

Schwyz, 12. April 2018



## **Steuergesetz: Nachführung von Bundesrecht**

Erläuterungsbericht zur Vernehmlassungsvorlage Nachführung von Bundesrecht

### **1. Übersicht**

1.1 Am 1. Januar 2015 ist die bisher dritte umfassende Teilrevision des Steuergesetzes vom 9. Februar 2000, StG, SRSZ 172.200, in Kraft getreten. Ihr zentrales Anliegen war neben einer Anpassung des kantonalen Steuerrechts an Bundesrecht die Erzielung von Steuermehreinnahmen zur Entlastung des Kantonshaushaltes unter gleichzeitiger Wahrung der Steuerattraktivität des Kantons Schwyz.

1.2 Seither ist aufgrund verschiedener Änderungen im Bundesrecht erneut Anpassungsbedarf auf kantonaler Ebene entstanden. Es obliegt dem kantonalen Gesetzgeber, die im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG, SR 642.14, enthaltenen Änderungen ins kantonale Steuergesetz zu überführen. Gleichzeitig hat in gewissen Bereichen auch eine Anpassung an das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, SR 642.11, zu erfolgen. Mit der vorliegenden Teilrevision des Steuergesetzes gilt es daher, das kantonale Steuerrecht an geändertes Bundesrecht anzupassen. Von der Anpassung betroffen sind verschiedene kantonale Bestimmungen, insbesondere zu den abziehbaren Liegenschaftskosten, zur Gewinnsteuer juristischer Personen mit ideellen Zwecken, zur Quellensteuer, zum Steuererlass und Steuerstrafrecht.

1.3 Das Energiegesetz des Bundes vom 30. September 2016, EnG, enthält steuerliche Bestimmungen zum Kostenabzug bei Liegenschaften im Privatvermögen. Danach können neu auch Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Zudem sind diese Kosten auch in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können. Das Vortragsrecht gilt auch für die bereits unter bisherigem Recht abziehbaren Kosten für Investitionen, die dem Energiesparen und Umweltschutz dienen.

1.4 Im Weiteren ist vorgesehen, bei der Gewinnsteuer für juristische Personen, welche ideelle Zwecke verfolgen, eine Freigrenze einzuführen, bis zu der Gewinne nicht mehr besteuert werden. Sie soll auf Fr. 20 000.-- festgelegt werden.

1.5 Am 16. Dezember 2016 haben die eidgenössischen Räte eine Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens verabschiedet. Diese verfolgt in erster Linie das Ziel, Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen zu besei-

tigen und dadurch die Einhaltung internationaler Verpflichtungen sicherzustellen. Zu diesem Zweck sollen neu auch Personen, welche die unter bisherigem Recht vorgesehenen Voraussetzungen einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung (NOV) nicht erfüllen, eine solche beantragen können, wenn sie in der Schweiz ansässig oder im Ausland ansässig sind, jedoch einen erheblichen Teil ihres Einkommens in der Schweiz erzielen (sogenannte Quasi-Ansässige). Dadurch erhalten diese Personen die gleichen Abzugsmöglichkeiten wie ordentlich Besteuerte.

1.6 Beim Steuererlass sind seit 1. Januar 2016 die Kantone von Bundesrechts wegen für die Behandlung sämtlicher Erlassgesuche betreffend die direkte Bundessteuer zuständig (vorher lediglich bis zu einem Betrag von Fr. 25 000.--). Da über Erlassgesuche betreffend kantonale Steuern und direkte Bundessteuer in demselben Verfahren entschieden wird und verschiedene, in der Erlasspraxis gefestigte Grundsätze einer gesetzlichen Grundlage im Kanton bedürfen, ist eine Anpassung des StG an das am 1. Januar 2016 in Kraft getretene Erlassrecht des Bundes notwendig.

1.7 Weiterer Anpassungsbedarf ergibt sich bei den steuerstrafrechtlichen Bestimmungen des Steuergesetzes zur Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährung sowie zu den Sanktionen für Vergehen.

1.8 Eine weitere Anpassung an Bundesrecht erfolgt beim Besteuerungsort aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung im Kanton Schwyz (Handel mit Grundstücken). Zudem löst auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung Anpassungsbedarf aus, indem die bisher in der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 22. Mai 2001, VVStG, SRSZ 172.211, enthaltene vereinfachte Verfahrenserledigung durch Ablage in die Akten mangels genügender Rechtsgrundlage nun ins Steuergesetz überführt wird. Schliesslich führt das kantonale Projekt eSteuern.sz, mit welchem der gesamte Steuerprozess optimiert werden soll, zu einer Anpassung im Bereich der Führung des Steuerregisters.

1.9 In personeller und finanzieller Hinsicht ist einzig bei der Quellensteuer mit erhöhten Vollzugskosten zu rechnen, insbesondere wegen der zu erwartenden deutlichen Zunahme ordentlicher Veranlagungen. Die Vorlage soll mit Ausnahme der Bestimmungen zur Quellensteuer per 1. Januar 2020 in Kraft treten. Für diese richtet sich das Inkrafttreten nach Bundesrecht, mit dem per 1. Januar 2021 zu rechnen ist.

## **2. Ausgangslage**

Zentrales Anliegen einer jeden Teilrevision des Steuergesetzes ist die richtige und rechtzeitige Überführung der bundesrechtlichen Vorgaben ins kantonale Recht. Es ist Aufgabe des kantonalen Gesetzgebers, die im Steuerharmonisierungsgesetz enthaltenen Vorgaben in kantonale Gesetzesbestimmungen umzusetzen bzw. das kantonale Steuergesetz daran anzupassen. Das als Rahmengesetz konzipierte Steuerharmonisierungsgesetz belässt den kantonalen Gesetzgebern je nach Regelungsdichte einer umzusetzenden Norm einen mehr oder weniger grossen Gestaltungsspielraum. Eine eigentliche Autonomie besteht für die Kantone lediglich bei der Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge (Art. 1 Abs. 3 StHG). Wegen der parallelen Deklaration und Veranlagung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer kann sich die Anpassung des kantonalen Steuerrechts nicht nur auf das StHG beziehen. Mit einer sachgerechten Angleichung des Steuergesetzes an einzelne Bestimmungen des DBG soll deren gemeinsame Anwendung erleichtert werden.

Seit der letzten Teilrevision des Steuergesetzes, welche am 1. Januar 2015 in Kraft getreten ist, haben sowohl das StHG als auch das DBG verschiedene Änderungen erfahren, die auf kantonaler Ebene Anpassungsbedarf schaffen. Die Anzahl dieser technischen Gesetzesanpassungen erfordert eine erneute Teilrevision des Steuergesetzes. Zurzeit steht Harmonisierungsbedarf mit folgenden StHG-Änderungen bzw. Bundesgesetzen fest:

- Bundesgesetz über eine Neuregelung des Steuererlasses vom 20. Juni 2014 (AS 2015 9), Inkrafttreten: 1. Januar 2016;
- Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches (StGB) vom 26. September 2014 (AS 2015 779), Inkrafttreten: 1. Januar 2017;
- Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken vom 20. März 2015 (AS 2015 2947), Inkrafttreten: 1. Januar 2018 (Teil DBG), 1. Januar 2016 (Teil StHG);
- Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 17. März 2017 betreffend den Besteuerungsort von Maklerprovisionen (AS 2017 5039), Inkrafttreten: 1. Januar 2019;
- Energiegesetz (EnG) vom 30. September 2016 (AS 2017 6839), Inkrafttreten: 1. Januar 2020 (Teil DBG), 1. Januar 2018 (Teil StHG);
- Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 16. Dezember 2016 (BBI 2016 8925), Inkrafttreten: voraussichtlich 1. Januar 2021.

Mit der vom Kantonsrat am 25. Mai 2016 beschlossenen Steuergesetzrevision, mit welcher zur Entlastung des Staatshaushaltes Steuermehreinnahmen erzielt werden sollten, wurde auch beabsichtigt, die notwendigen Anpassungen in den Bereichen Steuererlass, Steuerstrafrecht und Gewinnbesteuerung juristischer Personen mit ideellen Zwecken an die übergeordnete Gesetzgebung vorzunehmen. Die Vorlage wurde jedoch in der Volksabstimmung vom 25. September 2016 abgelehnt. Unerledigt blieb damit die Pendenz zur Nachführung des Bundesrechts.

Je nach dem Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens auf Bundesebene könnten folgende harmonisierungsrechtlichen Vorschriften allenfalls noch in einer späteren Phase des Gesetzgebungsverfahrens in dieser Vorlage umzusetzen sein:

- Bundesgesetz über Geldspiele (Geldspielgesetz) vom 29. September 2017 (BGS, BBI 2017 6245); nach dem darin enthaltenen Art. 7 Abs. 4 Bst. I E-StHG sind Gewinne, die mit Geldspielen erzielt werden, die nach dem neuen Geldspielgesetz zugelassen sind, steuerfrei, sofern diese Gewinne nicht aus selbstständiger Erwerbstätigkeit stammen; ebenfalls steuerfrei sind Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die dem Geldspielgesetz nicht unterstehen, bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag; die Kantone müssen diese Vorschriften auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Geldspielgesetzes umsetzen, welcher noch offen ist, da gegen das neue Geldspielgesetz das Referendum zustande gekommen ist; die Volksabstimmung findet am 10. Juni 2018 statt;
- Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (BBI 2016 8537); nach den darin enthaltenen Art. 10 Abs. 1 Bst. g und 1<sup>bis</sup> (betreffend Selbstständigerwerbende) sowie Art. 25 Abs. 1 Bst. a und f sowie 1<sup>bis</sup> (betreffend juristische Personen) können neu als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten/geschäftsmässig begründeter Aufwand abgezogen werden: gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben; nicht abziehbar sind neu: Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts (Ausdehnung auf Bestechung von Privatpersonen), Aufwendungen zur Ermöglichung von Straftaten oder als Gegenleistung für die Begehung von Straftaten, Bussen und Geldstrafen (Bussen ohne Geldstrafen), finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie einen

Strafzweck haben; die Kantone müssen diese Vorschriften auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes umsetzen, welcher derzeit noch offen ist.

Nicht Gegenstand dieser Vorlage bildet die kantonale Umsetzung der Steuervorlage 17 (SV17; vormals Unternehmenssteuerreform III, USR III), welche am 12. Februar 2017 an der Urne abgelehnt wurde. Sie wird in einer eigenen kantonalen Steuergesetzrevision umgesetzt. Mit deren Inkrafttreten ist am 1. Januar 2020 zu rechnen.

### 3. Revisionsziele

Ziel der vorliegenden Steuergesetzrevision bildet die Anpassung des kantonalen Rechts an das Bundesrecht. Das StHG macht den Kantonen in der Regel Vorgaben inhaltlicher und zeitlicher Art, überlässt ihnen je nach Regelungsinhalt jedoch einen mehr oder weniger grossen Gestaltungsspielraum bei der sachlichen Umsetzung der Bundesvorschriften im kantonalen Recht.

