



Grundriss des neuen liechtensteinischen Steuerrechts

Dr. Patrick Roth

Grundriss des neuen liechtensteinischen Steuerrechts

© GMG AG, Schaan 2011

Druck: Lampert Druckzentrum AG, Vaduz

Grafisches Konzept: Melanie Schädler

Umschlaggestaltung: Büro für Gebrauchsgraphik AG, Vaduz

ISBN 978-3-906264-73-8

Grundriss des neuen liechtensteinischen Steuerrechts

Patrick Roth

2011

INHALTSÜBERSICHT

Inhaltsverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Literaturverzeichnis	XVII
Gesetzesmaterialien	XIX
I. Einleitung	1
II. Vermögenssteuer	2
1. Persönliche Steuerpflicht	2
2. Sachliche Steuerpflicht	5
3. Ermittlung des Vermögens	7
4. Gemeinsame Veranlagung	9
5. Steuersatz	10
III. Widmungssteuer	11
1. Sachliche Steuerpflicht	11
2. Persönliche Steuerpflicht	12
3. Steuersatz	12
IV. Erwerbssteuer	13
1. Persönliche Steuerpflicht	13
2. Sachliche Steuerpflicht	15

3. Steuerfreier Erwerb	18
4. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs	22
5. Steuersatz	27
6. Steuerabzug an der Quelle	29
V. Besteuerung nach dem Aufwand	33
1. Vorbemerkungen	33
2. Persönliche Steuerpflicht	33
3. Sachliche Steuerpflicht	35
VI. Grundstücksgewinnsteuer	36
1. Steuersubjekt	36
2. Steuerobjekt	38
3. Steuerbefreiungen	40
4. Steueraufschub	40
5. Steuersatz	41
VII. Ertragssteuer	42
1. Vorbemerkungen	42
2. Persönliche Steuerpflicht	42
3. Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen	45
4. Zeitliche Begrenzung der Steuerpflicht	46
5. Steuerobjekt	47
6. Steuersatz	63
7. Gruppenbesteuerung	64

VIII. Privatvermögensstrukturen (PVS)	69
1. Besteuerung	69
2. Begriff	69
3. Gewährung des Status als PVS	72
IX. Besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit	74
1. Begriffe	74
2. Besteuerung	74
X. Stempelabgaben, Gründungsabgabe und Abgabe auf Versicherungsprämien	75
1. Vorbemerkungen	75
2. Emissionsabgabe	75
3. Umsatzabgabe	79
4. Schweizerische Abgabe auf Versicherungsprämien	80
5. (Liechtensteinische) Gründungsabgabe	81
6. (Liechtensteinische) Abgabe auf Versicherungsprämien	83
XI. Verfahrensrecht	85
1. Veranlagung	85
2. Einspracheverfahren	85
3. Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission	89
4. Beschwerdeverfahren vor dem VGH	91
XII. Übergangsrecht	94
1. Couponsteuer	94
2. Besteuerung von juristischen Personen in Liquidation	94

3. Besteuerung von vermögens- und erwerbssteuerpflichtigen juristischen Personen nach bisherigem Recht	94
4. Besteuerung von juristischen Personen und von besonderen Vermögenswidmungen, die bislang der besonderen Gesellschaftssteuer unterlagen	95
XIII. Inkrafttreten	96
XIV. Text Steuergesetz	97
XV. Text Steuerverordnung	169
Zum Autor	197
Stichwortverzeichnis	199

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis	XIII
Literaturverzeichnis	XVII
Gesetzesmaterialien	XIX
I. Einleitung	1
II. Vermögenssteuer	2
1. Persönliche Steuerpflicht	2
1.1 Natürliche Personen	2
1.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht	2
1.1.2 Beschränkte Steuerpflicht	2
1.2 Ruhender Nachlass	3
1.3 Begünstigte von unwiderruflichen Stiftungen, besondere Vermögens- widmungen und stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalten	3
1.4 Errichter von widerruflichen Stiftungen, besonderen Vermögens- widmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten	4
1.5 Beginn	4
1.6 Ende	5
2. Sachliche Steuerpflicht	5
2.1 Steuerobjekt	5
2.2 Steuerfreies Vermögen	5
2.3 Schuldenabzug	6

3. Ermittlung des Vermögens	7
3.1 Wertpapiere und nicht verbriefte Rechte und Forderungen	7
3.2 Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen	7
3.3 Begünstigungen	7
3.4 Ansprüche aus rückkaufsfähigen Lebensversicherungen	8
3.5 Liegenschaften	8
3.6 Geschäftsvermögen	9
4. Gemeinsame Veranlagung	9
5. Steuersatz	10
III. Widmungssteuer	11
1. Sachliche Steuerpflicht	11
2. Persönliche Steuerpflicht	12
3. Steuersatz	12
IV. Erwerbssteuer	13
1. Persönliche Steuerpflicht	13
1.1 Natürliche Personen und ruhender Nachlass	13
1.2 Begünstigte von unwiderruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten	13
1.3 Errichter von widerruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten	14
2. Sachliche Steuerpflicht	15
3. Steuerfreier Erwerb	18
3.1 Vermögenserträge	18
3.2 Kapital- und Grundstücksgewinne	18
3.3 Weitere steuerbefreite Einkünfte	19
4. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs	22

4.1	Land- und forstwirtschaftlicher Erwerb	22
4.2	Selbständiger Erwerb	22
4.2.1	Grundlage	22
4.2.2	Abzüge	23
4.3	Unselbständiger Erwerb	24
4.4	Andere Erwerbsarten	24
4.5	Abzüge vom ermittelten Erwerb	25
5.	Steuersatz	27
6.	Steuerabzug an der Quelle	29
6.1	Vorbemerkungen	29
6.2	Dem Steuerabzug unterliegender Erwerb	30
6.3	Steuersatz	31
6.4	Vergütungsschuldner	31
V.	Besteuerung nach dem Aufwand	33
1.	Vorbemerkungen	33
2.	Persönliche Steuerpflicht	33
3.	Sachliche Steuerpflicht	35
VI.	Grundstücksgewinnsteuer	36
1.	Steuersubjekt	36
1.1	Begriff „Grundstück“	36
1.2	Begriff „Veräußerung“	37
2.	Steuerobjekt	38
2.1	Grundstücksgewinn	38
2.2	Anlagekosten	38
2.3	Veräußerungserlös	39

3. Steuerbefreiungen	40
4. Steueraufschub	40
5. Steuersatz	41
VII. Ertragssteuer	42
1. Vorbemerkungen	42
2. Persönliche Steuerpflicht	42
2.1 Steuersubjekte	42
2.2 Unbeschränkte Steuerpflicht	43
2.3 Beschränkte Steuerpflicht	44
3. Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen	45
3.1 Voraussetzungen	45
3.2 Grenze	46
4. Zeitliche Begrenzung der Steuerpflicht	46
5. Steuerobjekt	47
5.1 Grundsatz	47
5.2 Ertragssteuer als Jahressteuer	49
5.3 Steuerfreie Erträge	50
5.3.1 Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen	50
5.3.2 Bei beschränkt Steuerpflichtigen	52
5.4 Mieterträge	52
5.5 Eigenkapital-Zinsabzug	54
5.6 Ersatzbeschaffungen	55
5.6.1 Grundgedanke	55
5.6.2 Voraussetzungen und Modalitäten	56
5.7 Umstrukturierungen	57
5.7.1 Vorbemerkungen	57

5.7.2 Umstrukturierungstatbestände	57
5.7.3 Voraussetzungen	58
5.7.4 Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung	59
5.7.5 Gegenleistungen	59
5.7.6 Umstrukturierungen, bei denen das übernehmende Unternehmen vor der Umstrukturierung an dem übertragenden Unternehmen beteiligt ist	59
5.7.7 Konfusionsgewinne	60
5.7.8 Besteuerung der Anteilseigner	60
5.7.9 Durchführung der Umstrukturierung	60
5.8 Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen	61
5.9 Abzug für Einkünfte auf Immaterialgüterrechten	62
5.10 Verluste	63
6. Steuersatz	63
7. Gruppenbesteuerung	64
7.1 Begriff	64
7.2 Unternehmensgruppe	64
7.2.1 Gruppenträger	64
7.2.2 Gruppenmitglied	65
7.3 Antrag auf Gruppenbesteuerung	65
7.4 Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung	65
7.5 Nachversteuerung	67
VIII. Privatvermögensstrukturen (PVS)	69
1. Besteuerung	69
2. Begriff	69
2.1 Keine wirtschaftliche Tätigkeit	69

2.2	Keine Börsennotierung	71
2.3	Keine Werbung um Anteilseigner und Anleger	72
2.4	Kreis der Anteilseigner oder Begünstigten	72
2.5	Statutarische Grundlage	72
3.	Gewährung des Status als PVS	72
IX.	Besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit	74
1.	Begriffe	74
2.	Besteuerung	74
X.	Stempelabgaben, Gründungsabgabe und Abgabe auf Versicherungsprämien	75
1.	Vorbemerkungen	75
2.	Emissionsabgabe	75
2.1	Steuerobjekt	75
2.1.1	Grundsatz	75
2.1.2	Freigrenze und Ausnahmen	77
2.2	Steuersubjekt	77
2.3	Steuersatz und Berechnungsgrundlage	78
2.3.1	Beteiligungsrechte	78
2.3.2	Obligationen und Geldmarktpapiere	78
3.	Umsatzabgabe	79
3.1	Steuerobjekt	79
3.2	Steuersubjekt	79
3.3	Steuersatz und Berechnungsgrundlage	80
4.	Schweizerische Abgabe auf Versicherungsprämien	80
4.1	Steuerobjekt	80

4.2	Steuersubjekt	81
4.3	Steuersatz	81
5.	(Liechtensteinische) Gründungsabgabe	81
5.1	Steuerobjekt	81
5.2	Steuersubjekt	82
5.3	Steuersatz	82
6.	(Liechtensteinische) Abgabe auf Versicherungsprämien	83
6.1	Steuerobjekt	83
6.2	Steuersubjekt	84
6.3	Steuersatz	84
6.4	Rückerstattung	84
XI.	Verfahrensrecht	85
1.	Veranlagung	85
2.	Einspracheverfahren	85
2.1	Einsprache	85
2.2	Einsprachefrist	86
2.3	Behandlung der Einsprache	87
2.4	Kosten	88
3.	Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission	89
3.1	Beschwerde	89
3.2	Beschwerdefrist	89
3.3	Parteistellung der Steuerverwaltung	90
3.4	Behandlung der Beschwerde	90
3.5	Kosten	90
4.	Beschwerdeverfahren vor dem VGH	91
4.1	Beschwerde	91

4.2	Beschwerdefrist	92
4.3	Parteistellung und Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung	92
4.4	Kosten	92
XII.	Übergangsrecht	94
1.	Couponsteuer	94
2.	Besteuerung von juristischen Personen in Liquidation	94
3.	Besteuerung von vermögens- und erwerbssteuerpflichtigen juristischen Personen nach bisherigem Recht	94
4.	Besteuerung von juristischen Personen und von besonderen Vermögenswidmungen, die bislang der besonderen Gesellschaftssteuer unterlagen	95
XIII.	Inkrafttreten	96
XIV.	Text Steuergesetz	97
XV.	Text Steuerverordnung	169
	Zum Autor	197
	Stichwortverzeichnis	199

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

ABGB	=	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch vom 1. Juni 1811, ASW, LR 210.0
AG	=	Aktiengesellschaft
Art.	=	Artikel
ArzteG	=	Gesetz vom 22. Oktober 2003 über die Ärzte (Ärztegesetz), LGBL. 2003 Nr. 239, LR 811.12, idgF.
aSteG	=	Gesetz vom 30. Januar 1961 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBL. 1961 Nr. 7, idgF. vor LGBL. 2010 Nr. 340
AussStrG	=	Gesetz vom 25. November 2010 über das gerichtliche Verfahren in Rechtsangelegenheiten ausser Streitsachen (Ausserstreitgesetz), LGBL. 2010 Nr. 454, LR 274.0
BuA	=	Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag
bzw.	=	beziehungsweise
CHF	=	Schweizer Franken
chSR	=	Systematische Sammlung des schweizerischen Bundesrechts
chStG	=	Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973, chSR 641.10, idgF.
ebd	=	ebenda
EWR	=	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRA	=	Abkommen über den EWR vom 2. Mai 1992, LGBL. 1995 Nr. 68, LR 0.110
f.	=	folgende

ff.	=	fortfolgende
GesG	=	Gesundheitsgesetz vom 13. Dezember 2007, LGBL 2008 Nr. 30, LR 811.01, idgF.
GmbH	=	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
idgF.	=	in der geltenden Fassung
idR	=	in der Regel
iVm	=	in Verbindung mit
LES	=	Liechtensteinische Entscheidsammlung
LGBL.	=	Landesgesetzblatt (abrufbar unter www.gesetze.li)
lit.	=	litera
LJZ	=	Liechtensteinische Juristenzeitung (Vaduz)
LPS	=	Liechtenstein politische Schriften (Vaduz)
LR	=	Systematische Sammlung des liechtensteinischen Rechts (abrufbar unter www.gesetze.li)
LVG	=	Gesetz vom 21. April 1922 über die allgemeine Landesverwaltungsrechtspflege (die Verwaltungsbehörden und ihre Hilfsorgane, das Verfahren in Verwaltungssachen, das Verwaltungszwangs- und Verwaltungsstrafverfahren), LGBL 1922 Nr. 24, LR 172.020, idgF.
mE	=	meines Erachtens
Nr.	=	Nummer
PFZG	=	Gesetz vom 20. November 2009 über die Freizügigkeit für EWR- und Schweizer Staatsangehörige (Personen-freizügigkeitsgesetz; PFZG), LGBL 2009 Nr. 348; LR 152.21, idgF.
PGR	=	Das Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Januar 1926, LGBL 1926 Nr. 4, LR 216.0, idgF.
PVS	=	Privatvermögensstruktur
RAG	=	Gesetz vom 9. Dezember 1992 über die Rechtsanwälte, LGBL 1993 Nr. 41, LR 173.510, idgF.

RFVG	=	Gesetz vom 21. April 1922 betreffend das Rechtsfürsorgeverfahren, LGBL. 1922 Nr. 19, LR 274.0, idgF.
RFVG	=	Gesetz vom 21. April 1922 betreffend das Rechtsfürsorgeverfahren, LGBL. 1922 Nr. 19, LR 274.0, idgF.
SLR	=	Schriften zum liechtensteinischen Recht (Schaan)
SR	=	Sachenrecht vom 31. Dezember 1922, LGBL. 1923 Nr. 4, LR 214.0, idgF.
SSBR	=	Schweizer Schriften zum Bankrecht (Zürich)
SSHW	=	Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht (Zürich)
SteG	=	Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LGBL. 2010 Nr. 340; LR 640.0
SteV	=	Verordnung vom 21.12.2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuerverordnung), LGBL. 2010 Nr. 437, LR 640.01
StGH	=	Staatsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein
StGHG	=	Gesetz vom 27. November 2003 über den Staatsgerichtshof, LGBL. 2004 Nr. 32, LR 173.10, idgF.
V	=	Verordnung
ZPO	=	Gesetz vom 10. Dezember 1912 über das gerichtliche Verfahren in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten (Zivilprozessordnung), LGBL. 1912 Nr. 9/1, LR 271.0, idgF.

- BIEDERMANN KLAUS, Die Treuhänderschaft des liechtensteinischen Rechts, dargestellt an ihrem Vorbild dem Trust des Common Law, Bern 1981
- BÖSCH HARALD, Die liechtensteinische Treuhänderschaft zwischen Trust und Treuhand, SLR 2, Mauren 1995
- FRICK-TABARELLI MARION, Die besondere Bedeutung der Treuhänderschaft gemäss § 897 ff. PGR für die privatrechtliche Stiftung nach liechtensteinischem Recht, SLR 1, Mauren 1993
- JAKOB DOMINIQUE, Die liechtensteinische Stiftung, eine strukturelle Darstellung des Stiftungsrechts nach der Totalrevision vom 26. Juni 2008, Schaan 2009
- KLEY ANDREAS, Grundriss des liechtensteinischen Verwaltungsrechts, LPS 23, Vaduz 1998
- KNÖRZER PATRICK, Die neue liechtensteinische Gruppenbesteuerung, LJZ 4/2010, 95 ff.
- MAROK GRAZIELLA, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt unter besonderer Berücksichtigung der Gründerrechte, SBR, Bd. 22, Zürich 1994
- MARXER FLORIAN, Die personalistische Aktiengesellschaft im liechtensteinischen Recht, SSHW, Band 263, Zürich/St. Gallen 2007
- MARXER RAINER/BRUNHART PATRICK, „Das einzig Konstante ist der Wandel“ – Das neue Steuergesetz und Umstrukturierungen, liechtenstein journal (Schaan), 4/2010, 112 ff.
- ROTH PATRICK, Die Beendigung mit Liquidation von Körperschaften des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts, SLR 9, Schaan 2001
- WENZ MARTIN, Steuerstandort Liechtenstein: Konzept zur Totalrevision des Steuergesetzes, liechtenstein journal (Schaan), 3/2009, 87 ff.

