

An den Landrat

Glarus, 9. September 2014

Änderung des Steuergesetzes

Herr Präsident
Sehr geehrte Damen und Herren

1. Die Vorlage im Überblick

Der Landsgemeinde wird eine Änderung des Steuergesetzes unterbreitet, mit welcher primär Bundesvorgaben (Abzug von Aus- und Weiterbildungskosten, Besteuerung nach dem Aufwand, Besteuerung von Lotteriegewinnen, Steuererlass) umgesetzt werden. Zur Gewährleistung von Transparenz und Rechtssicherheit sowie aus veranlagungstechnischen Gründen soll die Bundeslösung formell und materiell soweit wie möglich ins kantonale Recht übernommen werden.

Bis anhin konnten nur die Weiterbildungs- und Umschulungskosten vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Neu sieht das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der *berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten* auch einen Abzug für Ausbildungskosten ab der Sekundarstufe II vor. Analog der direkten Bundessteuer soll der Höchstbetrag pro Steuerperiode auf 12'000 Franken angesetzt werden.

Im Falle der *Besteuerung nach dem Aufwand* – sogenannte Pauschalbesteuerung – soll der massgebliche Lebensaufwand auf ein steuerbares Einkommen von minimal 400'000 Franken angesetzt werden; das minimale steuerbare Vermögen soll 8 Millionen Franken betragen. Damit werden gleiche Verhältnisse wie bei der direkten Bundessteuer geschaffen.

Ebenfalls eine Angleichung an die Verhältnisse beim Bund soll bei den *Lotteriegewinnen* vorgenommen werden. Einzelgewinne bis 1000 Franken sollen steuerfrei sein, und bei den Einsatzkosten sollen 5 Prozent, höchstens aber 5000 Franken, steuerlich in Abzug gebracht werden können.

Aufgrund der Bundesvorgaben zum *Steuererlassgesetz* ist das kantonale Steuergesetz bezogen auf das im Obligationenrecht revidierte Rechnungslegungsrecht anzupassen.

Im geltenden kantonalen Recht sind die Bedingungen für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen juristischer Personen doppelt und widersprüchlich geregelt. Dieses gesetzgeberische Versehen aus dem Jahr 2009 ist zu korrigieren.

2. Ausgangslage

Die Gesetzgebung und Rechtsprechung des Bundes erfordern regelmässig gewisse Änderungen des Steuergesetzes des Kantons Glarus vom 7. Mai 2000 (VI C/1/1, StG). Inzwischen ist aufgrund zahlreicher 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 (SR 642.14, StHG) enthaltenen Änderungen ins kantonale Steuergesetz zu überführen. Das als Rahmengesetz konzipierte StHG belässt dabei dem kantonalen Gesetzgeber 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). Aufgrund 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 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11, DBG) soll deren gemeinsame Anwendung im Sinne einer vertikalen Harmonisierung erleichtert werden.

3. Entwicklungen auf Bundesebene

3.1. Aus- und Weiterbildungskosten

Am 27. September 2013 hat die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten verabschiedet (BBI 2013, S. 7385–7388; im Folgenden: Bundesgesetz vom 27. September 2013). Damit wird im DBG sowie im StHG die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten neu geregelt. Bis anhin waren die Ausbildungskosten steuerlich nicht abziehbar (Art. 34 Bst. b DBG; so auch Art. 32 Abs. 1 Ziff. 2 StG). Demgegenüber konnten die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten abgezogen werden (Art. 26 Abs. 1 Bst. d DBG, Art. 9 Abs. 1 Satz 2 StHG und Art. 26 Abs. 1 Ziff. 3 StG).

Die steuerliche Unterscheidung zwischen den nicht abzehbaren Ausbildungskosten und den abzehbaren Weiterbildungskosten führte regelmässig zu schwierigen Abgrenzungsfragen. Mit dem Bundesgesetz vom 27. September 2013 wurde daher diese Unterscheidung aufgegeben. Stattdessen wurde ein neuer Abzug für die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, eingeführt. Die Neuregelung sieht vor, dass nebst den bereits heute abzugsfähigen Kosten für die mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildung, die notwendigen Umschulungen und den Wiedereinstieg ins Berufsleben neu auch Kosten für eine freiwillige berufliche Umschulung und für einen Berufsaufstieg abzugsfähig sein sollen. Dies gilt unabhängig vom gegenwärtig ausgeübten Beruf. Die Kosten der Erstausbildung bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II (Beruflehre, allgemein- und berufsbildende Mittelschulen, Maturitätsschulen) sollen weiterhin nicht abzugsfähig bleiben. Weiter ist im Bundesgesetz vom 27. September 2013 eine mit der direkten Bundessteuer (Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG) übereinstimmende Norm im Steuerharmonisierungsgesetz festgeschrieben (Art. 9 Abs. 2 Bst. o StHG). Diese sieht unter anderem vor, dass der Höchstbetrag, bis zu dem die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, abgezogen werden können, durch das kantonale Recht zu bestimmen ist. Zudem wird in beiden Bundesgesetzen postuliert, dass die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, unabhängig von deren Höhe kein steuerbares Lohn Einkommen darstellen (Art. 17 Abs. 1^{bis} DBG und Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG). Andererseits gehören die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung – einschliesslich der Umschulungskosten – des eigenen Personals zu den geschäftsmässig begründeten und damit steuerlich absetzbaren Aufwendungen des Arbeitgebers (Art. 27 Abs. 2 Bst. e und Art. 59 Abs. 1 Bst. e