Die steuerlichen Bestimmungen des EnG sind von den Kantonen bis spätestens 1. Januar 2020 umzusetzen (Art. 72v Abs. 1 StHG). Sie betreffen die steuerliche Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten für Ersatzneubauten und die Übertragbarkeit (Vortrag) der energetischen Investitions- und Rückbaukosten auf zwei Steuerperioden. Den Kantonen steht bei der Umsetzung kein Gestaltungsspielraum zu. Dasselbe gilt auch für die Anpassungen an die Änderung des StHG betreffend den Besteuerungsort von Maklerprovisionen, welche bis spätestens 1. Januar 2019 vorzunehmen sind.

Bei der Gewinnsteuer schreibt das StHG den Kantonen die Einführung einer Freigrenze für juristische Personen mit ideellen Zwecken bis spätestens 1. Januar 2018 vor (Art. 26a i.V.m. Art. 72t StHG), wobei es die Festlegung der Höhe der Freigrenze den Kantonen überlässt. Da die Umsetzung ins schwyzerische Recht nicht rechtzeitig vollzogen werden konnte, findet die Bundesbestimmung von Art. 26a StHG ab diesem Datum direkte Anwendung im Kanton (Art. 72t Abs. 2 StHG). Die Höhe der Freigrenze richtet sich dabei nach Art. 66a DBG (Fr. 20 000.--). Aus diesem Grund soll Art. 26a StHG mit dieser Revisionsvorlage im Steuergesetz umgesetzt werden.

Die neuen harmonisierungsrechtlichen Bundesvorschriften zur Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens sind von den Kantonen auch aufgrund internationaler Verpflichtungen im Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999, FZA, SR 0.142.112.681, und der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 136 II 241) bis voraussichtlich 1. Januar 2021 umzusetzen (Art. 72w Abs. 1 E-StHG). Die Kantone haben sich dabei an die inhaltlichen Vorgaben zu halten.

Die neuen Bundesbestimmungen zum Steuererlass werden den Kantonen vom StHG nicht vorgeschrieben. Gleichwohl sollen die per 1. Januar 2016 in Kraft gesetzten Art. 167–167g DBG mit gewissen Anpassungen ins Steuergesetz übernommen werden, um eine Angleichung der kantonalen Erlassvorschriften an diejenigen des Bundes im Hinblick auf das Erlassverfahren zu erreichen, in welchem gleichzeitig über Erlassgesuche betreffend kantonale Steuern und direkte Bundessteuer zu entscheiden ist.

Die Vorschriften des StHG zum Steuerstrafrecht konnten wegen der Ablehnung der letzten Steuergesetzrevision nicht rechtzeitig per 1. Januar 2017 ins Steuergesetz überführt werden, weshalb sie ab diesem Zeitpunkt von Bundesrechts wegen (Art. 72s StHG) direkt Anwendung im kantonalen Recht finden. Sie wurden aus Gründen der Rechtssicherheit vorübergehend in einer kantona-

len Verordnung aufgenommen (Verordnung über die vorläufige Anpassung des kantonalen Steuerrechts an das Steuerharmonisierungsgesetz vom 13. Dezember 2016, ÜVStHG, SRSZ 172.214) und sollen mit dieser Vorlage ins Steuergesetz überführt werden. Weil das StHG hier abschliessende Vorschriften aufstellt, bleibt dem Kanton Schwyz bei der Umsetzung kein gesetzgeberischer Spielraum.

Da die Änderungen der kantonalen Vorschriften zur Besteuerung juristischer Personen mit ideellen Zwecken, zum Steuererlass und Steuerstrafrecht im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens und der parlamentarischen Beratung zur abgelehnten Steuergesetzesrevision vom 25. Mai 2016 nicht beanstandet wurden, werden sie unverändert in die Vorlage übernommen.

Das Steuergesetz verpflichtet den Kanton zu einem regelmässigen Ausgleich der teuerungsbedingten kalten Progression (§ 49 StG; Basis: 100.8 Punkte). Aufgrund des Indexstandes der Konsumentenpreise per Januar 2018 von 100.7 Punkten findet im Rahmen dieser Gesetzesrevision kein Ausgleich der kalten Progression statt.

## **4. Die wichtigsten Änderungen im Überblick**

### **4.1 Abzug von Liegenschaftskosten**

Am 21. Mai 2017 hat das Schweizer Stimmvolk das revidierte EnG angenommen. Es dient dazu, den Energieverbrauch zu senken, die Energieeffizienz zu erhöhen und die erneuerbaren Energien zu fördern. Das EnG wurde auf Anfang 2018 in Kraft gesetzt. Es sieht für Liegenschaftseigentümer zusätzliche steuerliche Abzugsmöglichkeiten vor. Einerseits wird neu ein Abzug für Rückbaukosten betreffend Ersatzneubauten eingeführt. Andererseits ist eine Übertragbarkeit (Vortrag) der energetischen Investitions- und Rückbaukosten auf zwei Steuerperioden vorgesehen. Die neuen Bestimmungen werden in der totalrevidierten Liegenschaftskostenverordnung des Bundes konkretisiert, welche am 1. Januar 2020 in Kraft tritt (BBl 2017 5559). Das StG bedarf einer entsprechenden Anpassung im Bereich der Abzüge bei Liegenschaften im Privatvermögen (§ 32 Abs. 2 Bst. a).

### **4.2 Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken**

Das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken vom 20. März 2015 verfolgt das Ziel, die an den Bundesrat überwiesene Motion 09.3343 von Ständerat Alex Kuprecht (SZ) umzusetzen. Die Motion verlangte, dass Vereine, die ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke – namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung – verwenden, ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag von den direkten Steuern zu befreien seien. Das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken geht inhaltlich darüber hinaus. Nicht nur Vereine, sondern sämtliche juristischen Personen unterliegen dem neuen Steuerbefreiungstatbestand. Danach werden Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert, sofern sie höchstens Fr. 20 000.-- betragen (direkte Bundessteuer; Art. 66a DBG) bzw. einen nach kantonalem Recht bestimmten Betrag nicht übersteigen (direkte Steuern der Kantone und Gemeinden, Art. 26a StHG) und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Die bundesrechtlichen Vorgaben erfordern eine Anpassung von § 71 StG, welcher die Gewinnsteuerberechnung der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zum Gegenstand hat. Die Minimalsteuer (bzw. Kapitalsteuer; insb. § 82 StG) bedarf keiner Anpassung, da diese von der bundesrechtlichen Harmonisierungsvorlage nicht betroffen ist.

### 4.3 Quellensteuer

Wer in der Schweiz ohne Niederlassungsbewilligung einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, ist nicht der ordentlichen Besteuerung, sondern dem Quellensteuerverfahren unterstellt. Mit Urteil vom 26. Januar 2010 (BGE 136 II 241) überprüfte das Bundesgericht erstmals die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem FZA. Gemäss Bundesgericht liegt eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn nicht-ansässige Personen (Wohnsitz/Aufenthalt oder Sitz/tatsächliche Verwaltung im Ausland) anders behandelt werden als Ansässige (Wohnsitz/Aufenthalt oder Sitz/tatsächliche Verwaltung in der Schweiz), sofern sich jene in einer vergleichbaren Situation wie diese befinden. Eine solche ist gemäss Bundesgericht in Anlehnung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs immer dann anzunehmen, wenn Nicht-Ansässige in ihrem Wohnsitzstaat (Ausland) keine nennenswerten Einkünfte erzielen, ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aber aus einer Tätigkeit beziehen, die sie im Arbeitsortstaat (Schweiz) ausüben. Macht dieser Anteil mehr als 90% der weltweiten Einkünfte aus, so ist die nicht-ansässige als sogenannte quasi-ansässige Person zu behandeln. Dieses Bundesgerichtsurteil war Auslöser für notwendige Anpassungen im schweizerischen Quellensteuerrecht, welche nun auch in den Kantonen umzusetzen sind.

Nach der Revisionsvorlage des Bundes soll daher den Quasi-Ansässigen die Möglichkeit zur ordentlichen Besteuerung erleichtert werden. Neu soll die nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) auch solchen Personen auf Antrag hin offenstehen, welche unter die massgebende Schwelle des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens fallen, ab welcher eine NOV von Amtes wegen vorgenommen wird. Die auf Antrag durchzuführende NOV gilt für sämtliche ansässigen und quasi-ansässigen Personen. Wie hoch der in der Schweiz zu erzielende Anteil an den weltweiten Einkünften sein muss, damit jemand als quasi-ansässig gilt, wird vom EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen festgelegt (Art. 35a Abs. 3 E-StHG bzw. Art. 99a Abs. 3 E-DBG). Die NOV gewährleistet, dass den betreffenden Personen die gleichen Abzugsmöglichkeiten wie den ordentlich Besteuerten zustehen. Aus diesem Grund kann die im bisherigen Recht vorgesehene Tarifkorrektur zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage aufgehoben werden. Im Weiteren ist eine NOV neu auch für solche ansässigen Quellensteuerpflichtigen vorgesehen, die zusätzlich über steuerbare Einkünfte verfügen, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern ist davon auch das steuerbare Vermögen betroffen. Auf diese Weise wird die heutige sogenannte ergänzende ordentliche Veranlagung (E-OV), mit welcher solche der Quellensteuer nicht unterliegende Einkünfte und steuerbare Vermögen besteuert werden (§ 93 Abs. 1 StG, Art. 34 Abs. 1 StHG bzw. Art. 90 Abs. 1 DBG), durch die NOV ersetzt.

Weitere Revisionspunkte betreffen die schweizweite Vereinheitlichung der Höhe der Bezugsprovision, mit welcher der Schuldner der steuerbaren Leistung (Arbeitgeber) für seinen quellensteuerbedingten Aufwand entschädigt wird. Zudem soll die örtliche Zuständigkeit zur Erhebung der Quellensteuer neu geregelt werden. Die Einführung der Steuerbarkeit der rückvergüteten AHV-Beiträge zur Eliminierung einer Besteuerungslücke betrifft nur den Kanton Genf (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 28. November 2014, Ziffer 1.2.7) und ist vom Kanton Schwyz nicht umzusetzen.

### 4.4 Steuererlass

Das neue Steuererlassgesetz vom 20. Juni 2014 enthält neben redaktionellen Änderungen, welche ausschliesslich das Bundesrecht betreffen, zahlreiche Bestimmungen zum Steuererlass, einige wenige zum neuen Rechnungslegungsrecht und zum Bundesgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005, BGG, SR 173.110. Zentral ist, dass die Kantone neu die Kompetenz zur Beurteilung sämtlicher Erlassgesuche betreffend die direkte Bundessteuer erhalten (bisher lediglich bis zu

einem Betrag von Fr. 25 000.--). Damit einher geht die Aufhebung der Eidgenössischen Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK). Das Steuererlassgesetz ist am 1. Januar 2016 in Kraft getreten, gleichzeitig mit der revidierten Steuererlassverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 12. Juni 2015. Diese umschreibt die Voraussetzungen für den Steuererlass, die Gründe für dessen Ablehnung sowie das Erlassverfahren näher.

Das kantonale Steuergesetz enthält lediglich zwei Bestimmungen zum Steuererlass (§§ 125 Abs. 2 und 194 StG). Daneben finden sich in der Steuerbezugsverordnung vom 19. Dezember 2000, BezV, SRSZ 172.212, drei erlassrelevante Vorschriften (§§ 27a, 27b und 27c) und in der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 20. Dezember 1994, VVDBG, SRSZ 171.111, deren zwei (§ 5 Ziffern 7 und 8). Die VVStG enthält keinerlei Erlassvorschriften. Im kantonalen Recht bildet § 194 StG die grundlegende Bestimmung zum Steuererlass.

