderungen aufgrund von Bundesgerichtsurteilen</b>	<b>10</b>
2.1 Steuerausscheidung	10
2.2 Halbsatzbesteuerung von Gewinnausschüttungen	11
2.3 Grundstückgewinnsteuer von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern	12
2.4 Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer	13
<b>3 Weitere Anpassungen</b>	<b>13</b>
3.1 Steuerstrafverfahren	13
3.2 Entrümpelung	14
<b>4 Erledigung eines parlamentarischen Vorstosses</b>	<b>15</b>
<b>5 Finanzielle Auswirkungen</b>	<b>17</b>
<b>6 Antrag</b>	<b>18</b>
<b>Entwurf (IX. Nachtrag zum Steuergesetz)</b>	<b>19</b>

### Zusammenfassung

Das Steuergesetz wurde seit seinem Erlass im Jahr 1998 mehrere Male revidiert. Dadurch wurde das im interkantonalen Vergleich ungünstige Belastungsniveau punktuell und strukturell verbessert. In den meisten Nachträgen sind zudem Anpassungen an die Vorgaben des Steuerharmonisierungsrechts vorgenommen worden. Auf Bundesebene entwickelt sich das Harmonisierungsrecht in rasantem Tempo fort. Seit der letzten Revision des kantonalen Steuergesetzes, die erst am 1. Januar 2010 in Vollzug getreten ist, sind wiederum mehrere Harmonisierungsvorschriften erlassen worden, die zwingend und mit zeitlichen Vorgaben im kantonalen Recht umgesetzt wer-

den müssen. Im Vordergrund der hiermit beantragten Gesetzesrevision stehen diese unumgänglichen Anpassungen an das übergeordnete Bundesrecht.

Für Zuwendungen an politische Parteien schreibt der Bundesgesetzgeber einen neuen, betraglich limitierten Abzug vor. Dieser löst im Kanton eine Praxis ab, die sich mit dem bestehenden Abzug von Zuwendungen für öffentliche Zwecke bewährt hat. Das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen schafft nach jahrelanger Unsicherheit endlich Klarheit bei der Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen. Der Katalog der steuerfreien Einkünfte muss sodann um den Feuerwehrold und ähnliche Dienstleistungsentschädigungen der Feuerwehr bis zu einer nach kantonalem Recht zu bestimmenden Obergrenze erweitert werden. Mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern wird dem Kanton schliesslich eine Präzisierung des Kinderfremdbetreuungsabzugs vorgeschrieben. Im Bereich der juristischen Personen ist aufgrund der Bahnreform 2 die Steuerbefreiung der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen neu zu regeln.

Weitere Änderungen drängen sich als Folge von Bundesgerichtsurteilen auf, die zwar zum Steuerrecht anderer Kantone ergangen sind, im Ergebnis aber auch im st.gallischen Recht einen Korrekturbedarf aufgedeckt haben. Es handelt sich um technische Verbesserungen in der internationalen Steuerauscheidung und um gesetzliche Klarstellungen beim Halbsatzverfahren der Dividendenbesteuerung sowie der Ersatzbeschaffung im Grundstückgewinnsteuerrecht. Bei den ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern hat das Bundesgericht entgegen seiner früheren Rechtsprechung eine systematische Gesetzesänderung präjudiziert.

Die Regierung setzt sich sodann eingehend mit einem Auftrag des Kantonsrates auseinander, wonach die Übernahme von Praxisrichtlinien durch die Steuerbehörden der Genehmigung des Kantonsrates oder der Regierung unterstellt werden müsste. Sie beantragt aus rechtsstaatlichen Gründen, die Motion abzuschreiben.

Anders als seine Vorgänger bringt der IX. Nachtrag zum Steuergesetz keine strukturellen Veränderungen und Entlastungen. Jede beantragte Gesetzesänderung hat nur für sehr wenige Betroffene höchstens ganz geringfügig eine Belastungsverschiebung zur Folge. Insgesamt heben sich diese mehr oder weniger auf. Gezielte Entlastungen, so wünschenswert diese im interkantonalen Steuerwettbewerb auch wären, können derzeit vor dem Hintergrund der Finanzlage des Kantons kein Thema sein.

Herr Präsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit dieser Vorlage Botschaft und Entwurf des IX. Nachtrags zum Steuergesetz. Der IX. Nachtrag setzt zwingende Anpassungen an das Steuerharmonisierungsrecht um und nimmt Korrekturen am geltenden Recht aufgrund von Bundesgerichtsurteilen vor. Die Regierung beantragt ausserdem, einen vom Kantonsrat erteilten Motionsauftrag abzuschreiben.

## **1 Änderungen aufgrund zwingenden Harmonisierungsrechts**

### **1.1 Zuwendungen an politische Parteien**

Die politischen Parteien sind in der Regel in der Rechtsform des Vereins konstituiert. Die Bundesverfassung (SR 101; abgekürzt BV) anerkennt ihre Mitwirkung an der Meinungs- und Willensbildung des Volkes (Art. 137). Die Parteien verfolgen Zwecke von allgemeinem Interesse, wie die Förderung der Demokratie auf allen Stufen des Gemeinwesens, die Beteiligung an den Wahlen und die Rekrutierung von Kandidaten, die Vermittlung zwischen Volk und Behörden, die Integration gleichgesinnter Bürger aus allen Landesteilen usw.. Im Zusammenspiel bilden sie tragende

Pfeiler der schweizerischen Demokratie. Nach der Praxis der st.gallischen Steuerbehörden sind sie daher seit Jahrzehnten wegen öffentlicher Zwecksetzung von der subjektiven Steuerpflicht befreit (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 6. Auflage, Muri/Bern 1999, 164). Die Steuerbefreiung gilt unabhängig davon, ob die Partei im Kantonsrat vertreten ist oder Fraktionsstärke erreicht (StB 46 Nr. 5).

Die Steuerbefreiung der politischen Parteien gestützt auf Art. 80 Abs. 1 Bst. g des Steuergesetzes (sGS 811.1; abgekürzt StG) hat zur Folge, dass freiwillige Leistungen an sie von natürlichen und juristischen Personen im gesetzlichen Rahmen abgezogen werden können (Art. 46 Bst. c und Art. 84 Abs. 2 Bst. c StG). Darunter fallen die statutarischen Mitgliederbeiträge, Gesinnungsbeiträge und Spenden, nicht aber Mandats- und Parteisteuern (Beiträge von Inhabern politischer Ämter) sowie Kosten des eigenen Wahlkampfes, welche unter Umständen als Gewinnungskosten abgezogen werden können.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und die überwiegende Lehre waren seit jeher anderer Meinung (Kreisschreiben der ESTV vom 8. Juli 1994 betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen; Danielle Yersin in: ASA 58, 97 ff.; Markus Reich in Kommentar StHG, 2. Auflage 2002, N 53 zu Art. 9; Peter Locher, Kommentar DBG 2004, Rz. 104 zu Art. 56; anderer Meinung Yvo Hangartner in: AJP 2007, 1167 ff.). Nach ihnen kann keine Partei für sich allein in Anspruch nehmen, ausschliesslich dem Allgemeininteresse zu dienen. Politische Parteien würden weder gemeinnützige noch primär öffentliche Zwecke erfüllen. Sie könnten deshalb nicht steuerbefreit werden, und Zuwendungen an sie könnten – bei der direkten Bundessteuer – nicht abgezogen werden. 15 Kantone sind, wie der Kanton St.Gallen, dieser Rechtsauslegung nicht gefolgt und haben Beiträge und Zuwendungen an politische Parteien in irgendeiner Form zum Abzug zugelassen. Das Bundesgericht beendete schliesslich mit Entscheid vom 7. Juni 2007 vorerst die Rechtsunsicherheit, indem es die politischen Parteien eindeutig als steuerpflichtig qualifizierte und den Abzug von Zuwendungen als harmonisierungswidrig bezeichnete (StE A 23.1. Nr. 14). Die von Ständerat Maximilian Reimann eingereichte Parlamentarische Initiative 06.463 vom 4. Oktober 2006 «Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien» führte schliesslich zu einer neuen Rechtsgrundlage im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; abgekürzt DBG) und im Steuerharmonisierungsgesetz (SR 642.14; abgekürzt StHG).

Gemäss dem neuen, seit 1. Januar 2011 geltenden Bundesgesetz über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (AS 2010, 449), das Änderungen des DBG und des StHG zum Inhalt hatte, werden die politischen Parteien zwar nicht steuerbefreit. Trotzdem wird der Bedeutung der politischen Parteien für das politische System der Schweiz Rechnung getragen, indem gemäss dem neuen Art. 33 Abs. 1 Bst. i DBG die Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien, die im Parteienregister bei der Bundeskanzlei eingetragen oder in einem kantonalen Parlament vertreten sind oder in einem Kanton bei den letzten Wahlen des kantonalen Parlaments mindestens 3 Prozent der Stimmen erreicht haben, von natürlichen Personen bis zum Gesamtbetrag von Fr. 10'000.– abgezogen werden können. Unter die Zuwendungen an politische Parteien fallen neben den Mitgliederbeiträgen die Gesinnungsbeiträge, die Spenden sowie auch die Mandatssteuern. Für Ehepaare gilt derselbe Maximalabzug von Fr. 10'000.– wie für Alleinstehende.

Für juristische Personen wurde entgegen dem Vorschlag der Staatspolitischen Kommission des Ständerates kein zusätzlicher geschäftsmässig begründeter Aufwand eingeführt mit der Begründung, dass das bereits bisher abzugsfähige Politsponsoring (Werbeaufwand) genüge.

Das StHG wird mit Art. 9 Abs. 2 Bst. I in gleichem Sinn geändert, wobei die Festlegung der Abzugshöhe den Kantonen überlassen wird. Die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung hat in-nerhalb zwei Jahren nach Inkrafttreten der neuen Bundesregelung, konkret auf den 1. Januar 2013,

zu erfolgen. Nach Ablauf dieser Frist findet Art. 9 Abs. 2 Bst. I StHG direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (Art. 72k StHG).

Das Bundesgericht hielt in dem erwähnten, wegweisenden Entscheid fest, dass es nicht die Kompetenz habe, die seiner Ansicht nach bundesrechtswidrige Praxis zu verhindern. Im Kanton St.Gallen ist daher wie in andern Kantonen die jahrzehntelange Praxis vorerst beibehalten worden. Sie muss aber kraft zwingender Harmonisierungsvorschrift Ende 2012 aufgegeben werden. Für die Übergangsfrist von zwei Jahren (2011 und 2012) gilt eine dualistische Besteuerungspraxis. Für die direkte Bundessteuer werden die Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien nach Massgabe von Art. 33 Abs. 1 Bst. i DBG zum Abzug zugelassen, was gegenüber früherer Praxis eine zusätzliche Entlastung eröffnet. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern wird die Steuerbefreiung der Parteien jedoch beibehalten und der Abzug der Parteizuwendungen weiterhin gestützt auf Art. 46 Bst. c StG (Zuwendungen an Institutionen mit öffentlichem Zweck) gewährt (StB 46 Nr. 5). Ab 1. Januar 2013 müssen die politischen Parteien auch für die Kantons- und Gemeindesteuern grundsätzlich der Steuerpflicht unterstellt werden. Das kantonale Steueramt hat die Kantonalparteien über diese Rechtsentwicklung bereits ausführlich informiert.