REGIERUNG DES FÜRSTENTUMS LIECHTENSTEIN, Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, SteG) sowie die Abänderung weiterer Gesetze vom 4. Mai 2010, BuA Nr. 48/2010

(zitiert: BuA 48/2010)

REGIERUNG DES FÜRSTENTUMS LIECHTENSTEIN, Stellungnahme der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein zu den anlässlich der ersten Lesung betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, SteG) sowie die Abänderung weiterer Gesetze aufgeworfenen Fragen vom 24. August 2010, BuA Nr. 83/2010

(zitiert: BuA 83/2010)

Der Liechtensteinische Landtag hat am 23. September 2010 das Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern verabschiedet und damit eine Totalrevision des liechtensteinischen Steuerrechts beschlossen. Gleichzeitig wurde insbesondere das bisher geltende Steuergesetz¹ sowie alle dazu ergangenen Abänderungen aufgehoben². Das neue Steuergesetz (SteG) ist ebenso wie die dazu erlassene Verordnung (SteV) am 1. Januar 2011 in Kraft getreten³.

Es ist der erklärte Wille des Gesetzgebers, dass das neue Steuerrecht einfacher, transparenter und geprägt sein soll von der Senkung der Steuersätze und der Steuerbelastung einerseits sowie von der Beseitigung von Doppelbelastungen andererseits⁴, d.h. *„das auf den Märkten erzielte Einkommen [wird] über den Lebenszyklus hinweg nur einmal belastet“*⁵. So wurde mit dem neuen Steuerrecht die Nachlass-, Erbanfalls- und Schenkungssteuer⁶, die Couponsteuer⁷ und die Kapitalsteuer⁸ abgeschafft.

Damit bestehen im Wesentlichen nur noch folgende Steuern: Vermögens- und Erwerbssteuer für natürliche Personen und Ertragssteuer für juristische Personen. Bei Letzteren wurde eine sogenannte flat rate von 12.5% eingeführt. Mehr oder weniger unverändert gilt weiterhin die Grundstücksgewinnsteuer.

Nachfolgend wird erstmalig das neue liechtensteinische Steuerrecht gesamtheitlich in Form eines Grundrisses dargestellt.

1 aSteG.

2 Art. 157 SteG.

3 Art. 160 Abs. 1 SteG u. Art. 51 Abs. 1 SteV. Vgl. dazu unten XII.

4 BuA Nr. 48/2010, 12.

5 Wenz, 87.

6 Art. 89 ff. aSteG.

7 Art. 88a ff. aSteG.

8 Art. 73 ff. aSteG.

1. Persönliche Steuerpflicht

1.1 Natürliche Personen

1.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben⁹. Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland haben, sind dann im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie dort mit Rücksicht auf ein Arbeitsverhältnis zum Land Liechtenstein aufgrund eines Vertrages oder völkerrechtlicher Übung von den Steuern befreit sind¹⁰, also namentlich die Diplomaten.

Als Wohnsitz einer Person gilt der Ort, an dem sich diese Person „mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält“¹¹. Als gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort oder das Gebiet, „an dem eine Person nicht nur vorübergehend verweilt“¹². Dabei stellt das Gesetz klar, dass von einem gewöhnlichen Aufenthalt immer dann auszugehen ist, wenn der Aufenthalt zeitlich zusammenhängend mehr als sechs Monate beträgt, wobei kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben¹³. Nicht zu einer persönlichen Steuerpflicht führt der Aufenthalt „zum Zwecke des Besuchs einer Lehranstalt und die Unterbringung in einer Erziehungs-, Versorgungs- oder Heilanstalt sowie der Kur- und Ferienaufenthalt bis zu zwölf Monaten“¹⁴.

1.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, aber über ein inländisches Vermögen bestehend aus im Inland gelegenen Grundstücken oder im Inland gelegenen Betriebsstätten verfügen¹⁵.

9 Art. 6 Abs. 1 lit. a SteG.

10 Art. 6 Abs. 1 lit. b SteG.

11 Art. 2 Abs. 1 lit. b SteG.

12 Art. 2 Abs. 1 lit. c SteG.

13 Art. 2 Abs. 1 lit. c Satz 2 SteG.

14 Art. 2 Abs. 1 lit. c Satz 3 SteG.

15 Art. 6 Abs. 2 iVm Abs. 4 SteG.

1.2 Ruhender Nachlass

Was die persönliche Vermögenssteuerpflicht anbelangt, ist der ruhende Nachlass den natürlichen Personen gleichgestellt. Das Erbe, also Aktiven und Passiven, die ein Erblasser hinterlässt, stellen ab dem Todeszeitpunkt bis zur rechtskräftigen Einantwortung des Nachlasses an den bzw. die Erben den ruhenden Nachlass dar¹⁶. Während dieses Zeitraums ist der ruhende Nachlass unabhängig von den Erben vermögenssteuerpflichtig.

1.3 Begünstigte von unwiderruflichen Stiftungen, besondere Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalten

Unwiderrufliche Stiftungen¹⁷, besondere Vermögenswidmungen¹⁸ und stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalten¹⁹ unterliegen auf Antrag eines oder mehrerer ihrer Begünstigten der Vermögenssteuer²⁰. Durch diese Option wird der betreffende Rechtsträger aber nicht selbst Steuersubjekt²¹, sondern führt die Vermögenssteuer lediglich anstelle der Begünstigten ab. Der Rechtsträger selbst unterliegt der Ertragssteuer²².

Hintergrund dieser Optionsmöglichkeit ist, dass wertmässig bestimmbare Begünstigungen bei den jeweiligen Begünstigten der Vermögenssteuer²³ und Zuwendungen von nicht wertmässig bestimmbaren Begünstigten der Erwerbssteuer unterliegen²⁴. Die Erwerbssteuer fällt allerdings nicht an, wenn von der genannten Optionsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird²⁵. Überdies kommt es im Falle der Option bei der Übertragung des Vermögens auf den Rechtsträger nicht zu einer Widmungsbesteuerung²⁶. Schliesslich hat die Option den Vorteil der Anonymität, d.h. die Begünstigung bzw. Ausschüttungen des Rechträgers an den Begünstigten scheinen nicht in dessen persönlicher Steuererklärung auf.

16 Vgl. §§ 547 und 819 ABGB.

17 Von einer unwiderruflichen Stiftung spricht man dann, wenn sich der Stifter den Widerruf der Stiftung nicht vorbehalten hat (Art. 552 § 30 Abs. 1 PGR).

18 Unter besonderer Vermögenswidmungen sind nach den Materialien insbesondere die Treuhänderschaften gemäss Art. 897 ff. PGR sowie die Treuunternehmen gemäss Art. 932a §§ 1 ff. PGR zu verstehen (BuA Nr. 83/2010, 22). Vgl. zum Begriff überdies unten IX. 1.

19 Stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalten sind Anstalten gemäss Art. 534 ff. PGR, welche über keine Mitglieder, d.h. über keine Inhaber der Gründerrechte, sondern über Begünstigte verfügen. Vgl. dazu Marok, 21 und 161 ff.

20 Art. 9 Abs. 3 SteG.

21 BuA Nr. 48/2010, 75.

22 BuA Nr. 48/2010, 74. Vgl. dazu unten VII und VIII.

23 Art. 12 Abs. 1 lit. e SteG.

24 Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG.

25 BuA Nr. 48/2010, 75.

26 Vgl. dazu unten III.

Das Optionsgesuch ist bei der Steuerverwaltung unter Angabe der Wohnorte der Begünstigten und deren Begünstigtenanteile schriftlich einzureichen²⁷. Der Name der Begünstigten ist dementsprechend nicht zu nennen.

1.4 Errichter von widerruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten

Art. 9 Abs. 4 SteG sieht vor, dass das Vermögen von widerruflichen Stiftungen²⁸, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten dem Errichter zuzurechnen und von diesem zu versteuern ist. Auch in diesem Fall unterliegt der Rechtsträger selbst der Ertragssteuer²⁹.

Errichter ist im Falle der Stiftung der Stifter, im Falle der Anstalt der Gründer und im Falle des Trusts und des Treuunternehmens der Treugeber.

Auch hier besteht allerdings die bereits in der Vorziffer dargestellte Optionsmöglichkeit. Wird der diesbezügliche Antrag gestellt, dann ist die Steuer nach dem Steuersatz zu entrichten, der dem gesamten Vermögen des Errichters einschliesslich des aufgrund der Option eigenständig besteuerten Vermögens entspricht³⁰.

Das Optionsgesuch ist in Schriftform bei der Steuerverwaltung unter Angabe des Namens und Wohnortes des Errichters zu stellen³¹.

1.5 Beginn

Die Vermögenssteuerpflicht beginnt mit der inländischen Wohnsitznahme oder mit dem gewöhnlichen Aufenthalt im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht³² bzw. dann, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger über inländisches Vermögen verfügt³³. Im Falle des ruhenden Nachlasses beginnt die Vermögenssteuerpflicht mit dem Tod des Erblassers, indem der ruhende Nachlass die bisherige Steuerpflicht des Erblassers fortführt³⁴.

Die Steuerpflicht von unwiderruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen oder stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten beginnt wohl mit Antragstellung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 bzw. 4 SteG.

27 Art. 7 Abs. 1 und 2 lit. a SteV.

28 Widerrufliche Stiftungen sind Stiftungen nach Art. 552 §§ 1 ff. PGR, bei denen sich der Stifter den Widerruf der Stiftung im Sinne von Art. 552 § 30 Abs. 1 PGR vorbehalten hat.

29 BuA Nr. 48/2010, 74. Vgl. dazu unten VII und VIII.

30 Art. 9 Abs. 4 Satz 2 SteG.

31 Art. 7 Abs. 1 und 2 lit. b SteV.

32 Art. 7 Abs. 1 lit. a SteG.

33 Art. 7 Abs. 1 lit b SteG.

34 Art. 7 Abs. 3 SteG.

1.6 Ende

Die unbeschränkte Steuerpflicht endet mit dem Tod des Steuerpflichtigen oder mit seinem Wegzug ins Ausland³⁵. Die blossе Abmeldung bei der Gemeindeverwaltung reicht hierfür aber nicht aus. Erforderlich ist die Neubegründung eines ausländischen Wohnsitzes³⁶. Die beschränkte Steuerpflicht endet mit dem Zeitpunkt des Wegfalls des inländischen Vermögens³⁷.

Die Steuerpflicht des ruhenden Nachlasses endet mit der rechtskräftigen Einantwortung des Nachlasses³⁸. Wann die Vermögenssteuerpflicht der unwiderruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen oder stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten endet, sagt das Gesetz nicht. ME endet die diesbezügliche Steuerpflicht, wenn ein oder mehrere Begünstigte dies beantragen und hierfür die Zustimmung des für Ausschüttungen zuständigen Organs des Rechtsträgers vorliegt.

2. Sachliche Steuerpflicht

2.1 Steuerobjekt

Steuerobjekt der Vermögenssteuer ist „das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen“³⁹ abzüglich der Steuerfreibeträge sowie der nicht der Steuer unterliegenden Vermögenswerte reduziert um die zulässigen Abzüge. Zum inländischen Vermögen gehören auch inländische Betriebsstätten von beschränkt steuerpflichtigen Personen⁴⁰.

2.2 Steuerfreies Vermögen

Es gelten folgende Vermögenssteuerfreibeträge:

- der Hausrat, persönliche Gebrauchsgegenstände und die privat genutzten Motorfahrzeuge bis zu einem Betrag von CHF 25'000.–⁴¹; und
- die für die Ausübung eines Berufes erforderlichen Geräte und Werkzeuge bis zu einem Wert von CHF 2'000.–⁴².

35 Art. 7 Abs. 2 lit. a SteG.

36 LES 1987, 102 ff. (106).

37 Art. 7 Abs. 2 lit. b SteG.

38 Art. 7 Abs. 3 SteG, wo es heisst „bis zur Einantwortung“.

39 Art. 9 Abs. 1 SteG.

40 Art. 6 Abs. 4 SteG.

41 Art. 10 lit. a SteG.

42 Art. 10 lit. b SteG.

Die bisherigen generellen Vermögensteuerfreibeträge von CHF 70'000.– für Allein-stehende bzw. CHF 140'000.– für Verheiratete wurden abgeschafft⁴³.

Überdies unterliegen folgende Vermögenswerte nicht der Vermögensteuer:

- Sammlungen von künstlerischer, historischer oder ähnlicher Bedeutung, vorausgesetzt sie werden ohne Erwerbsabsicht des Eigentümers einer regelmässigen öffentlichen Besichtigung zugänglich gemacht und sie dienen der Volksbildung oder sind geeignet, den Fremdenverkehr zu fördern⁴⁴;
- das Vermögen an landwirtschaftlichen Produkten, wie Heu, Getreide, Früchte⁴⁵; und
- die im Ausland gelegenen Grundstücke und die im Ausland gelegenen Betriebsstätten⁴⁶.

2.3 Schuldenabzug

Vom steuerpflichtigen Vermögen können die Schulden und sonstigen Lasten des Vermögens abgezogen werden. Eine sonstige Last kann z.B. ein Nutzniessungs- oder Wohnrecht sein⁴⁷.

Der Schuldenabzug ist aber nur in dem Umfang zulässig, in dem der Steuerpflichtige für die Schuld auch haftet⁴⁸. Die Schulden des Steuerpflichtigen dürfen nur dann gesamthaft abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige sein gesamtes Vermögen im Inland versteuert⁴⁹. Verfügt der Steuerpflichtige auch über im Ausland gelegenes und steuerpflichtiges Vermögen, ist der Schuldenabzug nur im Verhältnis des im Inland steuerpflichtigen Vermögensteils zum Gesamtvermögen zulässig⁵⁰.

Die absolute Grenze des Schuldenabzugs besteht darin, dass der Betrag des steuerpflichtigen Vermögens nicht negativ werden kann⁵¹.

43 Vgl. Art. 42 lit. a aSteG sowie BuA Nr. 48/2010.

44 Art. 10 lit. c SteG.

45 Art. 10 lit. d SteG.

46 Art. 10 lit. e und f SteG.

47 BuA Nr. 48/2010, 78.

48 Art. 11 Abs. 1 Satz 2 SteG.

49 Art. 11 Abs. 2 Satz 1 SteG.

50 Art. 11 Abs. 2 Satz 2 SteG.

51 Art. 11 Abs. 2 Satz 3 SteG.

3. Ermittlung des Vermögens

Die Ermittlung, d.h. die Bewertung des steuerpflichtigen Vermögens, erfolgt anhand des Verkehrswertes zu Beginn des Steuerjahres oder zu Beginn der Steuerpflicht⁵².

Im Einzelnen gelten folgende Bewertungsgrundsätze:

3.1 Wertpapiere und nicht verbriefte Rechte und Forderungen

Wertpapiere, die über eine Kursnotiz verfügen, sind nach diesem Kurs zu bewerten⁵³.

Wertpapiere, die über keine Kursnotiz verfügen, sowie Rechte und Forderungen, welche nicht in Wertpapieren verbrieft sind, sind ebenfalls nach dem Verkehrswert zu bewerten, der idR allerdings nicht unter dem Nominalwert anzusetzen ist. Eine Ausnahme besteht dann, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Nominalwert dem Verkehrswert nicht entspricht⁵⁴.

3.2 Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen

Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen, insbesondere laufende Leibrenten, Verpfändungen, Wohnrechte und Nutzniessungen, nicht jedoch Pensionen, welche aufgrund eines früheren Amtes oder eines Dienstverhältnisses ausbezahlt werden, sind mit dem Betrag zu bewerten, um welchen eine gleichwertige Leistung von nicht nahestehenden Personen erworben werden könnte. Es gilt also der Drittvergleichsgrundsatz. Falls die wiederkehrende Leistung nicht auf Lebenszeit verliehen ist, so ist sie in der Vermögensbewertung mit der Summe der Werte der einzelnen Jahresleistungen, maximal aber mit dem 15fachen Betrag einer Jahresleistung, einzusetzen⁵⁵.

3.3 Begünstigungen

Die Bewertung von wertmässig bestimmbareren Begünstigungen an Rechtsträgern wie Stiftungen, Trusts oder Anstalten ist abhängig davon, ob sie wiederkehrend sind oder nicht⁵⁶. Ist dies der Fall, werden sie wie sonstige wiederkehrende Leistungen nach dem Drittvergleichsgrundsatz bewertet⁵⁷. Handelt es sich um nicht wiederkehrende Begünstigungen, sind sie mit dem Verkehrswert zu bewerten⁵⁸.

52 Art. 12 Abs. 1 Satz 1 SteG.

53 Art. 12 Abs. 1 lit. c SteG.

54 Art. 12 Abs. 1 lit. d SteG.

55 Art. 12 Abs. 1 lit. e SteG.

56 BuA Nr. 48/2010, 80.

57 Art. 12 Abs. 3 lit. e SteG. Vgl. oben II. 3.2.

58 Art. 12 Abs. 1 lit. d SteG.

Wertmässig nicht bestimmbare Begünstigungen unterliegen – vorbehaltlich einer Option gemäss Art. 9 Abs. 3 und 4 SteG⁵⁹ – nicht der Vermögenssteuer. Diesfalls unterliegen allerdings Zuwendungen an den Begünstigten der Erwerbssteuer⁶⁰.