Das Steuererlassgesetz des Bundes hat die im DBG enthaltene Parallelbestimmung von Art. 167 DBG um sieben Artikel ergänzt (betreffend Ablehnungsgründe, Erlassbehörde, Inhalt des Erlassgesuchs, Verfahrensrechte und -pflichten der gesuchstellenden Person, Untersuchungsmittel der Erlassbehörde, Ausführungsbestimmungen, Rechtsmittelverfahren). Obwohl diese Bestimmungen den Kantonen harmonisierungsrechtlich nicht vorgeschrieben sind, empfiehlt sich gleichwohl, das kantonale Recht entsprechend zu ergänzen bzw. anzupassen. Einerseits erhalten dadurch für den Erlass von kantonalen Steuern wichtige, bisher in der Erlasspraxis angewandte Grundsätze eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage (z.B. Nichteintreten auf ein Erlassgesuch nach Zustellung eines Zahlungsbefehls oder bei Mitwirkungsverweigerung). Andererseits empfiehlt sich aus verfahrensökonomischen Gründen eine Angleichung des kantonalen Erlassrechts an dasjenige des Bundes, da die Kantone neu über sämtliche Erlassgesuche betreffend die direkte Bundessteuer befinden. Letzteres erforderte auch eine Anpassung der VVDBG, welche per 1. Januar 2016 vorgenommen wurde. Die revidierte Steuererlassverordnung des Bundes soll wie bisher weiterhin auch beim Erlass von kantonalen Steuern analog angewandt werden. Weiterer (harmonisierungsrechtlich vorgeschriebener) Anpassungsbedarf des StG in überwiegend redaktioneller Hinsicht ergibt sich aufgrund der im Steuererlassgesetz des Bundes enthaltenen – dort an sich themenfremden – Bestimmungen zum neuen Rechnungslegungsrecht.

#### 4.5 Steuerstrafrecht

Am 1. Januar 2017 trat das am 26. September 2014 vom Parlament verabschiedete Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937, StGB, SR 311.0, in Kraft. Soweit die geänderten StHG-Bestimmungen inhaltlicher und nicht bloss redaktioneller Natur sind, müssen diese im StG umgesetzt werden. Die revidierten StHG-Bestimmungen betreffen zum einen die Strafdrohungen der Steuervergehen (Ersatz der kurzen Freiheitsstrafe durch die Geldstrafe) und zum andern die Verjährung der Steuerstraftaten.

Was zunächst die Einführung der nach dem Tagessatzsystem berechneten Geldstrafen bei den Steuervergehen (Steuerbetrug gemäss § 226 StG und Veruntreuung von Quellensteuern gemäss § 227 StG) betrifft, so wurde dies kantonal bereits mit der Steuergesetzrevision 2005 nachvollzogen. Allerdings hat der Bundesgesetzgeber den revidierten Allgemeinen Teil des StGB in einer aussergewöhnlichen „Revision der Revision“ noch vor dessen Inkrafttreten und nach der bei uns durchgeführten Steuergesetzrevision 2005 wieder überarbeitet und Art. 42 Abs. 4 StGB dahingehend abgeändert, dass nunmehr eine bedingte Strafe mit einer Busse nach Art. 106 StGB verbunden werden kann. Gemäss Abs. 1 dieser Bestimmung beträgt der Höchstbetrag, sofern das Gesetz nichts anderes bestimmt, Fr. 10 000.--. Im Sinne einer Klarstellung wird nun im revidierten Art. 59 Abs. 1 StHG auf diese ohnehin bestehende gesetzliche Möglichkeit hingewiesen.

Hinsichtlich der Verfolgungsverjährung hält das revidierte StHG nun fest, dass diese wie im gesamten übrigen Strafrecht weder ruhen noch unterbrochen werden kann. Ferner tritt die Verfolgungsverjährung nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzlicher Entscheid ergangen ist. Die Vollstreckungsverjährung wird im revidierten StHG hingegen nicht neu geregelt. Demzufolge gelten die seit 1. Januar 2007 in Kraft stehenden revidierten StGB-Bestimmungen, welche dem kantonalen Recht (§ 209 Abs. 3 StG) vorgehen. Danach sind die kantonalen Bestimmungen über die Unterbrechung der Verjährungsfrist aufgehoben, während jene über das Ruhen der Vollstreckungsverjährung weiterhin ihre Gültigkeit behalten (Art. 333 Abs. 6 Bst. f StGB). Die derzeitige Regelung der steuerstrafrechtlichen Vollstreckungsverjährung im StG gibt somit nicht die aktuelle Gesetzeslage wieder, was mit dieser Vorlage korrigiert wird.

## **5. Erläuterungen zu den einzelnen Paragrafen der Vorlage**

### *§ 5 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 Bst. d*

Am 18. September 2013 reichte Nationalrat Fulvio Pelli die Motion „Besteuerung von Provisionen für Grundstücksvermittlungen im interkantonalen Verhältnis. Gleiche Regel für alle“ (13.3728) ein, welche von den eidgenössischen Räten am 13. Dezember 2013 bzw. 17. Juni 2014 überwiesen wurde. Aufgrund dieser Motion und der bei deren Bearbeitung gemachten Feststellung, dass die Bestimmungen des StHG zur Regelung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der mit Grundstücken handelnden Personen formelle Unterschiede zwischen natürlichen und juristischen Personen aufweisen, wurde eine entsprechende Änderung des StHG vorgenommen. Diese wurde von den eidgenössischen Räten am 17. März 2017 verabschiedet. Neu wird ab dem Inkrafttreten am 1. Januar 2019 der Ort der Besteuerung für Maklerprovisionen am Wohnort des Maklers bzw. am Sitz der Maklerfirma liegen, sofern sich dieser in der Schweiz befindet. Somit werden Maklerprovisionen nur noch dann am Grundstücksort besteuert, wenn der Makler keinen Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz hat. Das schwyzerische Recht entspricht diesen Neuerungen in seiner derzeitigen Fassung weitgehend, bedarf aber gleichwohl gewisser Anpassungen an die neuen harmonisierungsrechtlichen Vorschriften (Art. 4 Abs. 1 und 2 Bst. g E-StHG). Während der Besteuerungsort bei der Grundstücksvermittlung (Maklerprovisionen) gemäss StG bereits heute den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben entspricht, bedürfen die entsprechenden Vorschriften betreffend Grundstückshandel einer Anpassung. In § 5 Abs. 1, welcher die wirtschaftliche Steuerzugehörigkeit natürlicher Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Schwyz betrifft, ist in Bst. b neu das Anknüpfungskriterium des Handelns mit Grundstücken aufzunehmen. Damit sind natürliche Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in einem anderen Kanton oder im Ausland aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung im Kanton Schwyz steuerpflichtig, wenn sie mit einem im Kanton Schwyz gelegenen Grundstück handeln. Demgegenüber ist in § 5 Abs. 2 Bst. d, welcher die wirtschaftliche Zugehörigkeit natürlicher Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz betrifft, der Handel mit Grundstücken zu eliminieren.

### *§ 29 Abs. 3*

Am 1. Januar 2013 ist das neue Rechnungslegungsrecht des Bundes in Kraft getreten (Änderung des Obligationenrechts vom 30. März 1911, OR, SR 220, und Erlass diverser Ausführungsbestimmungen). Das neue Rechnungslegungsrecht knüpft grundsätzlich nicht mehr an die Rechtsform des Unternehmens, sondern an dessen wirtschaftliche Bedeutung an. Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als Fr. 500 000.-- Umsatz pro Geschäftsjahr, Vereine und Stiftungen, die sich nicht ins Handelsregister eintragen lassen müssen, und nicht revisions-



pflichtige Stiftungen müssen nur über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (Art. 957 Abs. 2 OR). Das neue Rechnungslegungsrecht macht eine Anpassung von § 29 Abs. 3 analog zu Art. 28 Abs. 1 DBG erforderlich, indem der Passus der „fehlenden kaufmännischen Buchhaltung“ durch die „vereinfachte Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR“ ersetzt wird.

#### *§ 32 Abs. 2 Bst. a*

Bei Liegenschaften des Privatvermögens sind neu auch Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau den abziehbaren Unterhaltskosten gleichgestellt. Als abziehbare Rückbaukosten gelten Auslagen für die Demontage von Installationen, den Abbruch, Abtransport und die Entsorgung des Bauabfalls. Nicht darunter fallen Altlastensanierungen des Bodens, Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten und Aushubarbeiten für den Ersatzneubau. Als Ersatzneubau gilt ein Bau, der nach Abschluss des Rückbaus eines Wohngebäudes oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück errichtet wird und eine gleichartige Nutzung aufweist. Ebenfalls neu ist das Recht zum Vortrag der Rückbaukosten und der Kosten für Investitionen nach dem bisherigen § 32 Abs. 2 Bst. a Satz 2 auf zwei nachfolgende Steuerperioden, sofern diese in der laufenden Steuerperiode, in welcher die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können. Es ist im Weiteren vorgesehen, dass bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder einem Grundstücksverkauf die steuerpflichtige Person das Recht behält, die verbleibenden übertragbaren Kosten in Abzug zu bringen (vgl. Art. 2–4 der totalrevidierten Liegenschaftskostenverordnung des Bundes; BBl 2017 5559).

#### *§ 38 Abs. 1*

Die Änderung ist redaktionell bedingt (Ersatz von „berechnet“ durch „besteuert“).

#### *§ 56 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 Bst. b*

Vgl. die Ausführungen zu § 5 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 Bst. d. Zur Vereinheitlichung mit den Bestimmungen zum Besteuerungsort aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung bei den natürlichen Personen sind aufgrund der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben (Art. 21 Abs. 1 Bst. b und d sowie Abs. 2 Bst. b E-StHG) auch bei den juristischen Personen die entsprechenden Bestimmungen in gleicher Weise anzupassen. In Abs. 1 Bst. b ist der Handel mit Grundstücken, welche im Kanton Schwyz liegen, zu ergänzen, wogegen er in Abs. 2 Bst. b zu eliminieren ist. Damit sind juristische Personen, welche ihren Sitz und ihre tatsächliche Geschäftsleitung in einem anderen Kanton oder im Ausland haben, aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung im Kanton Schwyz steuerpflichtig, wenn sie mit einem im Kanton Schwyz gelegenen Grundstück handeln. Wie bei den natürlichen Personen bedarf es betreffend Vermittlung von Grundstücken als wirtschaftliches Anknüpfungskriterium für eine Besteuerung im Kanton Schwyz (§ 56 Abs. 2 Bst. b) keinerlei Anpassungen.