DBG sowie Art. 10 Abs. 1 Bst. f und Art. 25 Abs. 1 Bst. e StHG). Dies gilt wiederum unabhängig von der Höhe dieser Kosten.

Die Referendumsfrist gegen das Bundesgesetz vom 27. September 2013 ist am 16. Januar 2014 unbenutzt abgelaufen. Der Bundesrat hat das Inkrafttreten auf den 1. Januar 2016 angesetzt. Bis dahin muss auch das kantonale Recht angepasst werden.

Der Bundesrat schlug bei der direkten Bundessteuer ursprünglich einen Höchstbetrag von 6000 Franken pro Steuerperiode vor, bis zu dem die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, abgezogen werden können. Die Bundesversammlung erhöhte diesen Betrag auf 12'000 Franken, um so die berufliche Aus- und Weiterbildung steuerlich noch mehr zu fördern. Wie erwähnt kann der Höchstbetrag für den Aus- und Weiterbildungsabzug für Kantons- und Gemeindesteuerzwecke durch das kantonale Recht bestimmt werden (Art. 9 Abs. 2 Bst. o StHG). Unterschiedliche Höchstbeträge bei inhaltlich genau gleichen Abzügen für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern erschweren jedoch das parallel laufende Deklarations- und Veranlagungsverfahren. Auch wäre es für die Steuerpflichtigen nur schwer nachvollziehbar, wenn für die gleichen Kosten bei der direkten Bundessteuer und den Kantons- und Gemeindesteuern unterschiedliche Höchstbeträge bestünden. In Übereinstimmung mit den meisten Bodensee- und Zentralschweizer-Kantonen soll der Höchstbetrag für die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Glarus ebenfalls auf 12'000 Franken angesetzt werden.

Bereits jetzt sieht das kantonale Recht einen Sozialabzug von 7000 Franken für jedes unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende oder volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, sich hierfür ständig am Ausbildungsort ausserhalb des Kantons aufhalten muss und dessen Unterhalt der Steuerpflichtige zur Hauptsache bestreitet, vor (Art. 33 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. b StG). Dieser kantonale Sozialabzug, welcher den Erziehungsberechtigten zusteht, sofern die ausgewiesenen Ausbildungskosten pro Kind und Steuerperiode mindestens die Höhe des Abzuges ausmachen, wird durch die bundesgesetzlichen Vorgaben nicht tangiert und bleibt somit bestehen.

3.2. Besteuerung nach dem Aufwand

Die Besteuerung nach dem Aufwand – die sogenannte Pauschalbesteuerung – ist eine besondere Art der Einkommens- und Vermögensbemessung. Bei der Berechnung des Steuerbetrags gelangen jedoch die ordentlichen Tarife zur Anwendung. Pauschalbesteuerte Personen dürfen in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen. Die Besteuerungsform steht Personen zu, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz nehmen. Das Recht auf Besteuerung nach dem Aufwand erlischt, wenn eine Person das schweizerische Bürgerrecht erwirbt oder in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit nachgeht. Schweizerinnen und Schweizern steht das Recht nur im Jahr ihres Zuzugs zu. Als massgeblicher Aufwand für die Besteuerung gilt der Gesamtbetrag der jährlichen Lebenshaltungskosten. Berücksichtigt werden die Kosten, welche die Steuerpflichtigen im In- und Ausland für sich und für die von ihnen unterhaltenen, in der Schweiz lebenden Personen aufbringen. Der Aufwand muss beim Bund und in den meisten Kantonen heute mindestens dem Fünffachen der Wohnkosten entsprechen. Ergänzend sieht das Gesetz eine sogenannte Kontrollrechnung vor. Danach darf die Steuer nicht niedriger sein als die nach dem ordentlichen Tarif berechnete Steuer auf bestimmten Bruttoelementen des Einkommens und des Vermögens in der Schweiz. Zu diesen Einkünften gehören insbesondere alle Einkünfte aus schweizerischen Quellen und solche, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens eine Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht (Art. 13 StG).