3.4 Ansprüche aus rückkaufsfähigen Lebensversicherungen

Ansprüche aus rückkaufsfähigen Lebensversicherungen sind bis zum Fälligkeitstermin nach dem Rückkaufswert einschliesslich der Überschussanteile zu bewerten. Dabei wird vom Gesetzgeber klargestellt, dass eine Lebensversicherung auch dann der Vermögenssteuer unterliegt, wenn ein Dritter als Begünstigter bezeichnet wird⁶¹.

3.5 Liegenschaften

Gebäude und Grundstücke sind grundsätzlich nach dem Ertragswert, mindestens jedoch mit dem Steuerschätzwert zu bewerten⁶².

Diesbezüglich wird in den Materialien klargestellt, dass die bisherige Praxis in das neue Steuergesetz übernommen worden sei und es zu keiner Änderung der bisherigen Praxis komme⁶³. In der Praxis ging man bislang bei der Bewertung von unbebauten Grundstücken von einem für die Vermögenssteuer massgebenden Wert von CHF 5.– pro Klafter bzw. rund CHF 1.39 pro m², unabhängig von der Zonenzugehörigkeit und damit unabhängig vom effektiven Verkehrswert des Grundstücks, aus. Aufgrund der erwähnten Klarstellung in den Materialien und weil das Gesetz nicht auf den Verkehrs-, sondern auf den Ertragswert abstellt, ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung an dieser Praxis festhält.

Der Steuerschätzwert von Gebäuden wurde bislang in der Praxis aus drei Werten ermittelt:

- Wert 1: Baukosten mal 85%
- Wert 2: Anzahl m³⁶⁴ multipliziert mit entsprechenden an den Baukostenindex und mit dem Landeschätzer abgestimmten Faktoren⁶⁵

59 Vgl. oben II. 1.3. und 1.4.

60 Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG. Vgl. dazu unten IV. 2.

61 Art. 12 Abs. 1 lit. f SteG.

62 Art. 12 Abs. 2 SteG.

63 BuA Nr. 48/2010, 79 f.

64 Die Anzahl m³ wird gemäss SIA-Norm 416 berechnet.

65 Diese Faktoren liegen derzeit bei einem Einfamilienhaus je nach Ausbaustandard idR zwischen CHF 900.– und CHF 1'200.– und bei einem Mehrfamilienhaus idR zwischen CHF 750.– und CHF 1'000.–. Zudem wird je nach Marktlage ein Abzug auf die erwähnten Faktoren von ca. 10% bis 15% gewährt.

- Wert 3: Ertragswert⁶⁶

Der Steuerwert wird anschliessend mit folgender Formel berechnet:
(Wert 1 + Wert 2 + Wert 3) : 3 = Steuerschätzwert

3.6 Geschäftsvermögen

Geschäftsvermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen und Wertberichtigungen zu bewerten⁶⁷. Diese Bestimmung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass das Vermögen von Gesellschaften ohne Persönlichkeit den Gesellschaftern zuzurechnen ist und von diesen zusammen mit ihrem übrigen Vermögen zu versteuern ist⁶⁸.

Gesellschaften ohne Persönlichkeit sind die ohne Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Gesellschaften gemäss Art. 649 ff. PGR, also insbesondere die einfache Gesellschaft⁶⁹, die Kollektivgesellschaft⁷⁰ sowie die Kommanditgesellschaft⁷¹

4. Gemeinsame Veranlagung

Ehegatten, die rechtlich und tatsächlich in ungetrennter Ehe leben, werden gemeinsam veranlagt, d.h. ihr Vermögen wird zusammengerechnet. Diesfalls besteht ein Vermögenssteuerfreibetrag für den Hausrat, die persönlichen Gebrauchsgegenstände und die privat genutzten Motorfahrzeuge von CHF 50'000.–⁷². Welchen Güterstand die Ehegatten vereinbart haben, ist dabei irrelevant⁷³.

Gleiches gilt für das Vermögen von minderjährigen Kindern, die in häuslicher Gemeinschaft mit den Eltern leben. Auch dieses Vermögen ist von den Eltern in ihrer Steuererklärung zu deklarieren⁷⁴.

Bei getrennt lebenden, gerichtlich getrennten oder geschiedenen Eltern wird das Vermögen der minderjährigen Kinder demjenigen Elternteil zugerechnet, bei welchem die Kinder in häuslicher Gemeinschaft leben. Gleiches gilt dann, wenn ein Elternteil verstorben ist⁷⁵.

66 Bei einem Einfamilienhaus wird derzeit mit einem Kapitalisierungssatz von 5.5% gerechnet.

67 Art. 12 Abs. 3 SteG.

68 Art. 9 Abs. 2 SteG.

69 Art. 680 ff. PGR.

70 Art. 689 ff. PGR.

71 Art. 733 ff. PGR.

72 Art. 10 lit. a SteG.

73 Art. 8 Abs. 1 SteG.

74 Art. 8 Abs. 2 SteG.

75 Art. 8 Abs. 3 Satz 1 SteG.

Falls die Kinder mit keinem Elternteil in häuslicher Gemeinschaft leben oder beide Elternteile verstorben sind, so werden die Kinder für ihr Vermögen selbständig veranlagt⁷⁶.

5. Steuersatz

Das steuerpflichtige Vermögen wird nicht mit einem Vermögenssteuersatz besteuert, sondern mit einem jährlich im Finanzgesetz festzulegenden Zinssatz verzinst und so der standardisierte Vermögensertrag ermittelt⁷⁷. Der ermittelte standardisierte Vermögensertrag stellt Erwerb dar und unterliegt der Erwerbssteuer⁷⁸.

Im Gesetzgebungsprozess hat sich die Regierung für einen Sollertrag von 4% ausgesprochen⁷⁹. Diese würde also bei einem steuerpflichtigen Vermögen von CHF 1 Million bedeuten, dass von einem standardisierten Vermögensertrag von CHF 40'000.– ausgegangen und dieser Betrag dem Erwerb hinzugerechnet werden würde.

Ausgehend von einem Gemeindesteuerzuschlag von 200%⁸⁰ sowie den nachfolgenden steuerpflichtigen Erwerben inklusive des erwähnten Vermögensertrages ergeben sich beim erwähnten Beispiel folgende effektive Steuerbelastungen des Vermögens:

Steuerpflichtiger Erwerb in CHF	Alleinstehende (Beträge in CHF)	Alleinerziehende (Beträge in CHF)	Gemeinsam veranlagte Verheiratete (Beträge in CHF)
50'000.–	2.04‰ = 2'040.–	1.08‰ = 1'080.–	0.48‰ = 480.–
75'000.–	2.96‰ = 2'960.–	1.92‰ = 1'920.–	1.52‰ = 1'520.–
100'000.–	3.66‰ = 3'660.–	2.64‰ = 2'640.–	2.04‰ = 2'040.–
150'000.–	4.8‰ = 4'800.–	3.6‰ = 3'600.–	2.96‰ = 2'960.–
250'000.–	6.192‰ = 6'192.–	5.064‰ = 5'064.–	4.272‰ = 4'272.–
500'000.–	7.296‰ = 7'296.–	6.726‰ = 6'726.–	6.192‰ = 6'192.–

76 Art. 8 Abs. 3 Satz 3 SteG.

77 Art. 5 SteG.

78 Art. 14 Abs. 2 lit. I SteG.

79 BuA Nr. 83/2010, 21.

80 Vgl. dazu unten III. 3. und IV. 5.

1. Sachliche Steuerpflicht

Steuerobjekt der Widmungssteuer ist das Vermögen, welches auf eine juristische Person oder besondere Vermögenswidmung übertragen wird, vorausgesetzt⁸¹:

- a. dieses Vermögen unterliegt danach nicht mehr der Vermögenssteuer;
- b. die Begünstigung oder die Anteile an der juristischen Person werden danach nicht vermögenssteuerpflichtig;
- c. das übertragene Vermögen unterlag bislang der Vermögenssteuer⁸²; und
- d. der Empfänger des Vermögens wurde nicht als gemeinnütziger Rechtsträger gemäss Art. 4 Abs. 2 SteG von der Steuerpflicht ausgenommen.

Wird also das Vermögen z.B. auf eine Aktiengesellschaft übertragen, wird keine Widmungssteuer erhoben, zumal der Steuerpflichtige seinen Aktienanteil weiterhin als Vermögen zu versteuern hat⁸³. Ebenfalls nicht zu einer Widmungssteuer kommt es bei Übertragung des Vermögens auf eine Stiftung oder einen Trust, wenn das übertragene Vermögen aufgrund von Art. 9 Abs. 3 oder 4 SteG oder die Begünstigung, weil sie wertmässig bestimmbar ist⁸⁴, (weiterhin) der Vermögenssteuer unterliegt⁸⁵.

Mit der Widmungssteuer will der Gesetzgeber verhindern, dass Steuerpflichtige, die der Vermögenssteuer unterliegen, das Vermögen auf eine juristische Person oder besondere Vermögenswidmung übertragen und so das Vermögen von der Vermögenssteuerpflicht ausnehmen⁸⁶. Die Widmungssteuer stellt also „*quasi einen Ersatz für die Vermögenssteuer dar*“⁸⁷.

81 Art. 13 Abs. 1 SteG.

82 BuA Nr. 48/2010, 82.

83 BuA Nr. 48/2010, 82 sowie Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 12 Abs. 1 lit. d SteG.

84 Vgl. oben II. 3.3.

85 Vgl. dazu oben II. 1.3 und 1.4.

86 BuA Nr. 48/2010, 82.

87 BuA Nr. 83/2010, 68.

2. Persönliche Steuerpflicht

Steuersubjekt ist „*der Übertragende*“⁸⁸, d.h. also derjenige, der das Vermögen bislang versteuerte und nunmehr auf die juristische Person oder die besondere Vermögenswidmung überträgt.

3. Steuersatz

Steuersatz ist auf Landesebene 2.5%, berechnet auf den vermögenssteuerlichen Wert der Zuwendung⁸⁹. Zu diesem Landessteuersatz kommt allerdings der Gemeindesteuerzuschlag hinzu⁹⁰. Dieser wird vom Gemeinderat jeder einzelnen liechtensteinischen Gemeinde jährlich festgesetzt, „*darf aber 150% nicht unterschreiten und 250% nicht übersteigen*“⁹¹. Ausgehend von einem Gemeindesteuerzuschlag von 200% beträgt der gesamte Widmungssteuersatz also 7.5%.

88 Art. 13 Abs. 1 SteG.

89 Art. 13 Abs. 1 SteG.

90 Art. 75 ff. SteG.

91 Art. 75 Abs. 3 SteG.

1. Persönliche Steuerpflicht

1.1 Natürliche Personen und ruhender Nachlass

Natürliche Personen und der ruhende Nachlass sind nach den gleichen Bestimmungen Steuersubjekte der Erwerbssteuer wie der Vermögenssteuer. Es kann diesbezüglich daher vollumfänglich auf obige Ausführungen⁹² verwiesen werden.

1.2 Begünstigte von unwiderruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten

Wie oben⁹³ dargelegt haben Begünstigte von unwiderruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten die Möglichkeit, den Antrag zu stellen, den Rechtsträger der Vermögenssteuer zu unterstellen. In diesem Fall sieht das Gesetz nicht nur vor, dass der Rechtsträger die Vermögenssteuerpflicht anstelle der Begünstigten zu erfüllen hat, sondern auch die Erwerbssteuerpflicht⁹⁴. Nach blossem Studium des Gesetzestextes stellt sich die Frage, ob dieser Rechtsträger nur der Vermögens- und Erwerbssteuer, nicht jedoch der Ertragssteuer unterliegt. Dies hätte die Konsequenz, dass insbesondere Vermögenserträge, wie z.B. Mieterträge, nicht steuerbar wären⁹⁵.

Den Materialien kann entnommen werden, dass dem nach Meinung des Gesetzgebers nicht so ist⁹⁶, auch wenn der Gesetzestext diesbezüglich eine andere Interpretation zulassen würde. Gemäss Materialien wird mit dem Erwähnen des Begriffes „Erwerbssteuerpflicht“ darauf hingewiesen, dass Zuwendungen von Rechtsträgern im Falle von nicht wertmässig bestimmbar Begünstigungen der Erwerbsteuer unterliegen⁹⁷.

Diesbezüglich bleibt es abzuwarten, wie sich die Praxis der Liechtensteinischen Steuerverwaltung entwickelt. Aus meiner Sicht ist es insbesondere vor dem Hintergrund

92 Vgl. II. 1.1 und 1.2.

93 Vgl. II. 1.3.

94 Art. 9 Abs. 3 Satz 2 SteG.

95 Vgl. Art. 15 lit. a SteG.

96 BuA Nr. 48/2010, 74.

97 Art. 14 Abs. 2 lit. k iVm Art. 12 Abs. 1 lit. d SteG.

der beabsichtigten Gleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen⁹⁸ nicht rechtfertigbar, dass juristische Personen reine Vermögenserträge zu versteuern haben, natürliche Personen jedoch nicht⁹⁹. Diese Ungleichbehandlung ist vor allem im Falle von reinen Immobiliengesellschaften im Vergleich zu natürlichen Personen besonders stossend. Als Alternative zu den unten¹⁰⁰ vorgeschlagenen Lösungsansätzen würde es sich anbieten, diese Ungleichbehandlung durch extensive Interpretation von Art. 9 Abs. 3 SteG zu korrigieren, sodass auch juristische Personen, wie dies auch im geltenden Steuergesetz der Fall war¹⁰¹, sich komplett der Vermögens- und Erwerbssteuer unterstellen können, sofern sie nicht gewerblich tätig sind.

1.3 Errichter von widerruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten

Wie oben bereits ausgeführt¹⁰², ist das Vermögen von widerruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten dem Errichter zuzurechnen und von diesem zu versteuern¹⁰³. Macht der Errichter dieser Rechtsträger von der auch ihm zustehenden Optionsmöglichkeit von Art. 9 Abs. 4 SteG Gebrauch, dann hat der betreffende Rechtsträger die Vermögens- und Erwerbssteuerpflicht mit der Massgabe zu erfüllen, „*dass die Steuer nach dem Steuersatz zu entrichten ist, der dem gesamten Vermögen und gesamten Erwerb des Errichters einschliesslich des nach Abs. 3 eigenständig besteuerten Vermögens entspricht.*“

Wenn nun das Vermögen dem Errichter von Gesetzes wegen schon zugerechnet wird bzw. im Falle der separaten Besteuerung eine Zusammenrechnung des Vermögens und des Erwerbs des Steuerpflichtigen und des Rechtsträgers erfolgt, dann stellt sich auch hier die Frage, weshalb dieser Rechtsträger nicht Steuerobjekt der Vermögens- und Erwerbssteuer sein kann, sondern zwingend der Ertragssteuer unterliegen soll. Auch hier plädiere ich dafür, dass die Praxis zu verhindern versucht, dass vor allem Immobiliengesellschaften benachteiligt werden. Andernfalls führt dies voraussichtlich in vielen Fällen zur Auflösung und Liquidation der Immobiliengesellschaft mit einer Sachausschüttung an deren Inhaber. Dies hat dann wiederum zur Folge, dass die Inhaber davon profitieren können, dass die Erträge der Liegenschaft als Vermögenserträge nicht der Erwerbssteuer unterliegen. Aus fiskalpolitischer Sicht ist dadurch nichts gewonnen.

98 Wenz, 87.

99 Vgl. zur Kritik der Besteuerung von Mieterträgen bei juristischen Personen unten VII. 5.4.

100 Vgl. VII. 5.4 und VIII. 2.1.

101 Art. 31 Abs. 1 lit. c aSteG.

102 Vgl. II. 1.4.

103 Art. 9 Abs. 4 Satz 1 SteG.

2. Sachliche Steuerpflicht

Steuerobjekt der Erwerbssteuer ist der Erwerb. Zum Erwerb gehören „*alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte*“¹⁰⁴. Der Erwerbsbegriff entspricht weitgehend dem bisherigen Recht¹⁰⁵. Nach der exemplarischen Aufzählung des Gesetzes gehören zum Erwerb:

- a. Der Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion¹⁰⁶.
- b. Jeder Erwerb aus einer selbständigen Tätigkeit in Gewerbe, Handel und Industrie¹⁰⁷:

Hierzu gehört z.B. die selbständige Erwerbstätigkeit eines Bäckers, Schreiners, Friseurs, etc., soweit das Unternehmen nicht als juristische Person, sondern z.B. als Einzelunternehmen organisiert ist. Aus steuerlicher Sicht selbständig Erwerbende sind aber auch Gesellschafter von Gesellschaften ohne Persönlichkeit. Ihnen ist der auf sie fallende Erwerbsanteil der Gesellschaft zuzurechnen und von ihnen zusammen mit ihrem übrigen Erwerb zu versteuern¹⁰⁸.

- c. Jeder Erwerb aus einer anderen als unter lit. a und b genannten selbständigen Tätigkeit¹⁰⁹:

Hierzu gehören etwa die selbständigen Erwerbstätigkeiten eines Rechtsanwaltes, Arztes oder eines Physiotherapeuten, soweit das Unternehmen nicht in einer juristischen Person organisiert ist¹¹⁰.