Nach Art. 9 Abs. 2 Bst. I StHG ist der neue Abzug als allgemeiner, von der Höhe des Einkommens unabhängiger Abzug auszugestalten. Bei der direkten Bundessteuer wird der Abzug auf maximal Fr. 10'000.– begrenzt. Das gleiche Abzugsmaximum erscheint auch im kantonalen Recht angemessen. Aus steuersystematischen Gründen wird indessen der Höchstabzug für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten konsequenterweise verdoppelt (vgl. auch die Verdoppelung des Versicherungsprämienabzugs in Art. 45 Abs. 1 Bst. g StG). Die Bestimmung von Art. 45 Abs. 1 StG wird in diesem Sinne um einen neuen Bst. i erweitert.

Der zusätzliche Abzug führt bei den Kantons- und Gemeindesteuern nur in ganz seltenen Fällen zu einer zusätzlichen Entlastung, dann nämlich, wenn die Parteibeiträge nebst andern freiwilligen Zuwendungen für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke den bisherigen Plafond von 20 Prozent der Nettoeinkünfte gemäss Art. 46 Bst. c. StG übersteigen. Umgekehrt kann der neu geschaffene Abzug ganz vereinzelt gegenteilige Folgen haben, wenn die Parteibeiträge Fr. 10'000.– bzw. Fr. 20'000.– übertreffen, nach bisheriger Praxis aber als Zuwendungen für öffentliche Zwecke vollständig hätten abgezogen werden können. Die Mehr- und Minderbelastungen sind nicht quantifizierbar, mit Sicherheit aber insgesamt unbedeutend.

Ab dem 1. Januar 2013 sind die politischen Parteien auch auf kantonaler Ebene subjektiv steuerpflichtig für Gewinn- und Kapital. Dieser Statuswechsel wirkt sich wie dargestellt auf die Abzugsmöglichkeiten der Parteimitglieder und Spender aus. Für die Parteien selbst hat er steuerlich voraussichtlich keine gravierenden Folgen. Bei einem Verein werden Gewinne unter Fr. 10'000.– und Eigenkapital unter Fr. 50'000.– nicht besteuert (Art. 95 Abs. 2 und Art. 99 Abs. 4 StG).

## 1.2 Mitarbeiterbeteiligungen

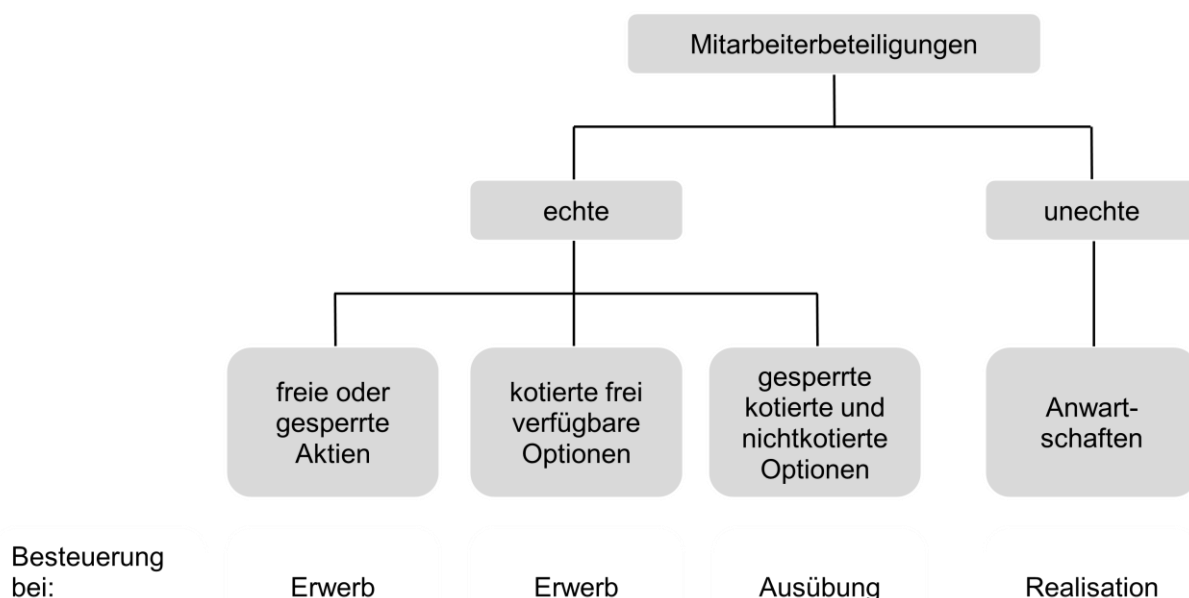
Mitarbeitende eines Unternehmens werden immer häufiger durch Abgabe von Beteiligungsansprüchen in Form von Aktien oder Optionen am Unternehmen beteiligt. Als Mitarbeiteraktien gelten Aktien des Arbeitgebers, der sie seinen Mitarbeitern zu einem Vorzugspreis oder unentgeltlich anbietet. Um die Mitarbeitenden länger an das Unternehmen zu binden und Leistungen zu honorieren, die auch langfristig positive Wirkung auf die Entwicklung des Unternehmens zeigen, sind die meisten Mitarbeiteraktien gesperrt. Während der Sperrfrist können die Mitarbeitenden ihre Aktien nicht veräussern. Mit der Ausgabe von Mitarbeiteroptionen räumen die Unternehmen ihren Angestellten entgeltlich oder unentgeltlich das Recht ein, während einer bestimmten Zeit eigene Aktien zu einem im Voraus festgesetzten Preis (Ausübungspreis) zu erwerben (sogenannte Call-Optionen). Die Optionen können mit Bedingungen verknüpft sein (sogenannte Vesting-Klauseln) und/oder mit einer Verfügungssperre belegt werden. Die Zuteilung von Mitarbeiterak-

tien oder -optionen stellt – soweit mit ihr eine geldwerte Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer verbunden ist – Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar. Die Steuerpraxis hat für die unterschiedlichen Erscheinungsformen ganz spezifische Besteuerungsgrundsätze entwickelt (StB 30 Nr. 2; Kreisschreiben der ESTV Nr. 5 vom 30. April 1997). Bei gesperrten Mitarbeiteraktien wird grundsätzlich ein nach Jahren abgestufter Einschlag gewährt.

In den letzten Jahren haben vor allem die Mitarbeiteroptionen als Lohnbestandteile stark an Bedeutung zugenommen. Mitarbeiteraktien und -optionen unterliegen aus genannten Gründen meistens einer Verfügungssperre. Dabei stellt sich die grundsätzliche Frage, ob das Einkommen aus einer Mitarbeiteraktie beim Erwerb oder erst bei Wegfall der Verfügungssperre realisiert und besteuert werden kann. Bei Mitarbeiteroptionen kommen als Besteuerungszeitpunkt die Zuteilung, der unwiderrufliche Rechtserwerb und die Optionsausübung in Betracht. Angesichts der Vielfalt der Mitarbeiterbeteiligungen erweist sich die einfache Umschreibung des unselbständigen Erwerbseinkommens in Art. 30 StG (analog Art. 17 DBG) zusehends als zu schmal. Die Praxis ruft im Interesse der Rechtssicherheit bei der Besteuerung von geldwerten Vorteilen nach einer klaren gesetzlichen Grundlage.

Nach sechsjährigen, wiederholt unterbrochenen Beratungen hat die Bundesversammlung am 17. Dezember 2010 das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verabschiedet (AS 2011, 3259). Dieses ändert verschiedene Bestimmungen des DBG und des StHG. Der Bundesrat hat das Gesetz auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt. Die Kantone müssen ihre Gesetzgebung auf den gleichen Zeitpunkt anpassen (Art. 72m StHG). Mit der vorliegenden Gesetzesrevision können die Anpassungen somit rechtzeitig im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren vorgenommen werden.

Das neue Harmonisierungsrecht unterscheidet zwischen echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 7c StHG).



Echte Mitarbeiterbeteiligungen sind grundsätzlich wie bisher im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Bei gesperrten Mitarbeiteraktien wird für die Berechnung der steuerbaren Leistung ein Einschlag von 6 Prozent pro Sperrjahr auf dem Verkehrswert gewährt. Dieser Einschlag gilt längstens für zehn Jahre.

### Diskontierung des Verkehrswertes von gesperrten Mitarbeiteraktien

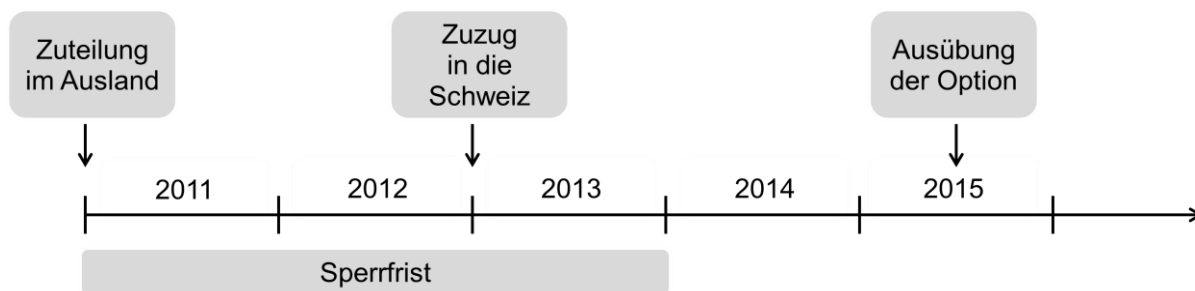
Sperrfrist	Einschlag	diskontierter Verkehrswert
1 Jahr	5,660 Prozent	94,340 Prozent
2 Jahre	11,000 Prozent	89,000 Prozent
3 Jahre	16,038 Prozent	83,962 Prozent
4 Jahre	20,791 Prozent	79,209 Prozent
5 Jahre	25,274 Prozent	74,726 Prozent
6 Jahre	29,504 Prozent	70,496 Prozent
7 Jahre	33,494 Prozent	66,506 Prozent
8 Jahre	37,259 Prozent	62,741 Prozent
9 Jahre	40,810 Prozent	59,190 Prozent
10 Jahre	44,161 Prozent	55,839 Prozent

#### Beispiel

Verkehrswert bei Erwerb	Fr.	100.00
Erwerbspreis (50 Prozent)	Fr.	50.00
Sperrfrist 5 Jahre		
Diskontierter Verkehrswert	Fr.	74.73
Bezahlter Erwerbspreis	Fr.	50.00
Steuerbares Erwerbseinkommen	<b>Fr.</b>	<b>24.73</b>

Gespernte oder nicht börsennotierte Mitarbeiteroptionen werden hingegen zum Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Damit entfällt eine Bewertung nach komplizierten finanzmathematischen Formeln. Der bei Ausübung erzielte Gewinn (Differenz zwischen Ausübungspreis und Verkehrs-/Marktwert) gilt somit als Erwerbseinkommen und wird entsprechend besteuert (Art. 7d StHG). Geldwerte Vorteile aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Anwartschaften auf blosse Bargeldabfindungen) sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar (Art. 7e StHG). Diese zwingenden Vorgaben des Harmonisierungsrechts werden wie folgt ins kantonale Recht übernommen: In Art. 14 Abs. 2 StG werden die Mitarbeiterbeteiligungen ausdrücklich als Steuerobjekt bei bloss beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz erwähnt. Art. 30 StG führt neu in Abs. 2 und 3 die echten und die unechten Mitarbeiterbeteiligungen auf, und in einem neuen Art. 30bis StG wird die Bemessung und zeitliche Realisation der Einkünfte aus echten Mitarbeiterbeteiligungen geregelt. Die zeitliche Realisation der Einkünfte aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen bestimmt neu Art. 30ter StG.

