



Steuergesetz; Teilrevision 2024 (StG Rev 24) Erläuternder Bericht zum Vernehmlassungsentwurf

A. Ausgangslage

Die Teilrevision 2024 des Steuergesetzes hat in erster Linie zum Ziel, den formellen Nachvollzug von Bundesrecht vorzunehmen. Wird das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes (StHG; SR 642.14) geändert, zieht dies in der Regel eine Anpassung des kantonalen Steuergesetzes nach sich. Folgende Bundesgesetze enthalten weitere, zwingend ins kantonale Recht umzusetzende Bestimmungen:

- Das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (AS 2020 5121) bestimmt, dass ausländische finanzielle Sanktionen mit Strafzweck neu ausnahmsweise steuerlich abziehbar sind, wenn sie gegen den schweizerischen Ordre public verstossen oder wenn ein Unternehmen glaubhaft darlegt, dass es alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten.
- Das Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose (ÜLG; SR 837.2) bestimmt, dass arbeitslose Personen ab 60 Jahren zur Deckung des Existenzbedarfs bis zum AHV-Alter unter gewissen Voraussetzungen Anspruch auf Überbrückungsleistungen haben. Die entsprechenden Leistungen sind steuerfrei.
- Das Bundesgesetz über die elektronischen Verfahren im Steuerbereich (AS 2021 673) ist ein Mantelerlass und regelt das elektronische Verfahren in allen Steuerbereichen. Es verpflichtet die Kantone, neben dem schriftlichen Verfahren, ebenfalls ein elektronisches Verfahren vorzusehen.
- Die Aktienrechtsrevision 2020 (Änderungen im Obligationenrecht [OR; SR 220]) führt zu flexibleren Gründungs- und Kapitalvorschriften. Mit ergänzenden Regeln zur Besteuerung juristischer Personen soll verhindert werden, dass die neu geschaffenen Möglichkeiten zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führen.

Zudem veranlassen Entwicklungen im inner- und interkantonalen Bereich und Erkenntnisse auf kantonaler Ebene ebenfalls Anpassungen des kantonalen Steuergesetzes. Die kantonalen Anliegen umfassen im Wesentlichen:

- die Erhöhung des Abzuges für Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien (Art. 35 Abs. 1 lit. g E-StG),
- die Möglichkeit der gezielten Steuersatzerhöhung in gewissen internationalen Konstellationen (Art. 77 Abs. 2 E-StG) und
- die Verteilung der Steuererträge juristischer Personen (Art. 85 Abs. 1 E-StG).



Gleichzeitig wird aus Transparenzgründen die Beschwerdemöglichkeit an das Bundesgericht in das kantonale Steuergesetz aufgenommen (Art. 188a E-StG). Präzisierungen bei den Steuerauscheidungen (Art. 8 Abs. 2 E-StG), bei den Kapitalabfindungen (Art. 20 Abs. 3 E-StG), bei der Mindeststeuer (Art. 90 Abs. 1 E-StG), bei den Schlussrechnungen (Art. 205 Abs. 2 und 3 E-StG) und bei der Akteneinsicht (Art. 157 Abs. 5 E-StG) runden die kantonalen Anliegen ab. Auf die Details wird bei den Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen eingegangen.

B. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

Art. 8 Abs. 2 E-StG Steuerberechnung bei anteiliger Steuerpflicht

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts (Urteil 2C_404/2017 vom 10. Mai 2017) sind die im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) wiedergegebenen Grundsätze zur internationalen Steuerauscheidung aufgrund der vertikalen Steuerharmonisierung auch für die Kantons- und Gemeindesteuern massgebend. Im Bereich von Art. 8 Abs. 2 des Steuergesetzes (nachfolgend StG; bGS 621.11) drängt sich vor diesem Hintergrund eine Anpassung an das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer auf.

Nach Art. 7 Abs. 2 DBG entrichten steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Ausland die Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke in der Schweiz mindestens zu dem Steuersatz, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen entspricht. Dies bedeutet, dass das weltweite Einkommen bei der Satzbestimmung in positiver Hinsicht berücksichtigt wird.

Im geltenden Art. 8 Abs. 2 StG ist festgelegt, dass steuerpflichtige Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (sogenannte sekundär oder beschränkt steuerpflichtige Personen) die Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Kanton zu dem Steuersatz entrichten, der dem im Kanton erzielten Einkommen und den im Kanton gelegenen Vermögenswerten entspricht. Das weltweite Einkommen und Vermögen bleibt damit – anders als beim Bund – bei der Satzbestimmung unberücksichtigt.

Aufgrund der Anpassung an das Bundesrecht kann neu bei beschränkter Steuerpflicht im Kanton der Steuersatz aufgrund des weltweiten Einkommens und Vermögens herangezogen werden. Mit der Wendung "mindestens" wird der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen. Dies bedeutet, dass der Steuersatz nicht tiefer liegen kann als der Steuersatz, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen und dem in der Schweiz gelegenen Vermögen entspricht. Der Kanton Zürich, der über eine ähnliche Regelung im kantonalen Steuergesetz verfügte, passte diese in der letzten Steuergesetzrevision ebenfalls an die bundesrechtliche Regelung an (vgl. Antrag des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 22. Mai 2019, 5548).

Art. 20 Abs. 3 E-StG Kapitalleistungen mit Vorsorgecharakter

In Art. 20 Abs. 3 E-StG wird analog zu Art. 17 Abs. 2 DBG präzisiert, dass die gleichartigen Kapitalabfindungen des Arbeitgebers nach Art. 41 StG besteuert werden. Damit wird der bestehende Art. 11a der Steuerverordnung (StV; bGS 621.111) auf gesetzlicher Ebene verankert, was einem Bedürfnis aus der Praxis entspricht. Als gleichartige Kapitalabfindungen sind Abgangsentschädigungen des Arbeitgebers zu verstehen, die unter gewissen Voraussetzungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses ausgerichtet werden. Betroffen sind davon somit Kapitalabfindungen, die grundsätzlich bei gleicher Gelegenheit erbracht werden wie die Freizügigkeitsleistungen einer Vorsorgeeinrichtung.



