

## XII. Nachtrag zum Steuergesetz

Botschaft und Entwurf der Regierung vom 23. September 2014

### Inhaltsverzeichnis

<b>Zusammenfassung</b>	<b>2</b>
<b>1      Änderungen aufgrund bundesrechtlicher Vorgaben</b>	<b>3</b>
1.1      Lotteriegewinnbesteuerung	3
1.2      Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	3
1.3      Aufwandbesteuerung	5
<b>2      Umsetzung von kantonalen Motionen</b>	<b>7</b>
2.1      Selbstbehalt freiwillige Zuwendungen	7
2.2      Anpassungen beim Eigenmietwert	7
2.2.1    Unternutzungsabzug	8
2.2.2    Härtefallregelung	8
<b>3      Weitere Änderungen</b>	<b>10</b>
3.1      Harmonisierungen	10
3.1.1    Selbstbehalt Krankheitskosten	10
3.1.2    Besteuerungszeitpunkt Gratisaktien	11
3.1.3    Gerichtsferien	12
3.2      Bereinigungen	13
3.2.1    Art. 6 Abs. 2 Bst. a StG	13
3.2.2    Art. 9 Abs. 2 StG	13
3.2.3    Art. 36 Bst. f StG	13
3.2.4    Art. 200 Bst. b StG	13
3.2.5    Art. 202 Abs. 2 StG	13
3.3      Bedürfnisse der Praxis	14
3.3.1    Proportionaler Steuersatz bei Kapitalabfindungen mit Vorsorge- charakter	14
3.3.2    Fristbeginn beim gesetzlichen Pfandrecht	17
3.3.3    Direktabfrage Steuerdaten	17
3.3.4    Zuständigkeit interkommunale Steuerauscheidung	18
<b>4      Finanzielle und administrative Auswirkungen</b>	<b>20</b>
<b>5      Verfahren</b>	<b>20</b>

## Zusammenfassung

*Der neunte Nachtrag zum Steuergesetz (nGS 47–147) trat am 1. Januar 2013 in Vollzug. Seither sind mehrere Harmonisierungsvorschriften erlassen oder geändert worden. So erfuhr die Lotteriegewinnbesteuerung insofern eine Neuregelung, als das Harmonisierungsrecht neu eine Freigrenze für Gewinne und den Abzug der damit zusammenhängenden Kosten vorsieht, wobei es dem kantonalen Gesetzgeber vorbehalten bleibt, die Höhe von Freigrenze und Einsatzkostenabzug festzulegen. Des Weiteren wurde die Aufwandbesteuerung an strengere Voraussetzungen geknüpft; neu ist sie für Schweizerinnen und Schweizer ausgeschlossen. Schliesslich hat der Bundesgesetzgeber mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten eine Neuordnung geschaffen, welche die bisherige Unterscheidung zwischen abzugsfähigen Weiterbildungs- und nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten aufgibt. Einzuführen ist ein allgemeiner und einheitlicher Abzug für Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, der aber nach oben hin begrenzt werden muss. Die drei genannten Anpassungen an das Harmonisierungsrecht müssen zwingend bis zum 1. Januar 2016 im kantonalen Recht umgesetzt werden.*

*Der Umsetzung bedürfen sodann drei Aufträge des Kantonsrates. Es handelt sich zum einen um die Motion 42.13.03, die eine Reduktion des Selbstbehalts bei freiwilligen Zuwendungen an steuerbefreite Organisationen von Fr. 500.– auf Fr. 100.– verlangt. Zum anderen geht es um die Motionen 42.12.19 und 42.12.23. Diese haben Entlastungen beim Eigenmietwert zum Gegenstand, indem sie die Einführung eines Unternutzungsabzuges sowie die Schaffung einer Härtefallregelung fordern.*

*Schliesslich besteht weiterer Anpassungsbedarf, ohne dass hierfür explizit bundesrechtliche oder kantonale Vorgaben bestünden. Unter dem Aspekt der Harmonisierung mit entsprechenden Regelungen im Bund und in anderen Kantonen drängen sich die Erhöhung des Selbstbehalts bei den Krankheits- und Unfallkosten von 2 Prozent auf 5 Prozent, die Besteuerung der Gratisaktien bereits bei der Ausgabe sowie die Aufhebung der Gerichtsferien in Verfahren vor den Steuerjustizbehörden auf. Zudem sind Bereinigungen mit (vorwiegend) redaktionellem Charakter vorzunehmen. Alsdann soll mit der Vorlage praktischen Bedürfnissen Rechnung getragen werden, etwa mit der Einführung eines proportionalen Steuersatzes bei der Besteuerung von Kapitalleistungen mit Vorsorgecharakter oder der Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für eine Direktabfrage von Steuerdaten.*

Herr Präsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit dieser Vorlage Botschaft und Entwurf des XII. Nachtrags zum Steuergesetz. Der XII. Nachtrag setzt zwingende Anpassungen an das Steuerharmonisierungsrecht und die Motionen um; die Regierung schlägt zudem weitere Gesetzesänderungen vor.

# 1 Änderungen aufgrund bundesrechtlicher Vorgaben

## 1.1 Lotteriegewinnbesteuerung

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

Um diesen Aufwand zu reduzieren, wurde mit dem Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen vom 15. Juni 2012 (AS 2012, 5977) neben dem Verrechnungssteuergesetz (SR 642.21) auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt DBG) geändert. Neu sind einzelne Gewinne bis zu einem Betrag von Fr. 1000.– bei der direkten Bundessteuer steuerfrei (Art. 24 Bst. j, vgl. auch Art. 23 Bst. e DBG). Weiter sah der Bundesgesetzgeber vor, dass mit einem Gewinn zusammenhängende Einsatzkosten von pauschal 5 Prozent, höchstens jedoch Fr. 5000.–, abzugsfähig sind (Art. 33 Abs. 4 DBG). Eine entsprechende Neuregelung der Lotteriegewinnbesteuerung erfuhr auch das Harmonisierungsrecht (Steuerharmonisierungsgesetz [SR 642.14; abgekürzt StHG]); es überlässt jedoch den Kantonen, die Höhe der Freigrenze und des Einsatzkostenabzuges festzulegen (Art. 7 Abs. 4 Bst. m und Art. 9 Abs. 2 Bst. n StHG).

Die vorerwähnten Änderungen im DBG und StHG traten am 1. Januar 2014 in Kraft. Seit diesem Zeitpunkt läuft für die Kantone eine Frist von zwei Jahren, um ihre Gesetzgebung dem geänderten Harmonisierungsrecht anzupassen (Art. 72p Abs. 1 StHG). Mit der vorliegenden Gesetzesrevision erfolgt die Anpassung fristgerecht.

Es erscheint sinnvoll, die Freigrenze und den Einsatzkostenabzug gleich hoch wie im Recht der direkten Bundessteuer festzulegen, andernfalls würde das Deklarations- und Veranlagungsverfahren unnötig erschwert. Somit wird auch im kantonalen Recht nur ein Lotteriegewinn von über Fr. 1000.– der Besteuerung unterworfen (Art. 36 Bst. e und Art. 37 Bst. m des Steuergesetzes [sGS 811.1; abgekürzt StG]); dabei handelt es sich um eine Freigrenze, so dass jeder einzelne Lotteriegewinn von über Fr. 1000.– vollumfänglich der Besteuerung unterliegt und nicht bloss insoweit, als er Fr. 1000.– übersteigt. Von den einzelnen Gewinnen können pauschal 5 Prozent, höchstens jedoch Fr. 5000.–, als Einsatzkosten in Abzug gebracht werden (Art. 45 Abs. 3 StG). Die damit verbundenen Steuerausfälle fallen nicht ins Gewicht.

## 1.2 Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten

Im geltenden Recht sind die Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten abziehbar (Art. 26 Abs. 1 Bst. d DBG, Art. 9 Abs. 1 Satz 2 StHG; Art. 39 Abs. 1 Bst. d StG). Darunter fallen nach der Praxis einerseits die Kosten für mit dem gegenwärtigen Beruf im Zusammenhang stehende Weiterbildungen (Weiterbildung im engen Sinn) und andererseits die Kosten für durch äussere Umstände bedingte Umschulungen sowie für den beruflichen Wiedereinstieg. Da es sich dabei um einen Gewinnungskostenabzug handelt, ist er – systematisch korrekt – betraglich nicht limitiert.

Nicht abzugsfähig sind demgegenüber unter dem geltenden Recht die Ausbildungskosten; bei solchen Aufwendungen fehlt der notwendige Zusammenhang mit einem gegenwärtigen Beruf. Zu den Ausbildungskosten zählen neben den Kosten für die eigentliche Grundausbildung auch Aufwendungen für eine freiwillige Umschulung oder für eine Bildungsmassnahme, die zu einem Berufsaufstieg ohne Bezug zum gegenwärtigen Beruf führt.

Die Unterscheidung zwischen abzugsfähigen Weiterbildungs- und nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten führte in der Praxis bisweilen zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Der Bundesgesetz-

geber hat deshalb mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten vom 27. September 2013 (BBl 2013, 7385; AS 2014, 1105) eine Neuordnung im DBG und StHG geschaffen, welche die entsprechende Unterscheidung aufgibt. Die Referendumsfrist ist am 16. Januar 2014 ungenutzt abgelaufen. Der Bundesrat hat das Bundesgesetz auf den 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt. Die Kantone sind verpflichtet, auf diesen Zeitpunkt ihre eigene Gesetzgebung anzupassen (Art. 72r StHG).

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

Die nachfolgende Darstellung verschafft einen Überblick über die inskünftig abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Bildungskosten:

Aus-/ Weiterbildung abzugsfähig	Weiterbildung				
	Universitäre Hochschulen	Pädagogische Hochschulen	Fachhochschulen	Höhere Berufsbildung	Tertiär
Grundausbildung nicht abzugsfähig	Maturitätsschulen		Berufsbildung		Sek II
	Sekundarstufe I Primarstufe Vorschule				

Bei der direkten Bundessteuer ist der Abzug für die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten auf Fr. 12 000.– limitiert (Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG). Zwar sind die Kantone in der Festlegung der Limite frei (Art. 9 Abs. 2 Bst. o StHG). Der Einfachheit halber empfiehlt es sich aber, den Maximalabzug im kantonalen Recht gleich hoch wie bei der direkten Bundessteuer festzulegen; klarzustellen ist jedoch, dass der maximale Abzug von Fr. 12 000.– pro steuerpflichtige Person gilt, so dass gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten maximal Fr. 24 000.– geltend machen können (Art. 45 Abs. 1 Bst. j StG). Im Vergleich zum geltenden Recht kommt es dadurch kaum zu einer Verschlechterung, wird doch gemäss einer Auswertung der Fachstelle für Statistik bei weniger als 0,2 Prozent aller Steuerpflichtigen ein Abzug für Weiterbildungskosten von über Fr. 12 000.– gewährt (Basis 2011); das entspricht 500 von insgesamt 300 000 Steuerpflichtigen.

Aufgrund des systematischen Wechsels vom Berufskostenabzug zum allgemeinen Abzug sind Art. 39 Abs. 1 Bst. c und d StG anzupassen.

Bedeutsam ist, dass keine betragsmässige Limite besteht, sofern der Arbeitgeber die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung vom Arbeitnehmer übernimmt. Aus der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber resultiert beim Arbeitnehmer kein steuerpflichtiges Einkommen (Art. 17 Abs. 1bis DBG, Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG). Der Arbeitgeber kann jedoch die von ihm getragenen Kosten als geschäftsmässig begründete Aufwendungen von seinem selbständigen Erwerbseinkommen (Art. 27 Abs. 2 Bst. e DBG, Art. 10 Abs. 1 Bst. f StHG) bzw. vom Gewinn

(Art. 59 Abs. 1 Bst. e DBG, Art. 25 Abs. 1 Bst. e StHG) in Abzug bringen. Diese bundesrechtlichen Vorgaben sind entsprechend im kantonalen Recht umzusetzen (Art. 30 Abs. 1bis, Art. 40 Abs. 2 Bst. f, Art. 84 Abs. 2 Bst. f StG).