Besondere Regelungen gelten im internationalen Verhältnis. Bei Mitarbeiteroptionen, die einer Sperrfrist unterliegen und die Sperrfrist teilweise in die Steuerpflicht in der Schweiz fällt, muss der Anteil des in der Schweiz steuerbaren Nutzens berechnet und zeitlich abgegrenzt werden. Die Zuteilung erfolgt proportional im Verhältnis der in der Schweiz verbrachten Zeit während der Sperrfrist zur gesamten Sperrfrist. Im kantonalen Recht übernimmt Art. 30bis Abs. 4 StG die entsprechende harmonisierungsrechtliche Vorlage.



Verkehrs-/Marktwert der Aktie bei Ausübung	Fr.	100.00
Ausübungspreis	Fr.	40.00
Realisiertes Erwerbseinkommen	<b>Fr.</b>	<b>60.00</b>
davon in der Schweiz steuerbar $\frac{1}{3}$	<b>Fr.</b>	<b>20.00</b>

Weitere Anpassungen betreffen die Vermögenssteuer (Art. 14a StHG; neu in Art. 56 Abs. 2 StG, wobei die bisherigen Absätze 2 und 3 aus systematischen Gründen nach hinten verschoben werden). Mit einer Sperrfrist versehene Mitarbeiterbeteiligungen müssen mit einem angemessenen Einschlag bewertet werden. In der Veranlagungspraxis wird ein Pauschalabzug vom Verkehrswert von 30 Prozent wie für Beteiligungen mit vermögensrechtlicher Beschränkung gewährt (Rz. 61 ff. der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK vom 28.8.2008). Nicht vollzugstauglich wäre dagegen eine Einzelbewertung diskontiert nach Dauer der Sperrfrist. An der generell pauschalierten Bewertungspraxis soll deshalb festgehalten werden. Gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen sowie unechte Mitarbeiterbeteiligungen unterliegen nicht der Vermögenssteuer, müssen aber bei Zuteilung im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt werden. Damit die spätere Besteuerung bei Ausübung der Option oder beim Erwerb eines festen Rechtsanspruchs (bisherige Anwartschaft) sichergestellt werden kann, müssen sie bei Zuteilung deklariert werden.

Der Quellensteuer unterliegen Mitarbeiterbeteiligungen von ausländischen Arbeitnehmern ohne Niederlassungsbewilligung, aber mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton. Der exemplarische Katalog der steuerbaren Leistungen in Art. 106 StG wird entsprechend nummerativ um die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen erweitert. Sachgemäss gilt dies auch für die steuerbaren Einkünfte von im Ausland wohnhaften Mitgliedern der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton und von ausländischen Unternehmen, die im Kanton Betriebsstätten unterhalten (Art. 117 Abs. 1 StG).

Hatte ein Mitarbeiter nicht während der gesamten Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz, und ist er im Zeitpunkt des Zuflusses (Ausübung der Option) im Ausland wohnhaft, hat das schweizerische Unternehmen neu die anteilmässigen Steuern abzuliefern (Quellenbesteuerung). Dieser Anteil entspricht der Dauer der vom Mitarbeitenden in der Schweiz verbrachten Zeitspanne, gemessen an der gesamten Zeitspanne zwischen Optionszuteilung und Entstehen des Ausübungsrechts. Optionen werden hauptsächlich den Mitarbeitenden des oberen Kaders abgegeben, die in international tätigen Unternehmen weltweit eingesetzt werden. Für die direkte Bundessteuer beträgt deshalb der Steuersatz 11,5 Prozent. Dieser Maximalsatz rechtfertigt sich, weil die Angehörigen des oberen Kaders in der Regel ohnehin die oberste Progressionsstufe erreichen. Dank der Tarifautonomie können und müssen die Kantone über die Satzhöhe für die Quellensteuer frei befinden. Es erscheint sachlich angemessen, den Steuersatz wie bei der Quellensteuer auf Entschädigungen an die im Ausland wohnhaften Organe juristischer Personen auf 20 Prozent festzulegen (Art. 117bis StG).

Das schweizerische Unternehmen wird im Fall von Mitarbeiteroptionen, die im Ausland ausgeübt werden, zur Steuerschuldnerin. Sie hat die anteilmässigen Steuern selbst dann zu entrichten, wenn sie dem ehemaligen Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil selbst nicht direkt ausrichtet. Sie kann sich entweder bei der ausländischen Konzerngesellschaft schadlos halten, oder die Steuer beim inzwischen im Ausland wohnhaften Mitarbeiter einfordern. Die Pflichten des schweizerischen Arbeitgebers werden neu in Art. 184 Bst. h StG festgehalten.

Mitarbeiterbeteiligungen sind Rechtsgeschäfte, die sich meistens über mehrere Jahre erstrecken. Die Bescheinigungspflicht des Arbeitgebers über seine Leistungen an Arbeitnehmer gemäss Art. 172 Abs. 1 Bst. a StG genügt namentlich dann nicht mehr, wenn der Mitarbeiter mit einer Option ins Ausland wegzieht. Der Arbeitgeber wird deshalb verpflichtet, eine Bescheinigung über die geldwerten Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen sowie über die Zuteilung und die Ausübung von Mitarbeiteroptionen direkt der Veranlagungsbehörde einzureichen (Art. 174 Bst. d StG). Auf Bundesebene ist eine Verordnung über die Bescheinigungspflicht der Arbeitgeber in Vorbereitung.

### 1.3 Feuerwehrsold

DBG und StHG anerkennen den Sold für Militär- und Schutzdienst sowie das Taschengeld für Zivildienst als steuerfreie Einkünfte. Der Sold für den Feuerwehrdienst wird in beiden Gesetzen hingegen nicht als steuerfreie Einkunft bezeichnet und unterliegt folglich nach geltendem Recht bei Bund, Kantonen und Gemeinden grundsätzlich der Einkommensbesteuerung. Nach der Praxis des kantonalen Steueramtes sind jedoch der Übungssold und der Einsatzsold der Feuerwehr im Sinn eines blossen Unkostenersatzes seit jeher steuerfrei belassen worden. Dagegen werden Entschädigungen für weitere Dienstleistungen wie Saalwachen, Ordnungsdienst, Feuerwachen, Retablierung, Pikettdienst sowie die Jahresentschädigungen für das Kader grundsätzlich besteuert. Diese Entschädigungen werden in der Regel aber nur besteuert, wenn und soweit sie einen bestimmten Mindestbetrag (Fr. 400.–) übersteigen. Im Übrigen gelten die Abzugsregelungen für Berufsauslagen bei Nebenwerb und neben- oder ehrenamtlicher Behördentätigkeit (StB 30 Nr. 10 und 39 Nr. 4).

Neu erklärt das Bundesgesetz über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes vom 17. Juni 2011 (BBI 2011, 4921), das Änderungen des DBG und des StHG enthält, den Sold der Milizfeuerwehrleute (bei der direkten Bundessteuer bis Fr. 5'000.–) für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr (Übungen, Pikettdienste, Kurse, Inspektionen und Ernstfalleinsätze zur Rettung, Brandbekämpfung, allgemeinen Schadenwehr, Elementarschadenbewältigung u.dgl.) für steuerfrei. Ausgenommen sind Pauschalzulagen für Kader, Funktionszulagen sowie Entschädigungen für administrative Arbeiten und für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt. Die Bestimmungen in Art. 24 Bst. f<sup>bis</sup> DBG und Art. 7 Abs. 4 Bst. h<sup>bis</sup> StHG sind deckungsgleich, soweit die Ausnahmen von der Steuerpflicht im Detail genannt werden. Gemäss Art. 7 Abs. 4 Bst. h<sup>bis</sup> StHG verbleibt den Kantonen die Kompetenz, die Obergrenze des Steuerfreibetrages im kantonalen Recht selber zu bestimmen. Für diese Anpassungsarbeiten gewährt Art. 72n StHG den Kantonen zwei Jahre Zeit ab Inkrafttreten. Der Bundesrat wird das Gesetz auf 1. Januar 2013 in Kraft setzen. Damit unterschiedliche Bemessungsgrundlagen beim Bund und im Kanton möglichst vermieden werden können, soll der Freibetrag beim Sold für die Erfüllung der Kernaufgaben auch im Kanton St.Gallen auf Fr. 5'000.– festgelegt und die Gesetzesanpassung gleichzeitig vorgenommen werden. Die Aufzählung der steuerfreien Einkünfte in Art. 37 StG wird um einen Buchstaben l mit dem gleichen Wortlaut wie in der Harmonisierungsvorlage erweitert. Die finanziellen Auswirkungen können nicht beziffert werden. Sie sind unbedeutend. Der Übungs- und Einsatzsold der Feuerwehr wurde in der Veranlagungspraxis schon bisher ohne obere Begrenzung steuerfrei belassen. Im Wesentlichen kann somit die bisherige Praxis weiter geführt werden.



## 1.4 Kinderbetreuungskostenabzug

In den letzten fünf Jahren sind die Belastungsverhältnisse der Familien in mehreren Gesetzesrevisionen den gesellschaftlichen Veränderungen und familienpolitischen Entwicklungen angepasst worden. Die Sozialabzüge für Kinder gemäss st.gallischem Recht zählen heute zu den höchsten in der Schweiz (Art. 48 Abs. 1 Bst. a StG). Mit dem Ausbildungskostenabzug trägt das st.gallische Steuerrecht traditionellerweise den ausserordentlichen Kinderkosten grosszügig Rechnung (Art. 48 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 StG). Für die Betreuung von Kindern unter 15 Jahren durch Drittpersonen steht ein allgemeiner Abzug von maximal Fr. 7'500.– je Kind zur Verfügung (Art. 45 Abs. 1 Bst. h StG). Nachdem mit dem VI. Nachtrag zum Steuergesetz vom 28. Juli 2009 (nGS 44-119) der Kinderbetreuungsabzug von Fr. 5'000.– auf Fr. 7'500.– und mit dem VII. Nachtrag zum Steuergesetz vom 16. Juni 2009 (nGS 44-120) die Kinderfreibeträge auf den 1. Januar 2010 um 50 Prozent erhöht wurden, besteht vorerst kein steuerpolitischer Bedarf und kein finanzieller Spielraum mehr, die Belastungsrelationen für Familien zu verändern.

Mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (AS 2010, 455), das zu Änderungen des DBG und des StHG führte, sind die harmonisierungsrechtlichen Voraussetzungen für einen Kinderbetreuungsabzug als allgemeiner Abzug gelegt worden. Die Kantone sind neu verpflichtet worden, Kinderfremdbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen. Der Kanton St.Gallen war davon nicht betroffen, weil er einen entsprechenden Abzug längst kannte. Die Kantone können aber mit Rücksicht auf ihre Tarifautonomie die Abzugshöhe selbst festlegen. Die Bestimmung von Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG gibt aber neu zwingend vor, dass der anorganische Abzug nicht nur bei Erwerbstätigkeit oder Erwerbsunfähigkeit der Eltern, sondern auch im Fall von Ausbildung der Eltern gewährt werden muss. Einheitlich geregelt ist auch das Kindesalter, bis zu dem die Fremdbetreuungskosten zum Abzug gebracht werden dürfen: das 14. Altersjahr. Das Bundesgesetz, das im Wesentlichen steuerliche Entlastungen für Familien bei der direkten Bundessteuer brachte, trat am 1. Januar 2011 in Kraft. Die Kantone haben indessen nach Art. 72l StHG zwei Jahre Zeit, ihre Gesetzgebung dem geänderten Art. 9 Abs. 2 Bst. m StHG anzupassen. Die Anpassung erfolgt hiermit im Kanton St.Gallen fristgerecht.