#### *§ 71 Abs. 2 und 3 (neu)*

Das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken sieht für die direkte Bundessteuer neu vor, dass Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert werden, sofern sie höchstens Fr. 20 000.-- betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Die entsprechende harmonisierungsrechtliche Bestimmung (Art. 26a StHG) enthält für die Kantone eine – bis auf den Höchstbetrag – gleichlautende Regelung. Es ist den Kantonen überlassen, die Höhe dieser Freigrenze festzulegen. Aus verfahrensökonomischen Gründen und im Hinblick auf die vertikale Harmonisierung wird die

Freigrenze im StG ebenfalls auf Fr. 20 000.-- festgelegt (Abs. 2). Im Gegensatz zu einem Freibetrag, bei dem nur der übersteigende Teil steuerbar ist, wird bei einer Freigrenze der gesamte Betrag (i.c. Gewinn) besteuert, sobald diese Grenze überschritten wird. Von der neuen Freigrenze profitieren alle juristischen Personen, somit auch Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Der Begriff des ideellen Zweckes lässt sich nicht abschliessend definieren. Er liegt zwischen der gemeinnützigen Zwecksetzung bzw. dem Kultuszweck (beide vollumfänglich steuerbefreiend) und der nicht steuerbefreienden wirtschaftlichen Zwecksetzung. Es bleibt der Veranlagungs- und Rechtspraxis überlassen, den Begriff des ideellen Zweckes zu konkretisieren und gegenüber anderen Zwecksetzungen abzugrenzen. Nach bisherigem Verständnis liegt ein ideeller Zweck z.B. bei Musik-, Turn- oder Gesangsvereinen vor, die der sinnvollen Gestaltung der Freizeit dienen. Unabdingbare Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Freigrenze ist, dass der betreffende Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich dem ideellen Zweck gewidmet ist.

Im erläuternden Bericht des EFD zum Bundesgesetz über die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken (Vernehmlassungsentwurf) vom 10. April 2013, S. 28, wird ausgeführt, dass „Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, die keine ideellen Zwecke verfolgen, nicht berührt werden. Für sie gilt weiterhin die Freigrenze nach Artikel 71 Absatz 2 DBG“. Nach dieser Bestimmung werden unter Fr. 5000.-- liegende Gewinne von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen – unabhängig von deren Zwecksetzung – nicht besteuert. Daraus folgt, dass nach Bundesrecht auch § 72 Abs. 2 StG nicht angepasst werden muss. Nach dieser Bestimmung werden Gewinne von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, die auf ein Jahr berechnet Fr. 20 000.-- nicht erreichen, unabhängig von der Zweckverfolgung nicht besteuert. Darin ist der harmonisierungsrechtlich vorgeschriebene Tatbestand der Steuerbefreiung bei ideellen Zwecken gemäss Art. 26a StHG des Bundesgesetzes über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken für die drei vorgenannten juristischen Personen bereits enthalten. Dass der Kanton Schwyz darüber hinaus auch Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen mit nicht ideeller Zwecksetzung bis zur Freigrenze von Fr. 20 000.-- von der Steuer befreit, fällt in seinen harmonisierungsrechtlichen Gestaltungsfreiraum gemäss Art. 1 Abs. 3 StHG. Im Übrigen wäre eine Unterscheidung zwischen Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen mit ideellen und nicht-ideellen Zwecken in steuerlicher Hinsicht kaum praktikabel.

Der bisherige Abs. 2, welcher für die Steuerberechnung eine Abrundung des steuerbaren Reingewinns auf die nächsten hundert Franken vorsieht, wird neu zu Abs. 3.

#### *§ 87 Überschrift, Abs. 1 und 2 Der Quellensteuer unterworfenen Arbeitnehmer*

Die Änderungen sind redaktionell bedingt. Sie orientieren sich am Wortlaut der entsprechenden Bestimmungen des DBG, was in der Regel gängiger kantonaler Redaktionspraxis im Bereich der Quellensteuer entspricht. Dies gilt auch teilweise für die nachfolgenden Änderungen.

#### *§ 88 Abs. 2*

Im Sinne einer redaktionellen Vereinheitlichung und Straffung wird neu auf dieselben Elemente des quellensteuerpflichtigen Einkommens abgestellt, die im bisher geltenden Art. 32 Abs. 3 StHG enthalten sind.

*§ 89 Überschrift, Abs. 1*  
*Quellensteuerabzug*  
*Grundlage*

Die Änderungen in Titel und Text sind redaktioneller Natur (Ersatz „Steuerabzug“ durch „Quellensteuerabzug“).

*§ 90 Abs. 1 bis 3 (neu)*

Neben redaktionellen Änderungen wird in Abs. 1 die Möglichkeit, in den Tarifen nicht berücksichtigte Abzüge (§§ 28 und 33) auf Antrag geltend zu machen (Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage), eliminiert. Dafür steht neu der Antrag auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) offen (vgl. §§ 93a und 99a). Neu ist den Kantonen von Bundesrechts wegen vorgeschrieben (Art. 33 Abs. 3 StHG), ihre Pauschalen gemäss Abs. 1 Satz 1 zu veröffentlichen. Dafür ist die kantonale Steuerverwaltung zuständig. Abs. 2 bleibt gegenüber seiner bisherigen Version inhaltlich unverändert, wird jedoch redaktionell angepasst. Gemäss Abs. 3 gelten für bestimmte Sonderfälle (13. Monatslohn, Gratifikationen etc.) die Regelungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV).

*§ 91*

Die Bestimmung kann aufgehoben werden, da die abgeltende Wirkung der Quellensteuer neu in § 93b Abs. 3 festgehalten wird.

*§ 92 Überschrift, Abs. 1 Bst. d, Abs. 2 und 3*  
*Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung*

Redaktioneller Natur ist die Präzisierung des Titels, in dem „Schuldnerpflichten“ durch den Terminus „Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung“ ersetzt wird. Ebenfalls redaktionell bedingt sind die Änderungen in Abs. 1 Bst. d und Abs. 3 (bisher Abs. 2; Übergang zum Singular bei Personenbezeichnungen). Wichtigste materielle Änderung in dieser Bestimmung ist die Vereinheitlichung der Bezugsprovision. Neu soll sie schweizweit auf 1–2% des gesamten Quellensteuerbetrags begrenzt werden. Im Weiteren wird im neuen Abs. 2 darauf hingewiesen, dass der Quellensteuerabzug vom Schuldner der steuerbaren Leistung auch dann vorzunehmen ist, wenn die steuerpflichtige Person in einem anderen Kanton Wohnsitz oder Aufenthalt hat.

*§ 93*

*Nachträgliche ordentliche Veranlagung*  
*Von Amtes wegen*

Die bisher für ansässige Quellensteuerpflichtige in § 93 Abs. 2 geregelte NOV wird neu in Abs. 1 geregelt. Eine solche wird wie bis anhin durchgeführt, wenn ein bestimmtes jährliches Bruttoerwerbseinkommen erzielt wird. Der diesbezügliche Schwellenwert wird vom EFD festgelegt und wie im geltenden Recht in der Quellensteuerverordnung vom 19. Oktober 1993, QStV, SR 642.118.2, geregelt. Neu fällt unter den Tatbestand der NOV auch die bisherige ergänzende ordentliche Veranlagung (EOV) nach dem bisherigen Abs. 1. Diese wird durchgeführt, wenn die quellensteuerpflichtige Person, welche die Schwelle des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens zur Durchführung einer NOV nicht überschreitet, auch über Vermögen und Einkünfte verfügt, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Dazu zählen insbesondere Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen. Gemäss Abs. 2 unterliegt der NOV auch, wer mit einer Person, welche einer NOV unterliegt, in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt. Dies war bisher für Personen mit einer EOV nicht explizit vorgesehen (§ 93 Abs. 1). Abs. 3 sieht vor, dass Personen mit

Vermögen und Einkünften nach Abs. 1 Bst. b das Formular für die Steuererklärung bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres bei der zuständigen Behörde verlangen müssen. Bei Nichteinreichung der Steuererklärung wird in beiden Fällen (NOV nach Abs. 1 Bst. a und b) nach erfolgter Mahnung eine Ermessensveranlagung vorgenommen. Dies erweist sich im Sinne der Gleichbehandlung mit ordentlich besteuerten Personen als rechtlich konsequent.

#### *§ 93a (neu)*

##### Auf Antrag

Neu eingeführt wird eine NOV auf Antrag des Quellensteuerpflichtigen. Erreicht das dem Quellensteuerabzug unterliegende Bruttoerwerbseinkommen den Schwellenwert nach § 93 Abs. 1 Bst. a nicht und verfügt die steuerpflichtige Person nicht auch über Einkünfte, die nicht der Quellensteuer unterliegen (§ 93 Abs. 1 Bst. b), so findet nur dann eine NOV statt, wenn die steuerpflichtige Person eine solche beantragt (Abs. 1). In Abs. 2 wird klargestellt, dass mit dem Antrag auch der Ehegatte eingebunden wird, mit dem der Antragsteller in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt. Abs. 3 hält fest, dass der Antrag bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zu erfolgen hat (Verwirkungsfrist). Wer die Schweiz verlässt, muss spätestens im Zeitpunkt seiner Abmeldung seinen NOV-Antrag eingereicht haben. Wer nach dem 31. März wegzieht, kann nur noch Antrag für das laufende Steuerjahr stellen. Für das Vorjahr hingegen ist die Frist am 31. März abgelaufen.

#### *§ 93b (neu)*

##### Verhältnis zur Quellensteuer

Abs. 1 hält fest, dass die NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht gilt. Das heisst, dass in den Folgejahren bis zum Ende der Quellensteuerpflicht auch dann eine NOV durchgeführt wird, wenn insbesondere der massgebende Schwellenwert nach § 93 Abs. 1 Bst. a vorübergehend oder dauernd unterschritten wird. In Abs. 2 wird festgehalten, dass die auch bei einer NOV abgezogene Quellensteuer zinslos an den gemäss NOV geschuldeten Steuerbetrag angerechnet wird. Eine Verzinsung würde voraussetzen, dass ein entsprechender Verzinsungsmechanismus für die Einkommenssteuer auf der Stufe Bund, Kanton und Gemeinde gefunden wird. Da der Steuerbezug im StHG jedoch nicht harmonisiert ist, wäre eine rechtsgleiche Verzinsung bei den Kantons- und Gemeindesteuern mit schwierigen technischen Umsetzungsproblemen verbunden. Denn je nach Standpunkt kann die Frage, ab wann die Verzinsung erfolgen soll, unterschiedlich beantwortet werden. Abs. 3 hält fest, dass für Personen, die keinen NOV-Antrag gestellt haben, die erhobene Quellensteuer abgeltende Wirkung hat. Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage sind nicht mehr möglich. Der bisherige § 93 Abs. 3, wonach bei Durchführung einer NOV in Verbindung mit einer Zahlungsverpflichtung des Schuldners der steuerbaren Leistung und einer allfälligen Sicherstellung auf die Erhebung der Quellensteuer verzichtet werden kann, findet keine Anwendung mehr. Weder im StHG noch im DBG ist eine entsprechende Regelung vorhanden. Zudem spielte diese Bestimmung in der Praxis bis anhin nur eine untergeordnete Rolle. Hinzu kommt, dass der administrative Vollzugsaufwand im Verhältnis zum nun reduzierten Sparpotenzial aus der Vermeidung einer Bezugsprovision unverhältnismässig hoch ist. Eine Streichung von § 93 Abs. 3 drängt sich auch aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Besteuerung von interkantonalen Umzügen auf. Das Bundesgericht hat mit Urteil 2C 490/2013 vom 29. Januar 2014 im Zusammenhang mit der Quellensteuer als Sicherungsinstrument die Unvereinbarkeit von Art. 38 Abs. 4 StHG mit dem FZA festgestellt. Als Folge davon unterliegen interkantonale quellensteuerpflichtige Umzöger für die gesamte Steuerperiode der NOV jenes Kantons, in dem sie am Ende der Steuerperiode ihren Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Der Wegzugskanton muss demzufolge den Pro-rata-Steueranteil bis zum Wegzug an den Zuzugskanton weiterleiten. Wären stattdessen Verpflichtungen oder Si-

cherstellungen im Sinne von § 93 Abs. 3 vorhanden, könnten diese vom Zuzugskanton allenfalls nicht durchgesetzt werden.