Seit 2009 haben mehrere Initiativen die Abschaffung der Pauschalbesteuerung auf nationaler und kantonaler Ebene verlangt. Abgeschafft haben sie die Kantone Zürich, Schaffhausen, Appenzell Ausserrhoden, Basel-Stadt und Basel-Landschaft. Die Kantone Thurgau, St. Gal-

len, Luzern, Bern und Nidwalden haben entsprechende Initiativen abgelehnt und sich für die Beibehaltung der Pauschalbesteuerung entschieden. Gleichzeitig verschärften sie jedoch die Regeln. Im Oktober 2012 wurde die Volksinitiative „Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung)“ eingereicht. Sie sieht ein Verbot der Besteuerung nach dem Aufwand in der Bundesverfassung vor. Der Bund wäre bei Annahme der Initiative verpflichtet, innert drei Jahren die Ausführungsgesetzgebung zu erlassen. Der Bundesrat empfahl den eidgenössischen Räten, die Initiative abzulehnen. In der Winter-session 2013 beschloss der Ständerat, der die Vorlage als Erstrat beriet, entsprechend dem bundesrätlichen Antrag Volk und Ständen die Ablehnung der Initiative zu empfehlen. Der Nationalrat hat in der Sondersession vom Mai 2014 gleich entschieden. Damit wird die Volksinitiative Volk und Ständen mit der Empfehlung, diese abzulehnen, unterbreitet. Die Abstimmung findet am 30. November 2014 statt.

Die Grünen des Kantons Glarus reichten anfangs 2010 den Memorialsantrag „Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländerinnen und Ausländer“ ein. Dieser wurde von der Landsgemeinde 2011 abgelehnt. Dies wohl auch aufgrund der auf Bundesebene angekündigten Bestrebungen, die Bemessungsgrundlagen bei der Pauschalbesteuerung künftig zu erhöhen und somit mehr Steuereinnahmen zu generieren. Während es Ende 2012 schweizweit 5634 Pauschalbesteuerte gab, werden im Kanton Glarus momentan nur vier ausländische Personen nach dem Aufwand besteuert.

Der Bundesrat lehnt die Abschaffung der Pauschalbesteuerung aus volkswirtschaftlichen Gründen ab; er möchte jedoch die Akzeptanz dieser Besteuerungsform verbessern. Gemäss Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 28. September 2012 werden die Bemessungsgrundlagen für Pauschalbesteuerte wie folgt verschärft (Art. 14 DBG und Art. 6 StHG):

- Der weltweite Aufwand soll bei Steuerpflichtigen mit eigenem Haushalt mindestens dem Siebenfachen (bisher: Fünffachen) der Wohnkosten entsprechen; bei den übrigen Steuerpflichtigen dem Dreifachen (bisher: Doppelten) des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts.
- Neu soll bei der direkten Bundessteuer zusätzlich eine Mindestbemessungsgrundlage von 400'000 Franken gelten. Die Kantone müssen ebenfalls einen Mindestbetrag zur Festsetzung des steuerbaren Einkommens festlegen, den sie frei wählen können. Zudem haben die Kantone zu bestimmen, wie die Besteuerung nach dem Aufwand die Vermögenssteuer abgilt.

Ausserdem gilt neu:

- Bei Ehegatten, die nach dem Aufwand besteuert werden wollen, müssen beide Partner sämtliche Voraussetzungen zur Pauschalbesteuerung erfüllen.
- Für Schweizerinnen und Schweizer ist es künftig nicht mehr möglich, im Jahr ihres Zuzugs nach dem Aufwand besteuert zu werden. Damit kommen für die Pauschalbesteuerung nur noch ausländische Staatsangehörige in Frage.
- Für Personen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen nach dem Aufwand besteuert wurden, gilt während fünf Jahren weiterhin das bisherige Recht.

Somit ergeben sich im Vergleich zu geltendem Recht drei inhaltliche Änderungen: Die Beschränkung des Geltungsbereichs auf ausländische Staatsangehörige, die neue Regelung für Ehegatten sowie die Anpassungen bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage.

Die verschärften Regeln zur Pauschalbesteuerung im Steuerharmonisierungsgesetz sind bereits am 1. Januar 2014 in Kraft getreten (Art. 6 StHG). Die Kantone haben ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren ebenfalls anzupassen (Art. 72q Abs. 1 StHG). Die entsprechenden Änderungen bei der direkten Bundessteuer (Art. 14 DBG) treten am 1. Januar 2016 in Kraft. Für natürliche Personen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen nach dem Aufwand besteuert wurden, gilt als Übergangsbestimmung während fünf Jahren weiterhin das bisherige Recht (Art. 205d DBG und Art. 78e StHG).