Abgangsentschädigungen haben bei der direkten Bundessteuer Vorsorgecharakter, wenn sie ausschliesslich und unwiderruflich dazu dienen, die mit den Risiken Alter, Invalidität und Tod verbundenen finanziellen Folgen zu mildern. Dazu gehören beispielsweise freiwillig geleistete Entschädigungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, um die durch einen vorzeitigen Austritt entstandenen Lücken in dessen beruflicher Vorsorge zu schliessen. Bei deren Berechnung sind die vorsorgerechtlichen Grundsätze zu beachten. Die Entschädigung muss analog der BVG-Leistungen objektiv dazu dienen, im Vorsorgefall (Alter, Tod, Invalidität) dem Empfänger die Fortsetzung seiner gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise sicherzustellen (Kreisschreiben Nr. 1 "Die Abgangsentschädigung resp. Kapitalabfindung des Arbeitgebers" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2002). Dasselbe muss aufgrund der vertikalen Steuerharmonisierung auch bei den Staats- und Gemeindesteuern gelten, weshalb gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der direkten Bundessteuer auf kantonaler Ebene zum Vorsorgetarif besteuert werden.

Art. 23b Abs. 6 E-StG Bewegliches Vermögen (Anpassung an Bundesrecht)

Mit der Aktienrechtsrevision 2020 ist eine Flexibilisierung von Kapitaländerungen von Kapitalgesellschaften in Form eines sogenannten Kapitalbandes gemäss Art. 653 ff. OR vorgesehen. Diese handelsrechtliche Möglichkeit hat direkte und komplexe Auswirkungen auf die Besteuerung des Vermögensertrags bei den Aktionären. Daher wurde das StHG dahingehend angepasst, dass Kapitaleinlagen im Rahmen eines Kapitalbands nur dann als steuerfreie Kapitaleinlagereserven gelten, wenn sie die Rückzahlung von Reserven im Rahmen dieses Bands übersteigen (vgl. Botschaft vom 23. November 2016 zur Änderung des Obligationenrechts, BBl 2017 399 ff.). Am 16. Juni 2020 verabschiedete das Parlament die Aktienrechtsrevision.

Die Einführung des Kapitalbands bezweckt die Flexibilisierung der Kapitalvorschriften. Der Verwaltungsrat kann statutarisch ermächtigt werden, das Aktienkapital um bis zu 50 % zu erhöhen bzw. zu reduzieren. Das Kapitalband kann längstens für eine Dauer von fünf Jahren vorgesehen werden. Nach Ablauf dieser Dauer kann mittels erneuter Änderung der Statuten die Grundlage für ein weiteres Kapitalband geschaffen werden. Die Einführung des Kapitalbands soll jedoch nicht einen Eingriff in den Bestand der Steuereinnahmen bewirken.

Die Gesetzesrevision wird voraussichtlich auf den 1. Januar 2023 in Kraft gesetzt werden. Die Bundesvorlage enthält im Bereich des StHG bislang keine besondere Bestimmung zur Umsetzungsfrist durch die Kantone. Die Bestimmungen des StHG gelangen bis zur Umsetzung durch den Kanton nach deren Inkraftsetzung direkt zur Anwendung.

Art. 23b Abs. 6 E-StG entspricht Art. 7b Abs. 6 E-StHG. Mit dieser Bestimmung soll verhindert werden, dass Publikumsgesellschaften das Kapitalband dazu nutzen können, um für ihre Aktionäre steuerliche Vorteile zu generieren, indem sie keine steuerbaren Dividenden mehr ausrichten. Bei jedem Rückkauf von Aktien über die zweite Handelslinie während der Dauer des Kapitalbands treten die Steuerfolgen der direkten Teilliquidation nicht ein, da in der Praxis der Rückkauf über die zweite Handelslinie durch Personen erfolgt, für die das Buchwertprinzip gilt. Bei jeder Kapitalerhöhung werden aber, da die einbezahlten Kapitalreserven von den Aktionärinnen und Aktionären stammen, steuerfrei rückzahlbare Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet. Publikumsgesellschaften können durch das Zusammenspiel der zweiten Handelslinie und dem neu möglichen Kapitalband auf einfachste Weise steuerfrei rückzahlbare Reserven aus Kapitaleinlagen schaffen. Um dies einzuschränken, ist vorgesehen, die Kapitalerhöhungen und die Kapitalherabsetzungen während der Dauer des Kapitalbands zu verrechnen. Es erfolgt eine Nettobetrachtung. Nur soweit die Kapitalerhöhungen die



Kapitalrückzahlungen während des Kapitalbands übersteigen, qualifizieren diese als Reserve aus Kapitaleinlagen. Die Nettogrösse kann, sobald das Kapitalband beendet ist, dazu verwendet werden, steuerfrei Reserven aus Kapitaleinlagen an die Aktionärinnen und Aktionäre zurückzuzahlen oder steuerbare Dividenden durch steuerfreie Kapitalrückzahlungen zu substituieren.

Art. 27 Abs. 1 lit. o E-StG Steuerfreie Einkünfte (Anpassung an Bundesrecht)

Der Bundesrat hat am 11. Juni 2021 beschlossen, das Bundesgesetz und die Verordnung über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose auf den 1. Juli 2021 in Kraft zu setzen. Personen, die nach dem 58. Altersjahr ihre Stelle verloren haben und nach dem 60. Altersjahr von der Arbeitslosenversicherung ausgesteuert worden sind, können unter bestimmten Voraussetzungen bis zum Bezug einer Altersrente Überbrückungsleistungen (ÜL) erhalten.