- d. Alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis, also die unselbständige Erwerbstätigkeit, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Leistungen:

Diese Bestimmung regelt die Erwerbssteuerpflicht der Einkünfte der Arbeitnehmer. Der Begriff „Einkünfte“ ist dabei sehr extensiv umschrieben, indem das Gesetz klarstellt, dass sämtliche geldwerten Leistungen dazugehören.

104 Art. 14 Abs. 1 SteG.

105 BuA Nr. 48/2010, 84 sowie Art. 45 aSteG.

106 Art. 14 Abs. 2 lit. a SteG.

107 Art. 14 Abs. 2 lit. b SteG.

108 Art. 14 Abs. 4 SteG.

109 Art. 14 Abs. 2 lit. c SteG.

110 Rechtsanwälte können sich seit dem Jahr 2008 auch als Aktiengesellschaft oder GmbH organisieren (vgl. Art. 10 ff. RAG). Gleiches gilt für Ärzte oder Personen, die einen anderen Gesundheitsberuf ausüben (vgl. Art. 15a ff. ÄrzteG und Art. 18 ff. GesG).

Bei Unternehmern, deren Unternehmen als juristische Person organisiert ist, stellt sich häufig die Frage nach der Höhe des eigenen Gehalts. IdR ist es aus abgaberechtlicher Sicht attraktiv, das Gehalt möglichst tief anzusetzen. Dies hat einerseits damit zu tun, dass der gesamte Erwerb sozialversicherungspflichtig ist und dadurch neben der Belastung durch die Erwerbssteuer einer weiteren Belastung von derzeit ca. 11% (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) unterliegt. Andererseits wird der Ertrag von juristischen Personen mit lediglich 12.5% besteuert¹¹¹ und sind Gewinnausschüttungen als Vermögenserträge steuerfrei¹¹².

Diesem Ansinnen von Inhabern ertragssteuerpflichtiger juristischer Personen setzt der Gesetzgeber Grenzen. Dabei sind als Inhaber ertragssteuerpflichtiger juristischer Personen nicht nur die alleinigen Inhaber zu verstehen, sondern auch Personen, *„die am Kapital der juristischen Person massgebend beteiligt sind und dadurch einen entscheidenden Einfluss auf deren Führung ausüben können“*¹¹³. Diese Personen haben *„ein angemessenes Gehalt zu deklarieren“*¹¹⁴. Der Begriff *„angemessenes Gehalt“* ist selbstverständlich schwer fassbar. Vom Gesetzgeber wird er lediglich dahingehend näher umschrieben, dass bei der Beurteilung, ob das Gehalt angemessen ist, *„der Umfang der Arbeit, die Stellung und die damit verbundene Verantwortung, die berufliche Fähigkeit, die Grösse des Betriebes sowie die sonstigen Besoldungsverhältnisse im Betrieb zu berücksichtigen sind“*¹¹⁵.

Diese Regelung deckt sich mit dem bisherigen Recht¹¹⁶. Entsprechend gibt das neue Steuergesetz allein keinen Anlass dafür, ein bisher als angemessen eingestuftes Gehalt zu hinterfragen.

- e. Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus obligatorischer Unfallversicherung, aus Einrichtungen der betrieblichen Personalvorsorge, aus Pensionsfonds sowie einmalige und wiederkehrende Zahlungen bei Tod oder für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile¹¹⁷:

Bei dieser Art des Erwerbs ist es unbeachtlich, ob es sich um wiederkehrende Renten oder um eine einmalige Kapitaleistung handelt. Im Falle der Kapitaleistung wird diese zum sogenannten Rentensatz besteuert, d.h. es wird derjenige, idR niedrigere Steuersatz zur Anwendung gebracht, der im Falle einer

111 Art. 61 SteG.

112 Art. 15 Abs. 1 lit. a SteG.

113 Art. 14 Abs. 2 lit. d Satz 4 SteG.

114 Art. 14 Abs. 2 lit. d Satz 2 SteG.

115 Art. 14 Abs. 2 lit. d Satz 3 SteG.

116 Vgl. Art. 45 Abs. 1 lit. d aSteG.

117 Art. 14 Abs. 2 lit. e SteG.

Rente anwendbar wäre. Zu beachten sind hier überdies die bei der Ermittlung des Erwerbs zugelassenen Abzüge¹¹⁸.

- f. Alle anderen Einkünfte, die an Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten, wie beispielsweise Taggelder aus Arbeitslosen-, Unfall-, Lebens- und Krankenversicherungen nach Abzug der nicht durch andere Versicherungsleistungen gedeckten ausserordentlichen Ausgaben¹¹⁹.
- g. Einkünfte aus Geldspielen, sofern auf dieselben nicht schon eine Geldspielgabe nach dem Geldspielgesetz oder eine ausländische Steuer erhoben wurde¹²⁰.
- h. Entschädigungen für die Aufgabe, Ablösung oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder eines Rechts¹²¹:

Hierzu gehört z.B. die Abgangsentschädigung aus einem Arbeitsverhältnis.

- i. Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner Obsorge stehenden Kinder erhält¹²².
- j. Zuwendungen, die der Steuerpflichtige als Begünstigter erhält, soweit die Begünstigung nicht nach Art. 12 Abs. 1 lit. d oder e oder Art. 9 Abs. 3 der Vermögenssteuer unterliegt¹²³:

Begünstigungen unterliegen von Gesetzes wegen der Vermögenssteuer, wenn sie wertmässig bestimmbar sind. Ist dies nicht der Fall, z.B. bei rein diskretionär ausgestalteten Begünstigungsstellungen, besteht die Möglichkeit, das Begünstigungsrecht der Vermögenssteuer zu unterstellen und führt diesfalls die Stiftung für den oder die Begünstigten die Vermögenssteuer ab¹²⁴. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, unterliegen die Zuwendungen an den Steuerpflichtigen nicht der Erwerbssteuer.

- k. Der Sollertrag im Sinne von Art. 5 des steuerpflichtigen Vermögens nach Art. 6 Abs. 1¹²⁵.

118 Vgl. unten IV. 4.4.

119 Art. 14 Abs. 2 lit. f SteG.

120 Art. 14 Abs. 2 lit. g SteG.

121 Art. 14 Abs. 2 lit. h SteG.

122 Art. 14 Abs. 2 lit. i SteG.

123 Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG.

124 Art. 9 Abs. 3 SteG.

125 Art. 14 Abs. 2 lit. l SteG. Vgl. dazu oben II. 5.

3. Steuerfreier Erwerb

Das Steuergesetz nimmt zahlreiche Einkünfte ex lege von der Steuerpflicht aus:

3.1 Vermögenserträge

Wie bereits nach bisherigem Recht¹²⁶ sind sämtliche „*Erträge des Vermögens, auf welches der Steuerpflichtige die Vermögenssteuer entrichtet*“, nicht erwerbssteuerpflichtig¹²⁷.

Erwerbsteuerfrei sind demnach neben Mieterträgen auch Erträge, welche Bankvermögenswerte, wie z.B. Aktien oder Obligationen, abwerfen, Erträge des eigenen (in- oder ausländischen) Unternehmens, also die Dividenden oder Ausschüttungen, die an den Inhaber ausgerichtet werden (das Gesetz spricht von „*Gewinnanteilen aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen*“¹²⁸), oder Zinsen, die für ein Darlehen bezahlt werden.

Voraussetzung für die Erwerbssteuerfreiheit ist, dass der Steuerpflichtige den ertragsabwerfenden Vermögenswert in seiner Steuererklärung als Vermögen deklariert hat. Nicht vorausgesetzt ist, dass für diesen Vermögenswert auch tatsächlich eine Vermögenssteuer anfällt.

Ebenfalls nicht der Erwerbssteuer unterliegen wiederkehrende Leistungen im Sinne von Art. 12 Abs. 1 lit. e SteG, also z.B. Begünstigungen, Wohnrechte, Leibrenten, sofern diese der Vermögenssteuer unterliegen¹²⁹. Auch dabei handelt es sich um Erträge des steuerpflichtigen Vermögens im weiteren Sinne.

3.2 Kapital- und Grundstückgewinne

Im Gegensatz zum bisherigen Recht sind „*Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Bestandteilen des beweglichen und unbeweglichen Privatvermögens*“ nicht mehr erwerbssteuerpflichtig¹³⁰. Allfällige Kapitalverluste bei der Veräußerung des beweglichen und unbeweglichen Privatvermögens können allerdings nicht in Abzug gebracht werden¹³¹.

126 Art. 45 Abs. 1 lit. a aSteG.

127 Art. 15 Abs. 1 lit. a SteG.

128 Art. 15 Abs. 2 lit. n SteG.

129 Art. 15 Abs. 1 lit. b SteG.

130 Art. 15 Abs. 2 lit. m SteG; BuA Nr. 48/2010, 88.

131 BuA Nr. 48/2010, 88.

Betreffend den Begriff „unbewegliches Privatvermögen“ ist klarzustellen, dass private Grundstücksgewinne der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen¹³². Zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung sind aber nicht nur private Grundstücksgewinne von der Erwerbssteuer ausgeschlossen, sondern auch Gewinne aus der Veräußerung inländischer Grundstücke, welche Geschäftsvermögen darstellen¹³³. Auch diese inländischen Grundstücksgewinne unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer¹³⁴. Zu beachten gilt es allerdings, dass bei selbständig Erwerbenden allfällig vorgenommene Abschreibungen auf dem Grundstück beim Verkauf wieder eingebracht werden müssen¹³⁵. Der dadurch erzielte Buchgewinn unterliegt der Erwerbssteuer, allerdings nicht der Grundstücksgewinnsteuer. Konsequenterweise sind daher auch allfällige Verluste aus der Veräußerung inländischer Grundstücke erwerbssteuermindernd zu berücksichtigen, da diese naturgemäss nicht der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen¹³⁶.

Ebenso nicht erwerbssteuerpflichtig sind Grundstücksgewinne aus der Veräußerung von ausländischen Grundstücken¹³⁷ oder Kapitalgewinne aus der Veräußerung oder Liquidation von Beteiligungen an in- und ausländischen juristischen Personen¹³⁸.

3.3 Weitere steuerbefreite Einkünfte

Weiters nicht der Erwerbssteuer unterliegen nach ausdrücklicher gesetzlicher Regelung¹³⁹:

- a. Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter ausländischer Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion im Ausland¹⁴⁰:

Diese Klarstellung war deswegen erforderlich, weil ausländische Grundstücke nicht der Vermögenssteuer unterliegen¹⁴¹. Deswegen würde der Erwerb aus ausländischen Grundstücken ohne diese Klarstellung der Erwerbssteuer unterliegen¹⁴².

132 Vgl. unten VI.

133 Art. 15 Abs. 2 lit. l SteG.

134 Vgl. unten VI.

135 Vgl. zu den wieder eingebrachten Abschreibungen näher unten VII. 5.3.1.

136 BuA Nr. 48/2010, 88.

137 Art. 15 Abs. 2 lit. l SteG.

138 Art. 15 Abs. 2 lit. o SteG.

139 Diese Befreiungstatbestände entsprechen weitgehend Art. 46 aSteG (BuA Nr. 48/2010, 86).

140 Art. 15 Abs. 2 lit. a SteG.

141 Art. 10 lit. e SteG.

142 Art. 15 Abs. 3 lit. a SteG.

- b. Erwerb aus im Ausland gelegenen Betriebsstätten¹⁴³:
Dieser Erwerb unterliegt in aller Regel der Besteuerung am Ort der Betriebsstätte.
- c. Einmalige Vermögensanfälle in Form von Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen sowie aus güterrechtlicher Aufteilung¹⁴⁴:
Diese Klarstellung ist deswegen zu begrüßen, weil sowohl die Erbanfalls- als auch die Schenkungssteuer abgeschafft wurden. Es würde nun wenig Sinn machen, Erbschaften, Schenkungen oder eherechtliche Vermögenszuwachs- ausgleichszahlungen der Erwerbssteuer zu unterstellen.
- d. Vermögensanfälle aus rückkaufsfähigen privaten Kapitalversicherungen, ausge- nommen aus Freizügigkeitspolicen und Sperrkonten¹⁴⁵:
Ebenso nicht der Erwerbssteuer unterliegen gutgeschriebene Zinsanteile und Überschüsse auf rückkaufsfähigen privaten Kapitalversicherungen¹⁴⁶. Dies ergibt sich daraus, dass die zugrunde liegende Kapitalversicherung der Vermögenssteuer unterliegt und daher Erträge daraus nicht erwerbsteuerpflichtig sind¹⁴⁷.
- e. Schadenersatz- und Genugtuungszahlungen¹⁴⁸.
- f. Bezüge aus der Familienausgleichskasse¹⁴⁹.
- g. Bezüge des Steuerpflichtigen aus einer Kranken- und Unfallversicherung, soweit sie der Deckung von Arzt- und Spitalkosten, Arzneimitteln und sonstigen durch die Krankheit oder den Unfall verursachten Unkosten dienen¹⁵⁰.
- h. Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die als Unterstützungen wegen Hilfs- oder Pflegebedürftigkeit oder zu Erziehungs- oder Ausbildungszwecken dienen¹⁵¹.
- i. Der Erwerb von unbeschränkt Steuerpflichtigen; sofern er das Existenzminimum nicht übersteigt¹⁵²:

143 Art. 15 Abs. 2 lit. b SteG.

144 Art. 15 Abs. 2 lit. c SteG.

145 Art. 15 Abs. 2 lit. d SteG.

146 BuA Nr. 48/2010, 87.

147 Art. 15 Abs. 1 lit. a SteG.

148 Art. 15 Abs. 2 lit. e SteG.

149 Art. 15 Abs. 2 lit. f SteG.

150 Art. 15 Abs. 2 lit. g SteG.

151 Art. 15 Abs. 2 lit. h SteG.

152 Art. 15 Abs. 2 lit. i Satz 1 SteG. Das Existenzminimum beträgt CHF 2'000.– für Alleinstehende, CHF 2'500.– für Alleinerziehende, CHF 3'000.– für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten, je CHF 1'500.– für getrennt zu veranlagende Ehegatten, welche im gleichen Haushalt leben, und für Konkubinatspartner sowie für jedes Kind CHF 300.– bei einem Alter bis zu 5 Jahren,

Ist nur ein Teil des Erwerbes im Inland steuerpflichtig, so ist der Gesamterwerb massgebend. Erstreckt sich die Steuerpflicht auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr, so ist der Gesamterwerb auf ein volles Jahr umzurechnen¹⁵³.

- j. Kapitalzahlungen, die von einer Einrichtung der betrieblichen Personalvorsorge ausgerichtet werden, soweit diese auf einem Freizügigkeitskonto verbleiben oder zum Einkauf in eine Einrichtung der betrieblichen Personalvorsorge verwendet werden¹⁵⁴:

Häufigster Anwendungsfall dieser Bestimmung dürfte der Wechsel der Arbeitsstelle durch einen Arbeitnehmer sein, wenn der neue Arbeitgeber über eine andere Pensionsversicherung verfügt. Dann wird in aller Regel das vom Arbeitnehmer bis zum Wechsel erworbene Freizügigkeitsguthaben auf ein neu eingerichtetes Freizügigkeitskonto bei der Pensionsversicherung des neuen Arbeitgebers überwiesen.

- k. Entschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeit und Freiwilligenarbeit¹⁵⁵, soweit sie von Mitgliedern oder Organen juristischer Personen, die einen ideellen Zweck verfolgen, nicht gewinnorientiert sind und einen grösseren offenen Mitgliederkreis aufweisen, ausgeführt werden und den Betrag von CHF 350.– monatlich oder CHF 4'200.– jährlich nicht übersteigen¹⁵⁶.
- l. 30% des Erwerbs aus der Veräusserung oder Aufgabe des Betriebs¹⁵⁷:

Dieser Befreiungstatbestand stellt eine wesentliche Erleichterung gegenüber dem bisherigen Recht dar. Nach bisherigem Recht kam es bei der Veräusserung oder Aufgabe des Betriebes zu einer vollständigen Realisierung der stillen Reserven und damit unter Umständen zu einem hohen steuerpflichtigen Erwerb. Aufgrund der bisher progressiv ausgestalteten Erwerbssteuer führte dies in vielen Fällen zu einer sehr hohen Steuerbelastung und zu einer „*unbilligen Härte*“¹⁵⁸. Mit der nun vorgesehenen Steuererleichterung um 30% sollen derartige Härtefälle gemildert und Anreize für wirtschaftlich nicht sinnvolle Umstrukturierungsmassnahmen, die nur zur Vermeidung der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung oder Aufgabe des Betriebs dienen, senken¹⁵⁹.

CHF 450.– bei einem Alter von 6 bis 11 Jahren und CHF 600.– bei einem Alter ab 12 Jahren (Art. 8 SteV).

153 Art. 15 Abs. 2 lit. i Satz 3 und 4 SteG.

154 Art. 15 Abs. 2 lit. k SteG.

155 Art. Abs. 2 15 lit. p SteG.

156 Art. 9 SteV.

157 Art. 15 Abs. 2 lit. q Satz 1 SteG.

158 BuA Nr. 48/2010, 89.

159 BuA Nr. 48/2010, ebd.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Steuererleichterung ist, dass der Steuerpflichtige „durch Veräusserung oder Aufgabe des gesamten Betriebs seine Erwerbstätigkeit insoweit endgültig einstellt“¹⁶⁰. Durch das Verwenden des Begriffes „insoweit“ wird klargestellt, dass der betreffende Steuerpflichtige nicht gänzlich seine Erwerbstätigkeit aufgeben muss, sondern nur im Zusammenhang mit dem veräusserten bzw. aufgegebenen Betrieb. Diese Steuerbegünstigung kann nach den Materialien aber auch dann in Anspruch genommen werden, „wenn ein Gesellschafter einer Personengesellschaft aus Anlass seines Ausscheidens aus dem Erwerbsleben seinen Anteil veräussert, selbst wenn die Personengesellschaft mit den anderen und allenfalls einem neuen Gesellschafter fortgeführt wird“¹⁶¹.

4. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs

4.1 Land- und forstwirtschaftlicher Erwerb

Der land- und forstwirtschaftliche Erwerb¹⁶² wird grundsätzlich durch festgelegte¹⁶³ Ertragseinheiten ermittelt¹⁶⁴. Der Steuerpflichtige hat aber auch die Möglichkeit, eine ordnungsgemässe Buchhaltung zu führen und dann zu verlangen, dass der Besteuerung der aufgrund der Jahresrechnung ermittelte Erwerb zugrunde gelegt wird¹⁶⁵.

Vom landwirtschaftlichen Erwerb dürfen generell bis zu einer Erwerbshöhe von CHF 6'000.– CHF 600.– und bei einem Erwerb von über CHF 6'000.– 10% abgezogen werden¹⁶⁶.

4.2 Selbständiger Erwerb

4.2.1 Grundlage

Die Ermittlung des Erwerbs von selbständig Erwerbenden¹⁶⁷ erfolgt auf Basis einer ordnungsgemäss zu führenden Buchhaltung¹⁶⁸, soweit der jährliche Bruttoumsatz den

160 Art. 15 Abs. 2 lit. q Satz 2 SteG.

161 BuA Nr. 48/2010, 91.

162 Art. 14 Abs. 1 lit. a SteG.

163 Vgl. Art. 10 SteV sowie den Anhang 1 zur SteV.

164 Art. 16 Abs. 1 lit. a Satz 1 SteG.

165 Art. 16 Abs. 1 lit. a Satz 2 SteG sowie Art. 11 SteV.

166 Art. 16 Abs. 2 lit a SteG.

167 Art. 14 Abs. 2 lit. b und c SteG.

168 Art. 16 Abs. 1 lit. b SteG sowie Art. 17 Abs. 1 Satz 1 SteG.

Betrag von CHF 10'000.– übersteigt¹⁶⁹. Die Aufbewahrungsfrist beträgt 10 Jahre¹⁷⁰. Diese Aufbewahrungspflicht gilt nur für selbständig Erwerbende¹⁷¹. Überführungen vom Geschäfts- in das Privatvermögen und umgekehrt sind mit dem Verkehrswert zu bewerten¹⁷².

4.2.2 Abzüge

Zur Ermittlung des steuerpflichtigen selbständigen Erwerbs dürfen abgezogen werden¹⁷³:

- a. Sämtliche Gewinnungskosten, wie Material- und Warenaufwendungen, Lohn und Sozialkosten für die Arbeitnehmer, Patent- und Lizenzgebühren, wobei grundsätzlich ein Pauschale von 20% des Bruttoumsatzes abgezogen werden kann¹⁷⁴, die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen sowie alle durch den Betrieb bedingten weiteren Aufwendungen¹⁷⁵.
- b. Eine angemessene Verzinsung des im Betrieb eingesetzten eigenen Kapitals in Höhe des Sollertrags im Sinne von Art. 5 SteG¹⁷⁶.
- c. Nachgewiesene Geschäftsverluste, der dem betreffenden Steuerjahr vorangegangenen Jahre, soweit sie bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten¹⁷⁷:

Verlustvorträge sind, wie dies neu auch bei der Besteuerung von juristischen Personen der Fall ist, zeitlich unbeschränkt vortragbar.

- d. Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden¹⁷⁸.

Verzeichnet diese Betriebsstätte in den folgenden Jahren Gewinne, so sind diese Gewinne höchstens im Ausmass der zuvor mit einem inländischen Erwerb verrechneten Verlust dem steuerpflichtigen Erwerb zuzurechnen. Der Steuerpflichtige hat jedoch jährlich nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nicht erfüllt sind. Die dadurch noch nicht ausgeglichenen Verluste sind dem steu-

169 Art. 18 Abs. 1 Satz 1 SteV.

170 Art. 17 Abs. 2 SteG.

171 BuA Nr. 83/2010, 36.

172 Art. 16 Abs. 1 lit. b Satz 2 SteG.

173 Diese Regelung entspricht weitgehend dem bisherigen Recht (Art. 47 Abs. 1 aSteG).

174 Art. 18 Abs. 1 Satz 2 SteV.

175 Art. 14 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 SteG.

176 Art. 14 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 SteG.

177 Art. 14 Abs. 2 lit. b Ziff. 3 SteG.

178 Art. 14 Abs. 2 lit. b Ziff. 4 Satz 1 SteG.

erpflichtigen Erwerb spätestens im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zuzurechnen¹⁷⁹.

4.3 Unselbständiger Erwerb

Die Ermittlung des unselbständigen Erwerbs¹⁸⁰ erfolgt durch Abzug der Gewinnungskosten von den Einnahmen¹⁸¹. Als pauschale Gewinnungskosten können CHF 1'500.– (CHF 1'000.– für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort und CHF 500.– für Weiterbildungs- und Umschulungskosten¹⁸²) abgezogen werden¹⁸³. Vorbehalten bleibt das Geltendmachen von ausserordentlichen Gewinnungskosten¹⁸⁴.

Keine Gewinnungskosten stellen Kinderbetreuungskosten dar. Dabei handelt es sich um Kosten der privaten Lebenshaltung, die vom Erwerb nicht abzugsfähig sind¹⁸⁵.

4.4 Andere Erwerbsarten

Bei den anderen Erwerbsarten¹⁸⁶ sind jeweils die Einnahmen steuerpflichtig, ohne dass tatsächliche Kosten zum Abzug zugelassen werden würden¹⁸⁷. Eine Ausnahme davon bilden die Einkünfte aus den in Art. 14 Abs. 2 lit. e SteG genannten Versicherungen. Hier sind folgende Abzüge von Gesetzes wegen zulässig:

- a. 70%, wenn es sich um Renten der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung oder Invalidenrenten aus einer Unfallversicherung handelt¹⁸⁸.
- b. 40%, wenn die Leistungen (Einlagen, Beiträge, Prämienzahlungen), auf denen die periodischen Bezüge beruhen, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind¹⁸⁹.
- c. 35%, wenn die Leistungen, auf denen die periodischen Bezüge beruhen, zu mehr als der Hälfte vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind¹⁹⁰.

179 Art. 14 Abs. 2 lit. b Ziff. 4 SteG.

180 Art. 14 Abs. 2 lit. d SteG.

181 Art. 16 Abs. 1 lit. c SteG.

182 Art. 12 SteV.

183 Art. 16 Abs. 2 lit. c SteG.

184 Vgl. dazu Art. 13 ff. SteV.

185 Vgl. Urteil des VGH vom 3. Juli 2007 zu VGH 2007/21 zu Art. 47 Abs. 1 lit. c a SteG, der Art. 16 Abs. 1 lit. c SteG entspricht.

186 Art. 14 Abs. 2 SteG.

187 BuA Nr. 48/2010, 92.

188 Art. 16 Abs. 2 lit. d Ziff. 3 SteG.

189 Art. 16 Abs. 2 lit. d Ziff. 1 SteG.

190 Art. 16 Abs. 2 lit. d Ziff. 2 SteG.

- d. 30%, wenn die Leistungen, auf denen die periodischen Bezüge beruhen, zur Hälfte vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind¹⁹¹.
- e. 25%, wenn die Leistungen, auf denen die periodischen Bezüge beruhen, weniger als zur Hälfte, aber mindestens zu einem Viertel vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind¹⁹².
- f. 20% in allen übrigen Fällen¹⁹³.

4.5 Abzüge vom ermittelten Erwerb

Vom nach den vorstehenden Ziffern ermittelten Erwerb können weiters folgende Abzüge getätigt werden¹⁹⁴:

- a. Für jedes minderjährige, unter der Obsorge des Steuerpflichtigen stehende Kind und für jedes volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, wenn der Steuerpflichtige für dessen Unterhalt zur Hauptsache aufkommt und ihm kein Abzug nach nachstehender lit. b zusteht, ein Betrag von CHF 9'000.–. Bei tatsächlicher gemeinsamer Obsorge durch Eltern, die getrennt veranlagt werden, steht der Abzug den beiden Elternteilen je zur Hälfte zu¹⁹⁵.
- b. Die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen Obsorge stehenden Kinder sowie für jede Person, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Verpflichtung unterstützt¹⁹⁶.
- c. Die vom Steuerpflichtigen an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, an die Familienausgleichskasse, an die Arbeitslosenversicherung sowie an die obligatorische Unfallversicherung entrichteten, eigenen Beiträge¹⁹⁷.
- d. Die Beiträge und Prämien an private Lebensversicherungen, Krankenversicherungen und die nicht unter lit. c fallenden Unfallversicherungen, im Umfang von höchstens CHF 3'500.– für alle Steuerpflichtigen, höchstens CHF 7'000.– für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten sowie höchstens CHF 2'100.– pro Kind, für das dem Steuerpflichtigen nach lit. a ein Abzug zusteht¹⁹⁸.

191 Art. 16 Abs. 2 lit. d Ziff. 4 SteG.

192 Art. 16 Abs. 2 lit. d Ziff. 5 SteG.

193 Art. 16 Abs. 2 lit. d Ziff. 6 SteG.

194 Diese Abzugstatbestände entsprechen weitgehend dem Art. 47 Abs. 2a SteG (BuA Nr. 48/2010, 94), wobei der bisherige Haushaltsabzug des Art. 47 Abs. 2a lit. a SteG gestrichen und durch einen generellen Grundfreibetrag von CHF 15'000.– bzw. CHF 30'000.– ersetzt wurde. Vgl. dazu unten IV. 5.

195 Art. 16 Abs. 3 lit. a SteG.

196 Art. 16 Abs. 3 lit. b SteG.

197 Art. 16 Abs. 3 lit. c SteG.

198 Art. 16 Abs. 3 lit. d SteG.

- e. Die Beiträge und Prämien an anerkannte Pensionskassen, Pensionsfonds und ähnliche Einrichtungen der beruflichen Vorsorge:

Einmalige Beiträge und Prämien sind in vollem Umfang, laufende Beiträge und Prämien höchstens bis 12% des steuerpflichtigen Erwerbseinkommens des Steuerpflichtigen oder der gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten abzugsfähig¹⁹⁹. Die bisherige Begrenzung hinsichtlich der Einzahlungen in Vorsorgeeinrichtungen für einmalige Beträge wurde aufgehoben²⁰⁰. Begrenzt ist die abzugsfähige Einkaufsmöglichkeit allerdings dadurch, dass es durch den Einkauf im Verhältnis zu den Lohnbezügen vor der Pensionierung nicht zu unangemessenen Altersleistungen kommen darf²⁰¹. Zudem muss dieser Einkauf bis spätestens drei Jahre vor der effektiven Pensionierung erfolgen²⁰².

Bei der Schliessung von Vorsorgelücken kann es vorkommen, dass der in die Pensionsversicherung einbezahlte Betrag höher ist als der im betreffenden Jahr erzielte Erwerb. Diesfalls empfiehlt sich, mit der Pensionsversicherung zu vereinbaren, dass der eingezahlte Betrag nicht in einem Jahr, sondern verteilt auf mehrere Jahre erfolgt; und zwar angepasst an die Höhe des Erwerbs, damit er auch im vollem Umfang aufgeteilt auf mehrere Jahre abzugsfähig ist²⁰³.

- f. Die Ausbildungskosten für Kinder, ausser den Kosten der Primar-, Sekundar- und inländischen Musikschulen, bis zu einer Höhe von CHF 12'000.– pro Kind jährlich:

Nicht abzugsfähig sind Ausbildungskosten für Kinder, die dauernd erwerbstätig sind. Vom Gesamtbetrag der Ausbildungskosten sind die von den öffentlichen und privaten Institutionen gewährten Stipendien abzuziehen. Die Ausbildungskosten sind nachzuweisen²⁰⁴.

- g. Die nicht durch Versicherungsleistungen gedeckten Krankheits-, Unfall- und Zahnarzkosten, die der Steuerpflichtige für sich und die in lit. d genannten Personen getragen hat, bis zu einem Betrag von CHF 6'000.– pro Person. Die Kosten, welche den Gesamtbetrag von CHF 300.– pro Person überschreiten, sind durch Belege nachzuweisen²⁰⁵.

199 Art. 16 Abs. 3 lit. e SteG.

200 BuA Nr. 48/2010, 94.

201 Art. 17 Abs. 1 SteV.

202 Art. 17 Abs. 2 SteV.

203 BuA Nr. 83/2010, 34 f.

204 Art. 16 Abs. 3 lit. f SteG.

205 Art. 16 Abs. 3 lit. g SteG.

- h. Spenden an steuerbefreite gemeinnützige juristischen Personen oder besondere Vermögenswidmungen bis zu 10% des steuerpflichtigen Erwerbs²⁰⁶:

Die bisherige Begrenzung auf CHF 10'000.– wurde also fallen gelassen²⁰⁷. Spenden, welche den Gesamtbetrag von CHF 300.– überschreiten, sind durch Belege nachzuweisen.

Falls sich die Steuerpflicht des Steuerpflichtigen auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr erstreckt, so sind die vorgenannten frankemässigen Abzüge nur pro rata temporis abzugsfähig²⁰⁸.

Nicht abzugsfähig sind gemäss gesetzlicher Klarstellung insbesondere die Aufwendungen für den Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie, die durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingten Standesauslagen, die Beiträge und Prämien an private Schadensversicherungen sowie sämtliche direkten und indirekten Steuern²⁰⁹.

5. Steuersatz

Wie bei der Vermögenssteuer besteht auch die Erwerbssteuer aus einer Landes- und Gemeindesteuer. Die Landessteuer bemisst sich nach dem steuerpflichtigen Erwerb einschliesslich des in den Erwerb durch Erhebung eines Sollertrages eingerechneten Vermögens. Es besteht ein 7-Stufen-Tarif, bei dem jeweils der Grenzsteuersatz, d.h. der Steuersatz, für den die Grenze übersteigenden Erwerb inklusive des Sollertrages, mit jeder Stufe ansteigt. Dies führt dazu, dass für alle Steuerpflichtigen für den Erwerb innerhalb einer Stufe der gleiche Steuersatz gilt²¹⁰.

Zudem bestehen gesonderte Tarife für Alleinerziehende im Sinne des Familienzulagengesetzes²¹¹ und für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten, wobei bei gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten gegenüber den alleine zu veranlagenden Steuerpflichtigen jeweils der doppelte Erwerb zur gleichen Steuerbelastung führt.

Im Einzelnen berechnet sich die Landessteuer wie folgt, wobei anstelle von „x“ der steuerpflichtige Erwerb einzusetzen ist:

206 Art. 16 Abs. 3 lit. h SteG. Abzustellen ist auf den Erwerb vor Vornahme der Abzüge gemäss 16 Abs. 2 lit. b Ziff. 3 SteG.

207 BuA Nr. 48/2010, 95.

208 Art. 16 Abs. 4 SteG.

209 Art. 16 Abs. 5 SteG. Diese Regelung entspricht Art. 47 Abs. 3 a SteG.

210 BuA Nr. 48/2010, 100.

211 LGBl. 1986 Nr. 28, LR 836.0.

a. Für alle Steuerpflichtigen, vorbehaltlich lit. b und c:

bis	CHF	15'000.–	(Grundfreibetrag):	0			
von	CHF	15'001.–	bis	CHF	25'000.–:	0,01	mal x minus 150
von	CHF	25'001.–	bis	CHF	50'000.–:	0,03	mal x minus 650
von	CHF	50'001.–	bis	CHF	80'000.–:	0,04	mal x minus 1'150
von	CHF	80'001.–	bis	CHF	110'000.–:	0,05	mal x minus 1'950
von	CHF	110'001.–	bis	CHF	140'000.–:	0,06	mal x minus 3'050
von	CHF	140'001.–	bis	CHF	170'000.–:	0,065	mal x minus 3'750
			über	CHF	170'000.–:	0,07	mal x minus 4'600.

b. für Alleinerziehende im Sinne des Familienzulagengesetzes:

bis	CHF	30'000.–	(Grundfreibetrag):	0			
von	CHF	30'001.–	bis	CHF	37'500.–:	0,01	mal x minus 300
von	CHF	37'501.–	bis	CHF	75'000.–:	0,03	mal x minus 1'050
von	CHF	75'001.–	bis	CHF	120'000.–:	0,04	mal x minus 1'800
von	CHF	120'001.–	bis	CHF	165'000.–:	0,05	mal x minus 3'000
von	CHF	165'001.–	bis	CHF	210'000.–:	0,06	mal x minus 4'650
von	CHF	210'001.–	bis	CHF	255'000.–:	0,065	mal x minus 5'700
			über	CHF	255'000.–:	0,07	mal x minus 6'975.

c. für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten:

bis	CHF	30'000.–	(gemeinsamer Grundfreibetrag):	0			
von	CHF	30'001.–	bis	CHF	50'000.–:	0,01	mal x minus 300
von	CHF	50'001.–	bis	CHF	100'000.–:	0,03	mal x minus 1'300
von	CHF	100'001.–	bis	CHF	160'000.–:	0,04	mal x minus 2'300
von	CHF	160'001.–	bis	CHF	220'000.–:	0,05	mal x minus 3'900
von	CHF	220'001.–	bis	CHF	280'000.–:	0,06	mal x minus 6'100
von	CHF	280'001.–	bis	CHF	340'000.–:	0,065	mal x minus 7'500
			über	CHF	340'000.–:	0,07	mal x minus 9'200.