Die finanziellen Auswirkungen der Neuregelung lassen sich nur schwer abschätzen. Der gegenüber dem geltenden Recht auf gewisse Ausbildungen erweiterte Abzug führt zu Mindereinnahmen, im Gegenzug resultieren aber aus der Einführung einer Abzugslimite Mehreinnahmen. Insgesamt ist wohl eher mit geringfügigen Mindereinnahmen zu rechnen.

### 1.3 Aufwandbesteuerung

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

Die Regelung ist in den letzten Jahren jedoch zunehmend kontrovers diskutiert worden, insbesondere seit der Kanton Zürich die Aufwandbesteuerung mittels Volksentscheid vom 8. Februar 2009 abgeschafft hat. Im Kanton St.Gallen unterbreitete das Komitee «Abschaffung der Pauschalsteuer» am 19. März 2009 der Regierung eine Gesetzesinitiative unter dem Titel «Schluss mit den Steuervorteilen für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)» (ABI 2009, 2260). Die Regierung arbeitete einen Gegenvorschlag aus, der die Besteuerung nach dem Aufwand nicht abschaffen, jedoch massgeblich verschärfen wollte (ABI 2010, 2607). Der Kantonsrat lehnte die Initiative ebenfalls ab und erliess am 16. Februar 2011 den VIII. Nachtrag zum Steuergesetz als Gegenvorschlag (22.10.11). Dieser sah vor, dass der massgebliche Aufwand für die Festsetzung der Einkommenssteuer neu wenigstens dem Siebenfachen (bisher dem Fünffachen) des jährlichen Mietzinses oder des Eigenmietwerts bzw. dem Dreifachen (bisher dem Doppelten) des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung entsprechen muss, wenigstens aber Fr. 600 000.– (bisher kein Minimum). Das steuerbare Vermögen sollte dem zwanzigfachen Aufwand entsprechen, musste also neu wenigstens 12 Mio. Franken betragen (bisher kein Minimum). In der Volksabstimmung vom 27. November 2011 wurden sowohl die Gesetzesinitiative als auch der Gegenvorschlag des Kantonsrats angenommen. Im Stichentscheid erhielt der Gegenvorschlag mehr Stimmen als die Gesetzesinitiative, weshalb der Gegenvorschlag angenommen wurde. XII Nachtrag zum Steuergesetz ist seit 1. Januar 2012 in Vollzug (nGS 47–24).

Auf Bundesebene wurde in den vergangenen Jahren mit verschiedenen parlamentarischen Vorstössen die Verschärfung oder die Abschaffung der Aufwandbesteuerung gefordert. Diese Vorstösse wurden entweder abgelehnt oder ihnen wurde keine Folge gegeben (BBI 2011, 6026 f.). Der Standesinitiative des Kantons St.Gallen vom 2. April 2008, die eine schweizweite Abschaffung der Aufwandbesteuerung anstrebte, wurde vom Ständerat am 16. März 2010 und vom Nationalrat am 14. April 2011 ebenfalls keine Folge gegeben (08.309). Der Bundesrat sprach sich aufgrund der volkswirtschaftlichen Bedeutung und der langen Tradition für eine Beibehaltung der Aufwandbesteuerung aus. Er hielt jedoch – wie von der Finanzdirektorenkonferenz (FDK) vorgeschlagen – eine Reform für notwendig (BBI 2011, 6021). Am 28. September 2012 verabschiedete die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand, das eine Verschärfung der Aufwandbesteuerung in DBG und StHG mit sich brachte (AS 2013, 779). Der Bundesrat hat beschlossen, die DBG-Bestimmungen auf den 1. Januar 2016 in Kraft zu setzen. Die StHG-Bestimmungen wurden auf den 1. Januar 2014 in Kraft gesetzt, wobei die Kantone ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren anzupassen haben (Art. 72q StHG).

Das neue Harmonisierungsrecht sieht in Art. 6 Abs. 1 StHG vor, dass für Schweizerinnen und Schweizer auch im Zuzugsjahr keine Aufwandbesteuerung mehr möglich ist. Zudem müssen neu Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, beide alle Voraussetzungen für die Aufwandbesteuerung erfüllen. Insbesondere müssen neu beide Ehegatten Ausländer sein (Art. 6 Abs. 2 StHG). Art. 26 StG ist entsprechend anzupassen.

Nach Art. 6 Abs. 3 StHG wird die Steuer nach den «jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen» bemessen. Diese Formulierung ist genauer als der geltende Wortlaut in Art. 27 Abs. 1 StG, wo vom «weltweiten Aufwand des Steuerpflichtigen und seiner Familie» gesprochen wird, und soll deshalb aus dem StHG übernommen werden.

Die Verschärfungen der Mindestlimiten bei der Steuerbemessung nach Art. 6 Abs. 3 Bst. a bis c StHG – nämlich die Einführung eines von den Kantonen zu bestimmenden Mindestbetrags, das Siebenfache des jährlichen Mietzinses bzw. des Eigenmietwerts statt des Fünffachen, das Dreifache des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung statt des Doppelten – wurden vom Kanton St.Gallen bereits mit dem VIII. Nachtrag zum Steuergesetz per 1. Januar 2012 eingeführt. Deshalb ergibt sich hier kein Anpassungsbedarf. Ebenfalls vom Kanton St.Gallen bereits umgesetzt ist die Vorschrift des StHG, welche die Kantone verpflichtet, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer zu berücksichtigen (Art. 6 Abs. 5 StHG). Das massgebende Vermögen entspricht dem zwanzigfachen Aufwand (Art. 27 Abs. 3 StG).

Bei der Kontrollrechnung nach Art. 27 Abs. 4 StG ist – analog dem Wortlaut des StHG – neu von der *Summe* der in den Bst. a bis f genannten Steuerpositionen zu sprechen. Diese Anpassung ist lediglich redaktioneller Art und dient der Verdeutlichung. Inhaltlich ändert sich an der bisherigen Rechtslage nichts.

Die modifizierte Besteuerung nach dem Aufwand (ordentliche Besteuerung von Einkünften aus gewissen Staaten mit Doppelbesteuerungsabkommen) ist neu im StHG ausdrücklich geregelt (Art. 6 Abs. 7 StHG). Deshalb ist eine analoge Bestimmung auch im Steuergesetz aufzunehmen (Art. 27 Abs. 5 StG).

Dass die Regierung die zur Erhebung der Steuer nach dem Aufwand erforderlichen Vorschriften erlässt, ist im geltenden Art. 27 Abs. 5 Satz 1 StG festgehalten. Art. 9 StV verweist auf die Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 15. März 1993 (SR 642.123). Der Bundesrat hat die Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer am 20. Februar 2013 totalrevidiert (AS 2013, 787). Auch künftig wird es notwendig sein, dass Details auf Verordnungsstufe geregelt werden. Deshalb ist dies in Art. 27 Abs. 6 StG zu erwähnen.

Die Übergangsbestimmung von Art. 78e StHG sieht vor, dass für natürliche Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung des DBG nach dem Aufwand besteuert werden, während fünf Jahren weiterhin das bisherige Recht gilt. Zur korrekten Umsetzung des StHG ist die Übergangsbestimmung von Art. 78e StHG analog ins kantonale Recht zu übernehmen.

In finanzieller Hinsicht ist aufgrund der Anpassungen von Art. 26 und 27 StG an das Bundesrecht mit keinen nennenswerten Auswirkungen zu rechnen. Hinzu kommt, dass aufgrund der langen Übergangsfrist von fünf Jahren die neuen Regelungen für bereits am 1. Januar 2016 nach dem Aufwand Besteuerte erst im Jahr 2021 zur Anwendung kommen.

Auf Bundesebene ist die eidgenössische Volksinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung)» hängig. Sollte sie angenommen werden,

muss der Bund innert drei Jahren die Ausführungsgesetzgebung erlassen (BBl 2014, 5077). Die Volksabstimmung wird am 30. November 2014 stattfinden.

## **2 Umsetzung von kantonalen Motionen**

### **2.1 Selbstbehalt freiwillige Zuwendungen**

Im geltenden Recht können von den Nettoeinkünften die freiwilligen Zuwendungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz abgezogen werden, die zufolge öffentlicher oder ausschliesslich gemeinnütziger Zwecksetzung von der Steuerpflicht befreit sind. Abziehbar sind Zuwendungen, soweit sie einen Selbstbehalt von Fr. 500.– im Steuerjahr übersteigen, höchstens jedoch bis zum Betrag von 20 Prozent der Nettoeinkünfte. Im gleichen Umfang abziehbar sind entsprechende freiwillige Leistungen an Bund, Kantone und Gemeinden sowie deren Anstalten (Art. 46 Bst. c StG). Das Recht der direkten Bundessteuer kennt eine weitgehend identische Bestimmung. Im Unterschied zum kantonalen Recht besteht im Bundesrecht aber nicht ein Selbstbehalt, sondern ein Minimalbetrag von (nur) Fr. 100.– im Steuerjahr (Art. 33a DBG). Das hat beispielsweise zur Folge, dass bei einer Zuwendung an eine steuerbefreite Organisation in Höhe von Fr. 600.– bei der direkten Bundessteuer der volle Betrag in Abzug gebracht werden kann, während bei den Kantons- und Gemeindesteuern nur Fr. 100.– abzugsfähig sind.

Die Motion 42.13.03 «Steuerlicher Selbstbehalt von Fr. 100.– für Zuwendungen auch im Kanton St.Gallen» verlangt eine Gesetzesanpassung in dem Sinn, dass der Selbstbehalt maximal Fr. 100.– betrage. Die Motionäre begründen ihr Anliegen unter anderem damit, dass der im Kanton St.Gallen geltende Selbstbehalt von Fr. 500.– viel höher liege als in den übrigen Kantonen und im Bund.

Der Kantonsrat hiess die Motion entgegen dem Antrag der Regierung mit 58 Ja- gegen 40 Nein-Stimmen am 4. Juni 2013 gut. Dementsprechend ist Art. 46 Bst. c StG anzupassen und der Selbstbehalt auf Fr. 100.– zu reduzieren.

Die finanziellen Auswirkungen der Anpassung von Art. 46 Bst. c StG sind nur schwer abschätzbar. Dies liegt darin begründet, dass keine Angaben darüber vorhanden sind, wie viele Steuerpflichtige aktuell freiwillige Zuwendungen von mehr als Fr. 100.–, aber weniger als Fr. 500.– pro Jahr leisten. Schätzungsweise dürften die Steuerausfälle 1 Mio. Franken einfache Steuer nicht übersteigen.

### **2.2 Anpassungen beim Eigenmietwert**

Im Anschluss an die eidgenössische Abstimmung über die Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» vom 23. September 2012 wurden die Motionen 42.12.19 und 42.12.23 eingereicht. Die Initiative wollte Personen im Rentenalter ein einmaliges Wahlrecht einräumen, den Eigenmietwert nicht mehr zu versteuern und im Gegenzug die mit dem Wohneigentum verbundenen Schuldzinsen, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung nicht mehr abzuziehen. Der Abzug für Unterhaltskosten wäre auf Fr. 4000.– beschränkt worden. Die Initiative wurde von Volk und Ständen abgelehnt, im Kanton St.Gallen jedoch angenommen. Beide Motionen erinnern an dieses Abstimmungsergebnis. Sie leiteten daraus einen Handlungsbedarf dahingehend ab, im Kanton die Eigenmietwertbesteuerung anzupassen, bis auf Bundesebene eine (neue) Lösung gefunden sei. Die Motion 42.12.19 verlangt eine Reduktion des Eigenmietwerts in Härtefällen. Ebenfalls eine Härtefallregelung fordert die Motion 42.12.23, zudem will sie einen Unternutzungsabzug einführen; im Einzelnen lautet sie wie folgt:

- Im Steuergesetz ist der Unternutzungsabzug bei der Eigenmietwertbesteuerung einzuführen und damit, wie in anderen Kantonen, der steuerbare Eigenmietwert zu reduzieren, wenn nur noch wenige Personen (so wenn die Kinder nicht mehr zu Hause wohnen) im Einfamilienhaus

- oder in einer grösseren Eigentumswohnung leben und nicht mehr alle Zimmer nutzen. Die ungenutzten Räume dürfen nicht möbliert sein und müssen leer stehen.
- Die Härtefallregelung kann dort zur Anwendung kommen, wo der Eigenmietwert im Verhältnis zu den Bareinkünften einen grossen Anteil ausmacht und zu Liquiditätsproblemen führt, und gewisse Maximalwerte beim steuerbaren Einkommen und Vermögen nicht erreicht werden.