Diese Überbrückungsleistungen wurden aus sozialpolitischen Gründen als steuerfrei qualifiziert (Art. 7 Abs. 4 lit. n StHG). Diese Bestimmung ist von Bundesrechts wegen zwingend im kantonalen Recht umzusetzen und die Kantone haben ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens anzupassen, ansonsten gelten direkt die bundesrechtlichen Bestimmungen. Art. 7 Abs. 4 StHG gelangt deshalb bereits seit dem 1. Juli 2021 für die kantonalen Steuern direkt zur Anwendung. Aus Transparenz- und Vollständigkeitsgründen ist das kantonale Steuergesetz diesbezüglich nachzuführen.

Art. 30 Abs. 4 E-StG Steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Anpassung an Bundesrecht)

Am 1. Januar 2022 trat das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen in Kraft (BBI 2020 5679 ff.). Das Gesetz stellt die steuerliche Behandlung von finanziellen Sanktionen gegenüber Unternehmen auf eine klare gesetzliche Grundlage. Bestechungszahlungen an Private sollen bei den Einkommens- und Gewinnsteuern nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen gelten. Gleiches soll für Aufwendungen gelten, die Straftaten ermöglichen oder als Gegenleistung für die Begehung von Straftaten erfolgen. Finanzielle Sanktionen mit Strafzweck, d. h. Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungs-sanktionen mit Strafzweck, sollen ebenfalls explizit nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten. Steuerlich abzugsfähig sind weiterhin gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck. Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Regelungen sind in Art. 27 Abs. 2 lit. f und Abs. 3 und Art. 59 Abs. 1 lit. a und f und Abs. 2 DBG sowie in Art. 10 Abs. 1 lit. g und Abs. 1^{bis} und Art. 25 Abs. 1 und Abs. 1^{bis} StHG enthalten. Sie sind sowohl auf juristische Personen als auch auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften anwendbar. Diese Grundsätze sind im kantonalen Steuergesetz bereits per 1. Januar 2019 umgesetzt worden (vgl. Art. 30 Abs. 2 lit. i und Abs. 3 StG; Art. 70 Abs. 1 lit. g sowie Abs. 2 StG).

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Regelungen hat der Ständerat in den parlamentarischen Beratungen mit einem Zusatz (Art. 27 Abs. 4 und Art. 59 Abs. 3 DBG und Art. 10 Abs. 1^{ter} und Art. 25 Abs. 1^{ter} StHG) ergänzt, wonach Bussen, Geldstrafen sowie Verwaltungssanktionen mit Strafzweck, die von einer ausländischen Straf- oder Verwaltungsbehörde verhängt worden sind, abziehbar sind, wenn die Sanktion gegen den schweizerischen Ordre public verstösst (lit. a) oder die steuerpflichtige Person glaubhaft darlegt, dass sie alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten (lit. b). Dieser Zusatz wird mit der vorliegenden Teilrevision in das kantonale Recht überführt.

Die Kantone haben ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bundesvorlage, hier den 1. Januar 2022, anzupassen. Ist dies nicht möglich, gelangen die Bestimmungen des StHG bis zur Inkraftsetzung des kantonalen Rechts direkt zur Anwendung.



Art. 35 Abs. 1 lit. g E-StG Erhöhung Abzug für Versicherungsprämien und Zinsen für Sparkapitalien

Der Abzug für Versicherungsprämien und Zinsen für Sparkapitalien in Appenzell Ausserrhoden von Fr. 4'000 (Ehepaar) und Fr. 2'000 (Einzelperson) erweist sich im interkantonalen Vergleich als sehr tief (Beilage 1).

Dieser im Vergleich zu anderen Kantonen sehr tiefe Abzug wird angesichts der stark gestiegenen Krankenkassenprämien von zahlreichen steuerpflichtigen Personen nicht verstanden. Die tiefste Prämie der obligatorischen Krankenversicherung (ohne Unfalldeckung und mit höchster Wahlfranchise) betrug 2021 für erwachsene Personen in Appenzell Ausserrhoden (Herisau) gemäss dem erläuternden Bericht zur Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Erhöhung der steuerlichen Abzüge von Prämien der obligatorischen Krankenpflegeversicherung und der Unfallversicherung Fr. 2'406 und für Kinder bis 18 Jahren Fr. 516. Eine Erhöhung des Abzuges wirkt sich vor allem auf höhere Einkommen aus. Bei massgebenden Einkommen (welches nicht gleichzusetzen ist mit dem steuerbaren Einkommen oder dem Nettolohn) bis Fr. 31'500 für alleinstehende Personen (ohne Kinder) und bis Fr. 49'500 bei verheirateten Personen (ohne Kinder) kommt in erster Linie das Instrument der individuellen Prämienverbilligung zur Anwendung. Mit Kindern steigen die jeweiligen Einkommensobergrenzen. Die Details können der publizierten Berechnung der individuellen Prämienverbilligung auf der Website der Sozialversicherungen Appenzell Ausserrhoden entnommen werden.

Der Abzug für Erwachsene wurde letztmals für die Steuerperiode 2010 von Fr. 1'900 auf Fr. 2'000 für Erwachsene und von Fr. 600 auf Fr. 1'000 für Kinder angepasst. Der Abzug für Kinder erweist sich angesichts der Krankenkassenprämien für Kinder als ausreichend.