Dieser Erwerbssteuersatz wird durch den Gemeindesteuerzuschlag erhöht. Der Gemeindesteuerzuschlag liegt je nach Gemeinde zwischen 150% und 250%²¹².

Ausgehend von einem Gemeindesteuerzuschlag von 200% ergeben sich bei folgenden steuerpflichtigen Erwerben inklusive des Sollertrages des steuerpflichtigen Vermögens folgende Erwerbssteuersätze²¹³:

212 Art. 75 Abs. 3 SteG.

213 Vgl. weitere Berechnungsbeispiele in BuA Nr. 48/2010, 34 f.

Steuerpflichtiger Erwerb in CHF	Alleinstehende	Alleinerziehende	Gemeinsam veran- lagte Verheiratete
30'000.–	1.5%	0%	0%
50'000.–	5.1%	2.7%	1.2%
75'000.–	7.4%	4.8%	3.8%
100'000.–	9.15%	6.6%	5.1%
150'000.–	12%	9%	7.4%
250'000.–	15.48%	12.66%	10.68%
500'000.–	18.24%	16.815%	15.48%

6. Steuerabzug an der Quelle

6.1 Vorbemerkungen

Die Art. 24 bis 29 SteG beinhalten Vorschriften über den Steuerabzug an der Quelle. Das bisherige SteG kannte lediglich den Lohnsteuerabzug, der allerdings nur rudimentär geregelt war²¹⁴. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen handelt es sich beim Steuerabzug an der Quelle nicht um eine zusätzliche Steuer, sondern kommt dem Steuerabzug „die Funktion einer Sicherungssteuer“²¹⁵ zu. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige mit den der Quellensteuer unterliegenden Leistungen nachträglich ordentlich veranlagt und die an der Quelle abgezogene Steuer angerechnet wird.

Eine Verzinsung der monatlich abgezogenen Quellensteuer soll gemäss Art. 10 SteV nicht erfolgen. Diese Ordnungsbestimmung ist mE gesetzeswidrig. Schliesslich heisst es in Art. 29 Abs. 1 Satz 1 SteG, dass der Steuerabzug verzinst werde. Auch wenn die Regierung die Kompetenz hat, den Steuersatz mit Verordnung festzulegen²¹⁶, dann überschreitet sie den dafür vorgesehenen gesetzlichen Rahmen durch Festlegung eines 0%igen Zinssatzes.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen hat die Quellensteuer „abgeltende Wirkung“²¹⁷, d.h. die beschränkt Steuerpflichtigen werden nicht mehr veranlagt, sondern sind ihrer Steuerpflicht durch den Steuerabzug an der Quelle bereits nachgekommen.

214 Vgl. Art. 40 aSteG sowie BuA Nr. 48/2010, 106.

215 BuA Nr. 48/2010, 107.

216 Art. 29 Abs. 2 Satz 2 SteG.

217 BuA Nr. 48/2010, 107.

6.2 Dem Steuerabzug unterliegender Erwerb

Art. 24 SteG enthält eine abschliessende Aufstellung der Erwerbsarten, die der Quellensteuer unterliegen²¹⁸. Dabei ist zu unterscheiden zwischen dem Erwerb von unbeschränkt Steuerpflichtigen und dem Erwerb von beschränkt Steuerpflichtigen.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen unterliegt einerseits der Erwerb aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und andererseits Ersatzeinkünfte, die anstelle des Erwerbs aus unselbständiger Tätigkeit²¹⁹ treten, wie z.B. Taggelder aus der Kranken-, Unfall- und Invalidenversicherung sowie Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung²²⁰, dem Steuerabzug an der Quelle.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen unterliegen dem Steuerabzug an der Quelle:

- a. der Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit sowie Ersatzeinkünfte, die anstelle des Erwerbs aus unselbständiger Tätigkeit treten²²¹.
- b. Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Tantiemen und andere Vergütungen, die die Mitglieder der Verwaltung sowie die Organe der Geschäftsführung von juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen erhalten, wenn sich ihr Sitz oder der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Inland befindet²²²:

Damit sind insbesondere sämtliche Honorare von ausländischen Verwaltungs- und Stiftungsratsmitgliedern von inländischen juristischen Personen quellensteuerpflichtig.

- c. Leistungen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung oder einer Einrichtung der betrieblichen Personalvorsorge sowie eines Pensionsfonds aufgrund eines früheren inländischen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses²²³.
- d. Leistungen aufgrund der Auflösung einer Freizügigkeitspolice oder eines Sperrkontos, welche in Verwendung von Freizügigkeitsleistungen der betrieblichen Personalvorsorge im Inland errichtet wurden²²⁴.

218 BuA Nr. 48/2010, 107.

219 Art. 24 Abs. 1 iVm Art. 14 Abs. 2 lit. d SteG.

220 Art. 24 Abs. 1 iVm Art. 14 Abs. 2 lit. f SteG sowie BuA Nr. 48/2010, 107.

221 Art. 24 Abs. 2 iVm Art. 6 Abs. 5 Bst. c SteG.

222 Art. 24 Abs. 2 iVm Art. 6 Abs. 5 Bst. d SteG.

223 Art. 24 Abs. 2 iVm Art. 6 Abs. 5 Bst. e SteG.

224 Art. 24 Abs. 2 iVm Art. 6 Abs. 5 Bst. f. SteG.

6.3 Steuersatz

Das Gesetz selbst enthält keinen einheitlichen Quellensteuersatz. Es stellt klar, dass zur Bemessung des Steuerabzugs der inländische Bruttoerwerb, d.h. ohne Abzug von Gewinnungskosten oder anderen Abzugsbeträgen, massgebend ist. Bei Vorsorgeeinkünften gemäss Art. 24 Abs. 2 lit. c und d SteG ist allerdings in Anwendung von Art. 16 Abs. 2 lit. d SteG ein pauschaler Freibetrag vorgesehen, der sich zwischen 20% und 70% bewegt²²⁵.

Der Quellensteuersatz wird im Falle des Erwerbs aus unselbständiger Tätigkeit sowie aus Ersatzeinkünften, die anstelle des Erwerbs aus unselbständiger Tätigkeit treten, sowohl von unbeschränkt als auch von beschränkt Steuerpflichtigen von der Steuerverwaltung bestimmt²²⁶. Die Höhe des Steuersatzes soll dabei so bemessen werden, dass sie möglichst der tatsächlichen Steuer bei der Veranlagung entspricht²²⁷. Deswegen stellt das Gesetz auch klar, dass bei der Festsetzung des Steuerabzugs *„die Höhe des voraussichtlichen Jahreserwerbs, Pauschalen für Abzüge und die Familienverhältnisse berücksichtigt“*²²⁸ werden.

Bei steuerabzugspflichtigem Erwerb gemäss Art. 24 Abs. 2 lit. b bis d SteG beträgt der Quellensteuersatz 12%²²⁹. Dieser Satz ist relativ hoch und insbesondere aufgrund seiner Anwendung auf Entschädigungen von Verwaltungsrats- und Stiftungsratsmitglieder ein Wettbewerbsnachteil namentlich für einen Holdingstandort.

6.4 Vergütungsschuldner

Die Quellensteuer wird im Gegensatz zur ordentlichen Veranlagung nicht durch den Steuerpflichtigen selbst deklariert, sondern treffen die entsprechenden Pflichten den sogenannten Vergütungsschuldner. Vergütungsschuldner ist derjenige, der die dem Steuerabzug unterliegende Leistung ausrichtet, also der Arbeitgeber bei unselbständiger Erwerbstätigkeit, der Auftraggeber, die juristische Person, in deren Organ der Empfänger der Leistung Einsitz nimmt, oder der Versicherer.

Dem Vergütungsschuldner kommt bei der Einhebung der Quellensteuer die *„Schlüsselrolle“*²³⁰ zu. Er ist verpflichtet, *„alle für die vollständige Steuererhebung notwendigen Massnahmen vorzukehren“*²³¹. Er hat insbesondere:

225 Vgl. oben IV. 4.4.

226 Art. 25 Abs. 2 Satz 1 SteG.

227 BuA Nr. 48/2010, 109.

228 Art. 25 Abs. 2 Satz 2 SteG.

229 Art. 25 Abs. 3 SteG.

230 BuA Nr. 48/2010, 111.

231 Art. 27 Abs. 1 Satz 1 SteG.

- a. die geschuldete Steuer im Falle von Geldleistungen vor der Auszahlung zurückzubehalten²³²;
- b. bei anderen Leistungen als Geldleistungen, insbesondere bei Naturalleistungen, die geschuldete Steuer vom Steuerpflichtigen einzufordern²³³;
- c. der Steuerverwaltung alle Personen zu melden, denen der Vergütungsschuldner die Leistungen ausrichtet, die dem Steuerabzug unterliegen²³⁴;
- d. der Steuerverwaltung die periodischen Steuerabzugsbeträge abzuliefern²³⁵;
- e. eine Abrechnung über die periodischen Steuerabzüge bei der Steuerverwaltung einzureichen²³⁶; und
- f. dem Steuerpflichtigen eine Aufstellung oder eine Bestätigung über die Steuerabzugsbeträge auszustellen²³⁷.

Der Vergütungsschuldner haftet überdies für Steuerausfälle und Verstösse gegen die Ablieferungspflichten²³⁸.

232 Art. 27 Abs. 1 lit. a SteG.

233 Art. 27 Abs. 1 lit. a SteG.

234 Art. 27 Abs. 1 lit. b SteG.

235 Vgl. Art. 28 Abs. 1 und 2 SteG.

236 Art. 27 Abs. 1 lit. c SteG und Art. 28 Abs. 3 SteG.

237 Art. 27 Abs. 1 lit. d SteG.

238 Art. 27 Abs. 2 SteG.

1. Vorbemerkungen

Die Bestimmungen über die Besteuerung nach dem Aufwand²³⁹ entsprechen weitgehend den bisherigen Bestimmungen über die Rentensteuer²⁴⁰. Der Titel wurde geändert, weil die Besteuerung nach dem Aufwand aufgrund ihrer Voraussetzungen nicht auf „*Rentner im Sinne der Sozialversicherungsgesetzgebung beschränkt ist*“²⁴¹. Gemeinhin wird diese Steuer auch Pauschalsteuer genannt. Die Steuer ist zwar grundsätzlich aufwandabhängig²⁴². In der Praxis wird aber meist ein Pauschalbetrag festgelegt, der jährlich nicht angepasst wird, sondern – zumindest für eine bestimmte Dauer – unverändert bleibt. IdR wird also die Steuer für mehrere Jahre festgesetzt, wobei dies allerdings nur dann zulässig ist, wenn „*die Gleichmässigkeit in der Höhe des Aufwands vorausgesetzt werden kann*“²⁴³.

2. Persönliche Steuerpflicht

Der Besteuerung nach dem Aufwand unterliegen nur Personen, die einen entsprechenden Antrag auf Besteuerung nach dem Aufwand stellen und deren Antrag von der Steuerverwaltung auch stattgegeben wurde²⁴⁴. Damit einem Antrag stattgegeben wird, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein²⁴⁵:

- a. Der Antragsteller muss erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nehmen.
- b. Der Antragsteller darf nicht die liechtensteinische Staatsangehörigkeit besitzen.
- c. Der Antragsteller darf im Inland keine Erwerbstätigkeit ausüben.
- d. Der Antragsteller muss vom Ertrag seines Vermögens oder aus anderen ihm aus dem Ausland zufließenden Bezügen leben.

239 Art. 30 bis 34 SteG.

240 Art. 56 bis 60a SteG.

241 BuA Nr. 48/2010, 113.

242 Art. 32 SteG.

243 Art. 34 Satz 2 SteG.

244 Art. 30 Abs. 1 und 2 sowie Art. 31 SteG.

245 Art. 30 Abs. 1 SteG.

Eine Besteuerung nach dem Aufwand kann also lediglich im Zuge der Wohnsitznahme beantragt werden. Besteht bereits ein inländischer Wohnsitz, unterliegt die betreffende Person der ordentlichen Besteuerung. Liechtensteiner sind von dieser Besteuerungsmöglichkeit von vornherein ausgeschlossen.

In der Praxis wird häufig die Frage diskutiert, was unter inländischer Erwerbstätigkeit verstanden wird. Nach der hier vertretenen Auffassung kann dieser Begriff in diesem Zusammenhang nicht zu extensiv interpretiert werden, sondern muss sich auf Fälle der selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 14 Abs. 2 lit. a bis d SteG beschränken. Es muss einer Person, welche der Besteuerung nach dem Aufwand unterliegt, nämlich möglich sein, mit entsprechendem Einsatz bei der Vermögensverwaltung dafür zu sorgen, dass sie auch vom Ertrag ihres Vermögens leben kann. Entsprechend muss diese Person z.B. auch als Organ ihres Unternehmens fungieren können, solange dadurch kein inländischer Erwerb generiert wird. Dies stellt idR kein Problem dar, weil sich das betreffende Unternehmen häufig im Ausland befindet und deswegen, wenn überhaupt, nicht eine inländische, sondern eine ausländische Erwerbstätigkeit vorliegt.

In diesem Zusammenhang gilt es aber zu beachten, dass die Wohnsitznahme in Liechtenstein restriktiv reglementiert ist. Personen, die eine Besteuerung nach dem Aufwand beantragen, erhalten häufig eine Aufenthaltsbewilligung für Nichterwerbstätige. Die Voraussetzungen für den Erhalt dieser Bewilligung sind zumindest für Schweizer und EWR-Staatsangehörige tiefer²⁴⁶, als für den Erhalt einer Aufenthaltsbewilligung für Erwerbstätige²⁴⁷. Eine Aufenthaltsbewilligung ohne Erwerbstätigkeit wird aber nur erteilt, wenn der Aufenthaltswillige auch im Ausland keiner dauerhaften und geregelten Erwerbstätigkeit nachgeht²⁴⁸.

Um diesfalls die Aufenthaltsbewilligung überhaupt zu erhalten bzw. nicht zu verlieren, können Personen, die der Besteuerung nach dem Aufwand unterliegen, häufig weder im Inland noch im Ausland einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Deswegen ist der Begriff der Erwerbstätigkeit auch eng auszulegen.

Dennoch kommt die Besteuerung nach dem Aufwand nur für sehr wenige Personen in Frage kommt.

246 Vgl. die Voraussetzungen in Art. 22 PFZG.

247 Vgl. die Voraussetzungen in Art. 20 PFZG.

248 Art. 22 Abs. 1 lit. a PFZG.

3. Sachliche Steuerpflicht

Steuerobjekt der Besteuerung nach dem Aufwand ist, wie die Bezeichnung schon sagt, der gesamte Aufwand des Steuerpflichtigen²⁴⁹. Massgebend sind also alle Aufwendungen, die der Steuerpflichtige zur Bestreitung seines Lebensunterhalts im weitesten Sinne zu tätigen hat. In der Praxis erfolgt vielfach aber nicht eine detaillierte Aufwandserhebung, sondern verlangt die Steuerverwaltung derzeit eine Mindestpauschalsteuer in der Grössenordnung von CHF 300'000.– jährlich. Dies entspricht also bei einem festgelegten Steuersatz von 5%²⁵⁰ zuzüglich Gemeindesteuerezuschlag und ausgehend von einem Gemeindesteuerezuschlag von 200% einem jährlichen Aufwand des Steuerpflichtigen von CHF 2 Millionen.

Dieser Betrag wird anstelle der Vermögens- und Erwerbssteuer bezahlt²⁵¹.

Berücksichtigt man nun, dass dem Steuerpflichtigen idR eine Erwerbstätigkeit unterzagt ist, er von den Vermögenserträgen zu leben hat und dass Vermögenserträge steuerfrei sind²⁵², lässt sich das ungefähre Vermögen berechnen, ab welchem sich eine Besteuerung nach dem Aufwand lohnt. Geht man von einem Sollertrag des Vermögens von 4% und einem Gemeindesteuerezuschlag von 200% aus, dann muss das im Inland steuerpflichtige Vermögen gut CHF 37 Millionen bzw. CHF 39 Millionen für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten betragen, damit sich eine Besteuerung nach dem Aufwand überhaupt lohnt²⁵³.

Zu beachten gilt es weiters, dass im Inland gelegenes Grundeigentum von Personen, die nach dem Aufwand besteuert sind, in jedem Fall der Vermögenssteuer unterliegt²⁵⁴. Nachteilig ist für diese Personen, dass sie in diesem Zusammenhang von den Steuerbefreiungen nach Art. 10 SteG sowie insbesondere vom Schuldenabzug gemäss Art. 11 SteG nicht profitieren können²⁵⁵. Der Steuerpflichtige kann die Vermögenssteuer also nicht dadurch vermindern oder umgehen, dass er die Liegenschaft fremdfinanziert.