Gemäss geltendem Recht sind die Fremdbetreuungskosten von Kindern unter 15 Jahren abziehbar, höchstens Fr. 7'500.– für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug beanspruchen kann, wenn bei gemeinsam steuerpflichtigen Eltern beide einer Erwerbstätigkeit nachgehen oder einer der beiden dauernd erwerbsunfähig ist. Den ledigen, getrennt lebenden, geschiedenen oder verwitweten Steuerpflichtigen steht der Abzug zu, wenn sie einer Erwerbstätigkeit nachgehen oder dauernd erwerbsunfähig sind (Art. 45 Abs. 1 Bst. h StG). Die Abzugsvoraussetzungen unterscheiden sich nebst dem Kindesalter und dem Kausalzusammenhang (Ausbildung) höchstens in Nuancen von der Harmonisierungsvorgabe. Um Interpretationsdifferenzen zu vermeiden, erscheint es gleichwohl vorteilhaft, die Formulierung des StHG in den wesentlichen Zügen wortgenau zu übernehmen. Von den Einkünften werden demnach abgezogen (Bst. h) die Kosten der Betreuung von Kindern unter 14 Jahren durch Drittpersonen, höchstens Fr. 7'500.– für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen, der für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen stehen. Die finanziellen Auswirkungen dieser Anpassung an zwingendes Bundesrecht werden nicht spürbar sein, haben sich doch die Betreuungsaufwendungen für Kinder im Alterssegment zwischen dem 14. und 15. Altersjahr in sehr engen Grenzen gehalten.

## 1.5 Konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen

Die Regierung kann nach Art. 80 Abs. 2 StG konzessionierte Verkehrsunternehmen ganz oder teilweise von der Steuerpflicht befreien, wenn die verkehrspolitische Bedeutung des Unternehmens und dessen finanzielle Lage es rechtfertigen. Die Befreiungskompetenz stützte sich auf Art. 23 Abs. 2 StHG in der Fassung bis Ende 2009. Mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über

die Bahnreform 2 (Revision der Erlasse über den öffentlichen Verkehr; AS 2009, 5597) auf 1. Januar 2010 änderten sich jedoch sowohl Befreiungskompetenz als auch Anknüpfungspunkt. Nach Art. 23 Abs. 1 Bst. j StHG in der Fassung gemäss Bahnreform 2 sind die vom Bund konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, die für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrecht erhalten müssen, von der Steuerpflicht befreit. Diese Befreiung erstreckt sich auch auf Gewinne aus der konzessionierten Tätigkeit, die frei verfügbar sind. Ausgenommen sind jedoch Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben. Primäres Anknüpfungskriterium für eine Steuerbefreiung bildet somit das Vorliegen einer Bundeskonzession. Die Steuerbefreiung wird auf diese konzessionierte Tätigkeit beschränkt. Das Vorliegen einer konzessionierten Tätigkeit setzt voraus, dass die betreffende Sparte eine Abgeltung erhält oder durch die Konzession verpflichtet ist, den Betrieb ganzjährig aufrecht zu erhalten. Die steuerbefreite Abgeltungssparte kann bis zu 100 Prozent des Unternehmens ausmachen. Zur reichlich komplizierten Unterscheidung von steuerfreien und steuerpflichtigen Unternehmenssparten werden die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Schweizerische Steuerkonferenz je ein Kreisschreiben publizieren.

Der Bundesrat hat die Änderung der Befreiungsbestimmung im Rahmen der Bahnreform 2 nicht bloss für die direkte Bundessteuer, sondern auch – ohne spezielle Anpassungsfrist für die Kantone – im StHG auf 1. Januar 2010 in Kraft gesetzt. Nach Art. 72 Abs. 2 StHG findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht. Folglich findet Art. 23 Abs. 1 Bst. j StHG seit 1. Januar 2010 auch auf kantonaler Ebene unmittelbar Anwendung. Den Kantonen blieb unter diesen Harmonisierungsvorgaben gar kein Gestaltungsfreiraum. Die nachträgliche Übernahme von Art. 23 Abs. 1 Bst. j StHG in einem neuen Buchstaben k von Art. 80 Abs. 1 StG hat deshalb nur noch deklaratorische Bedeutung. Aus dem gleichen Grund muss die Zuständigkeit der Regierung gemäss Art. 80 Abs. 2 StG dem zwingenden Harmonisierungsrecht weichen. Die überholte Bestimmung ist ersatzlos aufzuheben. Auf die Steuererträge wird die komplizierte Neuordnung voraussichtlich keine Auswirkungen haben.

## **2 Änderungen aufgrund von Bundesgerichtsurteilen**

### **2.1 Steuerausscheidung**

Art. 127 Abs. 3 BV verbietet die interkantonale Doppelbesteuerung. Von der seit fast 130 Jahren bestehenden, verfassungsmässigen Kompetenz zur Kodifizierung des Doppelbesteuerungsrechts hat der Bundesgesetzgeber aber bisher keinen Gebrauch gemacht. Das interkantonale Steuerrecht besteht – abgesehen von wenigen Kollisionsnormen materieller Natur im StHG – ausschliesslich aus Richterrecht. Das Bundesgericht hat das Verfassungsverbot in seiner Einzelfallbeurteilung unmittelbar durchgesetzt und sukzessive zu einem Regelwerk verdichtet. Diese Zuteilungsnormen bestimmen die Steuerausscheidung von natürlichen und juristischen Personen im Verhältnis zu andern Kantonen (und subsidiär auch zum Ausland; Art. 16 Abs. 1 und 74 Abs. 1 StG).

Das Bundesgericht hat in den vergangenen Jahren seine Rechtsprechung zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung dahingehend geändert bzw. präzisiert, dass Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden sind. Als Ausscheidungsverlust bezeichnet man eine Überbesteuerung als Folge des privilegierten Besteuerungsanspruchs des Liegenschaftenkantons. Wenn früher der Kanton des Hauptsteuerdomizils Aufwandüberschüsse und Verluste von ausserkantonalen Grundstücken übernommen hatte, so konnte er darauf zurückkommen und eine Nachsteuer erheben, soweit in den sieben nachfolgenden Steuerperioden im Belegenheitskanton steuerbare Erträge und Gewinne angefallen sind (Art. 17 Abs. 1 und 75 Abs. 1 StG). Gemäss neuer Rechtsprechung des Bundesgerichtes (BGE 131 I 249, 132 I 220 und 133 I 19) ist hingegen eine solche Übernahme von Verlusten und Aufwandüberschüssen definitiv. Weder das Hauptsteuerdomizil noch die sekundären oder Spezialsteuerdomizile dürfen Verluste und Aufwandüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben, an dieses zurück belas-

ten (Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2007 Ziff. 3.1.6 und Ziff. 3.2.4). Dementsprechend sind Art. 17 Abs. 1 sowie Art. 75 Abs. 1 StG und folglich auch Art. 200 Bst. a StG aufzuheben.

Im internationalen Verhältnis vermeiden bilaterale Abkommen die Doppelbesteuerung (DBA). Allerdings enthalten die DBA regelmässig keine Regeln hinsichtlich negativer Einkommensbestandteile (Abzüge, Verluste). Sie befassen sich grundsätzlich nur mit der Zuteilung von Aktiven und Erträgen. Einseitig regelt aber das Bundessteuerrecht die Zuteilung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke. Hat ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet, werden die Veranlagungen revidiert, wenn in den folgenden sieben Jahren aus der ausländischen Betriebsstätte wieder Gewinne erzielt werden. Solche Betriebsstättenverluste sowie andere Auslandsverluste (z.B. im Zusammenhang mit Grundstücken) werden jedoch nur satzbestimmend berücksichtigt (Art. 6 Abs. 3 und 52 Abs. 3 DBG).

Das kantonale Recht stimmt in dieser Ausscheidungsfrage nicht mit dem Recht der direkten Bundessteuer überein. Hinsichtlich der Auslandsverluste ist das Abweichen von den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im DBG – nicht aber im StG – ausdrücklich geregelt. Das hat wiederholt zu unterschiedlichen Steuerausscheidungen geführt, indem beispielsweise ein ausländischer Schuldzinsenüberhang auf kantonaler Ebene nicht nur satzbestimmend, sondern mit voller Bemessung berücksichtigt werden musste (St.Galler Steuerentscheide SGE 2005 Nr. 13). Es ist nicht einleuchtend, warum die internationale Steuerauscheidung bei der direkten Bundessteuer und den Kantons- und Gemeindesteuern unterschiedlichen Zuteilungsregeln folgen soll. Anzustreben ist deshalb eine übereinstimmende Normierung. Die Art. 16 f. und 74 f. StG sind folglich Art. 6 und 52 DBG anzugleichen. Art. 200 Bst. b StG, der das Rückgängigmachen von übernommenen ausländischen Betriebsstättenverlusten regelt, ist in Bezug auf die natürlichen Personen anzupassen, indem neu nur noch auf Art. 16 Abs. 1 StG verwiesen wird. Bei den juristischen Personen spielt neu – wie bei der direkten Bundessteuer – ein anderer Korrekturmechanismus, indem nicht mehr die ursprüngliche Veranlagung abgeändert wird (Nachsteuer), sondern die Korrekturen fortlaufend im offenen Veranlagungsverfahren vorgenommen werden. Die Besteuerung erfolgt im Zeitpunkt der Verrechnung der Verlustvorträge im Ausland.

## 2.2 Halbsatzbesteuerung von Gewinnausschüttungen

Ausschüttungen an natürliche Personen, die eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent halten, werden seit 2009 nach dem so genannten Halbsatzverfahren besteuert (III. Nachtrag zum Steuergesetz vom 28. September 2008, nGS 43-159). Dabei werden die ausgeschütteten Gewinne nur zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, wenn die ausschüttende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ihren Sitz in der Schweiz hat (Art. 50 Abs. 5 StG). Die harmonisierungsrechtliche Kompetenznorm (Art. 7 Abs. 1 StHG) kennt die Einschränkung auf den «Sitz in der Schweiz» nicht, und das Bundesgericht hat sie mit Urteil vom 25. September 2009 betreffend das Teilsatzverfahren des Kantons Bern wegen Verstosses gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit für verfassungswidrig erklärt (BGE 136 I 49). Beteiligungserträge aus ausländischen Unternehmen sind demnach gleich zu behandeln. Die Beschränkung auf Gesellschaften «mit Sitz in der Schweiz» ist folglich in Art. 50 Abs. 5 StG zu streichen. Auf die Steuererträge hat diese Änderung keine bedeutenden Auswirkungen. Die Fälle mit Beteiligungen von mehr als 10 Prozent an ausländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind selten. Zusätzliche Steuerausfälle sind ohnehin nicht zu erwarten, weil das bundesgerichtliche Präjudiz in der Praxis bereits in der Steuerperiode 2009 und 2010 umgesetzt wurde (StB 50 Nr. 2).