Für den Kanton Glarus sind die neuen harmonisierungsrechtlichen Vorgaben ebenfalls per 1. Januar 2016 umzusetzen. Die Bemessungsgrundlage gemäss StHG lässt den Kantonen nur in Bezug auf den Mindestbetrag des Aufwandes und die Berücksichtigung der Vermögenssteuer einen Gestaltungsspielraum. Es erscheint sachgerecht und vernünftig, dass der massgebliche Lebensaufwand im Kanton gleich angesetzt wird wie bei der direkten Bundessteuer, nämlich bei einem steuerbaren Einkommen von mindestens 400'000 Franken (Art. 13 Abs. 3 Ziff. 1 StG). Für die Steuer auf das Vermögen soll als Minimum das Zwanzigfache des massgeblichen Aufwandes festgelegt werden. Dahinter steht die Überlegung, dass für die Berechnung des Vermögens das Einkommen mit einem Satz von 5 Prozent zu kapitalisieren ist. Das bedeutet, dass das steuerbare Vermögen wenigstens 8 Millionen Franken betragen muss (Art. 13 Abs. 5 StG). Diese Mindestbeträge sind auch in den Gesetzen von anderen Kantonen, z. B. Appenzell Innerrhoden und Nidwalden, enthalten.

In einer Übergangsbestimmung zur Revision wird für bisher pauschal besteuerte Personen der Besitzstand für weitere fünf Jahre garantiert (Art. 78e StHG). Diese Bestimmung ist zwingend ins kantonale Recht zu übernehmen (Art. 260a StG). Bei Inkrafttreten der Änderungen per 1. Januar 2016 werden die zu diesem Zeitpunkt im Kanton Glarus pauschal besteuerten Personen somit noch bis Ende 2020 aufgrund der bisherigen Steuerfaktoren veranlagt. Um die Rechtssicherheit zu gewährleisten, würde diese fünfjährige Übergangsfrist auch bei einer allfälligen Abschaffung der Pauschalbesteuerung auf kantonaler Ebene und wohl auch bei Annahme der Volksinitiative „Abschaffung der Pauschalbesteuerung“ gelten.

Rein quantitativ betrachtet ist die Pauschalbesteuerung im Kanton Glarus, verglichen mit anderen Kantonen, von untergeordneter Bedeutung. Dennoch ist der volkswirtschaftliche Nutzen gross. Die vier pauschal besteuerten ausländischen Personen entrichten zusammen etwa 250'000 Franken an Steuern, wovon rund 180'000 Franken auf Kanton und Gemeinden entfallen. Die Pauschalbesteuerten leisten damit einen überproportionalen Beitrag an die Infrastruktur, obwohl sie die Dienstleistungen des Kantons und der Gemeinden nur in geringem Mass beanspruchen. Trotz der geänderten Vorschriften ist nicht zu befürchten, dass Pauschalbesteuerte in einen anderen Kanton wegziehen, da aufgrund des zwingenden Bundesrechts anderswo kaum vorteilhaftere Konditionen angeboten werden.

3.3. Lotteriegewinne

Laut Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen vom 15. Juni 2012 (BBl 2012, S. 5927–5929) werden Gewinne aus einer Lotterie oder lotterieähnlichen Veranstaltungen bis zu einem bestimmten Betrag von der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer befreit. Die Einsatzkosten werden zu einem bestimmten Prozentsatz von den einzelnen Gewinnen abgezogen. Bei der direkten Bundessteuer und der Verrechnungssteuer sind die einzelnen Gewinne bis zu einem Betrag von 1000 Franken von der Besteuerung ausgenommen. Als Einsatzkosten können bei der direkten Bundessteuer 5 Prozent der einzelnen Gewinne, höchstens aber 5000 Franken, abgezogen werden (Art. 23 Bst. e, Art. 24 Bst. j und Art. 33 Abs. 4 DBG).

Nach StHG sind die Kantone verpflichtet, eine Steuerfreigrenze sowie einen Prozentbetrag als abziehbare Einsatzkosten festzulegen, deren Höhe sie selber bestimmen können (Art. 7 Abs. 4 Bst. m StHG); ausserdem können sie wie bei der direkten Bundessteuer einen Höchstbetrag für den Abzug der Einsatzkosten vorsehen (Art. 9 Abs. 2 Bst. n StHG). Die Änderungen in DBG und StHG traten am 1. Januar 2014 in Kraft. Die Kantone haben zwei Jahre Zeit, ihre Gesetzgebung dem Harmonisierungsrecht anzupassen (Art. 72p Abs. 1 StHG). Mit der vorliegenden Revision wird die Umsetzungsfrist eingehalten.