249 Art. 32 SteG.

250 Art. 33 SteG.

251 Art. 30 Abs. 1 SteG.

252 Art. 15 Abs. 1 lit. a SteG.

253 Die Landessteuer darf CHF 100'000.– nicht übersteigen, zumal diese ja durch den Gemeindesteuerezuschlag von 200% auf CHF 300'000.– erhöht werden würde. Rechnet man in Anwendung der Formeln gemäss Art. 19 lit. a bzw. c SteG zurück, so ergibt sich Folgendes: CHF 100'000.– plus CHF 4'600.– bzw. CHF 9'200.– durch 7 mal 100 und diesen Betrag aufgrund des Sollbetrages von 4% erneut durch 4 mal 100 ergibt CHF 37'357'132.85 bzw. CHF 39 Millionen.

254 Art. 30 Abs. 3 Satz 1 SteG.

255 Art. 30 Abs. 3 Satz 2 SteG.

1. Steuersubjekt

Eine Grundstücksgewinnsteuer hat zu bezahlen, „*wer bei einer Veräußerung von im Inland gelegenen Grundstücken im Sinne des Sachenrechts oder von Teilen solcher, einen Gewinn erzielt*“²⁵⁷.

Steuerpflichtig ist nach der gesetzlichen Regelung grundsätzlich der Veräußerer. Selbstverständlich kann aber auch vereinbart werden, dass die Grundstücksgewinnsteuer z.B. hälftig oder gesamthaft vom Erwerber getragen wird.

1.1 Begriff „Grundstück“

Grundstücke im Sinne des Sachenrechts sind:

a. Liegenschaften²⁵⁸, also bebaute oder unbebaute Grundstücke.

b. In das Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte²⁵⁹:

Das sind Dienstbarkeiten oder Konzessionen an einem Grundstück, die weder zu Gunsten eines herrschenden Grundstücks noch ausschliesslich zu Gunsten einer bestimmten Person errichtet und auf wenigstens 30 oder auf höchstens 100 Jahre begründet sind²⁶⁰, also z.B. ein auf 50 Jahre begründetes Baurecht, welches der Eigentümer auch veräußern kann.

c. Bergwerke²⁶¹.

d. Miteigentumsanteile an Grundstücken²⁶², also entweder ein Miteigentumsanteil nach Bruchteilen ohne äusserliche Abteilung²⁶³ oder Stockwerkeigentum, also ein „*Miteigentumsanteil an einem Grundstück, der dem Miteigentümer das Sonderrecht gibt, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu nutzen oder innen auszubauen*“²⁶⁴.

256 Die Art. 35 bis 42 SteG entsprechen im Wesentlichen den Art. 62 bis 70 aSteG (BuA Nr. 48/2010, 115).

257 Art. 35 Abs. 1 SteG.

258 Art. 34 Abs. 2 Ziff. 1 SR.

259 Art. 34 Abs. 2 Ziff. 2 SR.

260 Art. 34 Abs. 2 Ziff. 2 iVm Art. 35 Abs. 2 SR.

261 Art. 34 Abs. 2 Ziff. 3 SR.

262 Art. 34 Abs. 2 Ziff. 4 SR.

263 Art. 25 Abs. 1 SR.

264 Art. 170a Abs. 1 SR.

1.2 Begriff „Veräußerung“

Unter Veräußerung ist in erster Linie der Verkauf (aber auch der Tausch²⁶⁵) eines Grundstücks zu verstehen. Das Gesetz stellt allerdings klar, dass der Veräußerung die Übertragung eines Grundstücks durch Zwangsversteigerung oder Enteignung und die wirtschaftliche Handänderung eines Grundstücks gleichgestellt sind²⁶⁶.

Das Gesetz enthält eine nicht abschliessende Aufzählung von Fällen der wirtschaftlichen Handänderung eines Grundstücks. Dazu gehören zunächst *„Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräußerung wirken“*²⁶⁷ oder die *„Belastung eines Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräußerungswert des Grundstücks dauernd oder wesentlich beeinträchtigen und hierfür ein Entgelt bezahlt wird“*²⁶⁸.

Sodann stellt auch die Übertragung von Beteiligungsrechten an juristische Personen, *„deren Hauptzweck im Erwerb, dem Besitz, der Verwaltung oder der Veräußerung von Immobilien besteht“*²⁶⁹ eine Veräußerung im Sinne dieser Bestimmung dar. Diesbezüglich stellt sich die Frage, wann von einer Immobiliengesellschaft im Sinne dieser Bestimmung gesprochen werden kann. In der Materialien wird klargestellt, dass die Ermittlung des Hauptzwecks *„sowohl nach den Statuten als auch nach dem tatsächlichen Geschäftsgebaren der jeweiligen juristischen Person“*²⁷⁰ erfolge. Damit ist freilich die Frage noch nicht beantwortet, wann von einem Hauptzweck gesprochen werden kann. ME geht jedenfalls die grundverkehrsrechtliche Definition einer Immobiliengesellschaft zu weit. Als Immobiliengesellschaft im Sinne des Grundverkehrsrechtes gilt eine juristische Person nämlich bereits dann, wenn *„deren Aktiven zu mehr als zur Hälfte aus Rechten an Grundstücken bestehen, die im Inland liegen“*²⁷¹. Dabei erfolgt die Bewertung des Grundstücks *„nach dem Verkehrswert und nach den Bestimmungen der Verordnung über die amtliche Grundstückschätzung“*²⁷². Nach dieser Definition ist die Schwelle zur Immobiliengesellschaft vor allem bei Unternehmen, die neben der Liegenschaft über ein relativ tiefes Anlagevermögen verfügen, sehr tief. Über ein tiefes Anlagevermögen kann ein Unternehmen verfügen,

265 Art. 37 Abs. 2 SteG.

266 Art. 35 Abs. 3 SteG.

267 Art. 35 Abs. 3 Ziff. 1 SeG.

268 Art. 35 Abs. 3 Ziff. 2 SteG.

269 Art. 35 Abs. 3 Ziff. 3 SteG.

270 BuA Nr. 48/2010, 116.

271 Art. 4 Abs. 1 GVV.

272 Art. 4 Abs. 2 GVV. Die Verordnung über die amtlichen Grundstückschätzungen datiert vom 16. Juli 1974 und wurde in LGBl. 1974 Nr. 45 sowie in LR 214.131 publiziert.

wenn dieses Vermögen bereits grossteils abgeschrieben ist oder das Unternehmen zur Leistungserbringung nicht darauf angewiesen ist. Letzteres ist vielfach vor allem bei Dienstleistungsunternehmen der Fall. Diese Schwelle wird weiter gesenkt, wenn das Umlaufvermögen des betreffenden Unternehmens insbesondere deswegen relativ tief gehalten werden kann, weil kein hoher Liquiditätsbedarf besteht und/oder dessen Kunden pünktlich bezahlen und dadurch der Debitorenstand entsprechend tief ist.

Entscheidend ist nach der hier vertretenen Auffassung vielmehr, welcher Tätigkeit das Unternehmen effektiv nachgeht. Abzustellen ist daher mE nicht auf den Verkehrswert im Verhältnis zu den sonstigen Aktiven, sondern auf die mit der Liegenschaft erzielten Erträge im Verhältnis zu den sonstigen Erträgen. Es ist daher vorauszusetzen, dass die Liegenschaftserträge den Grossteil (in jedem Fall mehr als 50%) des Gesamtumsatzes ausmachen.

2. Steuerobjekt

2.1 Grundstücksgewinn

Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt der bei der Veräusserung des Grundstücks erzielte Gewinn. Als Grundstücksgewinn gilt *„der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Anlagekosten übersteigt“*²⁷³, abzüglich allfällige Verluste, *„die der Steuerpflichtige in den vergangenen Jahren auf dem Grundstück erlitten hat, soweit solche Verluste nicht durch Versicherungsleistungen gedeckt wurden“*²⁷⁴.

2.2 Anlagekosten

Als Anlagekosten gilt mindestens der amtliche Steuerschätzwert des verkauften Grundstücks zuzüglich einer allfälligen Differenz zwischen amtlichen Steuerschätzwert und Erwerbspreis²⁷⁵ und allfälligen *„wertvermehrenden Aufwendungen ohne die üblichen Werterhaltungskosten“*²⁷⁶.

Erwerbspreis ist der Preis, den der jetzige Veräusserer oder in Fällen des Steueraufschubs sein Rechtsvorgänger²⁷⁷ für den Erwerb des Grundstücks bezahlt hat.

Wertvermehrnde Aufwendungen sind Investitionen, die den Wert der Liegenschaft im weiteren Sinne steigern, z.B. Anbauten an die Liegenschaft, Umbauten der

273 Art. 37 Abs. 1 SteG.

274 Art. 40 SteG.

275 Art. 38 lit. a SteG.

276 Art. 38 lit. b SteG.

277 Vgl. dazu unten VI. 4.

Liegenschaft oder Ersatz von Liegenschaftsteilen, soweit der Umbau bzw. der Ersatz werthaltiger ist, oder Einbauten in die Liegenschaft, die mit dieser fest verbunden sind. Beispiele für wertvermehrnde Aufwendungen sind das Pflästern oder Teeren einer Zufahrtsstrasse oder eines Vorplatzes, der vorher nur gekiest war, Anbau einer Garage, Aufstockung einer Liegenschaft, Ersatz von alten einfachverglasten Fenstern durch neue mehrfachverglaste Fenster, Anbringen einer zusätzlichen vorgehängten Isolierung, Einbau von mit der Liegenschaft fest verbundenen Schränken oder Ersatz eines eher billigen Teppichbodens, durch einen hochwertigen Holzboden.

Keine wertvermehrnden Aufwendungen sind nach dem Gesetz *„die üblichen Werterhaltungskosten“*. Darunter fallen z.B. das bloße Neustreichen der Liegenschaft, der gleichwertige Ersatz von Liegenschaftsteilen oder das Anschaffen von nicht mit der Liegenschaft fest verbundenen Möbeln.

2.3 Veräußerungserlös

Im Falle der Veräußerung der Liegenschaft durch einen Kaufvertrag *„gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers als Veräußerungserlös“*²⁷⁸. Zu den *„weiteren Leistungen des Erwerbers“* gehören z.B. die Kosten im Zusammenhang mit dem Abschluss und der Durchführung des Kaufvertrages, beispielsweise die Kosten für die Vertragserstellung.

Um zu verhindern, dass mit einer zu tiefen Festsetzung des Veräußerungserlöses, die Grundstücksgewinnsteuer umgangen wird, hat der Gesetzgeber klargestellt, dass, sofern *„der Kaufpreis in keinem Verhältnis zum handelsüblichen Verkehrswert [steht], so gilt letzterer als Veräußerungserlös“*²⁷⁹. Dies gilt allerdings nicht, wenn *„der Veräußerer mit dem Erwerber (...) in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grad blutsverwandt oder der Ehegatte des Erwerbers ist“*²⁸⁰. Innerhalb der Familie können also Grundstücke wesentlich unter dem Verkehrswert, ja sogar zum amtlichen Steuerschätzwert – dies selbst bei unbebauten Grundstücken – verkauft werden, ohne dass eine Grundstücksgewinnsteuer anfällt.

Im Falle des Tausches von Grundstücken *„gilt die Differenz zwischen dem Verkehrswert des Empfangenen (Sachwert und Aufgeld) und den Anlagekosten des abgegebenen Grundstücks als Grundstücksgewinn“*²⁸¹. Die Anlagekosten des abgegebenen Grundstücks werden also im Verhältnis des Aufpreises zum Gesamtwert des abgege-

278 Art. 39 Abs. 1 Satz 1 SteG.

279 Art. 39 Abs. 1 Satz 2 SteG.

280 Art. 39 Abs. 1 Satz 2 SteG.

281 Art. 37 Abs. 2 SteG.

benen Grundstücks berücksichtigt²⁸². Steuerpflichtig ist dabei „*der realisierte Teil des Gewinns*“²⁸³.

In den Fällen der Zwangsversteigerung oder der Enteignung „*gilt der Versteigerungserlös bzw. der Entschädigungsbetrag als Veräußerungserlös*“²⁸⁴.

3. Steuerbefreiungen

Von der Grundstücksgewinnsteuer befreit sind:

- a. Inkonvenienzentschädigungen im Enteignungsverfahren²⁸⁵, also Zahlungen, die für die mit der Enteignung verbundenen Nachteile über den Entschädigungsbetrag²⁸⁶ hinausgehend bezahlt werden.
- b. Gewinne, die bei der Weiterveräußerung eines von einem Pfandgläubiger oder Bürgen im Zwangsvollstreckungsverfahren erworbenen Grundstücks erzielt werden, soweit der Gewinn den Verlust auf der pfandrechtlich sichergestellten oder verbürgten Forderung nicht übersteigt²⁸⁷.

4. Steueraufschub

Es gibt Fälle, bei denen die Besteuerung von Gesetzes wegen aufgeschoben wird, und solche, bei denen ein Aufschub auf Antrag erfolgt.

Von Gesetzes wegen wird die Besteuerung aufgeschoben bei:

- a. Eigentumswechsel durch Vermögensübertragung von Todes wegen, Erbvorbezug oder Schenkung²⁸⁸.
- b. Güterzusammenlegung, Baulandumlegung oder Grenzberichtigung, die nach Massgabe des öffentlichen Rechts durchgeführt werden²⁸⁹.

Auf Antrag wird die Besteuerung aufgeschoben bei:

- c. Umstrukturierungen von juristischen Personen, sofern sie gemäss Art. 52 SteG steuerneutral erfolgen²⁹⁰.

282 BuA Nr. 48/2010, 116.

283 Art. 37 Abs. 2 Satz 2 SteG.

284 Art. 39 Abs. 2 SteG.

285 Art. 36 Abs. 1 lit. a SteG.

286 Vgl. dazu das Gesetz vom 23. August 1887 über das Verfahren in Expropriationsfällen (LGBL 1887 Nr. 4; LR 711.0), insbesondere §§ 4 ff.

287 Art. 36 Abs. 1 lit. b SteG.

288 Art. 36 Abs. 2 lit. a SteG.

289 Art. 36 Abs. 2 lit. b SteG.

290 Art. 36 Abs. 3 lit. a SteG.

- d. Eigentumswechsel unter Ehegatten, sofern die Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben. In diesem Fall ist der Antrag von beiden Ehegatten gemeinsam zu stellen²⁹¹.
- e. Eigentumswechsel durch Übertragung von Grundstücken zur Abgeltung von güterrechtlichen oder unterhaltsrechtlichen Ansprüchen bzw. von Ansprüchen infolge Mitwirkung eines Ehegatten beim Erwerb durch den anderen. Auch in diesem Fall ist der Antrag von beiden Ehegatten gemeinsam zu stellen²⁹².

In allen Fällen des Steueraufschubs „hat der Erwerber des Grundstücks die Anlagekosten des Veräusserers fortzuführen“²⁹³. Beträge, die im Zusammenhang mit dem Steueraufschubtatbestand bezahlt werden, können damit bei einer späteren Weiterveräußerung nicht zu den Anlagekosten hinzugezählt werden. Wenn ein Ehegatte also im Rahmen der Ehescheidung ein Grundstück zur Abgeltung des während der Ehe erzielten Vermögenszuwachses übertragen erhält, ist der Betrag, um den der entsprechende Ehegatte infolge Übertragung dieses Grundstücks weniger als Vermögenszuwachs ausgleich erhält, nicht zu den Anlagekosten hinzuzählen, wenn dieser Ehegatte das Grundstück später veräussert.

5. Steuersatz

Nach dem bisherigen Recht war der Satz der Grundstücksgewinnsteuer an die Haltedauer des Grundstücks angeknüpft. Je länger der Veräusserer Eigentümer des Grundstücks war, desto tiefer war der Steuersatz²⁹⁴. Diese Anknüpfung ist dahingefallen. Zur Berechnung des Steuersatzes findet neu unabhängig von der Haltedauer des Grundstücks der Erwerbssteuertarif Anwendung²⁹⁵; dies allerdings mit der Massgabe, dass der in Art. 19 lit. a SteG vorgesehene Grundfreibetrag von CHF 15'000.– innerhalb von fünf Jahren nur einmal gewährt wird²⁹⁶.

Hinzu kommt anstelle des Gemeindesteuerzuschlags ein Zuschlag von 200%. Dieser Zuschlag gelangt unabhängig davon zur Anwendung, in welcher Gemeinde der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat und unabhängig davon, in welcher Gemeinde das veräusserte Grundstück liegt.

291 Art. 36 Abs. 3 lit. b SteG.

292 Art. 36 Abs. 3 lit. c SteG.

293 Art. 36 Abs. 4 SteG.

294 Art. 69 Abs. 2a SteG.

295 Art. 42 Satz 1 SteG; BuA Nr. 48/2010, 117. Vgl. dazu oben IV. 5.

296 Art. 42 Satz 2 SteG; BuA Nr. 48/2010, 117.

1. Vorbemerkungen

Juristische Personen²⁹⁷ unterliegen nur noch der Ertragssteuer. Die bisherige Kapitalsteuer²⁹⁸, die besondere Gesellschaftssteuer²⁹⁹ sowie die Couponsteuer³⁰⁰ wurden abgeschafft³⁰¹.