## 2.3 Grundstückgewinnsteuer von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens erzielt werden (Art. 130 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinne im Geschäftsvermögen werden mit der Einkommenssteuer (natürliche Personen) oder mit der Gewinnsteuer (juristische Personen) erfasst. Der Kanton St.Gallen folgt hiermit der so genannten dualistischen Besteuerungsmethode. Ausnahmen bestehen für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke sowie für Grundstücke ausserkantonaler Liegenschaftenhändler und steuerbefreiter juristischer Personen (Art. 130 Abs. 2 StG), die trotz Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen der Grundstückgewinnsteuer unterstellt sind. Die Besteuerung der ausserkantonalen Liegenschaftenhändler mit der Spezialeinkommenssteuer geht zurück auf die Neuordnung der Grundstückgewinnsteuer im Steuergesetz von 1971 (Art. 46 Abs. 2 Bst. b aStG). Auf diese Weise wollte man deren Gewinne viel schneller besteuern und musste im damals geltenden System der zweijährigen Vergangenheitsbemessung nicht jahrelang auf eine Steuerausscheidung des Wohnsitzkantons warten. Doppelbesteuerungsrechtlich stand der Ausnahmeregelung zu jener Zeit nichts im Weg. Das Bundesgericht bestätigte noch im Jahr 1994, dass es dem Kanton St.Gallen nicht verwehrt sei, «die von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern auf seinem Gebiet erzielten Veräusserungsgewinne wie private Kapitalgewinne mit einer als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, und zwar selbst dann, wenn der Kanton die Veräusserungsgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens von innerkantonalen Liegenschaftenhändlern der allgemeinen Einkommenssteuer» unterwerfe (StR 1994, 424). Es argumentierte, die Gleichbehandlung wie ein im Kanton wohnender Privater rechtfertige sich, weil er (der ausserkantonale Liegenschaftenhändler) der Steuerhoheit des Kantons nur infolge seines Grundeigentums unterstehe. Das Grundeigentum und sein Ertrag unterliegen in jedem Fall der Steuerhoheit des Kantons, in dem es sich befinde.

In seiner neueren Rechtsprechung zum harmonisierten Steuerrecht hat das Bundesgericht in Bezug auf die Besteuerung von Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis das Schlechterstellungsverbot sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit deutlich stärker gewichtet. Zum Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Luzern (Systematische Rechtssammlung des Kantons Luzern, SRL 647), das für ausserkantonale Liegenschaftenhändler die gleiche Regelung wie St.Gallen kannte (dualistisches System; allerdings auch für Liegenschaftenhändler in juristischer Person), hielt es fest, im Licht dieser Neuausrichtung seiner Rechtsprechung, namentlich vor dem Schlechterstellungsverbot, könne an der Zulässigkeit der unterschiedlichen Grundstückgewinnbesteuerung des Liegenschaftenshandels von ausserkantonalen (juristischen) Personen im Vergleich zu den im Kanton ansässigen Personen nicht länger festgehalten werden (BGE 137 I 145; Urteil vom 21. Dezember 2010). Der Kanton Luzern hat in der Folge die Ausnahmeregelung für Liegenschaftenhändler in der Zwischenzeit aus seinem Grundstückgewinnsteuerrecht gestrichen.

Art. 130 Abs. 2 Bst. b StG entspricht bezüglich der natürlichen Personen wörtlich der vom Bundesgericht kritisierten und wie erwähnt aufgehobenen Regelung im Luzerner Steuergesetz (§ 1 Abs. 2 Ziff. 2 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer, SRL 647). Die st.gallische Bestimmung ist unter diesen Voraussetzungen genauso ersatzlos aufzuheben. Selbständigerwerbende, ausserkantonale Liegenschaftenhändler unterliegen demzufolge für ihre im Kanton erzielten Grundstücksgewinne neu der beschränkten Steuerpflicht für ihr Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 14 und 31 StG). Die Belastungsunterschiede zwischen der Grundstückgewinnsteuer und der bei natürlichen Personen zu erhebenden Einkommenssteuer hängen von vielen Kriterien ab (Höhe des Gewinns, übriges Einkommen, Zivilstand, Haltedauer, Belegenheitsort, Konfession usw.), und fallen mehrheitlich zugunsten der Einkommenssteuer, in einigen Fällen aber auch zugunsten der Grundstückgewinnsteuer aus. Angesichts der relativ geringen Fallzahlen ist aber nicht mit nennenswerten Steuerausfällen zu rechnen.

## 2.4 Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer

Das Unternehmenssteuerreformgesetz II (AS 2008, 2893), das auf kantonaler Ebene im III. Nachtrag zum Steuergesetz vom 28. September 2008 (nGS 43-159) umgesetzt wurde, hat den Begriff der Ersatzbeschaffung ausgeweitet. Es sieht vom Erfordernis der gleichen Funktion des Ersatzobjektes ab. Unverändert geblieben ist jedoch die Voraussetzung, dass die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt übertragen werden, das ebenfalls zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehört. Somit kann die Besteuerung auch aufgeschoben werden, wenn Ersatz durch Erneuerung der Produktionsmittel beschafft wird. Vorbehalten bleibt jedoch die Besteuerung beim Ersatz von Grundstücken durch bewegliches Vermögen (Art. 8 Abs. 4 StHG). Im kantonalen Recht sind die Ersatzbeschaffungstatbestände in Art. 43 und 87 StG entsprechend angepasst worden (vgl. Botschaft und Entwürfe der Regierung vom 4. Dezember 2007 zum III. und IV. Nachtrag zum Steuergesetz, ABI 2008, 105).

Nach Art. 132 Abs. 1 Bst. d StG wird die Grundstückgewinnsteuer bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines selbst bewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks aufgeschoben, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines in der Schweiz gelegenen Ersatzobjektes mit gleicher Funktion oder zur Verbesserung der eigenen, selbst bewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird. Funktionsgleichheit wird auch verlangt, wenn eine steuerbefreite juristische Person ein betriebsnotwendiges Grundstück veräussert und Ersatz beschafft (Art. 132 Abs. 1 Bst. e StG). Das Bundesgericht stellte in einem vor der Unternehmenssteuerreform II zu beurteilenden Fall zwar fest, nach systematischer und historischer Interpretation sei die funktionale Gleichheit bei der Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Grundstückgewinnsteuerrecht nicht zu beanstanden. Das systematische Auslegungselement habe starkes Gewicht. Bis zum Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II seien das DBG und das StHG im Geschäftsbereich der Ersatzbeschaffungstheorie gefolgt, wonach funktionelle Gleichartigkeit zwischen ersetzttem und Ersatzobjekt gefordert werde. Auch selbstbewirtschaftete land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke seien an sich Geschäftsliegenschaften. Deshalb müsse aus Gründen der Gleichbehandlung die unternehmenssteuerliche Ersatzbeschaffungstheorie ebenso für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gelten. Eine Andersbehandlung wäre sachwidrig (BGE 2C\_308/2009 vom 14. Oktober 2009).

Durch Umkehrschluss darf daraus gefolgert werden, dass die Ausweitung der Ersatzbeschaffung im Unternehmenssteuerrecht durch die Unternehmenssteuerreform II aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung auch bei der land- und forstwirtschaftlichen Ersatzbeschaffung im Grundstückgewinnsteuerrecht beachtet werden muss. Die Voraussetzung «mit gleicher Funktion» ist deshalb in Art. 132 Abs. 1 Bst. d StG zu streichen. In der Praxis ändert sich dadurch nichts, wurde doch schon bisher im Bereich der Landwirtschaft die Funktionsgleichheit grosszügig ausgelegt. Für einen Steueraufschub genügt es, wenn das Ersatzobjekt im gleichen Betrieb der wirtschaftlichen Leistungserstellung dient (StB 132 Nr. 4). Mit der gleichen Begründung muss auf die funktionelle Gleichheit als Voraussetzung der Ersatzbeschaffung auch bei steuerbefreiten juristischen Personen gemäss Art. 132 Abs. 1 Bst. e StG verzichtet werden.

## 3 Weitere Anpassungen

### 3.1 Steuerstrafverfahren

Die Verwaltungsrekurskommission beurteilt Einsprachen gegen Strafbefehle wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehungen (Art. 264 ff. StG). Die Verhandlung in Steuerstrafsachen vor Verwaltungsrekurskommission ist mündlich und öffentlich (Art. 267 Abs. 1 StG). Der Angeschuldigte muss persönlich erscheinen. Vorbehalten bleibt eine Absenz aus wichtigen Gründen, sofern der Präsident der Verwaltungsrekurskommission zustimmt. Bleibt der Angeschuldigte der Verhandlung fern, ohne dass ihm vom Präsidenten das persönliche Erscheinen erlassen wurde, wird Rückzug seines Begehrens um gerichtliche Beurteilung angenommen

(Art. 268 Abs. 1 und 2 StG). Die Annahme von Desinteresse stimmt mit der Regelung vor dem erstinstanzlichen Gericht im Strafbefehlsverfahren gemäss Art. 356 Abs. 4 der Schweizerischen Strafprozessordnung (SR 312.0; abgekürzt StPO) überein.

Nach den Erfahrungen der Verwaltungsrekurskommission kommt es immer wieder vor, dass Angeschuldigte trotz ordnungsgemässer Vorladung unentschuldigt nicht zur Verhandlung erscheinen. Für diese Fälle sahen die Verfahrensbestimmungen in der bis Ende 2010 gültigen Fassung vor, dass nach einer halben Stunde Wartezeit der Angeschuldigte als ferngeblieben gilt (Art. 269 in Verbindung mit Art. 161 StG, Art. 58 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [sGS 951.1] in Verbindung mit Art. 81 des Gerichtsgesetzes [sGS 941.1; abgekürzt GerG]). Mit Art. 24 des Einführungsgesetzes zur Schweizerischen Zivilprozessordnung (sGS 961.2; abgekürzt EG-ZPO) ist diese Toleranznorm (Art. 81 GerG in der Fassung vor Vollzugsbeginn des EG-ZPO) auf den 1. Januar 2011 ersatzlos aufgehoben worden. Seither ist die Frage nicht mehr geregelt, wie lange das Gericht warten muss, bis ein Angeschuldigter als ausgeblieben betrachtet werden kann, wenn er nach ordnungsgemässer Vorladung unentschuldigt nicht erscheint. Weil das Fernbleiben von der Gerichtsverhandlung dem Rückzug des Rechtsmittels gleichgestellt ist, erscheint es sachgerecht, das folgenschwere Nichterscheinen normativ wieder zu verankern. Art. 268 Abs. 2 StG wird in diesem Sinne analog der früheren Regelung in Art. 81 GerG ergänzt. Wird dem Angeschuldigten das persönliche Erscheinen nicht erlassen und erscheint er innert einer halben Stunde nach der festgesetzten Zeit unentschuldigt nicht zur Verhandlung, wird Rückzug seines Begehrens um gerichtliche Beurteilung angenommen. Die gleiche Vorschrift findet gemäss Art. 270 Abs. 2 StG auch auf das Steuerstrafverfahren vor Verwaltungsgericht Anwendung.