Aus Gründen der Transparenz, der Rechtsverständlichkeit sowie aus praktischen Überlegungen macht es Sinn, im kantonalen Recht die gleichen Bemessungsregeln anzuwenden wie im Recht der direkten Bundessteuer. Ab 1. Januar 2016 sollen auch im Kanton Glarus einzelne Gewinne bis 1000 Franken steuerfrei sein (Art. 23 Abs. 1 Ziff. 5 und Art. 24 Abs. 1

Ziff. 12 StG). Als Einsatzkosten sollen 5 Prozent der einzelnen Gewinne, höchstens aber 5000 Franken, abgezogen werden können (Art. 31 Abs. 3 StG).

3.4. Steuererlass

National- und Ständerat haben das Bundesgesetz über eine Neuregelung des Steuererlasses am 20. Juni 2014 angenommen (BBI 2014, S. 5169–5175, Steuererlassgesetz). Die Referendumsfrist läuft am 9. Oktober 2014 ab. Bleibt diese Frist unbenutzt, wovon ausgegangen wird, muss der Bundesrat über das Inkrafttreten der Gesetzesänderungen Beschluss fassen. Der Bundesrat signalisierte bereits, dass die Änderungen per 1. Januar 2016 in Kraft treten werden.

Die Vorlage ist Teil der Bestrebungen des Eidgenössischen Finanzdepartements, das Steuersystem zu vereinfachen. Nach geltendem Recht werden Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer einerseits durch die Kantone und andererseits durch die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (EEK) beurteilt. Die EEK entscheidet über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mindestens 25'000 Franken pro Jahr. Die Instanzenzüge sind ebenfalls zweigeteilt. Mit dem Steuererlassgesetz erhalten die Kantone neu die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen. Damit kann die EEK aufgehoben werden. Die steuerpflichtige Person kann gegen den Entscheid über den Erlass der direkten Bundessteuer die gleichen Rechtsmittel ergreifen wie gegen den Entscheid über den Erlass der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern.

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung wird auch zum Anlass genommen, gewisse Bestimmungen des DBG und des StHG formell an das im Obligationenrecht revidierte Rechnungslegungsrecht anzupassen. Die Vorlage hat weder auf den Bund noch auf die Kantone und Gemeinden nennenswerte finanzielle oder personelle Auswirkungen. Aufgrund der Bundesvorgaben zum Steuererlassgesetz ist das kantonale Steuergesetz lediglich in Artikel 149 bezogen auf das im Obligationenrecht revidierte Rechnungslegungsrecht anzupassen.

Wie beim Bund geplant, sollen die Änderungen im kantonalen Recht (Art. 149 Abs. 2 und 3 StG) ebenfalls per 1. Januar 2016 übernommen werden. Sollte bis am 9. Oktober 2014 wider Erwarten ein Referendum gegen das Steuererlassgesetz eingereicht werden, müsste anlässlich der Debatte im Landrat (allenfalls auch erst in der 2. Lesung) nochmals darauf zurückgekommen werden.

4. Detailkommentar

4.1. Vom Arbeitgeber getragene Aus- und Weiterbildungskosten (Art. 17 Abs. 1^a, Art. 27 Abs. 2 Ziff. 6, Art. 64 Abs. 1 Ziff. 6)

Als Grundsatz sind bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte (Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile) steuerbar. Neu wird gesetzlich festgeschrieben, dass die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung einschliesslich Umschulungskosten unabhängig von deren Höhe keinen anderen geldwerten Vorteil im obigen Sinn und somit kein steuerbares Lohneinkommen der Mitarbeitenden darstellen (Art. 17 Abs. 1^a).

Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden. Dazu gehören neu auch die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals unabhängig von deren Höhe (Art. 27 Abs. 2 Ziff. 6). Analog gehören

diese Kosten neu auch bei den juristischen Personen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (Art. 64 Abs. 1 Ziff. 6).

Sofern die Kosten vom Arbeitgeber getragen werden, stellen diese kein steuerbares Lohn Einkommen bei den Mitarbeitenden dar. Diese können selbstredend auch keinen Abzug für berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten geltend machen. Dies käme ansonsten einem „Doppelabzug“ gleich.

4.2. Abzug von Aus- und Weiterbildungskosten (Art. 26 Abs. 1 Ziff. 3, Art. 31 Abs. 1 Ziff. 12, Art. 32 Abs. 1 Ziff. 2)

Bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit können alle berufsnotwendigen Kosten abgezogen werden. Neu fallen auch die Ausbildungskosten darunter (unter Vorbehalt von Art. 31 Abs. 1 Ziff. 12). Sie gelten wie die Weiterbildungs- und Umschulungskosten auch als „übrige“ für die Ausübung des Berufes erforderliche und somit abziehbare Kosten (Art. 26 Abs. 1 Ziff. 3).