Die Regierung beantragte am 5. Februar 2013 Nichteintreten auf die beiden Motionen; dies namentlich unter Hinweis auf verfassungsrechtliche Bedenken einer steuerlichen Privilegierung der Eigentümer von selbstgenutztem Wohneigentum gegenüber den Mietern. Der Kantonsrat folgte am 26. Februar 2013 dem Antrag der Regierung indessen nicht, sondern hiess die Motionen mit 70 zu 25 (42.12.19) bzw. 67 zu 41 (42.12.23) Stimmen gut. Dementsprechend hat die Regierung eine Gesetzesänderung zur Einführung eines Unternutzungsabzugs (2.2.1) und einer Härtefallregelung beim Eigenmietwert (2.2.2) vorzulegen. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass sich das Schweizer Stimmvolk am 3. März 2013 für die Revision des Raumplanungsgesetzes (SR 700) ausgesprochen hat. Diese zielt auf einen haushälterischen Umgang mit dem Boden ab, womit Unternutzungsabzug und Härtefallregelung nicht in Einklang stehen.

### 2.2.1 Unternutzungsabzug

Einen Unternutzungsabzug kennen acht Kantone sowie der Bund. Darunter versteht man einen Einschlag auf dem Eigenmietwert, der gewährt wird, wenn der Eigentümer aufgrund einer dauernden Verminderung des Wohnbedürfnisses nur noch einen Teil seines Wohnraumes nutzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 100 zu Art. 21 mit zahlreichen Hinweisen). Dabei handelt es sich genau besehen nicht um einen Abzug, sondern es wird die tatsächliche Nutzung bei der Festsetzung des steuerbaren Mietwertes von Wohneigentum berücksichtigt. Demgemäss muss die Gesetzesanpassung systematisch bei der Regelung über das Einkommen aus unbeweglichem Vermögen (Art. 34 StG) und dort wiederum bei der Besteuerung der Eigennutzung erfolgen.

Analog der Regelung im DBG sowie der eine solche Reduktion kennenden Kantone ist der Unternutzungseinschlag auf das am Wohnsitz selbstgenutzte Wohneigentum zu beschränken. Bei Zweit- oder Ferienwohnungen scheidet eine Reduktion aus, zumal nur die raummässige, nicht aber die zeitliche Unternutzung erfasst wird (BGE 135 II 416 E. 2.5.1). Ausserdem kann nur eine tatsächliche und dauerhafte Unternutzung massgebend sein. So berechtigt beispielsweise eine nur weniger intensive Nutzung von Räumen oder ein kurzfristiger Auslandsaufenthalt eines Kindes nicht zum Einschlag (BGE 135 II 416 E. 2.5.3).

Da bei der direkten Bundessteuer bereits im geltenden Recht ein Unternutzungsabzug vorgesehen ist, sind für die Ausfallsberechnung zunächst einmal diejenigen Deklarationen heranzuziehen, in denen ein entsprechender Abzug beansprucht wird. Würde diesen Steuerpflichtigen bei den Kantons- und Gemeindesteuern der gleiche Abzug gewährt, ergäbe dies Mindereinnahmen von rund Fr. 50 000.– einfache Steuer. Mit der Einführung im kantonalen Steuergesetz ist jedoch damit zu rechnen, dass der Abzug (wesentlich) häufiger geltend gemacht wird.

### 2.2.2 Härtefallregelung

Im Unterschied zum Unternutzungsabzug knüpft die Härtefallregelung nicht an der raummässigen Unternutzung an, sondern an der übermässigen Belastung, die sich aus dem Vergleich zwischen dem steuerbaren Mietwert und den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der steuerpflichtigen Person ergibt. Im Recht der direkten Bundessteuer fehlt eine solche Regelung. Eine härtefallbedingte Reduktion des Eigenmietwertes kennen indessen die Kantone Genf, Waadt, Zürich, Luzern und Graubünden für die kantonalen Steuern. Die Regelungen in den drei erstgenannten Kantonen erweisen sich entweder als harmonisierungswidrig (Waadt) oder für den Kanton St.Gallen als wenig praktikabel (Genf und Zürich), zumal sie die Hypothekarzinsen in die Härtefallberechnung einbeziehen; deren Höhe lässt sich aus der St.Galler Steuererklärung nicht di-

rekt herauslesen, sofern neben den Hypothekarzinsen noch andere Schuldzinsen in Abzug gebracht werden. So bleiben als Orientierungshilfe nur die Bündner und die Luzerner Regelung. Beide Kantone sehen in ihrem Steuergesetz eine Generalklausel vor, während die Berechnung der Härtefallbedingten Reduktion ausschliesslich auf Stufe Verordnung geregelt wird. Eine sehr einfache Lösung hat dabei der Kanton Graubünden gewählt. Sie sieht vor, dass «bei einem steuerbaren Vermögen von weniger als Fr. 600 000.– (...) der steuerbare Eigenmietwert höchstens 30 Prozent der Bareinkünfte betragen» darf; wenn er mit anderen Worten diese Einkommensschwelle übersteigt, wird im überschüssenden Umfang ein Abzug gewährt, ausser das steuerbare Vermögen betrage mehr als Fr. 600 000.–. Eine etwas differenziertere Regelung kennt der Kanton Luzern: Danach wird der steuerbare Eigenmietwert herabgesetzt, soweit er 25 Prozent der Bruttoeinkünfte übersteigt; im Übrigen darf er selbst einen gewissen Wert nicht übersteigen, wobei zwischen Alleinstehenden (Fr. 18 000.–) und Verheirateten (Fr. 25 200.–) differenziert wird, und er muss wenigstens 60 Prozent der mittleren Marktmiete betragen.

Auch nach der St.Galler Regelung (Art. 34 Abs. 4 StG) setzt eine Reduktion vom steuerbaren Mietwert zunächst einmal voraus, dass ein offensichtliches Missverhältnis zwischen dem steuerbaren Mietwert und den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der steuerpflichtigen Person besteht; fehlt es daran, fällt ein Härtefall von vornherein ausser Betracht. Um klarzustellen, dass auf der Einnahmenseite auch Naturaleinkünfte (z.B. Naturallohn oder Naturaldividende) einbezogen werden, ist entgegen der Bündner Regelung im Entwurf nicht von «Bareinkünften», sondern von «Bruttoeinkünften» die Rede. Nicht zu den Bruttoeinkünften gehört der Mietwert von am Wohnsitz selbstgenutztem Wohneigentum, da er zwar steuerlich erfasst wird, aber bei der Härtefallberechnung den übrigen Einkünften gegenübergestellt werden muss.

Freilich genügt eine übermässige Belastung durch den steuerbaren Mietwert allein für die Gewährung eines Härtefallabzuges nicht. Schranken sind ihm namentlich durch den Regelungszweck und das verfassungsrechtlich verankerte Gleichbehandlungsgebot gesetzt. Anhand dieser Grundsätze ist die gesetzliche Regelung zu konkretisieren:

- Eine Härtefallregelung bezweckt nicht die Förderung von Wohneigentum, sondern dessen Erhaltung. Sie will insbesondere verhindern, dass ältere Wohneigentümer – beispielsweise nach der Pensionierung oder nach dem Tod eines Ehegatten – aus steuerlichen Gründen gezwungen sind, ihr Haus oder ihre Wohnung zu verkaufen. So wollte denn auch die Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» nur Personen im Rentenalter ein Wahlrecht über die Versteuerung des Eigenmietwertes einräumen. Nachdem die Motionäre an diese Volksabstimmung anknüpften, ist die Härtefallregelung *in persönlicher Hinsicht* auf Personen im ordentlichen AHV-Rentenalter zu beschränken.
- *Sachlich* kommt die Reduktion nur auf den Mietwert in Betracht, der das am Wohnsitz selbstgenutzte Wohneigentum betrifft. Aus dem Eigentum an anderen Wohnliegenschaften kann von vornherein kein Härtefall resultieren.
- Das Bundesgericht betrachtet einen Eigenmietwert, der 60 Prozent der Marktmiete entspricht, als verfassungsrechtlich gerade noch tolerierbare Untergrenze. Es hielt in diesem Zusammenhang zudem wiederholt fest, dass diese Untergrenze in jedem Fall einzuhalten sei, ansonsten die Gleichbehandlung zwischen Wohneigentümern und Mietern nicht mehr gewährleistet sei (BGE 124 I 145 [156 f.], E. 4d; 131 I 377 [381], E. 2.3). Dementsprechend darf auch in einem Härtefall der Eigenmietwert 60 Prozent der Marktmiete nicht unterschreiten. Daraus folgt wiederum, dass die Reduktion *betraglich* auf 10 Prozent der Marktmiete zu begrenzen ist, wird doch auf dem Marktmietwert des am Wohnsitz selbst bewohnten Wohneigentums bereits ein Einschlag von 30 Prozent berücksichtigt (Art. 34 Abs. 3 StG).

Die insoweit konkretisierte Härtefallregelung sei an einem Beispiel veranschaulicht; dabei wird (mit Blick auf die Bündner Regelung) eine Annahme in dem Sinn getroffen, dass der steuerbare Mietwert 30 Prozent der Bruttoeinkünfte nicht übersteigen soll: Ein verwitweter Rentner bezieht Renten aus der 1. und 2. Säule und Zinserträge in Höhe von total Fr. 40 000.–. Er besitzt ein von

ihm bewohntes Wohnhaus mit einem Marktmietwert von Fr. 24 000.–. Als Rentner erfüllt er die persönlichen Voraussetzungen für den Abzug. Es ergibt sich folgende Berechnung:

Rente aus 1. Säule	Fr. 26 000.–
Rente aus 2. Säule	Fr. 13 900.–
übriges Einkommen (Zinsen)	Fr. 100.–
<i>Bruttoeinkünfte total</i>	<i>Fr. 40 000.–</i>
<i>Marktmietwert Wohnhaus</i>	<i>Fr. 24 000.–</i>
Berechnung Härtefalleinschlag:	
1. Vergleich steuerbarer Mietwert Wohnhaus mit Bruttoeinkommen	
steuerbarer Mietwert Wohnhaus (70 % von Fr. 24 000.–)	Fr. 16 800.–
30 % Bruttoeinkünfte	Fr. 12 000.–
<i>Differenz</i>	<i>Fr. 4 800.–</i>
2. Vergleich steuerbarer Mietwert mit verfassungsrechtlicher Untergrenze	
steuerbarer Mietwert Wohnhaus (70 % von Fr. 24 000.–)	Fr. 16 800.–
verfassungsrechtliche Untergrenze (60 % von Fr. 24 000.–)	Fr. 14 400.–
<i>Differenz</i>	<i>Fr. 2 400.–</i>
<b>Härtefalleinschlag Kanton St.Gallen (kleinere Differenz)</b>	<b>Fr. 2 400.–</b>

Die Einzelheiten zur Berechnung der härtefallbedingten Eigenmietwertreduktion sollen auf Verordnungsstufe geregelt werden. Detaillierte Ausfallsberechnungen sind deshalb nicht möglich. Unter Zugrundelegung der Bündner Regelung würden im Kanton St.Gallen Mindereinnahmen von gut 1 Mio. Franken einfache Steuer resultieren. Der Entwurf enthält jedoch sowohl in persönlicher als auch in betraglicher Hinsicht eine restriktivere Regelung, sodass die Ausfälle letztlich geringer ausfallen dürften.