Der Maximalabzug soll auf kantonaler Ebene moderat auf Fr. 4'800 (Ehepaar) bzw. Fr. 2'400 (Einzelperson) angepasst werden. Durch die Erhöhung der Abzüge verringern sich das steuerbare Einkommen und damit die Steuerbelastung. Damit wird die Attraktivität von Appenzell Ausserrhoden als Wohnort gefördert, indem das frei verfügbare Einkommen gesteigert wird (Ziel 2 des Regierungsprogramms 2020–2023). Die vorgeschlagene Erhöhung ist finanzpolitisch vertretbar. Weitere Erhöhungen sind aufgrund der zu erwarteten Steuerausfälle zu vermeiden. Der Abzug für Versicherungsprämien und Zinsen für Sparkapitalien unterliegt einer automatischen Anpassung der Folgen der kalten Progression nach Art. 39a StG. Angesichts der fehlenden allgemeinen Teuerung und der Tatsache, dass Krankenkassenprämien nicht im Landesindex der Konsumentenpreise enthalten sind, erfolgte seit 2010 keine Anpassung.

Motiviert durch die Motion NR Grin 17.3171 eröffnete der Bundesrat im Juni 2021 ein Vernehmlassungsverfahren für einen Umbau des Abzuges für Versicherungsprämien und Zinsen auf Sparkapitalien (Bundesgesetz über die Erhöhung der steuerlichen Abzüge von Prämien der obligatorischen Krankenpflegeversicherung und der Unfallversicherung). Der Abzug soll materiell neu ausgestaltet werden, indem nur noch die obligatorischen Krankenkassenprämien abgezogen werden können. Gleichzeitig soll der Maximalabzug bei der direkten Bundessteuer von Fr. 1'700 auf Fr. 3'000 pro erwachsene Person erhöht werden.

Die auch für die Kantone massgebende vorgeschlagene Beschränkung auf die obligatorischen Krankenkassenprämien hat auf kantonaler Ebene nur wenige Auswirkungen. Der bestehende Abzug von Fr. 2'000 pro erwachsene Person wird in der grossen Mehrheit der Fälle mit den obligatorischen Krankenkassenprämien bereits ausgeschöpft. Hingegen führt die vom Bund für die direkte Bundessteuer



geplante massive Erhöhung des Abzuges zu ungewollten Verteilungswirkungen, indem vor allem die oberen Einkommensgruppen entlastet werden.

Sollte der Abzug für Versicherungsprämien auf Bundesebene als fixer Pauschalabzug ausgestaltet werden, wäre auf kantonaler Ebene ebenfalls auf den harmonisierungsrechtlich zulässigen Pauschalabzug umzustellen. Das weitere Vorgehen auf Bundesebene ist zurzeit jedoch noch nicht absehbar, weshalb auf die Aufnahme eines Pauschalabzuges in die vorliegende Vernehmlassungsvorlage verzichtet wurde. Bei einem fixen Pauschalabzug, wie ihn der Kanton Aargau bereits kennt, können sämtliche steuerpflichtige Personen ohne weitere Nachweise einen Pauschalbetrag, unabhängig von den effektiven Kosten, in Abzug bringen. Davon profitieren vor allem die Einkommensgruppen, welche die individuelle Prämienverbilligung beanspruchen können, da diese den Abzug ebenfalls vollumfänglich geltend machen können.

Art. 70 Abs. 3 E-StG Steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Anpassung an Bundesrecht)

Es wird auf die Ausführungen zu Art. 30 Abs. 4 E-StG verwiesen.

Art. 77 Abs. 2 E-StG Steuersatzerhöhung bei internationalen Verhältnissen

Die OECD hat am 31. Mai 2019 ein Arbeitsprogramm zu den steuerlichen Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft veröffentlicht (sog. «GloBE-Vorschlag»). Säule 2 dieses Programms enthält Mindestbesteuerungsregeln für international tätige Konzerne mit hohem Umsatz. Solche Konzerne versteuern ihre Gewinne heute unabhängig vom Ort der Erwirtschaftung an ihrem Sitz. Dadurch entstehen Steuerplanungsmöglichkeiten. Die G-7-Staaten (Deutschland, Frankreich, Italien, Japan, Kanada, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten) haben sich am 5. Juni 2021 auf konkrete erste Schritte geeinigt. So wurde ein Mindestgewinnsteuersatz von 15 Prozent für Unternehmen mit mindestens 750 Millionen Euro Umsatz beschlossen. Konkret soll es in den Ländern, in denen die Gewinne erwirtschaftet werden, eine Hinzurechnungsbesteuerung geben, wenn die Steuerbelastung im Sitzland tiefer ist.

Vor diesem Hintergrund und mit dem Ziel, den Wegzug von juristischen Personen vermeiden zu können, haben die Kantone Zug, Graubünden, Luzern, Schwyz, Tessin und Thurgau entsprechende Regelungen zur Erhöhung des Steuersatzes eingeführt. Diese führen dazu, dass von ausländischen Konzernen kontrollierte schweizerische Tochtergesellschaften einer im Ausland mehrheitlich akzeptierten Mindestbesteuerung unterworfen werden können. Solche Regelungen sind international teilweise anerkannt sowie verfassungs- und völkerrechtskonform (vgl. Matteotti, Gezielte Steuersatzerhöhungen aufgrund ausländischer Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, ASA 88, S. 761 ff.; Beilage 2). Mit Art. 77 Abs. 2 E-StG führt auch Appenzell Ausserrhoden eine Regelung ein, wonach der Steuersatz soweit angehoben wird, dass zusammen mit der direkten Bundessteuer die vom ausländischen Staat akzeptierte minimale Steuerbelastung erreicht wird. Die Anhebung des Steuersatzes erfolgt in offenen Verfahren. Die Bestimmung berechtigt nicht zur Revision einer Veranlagung nach Art. 189 StG.