Die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, sind als allgemeine Abzüge ausgestaltet. Nur die effektiv angefallenen und von den Steuerpflichtigen nachgewiesenen Kosten können abgezogen werden. Gemäss StHG muss das kantonale Recht einen Maximalbetrag definieren. Analog der direkten Bundessteuer und der meisten anderen Kantone ist der Höchstbetrag pro Steuerperiode und steuerpflichtige Person ebenfalls auf 12'000 Franken festzusetzen. Voraussetzung für den Abzug ist, dass ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II (Berufslehre, allgemein- und berufsbildende Mittelschulen, Maturitätsschulen) vorliegt oder die steuerpflichtige Person das 20. Altersjahr vollendet hat und soweit es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt (Art. 31 Abs. 1 Ziff. 12). Anders formuliert gehören die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II nicht zu den abziehbaren Kosten (Art. 32 Abs. 1 Ziff. 2).

4.3. Besteuerung nach dem Aufwand (Art. 13, Art. 260a)

Bei den verschärften Regeln zur Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung) werden die Bestimmungen des Bundesrechts mit gleichlautendem Gesetzestext vollständig übernommen. Wie bei der direkten Bundessteuer wird das minimale steuerbare Einkommen auf 400'000 Franken angesetzt (Art. 13 Abs. 3 Ziff. 1). Im Gegensatz zur direkten Bundessteuer erheben die Kantone bei den natürlichen Personen zusätzlich zur Einkommenssteuer die Vermögenssteuer. Gemäss StHG bestimmen die Kantone, wie die Besteuerung nach dem Aufwand die Vermögenssteuer abgilt. Für die Steuer auf das Vermögen soll, wie in anderen Kantonen, als Minimum das Zwanzigfache des massgeblichen Aufwandes festgelegt werden (Art. 13 Abs. 5). Das bedeutet, dass das steuerbare Vermögen wenigstens 8 Millionen Franken betragen muss.

Gemäss StHG ist zwingend eine Übergangsbestimmung ins kantonale Recht zu übernehmen. Zur Wahrung des Besitzstandes von bisher pauschal besteuerten Personen gilt für diese während fünf Jahren weiterhin das aktuelle Recht (Art. 260a).

4.4. Besteuerung von Lotteriegewinnen (Art. 23 Abs. 1 Ziff. 5, Art. 24 Abs. 1 Ziff. 12)

Gewinne bis 1000 Franken aus einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung sind seit dem 1. Januar 2013 von der Verrechnungssteuer und seit dem 1. Januar 2014 von der direkten Bundessteuer befreit. Die Kantone müssen gemäss StHG spätestens per 1. Januar 2016 ebenfalls eine entsprechende Steuerfreigrenze festsetzen. Aus praktischen Überlegungen macht es Sinn, im kantonalen Recht die gleichen Bemessungsregeln anzuwenden wie im Recht der direkten Bundessteuer. Die einzelnen Gewinne bis zu einem Betrag von 1000 Franken sollen auch auf kantonaler Ebene steuerfrei sein (Art. 24 Abs. 1 Ziff. 12). Da es sich dabei um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt, sind einzelne Gewinne von über 1000 Franken steuerbar (Art. 23 Abs. 1 Ziff. 5).

4.5. Einsatzkosten bei Lotteriegewinnen (Art. 31 Abs. 3)

Von den einzelnen Gewinnen aus Lotterien oder lotterieähnlichen Veranstaltungen können bei der direkten Bundessteuer 5 Prozent, jedoch höchstens 5000 Franken, als Einsatzkosten abgezogen werden. Gemäss StHG sind die Kantone verpflichtet, ebenfalls einen Prozentbetrag als abziehbare Einsatzkosten festzulegen. Ferner können die Kantone einen Höchstbetrag für den Abzug vorsehen. Wie bei der Steuerfreigrenze macht es Sinn, auch die Abzugsfähigkeit der Einsatzkosten gleich zu regeln wie bei der direkten Bundessteuer. Ab 1. Januar 2016 sollen für Kantons- und Gemeindesteuerzwecke von den einzelnen Gewinnen aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltungen 5 Prozent, jedoch höchstens 5000 Franken, als Einsatzkosten abgezogen werden können (Art. 31 Abs. 3).