#### *Gliederungstitel vor § 94*

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt sowie juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz

Da von den §§ 94 ff. auch juristische Personen betroffen sind, ist der Gliederungstitel vor § 94 entsprechend zu ergänzen (Sitz/tatsächliche Verwaltung). Dadurch kann der bisherige § 99 (Begriffsbestimmung), wonach als im Ausland wohnhafte Steuerpflichtige neben natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz auch juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz gelten, aufgehoben werden.

#### *§ 94 Abs. 2 (neu)*

Neu werden zwei im Bundesrecht ergänzte Ausnahmebestimmungen eingefügt. Eine Ausnahme betrifft Seeleute, die an Bord eines Hochseeschiffes arbeiten. Diese hat bisher nur auf Praxisebene Eingang ins schweizerische Steuerrecht gefunden (vgl. ESTV-Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 5. Dezember 1994 über die Besteuerung von Seeleuten auf Hochseeschiffen). Im Weiteren wird neu festgehalten, dass Einkommen, die der Besteuerung im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach § 39a unterstehen, nicht dem Quellensteuerverfahren nach § 94 unterliegen.

#### *§ 95 Abs. 3*

Neu wird, wie vom StHG vorgeschrieben, festgehalten, dass für Künstler eine Gewinnungskostenpauschale von 50% und für Sportler und Referenten eine solche von 20% gilt. Im DBG werden dieselben Pauschalen für die direkte Bundessteuer festgeschrieben. Damit ist im Bereich der Gewinnungskosten alles abgegolten. Dies gilt auch für den Nachweis höherer Kosten, der künftig entfällt. Damit wird verhindert, dass diese Sonderkategorie Quellensteuerpflichtiger besser gestellt wird gegenüber anderen Nicht-Ansässigen, bei denen die Quellensteuer abgeltende Wirkung hat, wodurch die Berufskosten einzig in pauschaler Form gewährt werden. Zudem wird ein administrativ aufwendiges Verfahren vereinfacht.

#### *§ 96 Abs. 1*

Fliessen die in Abs. 1 Satz 1 erwähnten Vergütungen anstelle der im Ausland wohnhaften Mitgliedern der Verwaltung oder Geschäftsführung einer Drittperson zu, soll auch hier neu die Quellensteuerpflicht gelten. Damit wird eine Gleichstellung mit den im Ausland wohnhaften Künstlern, Sportlern und Referenten vorgenommen, deren Einkünfte und Entschädigungen, die einem Dritten (Organisator) zufließen, ebenfalls der Quellensteuer unterliegen (vgl. § 95 Abs. 1).

#### *§ 99*

Nachträgliche ordentliche Veranlagung  
Von Amtes wegen

Infolge Änderung des Gliederungstitels vor § 94 kann der bisherige § 99 (Begriffsbestimmung) aufgehoben werden. Dieser bestimmt, dass als im Ausland wohnhafte Steuerpflichtige neben natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz auch juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz gelten. Neu tritt an dessen Stelle die NOV für nicht-ansässige Personen, welche bei stossenden Verhältnissen von Amtes wegen durchgeführt werden kann. Diese betreffen insbesondere die im Quellensteuersatz einbe-

rechneten Pauschalabzüge. Die NOV kann zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person wirken. Das EFD legt die Voraussetzungen für eine NOV, welche von Amtes wegen erfolgt, fest. Dabei ist auch mit einer Konkretisierung des Begriffs der „stossenden Verhältnisse“ zu rechnen.

#### *§ 99a (neu)*

##### Auf Antrag

Hier wird dem erwähnten Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010 (BGE 136 II 241) Nachachtung verschafft. Demnach sind den Quasi-Ansässigen über die NOV die gleichen Abzüge wie ordentlich Besteuerten zu gewähren. Voraussetzung ist, dass diese Personen einen überwiegenden Teil ihrer weltweiten Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte des Ehegatten zu zählen sind, in der Schweiz erzielen (Bst. a) und einen Antrag auf eine NOV stellen. Wenn eine quellensteuerpflichtige Person die Voraussetzungen nach Bst. a nicht erfüllt, jedoch aufgrund niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates nicht steuerpflichtig ist und damit die persönliche Situation sowie der Familienstand steuerlich unberücksichtigt bleiben, hat gemäss neuerer Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) der Arbeitsortstaat (i.c. die Schweiz) ebensolche Vergünstigungen zu übernehmen. In einem solchen Fall liegt eine mit Ansässigen vergleichbare Situation im Sinne von Bst. b vor, weil die quellensteuerpflichtige Person ihre zu versteuernden Einkünfte im Wesentlichen aus einer Tätigkeit im Arbeitsortstaat (i.c. in der Schweiz) erwirtschaftet. Nicht unter die Bestimmungen von Bst. a und b fallen Quellenbesteuerte ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gemäss §§ 95–98 (Künstler, Sportler, Referenten, Organe juristischer Personen, Hypothekargläubiger und Empfänger von Vorsorgeleistungen). Diese Personenkategorien erfahren schon heute eine Sonderbehandlung im Rahmen der Quellenbesteuerung bezüglich der Satzfestlegung. In Bst. c wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Schweiz sich in mehreren DBA verpflichtet hat, bei Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Beiträge an das Vorsorgesystem im andern Vertragsstaat (Ausland) analog zu den Beiträgen an das schweizerische Vorsorgesystem zum Abzug zuzulassen. In allen drei Fällen (Bst. a–c) haben die betroffenen Personen die NOV bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zu beantragen (Verwirkungsfrist). Nach Abs. 1 präzisiert das EFD die weiteren Voraussetzungen der NOV auf Antrag.

#### *§ 100 Überschrift, Abs. 1 bis 3 (neu)*

##### Verhältnis zur Quellensteuer

Wie bei Ansässigen, die einer NOV unterliegen, wird auch hier die bereits bezogene Quellensteuer auf den geschuldeten Steuerbetrag gemäss NOV zinslos angerechnet (Abs. 1). Erfolgt keine NOV (Abs. 2), tritt die Quellensteuer an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern. Sie erhöht sich um die Ansätze für die direkte Bundessteuer. Neu wird festgehalten, dass Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage entfallen. Abs. 3 trägt folgendem Sachverhalt Rechnung: Für nicht-ansässige Zweiverdienerhepaare, bei denen eine Person im Ausland erwerbstätig ist, kann es in gewissen Konstellationen zu einer Überbesteuerung kommen. Dies ist vornehmlich dann der Fall, wenn die im Ausland tätige Person ein tiefes Bruttoerwerbseinkommen erwirtschaftet. Damit den Bedürfnissen der betroffenen Personenkategorien Rechnung getragen werden kann, soll Zweiverdienerhepaaren, die keine NOV beantragen oder mangels Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit keine beantragen können, die Möglichkeit offen gehalten werden, über eine nachträgliche Korrektur des steuersatzbestimmenden Einkommens den effektiven Verdienst der im Ausland erwerbstätigen Person zu berücksichtigen. Steuersystematisch korrekt müsste die Korrektur an sich die gesamten weltweiten Einkünfte des Zweiverdienerhepaars berücksichtigen, d.h. auch Einkünfte, die nicht Erwerbseinkommen darstellen. Entscheidend bleibt, dass keine Korrektur bei der Bemessungsgrundlage, sondern einzig bei der Satzbestimmung erfolgt.

### *§ 101 Überschrift, Abs. 1 und 2 (neu)*

#### Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung

Die Bestimmungen von § 92 Abs. 1 und 3 zu den Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung betreffend ansässige Personen gelten auch für nicht-ansässige Personen. Bei letzteren soll neu für Kapitalleistungen aus Vorsorge eine Deckelung der Bezugsprovision eingeführt werden (Abs. 2). Diese beträgt 1% des gesamten Quellensteuerbetrags, jedoch höchstens 50 Franken pro Kapitalleistung für die Quellensteuer von Bund, Kanton und Gemeinde. Dieser Höchstbetrag erweist sich angesichts der Höhe der Kapitalleistungen als gerechtfertigt und trägt der heutigen, sehr grosszügig ausgestalteten Entschädigung des administrativen Aufwands Rechnung.

### *Gliederungstitel vor § 102*

#### Örtliche Zuständigkeit und interkantonales Verhältnis

Hier wird eine Anpassung an den entsprechenden neuen Titel des StHG vorgenommen.

### *§ 102*

#### Quellensteuer

Die örtliche Zuständigkeit im interkantonalen Verhältnis wird bei der Quellensteuer auf eine neue harmonisierungsrechtliche Grundlage gestellt, die auch im Kanton Schwyz umzusetzen ist. Gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 StHG berechnet und erhebt der Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer nach dem Recht jenes Kantons, in dem der Arbeitnehmer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt (Abs. 1 Bst. a) oder Wochenaufenthalt (Abs. 1 Bst. b) hat. Weil die Abrechnung mit dem Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton (bzw. Wochenaufenthaltskanton) direkt erfolgt, entfällt künftig die interkantonale Abrechnung zwischen Arbeits- und Wohnsitzkanton der quellensteuerpflichtigen Person. Aufgrund dieser neuen Bestimmung ist die bisherige Regelung von § 102 aufzuheben. Aus der Optik des Kantons Schwyz bedeutet dies, dass ein (ausserkantonaler) Schuldner der steuerbaren Leistung den Quellensteuerabzug für Arbeitnehmer, die im Kanton Schwyz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, nach schwyzerischem Recht vorzunehmen hat. Gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. b StHG (Abs. 1 Bst. c) berechnet und erhebt der Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer bei nicht-ansässigen Personen nach dem Recht desjenigen Kantons, in dem er Wohnsitz, Aufenthalt, Sitz oder Verwaltung hat. Liegen diese Anknüpfungspunkte im Kanton Schwyz, ist der Quellensteuerabzug nach schwyzerischem Recht vorzunehmen. Ausnahmen ergeben sich in Fällen, in denen die steuerbare Leistung von einer Betriebsstätte in einem andern Kanton oder von einer Betriebsstätte eines Unternehmens ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz ausgerichtet wird. Gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. c StHG (1 Bst. d) berechnet und erhebt der Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer bei Künstlern, Sportlern und Referenten nach dem Recht jenes Kantons, in dem diese aufgetreten sind. Liegt der Ort der Tätigkeit im Kanton Schwyz, erfolgt die Quellensteuerabrechnung nach dessen Recht. In Art. 38 Abs. 3 StHG (Abs. 2) wird die Überweisung der Quellensteuer an den bezugsberechtigten Kanton (Schwyz) für die in Abs. 1 geregelten Zuständigkeiten festgehalten. Der bisherige Abs. 3 wird aufgehoben.