### 3.2 Entrümpelung

Die vom Bundesrecht weitgehend vorgezeichnete, legislativ nicht besonders anspruchsvolle Gesetzesrevision lässt Raum für eine formale Gesetzesbereinigung. Veraltete und überflüssig gewordene Bestimmungen können im Interesse von Transparenz und Benutzerfreundlichkeit aus dem Steuergesetz entfernt werden. Die Entschlackungskur betrifft hauptsächlich die Übergangsbestimmungen zum Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung bei natürlichen Personen von der zweijährigen Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Art. 285 ff. StG). Diese waren um die Jahrtausendwende zu beachten. Heute ist ihr Regelungsinhalt längst überholt. Selbst wenn heute noch Veranlagungen für die Übergangsjahre vorgenommen werden müssten (z.B. durch Revision oder Nachbesteuerung), schadet die vorgeschlagene Löschung der Übergangsbestimmungen deren rechtlichen Anwendbarkeit auf die Steuerbemessung in diesen Jahren nicht. In zeitlicher Hinsicht sind grundsätzlich diejenigen Rechtsätze massgebend, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung haben. Daran vermag nicht zu ändern, dass die Rechtsätze später geändert oder aufgehoben werden. In diesem Sinn überflüssig geworden sind die Übergangsbestimmungen Art. 282 und Art. 285 bis 316 StG. Sie können ohne rechtliche Folgen aufgehoben werden. Eine vergleichbare, wenn auch komplexere Entrümpelung der zeitlichen Bemessungsvorschriften schlägt der Bundesrat für das DBG und StHG vor (Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen vom 6. April 2011; BBl 2011, 3593).

Vor mehr als zehn Jahren haben die politischen Gemeinden Rapperswil und Rorschach die Vergnügungssteuer abgeschafft. Am 1. Januar 2008 folgte als letzte Gemeinde die Stadt St.Gallen. Damit ist die Vergnügungssteuer in den letzten drei verbliebenen st.gallischen Gemeinden verschwunden. Die Vergnügungssteuer, eine im Mittelalter wurzelnde Aufwandsteuer, wird allgemein als alter Zopf empfunden. Deren Wiederbelebung wäre anachronistisch. Die Regierung schlägt daher vor, das Zeitalter der «Billettsteuer» endgültig zu schliessen und die heute nur noch theore-

tische Kompetenznorm für die Gemeinden definitiv aus dem Steuergesetz zu verbannen. Art. 2 Abs. 2 und Art. 246 StG sind aufzuheben.

#### **4 Erledigung eines parlamentarischen Vorstosses**

Mit der Motion 42.09.14 «Vorrang des Legalitätsprinzips beim Vollzug des Steuerrechtes» vom 20. April 2009 verlangte die Motionärin eine Änderung des Steuergesetzes, «mit welcher beim Vollzug im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Übernahme von Empfehlungen und Wegleitungen des Bundes sowie von nicht gesetzlich geregelten Vereinigungen wie der Schweizerischen Steuerkonferenz und ähnlichen Organisationen dem Kantonsrat und in bezeichneten Ausnahmefällen der Regierung vorbehalten bleibt». Auslöser der Motion sind die von der SSK herausgegebene Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (KS Nr. 28 vom 28. August 2008) und die Empfehlung des Vorstandes der SSK an die Kantone, den neuen Lohnausweis für die Steuerperiode 2007 einzuführen.

Die Regierung beantragte Nichteintreten mit der Begründung, bei den Empfehlungen und Wegleitungen des Bundes und der SSK handle es sich um Praxisanweisungen, die im Hinblick auf eine rechtsgleiche und korrekte Gesetzesanwendung geschaffen würden. Die horizontale und vertikale Steuerharmonisierung sowie die zahlreichen Fälle mit interkantonalem Bezug würden eine möglichst einheitliche Anwendung der vom StHG und vom DBG vorgegebenen Normen gebieten, weshalb entsprechende Praxisanleitungen sinnvoll seien. Gemäss dem Gewaltenteilungsprinzip, das auch in der Kantonsverfassung (sGS 111.1; abgekürzt KV) verankert ist, sei der Vollzug der Gesetze Sache der Exekutive. Deshalb wäre es verfassungswidrig, wenn die von der Motionärin angestrebte Änderung des Steuergesetzes vorgenommen würde, wonach der Kantonsrat grundsätzlich über die Übernahme von Empfehlungen und Wegleitungen des Bundes und der SSK entscheiden würde. Hinzu komme, dass die Gerichte an die Praxisanweisungen nicht gebunden sind, diese vielmehr frei überprüfen und nötigenfalls als rechtswidrig erklären könnten. Damit sei die Einhaltung des Legalitätsprinzips gewährleistet. Die Rechtskontrolle hinsichtlich der Empfehlungen und Wegleitungen könne und müsse somit von den Gerichten erfolgen und sei nicht Sache des Kantonsrates. Die Regierung sei zuständig für den Erlass der Steuerverordnung (sGS 811.11; abgekürzt StV). Soweit die Übernahme von Empfehlungen und Wegleitungen des Bundes und der SSK einer Grundlage in der Steuerverordnung bedürfe, entscheide hierüber dementsprechend die Regierung. Es sei jedoch nicht ihre Aufgabe, über die Anwendung von Empfehlungen und Wegleitungen zu entscheiden, die reine Praxisfestlegungen beinhalten, da solche und allgemeine Dienstanweisungen Sache des Kantonalen Steueramtes als der vom Steuergesetz festgelegten Vollzugsbehörde seien.

Der Kantonsrat hiess die Motion entgegen dem Antrag der Regierung mit 57 Ja- gegen 51 Nein-Stimmen gut.

Die gleiche Stossrichtung wie die Motion 42.09.14 verfolgte Ständerat Rolf Büttiker mit seiner Motion 09.3619 «Rückführung der Tätigkeiten der Schweizerischen Steuerkonferenz auf die informelle Ebene», die er am 11. Juni 2009 in den eidgenössischen Räten einreichte. Er beantragte, die SSK müsse auf den Stand von 1919 zurückgeführt werden. Ihre Wegleitungen und Kreisschreiben müssten der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) zur Genehmigung unterbreitet werden. Bei den Parteien und Wirtschaftsverbänden müsse überdies ein ordentliches Vernehmlassungsverfahren durchgeführt werden. Die SSK habe gegenüber den kantonalen Parlamenten sowie den Finanzkommissionen von Nationalrat und Ständerat jährlich Rechenschaft in Form eines kurzen Berichtes abzulegen. Der Ständerat (in der Herbstsession 2009) und der Nationalrat (in der Frühjahrsession 2010) haben die Motion trotz Ablehnungsantrag des Bundesrates angenommen und damit überwiesen. In wenigstens sieben andern Kantonen sind gleichlautende oder gleich gerichtete parlamentarische Vorstösse eingereicht worden.

Die ESTV sowie die Vorstände von SSK und FDK nahmen sich zusammen mit der Konferenz der Kantonsregierungen (KdK) der massiven Kritik an der SSK an und prüften, «welche möglichen Massnahmen eine optimale Umsetzung der Motion gewährleisten» würden (Antwort des Bundesrates in der Fragestunde des Nationalrates vom 14. Juni 2010 [10.5289]). Der Bundesrat nahm in Aussicht, darüber in seinem Geschäftsbericht zu orientieren. In seiner Antwort vom 17. November 2010 auf die Interpellation Flückiger 10.3835 «Umsetzung der Motion Büttiker 09.3919» vom 1. Oktober 2010 stellte der Bundesrat die beschlossenen und sofort umgesetzten Massnahmen vor, nämlich:

- Rückführung der SSK auf die informelle Ebene:  
Jeder Kanton bleibt selbst für die rechtlich korrekte Umsetzung der eidgenössischen und kantonalen Steuerordnung verantwortlich. Die SSK als Verein kann wie bisher nur auf der informellen Ebene tätig werden.
- Zusammenarbeit mit der FDK:  
Die FDK ist kein politisch vorgesetztes Organ der SSK und kann innerhalb der SSK selber lediglich empfehlend tätig sein. Folgende Vorkehrungen sollen einer optimalen Zusammenarbeit dienen:
  - Teilnahme des Generalsekretärs der FDK an den Vorstandssitzungen der SSK;
  - Unterbreitung von Publikationen der SSK an die FDK zur Stellungnahme;
  - Information der FDK über die Aktivitäten der SSK, insbesondere durch Kenntnisnahme des Tätigkeitsberichts der SSK durch die FDK-Plenarversammlung.
- Einbezug der betroffenen Verbände bei der Praxisfestsetzung der SSK:  
Der SSK ist es verwehrt, ein formelles Vernehmlassungs- oder Anhörungsverfahren nach Bundesrecht zu eröffnen. Der Einholung von Stellungnahmen der betroffenen Verbände (informelle Anhörung) steht jedoch nichts entgegen. Die SSK hat sich bereit erklärt, die interessierten Verbände früh in den Willensbildungsprozess einzubeziehen.
- Rechenschaftsbericht der SSK:  
Wegen der speziellen Stellung der SSK kann der Bundesrat keine jährliche Rechenschaftsablage der SSK gegenüber den Finanzkommissionen von National- und Ständerat durchsetzen. Die SSK wird jedoch ihren Tätigkeitsbericht auf ihrer Website veröffentlichen ([www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch)).

Aufgrund dieser Massnahmen, die offensichtlich zu einer Entspannung beigetragen haben (vgl. Schweizerische Gewerbezeitung vom 6. Mai 2011, 1), kann die Motion Büttiker auf Bundesebene abgeschrieben werden.

Kreisschreiben und Empfehlungen der SSK werden vom kantonalen Steueramt nicht unbesehen übernommen. Vielmehr sind gewisse Abweichungen möglich und werden in der Praxis, wo nötig, auch vorgenommen und publiziert. Dank der beschlossenen Massnahmen, namentlich der engen Zusammenarbeit mit der FDK und dem Einbezug der interessierten Verbände in die Willensbildung, werden aber die Richtlinien der SSK künftig auf beiden Seiten auf hohe Akzeptanz stossen.

Für den Vollzug des DBG gibt der Bund Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter, Wegleitung, Formulare und Tabellen heraus. Dabei handelt es sich um Weisungen, Bekanntgaben und Regelungen im Verkehr mit den Kantonen und/oder den Steuerpflichtigen. Sie sind für die Kantone nur verbindlich hinsichtlich der direkten Bundessteuer, nicht aber bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern. Die Steuerharmonisierung, wie sie in Art. 129 BV vorgesehen und durch Gesetze (StHG und DBG) umgesetzt worden ist, verpflichtet jedoch zu einer in wesentlichen Belangen abgestimmten Praxisfestlegung in Bund und Kantonen. Sie hat gemäss Verfassungsauftrag eine



horizontale und eine vertikale Komponente. Nicht nur sind die kantonalen Gesetze von den Kantonen harmonisiert auszugestalten; vielmehr sind diese auch mit dem DBG abzustimmen. Die Festlegung der Praxisregeln durch die Kantone und den Bund gemeinsam ist daher die sachgerechte Lösung und wird durch die Gremien der SSK vorbereitet. In diesem Sinn ist die SSK die föderalistische Antwort zur Umsetzung des bundesrechtlich vorgegebenen Harmonisierungsrechts. Abgestimmte Praxisregeln dienen indessen auch der Transparenz und der Einfachheit des Steuervollzugs und sind damit wohl auch im ureigensten Interesse aller Steuerzahler. Formalrechtlich sind die in der SSK entwickelten Anwendungsregeln indessen reine Praxisempfehlungen.