Nach geltendem Recht können für die Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen werden. Für die Lotteriegewinne bedeutet dies, dass nur der effektive Gewinn, d. h. die Differenz zwischen Bruttoerlös und Einsatz, steuerbar ist. Der Abzug soll nun nach oben begrenzt werden, indem maximal 5000 Franken eines einzelnen Gewinnes als Einsatzkosten abgezogen werden können. Diese Höchstgrenze führt zu einer Plafonierung ab einzelnen Gewinnen von 100'000 Franken. Mit der Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Einsätze kann im Hinblick auf die Prävention gegen Glücksspielsucht ein Zeichen gesetzt werden. Die Pauschalierung der vom Gewinn abziehbaren Einsatzkosten führt zu einer begrüssenswerten administrativen Vereinfachung bei der Steuerverwaltung wie auch bei den steuerpflichtigen Personen. Die auf den Gewinntreffer entfallenden Einsatzkosten müssen von den Gewinnerinnen und Gewinnern nicht mehr nachgewiesen und die Belege von der Steuerverwaltung nicht mehr auf ihre Rechtmässigkeit überprüft werden. Dadurch können auch Missbräuche beim Handel mit Belegen für Lotterie-Einsätze vermieden werden.

4.6. Ausgleich der kalten Progression (Art. 47 Abs. 4)

Wie bereits mehrfach erwähnt, erschweren unterschiedliche Höchstbeträge bei inhaltlich gleich definierten Abzügen für die direkte Bundessteuer einerseits und die Kantons- und Gemeindesteuern andererseits jeweils das Deklarations- und Veranlagungsverfahren. Auch aus Sicht der Steuerpflichtigen sind diese Unterschiede nur schwer nachvollziehbar.

Per 1. Januar 2011 wurden bei der direkten Bundessteuer beispielsweise die Abzüge für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien (Art. 33 Abs. 1 Bst. i DBG) sowie für Kinderdrittbetreuungskosten (Art. 33 Abs. 3 DBG) mit einem Höchstbetrag von je 10'000 Franken eingeführt. Gleichzeitig hat die Landsgemeinde 2011 diese Regelungen mit denselben Höchstbeträgen ins kantonale Recht übernommen. Zum Ausgleich der Folgen der kalten Progression überprüft der Bund jährlich die Abzüge und publiziert allfällige Anpassungen für die nächste Steuerperiode jeweils im Oktober in einem Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung. So wurden bei der direkten Bundessteuer schon ab der Steuerperiode 2012 die ein Jahr vorher eingeführten Abzüge für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien sowie für Kinderdrittbetreuungskosten um 100 Franken auf 10'100 Franken erhöht. Im kantonalen Recht sind dieselben Abzüge immer noch mit einem Maximum von 10'000 Franken im Steuergesetz festgeschrieben. Eine solche Diskrepanz macht sachlich keinen Sinn und ist für die Steuerpflichtigen nur schwer nachvollziehbar.

Bereits jetzt beschliesst der Regierungsrat jährlich über die Pauschalierung von Berufsauslagen bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit und Gewinnungskosten bei Nebenerwerbstätigkeit (Art. 26 Abs. 2); die Anpassungen werden jeweils im November im Amtsblatt publiziert. Analog und im Sinne einer vertikalen Harmonisierung soll nun mit dem neuen Artikel 47 Absatz 4 des Steuergesetzes eine Bestimmung geschaffen werden, die es dem Regierungsrat erlaubt, die Höhe von allgemeinen Abzügen denjenigen der direkten Bundessteuer anzupassen: „Der Regierungsrat kann zwecks Koordination mit der direkten Bundessteuer bei Artikel 26 Absatz 1 Ziffer 3 und Artikel 31 eine Anpassung ungeachtet der Voraussetzungen von Absatz 1 vornehmen.“ Betragsmässige Anpassungen der allgemeinen Abzüge an das Recht

der direkten Bundessteuer durch einen Regierungsratsbeschluss können somit effizient und zeitnah vorgenommen werden, da nicht mehr die Landsgemeinde darüber zu befinden hat.

Diese neue Bestimmung wirkt sich tendenziell zugunsten der Steuerpflichtigen aus und soll deshalb rückwirkend per 1. Januar 2015 in Kraft treten. So kann der Regierungsrat erstmals Ende 2015 notwendige Anpassungen beschliessen mit dem Ziel, ab der Steuerperiode 2016 die Höhe der besagten kantonalen Abzüge denjenigen der direkten Bundessteuer anzugleichen und entsprechend im kantonalen Steuergesetz festzuschreiben.