### 3 Weitere Änderungen

#### 3.1 Harmonisierungen

##### 3.1.1 Selbstbehalt Krankheitskosten

Zahlreiche Gesetzesanpassungen, die in dieser Vorlage vorgeschlagen werden, stehen unter dem Aspekt der Harmonisierung mit dem Bundesrecht. Dies gilt namentlich für die Reduktion des Selbstbehaltes bei den freiwilligen Zuwendungen (Ziff. 2.1); er spielt aber auch mit bei der Einführung des Unternutzungsabzugs (Ziff. 2.2.1), bei der Besteuerung der Gratisliberierungen (Ziff. 3.1.2) sowie bei der Abschaffung der Gerichtsferien (Ziff. 3.1.3).

Ebenfalls eine Angleichung ist nach Meinung der Regierung bei den Krankheits- und Unfallkosten vorzunehmen. Diese sind im Kanton St.Gallen abzugsfähig, soweit sie die steuerpflichtige Person selbst trägt – also nicht durch Leistungen Dritter wie etwa der Krankenkasse gedeckt werden – und 2 Prozent der Nettoeinkünfte übersteigen (Art. 46 Bst. a StG). Demgemäss sind beispielsweise bei einem Nettoeinkommen von Fr. 100 000.– selbst getragene Kosten in dem Umfang steuerlich anrechenbar, in dem sie Fr. 2000.– im Kalenderjahr übersteigen. Im Unterschied zur

Regelung im St.Galler Steuergesetz beläuft sich dieser Selbstbehalt im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG) und in 21 Kantonen auf 5 Prozent. Bei einem Nettoeinkommen von Fr. 100 000.– beträgt er somit Fr. 5000.–. Mit Ausnahme des Kantons Schwyz, der einen Selbstbehalt von 3 Prozent kennt, folgen alle Nachbarkantone der Bundeslösung. Unter dem Aspekt der Harmonisierung und der daraus resultierenden Vereinfachung ist daher eine Erhöhung des Selbstbehaltes bei den Krankheits- und Unfallkosten im Kanton St.Gallen angezeigt. Abgesehen von den damit einhergehenden Mehreinnahmen spricht hierfür auch der Umstand, dass der höhere Selbstbehalt zu einer spürbaren Effizienzsteigerung bei der Veranlagung führen wird. So erweist sich nämlich die Prüfung, ob die deklarierten Krankheits- und Unfallkosten tatsächlich abzugsfähig sind, nicht selten als sehr aufwändig.

Die Mehreinnahmen aus der Übernahme der Bundeslösung belaufen sich auf über 7,2 Mio. Franken einfache Steuer. Von der Erhöhung des Selbstbehaltes bei den Krankheits- und Unfallkosten auf 5 Prozent sind rund 100 000 Veranlagungen betroffen, wobei sich in über 40 000 Veranlagungen die abzugsfähigen Kosten reduzieren, während in knapp 60 000 Veranlagungen ein solcher Abzug gänzlich entfällt. Dass rund 100 000 Haushalte für die Mehreinnahmen aufkommen, hat freilich nicht zur Folge, dass sich für jeden dieser Haushalte die Steuerbelastung um Fr. 72.– einfache Steuer (7,2 Mio. Franken / 100'000 Haushalte) erhöht. Die Mehrbelastung lässt sich nur errechnen, wenn das Gesamteinkommen – danach bestimmen sich Selbstbehalt und Progressionsstufe – und die gesamten Krankheits- und Unfallkosten des jeweiligen Haushalts bekannt sind. Aus einer Auswertung der Fachstelle für Statistik geht immerhin hervor, dass rund 60 Prozent und damit ein Grossteil der Mehreinnahmen durch Haushalte mit einem (steuerbaren) Einkommen zwischen Fr. 50 000.– und Fr. 150 000.– finanziert werden; 5 Prozent davon entfallen sodann auf Einkommen über Fr. 150 000.– und 35 Prozent auf Einkommen unter Fr. 50 000. Erwähnt sei in diesem Zusammenhang, dass die Regierung beabsichtigt, die aus der Gesetzesänderung resultierenden Mehreinnahmen zur Aufstockung der Mittel zu verwenden, die der Kanton an die Krankenkassen-Prämienverbilligung beisteuert. Dies würde den unteren Einkommenschichten zu Gute kommen.

### 3.1.2 Besteuerungszeitpunkt Gratisaktien

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

Im Gegensatz dazu werden im kantonalen Steuergesetz die Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen in der Bestimmung, welche die Steuerbarkeit der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen anordnet (Art. 33 Abs. 1 Bst. c StG), nicht speziell erwähnt. Dies stellt kein gesetzgeberisches Versehen dar. Der kantonale Gesetzgeber hat anlässlich der Totalrevision von 1998 bewusst darauf verzichtet, eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, welche die Besteuerung der Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen bei der Ausgabe vorsieht. Der steuerliche Zugriff erfolgt erst im Zeitpunkt der Kapitalrückzahlung (Kapitalherabsetzung oder Liquidation), was durch Art. 13 Abs. 2 StV sichergestellt wird. Dogmatisch hat dies durchaus seine Berechtigung, bleibt doch bei der Erhöhung von nominellem Grundkapital mittels Umwandlung von Gewinnvortrag oder Reserven der Eigenkapitalbestand unverändert, so dass die Gesellschaft nicht entreichert wird. Wenn jedoch bei der ausgebenden Gesellschaft nichts abfließt, kann beim Anteilshaber auch kein Wertzufluss in Form eines geldwerten Vorteils vorliegen (so das St.Galler Verwaltungsgericht in einem Entscheid vom 5. Dezember 1989, in: SGE 1989 Nr. 12).

Trotz dieser dogmatischen Bedenken sprechen Gründe der Praktikabilität für eine Besteuerung der Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen schon bei der Ausgabe. Eine Gleichschaltung

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

Aus den genannten Gründen drängt sich eine Angleichung des kantonalen Rechts (Art. 33 Abs. 1 Bst. c StG) an die entsprechende Regelung im DBG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c) auf. Die Bestimmung von Art. 13 Abs. 2 StV, welche klarstellt, dass die Besteuerung von Gratiskapital bei der Kapitalrückzahlung erfolgt, ist damit per 1. Januar 2016 ersatzlos aufzuheben. Damit aber eine Besteuerung von Gratiskapital möglich bleibt, das bis zum 31. Dezember 2015 ausgegeben wurde, bedarf es einer entsprechenden Übergangsbestimmung.

Mit der Umstellung von der Besteuerung von Gratisliberierungen bei der Kapitalrückzahlung auf die Besteuerung bei der Ausgabe ist mit Mehreinnahmen zu rechnen. Deren Höhe lässt sich jedoch nicht abschätzen. Es gibt weder in der Steuererklärung noch in der Veranlagung eine Position für «Gratiskapital», sondern nur eine Position für «Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben» und eine für Einkünfte aus «Beteiligungen». Somit ist es auch nicht möglich, das entsprechende (zusätzliche) Einkommenssubstrat zu bestimmen. Es wird aber nicht erheblich sein.

### 3.1.3 Gerichtsferien

Bei den Kantons- und Gemeindesteuern gelten im Rekursverfahren vor Verwaltungsrekurskommission und im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht die Gerichtsferien (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 30 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [sGS 951.1; abgekürzt VRP], und Art. 145 Abs. 1 der eidgenössischen Zivilprozessordnung [SR 272]). Anders verhält es sich bei der direkten Bundessteuer. Das DBG kennt keine Gerichtsferien. Es enthält sodann bezüglich Fristen im Rechtsmittelverfahren eine abschliessende Ordnung. Dementsprechend hielt das Bundesgericht wiederholt fest, dass kantonale Regelungen über den Fristenstillstand für die direkte Bundessteuer nicht beachtlich seien; mit Blick auf das Anliegen der Verfahrensharmonisierung sei vielmehr eine Anpassung der kantonalen Fristenregelungen an das Recht der direkten Bundessteuer in Betracht zu ziehen (BGer 2A.70/2006 vom 15. Februar 2006; BGer 2C\_503/2010 vom 11. November 2010 und BGer 2C\_628/2010 vom 28. Juni 2011).

Unterschiedliche Fristenregelungen sind für den Rechtssuchenden unbefriedigend. Dies gilt besonders dann, wenn sie – wie bei den Gerichtsferien – die Fristberechnung betreffen. Aufgrund dessen soll in diesem Punkt eine Angleichung an das Recht der direkten Bundessteuer stattfinden, zumal eine Anwendung der kantonalen Regeln über den Fristenstillstand auf die direkte Bundessteuer wie gesagt nicht möglich ist. Dementsprechend ist für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren der Kantons- und Gemeindesteuern anzuordnen, dass die Gerichtsferien nicht

gelten. Hierfür sind Art. 30 Abs. 2 und 3 VRP anzupassen, welche dann aufgrund von Art. 161 StG in den Verfahren vor den Steuerjustizbehörden (Verwaltungsrekurskommission und Verwaltungsgericht) Anwendung finden.

## 3.2 Bereinigungen

Die vorliegende Gesetzesrevision bietet schliesslich Anlass, gewisse redaktionelle Anpassungen vorzunehmen:

### 3.2.1 Art. 6 Abs. 2 Bst. a StG

In der Bestimmung ist noch vom «Grossen Rat» die Rede. Die offizielle Bezeichnung des Kantonsparlamentes wurde indes im Jahr 2002 in «Kantonsrat» geändert. Der Gesetzeswortlaut ist entsprechend anzupassen.

### 3.2.2 Art. 9 Abs. 2 StG

Der katholische und der evangelische Konfessionsteil haben Anspruch auf einen Anteil von 22,5 Prozent der einfachen Steuer an den gestützt auf Art. 7 StG erhobenen Zuschlägen zu den Gewinn- und Kapitalsteuern. Dieser Anteil ist für den Steuerausgleich bestimmt. Dies ergibt sich aus Art. 9 Abs. 1 StG. Abs. 2 der gleichen Bestimmung sieht sodann vor, dass die zuständigen Organe der Konfessionsteile Vorschriften erlassen über die Verteilung der Ausgleichsbeiträge (Satz 1), wobei diese Vorschriften der Genehmigung der Regierung bedürfen (Satz 2). Diese Genehmigungspflicht steht im Widerspruch zur sehr weitgehenden Autonomie, welche den Religionsgemeinschaften im Rahmen der am 1. Januar 2003 in Kraft getretenen neuen Kantonsverfassung (sGS 111.1; abgekürzt KV) zugestanden wurde. Art. 111 KV sieht denn auch eine Genehmigung seitens der Regierung nur noch für Erlasse vor, welche die Grundzüge der Organisation einer Religionsgemeinschaft regeln. Für alle weiteren Erlasse – also auch solche über den innerkirchlichen Finanzausgleich – besteht keine Genehmigungspflicht. Dementsprechend ist Satz 2 von Art. 9 Abs. 2 StG ersatzlos aufzuheben.

### 3.2.3 Art. 36 Bst. f StG

Art. 36 Bst. f StG sah nach der Totalrevision im Jahr 1998 (nGS 33–116) vor, dass Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die *unter seiner elterlichen Gewalt oder Obhut* stehenden Kinder erhält, steuerbar sind. Mit dem ersten Nachtragsgesetz vom 26. Mai 2000 (nGS 35–63) erfolgte dann die terminologische Anpassung an die Änderung des Kindesrechts im schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 26. Juni 1998 (AS 1999, 1118). Dabei wurde der Begriff der elterlichen Gewalt durch elterliche Sorge ersetzt, aus Versehen jedoch der Begriff der Obhut nicht mehr in die geänderte Gesetzesfassung übernommen. Dieses Versehen ist im Zuge der vorliegenden Gesetzesrevision zu beheben und der Wortlaut von Art. 36 Bst. f StG (analog Art. 45 Abs. 1 Bst. c StG) ist um den Begriff der Obhut zu ergänzen (... «für die unter seiner elterlichen Sorge oder Obhut stehenden Kinder... »).

### 3.2.4 Art. 200 Bst. b StG

Art. 200 Bst. b StG bestimmt, dass eine Nachsteuer ohne Zins erhoben wird, wenn sich nachträglich herausstellt, dass bei einer internationalen Steuerauscheidung Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte nach Art. 16 Abs. 1 dieses Gesetzes zu Unrecht mit inländischen Einkünften oder Gewinnen verrechnet wurden. Der Verweis auf Art. 16 Abs. 1 StG ist nicht korrekt; die richtige Verweisungsnorm stellt Art. 16 Abs. 2 StG dar. Der Gesetzeswortlaut ist entsprechend anzupassen.