Bei solchen Empfehlungen und Wegleitungen handelt es sich sachlich stets um Ausführungen, wie bestimmte Gesetzesbestimmungen auszulegen und anzuwenden sind. Der Gesetzesvollzug ist aber Sache der Regierung und der ihr unterstellten Verwaltung, nicht aber des Kantonsrates (Art. 73 Bst. b und Art. 71 Abs. 3 KV). Eine Änderung des Steuergesetzes im Sinn der Motion «Vorrang des Legalitätsprinzips beim Vollzug des Steuerrechtes» wäre damit ein klarer Verstoss gegen das Gewaltenteilungsprinzip und somit verfassungswidrig.

Die Kreisschreiben und Empfehlungen haben sodann, auch wenn sie vom kantonalen Steueramt unverändert rezipiert werden (z.B. im St.Galler Steuerbuch), keinen Gesetzescharakter. Gesetzescharakter hätten sie nur, wenn sie für die Gerichte bindend wären. Für die Gerichtsbehörden sind jedoch ausschliesslich die Gesetze bindend. Demgegenüber hat sich die Rechtsprechung schon mehrmals zum rechtlichen Charakter von sogenannten Empfehlungen und Weisungen geäussert: Die Weisungen im St. Galler Steuerbuch wurden dabei als Dienstvorschriften qualifiziert, die keine gegenüber Dritten verbindlichen Rechtsätze enthalten und den Richter grundsätzlich nicht binden. Sie würden der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis dienen und sollen den Verwaltungsangestellten die Rechtsanwendung erleichtern. Nachdem weder die Weisungen des kantonalen Steueramtes noch die Kreisschreiben und Empfehlungen der SSK rechtsbegründende Aussenwirkungen entfalten können, haben die Gerichtsbehörden des Kantons St.Gallen sie jeweils frei auf ihre Rechtmässigkeit hin überprüft. Das Bundesgericht hat sich zur Rechtsnatur von Verwaltungsanweisungen wiederholt in gleichem Sinn geäussert.

Kann sich aber der Motionsantrag wie ausgeführt aus den dargelegten verfassungsrechtlichen Gründen nicht umsetzen lassen, muss die Regierung den Antrag stellen, die Motion abzuschreiben. Die auf Bundesebene getroffenen Vereinbarungen über konkrete Verbesserungsmaßnahmen bieten aber hinreichend Gewähr dafür, dass den berechtigten Anliegen der Motionäre Rechnung getragen wird. Keiner der Kantone, in denen vergleichbare parlamentarische Vorstösse eingereicht wurden, ist legislatorisch aktiv geworden. Die Motionen, Postulate und Interpellationen sind entweder nicht erheblich erklärt oder nach der Behandlung abgeschrieben worden.

## **5 Finanzielle Auswirkungen**

Sämtliche Gesetzesänderungen zielen entsprechend der Stossrichtung dieser Vorlage nicht auf Belastungsverschiebungen ab. Im Einzelfall können sich für bestimmte Steuerpflichtige leichte Entlastungen oder Mehrbelastungen ergeben. Diese bleiben aber marginal. Für den Fiskus kann weder im Speziellen für jede einzelne Gesetzesänderung noch insgesamt ein positiver oder negativer Ertragssaldo nachgewiesen werden. Die Vorlage darf als ertragsneutral bezeichnet werden.

## **6 Antrag**

Wir beantragen Ihnen, Herr Präsident, sehr geehrte Damen und Herren:

- a) auf den IX. Nachtrag zum Steuergesetz einzutreten;
- b) die Motion 42.09.14 «Vorrang des Legalitätsprinzips beim Vollzug des Steuerrechtes» vom 20. April 2009 abzuschreiben.

Im Namen der Regierung

Karin Keller-Sutter  
Präsidentin

Canisius Braun  
Staatssekretär

## IX. Nachtrag zum Steuergesetz

Entwurf der Regierung vom 2. November 2011

Der Kantonsrat des Kantons St.Gallen

hat von der Botschaft der Regierung vom 2. November 2011<sup>1</sup> Kenntnis genommen und erlässt

als Gesetz:

I.

Das Steuergesetz vom 9. April 1998<sup>2</sup> wird wie folgt geändert:

### *b) Politische Gemeinden*

*Art. 2. Die politischen Gemeinden erheben:*

- a) Einkommens- und Vermögenssteuern von natürlichen Personen;
- b) Grundsteuern von natürlichen und juristischen Personen;
- c) Handänderungssteuern von natürlichen und juristischen Personen.

—

### *Wirtschaftliche Zugehörigkeit*

*Art. 14.* Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

- a) im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten;
- b) an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben.

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind ausserdem aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

- a) im Kanton eine Erwerbstätigkeit ausüben;
- b) als Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, **Mitarbeiterbeteiligungen** oder ähnliche Vergütungen beziehen;
- c) Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen sind, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken im Kanton gesichert sind;
- d) im Kanton gelegene Grundstücke vermitteln;

---

<sup>1</sup> ABI ...

<sup>2</sup> sGS 811.1.

- e) Pensionen, Ruhegehälter oder andere Leistungen erhalten, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz im Kanton ausgerichtet werden;
- f) Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton erhalten;
- g) für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton erhalten.

Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird.

#### *Steuerausscheidung\_\_\_\_\_*

**Art. 16. Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.**

**Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre jedoch aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, wird im Ausmass der im Betriebsstättestaat verrechenbaren Gewinne eine Nachsteuer erhoben. Die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt. In allen übrigen Fällen werden Auslandverluste ausschliesslich satzbestimmend berücksichtigt.**

Steuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz versteuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Kanton wenigstens das im Kanton erzielte Einkommen und das im Kanton gelegene Vermögen.

*Art. 17 wird aufgehoben.*

#### *b) Unselbständige Erwerbstätigkeit 1. Allgemeines*

**Art. 30.** Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantemmen, **geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen** und andere geldwerte Vorteile.

**Als echte Mitarbeiterbeteiligungen gelten:**

- a) **Aktien, Genussscheine, Partizipationsscheine, Genossenschaftsanteile oder Beteiligungen anderer Art, die die Arbeitgeberin, deren Muttergesellschaft oder eine andere Konzerngesellschaft den Mitarbeitern abgibt;**
- b) **Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen nach Bst. a dieser Bestimmung.**

**Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten Anwartschaften auf blosse Bargeldabfindungen.**

## **2. Einkünfte aus echten Mitarbeiterbeteiligungen**

*Art. 30bis (neu).* Geldwerte Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen, ausser aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Optionen, sind im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Die steuerbare Leistung entspricht deren Verkehrswert vermindert um einen allfälligen Erwerbspreis.

Bei Mitarbeiteraktien werden für die Berechnung der steuerbaren Leistung Sperrfristen mit einem Einschlag von 6 Prozent je Sperrjahr auf deren Verkehrswert berücksichtigt. Dieser Einschlag gilt längstens für zehn Jahre.

Geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Die steuerbare Leistung entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis.

Hatte der Steuerpflichtige nicht während der gesamten Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroptionen nach Abs. 3 dieser Bestimmung steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, so werden die geldwerten Vorteile daraus anteilmässig im Verhältnis zwischen der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne besteuert.

## **3. Einkünfte aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen**

*Art. 30ter (neu).* Geldwerte Vorteile aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar.

### *h) Steuerfreie Einkünfte*

*Art. 37.* Steuerfrei sind:

- a) der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung;
- b) die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen;
- c) der Vermögensanfall aus rückkaufsfähiger privater Kapitalversicherung, ausgenommen aus Freizügigkeitspolice und Freizügigkeitskonten. Art. 33 Abs. 1 Bst. a dieses Gesetzes bleibt vorbehalten;
- d) die Kapitalzahlungen, die bei Stellenwechsel vom Arbeitgeber oder von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ausgerichtet werden, wenn sie der Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge verwendet;
- e) die Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln;
- f) die Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen, ausgenommen die Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 36 Bst. f dieses Gesetzes;
- g) der Sold für Militär- und Zivildienst;
- h) die Zahlung von Genugtuungssummen;
- i) die Einkünfte aufgrund der Bundesgesetzgebung über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung;
- k) die bei Glücksspielen in Spielbanken gemäss Bundesgesetz über Glücksspiele und Spielbanken erzielten Gewinne;
- l) **der Sold der Milizfeuerwehrleute bis zum Betrag vom Fr. 5 000.– für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr, wie Übungen, Pikettdienste, Kurse, Inspektionen und Ernstfalleinsätze zur Rettung, Brandbekämpfung, allgemeinen Schadenwehr, Elementarschadenbewältigung. Ausgenommen sind Pauschalzulagen für Kader sowie Funktionszulagen und Entschädigungen für administrative Arbeiten und für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt.**

Allgemeine Abzüge 1. Von der Höhe des Einkommens unabhängige Abzüge

Art. 45. Von den Einkünften werden abgezogen:

- a) die privaten Schuldzinsen, soweit sie nicht als Anlagekosten gelten, im Umfang der nach Art. 33, 33bis und 34 dieses Erlasses steuerbaren Vermögenserträge zuzüglich Fr. 50 000.–;
- b) die dauernden Lasten sowie 40 Prozent der bezahlten Leibrenten;
- c) die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten;
- d) die nach Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge;
- e) Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen auf Leistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge nach Art. 82 BVG;
- f) die Prämien und Beiträge für die Erwerbsersatzordnung, die Arbeitslosenversicherung und die obligatorische Unfallversicherung;
- g) die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die nicht unter Bst. f dieser Bestimmung fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen, bis zum Gesamtbetrag von Fr. 4 800.– für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und von Fr. 2 400.– für die übrigen Steuerpflichtigen. Diese Abzüge erhöhen sich um Fr. 1 000.– für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und um Fr. 500.– für die übrigen Steuerpflichtigen, wenn keine Beiträge nach Bst. d und e dieser Bestimmung abgezogen werden. Sie erhöhen sich um Fr. 600.– für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug geltend machen kann;
- h) die Kosten der Betreuung von Kindern unter 14 Jahren durch Drittpersonen, höchstens Fr. 7 500.– für jedes Kind, **das mit dem Steuerpflichtigen, der für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, der Ausbildung oder der Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen stehen;**
- i) **Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien bis zum Gesamtbetrag von Fr. 20 000.– für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und von Fr. 10 000.– für die übrigen Steuerpflichtigen, wenn die politischen Parteien:**
  - 1. im Parteienregister nach Art. 76a des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1976<sup>3</sup> über die politischen Rechte eingetragen sind, oder
  - 2. in einem kantonalen Parlament vertreten sind, oder
  - 3. in einem Kanton bei den letzten Wahlen des kantonalen Parlaments mindestens 3 Prozent der Stimmen erreicht haben.

Bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten werden vom Erwerbseinkommen, das ein Ehegatte unabhängig vom Beruf, Geschäft oder Gewerbe des andern Ehegatten erzielt, Fr. 500.– abgezogen; ein gleicher Abzug wird bei erheblicher Mitarbeit eines Ehegatten im Beruf, Geschäft oder Gewerbe des andern Ehegatten gewährt.

h) Steuerberechnung 1. Steuersatz

	Fr.
0 Prozent für die ersten	11 000.–
4 Prozent für die weiteren	4 000.–
6 Prozent für die weiteren	17 000.–
8 Prozent für die weiteren	25 000.–
9,2 Prozent für die weiteren	36 000.–
9,4 Prozent für die weiteren	157 000.–

<sup>3</sup> SR 161.1.