### *§ 103*

#### Nachträgliche ordentliche Veranlagung

Aufgrund der Neuregelung in § 102 entfällt der bisherige Inhalt von § 103. Hier wird neu, ebenfalls in Umsetzung der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben (Art. 38 und 38a StHG), die örtliche Zuständigkeit für Quellensteuerpflichtige geregelt, die nachträglich ordentlich veranlagt werden (NOV). Bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen ist der Wohnsitz- bzw. Aufenthaltskanton am En-

de der Steuerperiode oder Steuerpflicht zur Besteuerung befugt (Abs. 1 Bst. a). Dasselbe gilt analog auch für Wochenaufenthalter (Abs. 1 Bst. b). Bei Nicht-Ansässigen gemäss §§ 94 und 96–98a ist der Kanton des Arbeitsorts am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht zuständig (Abs. 1 Bst. c). § 103 Abs. 1 setzt diese Zuständigkeitsregelungen aus der Optik des Kantons Schwyz um. In Abs. 2 wird klargestellt, dass im Rahmen einer NOV der zuständige Kanton (Schwyz) auch Anspruch auf allenfalls an andere Kantone bereits überwiesene Quellensteuerbeiträge hat. Die Besteuerung richtet sich nach den Quellensteuertarifen desjenigen Kantons (Schwyz), der für die NOV zuständig ist. Bei einer allfälligen Differenz ist mit der quellensteuerpflichtigen Person ein Nachforderungs- bzw. ein Rückerstattungsverfahren durchzuführen. Eine Verzinsung ist nicht vorgesehen. In Abs. 3 wird festgehalten, dass die kantonale Steuerverwaltung den anderen schweizerischen Steuerbehörden bei der Erhebung der Quellensteuer unentgeltliche Amts- und Rechtshilfe zu leisten hat.

#### *§ 137 Abs. 3 (neu)*

Gemäss § 39a VVStG, welcher per 1. Januar 2017 aufgehoben wurde, konnte eine Verfügung oder ein Entscheid auch ohne Publikation im Amtsblatt durch Ablage in die Akten eröffnet werden, wenn es eine steuerpflichtige Person mit unbekanntem Aufenthalt oder mit Wohnsitz im Ausland auf Aufforderung hin unterlassen hat, eine Zustelladresse oder Vertretung in der Schweiz zu bezeichnen. Die Aufhebung war notwendig geworden, nachdem das Bundesgericht mit Urteil vom 3. Juni 2016 (2C\_827/2015 und 2C\_828/2015) in einem den Kanton Zürich betreffenden Fall entschieden hatte, dass eine Verordnungsbestimmung, welche eine solche Säumnisfolge anordne, ungenügend sei. Eine solche Regelung erfordere eine Rechtsgrundlage auf Gesetzesstufe. Dementsprechend wird der Inhalt des ehemaligen § 39a VVStG unverändert ins Steuergesetz überführt.

#### *§ 143 Abs. 2*

Das am 1. Januar 2013 in Kraft getretene neue Rechnungslegungsrecht des Bundes in Verbindung mit Art. 42 Abs. 3 Bst. b StHG machen eine Anpassung von § 143 Abs. 2 erforderlich, indem der Passus der „fehlenden Buchführungspflicht“ durch die „vereinfachte Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR“ ersetzt wird (vgl. Ausführungen zu § 29 Abs. 3).

#### *§ 148*

Die Bestimmung kann aufgehoben werden, da die Führung des Steuerregisters in den Gemeindesteuerämtern entfällt. Im Rahmen des Projekts eSteuern.sz, das der Prozessoptimierung im Steuerbereich dient, soll die Registerführung vereinheitlicht und vereinfacht werden. Bisher wurden die Steuerregister von den Gemeinden und der kantonalen Steuerverwaltung doppelt geführt, was einen hohen Abstimmungs- und Erfassungsaufwand mit sich brachte. Neu führt nur noch die kantonale Steuerverwaltung das Steuerregister in der allen Organisationseinheiten gemeinsamen Steuerlösung NEST. Die Gemeinden melden der kantonalen Steuerverwaltung nur noch ergänzende Informationen nach deren Weisung (vgl. § 124).

#### *§ 156 Abs. 3 (neu)*

In dieser Bestimmung wird in Angleichung an das neue Quellensteuerrecht des DBG die in § 136 Abs. 2 enthaltene allgemeine Verfahrenspflicht Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland, eine Vertretung oder Zustelladresse in der Schweiz zu bezeichnen, für Personen, die eine NOV nach § 99a beantragen, präzisiert und ergänzt. Wird mit der Einreichung eines NOV-Antrags keine Zustelladresse genannt oder verliert diese im Verlauf des Veranlagungsverfahrens ihre Gültigkeit, so stellt die zuständige Behörde eine angemessene Frist für die Meldung der Zustelladres-



se. Läuft diese Frist ab, so hat die Quellensteuer abgeltende Wirkung. Allfällige Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage sind nicht möglich. § 151 Abs. 4 ist sinngemäss anwendbar, um sicherzustellen, dass auf verspätete Einsprachen nur eingetreten wird, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Bezeichnung einer gültigen Zustelladresse verhindert war.

#### § 157

Neben redaktionellen Anpassungen an den Wortlaut der entsprechenden neuen Bestimmung im DBG wird in Abs. 1 festgehalten, dass die steuerpflichtige Person und der Schuldner der steuerbaren Leistung eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht bis 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres verlangen können. Abs. 1 Bst. a und b grenzen dieses Recht für die steuerpflichtige Person auf bestimmte Rügegründe ein. Grundsätzlich wird die Quellensteuer vom Schuldner der steuerbaren Leistung gemäss dem anwendbaren Quellensteuertarif in Abzug gebracht, ohne dass eine förmliche Veranlagungsverfügung über deren Höhe ergeht. Daher kann die quellensteuerpflichtige Person gemäss Abs. 1 von der zuständigen Veranlagungsbehörde eine Verfügung verlangen, wenn sie mit den quellensteuerrelevanten Angaben der vom Arbeitgeber ausgestellten Bescheinigung (Lohnausweis) über ihre Leistungen, den Quellensteuerabzug und den angewandten Tarif nicht einverstanden ist oder wenn sie vom Arbeitgeber gar keine Bescheinigung erhalten hat. Wird die Verfügung nicht innert Frist (31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres) verlangt, erfolgt ein Nichteintretensentscheid. Mit „Bestand“ wird geklärt, ob überhaupt eine Quellensteuerpflicht besteht. Beim „Umfang“ geht es im Wesentlichen um die Höhe des Quellensteuerabzugs sowie den angewandten Tarif. Wer mit der von der Veranlagungsbehörde erstellten Verfügung nicht einverstanden ist, kann gemäss § 159 i.V.m. § 151 ff. Einsprache erheben. In Abs. 2 wird wie bisher festgehalten, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung bis zum rechtskräftigen Entscheid über die Verfügung verpflichtet ist, den Quellensteuerabzug vorzunehmen.

#### § 158

Die Anpassungen sind redaktionell bedingt. Insbesondere wird auf den Plural bei Personenbezeichnungen („die Steuerpflichtigen“ oder „die Schuldner von steuerbaren Leistungen“) verzichtet.

#### § 194

Steuererlass  
Grundsatz

In einem Steuererlass kommt zum Ausdruck, dass das Gemeinwesen bei der Geltendmachung von Steuerforderungen aus humanitären, sozialpolitischen oder gar volkswirtschaftlichen Gründen (Unternehmen) auf bestimmte steuerpflichtige Personen Rücksicht nehmen will. Das kantonale Erlassrecht wurde bisher in einer einzigen materiell-rechtlichen Bestimmung mit fünf Absätzen geregelt (§ 194). In der Erlasspraxis hat sich immer wieder gezeigt, dass diese Regelungsdichte ungenügend ist. Mit dem neuen Steuererlassgesetz des Bundes wurden die Kantone neu für die Behandlung sämtlicher Erlassgesuche betreffend die direkte Bundessteuer zuständig. Daneben enthält das Steuererlassgesetz auch weitere grundlegende Erlassvorschriften, welche sich in konstanter Erlasspraxis im Bund und in den Kantonen herausgebildet haben oder bisher in der Steuererlassverordnung des Bundes enthalten waren. Die neuen Bundesvorschriften zum Steuererlass traten am 1. Januar 2016 in Kraft. Dies bildet für den Kanton Schwyz Anlass, seine Erlassvorschriften im Steuergesetz analog zu Art. 167–167g DBG zu revidieren bzw. zu ergänzen, um die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige und Behörden zu erhöhen. Dabei sind die bisherigen Rege-

lungen von § 194 Abs. 2–5 in die nach Sachthemen unterteilten neuen §§ 194a–194e auszugliedern.

§ 194 Abs. 1 bleibt inhaltlich weitestgehend unverändert. Er wird lediglich um den Zusatz „auf Gesuch hin“ ergänzt (in fine). Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass ein Steuererlass nicht von Amtes wegen erfolgen kann. Nach wie vor handelt es sich bei Abs. 1 um eine Kann-Vorschrift. Die in der Literatur viel diskutierte Frage, ob bei Erfüllung des Erlassstatbestandes ein Rechtsanspruch auf Steuererlass bestehe, stellt sich in der Erlasspraxis nicht. Schon längst stellt der Steuererlass kein im alleinigen Ermessen der Erlassbehörde stehender Gnadenakt mehr dar, welcher der Gefahr behördlicher Willkür ausgesetzt ist. Ein Steuererlass wird vielmehr immer dann gewährt, wenn sämtliche Erlassvoraussetzungen (inkl. Nichtvorliegen von Ablehnungsgründen etc.) erfüllt sind. So wurde auch ein vorerst in die Revisionsvorlage zur Steuererlassverordnung des Bundes aufgenommen expliziter Rechtsanspruch auf Steuererlass nach dem Vernehmlassungsverfahren wieder eliminiert.

Im neuen Abs. 2 wird erstmals ausdrücklich das Ziel des Steuererlasses festgehalten. Dieser soll zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen. Dies bedingt, dass der Steuererlass als Rechtswohltat dem Gesuchsteller selbst und nicht seinen Gläubigern zugutekommt. Das Erfordernis der dauerhaften Sanierung schliesst aus, dass ein Steuererlass derselben Person mehrmals hintereinander gewährt werden kann.

Im neuen Abs. 3 wird der in konstanter Erlasspraxis gehandhabte Grundsatz aufgenommen, wonach Bussen und Nachsteuern nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen werden. Dieser besonders strenge Massstab rechtfertigt sich vor dem Hintergrund, dass Bussen mit der Rechtswohltat des Steuererlasses grundsätzlich nur schwer zu vereinbaren sind und ihren Strafcharakter verlieren würden und Nachsteuern an die Stelle von Steuern treten, die bei ordnungsgemässer Deklaration in einem früheren Zeitraum oftmals bezahlbar gewesen wären.