### 3.2.5 Art. 202 Abs. 2 StG

Im alten Steuergesetz (abgekürzt aStG) von 1970 war die Haftung der Erben für Steuern eines verstorbenen Steuerpflichtigen begrenzt auf den Erbteil (Art. 16 Abs. 2 Bst. b aStG); dies galt auch für Nachsteuern (Art. 122 Abs. 4 aStG). Im totalrevidierten Steuergesetz wurde – in Angleichung an das Recht der direkten Bundessteuer (Art. 12 Abs. 1 DBG) – der Umfang der Haftung auf Vorempfänge erweitert (Art. 24 Abs. 1 StG). Dabei ging unter, die erweiterte Haftung der Erben auch für Nachsteuern vorzusehen. Dieses Versehen ist im Zuge der jetzigen Gesetzesrevisi-

on zu beheben. Neu soll die Haftung der Erben für Nachsteuern nicht auf den Erbteil begrenzt sein, sondern sich ausdrücklich auch auf Vorempfänge erstrecken (Art. 202 Abs. 2 StG).

### 3.3 Bedürfnisse der Praxis

#### 3.3.1 Proportionaler Steuersatz bei Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter

Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter unterliegen der gesonderten – also getrennt von den übrigen Einkünften erfolgenden – Besteuerung. Dadurch wird verhindert, dass diese aperiodischen Zuflüsse durch die periodisch fliessenden übrigen Einkünfte auf eine Progressionsstufe gehoben werden, die der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person nicht entspricht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 2 ff. zu Art 38). Unter den Begriff der Kapitalabfindung mit Vorsorgecharakter fallen insbesondere Kapitalzahlungen aus der 1. Säule, der 2. Säule und der Säule 3a, sodann Zahlungen bei Tod oder für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile und schliesslich auch Kapitalabfindungen des Arbeitgebers mit Vorsorgecharakter (Abgangsentschädigungen).

Im geltenden Recht beläuft sich die einfache Steuer für solche Kapitalleistungen bis Fr. 50 000.– auf 1,5 Prozent für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten bzw. auf 1,7 Prozent für übrige Steuerpflichtige; sie erhöht sich auf der gesamten Kapitalleistung um 0,1 Prozent je weitere Fr. 50 000.– bis höchstens 4 Prozent (Art. 52 Abs. 2 StG). Der Tarif ist somit progressiv ausgestaltet. Er erstreckt sich bis maximal 4 Prozent. Dieser Maximalsatz findet auf Kapitalleistungen von über 1,25 Mio. Franken (gemeinsam steuerpflichtige Ehegatte) bzw. 1,15 Mio. Franken (übrige Steuerpflichtige) Anwendung.

Fliesen einem oder gemeinsam Steuerpflichtigen in einem Kalenderjahr mehrere Kapitalabfindungen zu, so werden nach neuerer Praxis (vgl. StB 52 Nr. 1 Ziff. 2.2) diese Leistungen zusammengerechnet, womit sie (unter Umständen) zu einem höheren Steuersatz zu versteuern sind. Um diese Progressionswirkungen zu vermeiden, wird bisweilen versucht, den Bezug der Leistungen auf mehrere Kalenderjahre zu verteilen. Als zumeist unproblematisch erweist sich dabei die Errichtung und spätere Auszahlung von mehreren Säule 3a-Konten, zumal der damit einhergehende Steuerspareffekt eher gering ist. Hingegen wird als Steuerumgehung qualifiziert, wenn allein aus Gründen der Steuerersparnis eine Teilpensionierung mit einem gestaffelten Bezug von Kapitalleistungen aus der 2. Säule erfolgt.

Der soeben aufgezeigte schmale Grat zwischen legaler Steuereinsparung und nicht tolerierbarer Steuerumgehung löst sich auf, wenn die Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter zu einem proportionalen Steuersatz besteuert werden. Das StHG steht dem nicht entgegen, liegt doch die Bestimmung des Steuermasses in der Autonomie der Kantone (Art. 1 Abs. 3 StHG). Einzelne Kantone (Thurgau, Glarus und Uri) kennen denn auch schon einen proportionalen Steuersatz für Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter. Aus Vereinfachungsgründen soll nun ein solcher auch im Kanton St.Gallen eingeführt werden.

Die entsprechende Gesetzesänderung soll grundsätzlich ertragsneutral ausfallen, d.h. weder zu Mehreinnahmen noch zu Mindereinnahmen führen. Damit dieses Ziel erreicht wird, muss die einfache Steuer auf den Kapitalleistungen 2 Prozent für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten bzw. 2,2 Prozent für die übrigen Steuerpflichtigen betragen. Mit den unterschiedlichen Steuersätzen wird der Vorgabe im StHG Rechnung getragen, wonach die Steuer für in ungetrennter Ehe lebende Ehegatten im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden muss (Art. 11 Abs. 1 StHG). Der Steuersatz für Ehegatten gilt auch (weiterhin) für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstüt-

zungsbedürftigen Personen zusammen leben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten (Art. 52 Abs. 3 StG).

Die Einführung eines proportionalen Steuersatzes für Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter zeitigt auch Konsequenzen bei der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung, denn letztere ist der Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge angeglichen. Diese Angleichung geht darauf zurück, dass die stillen Reserven, die bei der Liquidation einer Personenunternehmung realisiert werden, regelmässig die Altersvorsorge der Unternehmer darstellen; viele Unternehmer investieren nämlich ihre finanziellen Mittel während der Dauer der selbständigen Erwerbstätigkeit in den Betrieb, anstatt eine (adäquate) Altersvorsorge aufzubauen. Ziel der am 1. Januar 2011 in Vollzug getretenen privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung (Art. 52bis StG) war es deshalb, den selbständig Erwerbenden mit dem unselbständig Erwerbenden in diesem Punkt gleichzustellen. Dies war bis dahin nicht der Fall: Während der Liquidationsgewinn zusammen mit dem ordentlichen Gewinn und den übrigen Einkünften erfasst wurde, wodurch im Liquidationsjahr die Steuerbelastung infolge des progressiv ausgestalteten Steuertarifs überproportional anstieg, unterlag beim unselbständig Erwerbenden die im Pensionierungszeitpunkt bezogene Kapitalleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung der gesonderten Besteuerung zu einem (erst noch) privilegierten Satz. Die geänderte Liquidationsgewinnbesteuerung zielt nun darauf ab, den Liquidationsgewinn steuerlich insoweit einem Kapitalbezug aus einer Vorsorgeeinrichtung gleichzustellen, als eine Deckungslücke in der beruflichen Vorsorge vorhanden ist. Zu diesem Zweck wird die Summe der in den beiden letzten Geschäftsjahren vor der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit realisierten stillen Reserven aufgeteilt:

- Zunächst ist vom Liquidationsgewinn jener Betrag zu separieren, der in die berufliche Vorsorge hätte eingekauft werden können. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Personenunternehmer einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angehört hat oder nicht. Es wird berechnet, in welcher Höhe eine Deckungslücke besteht. Dieser Betrag wird als *fiktiver Einkauf* bezeichnet, da er lediglich die Höhe der möglichen Einkäufe in die berufliche Vorsorge angibt, ohne dass jedoch eine Einzahlung effektiv erfolgt. Der fiktive Einkauf wird getrennt vom übrigen Einkommen und zum Steuersatz einer Vorsorgeleistung besteuert. Dadurch soll der Personenunternehmer so gestellt werden, wie wenn er eine Kapitalleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung erhalten hätte.
- Der übrige Liquidationsgewinn wird als *Restbetrag* bezeichnet. Dabei handelt es sich um einen aperiodischen Zufluss, weshalb das Harmonisierungsrecht für den Restbetrag ebenfalls eine getrennte Besteuerung vorschreibt (Art. 11 Abs. 5 StHG). Vorsorgecharakter kommt ihm aber im Unterschied zum fiktiven Einkauf nicht zu.

Im geltenden Recht kommt sowohl auf den fiktiven Einkauf als auch auf den Restbetrag der Tarif für Kapitalleistungen mit Vorsorgecharakter (Art. 52bis Abs. 2 StG) zur Anwendung. Eine solche Regelung mag bei einem progressiv ausgestalteten Tarif Sinn machen. Mit der Einführung des proportionalen Steuersatzes ginge jedoch die tarifliche Privilegierung zu weit, wenn auf dem gesamten Liquidationsgewinn der Vorsorgesatz anwendbar wäre; diesfalls würde der selbständig Erwerbende gegenüber dem unselbständig Erwerbenden besser gestellt. Auf dem Restbetrag muss daher ein höherer Steuersatz als auf dem fiktiven Einkauf Anwendung finden. Eine solche Lösung hat beispielsweise auch der Kanton Thurgau gewählt, der bereits im Jahr 2008 einen proportionalen Steuersatz für Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter eingeführt. Er besteuert den Restbetrag der realisierten stillen Reserven mit 5 Prozent, während für den fiktiven Einkauf der tiefere Vorsorgesatz von 2 Prozent (Verheiratete) bzw. 2,4 Prozent (übrige Steuerpflichtige) gilt. Für den Kanton St.Gallen erscheint sachgerecht, den derzeitigen Maximalsatz für Kapitalleistungen mit Vorsorgecharakter von 4 Prozent (Art. 52 Abs. 2 StG) auf den Restbetrag anzuwenden. Damit wird dem Umstand, dass es sich beim Restbetrag regelmässig nicht um einen Periodengewinn, sondern häufig um Substanz handelt, die über Jahre hinweg aufgebaut wurde, immer noch angemessen Rechnung getragen. Ausserdem ist der Kanton St.Gallen im Vergleich mit den drei Kantonen, die bereits einen proportionalen Tarif für Kapitalleistungen mit Vorsorgecharakter

kennen (Thurgau, Glarus, Uri), gut positioniert, erhebt doch der Kanton Thurgau auf dem Restbetrag wie gesagt eine einfache Steuer von 5 Prozent und in den Kantonen Glarus und Uri beträgt die einfache Steuer auf dem Restbetrag ebenfalls 4 Prozent.

Die Funktionsweise der so ausgestalteten Liquidationsgewinnbesteuerung sei nachfolgend an einem Beispiel illustriert. Dabei wird von einem verheirateten Steuerpflichtigen ausgegangen, der im Jahr 2017 seine selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgibt und während deren Dauer weder eine 2. Säule noch eine grosse Säule 3a gebildet hat:

<b>Ausgangslage:</b>	
periodischer Gewinn 2017	Fr. 80 000.–
übrige Einkünfte 2017	Fr. 20 000.–
Liquidationsgewinn = realisierte stille Reserven 2016 + 2017	Fr. 900 000.–
<i>steuerbares Gesamteinkommen</i>	<i>Fr. 1 000 000.–</i>
<b>A. ordentliche Veranlagung 2017</b>	
1. Bemessungsgrundlage	
periodischer Gewinn	Fr. 80 000.–
übrige Einkünfte	Fr. 20 000.–
steuerbares (periodisches) Einkommen	Fr. 100 000.–
2. Steuersatz (Verheiratete)	
	5,24 %
3. <i>geschuldete einfache Steuer</i>	
	<i>Fr. 5 240.–</i>
<b>B. Sonderveranlagung 1</b>	
1. Bemessungsgrundlage = fiktiver Einkauf (Annahme)	
	Fr. 400 000.–
2. Steuersatz (für Verheiratete)	
	2,0 %
3. <i>geschuldete einfache Steuer</i>	
	<i>Fr. 8 000.–</i>
<b>C. Sonderveranlagung 2</b>	
1. Bemessungsgrundlage = «Restbetrag»	
	Fr. 500 000.–
2. Steuersatz	
	4,0 %
3. <i>geschuldete einfache Steuer</i>	
	<i>Fr. 20 000.–</i>
<b>Steuerbelastung 2017, Total einfache Steuer</b>	<b>Fr. 33 240.–</b>

### 3.3.2 Fristbeginn beim gesetzlichen Pfandrecht

Dem Staat steht für Grundstückgewinnsteuern einschliesslich Ausgleichszinsen ein gesetzliches Pfandrecht am Grundstück zu (Art. 227 StG; vgl. auch Art. 167 Abs. 2 Ziff. 5 des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch [sGS 911.1, abgekürzt EG-ZGB]).