Die vorgeschlagene Bestimmung dient dem Erhalt der interkantonalen und internationalen Standortattraktivität.

Art. 85 Abs. 1 E-StG Verteilung Gewinnsteuererträge

Der nationale Finanzausgleich (NFA) beinhaltet die Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen sowie den Ressourcenausgleich, welcher die Umverteilung von Finanzmitteln zwischen Bund und den Kantonen sowie zwischen den finanziell starken und schwachen Kantonen regelt. Mit dem Ressourcenausgleich erhalten Kantone, welche über unterdurchschnittliche Ressourcen verfügen (Ressourcenindex unter 100), finanzielle



Mittel vom Bund (vertikaler Ressourcenausgleich) und von den ressourcenstarken Kantonen (horizontaler Ressourcenausgleich). Der horizontale Ressourcenausgleich beträgt gemäss Bundesverfassung (BV; SR 101) mindestens zwei Drittel und höchstens 80 Prozent des vertikalen Finanzausgleichs.

Appenzell Ausserrhoden ist im Sinne des NFA ein ressourcenschwacher Kanton. Eine Erhöhung der Gewinnsteuereinnahmen führt automatisch zur Erhöhung des Ressourcenpotentials von Appenzell Ausserrhoden mit der Folge, dass die Leistungen aus dem NFA abnehmen. Anders ausgedrückt: Ein Teil jeder Erhöhung der Steuerbasis von Appenzell Ausserrhoden als ressourcenschwachem Kanton wird in Form von reduzierten Transferzahlungen aus dem NFA abgeschöpft. Für eine tragfähige Finanzpolitik ist es notwendig, dass zusätzliche kantonale Steuereinnahmen die Rückgänge der Transferzahlungen aus dem NFA mindestens kompensieren.

Auf Ebene der Kantone (ohne ihre Gemeinden) ergibt sich vielfach eine Diskrepanz zwischen der Entwicklung von Steuereinnahmen und der Belastung aus dem Ressourcenausgleich des NFA. Es ist oft der Kanton allein, der die Folgen von Veränderungen im NFA zu tragen hat. Dies trifft auch für Appenzell Ausserrhoden zu.

Der Steuersatz der Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist in Appenzell Ausserrhoden proportional und beträgt gesamthaft (Kanton und Gemeinden) einheitlich 6.5 %. Die Bundessteuerbelastung beträgt 8.5 %. Die entrichteten Steuern von total 15 % können vom steuerbaren Reingewinn (Bemessungsgrundlage) abgezogen werden. Dadurch gelangt man zum effektiven Steuersatz nach Steuern von 13.04 % ($15 \% / (1 + 0.15)$). Daraus leitet sich ein effektiver Steuersatz von 5.65 % für Kanton und Gemeinden ab ($13.04 \% / 15 \times 6.5$).

Die bestehende Aufteilung der Gewinnsteuereinnahmen juristischer Personen beträgt 45 % (Kanton) zu 55 % (Gemeinden). Das heisst, dass der Kanton 45 % des effektiven Steuersatzes von 5.65 % und damit 2.54 % erhält. Hinzu kommt der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von 21.2 % am gesetzlichen Steuersatz von 8.5 % (Art. 196 Abs. 1 DBG). Vom effektiven Steuersatz von 13.04 % entfallen auf den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer 1.57 Prozentpunkte ($13.04 \% / 15 \times 8.5 \times 21.2 \%$). Vom gesamten Steuerertrag von 4.11 % nach Steuern (2.54 % + 1.57 %) für den Kanton ist die Grenzabschöpfung durch den Ressourcenausgleich des NFA von 4.46 % abzuziehen. Dies ergibt für den Kanton im Endeffekt ein negatives Ergebnis von rund 0.35 %. Das bedeutet, dass der Kanton mit zusätzlichen 100 Franken Gewinnsteuersubstrat Mindereinnahmen von 35 Rappen erzielt, was aus finanzpolitischer Sicht nicht vertretbar ist.

Demgegenüber erhalten die Gemeinden 55 % des effektiven Steuersatzes von 5.65 % und damit 3.11 %. Mit 100 Franken zusätzlichem Gewinnsteuersubstrat im Kanton erzielen die betreffenden Gemeinden dementsprechend zusätzliche Einnahmen in der Höhe von Fr. 3.11 (siehe nachfolgende Grafik). Die detaillierten Berechnungen dazu können dem Gutachten von Prof. Dr. Christoph A. Schaltegger (Beilage 3) entnommen werden.



Margenberechnung nach STAF		
Neuer Gewinn eines ordentlich besteuerten Unternehmens		
Ausgangsfrage: Was bleibt Appenzell Ausserrhoden aus 100 Fr. neu generiertem Gewinn (vor Steuern) effektiv?		
	<u>Kanton</u>	<u>Gemeinden</u>
Green Gewinnsteuereinnahmen (effektiver Steuersatz)	5.65 %	5.65 %
✖ Anteil Kanton/Gemeinden	× 45 %	× 55 %
+ Kantonsanteil dBSt	+ 1.57 %	
- Grenzabschöpfung NFA (reduzierte NFA-Transfers)	- 4.46 %	
= Marge	- 0.35 %	3.11 %

Die aktuelle Verteilung der Steuererträge der juristischen Personen zwischen dem Kanton und den Gemeinden erweist sich aufgrund der vorstehenden Berechnungen als nicht sachgerecht und soll geändert werden.