4.7. *Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen juristischer Personen (Art. 71 Abs. 1^a und 1^b, Art. 72 Abs. 1 Ziff. 2 und Abs. 3 und 4)*

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II mussten die Kantone ihre Gesetzgebungen an bundesrechtliche Vorgaben wie etwa diejenige zum Beteiligungsabzug bei juristischen Personen anpassen. Diese Änderung wirkte sich zugunsten der steuerpflichtigen juristischen Personen aus, da die Beteiligungsquote für den Abzug von 20 auf 10 Prozent und der minimale Verkehrswert der Beteiligung von 2 auf 1 Million Franken reduziert wurden. Beim Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen wurde die Quote ebenfalls von 20 auf 10 Prozent reduziert. Diese unumstrittenen Vorgaben hat der Kanton Glarus an der Landsgemeinde 2009 mit Wirkung ab 1. Januar 2011 in das kantonale Recht aufgenommen (Art. 71 Abs. 1^a und 1^b). Dabei ist ein gesetzgeberisches Versehen unterlaufen: Es wurde unterlassen, den bestehenden Artikel zu Kapitalgewinnen auf Beteiligungen (Art. 72) entsprechend anzupassen.

Im geltenden kantonalen Recht sind die Bedingungen für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen juristischer Personen doppelt und widersprüchlich geregelt. Artikel 72 bezieht sich ausschliesslich auf den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen und sieht die ursprüngliche Beteiligungsquote von 20 Prozent vor. Artikel 71 hingegen wurde mit analogen Bestimmungen erweitert, enthält aber die bundesgesetzlich vorgegebene Mindestquote von neu 10 Prozent (Art. 71 Abs. 1^a und 1^b). Die beiden Gesetzesartikel sind entsprechend anzupassen. Diese Korrektur wurde nicht im Rahmen der Verwesentlichung und Flexibilisierung der kantonalen Gesetzgebung anlässlich der Landsgemeinde 2014 vorgenommen, da eine Änderung eines betragsmässig festgelegten Prozentsatzes wohl einen zu starken materiellen Einfluss gehabt hätte.

Da diese Anpassungen der geltenden Veranlagungspraxis entsprechen und sich zugunsten der Steuerpflichtigen auswirken, sollen sie rückwirkend per 1. Januar 2015 in Kraft treten.

4.8. *Steuererlass – Beilagen zur Steuererklärung (Art. 149 Abs. 2 und 3)*

Im Rahmen der Neuregelung des Steuererlasses sieht das neue Steuererlassgesetz eine Änderung und Ergänzung von Artikel 42 StHG (Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen) vor. Dies ist eine rein formelle Änderung bezogen auf das im Obligationenrecht revidierte Rechnungslegungsrecht und ist – analog der direkten Bundessteuer – per 1. Januar 2016 ins kantonale Recht zu übernehmen. Es handelt sich um eine Konkretisierung der erforderlichen Beilagen zur Steuererklärung von natürlichen Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und juristischen Personen (Art. 149 Abs. 2 und 3).

5. *Finanzielle Auswirkungen*

Im Steuerjahr 2012 haben im Kanton Glarus 1673 Steuerpflichtige Weiterbildungs- und Umschulungskosten von total rund 4,5 Millionen Franken vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht. Dies ergibt einen durchschnittlichen Abzug von jährlich rund 2700 Franken. Dabei gilt es zu bemerken, dass Steuerpflichtige sehr selten einen Abzug von über 10'000 Franken pro Steuerperiode geltend machen können. Da bis jetzt die Ausbildungskosten nicht zum steuerlichen Abzug zugelassen wurden, sind die finanziellen Auswirkungen nur schwer oder gar nicht abzuschätzen. Angenommen, es würden in Zukunft in etwa gleich hohe Aus-

bildungs- wie Weiterbildungs- und Umschulungskosten geltend gemacht, so würde dies – bei einem angenommenen durchschnittlichen Steuersatz von 11 Prozent für Kanton und Gemeinden – zu Steuerausfällen von rund 500'000 Franken pro Jahr führen. Aufgrund dieses theoretischen Ansatzes ist eine Aufteilung des geschätzten Betrages auf Kanton und einzelne Gemeinden nicht möglich.

Wie erwähnt zahlen die vier pauschal besteuerten ausländischen Personen zusammen etwa 250'000 Franken Steuern, wovon rund 180'000 Franken auf Kanton und Gemeinden entfallen. Mit den neuen Schwellenwerten würden die vier Personen Kantons- und Gemeindesteuern von rund 400'000 Franken und direkte Bundessteuern von rund 150'000 Franken bezahlen.

Die Steuerbefreiung der kleinen Lotteriegewinne hat keinen nennenswerten Einfluss auf die Steuererträge. Die zu erwartenden Steuerausfälle können nicht quantifiziert werden.

6. Antrag

Der Regierungsrat beantragt dem Landrat, der Landsgemeinde die beiliegende Gesetzesänderung zu unterbreiten.

Genehmigen Sie, Herr Präsident, sehr geehrte Damen und Herren, den Ausdruck unserer vorzüglichen Hochachtung.

Im Namen des Regierungsrates

*Rolf Widmer, Landesstatthalter
Hansjörg Dürst, Ratsschreiber*

Beilagen:

- Gesetzesänderung
- Synopse