Art. 836 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210; abgekürzt ZGB), der die gesetzlichen Pfandrechte des kantonalen Rechts regelt, wurde auf den 1. Januar 2012 revidiert. Der neue Art. 836 Abs. 2 ZGB schränkt den Anwendungsbereich von unmittelbaren gesetzlichen Pfandrechten, also solchen, die auch ohne Grundbucheintragung bestehen, gegenüber gutgläubigen Dritten wie folgt ein: «Entstehen gesetzliche Pfandrechte im Betrag von über 1000 Franken aufgrund des kantonalen Rechts ohne Eintragung im Grundbuch und werden sie nicht innert vier Monaten nach der Fälligkeit der zugrunde liegenden Forderung, spätestens jedoch innert zwei Jahren seit der Entstehung der Forderung in das Grundbuch eingetragen, so können sie nach Ablauf der Eintragsfrist Dritten, die sich in gutem Glauben auf das Grundbuch verlassen, nicht mehr entgegengehalten werden».

Im Zusammenhang mit der relativen Frist von vier Monaten nach der Fälligkeit nach Art. 836 Abs. 2 ZGB kam es in der Praxis zu Meinungsverschiedenheiten zwischen dem kantonalen Steueramt und dem Amt für Gemeinden. Während sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt stellte, für die Fälligkeit der Grundstückgewinnsteuer sei die Eröffnung der Veranlagungsverfügung massgebend (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st.gallische Steuerrecht, 7. Aufl., 2014, V. Teil, N 130), berief sich das Amt für Gemeinden auf Art. 212 Abs. 2 StG. Diese Norm regelt jedoch nur den Verfalltag für die Ausgleichszinsberechnung (90. Tag nach Entstehen des Steueranspruchs) und hat nichts zu tun mit der Fälligkeit im Sinn von Art. 836 Abs. 2 ZGB. Abgesehen davon wäre dies auch nicht sachgerecht. Der Eintrag des Pfandrechts müsste dann innert sieben Monaten (90 Tage plus 4 Monate) seit der Veräusserung des Grundstücks erfolgen. Das würde in der Praxis bedeuten, dass in sehr vielen Fällen vorsorglich das Pfandrecht eingetragen werden müsste, was jedoch keinen Sinn macht und ineffizient wäre. Denn die Inanspruchnahme des gesetzlichen Pfandrechts stellt in der Praxis einen Ausnahmefall dar und soll es auch bleiben.

Ein gesetzliches Pfandrecht am Grundstück besteht auch für die Grundsteuer und die Handänderungssteuer (Art. 231 StG). Bei diesen Steuerarten ist die Fälligkeit in den Art. 237 Abs. 2 StG und Art. 241 Abs. 4 StG eindeutig geregelt, indem dort der Zeitpunkt der Rechnungstellung als massgebend erklärt wird.

Zur Klärung der Situation bei der Grundstückgewinnsteuer ist deshalb Art. 133 Abs. 3 StG dahingehend zu ergänzen, dass für die Fälligkeit auf die Eröffnung der Veranlagungsverfügung abgestellt wird. Damit hat die Steuerbehörde nach Eröffnung der Veranlagungsverfügung aufgrund von Art. 836 Abs. 2 ZGB vier Monate Zeit zum Entscheid, ob das gesetzliche Pfandrecht einzutragen ist. Im Standardfall, wo keine Einsprache erfolgt und die Grundstückgewinnsteuer bezahlt wird, erübrigt sich dann der Eintrag des gesetzlichen Pfandrechts im Grundbuch.

### 3.3.3 Direktabfrage Steuerdaten

Gemäss geltendem Recht erhalten Verwaltungsbehörden und Gerichte Auskünfte aus den Steuerakten, soweit ein begründetes Interesse nachgewiesen wird. Für die Beurteilung der Gesuche um Auskunft ist das Finanzdepartement zuständig. Es kann für bestimmte Auskünfte generelle Ermächtigungen erteilen (Art. 162 Abs. 3 StG). Liegt eine generelle Ermächtigung vor, so wird die Auskunft direkt vom Gemeindesteueramt oder vom kantonalen Steueramt erteilt. Das Finanzdepartement hat die Steuerbehörden in vielen Bereichen zur direkten Auskunftserteilung ermächtigt, nämlich dort, wo regelmässig Auskünfte verlangt werden. Die Liste der Behörden, deren Anspruch auf Auskunft aus den Steuerakten feststeht, ist in der Steuerbuch-Weisung 162 Nr. 3 publiziert. Ebenfalls wird dort festgehalten, zu welchem Zweck und in welchem Umfang Auskünfte gegeben werden.

Zahlreiche Behörden sind für die Erfüllung ihrer Aufgaben auf Steuerdaten angewiesen, so z.B. die Sozialversicherungsanstalt, das Amt für Stipendien, die Betreibungsämter, das Konkursamt, die Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde, die Strafverfolgungsbehörde und die Gerichte. Die Anfragen erfolgen heute schriftlich, per E-Mail oder telefonisch. Die Zahl der Anfragen durch kantonale oder kommunale Behörden steigt jährlich an. Hinzu kommt, dass von den anfragenden Stellen vielfach eine rasche Auskunft erwartet bzw. benötigt wird. Die einzelfallweise Prüfung und Beantwortung der Anfragen (aktuell rund 76 000 pro Jahr) ist insgesamt mit einem erheblichen Aufwand verbunden. Davon betroffen sind hauptsächlich die Gemeindesteuerämter. Die Steuerdaten sollen jedoch den berechtigten Behörden möglichst effizient, günstig und sicher zur Verfügung gestellt werden.

Nach Art. 15 Abs. 1 des kantonalen Datenschutzgesetzes (sGS 142.1; abgekürzt DSG) ist die Bekanntgabe von Personendaten im Abrufverfahren zulässig, wenn dieses in einer Rechtsgrundlage vorgesehen ist. Unter Rechtsgrundlage im Sinn des DSG fallen Erlasse mit allgemein verbindlichen Bestimmungen, insbesondere Gesetze und Verordnungen (Art. 1 Bst. k DSG). Den st.gallischen Verwaltungsbehörden und Gerichten, welche zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben regelmässig und auf Dauer auf solche Auskünfte angewiesen sind, soll deshalb mittels einer elektronischen Zugriffsberechtigung direkt Zugang zu den nötigen Informationen gewährt werden können (sog. elektronisches Abrufverfahren). Dies vereinfacht die ganze administrative Handhabung des Informations- bzw. Meldeflusses auf beiden Seiten, also sowohl für die anfragende Stelle als auch für die Steuerbehörden. Selbstverständlich müssen dabei die Voraussetzungen des Datenschutzes vollumfänglich erfüllt werden. Dazu gehört z.B., dass bei den zugriffsberechtigten Amtsstellen die Zugriffsmöglichkeiten auf einen kleinen Kreis ihres Personals eingeschränkt werden soll. Die zugriffsberechtigten Personen werden verpflichtet, nur Daten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung abzufragen und die Daten nur dafür zu verwenden. Ausserdem sollen die abrufbaren Informationen technisch eingegrenzt werden auf das für die Arbeitserfüllung nötige Minimum (z.B. nur Bekanntgabe des steuerbaren Einkommens und steuerbaren Vermögens statt der detaillierten Veranlagungsberechnung). Schliesslich sollen die einzelnen Abfragen dieser Personen protokolliert und stichprobenweise kontrolliert werden (permanentes LogFile).

Art. 162 StG ist deshalb mit einem neuen Abs. 4 zu ergänzen. Das kantonale Steueramt kann künftig st.gallischen öffentlichen Organen das elektronische Abrufverfahren gewähren. Der Begriff des öffentlichen Organs lehnt sich an Art. 1 Bst. h DSG an. Die Regierung wird die zum Vollzug des elektronischen Abrufverfahrens erforderlichen Vorschriften erlassen.

Diverse Kantone kennen bereits das elektronische Abrufverfahren bei der Auskunftserteilung der Steuerbehörden an andere Verwaltungsbehörden und an Gerichte, so z.B. die Kantone Aargau, Appenzell Ausserrhoden, Bern, Basel-Landschaft, Graubünden, Luzern, Solothurn und Zürich.

### 3.3.4 Zuständigkeit interkommunale Steuerausscheidung

Neben dem Kanton (Art. 1 Bst. a StG) kommt auch den politischen Gemeinden (Art. 2 Bst. a StG) die Kompetenz zu, Einkommens- und Vermögenssteuern von natürlichen Personen zu erheben. Für die Festsetzung der Steuerfaktoren (Einkommen und Vermögen) ist jedoch ausschliesslich das kantonale Steueramt zuständig. Dabei ermittelt es die Steuerfaktoren für alle zur Steuererhebung berechtigten Gemeinwesen und demnach auch für die beteiligten politischen Gemeinden. Deren Aufgabe beschränkt sich darauf, den jeweils gültigen Gemeindesteuerfuss auf den vom kantonalen Steueramt bestimmten Anteil am gesamten im Kanton steuerbaren Einkommen und Vermögen anzuwenden; in diesem Sinn ist Art. 232 StG zu verstehen, der systematisch bei den Bestimmungen über die Einkommens- und Vermögenssteuern der Gemeinden eingeordnet ist und festhält, die Steuererhebung erfolge aufgrund der Veranlagung der Staatssteuer.

Mit einer Veranlagung stellt das Gemeinwesen eine Steuerforderung hinsichtlich Bestand und Umfang fest; aus Sicht der steuerpflichtigen Person wird damit die Steuerschuld festgestellt

(Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 1 Rz. 5). Hierfür bedarf es, sofern eine natürliche Person gegenüber zwei oder mehreren Gemeinden persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen unterhält, einer Steuerauscheidung. Dabei werden zunächst Einkommen und Vermögen anhand der Zuteilungsnormen auf die beteiligten Gemeinden aufgeteilt und anschliessend die Passiven, Abzüge und Freibeträge zugewiesen. Die Steuerauscheidung stellt einen (letzten) Schritt auf dem Weg zur Veranlagung dar. Erst wenn sie vorliegt, ist es möglich, die auf die beteiligten Gemeinden entfallenden Steuerfaktoren und den geschuldeten Steuerbetrag, der jeweils auch den Kantonssteueranteil umfasst, entsprechend der gesetzlichen Vorgabe (Art. 178 Abs. 1 StG) in der Veranlagung auszuweisen. Daraus folgt, dass die Veranlagung bei gleichzeitiger Steuerpflicht in zwei oder mehreren Gemeinden auf einer Steuerauscheidung beruht.

Die Verwaltungsrekurskommission entschied demgegenüber, die interkommunale Steuerauscheidung dürfe nicht zusammen mit der Veranlagung, sondern erst nach deren Rechtskraft vorgenommen werden; sie bilde Gegenstand einer besonderen Verfügung, welche in der Zuständigkeit des Gemeindesteueramtes der Wohnsitzgemeinde liege (VRKE I/1-2012/123 vom 11. Dezember 2012, einsehbar unter: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). An dieser Auffassung hielt das Gericht in diversen Entscheiden fest, wobei es die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen interkommunalen Steuerauscheidungen jeweils aufhob. Die Verwaltungsrekurskommission leitet das Verbot der gleichzeitigen Vornahme von Veranlagung und interkommunaler Steuerauscheidung aus Art. 235 StG ab. Diese Bestimmung sieht tatsächlich vor, dass das Gemeindesteueramt der Wohnsitzgemeinde die Steuerauscheidung vornimmt und diese dem Steuerpflichtigen und den beteiligten Gemeinden eröffnet (Abs. 1); gegen die Ausscheidung können der Steuerpflichtige und die beteiligten Gemeinden innert 30 Tagen beim Gemeindesteueramt der Wohnsitzgemeinde Einsprache erheben (Abs. 2).