#### *§ 194a (neu)*

##### Ablehnungsgründe

In dieser Bestimmung werden bestimmte Gründe aufgeführt, bei deren Vorliegen ein Erlassgesuch trotz bestehender wirtschaftlicher Notlage ganz oder teilweise abgewiesen werden kann. Die neue Regelung lehnt sich an Art. 167a DBG an und stützt sich weitestgehend auf die bisherige Erlasspraxis und teilweise auf vorbestehendes Bundesrecht ab. Die Ablehnungsgründe lassen sich auch unter dem Begriff „Erlassunwürdigkeit“ zusammenfassen. Liegen sie vor, erscheint es stossend und unbillig, dass der betreffende Gesuchsteller in den Genuss der Rechtswohltat eines Steuererlasses kommt. Die gesetzliche Aufzählung der Ablehnungsgründe ist nicht abschliessend. Es kommen somit weitere Ablehnungsgründe in Frage, sofern sie den ausdrücklich genannten rechtlich gleichwertig sind.

#### *§ 194b (neu)*

##### Erlassgesuch

Abs. 1 entspricht weitgehend dem bisherigen § 194 Abs. 2. Danach unterliegt das Erlassgesuch dem Erfordernis der Schriftform. Es ist zu begründen und mit den notwendigen Beweismitteln zu versehen. Neu wird in Nachvollzug der Erlasspraxis und von Art. 167c DBG ausdrücklich verlangt, dass im Gesuch die Härtebegründende Notlage darzulegen ist. Deren Nachweis ist mit den einzureichenden Beweismitteln zu führen.

Wie bisher gilt die kantonale Steuerverwaltung als Erlassbehörde (§ 125 Abs. 2), bei der das Erlassgesuch einzureichen ist. Sie holt die Stellungnahme der betroffenen Gemeinde ein und entscheidet über das Gesuch (Abs. 2).

Das Einreichen eines Steuererlassgesuches hemmt den Bezug der Steuerforderung nicht. Dieser Rechtsgrundsatz ist bereits im bisherigen § 194 Abs. 4 enthalten. In konstanter Bezugspraxis wird in der Regel mit Betreibungshandlungen zugewartet, sofern ein Erlassgesuch nicht offensichtlich unbegründet ist und der Gesuchsteller dessen Behandlung nicht verhindert oder verzögert. Im Weiteren wird neu explizit geregelt, dass auf Erlassgesuche nach Vorliegen eines Zahlungsbefehls nicht eingetreten wird (Abs. 3 Satz 1 e contrario). Im Ergebnis handelt es sich dabei um eine zeitliche Einschränkung der an sich an keine Frist gebundenen Gesuchseinreichung. Die in konstanter Praxis angewandte Rechtsfolge des Nichteintretens nach Vorliegen eines Zahlungsbefehls beruht nun auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist, einer Verzögerung des Bezugsverfahrens durch eine bewusst verspätete und damit missbräuchliche Einreichung eines Erlassgesuches entgegenzuwirken.

In Abs. 4 wird festgehalten, dass bei Quellensteuern nur die steuerpflichtige Person (Arbeitnehmer oder dessen Vertreter) ein Erlassgesuch einreichen kann. Dem Schuldner der steuerbaren Leistung (Arbeitgeber) steht dieses Recht nicht zu.

#### *§ 194c (neu)*

##### Verfahren

Abs. 1 legt die Verfahrensrechte und -pflichten der gesuchstellenden Person durch einen Verweis fest. Die analog anwendbaren Bestimmungen finden sich in §§ 128 ff. (Allgemeine Verfahrensgrundsätze) sowie §§ 141 ff. (Veranlagung im ordentlichen Verfahren). Die in Abs. 1 Satz 2 festgelegte Pflicht des Gesuchstellers zur umfassenden Auskunft über seine wirtschaftlichen Verhältnisse entspricht den allgemeinen Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Personen im Veranlagungsverfahren gemäss § 144 Abs. 1 und 2. Sie hat jedoch einen engeren Wirkungsbereich, da sie nur darauf abzielt, die wirtschaftlichen Verhältnisse (Einkommen, Vermögen und Schulden) im Hinblick auf die Beurteilung des Vorliegens einer erlassbegründenden, finanziellen Notlage festzustellen.

In Abs. 2 wird analog zu Art. 167d Abs. 2 DBG festgehalten, dass die Erlassbehörde beschliessen kann, auf ein Erlassgesuch nicht einzutreten, wenn der Gesuchsteller die notwendige und zumutbare Mitwirkung trotz Aufforderung und Mahnung verweigert. Die in der Erlasspraxis übliche Folge des Nichteintretens bei Verletzung der Mitwirkungspflicht erhält damit ebenfalls eine ausdrückliche Grundlage im Steuergesetz.

Nach Abs. 3 verfügt die Erlassbehörde analog zu Art. 167e DBG über sämtliche Untersuchungsmittel nach dem Steuergesetz. Die Erlassbehörde kann somit beispielsweise Auskünfte einverlangen, Geschäftsbücher einsehen oder sich Belege vorlegen lassen (vgl. §§ 141 Abs. 2 und 144 Abs. 2).

Wie bis anhin ist das Verfahren vor der Erlassbehörde kostenfrei, es sei denn, dass der Gesuchsteller ein offensichtlich unbegründetes Gesuch eingereicht hat (bisher § 194 Abs. 5). Als offensichtlich unbegründet gelten Gesuche, die den wirtschaftlichen Verhältnissen krass zuwiderlaufen oder als leichtfertig veranlasst, treuwidrig oder trölerisch zu qualifizieren sind.

§ 194d (neu)  
Rechtsmittel

Diese Bestimmung entspricht vollumfänglich dem bisherigen § 194 Abs. 3, wonach gegen Entschiede der Erlassbehörde Beschwerde beim Regierungsrat nach den Vorschriften des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 6. Juni 1974, VRP, SRSZ 234.110, erhoben werden kann.

§ 209 Abs. 1 Bst. a, Abs. 2 und 3

Die in Abs. 1 Bst. a geregelten Fristen für die Verfolgungsverjährung betragen neu drei Jahre (Verletzung von Verfahrenspflichten) bzw. sechs Jahre (versuchte Steuerhinterziehung).

Die im bisherigen Abs. 2 geregelte Verjährungsunterbrechung ist im Rahmen der StGB-Revision aufgehoben worden. An deren Stelle gilt die neu eingeführte Regelung, wonach der Eintritt der Verfolgungsverjährung durch den Erlass einer Strafverfügung ausgeschlossen wird.

Der geltende § 209 Abs. 3 verweist für die Vollstreckungsverjährung von im Steuerstrafverfahren auferlegten Bussen und Kosten auf die Bezugsverjährung der Steuerforderungen (§ 140). Letztere Bestimmung sieht in Abs. 2 sowohl den Stillstand wie die Unterbrechung der Verjährung vor (§ 140 Abs. 2 mit Verweis auf § 139 Abs. 2 und 3). Während der Stillstand der Verjährung seit der StGB-Revision weiterhin möglich ist, widerspricht die Regelung der Verjährungsunterbrechung (§ 139 Abs. 3) mit Bezug auf die Bussen und Kosten seit dem 1. Januar 2007 den bundesrechtlichen Vorschriften. Das ist insbesondere deshalb unbefriedigend, weil damit die in Hinterziehungsfällen häufig gleichzeitig ausgesprochenen Nachsteuern (Verjährungsunterbrechung möglich) und Hinterziehungsbussen (Verjährungsunterbrechung nicht möglich) nach unterschiedlichen Regeln verjähren. Obwohl vom revidierten StHG nicht vorgeschrieben, wird deshalb vorgeschlagen, die Vollstreckungsverjährung wieder zu vereinheitlichen und die StGB-Revision insoweit wieder rückgängig zu machen. In Bezug auf die Verjährungsfristen ergibt sich dann folgendes Bild (Bezug und Verjährung der Bussen und Kosten nach § 209 Abs. 3 StG):

<i>Verjährung bis 31.12.2006</i>		<i>Verjährung ab 01.01.2007</i>		<i>Verjährung ab 01.01.2017</i>	
Relative Frist	Absolute Frist	Ohne Stillstandsgründe	Mit Stillstandsgründen	Relative Frist	Absolute Frist
5 Jahre	10 Jahre	7.5 Jahre	10 Jahre	5 Jahre	10 Jahre

Die StGB-Revision soll rückgängig gemacht werden, indem § 209 Abs. 3 ergänzt und die für Bussen und Kosten anwendbaren Bestimmungen von § 139 Abs. 2 und 3 spezifisch aufgeführt werden. Gesetzestechisch entspricht diese Lösung dem revidierten Art. 185 Abs. 3 DGB. Im Gegensatz zur letzteren Bestimmung geht aus der vorgeschlagenen Ergänzung jedoch hervor, dass die in § 139 Abs. 2 und 3 geregelte Veranlagungsverjährung nicht unbeschadet auf die Vollstreckungsverjährung übertragen werden kann. So kann gegen rechtskräftig festgesetzte Bussen und Kosten definitionsgemäss kein Einsprache- oder Beschwerdeverfahren (§ 139 Abs. 2 Bst. a) hängig sein. Ebenso wenig kommt in diesem Stadium die Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung (§ 139 Abs. 3 Bst. d) in Frage. Bei der Vollstreckungsverjährung anwendbar bleiben deshalb die in § 139 Abs. 2 Bst. b und c und in § 139 Abs. 3 Bst. a-c angeführten Stillstands- bzw. Unterbrechungsgründe.

### *§ 226 Abs. 1*

Der geltende Wortlaut des Steuerbetrugstatbestandes von § 226 Abs. 1 entspricht bereits dem revidierten StGB. In einem zusätzlichen Satz ist einzig auf die (gemäss Art. 42 Abs. 4 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 StGB bereits bestehende) Möglichkeit hinzuweisen, dass eine bedingte Strafe mit Busse bis zu Fr. 10 000.-- verbunden werden kann. Damit wird insbesondere auch die Einheit mit den Steuervergehen der direkten Bundessteuer (Art. 186 Abs. 1 und 187 Abs. 1 DBG) wieder hergestellt.

### *§ 227 Abs. 1*

Das zu § 226 Abs. 1 Satz 2 Ausgeführte gilt analog auch für die Veruntreuung von Quellensteuern.

### *§ 228*

In Abs. 1 wird die bereits geltende Verfolgungsverjährung für Steuervergehen von fünfzehn Jahren nachgeführt. Sie beginnt wie bisher mit der letzten strafbaren Tätigkeit zu laufen. Die im bisherigen Abs. 2 geregelte Verjährungsunterbrechung ist aufgehoben. An deren Stelle gilt die neu eingeführte Regelung, wonach der Eintritt der Verfolgungsverjährung durch den Erlass eines erstinstanzlichen Entscheides ausgeschlossen wird.

### *§ 250c Abs. 2 und 4*

Die Streichung des Wortes „übrigen“ vor „Änderungen bei der Quellensteuer“ (Abs. 2) ist redaktionell bedingt. Die Änderung von Abs. 4 ist ebenfalls redaktioneller Natur. Aufgrund der in der Steuergesetzrevision vom 21. Mai 2014 vorgenommenen Aufhebung von § 34 Bst. b (keine Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten) entfällt die Erwähnung dieser Bestimmung.