Zudem sind bereits weitere Anpassungen am Ressourcenausgleich des NFA in die Wege geleitet, welche die Belastung für den Kanton weiter erhöhen werden. Längerfristig erweist sich, wie das beiliegende Gutachten (Beilage 3) zeigt, eine Aufteilung der Gewinnsteuereinnahmen in einem Verhältnis von 60 % zu Gunsten des Kantons und 40 % zu Gunsten der Gemeinden als gerechtfertigt. Damit kann verhindert werden, dass ein Zuwachs an Unternehmensgewinnen für den Kanton zu negativen finanziellen Konsequenzen führt. Eine tragfähige und anreizkompatible Finanzpolitik setzt voraus, dass zusätzliche Steuereinnahmen die daraus resultierenden Mindereinnahmen aus dem NFA mindestens ausgleichen.

Art. 90 E-StG Erhebung Mindeststeuer bei der Kapitalsteuer

Mit Urteil 2C_114/2017 vom 14. Februar 2018 untersuchte das Bundesgericht die gesetzliche Regelung des Kantons Luzern zur Mindeststeuer bei der Kapitalsteuer, dort als Minimalsteuer bezeichnet (abstrakte Normenkontrolle). Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass die Bestimmungen von § 95 Abs. 3 und 4 StG LU in Verbindung mit § 66 StG LU (Umfang der Steuerpflicht) nur bei persönlicher Zugehörigkeit zum Tragen kommen und damit nur unbeschränkt steuerpflichtige Personen von der Mindeststeuer umfasst werden.

Mit Urteil O2V 18 20 vom 20. August 2019 untersuchte das Obergericht Appenzell Ausserrhoden die in Art. 90 Abs. 1 StG geregelte Mindeststeuer bei der Kapitalsteuer in Appenzell Ausserrhoden. Nach dem erwähnten Urteil kann die Mindeststeuer von wirtschaftlich zugehörigen juristischen Personen in Appenzell Ausserrhoden nicht mehr erhoben werden. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass Art. 60 StG der Regelung des Umfangs der Steuerpflicht in § 66 StG LU entspreche. Folglich komme die in Art. 90 Abs. 1 StG geregelte Mindeststeuer in Appenzell Ausserrhoden ebenfalls nur bei persönlicher Zugehörigkeit zum Tragen.

Neu werden die wirtschaftlich zugehörigen juristischen Personen explizit in Art. 90 Abs. 1 E-StG aufgeführt. In Art. 90 Abs. 1 E-StG wird geregelt, dass der Tarif für im Kanton nach Art. 59 StG persönlich zugehörige juristische Personen bei Fr. 120 und für im Kanton nach Art. 60 StG wirtschaftlich zugehörige juristische Personen bei Fr. 70 beginnt. Die Mindesttarife von Fr. 120 bzw. Fr. 70 sind mit den anwendbaren Steuerfüssen nach Art. 3 StG zu multiplizieren. Im Jahr 2021 betragen die Einheiten, mit denen die Mindestbeträge zu multiplizieren sind 7.3. Dies ergibt Fr. 876 für persönlich zugehörige juristische Personen und Fr. 511 für



wirtschaftlich zugehörige juristische Personen. Damit wird auf gesetzlicher Ebene klargestellt, dass sowohl persönlich zugehörige als auch wirtschaftlich zugehörige juristische Personen von der Mindeststeuer betroffen sind.

Dabei handelt es sich eindeutig um tarifliche Massnahmen, die nach Art. 129 Abs. 2 BV der garantierten Tarifautonomie des Kantons unterstehen. Der bisherige Abs. 2 des Art. 90 StG kann vor diesem Hintergrund aufgehoben werden.

Die Kantone Luzern, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Zug, Solothurn, Basel-Land, Schaffhausen, Appenzell Innerrhoden, St. Gallen, Graubünden, Aargau, Thurgau und Wallis erheben ebenfalls Mindeststeuern von gewissen juristischen Personen (in der Regel Kapitalgesellschaften und Genossenschaften), die im Kanton steuerpflichtig sind (vgl. Schweizerische Steuerkonferenz, Steuerinformationen, Besteuerung der juristischen Personen, Juni 2020, S. 24).

Art. 93 Abs. 1^{bis} E-StG Bemessung des Reingewinnes (Anpassung an Bundesrecht)

Die Bestimmungen der Aktienrechtsrevision betreffend Fremdwährung, die es erlauben, inskünftig Aktien- und Stammkapital sowie die Rechnungslegung in einer Fremdwährung zu führen, haben steuerliche Auswirkungen. Da die Steuerveranlagung und der Bezug heute in Schweizer Franken erfolgt, ist in Art. 93 Abs. 1^{bis} E-StG neu eine Währungsumrechnung beim steuerbaren Reingewinn vorgesehen. Diese Bestimmung entspricht Art. 31 Abs. 3^{bis} E-StHG.

Art. 94 Abs. 3 E-StG Bemessung des Eigenkapitals (Anpassung an Bundesrecht)

Es kann auf die Ausführungen zu Art. 93 Abs. 1^{bis} E-StG verwiesen werden. Da die Steuerveranlagung und der Bezug heute in Schweizer Franken erfolgt, wird in Art. 94 Abs. 3 E-StG neu eine Währungsumrechnung beim steuerbaren Kapital vorgesehen. Die Bestimmung entspricht Art. 31 Abs. 5 E-StHG.

Art. 157 Abs. 5 E-StG Akteneinsicht

Das geltende Steuergesetz sieht keinen Rechtsmittelweg für die steuerpflichtigen Personen bei der Verweigerung der Akteneinsicht vor. Die Folge davon ist, dass der Rechtsmittelweg bei einer Anfechtung der Verfügung über die Verweigerung der Akteneinsicht geteilt ist. Im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern ist die Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung gestützt auf das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (bGS 143.1) mittels Rekurs innert 20 Tagen an die übergeordnete Verwaltungsbehörde anzufechten. Im Bereich der direkten Bundessteuer amtet hingegen das Obergericht gemäss Art. 10 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (bGS 625.11) als einzige Beschwerdeinstanz.

Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern ist es angezeigt, als Rechtsmittel gegen die Ablehnungsverfügung ebenfalls die Beschwerde an das Obergericht vorzusehen. Die Vereinheitlichung des Rechtsmittelweges mit demjenigen bei der direkten Bundessteuer drängt sich sowohl von der Sache her als auch aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung auf (ebenso die Rechtsprechung aus dem Kanton Zürich; vgl. Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich 1 DB.2014.74 und 1 ST.2014.87 vom 31. Oktober 2014 E. 1c).

Art. 160a E-StG Elektronischer Datenaustausch (Anpassung an Bundesrecht)

Als Folge der Motion SR Schmid 17.3371 («Streichung der Pflicht, die Steuererklärung zu unterzeichnen») eröffnete der Bundesrat im Jahr 2019 die Vernehmlassung zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im



Steuerbereich. Die Rückmeldungen aus der Vernehmlassung fielen weitestgehend positiv aus (vgl. BBI 2020 4705 ff.). Am 18. Juni 2021 hat das Parlament die Vorlage verabschiedet.

Art. 38b E-StHG tritt auf den 1. Januar 2024 in Kraft. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bundesvorlage anzupassen. Die Bestimmungen des StHG sind jedoch nicht direkt anwendbar.

Um der Entwicklung der Digitalisierung Rechnung zu tragen, soll – in Anlehnung an Art. 38b E-StHG – auf kantonaler Ebene eine gesetzliche Grundlage für den elektronischen Datenaustausch im Steuerverfahren geschaffen werden (vgl. Art. 160a ff. E-StG).

Nach bisherigem Recht muss die Steuererklärung von den steuerpflichtigen Personen bei Einreichung unterzeichnet werden (Art. 161 Abs. 2 StG). Heute erfolgt die Authentifizierung der steuerpflichtigen Personen bei einer elektronischen Einreichung der Steuererklärung mittels eines «Passcodes». Dabei handelt es sich um einen Code, welcher vor der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung eingegeben werden muss. Er wird den steuerpflichtigen Personen mittels Briefpost zusammen mit der Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung zugestellt. Die Unterzeichnung und das physische Einreichen des Barcodeblattes stellt im ansonsten elektronischen Einreichprozess einen Medienbruch dar.

Art. 38b Abs. 1 E-StHG räumt den Kantonen die Möglichkeit ein, ein vollelektronisches und medienbruchfreies Verfahren einzuführen, das anstelle der persönlichen Unterzeichnung eine elektronische Bestätigung der übermittelten Angaben vorsieht. Art. 160a Abs. 1 Satz 1 E-StG ermächtigt die Kantonale Steuerverwaltung, soweit technisch möglich, die steuerlichen Verfahren elektronisch zu führen.

Um eine sichere Übermittlung der Daten zu gewährleisten, müssen gemäss Art. 160a Abs. 1 Satz 2 E-StG die Erfordernisse der Authentizität und Integrität derselben erfüllt werden. Mit dem Authentifizierungsprozess weist die steuerpflichtige Person zum einen ihre Identität und zum anderen das Erfordernis nach, dass die übermittelten Daten von ihr stammen (Botschaft vom 20. Mai 2020 zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich, BBI 2000 4705, 4719). Die Einhaltung der Datenintegrität stellt sicher, dass die übermittelten Daten vom Absender bis zum Empfänger nicht verändert worden sind. Dieser Nachweis kann mittels eines technischen Protokolls erbracht werden. Der Bundesgesetzgeber stellt diesbezüglich keine Anforderungen an den Authentifizierungsprozess. Dieser kann daher dem jeweiligen Stand der Technik angepasst werden.

Erfolgt die Einreichung der Steuererklärung auf elektronischem Weg, so tritt gemäss Art. 160a Abs. 2 E-StG in Anlehnung an Art. 38b Abs. 2 E-StHG anstelle der persönlichen Unterzeichnung die elektronische Bestätigung, dass die so übermittelten Angaben vollständig und richtig sind. Auf die entsprechende elektronische Bestätigung wird die steuerpflichtige Person behaftet, auch in steuerstrafrechtlicher Hinsicht. Der Rechtscharakter der Steuererklärung als Wissens- und Willenserklärung bleibt auch bei einem vollständig elektronischen Steuerverfahren bestehen (Botschaft vom 20. Mai 2020 zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich, BBI 2000 4705, 4719).

Gemäss Art. 38b Abs. 3 E-StHG können der steuerpflichtigen Person mit deren Einverständnis Dokumente in elektronischer Form zugestellt werden (vgl. Botschaft vom 20. Mai 2020 zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich, BBI 2000 4705, 4720). In Art. 160a Abs. 3 E-StG wird daher die Möglichkeit



vorgesehen, dass die Kantonale Steuerverwaltung auch Veranlagungsverfügungen und Entscheide in elektronischer Form zustellen kann, sofern die steuerpflichtige Person dem elektronischen Datenaustausch zustimmt und die technischen Voraussetzungen hierfür vorhanden sind.

Der Regierungsrat erlässt gemäss Art. 160a Abs. 4 E-StG die erforderlichen Ausführungsbestimmungen.

Art. 161 Abs. 3 E-StG Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person (Anpassung an Bundesrecht)

Gemäss Art. 161 Abs. 2 StG wird bei der physischen Einreichung am Unterschriftserfordernis festgehalten. Die Bestimmung kann daher unverändert bleiben. Erfolgt die Einreichung auf elektronischem Weg, so tritt gemäss Art. 160a Abs. 2 E-StG anstelle der persönlichen Unterzeichnung die elektronische Bestätigung, dass die übermittelten Angaben vollständig und richtig sind.