Aus den Materialien zu der im Jahr 1998 erfolgten Totalrevision ergibt sich, dass der Wortlaut von Art. 235 StG unbesehen aus dem alten Steuergesetz vom 23. Juni 1970 (abgekürzt aStG) übernommen wurde (vgl. Art. 175 aStG) (ABI 1997, 1061). Dies stellt offenkundig ein gesetzgeberisches Versehen dar, nahm doch bereits unter der Herrschaft des aStG das kantonale Steueramt die interkommunale Steuerauscheidung vor. Diese Praxis wurde seither unverändert fortgeführt, ohne dass dies zu Problemen unter den beteiligten Gemeinden geführt hätte.

Daran soll sich auch in Zukunft nichts ändern. Die interkommunale Steuerauscheidung soll weiterhin in der Zuständigkeit des kantonalen Steueramtes liegen und mit der eigentlichen Veranlagungsverfügung eröffnet werden. Damit dies sichergestellt ist, bedarf es einer entsprechenden Anpassung von Art. 235 Abs. 1 StG. Nur wenn das kantonale Steueramt für die interkommunale Steuerauscheidung zuständig ist, kann es für gleichmässige Steuerveranlagungen (Art. 158 Abs. 2 StG) und damit für eine einheitliche Anwendung des St.Galler Steuerrechts sorgen. Es kann und soll in solchen Fällen nichts anderes gelten als bei den internationalen und interkantonalen Steuerauscheidungen, die unbestrittenermassen in der Zuständigkeit des kantonalen Steueramtes liegen. Zudem kann nur so auch in Fällen, die eine interkommunale Ausscheidung voraussetzen, die bewährte Praxis fortgeführt werden, die Schlussrechnung zusammen mit der Veranlagung zu eröffnen (Art. 211 Abs. 1 Satz 2 StG).

Freilich muss einer beteiligten Gemeinde die Einsprache offen stehen, wenn sie mit der vom kantonalen Steueramt vorgenommenen interkommunalen Steuerauscheidung nicht einverstanden ist. Die Einsprache ist zwar beim Gemeindesteueramt einzureichen, für ihre Behandlung ist aber – wie bei der Veranlagung (Art. 180 Abs. 1 StG) – das kantonale Steueramt zuständig. Abs. 2 von Art. 235 StG ist in diesem Sinn zu präzisieren.

## 4 Finanzielle und administrative Auswirkungen

Die beantragten Gesetzesänderungen haben grundsätzlich nur geringfügige Belastungsver-schiebungen zur Folge. Eine Ausnahme bildet die Erhöhung des Selbstbehalts bei den Krankheitskosten. Die finanziellen Auswirkungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Bereich	Auswirkung (einfache Steuer)
Lotteriegewinnbesteuerung	Geringfügige Mindereinnahmen Minderertrag < 1 Mio. Franken
Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungs-kosten	Geringfügige Mindereinnahmen Minderertrag < 1 Mio. Franken
Aufwandbesteuerung	-
Selbstbehalt freiwillige Zuwendungen	Geringfügige Mindereinnahmen Minderertrag < 1 Mio. Franken
Unternutzungsabzug beim Eigenmietwert	Geringfügige Mindereinnahmen Minderertrag < 1 Mio. Franken
Härtefallregelung beim Eigenmietwert	Geringfügige Mindereinnahmen Minderertrag < 1 Mio. Franken
Selbstbehalt Krankheitskosten	Mehrertrag 7,2 Mio. Franken
Besteuerungszeitpunkt Gratisaktien	Geringfügige Mehreinnahmen Mehrertrag < 1 Mio. Franken
Proportionaler Steuersatz bei Kapitalabfin-dungen mit Vorsorgecharakter	-
<b>Total finanzielle Auswirkungen</b>	<b>Mehrertrag rund 5 bis 7 Mio. Franken</b>

Für den Kanton ergeben sich aufgrund des Kantonssteuerfusses von 115 Prozent Mehreinnahmen von rund 6 bis 8 Mio. Franken und für die politischen Gemeinden aufgrund des gewogenen Mit-tels der Gemeindesteuerfüsse von 128,71 Prozent Mehreinnahmen von rund 6 bis 9 Mio. Franken.

Personelle Auswirkungen zeitigt die Vorlage nicht. Weder auf Ebene des Kantons noch bei den Gemeinden wird die Gesetzesrevision zu einer Anpassung der Stellendotation führen. Mit der Erhöhung des Selbstbehalts bei den Krankheitskosten wird immerhin eine spürbare Effizienzstei-gerung bei der Veranlagung einhergehen, während die Reduktion des Selbstbehalts bei den frei-willigen Zuwendungen den Kontrollaufwand zweifellos erhöht.

## 5 Verfahren

Der XII. Nachtrag zum Steuergesetz untersteht nach Art. 5 des Gesetzes über Referendum und Initiative (sGS 125.1; abgekürzt RIG) dem fakultativen Gesetzesreferendum.

## **6 Antrag**

Wir beantragen Ihnen, Herr Präsident, sehr geehrte Damen und Herren, auf den Entwurf des XII. Nachtrags zum Steuergesetz einzutreten.

Im Namen der Regierung

Heidi Hanselmann  
Präsidentin

Canisius Braun  
Staatssekretär

## XII. Nachtrag zum Steuergesetz

Entwurf der Regierung vom 23. September 2014

Der Kantonsrat des Kantons St.Gallen

hat von der Botschaft der Regierung vom 23. September 2014<sup>1</sup> Kenntnis genommen und

erlässt

als Gesetz:

I.

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

### *Steuerfuss*

*Art. 6*<sup>1</sup> Die Höhe der Einkommens- und Vermögenssteuern, der Gewinn- und Kapitalsteuern, der Quellensteuern und der Grundstückgewinnsteuern bestimmt sich nach dem Steuerfuss.

<sup>2</sup> Der Steuerfuss wird jährlich in Prozenten der einfachen Steuer festgelegt:

- a) für die Staatssteuern durch den **Kantonsrat** bei der Beschlussfassung über den Voranschlag;
- b) für die übrigen Einkommens- und Vermögenssteuern durch die zuständigen Organe der Gemeinden, Korporationen und Konfessionsteile.

### *c) Ausgleichsbeiträge an Kirchgemeinden*

*Art. 9*<sup>1</sup> Mit hohen Steuern belastete Kirchgemeinden erhalten für den Steuerausgleich von den festen Zuschlägen zu den Gewinn- und Kapitalsteuern 22,5 Prozent der einfachen Steuer. Diese werden dem katholischen und dem evangelischen Konfessionsteil nach dem Verhältnis der Konfessionszugehörigkeit der Wohnbevölkerung zugeschrieben.

<sup>2</sup> Die zuständigen Organe der Konfessionsteile erlassen Vorschriften über die Verteilung der Ausgleichsbeiträge. ~~Diese bedürfen der Genehmigung der Regierung.~~

---

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

<sup>2</sup> sGS 811.1.

*Besteuerung nach dem Aufwand a) Berechtigte Personen*

Art. 26<sup>1</sup> Natürliche Personen **haben das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:**

- a) **nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;**
- b) **erstmalig oder nach wenigstens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig sind; und**
- c) **in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.**

<sup>2</sup> **Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Abs. 1 dieser Bestimmung erfüllen.**

*b) Bemessung und Berechnung*

Art. 27<sup>1</sup> Die Steuer vom Einkommen wird nach **den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen bemessen** und nach den ordentlichen Steuersätzen berechnet.

<sup>2</sup> Der massgebliche Aufwand entspricht wenigstens dem siebenfachen Betrag des Mietzinses oder des Eigenmietwerts beziehungsweise dem dreifachen Betrag des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung, wenigstens jedoch Fr. 600 000.–.

<sup>3</sup> Die Steuer vom Vermögen wird nach einem Vermögen bemessen, das dem zwanzigfachen Aufwand nach Abs. 1 und 2 dieser Bestimmung entspricht, und nach dem ordentlichen Vermögenssteuersatz berechnet.

<sup>4</sup> Die Steuer nach dem Aufwand wird insgesamt wenigstens gleich hoch angesetzt wie die **Summe der** nach den ordentlichen Steuersätzen berechneten Steuern vom gesamten Bruttobetrag:

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
- f) der Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

<sup>5</sup> **Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Abs. 4 dieser Bestimmung bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.**

<sup>6</sup> **Die Regierung erlässt die zur Erhebung der Steuer nach dem Aufwand erforderlichen Vorschriften.**

## 1. Unselbständige Erwerbstätigkeit 1. Allgemeines

Art. 30<sup>1</sup> 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, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile.

<sup>1bis</sup> **Die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, stellen unabhängig von deren Höhe keinen anderen geldwerten Vorteil im Sinne von Abs. 1 dieser Bestimmung dar.**

<sup>2</sup> Als echte Mitarbeiterbeteiligungen gelten:

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

<sup>3</sup> Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten Anwartschaften auf blosser Bargeldabfindungen.

### d) Bewegliches Vermögen 1. Grundsatz

Art. 33<sup>1</sup> Steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere:

- a) Zinsen aus Guthaben, einschliesslich ausbezahlter Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf, ausser wenn diese Kapitalversicherungen der Vorsorge dienen. Als der Vorsorge dienend gilt die Auszahlung der Versicherungsleistung ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten aufgrund eines wenigstens fünfjährigen Vertragsverhältnisses, das vor Ablauf des 66. Altersjahres eingegangen wurde;
- b) Einkünfte aus der Veräusserung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (globalverzinsliche Obligationen, Diskont-Obligationen), die dem Inhaber anfallen;
- c) Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (**einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen**), soweit sie keine Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital sowie von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, darstellen. Ein bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im Sinn von Art. 4a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer<sup>3</sup> an die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielter Vermögensertrag gilt in dem Jahr als realisiert, in welchem die Verrechnungssteuerforderung entsteht (Art. 12 Abs. 1 und <sup>1bis</sup> des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer<sup>3</sup>);
- d) Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung beweglicher Sachen oder nutzbarer Rechte;
- e) Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen, soweit die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen;
- f) Einkünfte aus immateriellen Gütern.

<sup>2</sup> Nicht steuerbar ist der Erlös aus Bezugsrechten, die zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehören.

---

<sup>3</sup> SR 642.21.

#### e) Unbewegliches Vermögen

Art. 34<sup>1</sup> Steuerbar sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere:

- a) alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung;
- b) der Mietwert von Grundstücken, soweit sie dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder aufgrund eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen;
- c) Einkünfte aus Baurechtsverträgen;
- d) Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens.

<sup>2</sup> Der Mietwert nach Abs. 1 Bst. b dieser Bestimmung entspricht dem mittleren Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend vermietet werden. Er ist auch dann voll steuerbar, wenn das Grundstück zu einem tieferen Mietzins an eine nahe stehende Person vermietet oder verpachtet wird.

<sup>3</sup> Der Mietwert des Eigenheims, das der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz dauernd selbst bewohnt wird um 30 Prozent herabgesetzt. **Einer dauerhaften Unternutzung wird auf Antrag Rechnung getragen.**

<sup>4</sup> **Der Mietwert nach Abs. 3 dieser Bestimmung wird beim Steuerpflichtigen im ordentlichen AHV-Rentalter angemessen reduziert, wenn er zu den Bruttoeinkünften und Vermögen in einem offensichtlichen Missverhältnis steht. Eine Reduktion unter 60 Prozent der mittleren Marktmiete gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung ist nicht zulässig. Die Regierung regelt die Einzelheiten.**

#### g) Übrige Einkünfte

Art. 36<sup>1</sup> Steuerbar sind auch:

- a) alle andern Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten;
- b) einmalige oder wiederkehrende Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile;
- c) Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit;
- d) Entschädigungen für die Nichtausübung eines Rechtes;
- e) ~~Einkünfte aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltungen~~ **die einzelnen Gewinne von über Fr. 1000.– aus einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung**, ausgenommen die Gewinne in Spielbanken nach Art. 37 lit. k dieses Gesetzes;
- f) Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge **oder Obhut** stehenden Kinder erhält.