Für steuerbare Einkommen über Fr. 250 000.– beträgt die einfache Steuer für das ganze Einkommen 8,5 Prozent.

Für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten wird der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens angewendet.

Abs. 3 dieser Bestimmung wird auch auf verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige angewendet, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammen leben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.

Ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften \_\_\_\_ werden zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, wenn die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

## *2. Wertschriften*

*Art. 56.* Wertpapiere werden nach dem Kurswert oder, wenn kein solcher besteht, nach dem inneren Wert bewertet.

**Bei echten Mitarbeiterbeteiligungen wird eine Sperrfrist mit einem angemessenen Einschlag vom Verkehrswert berücksichtigt. Gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen sowie unechte Mitarbeiterbeteiligungen unterliegen nicht der Vermögenssteuer, sind jedoch bei Zuteilung im Wertschriftenverzeichnis aufzuführen.**

**Bei der Bewertung bestrittener oder unsicherer Rechte und Forderungen wird die Verlustwahrscheinlichkeit berücksichtigt.**

**Lebens- und Rentenversicherungen unterliegen der Vermögenssteuer mit ihrem Rückkaufswert.**

## *Steuerausscheidung\_\_\_\_*

**Art. 74. Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.**

**Ein schweizerisches Unternehmen kann Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnen, soweit diese Verluste im Betriebsstättestaat nicht bereits berücksichtigt wurden. Verzeichnet die Betriebsstätte innert der folgenden sieben Geschäftsjahre Gewinne, erfolgt in diesen Geschäftsjahren die Besteuerung im Ausmass der im Betriebsstättestaat verrechneten Verlustvorträge. Verluste aus ausländischen Liegenschaften werden nur dann berücksichtigt, wenn im betreffenden Staat auch eine Betriebsstätte unterhalten wird.**

Juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz versteuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke \_\_\_\_ den im Kanton erzielten Gewinn und das im Kanton gelegene Kapital.

*Art. 75 wird aufgehoben.*

## Ausnahmen von der Steuerpflicht

Art. 80. Von der Steuerpflicht sind befreit:

- a) der Bund und seine Anstalten, soweit das Bundesrecht es vorsieht;
- b) der Staat und seine Anstalten;
- c) der katholische und der evangelische Konfessionsteil sowie ihre Anstalten, die Christkatholische Kirchgemeinde St.Gallen und die Israelitische Gemeinde St.Gallen;
- d) die politischen Gemeinden, die Schul-, die katholischen und die evangelischen Kirchgemeinden sowie ihre Anstalten;
- e) die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz und von ihnen nahestehenden Unternehmen sowie die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, sofern deren Mittel dauernd und ausschliesslich der Personalvorsorge dienen;
- f) die inländischen Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen, insbesondere Arbeitslosen-, Krankenversicherungs-, Alters-, Invaliden- und Hinterlassenenversicherungskassen, soweit das Bundesrecht es vorsieht;
- g) die juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden;
- h) die juristischen Personen, die kantonale oder gesamtschweizerische Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind;
- i) die ausländischen Staaten für ihre inländischen, ausschliesslich dem unmittelbaren Gebrauch der diplomatischen und konsularischen Vertretungen bestimmten Liegenschaften sowie die von der Steuerpflicht befreiten institutionellen Begünstigten nach Art. 2 Abs. 1 des eidgenössischen Gaststaatgesetzes vom 22. Juni 2007 für die Liegenschaften, die Eigentum der institutionellen Begünstigten sind und von deren Dienststellen benützt werden;
- j) die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, sofern deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Bst. e oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen nach Bst. f dieses Absatzes sind;
- k) die vom Bund konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, die für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrecht erhalten müssen. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf Gewinne aus der konzessionierten Tätigkeit, die frei verfügbar sind. Von der Steuerbefreiung werden jedoch Nebenbetriebe und Liegenschaften ausgenommen, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben.**

---

Für die gemäss Abs. 1 Bst. e bis h und j dieser Bestimmung von der Steuerpflicht befreiten juristischen Personen bleibt die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer vorbehalten.

## Steuerbare Leistungen

Art. 106. Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet.

Steuerbar sind:

- a) alle Einkünfte aus Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, **geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen** und andere geldwerte Vorteile;
- b) alle an die Stelle des Erwerbseinkommens tretenden Ersatzeinkünfte aus Arbeitsverhältnis sowie aus Kranken-, Unfall-, Haftpflicht-, Invaliden- und Arbeitslosenversicherung. Dazu gehören insbesondere Taggelder, Entschädigungen, Teilrenten und an deren Stelle tretende Kapitalleistungen.



### *Organe juristischer Personen*

**Art. 117.** Im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton und von ausländischen Unternehmen, die im Kanton Betriebsstätten unterhalten, unterliegen für die ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen, **Mitarbeiterbeteiligungen** und ähnlichen Vergütungen einem Steuerabzug an der Quelle.

Als steuerbare Einkünfte gelten die Bruttoeinkünfte, einschliesslich aller Zulagen und Nebenbezüge. Dazu gehören auch die Entschädigungen, die nicht dem Steuerpflichtigen selber, sondern einem Dritten zufließen.

Die Steuer beträgt 20 Prozent der steuerbaren Einkünfte.

### **Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen**

**Art. 117bis (neu).** Im Ausland wohnhafte Personen unterliegen für geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Ausübung einem Steuerabzug an der Quelle.

**Als steuerbare Einkünfte gelten anteilmässig die geldwerten Vorteile im Verhältnis zwischen der gesamten Zeitspanne von Erwerb bis Entstehen des Ausübungsrechts zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne.**

**Die Steuer beträgt 20 Prozent der steuerbaren Einkünfte.**

### *Gegenstand*

**Art. 130.** Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden.

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen ausserdem:

- a) Gewinne aus Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke natürlicher Personen;
- b) \_\_\_\_\_
- c) Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken juristischer Personen, die gemäss Art. 80 Abs. 1 Bst. e bis h und j dieses Gesetzes von der Steuerpflicht befreit sind.

### *b) Steueraufschiebende Veräusserungen*

**Art. 132.** Die Besteuerung wird aufgeschoben bei:

- a) Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung;
- b) Eigentumswechsel unter Ehegatten zur Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche sowie ausserordentlicher Beiträge gemäss Art. 165 ZGB, auf Begehren beider Ehegatten;
- c) Landumlegung, Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegung im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung;
- d) vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines in der Schweiz gelegenen Ersatzobjektes \_\_\_\_\_ oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird;

- e) Veräusserung eines betriebsnotwendigen Grundstückes, das im Eigentum einer juristischen Person steht, die gemäss Art. 80 Abs. 1 Bst. e bis h dieses Gesetzes von der Steuerpflicht befreit ist, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines in der Schweiz gelegenen Ersatzobjektes \_\_\_\_\_ verwendet wird. Bei einer Umstrukturierung wird Art. 88 dieses Gesetzes sachgemäss angewendet;
- f) Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

Bei einer Ersatzbeschaffung gemäss Abs. 1 Bst. c bis f dieser Bestimmung in einem anderen Kanton wird der aufgeschobene Gewinn gemäss Art. 199 bis 203 dieses Gesetzes nachbesteuert, wenn das Ersatzobjekt steuerbegründend veräussert wird und dieser Kanton im analogen Fall die Nachbesteuerung beansprucht.

#### c) Meldepflicht Dritter

Art. 174. Der Veranlagungsbehörde müssen für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen:

- a) juristische Personen über die den Mitgliedern der Verwaltung und anderer Organe ausgerichteten Leistungen; Stiftungen reichen zusätzlich eine Bescheinigung über die ihren Begünstigten erbrachten Leistungen ein;
- b) Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge über die den Vorsorgenehmern oder Begünstigten erbrachten Leistungen;
- c) einfache Gesellschaften und Personengesellschaften über alle Verhältnisse, die für die Veranlagung der Teilhaber von Bedeutung sind, insbesondere über ihren Anteil an Einkommen und Vermögen der Gesellschaft;
- d) die Arbeitgeber über die geldwerten Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen sowie über die Zuteilung und die Ausübung von Mitarbeiteroptionen.**

#### a) für Quellensteuer 1. Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung

Art. 184. Der Schuldner der steuerbaren Leistung hat alle für die vollständige Steuererhebung notwendigen Massnahmen vorzukehren. Er hat insbesondere:

- a) der Steuerbehörde alle natürlichen und juristischen Personen zu melden, denen er der Quellensteuer unterliegende Leistungen ausrichtet;
- b) bei Fälligkeit von Geldleistungen die geschuldete Steuer zurückzubehalten und bei anderen Leistungen, namentlich Naturalleistungen und Trinkgelder, die geschuldete Steuer vom Steuerpflichtigen einzufordern;
- c) den Steuerabzug auch vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige in einem andern Kanton der Besteuerung unterliegt;
- d) der Steuerbehörde bzw. bei Quellensteuern auf kleinen Arbeitsentgelten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der zuständigen AHV-Ausgleichskasse die Steuern fristgerecht abzuliefern und mit ihnen darüber periodisch abzurechnen;
- e) der Steuerbehörde zur Kontrolle der Steuererhebung Einblick in alle Unterlagen zu gewähren und ihr über die für die Erhebung der Quellensteuer massgebenden Verhältnisse mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen;
- f) dem Steuerpflichtigen eine Aufstellung oder eine Bestätigung über die Höhe des Steuerabzugs sowie auf Verlangen gegebenenfalls einen Lohnausweis auszustellen;
- g) Steuerpflichtige, die der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nach Art. 112 dieses Gesetzes unterliegen, der Steuerbehörde alljährlich unaufgefordert zu melden;
- h) die anteilmässigen Steuern auf im Ausland ausgeübten Mitarbeiteroptionen zu entrichten. Der Arbeitgeber schuldet die anteilmässige Steuer auch dann, wenn der geldwerte Vorteil von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgerichtet wird.**

*b) Besondere Fälle*

*Art. 200.* Eine Nachsteuer ohne Zins wird erhoben, wenn:

- a) \_\_\_\_\_
- b) sich nachträglich herausstellt, dass bei einer internationalen Steuerauscheidung Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte gemäss Art. **16 Abs. 1** \_\_\_\_\_ dieses Gesetzes zu Unrecht mit inländischen Einkünften oder Gewinnen verrechnet wurden;
- c) nachträglich die Ermässigung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer gemäss Art. 156 dieses Gesetzes dahinfällt.

*Art. 246 wird aufgehoben.*

*e) Erscheinungspflicht des Angeschuldigten*

*Art. 268.* Der Angeschuldigte hat persönlich vor der Verwaltungsrekurskommission zu erscheinen. Der Präsident kann das persönliche Erscheinen aus wichtigen Gründen erlassen.

**Wird dem Angeschuldigten das persönliche Erscheinen nicht erlassen und erscheint er innert einer halben Stunde nach der festgesetzten Zeit unentschuldigt nicht zur Verhandlung, wird Rückzug seines Begehrens um gerichtliche Beurteilung angenommen.**

War der Angeschuldigte unverschuldet verhindert, an der Hauptverhandlung teilzunehmen, kann er innert zehn Tagen seit der Urteilszustellung eine Neubeurteilung verlangen.

*Art. 282 und Art. 285 bis 316 werden aufgehoben.*

II.

Dieser Erlass wird ab 1. Januar 2013 angewendet.