Die Steuerdeklaration sowie zusätzliche Hinweise müssen nach Art. 161 Abs. 3 E-StG infolge der elektronischen Verarbeitung ausschliesslich in den dafür vorgesehenen Formularfeldern erfolgen. Ausserhalb dieser Formularfelder angebrachte Hinweise und Angaben gelten als nicht erfolgt und nicht aktenkundig. Diese Bestimmung ist notwendig, damit in der Kantonalen Steuerverwaltung Steuerveranlagungen effizienter oder gar automatisiert vorgenommen werden können.

Art. 188a E-StG Bundesgericht

Nach Art. 73 Abs. 2 StHG sind die steuerpflichtigen Personen, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Erhebung der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern befugt. Mit Art. 188a E-StG wird klargestellt, dass es sich bei der nach kantonalem Recht zuständigen Behörde um die Kantonale Steuerverwaltung handelt.

Art. 205 Abs. 2 und 3 E-StG Schlussrechnung

Die Aufhebung der Schlussrechnung bei Erhebung einer Einsprache oder einer Beschwerde zieht erheblichen Aufwand bei der Kantonalen Steuerverwaltung nach sich. Es kommt hinzu, dass diese Handhabung mit einer neueren Version der Steuersoftware NEST nicht mehr kompatibel ist. Eine Sonderlösung alleine für Appenzell Ausserrhoden zieht erhebliche zusätzliche Informatikkosten nach sich.

Zukünftig soll daher die Schlussrechnung, wie in den anderen Kantonen im NEST-Verbund auch, nur noch bei einer (teilweisen) Gutheissung der Einsprache oder Beschwerde angepasst werden. Rechnungsanpassungen sind eine Frage der Praxis, so dass hierzu keine gesetzlichen Bestimmungen erforderlich sind. Die Absätze 2 und 3 von Art. 205 werden daher ersatzlos aufgehoben.



C. Auswirkungen

Die Umsetzung der Steuervorlage hat voraussichtlich folgende finanzielle Auswirkungen:

Massnahmen	Kanton TFr.	Gemeinden TFr.	Total TFr.
Erhöhung Versicherungsprämienabzug (wiederkehrend; im AFP 2023-25 enthalten)	-1'300	-1'500	-2'800
Hinzurechnungsbesteuerung bei juristischen Personen	Punktuelle Mehrerträge und Vermeidung Steuersubstratverluste in Einzelfällen möglich		
Verteilung Gewinnsteuererträge (wiederkehrend; im AFP 2023-2025 enthalten)	4'650	-4'650	0
Elektronische Verfahren → wiederkehrende Einsparung Personalkosten durch Effizienzgewinne (wiederkehrend; im AFP 2023–2025 enthalten)	60		60
Mindeststeuer (wiederkehrend; unwesentlich für AFP 2023-2025)	65	45	110
Anpassung IT der Steuerverwaltung (einmalig; im AFP 2023–2025 enthalten)	-80		-80

Basis Voranschlag 2022 / AFP = Aufgaben- und Finanzplan

+ Mehreinnahmen/Minderaufwand / - Mindereinnahmen

Bei den angegebenen Zahlen handelt es sich um Schätzwerte. Beim Nachvollzug des Bundesrechts und den übrigen Massnahmen, die oben nicht aufgeführten sind, können keine Schätzungen erstellt werden bzw. die finanziellen Auswirkungen sind nicht wesentlich.



Die Mindereinnahmen aus der Neuverteilung der Gewinnsteuererträge pro Gemeinde stellen sich wie folgt dar (Berechnung auf Basis der öffentlich publizierten Voranschläge 2022 der Gemeinden):

Gemeinde	Jährlicher Ausfall in Franken
Urnäsch	70'000
Herisau	1'910'000
Schwellbrunn	30'000
Hundwil	20'000
Stein	60'000
Schönengrund	20'000
Waldstatt	190'000
Teufen	580'000
Bühler	60'000
Gais	170'000
Speicher	200'000
Trogen	70'000
Rehetobel	40'000
Wald	20'000
Grub	20'000
Heiden	440'000
Wolfhalden	90'000
Lutzenberg	50'000
Walzenhausen	180'000
Reute	30'000
Ausfall auf Basis VA22 aller Gemeinden	4'250'000

Die Differenz zu den in der Gesamtübersicht ausgewiesenen Fr. 4'650'000 beruht darauf, dass die Gemeinden in der Summe die Steuererträge der juristischen Personen defensiver veranschlagt haben als der Kanton. Die Gemeinden gehen von gesamthaft Fr. 28.3 Millionen Steuerträgen für juristische Personen aus, der Kanton von Fr. 31.1 Millionen.

Die Bestimmungen zu den elektronischen Verfahren (Art. 160a ff. E-StG), welche auch die automatisierte Veranlagung ermöglichen, und zur Schlussrechnung (Art. 205 E-StG) führen zu Effizienzgewinnen in der Kantonalen Steuerverwaltung. Dies ermöglicht nach erfolgreicher Umsetzung jährlich wiederkehrende Einsparungen beim Personalaufwand im Umfang von rund Fr. 60'000.

Beilage 1 Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen: Abzüge für Versicherungsprämien und Sparzinsen

Beilage 2 Prof. Dr. iur. René Matteotti: Gezielte Steuersatzerhöhungen aufgrund ausländischer Hinzurechnungsbesteuerung

Beilage 3 Gutachten Prof. Dr. Christoph A. Schaltegger: Aufteilung der Gewinnsteuererträge zwischen Kanton und Gemeinden