#### h) Steuerfreie Einkünfte

Art. 37<sup>1</sup> 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 nach Art. 36 Bst. f dieses Gesetzes;
- g) der Sold für Militär- und Zivilschutzdienst;
- 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 Milizfeuerwehroleute bis zum Betrag von Fr. 5000.– für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr, wie Übungen, Pikettdienste, Kurse, Inspektionen und Ernstfalleinsätze zur Rettung, Brandbekämpfung, allgemeine Schadenwehr, Elementarschadenbewältigung. Ausgenommen sind Pauschalzulagen für Kader sowie Funktionszulagen und Entschädigungen für administrative Arbeiten und für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt.
- m) die einzelnen Gewinne bis zu einem Betrag von Fr. 1000.– aus einer Lotterie oder einer lotteriedeähnlichen Veranstaltung.**

#### *b) Unselbständige Erwerbstätigkeit*

Art. 39<sup>1</sup> Als Berufskosten werden abgezogen:

- a) die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte;
- b) die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit;
- c) die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten; **Art. 45 Abs. 1 Bst. j dieses Erlasses bleibt vorbehalten;**
- d) ~~die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten.~~

<sup>2</sup> Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a bis c dieser Bestimmung legt die Regierung Pauschalansätze fest; dem Steuerpflichtigen steht im Falle von Abs. 1 lit. a und c dieser Bestimmung der Nachweis höherer Kosten offen.

#### *c) Selbständige Erwerbstätigkeit 1. Allgemeines*

Art. 40<sup>1</sup> Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen.

<sup>2</sup> Soweit sie geschäftsmässig begründet sind, gehören dazu insbesondere:

- a) die verbuchten Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen;
- b) die verbuchten Rücklagen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des ausgewiesenen Geschäftsertrags, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken;
- c) die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen;
- d) die Beiträge und Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, wenn jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist;
- e) die Zinsen auf Geschäftsschulden und Zinsen, die auf Beteiligungen nach Art. 31 Abs. 2 dieses Gesetzes entfallen;
- f) die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals.**

<sup>3</sup> Nicht abziehbar sind Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.

## Allgemeine Abzüge 1. von der Höhe des Einkommens unabhängige Abzüge

Art. 45<sup>1</sup> Von den Einkünften werden abgezogen:

- a) die privaten Schuldzinsen, soweit sie nicht als Anlagekosten gelten, im Umfang der nach Art. 33, 33<sup>bis</sup> 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. 4800.– für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und von Fr. 2400.– für die übrigen Steuerpflichtigen. Diese Abzüge erhöhen sich um Fr. 1000.– 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. 7500.– 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 über die politischen Rechte<sup>4</sup> eingetragen sind, oder
  2. in einem kantonalen Parlament vertreten sind, oder
  3. in einem Kanton bei den letzten Wahlen des kantonalen Parlaments wenigstens 3 Prozent der Stimmen erreicht haben;
- j) die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von Fr. 24 000.– für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und von Fr. 12 000.– für die übrigen Steuerpflichtigen, sofern:**
  - 1. ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt, oder**
  - 2. das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt.**

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Von den einzelnen Gewinnen aus Lotterien oder lotterieähnlichen Veranstaltungen werden 5 Prozent, jedoch höchstens Fr. 5000.–, als Einsatzkosten abgezogen.

---

<sup>4</sup> SR 161.1.

## 2. von der Höhe des Einkommens abhängige Abzüge

Art. 46<sup>1</sup> Von den um die Aufwendungen und die Abzüge nach Art. 39 bis 45 dieses Erlasses verminderten steuerbaren Einkünften (Nettoeinkünfte) werden ausserdem abgezogen:

- a) die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selbst trägt und diese **5 Prozent** der Nettoeinkünfte übersteigen;
- a<sup>bis</sup>) die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinn des eidgenössischen Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002<sup>5</sup>, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt;
- b) ...
- c) die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die zufolge öffentlicher oder ausschliesslich gemeinnütziger Zwecksetzung von der Steuerpflicht befreit sind, soweit die Zuwendungen im Steuerjahr **Fr. 100.–** übersteigen, insgesamt höchstens 20 Prozent der Nettoeinkünfte. Im gleichen Umfang abziehbar sind entsprechende freiwillige Leistungen an Bund, Kantone und Gemeinden sowie deren Anstalten.

## 3. Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter

Art. 52<sup>1</sup> Kapitaleistungen nach Art. 35 dieses Erlasses, gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile nach Art. 36 Bst. b dieses Erlasses werden gesondert besteuert. Sie unterliegen einer vollen Jahressteuer.

~~2 Die einfache Steuer beträgt für Kapitaleistungen bis Fr. 50 000. 1,5 Prozent~~ **2,0 Prozent** für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und ~~1,7~~ **2,2** Prozent für die übrigen Steuerpflichtigen. ~~Sie erhöht sich auf der gesamten Kapitaleistung um 0,1 Prozent je weitere Fr. 50 000. bis höchstens 4,0 Prozent.~~

<sup>3</sup> Der Steuersatz für Ehegatten nach Abs. 2 dieser Bestimmung wird auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige angewendet, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammen leben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.

<sup>4</sup> Die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge werden nicht gewährt.

<sup>5</sup> Der Steueranspruch auf die Jahressteuer entsteht im Zeitpunkt, in dem die Leistung zufließt.

## 4. Liquidationsgewinne mit Vorsorgecharakter

Art. 52<sup>bis</sup><sup>1</sup> Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, wird die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven gesondert besteuert. Einkaufsbeiträge nach Art. 45 Abs. 1 Bst. d dieses Erlasses sind abziehbar.

<sup>2</sup> Werden keine Einkaufsbeiträge nach Art. 45 Abs. 1 Bst. d dieses Erlasses abgezogen, bestimmt sich die einfache Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs nachweist, nach Art. 52 Abs. 2 dieses Erlasses. Für den Restbetrag der realisierten stillen Reserven ~~bestimmt sich~~ **beträgt** die einfache Steuer ~~ebenfalls nach Art. 52 Abs. 2 dieses Erlasses~~ **4 Prozent**.

---

<sup>5</sup> SR 151.3.

<sup>3</sup> Abs. 1 und 2 dieser Bestimmung gelten auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, wenn sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen. Die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

### 3. *Erfolgswirksame Aufwendungen*

*Art. 84*<sup>1</sup> Aufwendungen werden berücksichtigt, soweit sie geschäftsmässig begründet sind.

<sup>2</sup> Den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen sind gleichgestellt:

- a) die Steuern, ausgenommen Strafsteuern und Steuerbussen;
- b) die als Arbeitgeber geleisteten Beiträge und Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, wenn jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist;
- c) die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten bis 20 Prozent des Reingewinns an juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, sowie an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten;
- d) die Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen und Rückvergütungen auf dem Entgelt für Lieferungen sowie die zur Verteilung an die Versicherten bestimmten Überschüsse von Versicherungsgesellschaften;
- e) die Rücklagen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des ausgewiesenen Gewinns, soweit ihre geschäftliche Notwendigkeit ausgewiesen ist, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken;
- f) **die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals.**

<sup>3</sup> Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinn des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.

<sup>4</sup> Vereine können die zur Erzielung ihrer steuerbaren Gewinne erforderlichen Aufwendungen abziehen, andere Aufwendungen nur insoweit, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen.

### *Steuersubjekt und Steueranspruch*

*Art. 133*<sup>1</sup> Steuerpflichtig ist der Veräusserer.

<sup>2</sup> Mehrere Veräusserer entrichten die Steuern entsprechend ihren Anteilen unter solidarischer Haftbarkeit.

<sup>3</sup> Der Steueranspruch entsteht mit der Veräusserung **und wird mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung fällig.**

### *Geheimhaltungspflicht*

*Art. 162*<sup>1</sup> Die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Personen sind zur Geheimhaltung verpflichtet.

<sup>2</sup> Die letzten rechtskräftigen Steuerfaktoren gemäss der Veranlagung von natürlichen Personen für Einkommen und Vermögen sowie von juristischen Personen für Gewinn und Kapital werden gegen Gebühr einem Dritten, der ein wirtschaftliches Interesse nachweist, mitgeteilt. Der Steuerpflichtige wird über diese Mitteilung in Kenntnis gesetzt.

<sup>3</sup> Verwaltungsbehörden und Gerichte erhalten Auskünfte aus den Steuerakten, soweit ein begründetes Interesse nachgewiesen wird. Gesuche um Auskunft beurteilt das Finanzdepartement endgültig. Es kann für bestimmte Auskünfte generelle Ermächtigungen erteilen.

<sup>4</sup> **Die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Personen können Steuerdaten öffentlichen Organen durch ein elektronisches Abrufverfahren zugänglich machen, wenn diese die Daten für ihre Aufgabenerfüllung benötigen. Die Regierung erlässt die zum Vollzug des elektronischen Abrufverfahrens erforderlichen Vorschriften.**

#### *b) Besondere Fälle*

Art. 200<sup>1</sup> Eine Nachsteuer ohne Zins wird erhoben, wenn:

- a) ...
- b) sich nachträglich herausstellt, dass bei einer internationalen Steuerauscheidung Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte nach Art. 16 **Abs. 2** dieses Gesetzes zu Unrecht mit inländischen Einkünften oder Gewinnen verrechnet wurden;
- c) nachträglich die Ermässigung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer nach Art. 156 dieses Gesetzes dahinfällt.

#### *d) Kosten und Haftung*

Art. 202<sup>1</sup> Die Kosten des Nachsterverfahrens werden dem Steuerpflichtigen auferlegt, wenn dieser das Verfahren durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht hat. Endet das Verfahren ergebnislos, entfällt die Kostenpflicht.

<sup>2</sup> Die Erben haften solidarisch für die Nachsteuern und Kosten bis zum Betrag ihres Erbteils, **einschliesslich der Vorempfänge.**

#### *c) Verfahren*

Art. 235<sup>1</sup> Das **kantonale Steueramt** nimmt die Steuerauscheidung vor und eröffnet sie dem Steuerpflichtigen und den beteiligten Gemeinden.

<sup>2</sup> Der Steuerpflichtige und die beteiligten Gemeinden können gegen die Ausscheidung innert 30 Tagen ~~beim Gemeindesteueramt der Wohnsitzgemeinde~~ Einsprache erheben. **Die Einsprache ist beim Gemeindesteueramt der Wohnsitzgemeinde einzureichen.**

## II.

Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen, deren Ausgabe bis zum 31. Dezember 2015 stattgefunden hat, werden im Zeitpunkt der Kapitalrückzahlung besteuert.

Für Personen, die bei Vollzugsbeginn dieses Nachtrags nach dem Aufwand besteuert werden, werden noch während fünf Jahren Art. 26 und 27 dieses Erlasses nach bisherigem Recht angewendet.

### III.

Das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege vom 16. Mai 1965<sup>6</sup> wird wie folgt geändert:

#### *Zeitbestimmungen*

*Art. 30* <sup>1</sup> Soweit dieser Erlass nichts anderes bestimmt, finden die Bestimmungen der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 über die gerichtliche Vorladung, die Form der Zustellung, die Fristen und die Wiederherstellung sachgemässe Anwendung.<sup>7</sup>

<sup>2</sup> Die Gerichtsferien gelten nicht:

- a) im Verfahren vor den Verwaltungsbehörden;
- b) im Beschwerdeverfahren nach dem Einführungsgesetz zur Bundesgesetzgebung über das Kindes- und Erwachsenenschutzrecht vom 24. April 2012<sup>8</sup>;
- c) im Beschwerdeverfahren nach dem Einführungsgesetz zur Gesetzgebung über das öffentliche Beschaffungswesen;
- d) in Fällen, die der Gerichtspräsident dringlich erklärt;
- e) **im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nach dem Steuergesetz<sup>9</sup>.**

<sup>3</sup> Die Beteiligten werden auf die Ausnahmen nach Abs. 2 Bst. b bis e dieser Bestimmung hingewiesen.

### IV.

Dieser Erlass wird ab 1. Januar 2016 angewendet.

---

<sup>6</sup> sGS 951.1.

<sup>7</sup> SR 272.

<sup>8</sup> sGS 912.5.

<sup>9</sup> sGS 811.1.