### *§ 250e (neu)*

Teilrevision 2019 betreffend Nachführung von Bundesrecht

Abs. 1 sieht vor, dass die in der vorliegenden Teilrevision geänderten Bestimmungen des Steuergesetzes erstmals auf die im Kalenderjahr 2020 zu Ende gehende Steuerperiode Anwendung finden. Für die Änderungen bei der Quellensteuer gilt das Übergangsrecht gemäss § 245 analog mit Stichtag 31. Dezember 2020 (Abs. 2; sofern Inkrafttreten der entsprechenden StHG-Bestimmungen am 1. Januar 2021).

Abs. 3 enthält eine Übergangsbestimmung zu den steuergesetzlichen Anpassungen an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB. Die vorliegend umgesetzten Revisionen des StGB sind, gestützt auf eine spezielle bundesrechtliche Übergangsregelung (Art. 333 StGB), bereits seit dem 1. Oktober 2002 bzw. seit dem 1. Januar 2007 in Kraft. Für die vorliegende Umsetzung der revidierten StGB-Bestimmungen ins kantonale Steuergesetz bedarf es folglich nur insofern einer Übergangsregelung, als die StGB-Revision ihrerseits wiederum rückgängig gemacht bzw. abgeändert wird. Von den vorstehend aufgeführten, zu revidierenden Gesetzesbestimmungen betrifft dies zum einen die verkürzten Verjährungsfristen bei den Steuerübertretungen (vgl. Kommentierung zu § 209 Abs. 1) und zum andern die Wiedereinführung der Unterbrechungsmöglichkeit bei der Vollstreckungsverjährung mittels ausdrücklicher Erwähnung in § 209 Abs. 3. Im Strafrecht gilt für neues Recht grundsätzlich ein Rückwirkungsverbot, d.h. eine Straftat darf nicht nach Gesetzen beurteilt werden, die zur Zeit der Tatbegehung noch gar nicht in Kraft waren. Ausnahmsweise findet jedoch das neue Recht Anwendung, wenn es für den Täter das mildere ist (Grundsatz der sog. *lex mitior*). Diesem Grundsatz wird in § 250e Abs. 3 für das revidierte Verjährungsrecht Gel-

tung verschafft. Die vorgeschlagene Bestimmung trägt dem Umstand Rechnung, dass bei der Verfolgungsverjährung für den Beginn des Fristenlaufs unterschiedliche Anknüpfungspunkte herangezogen werden. Bei der Verfahrenspflichtverletzung und der versuchten Steuerhinterziehung ist es der rechtskräftige Abschluss der entsprechenden Verfahren, bei der vollendeten Steuerhinterziehung ist es der Ablauf der „Steuerperiode“, beim Inventardelikt der Ablauf des „Kalenderjahres“. Ausserdem differenziert § 250e Abs. 3 zwischen der Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährung („... die vor diesem Datum rechtskräftig beurteilt worden sind“). Die Bestimmung ist damit präziser als die entsprechenden Art. 78f StHG und Art. 205f DBG, die für die Verfolgungsverjährung bei den Straftaten ansetzen, die „in Steuerperioden“ vor Inkrafttreten des umzusetzenden Bundesgesetzes „begangen“ wurden. Zudem wird in diesen Bundesbestimmungen die geänderte Vollstreckungsverjährung ganz ausser Acht gelassen. Für Steuerübertretungen, deren Verjährungsfristen für die Strafverfolgung vor dem 1. Januar 2017 zu laufen begonnen haben oder die vor diesem Datum rechtskräftig beurteilt worden sind, gilt das neue Verjährungsrecht, sofern dieses milder ist als das bisherige Recht.

II.

Die Änderungen sollen am 1. Januar 2020 in Kraft treten, mit Ausnahme der Bestimmungen zum Steuerstrafrecht und zur Quellensteuer, deren Inkrafttreten sich nach Bundesrecht richtet. Die Bestimmungen zum Steuerstrafrecht gelten von Bundesrechts wegen direkt ab 1. Januar 2017 und für die Quellensteuervorschriften ist der 1. Januar 2021 als Zeitpunkt des Inkrafttretens vorgesehen.

## **6. Finanzielle und personelle Auswirkungen**

Bei der vorliegenden Gesetzesrevision handelt es sich fast ausschliesslich um einen technischen Nachvollzug von Bundesrecht. Ausser in den nachfolgenden Bereichen sind mit ihr grundsätzlich keine finanziellen oder personellen Auswirkungen verbunden.

Der zusätzliche Abzug von Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau bei den Liegenschaften des Privatvermögens und deren Vortragbarkeit (inkl. Investitionen) auf zwei nachfolgenden Steuerperioden sind mit Steuermindereinnahmen verbunden, die jedoch wegen der unbekannt Anzahl Steuerpflichtiger, welche diesen neuen Abzug geltend machen werden, nicht quantifiziert werden können. Sie dürften sich in engen Grenzen halten.

Die Steuerbefreiung juristischer Personen mit ideellen Zwecken bis zur Freigrenze von Fr. 20 000.-- führt zu Steuermindereinnahmen. Diese können jedoch nicht ermittelt werden, da die Anzahl der juristischen Personen mit einer solchen Zwecksetzung nicht bekannt ist. Es ist jedoch davon auszugehen, dass nur sehr wenige juristische Personen für den neuen Steuerbefreiungstatbestand qualifizieren werden, da die meisten juristischen Personen mit ideeller Zwecksetzung ohnehin als Vereine oder Stiftungen unter die bisherige Freigrenze von Fr. 20 000.-- nach § 72 Abs. 2 StG fallen. Aktiengesellschaften oder GmbHs mit ideeller Zwecksetzung werden auch in Zukunft nur Ausnahmen sein, da deren Rechtsformen grundsätzlich für gewinnstrebige Zwecke gewählt werden. Daher hätte auch die Veränderung der Höhe der Freigrenze keine massgebenden finanziellen Auswirkungen.

Im Bereich der Quellensteuer sind personelle Auswirkungen auf kantonaler Ebene zu erwarten. Wegen der Möglichkeit, dass neu auch Ansässige mit einem Bruttoeinkommen unterhalb der massgebenden Schwelle (bisher Fr. 120 000.--) und Quasi-Ansässige eine NOV beantragen können, wird mit einer Zunahme von bis zu 5000 ordentlichen Veranlagungen pro Jahr gerechnet,

welche von der Steuerverwaltung zusätzlich zu bearbeiten sind. Bisher belief sich die jährliche Anzahl an NOV auf rund 1300 Fälle. Diese Fallzunahme entspricht einem personellen Mehrbedarf von 250 Full Time Equivalent (FTE; Vollzeitstellen). Betroffen von dieser Zunahme ist nebst dem Bereich Veranlagung auch der Bereich Quellensteuer. Dort ist mit einem Mehraufwand aufgrund der Administrierung der NOV-Anträge, der zusätzlichen Abklärungen bei Quasi-Ansässigen, der Bewirtschaftung der Sicherungssteuern und der Weiterleitung von Quellensteuern interkantonalen Zu- und Wegzuger (als Folge der Fallzunahme) zu rechnen. Andererseits ergibt sich eine geringe Aufwandentlastung, weil künftig keine Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage mehr möglich sind und die Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer direkt mit dem Wohnsitz- oder Wochenaufenthaltskanton abrechnen. Die finanziellen Auswirkungen der Änderung der kantonalen Quellensteuerbestimmungen lassen sich nur schätzen. Unter der Annahme, dass rund zwei Drittel der neu dazu berechtigten quellensteuerpflichtigen Personen eine NOV in Anspruch nehmen werden, wird sich der Quellensteuerertrag aus den NOV-berechtigten Abrechnungsarten für die anspruchsberechtigten kantonalen Gemeinwesen um rund 15 Mio. Franken (Basis 2015 und 2016) vermindern, der Steuerertrag aus dem ordentlichen Verfahren jedoch nicht in ähnlichem Umfang erhöhen. Eine geringfügige Ertragsminderung wird sich im ordentlichen Verfahren aufgrund der neuen Antragsmöglichkeit auf eine NOV ergeben, da die berechtigten Personen einen Antrag in der Regel nur stellen werden, wenn sich die NOV gegenüber der Quellenbesteuerung für sie als finanziell vorteilhafter erweist. Dies ist dann der Fall, wenn die in Berücksichtigung des gewogenen Mittels aller Steuerfüsse im Kanton berechneten Quellensteuertarife höher sind als die im ordentlichen Verfahren, unter Berücksichtigung des Gesamtsteuerfusses des jeweiligen Wohnorts berechneten Steuern. Infolge der Aufhebung der Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge sowie der Begrenzung der Bezugsprovision auf 1–2% des Quellensteuerbetrags bzw. auf 1% des Quellensteuerbetrags mit einem Maximalbetrag von Fr. 50.-- bei Kapitalleistungen dürften allfällige Mindereinnahmen insgesamt wieder kompensiert werden.

## **7. Behandlung im Kantonsrat**

Gemäss § 34 Abs. 2 und § 35 der Kantonsverfassung vom 24. November 2010, KV, SRSZ 100.100, unterstehen:

- a) Erlass, Änderung und Aufhebung von Gesetzen;
- b) internationale und interkantonale Vereinbarungen mit Gesetzesrang;
- c) Ausgabenbeschlüsse über neue einmalige Ausgaben von mehr als 5 Mio. Franken und Ausgabenbeschlüsse über neue jährlich wiederkehrende Ausgaben von mehr als Fr. 500 000.-- dem obligatorischen oder fakultativen Referendum.

Der vorliegende Beschluss hat die Änderung eines Gesetzes zum Gegenstand und unterliegt somit bei Zustimmung von weniger als Dreiviertel der an der Abstimmung teilnehmenden Mitglieder des Kantonsrates dem obligatorischen oder bei Zustimmung von Dreiviertel und mehr der an der Abstimmung teilnehmenden Mitglieder des Kantonsrates dem fakultativen Referendum.

## **8. Behandlung von parlamentarischen Vorstössen**

Aktuell sind keine parlamentarischen Vorstösse hängig, welche mit den vorzunehmenden Gesetzesänderungen in einem sachlichen Zusammenhang stehen und in das Gesetzgebungsverfahren einzubeziehen sind.

## 9. Zeitplan

Die Steuergesetzrevision soll auf den 1. Januar 2020 in Kraft treten, mit Ausnahme der neuen Bestimmungen zur Quellensteuer und zum Steuerstrafrecht, deren Inkrafttreten sich nach Bundesrecht richtet. Der Zeitplan für das Gesetzgebungsverfahren sieht in seinen wesentlichen Punkten wie folgt aus:

- |  |                             |
|--|-----------------------------|
| – RRB Ermächtigung                         | 10. April 2018              |
| – Vernehmlassungsverfahren                 | 12. April bis 10. Juli 2018 |
| – Bericht und Vorlage an den KR            | 27./28. November 2018       |
| – Kommissionsberatung                      | Januar bis Februar 2019     |
| – Stellungnahme RR zum Kommissionsergebnis | 12. März 2019               |
| – Beratung KR                              | 17. April oder 22. Mai 2019 |
| – Allfällige Volksabstimmung               | 2. Jahreshälfte 2019        |
| – Inkrafttreten                            | 1. Januar 2020              |

Der obige Zeitplan für die Anpassung des StG an (übriges) Bundesrecht entspricht nach aktuellem Stand demjenigen der Steuergesetzrevision zur Umsetzung der SV17. Es handelt sich jedoch um zwei verschiedene Vorlagen mit unterschiedlichen Themen.