Anknüpfungspunkt der Ertragssteuer ist grundsätzlich die Rechtspersönlichkeit. Nicht mehr abgestellt wird darauf, dass das betreffende Steuersubjekt im Inland ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt³⁰².

2. Persönliche Steuerpflicht

2.1 Steuersubjekte

Steuersubjekte sind die Körperschaften, die Anstalten³⁰³ und Stiftungen³⁰⁴, das Treuunternehmen mit Persönlichkeit³⁰⁵ sowie die Investmentunternehmen nach dem Gesetz über Investmentunternehmen³⁰⁶.

Körperschaften sind gemäss der Legaldefinition in Art. 106 Abs. 1 PGR „*körperschaftlich organisierte Personenverbindungen*“. Gemeinhin wird unter einer Körperschaft „*eine Vereinigung von Personen verstanden, welcher Rechtspersönlichkeit zukommt und die versucht, einen selbst gesetzten Zweck durch den Einsatz von gemeinsamen Mitteln und Kräften zu verfolgen*“³⁰⁷. Gemäss Materialien zum PGR ist das Vorhandensein

297 Im PGR herrscht der Begriff „Verbandspersonen“ vor, wobei es sich dabei um ein Synonym zum Begriff „juristische Personen“ handelt (dazu, zum Begriff sowie zu den Erscheinungsformen: Roth, a.a.O., 13 ff.).

298 Art. 76a SteG. Sie betrug 2‰ (Art. 79 Abs. 1 aSteG).

299 Art. 82 ff. aSteG. Sie betrug für Sitz- und Holdingunternehmen 1‰ des Kapitals, mindestens jedoch CHF 1'000.– jährlich (Art. 83 Abs. 1 und Art. 84 Abs. 1 aSteG).

300 Art. 88a ff. aSteG. Sie betrug 4%, insbesondere auf Ausschüttungen von Gesellschaften mit in Anteilen zerlegtem Kapital (Art. 88d Abs. 1 iVm Art. 88h Abs. 1 aSteG).

301 BuA Nr. 48/2010, 117.

302 Dies im Gegensatz zu Art. 73a SteG.

303 Art. 537 ff. PGR. Zum Begriff ausführlich: Marok, 15 ff.

304 Art. 552 §§ 1 ff. PGR. Zum Stiftungsbegriff statt vieler: Jakob, 19 ff.

305 Art. 932 §§ 1 ff. PGR.

306 LGBL. 2005 Nr. 156, LR 951.30.

307 Roth, a.a.O., 14 f. sowie die dort zitierte Literatur.

von Mitgliedern das wesentliche Merkmal einer Körperschaft³⁰⁸. Das Gesetz zählt die Körperschaften des PGRs wie folgt auf: Vereine³⁰⁹, Aktiengesellschaften³¹⁰, Kommanditaktiengesellschaften³¹¹, Anteilsgesellschaften³¹², Gesellschaften mit beschränkter Haftung³¹³, Genossenschaften³¹⁴, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit³¹⁵. Als weitere Körperschaft kennt das PGR die Hilfskassen gemäss Art. 531 f. PGR.

Nicht der Ertragssteuer unterliegen – vorbehaltlich einer allfälligen beschränkten Steuerpflicht³¹⁶ – die Treuhänderschaften³¹⁷ sowie die Gesellschaften ohne Persönlichkeit³¹⁸. Bei einer Treuhänderschaft unterliegen die Begünstigten bzw. der Treugeber der Vermögens- und Ertragssteuer, wobei diese Steuern gemäss Art. 9 Abs. 3 und 4 durch die Treuhänderschaft abgeführt werden können³¹⁹. Bei Gesellschaften ohne Persönlichkeit erfolgt die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter, d.h. das Ergebnis der Gesellschaft stellt steuerpflichtiger Erwerb der Gesellschafter dar³²⁰.

2.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind juristische Personen, wenn sich der Sitz der juristischen Person oder der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Inland befindet³²¹.

Als Ort der tatsächlichen Verwaltung gilt *„der Ort, an dem sich der Mittelpunkt der unternehmerischen Oberleitung befindet“*³²². Es handelt sich dabei um den Ort, *„an dem strategische Leitentscheidungen getroffen werden, die für das jeweilige Unternehmen bestimmend wirken“*³²³. Eine einmalige Abstimmung von Entscheidungen reicht hierfür ebenso wenig aus, wie das Wahrnehmen einer begrenzten Entscheidungsbefugnis im Rahmen eines zuvor festgelegten Handlungsspielraums³²⁴. Das Kriterium der Oberleitung ist nicht erfüllt, wenn das formell leitende Organ, also z.B. der inlän-

308 Roth, 15.

309 Art. 246 ff. PGR.

310 Art. 261 ff. PGR. Zum Begriff einer Aktiengesellschaft ausführlich: Marxer, 69 ff.

311 Art. 368 ff. PGR.

312 Art. 375 ff. PGR.

313 Art. 389 ff. PGR.

314 Art. 428 ff. PGR.

315 Art. 496 ff. PGR.

316 Vgl. dazu unten VII. 2.3.

317 Art. 897 ff. PGR.

318 BuA Nr. 48/2010, 118 f. Vgl. zum Begriff „Gesellschaften ohne Persönlichkeiten“ unten II. 3.6.

319 Bua Nr. 48/2010, 118. Vgl. dazu oben II. 1.3 und 1.4.

320 Art. 14 Abs. 4 SteG; BuA Nr. 48/2010, 119.

321 Art. 44 Abs. 1 SteG.

322 Art. 2 Abs. 1 lit. d SteG.

323 BuA Nr. 48/2010, 61.

324 BuA Nr. 83/2010, 11.

dische Verwaltungsrat oder Geschäftsführer, an die Weisungen seines (ausländischen) Auftraggebers gebunden ist³²⁵.

Der Sitz einer juristischen Person ist gemäss Legaldefinition „*der Ort, der durch das Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Statuten od. dergl. bestimmt ist*“³²⁶. Der Sitz einer juristischen Person ist idR frei wählbar, „*liegt er im Inland, begründet dies die unbeschränkte Steuerpflicht*“³²⁷.

2.3 Beschränkte Steuerpflicht

Die oben³²⁸ genannten Steuersubjekte sowie besondere Vermögenswidmungen ohne juristische Persönlichkeit, insbesondere also die Treuhänderschaft³²⁹, sowie das Treuunternehmen ohne Persönlichkeit³³⁰ sind „*mit ihren inländischen Erträgen beschränkt steuerpflichtig*“³³¹. Als inländische Erträge gelten dabei:

- a. die Erträge aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke³³²;
- b. die Miet- und Pächterträge aus im Inland gelegenen Grundstücken³³³; und
- c. der steuerpflichtige Reinertrag der im Inland gelegenen Betriebsstätten³³⁴.

Gemäss Legaldefinition stellt eine Betriebsstätte „*jede feste Geschäftseinrichtung, durch die die wirtschaftliche Tätigkeit eines Unternehmens oder eines freien Berufes ganz oder teilweise ausgeübt wird*“³³⁵ dar. Nach exemplarischer Aufzählung des Gesetzgebers sind Betriebsstätten, der Ort der tatsächlichen Verwaltung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Ein- oder Verkaufsstelle, eine Werkstatt, eine Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen, eine Stätte der Nutzbarmachung von Wasserkräften oder eine Bauausführung oder -montage, deren Dauer sechs Monate überschreitet³³⁶.

325 BuA Nr. 48/2010, 62.

326 Art. 2 Abs. 1 lit. e SteG.

327 BuA Nr. 48/2010, 62.

328 Vgl. VII. 2.1.

329 Art. 897 ff. PGR.

330 Art. 932a § 1 Abs. 1 PGR.

331 Art. 44 Abs. 2 SteG.

332 Art. 44 Abs. 3 lit. a SteG.

333 Art. 44 Abs. 3 lit. b SteG.

334 Art. 44 Abs. 3 lit. c SteG.

335 Art. 2 Abs. 1 lit. a SteG.

336 Art. 2 Abs. 1 lit. a SteG.

3. Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen

3.1 Voraussetzungen

Für gemeinnützige juristische Personen besteht wie im bisherigen Recht³³⁷ die Möglichkeit, einen Antrag auf Steuerbefreiung bei der Steuerverwaltung³³⁸ zu stellen. Damit dem Antrag stattgegeben wird, muss die Antragstellerin

- a. die Ausrichtung von Gewinnanteilen auf den Sollertrag nach Art. 5 SteG des nicht in Form von Spenden Dritter erhaltenen Kapitals beschränken³³⁹;
- b. die Ausrichtung von Tantiemen statutarisch ausschliessen³⁴⁰;
- c. unter Ausschluss jeder wirtschaftlichen Tätigkeit gemeinnützigen Aufgaben dienen³⁴¹, und
- d. statutarisch für den Fall der Auflösung der juristischen Person den nach Rückzahlung des nicht in Form von Spenden Dritter erhaltenen Kapitals verbleibenden Rest des Vermögens ähnlichen Zwecken zuweisen³⁴².

Diese Voraussetzungen sind kumulativ zu erfüllen. Die Steuerverwaltung prüft jährlich, ob die Voraussetzungen weiterhin erfüllt sind³⁴³.

Der Begriff „gemeinnützige Aufgaben“ wird vom Steuergesetz nicht definiert. In Art. 4 Abs. 2 SteG wird allerdings ausdrücklich auf Art. 107 Abs. 4a PGR verwiesen. Nach dieser Bestimmung sind unter gemeinnützigen oder wohlthätigen Zwecken *„Zwecke zu verstehen, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt insbesondere vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf charitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichem, sozialem, sportlichem oder ökologischem Gebiet nützt, auch wenn durch die Tätigkeit nur ein bestimmter Personenkreis gefördert wird.“* Die gemeinnützige Zweckverfolgung muss ausschliesslich und unwiderruflich

337 Art. 74 lit. b aSteG.

338 Gemeinnützige Stiftungen und Anstalten können diesen Antrag auch beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt stellen, welches den Antrag an die Steuerverwaltung weiterleitet (Art. 2 Abs. 1 SteV).

339 Art. 45 lit. a SteG.

340 Art. 45 lit. b SteG.

341 Art. 45 lit. c SteG.

342 Art. 45 lit. d SteG.

343 Art. 3 Abs. 1 SteV. Vgl. zu den jährlich bei der Steuerverwaltung (bzw. für gemeinnützige Stiftungen und Anstalten beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt) einzureichenden Unterlagen: Art. 3 Abs. 2 SteV.

sein³⁴⁴. Durch das Erfordernis der Ausschliesslichkeit weicht das Steuerrecht vom Gemeinnützigkeitsbegriff des Stiftungsrechts³⁴⁵ ab; und zwar bewusst³⁴⁶.

3.2 Grenze

Die Steuerbefreiung gilt allerdings nicht für Reinerträge aus vom betreffenden Steuersubjekt unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, sofern dadurch Einnahmen von jährlich mehr als CHF 300'000.– erzielt werden³⁴⁷. Es wird steuerbefreiten, gemeinnützigen juristischen Personen damit im beschränkten Umfang erlaubt, ausserhalb der Vermögensverwaltung Erträge zu erwirtschaften. Dieser Freiraum wurde im Gesetzgebungsprozess von ursprünglich CHF 50'000.– auf CHF 200'000.– und nunmehr auf CHF 300'000.– ausgeweitet³⁴⁸.

Wird die im Gesetz festgelegte Betragsgrenze überschritten, untersteht der gesamte Reinertrag der Ertragssteuer³⁴⁹.

Der steuerbefreiten juristischen Person ist es überdies möglich, *„ihre Mittel, Arbeitskräfte oder ihr Vermögen teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbefreiten Person zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken“*³⁵⁰ zuzuwenden oder ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rückstellung zuzuführen *„soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten statutenmässigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können“*³⁵¹, ohne dass dies Auswirkungen auf die Steuerbefreiung hätte.

4. Zeitliche Begrenzung der Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Gründung der juristischen Person oder mit der Verlegung ihres Sitzes oder des Ortes ihrer tatsächlichen Verwaltung ins Inland und endet mit dem Abschluss der Liquidation, also mit der Löschung im Öffentlichkeitsregister³⁵², oder mit der Verlegung des Sitzes oder des Ortes ihrer tatsächlichen Verwaltung ins Ausland³⁵³.

344 Art. 4 Abs. 2 Satz 1 SteG.

345 Art. 552 § 2 Abs. 2 PGR, wonach es ausreicht, wenn die Stiftung *„überwiegend gemeinnützigen Zwecken nach Art. 107 Abs. 4a [PGR] zu dienen bestimmt ist“*.

346 BuA Nr. 83/2010, 18.

347 Art. 4 Abs. 2 Satz 3 SteG.

348 BuA Nr. 48/2010, 66; BuA Nr. 83/2010, 15.

349 BuA Nr. 83/2010, 17.

350 Art. 4 Abs. 2 lit. a SteG.

351 Art. 4 Abs. 2 lit. b SteG.

352 Roth, a.a.O., 169 ff.

353 Art. 46 Abs. 1 lit. a und Art. 46 Abs. 2 lit. a SteG.

Die beschränkte Steuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt, an dem inländische Erträge erzielt werden (wenn die Betriebsstätte nicht im Öffentlichkeitsregister eingetragen werden muss) oder mit der Eintragung der Betriebsstätte im Öffentlichkeitsregister und endet mit dem Wegfall inländischer Erträge (wenn die Betriebsstätte nicht im Öffentlichkeitsregister eingetragen werden muss) oder mit der Löschung der Betriebsstätte im Öffentlichkeitsregister³⁵⁴.

5. Steuerobjekt

5.1 Grundsatz

Der Ertragssteuer unterliegt der steuerpflichtige Reinertrag. Er besteht grundsätzlich „aus der Gesamtheit der um die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gekürzten Erträge“³⁵⁵. Zum steuerpflichtigen Reinertrag gehören nach gesetzlicher, nicht abschliessender Aufzählung bzw. stellen keine ertragsmindernde Aufwendungen dar:

- a. Der Saldo der Erfolgsrechnung³⁵⁶.
- b. Alle bei Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden³⁵⁷.
- c. Abschreibungen³⁵⁸, Wertberichtigungen und Rückstellungen³⁵⁹, soweit sie

354 Art. 46 Abs. 1 lit b und Art. 46 Abs. 2 lit. b SteG.

355 Art. 47 Abs. 3 Satz 1 SteG.

356 Art. 47 Abs. 3 lit. a SteG.

357 Art. 47 Abs. 3 lit. b SteG.

358 Vgl. zu den Einzelheiten von Abschreibungen und Wertberichtigungen Art. 23 bis 29 SteV sowie zu den Abschreibungssätzen Art. 26 Abs. 2 SteV. Im Einzelnen gelten folgende Abschreibungssätze:

- 5% für Liegenschaften, wobei eine Abschreibung nur bis zum Steuerschätzwert zulässig ist (Art. 26 Abs. 4);
- 15% für Fahrnisbauten, technische Installationen, die nicht fest mit dem Gebäude verbunden sind, Investitionen in fremde Immobilien, Hochregallager und Flugzeuge;
- 20% für Büro- und Ladenmobiliar sowie Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter;
- 25% für Mobiliar der Hotellerie und des Gastwirtschaftsgewerbes;
- 30% für Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken, Verkaufsautomaten, Telefonanlagen sowie betriebsspezifische Softwarelösungen;
- 35% für Maschinen, die im Schichtbetrieb oder unter erschwerten Bedingungen eingesetzt werden, sowie Motorfahrzeuge aller Art;
- 40% für immaterielle Vermögensgegenstände (Patent-, Verlags-, Konzessions-, Lizenzrechte, erworbener Kundenstamm usw.);

geschäftsmässig nicht begründet sind³⁵⁹.

- d. Zuweisungen an den Reservefonds, soweit sie geschäftsmässig nicht begründet sind, vorbehaltlich der allenfalls steuerbegünstigten Rückstellungen nach Art. 60³⁶¹.
- e. An die Mitglieder oder Gesellschafter des Unternehmens oder an die Inhaber von nichtmitgliedschaftlichen Gewinnanteilsrechten, wie z.B. Genussscheine, Gründer- oder Treugeberrechtsanteile, oder diesen nahe stehende Personen verteilten Gewinne und verdeckten Gewinnausschüttungen³⁶².
- f. Ausschüttungen einer Stiftung, besonderen Vermögenswidmung oder stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalt an die Begünstigten³⁶³.
- g. Steueraufwand³⁶⁴:

Die bezahlten Steuern gelten damit im Gegensatz zum bisherigen Steuergesetz nicht mehr als geschäftsmässig begründete Aufwendungen³⁶⁵. Diese Änderung ist zwar unter dem Gesichtspunkt der Gleichstellung mit erwerbssteuerpflichtigen Gesellschaftern von Gesellschaften ohne Persönlichkeit nachvollziehbar, allerdings aus meiner Sicht abzulehnen. Schliesslich stellen die zu bezahlenden Steuern nicht nur geschäftsmässig begründeter Aufwand, sondern gesetzlich vorgeschriebener Aufwand dar, wie dies etwa auch bei den vom Arbeitgeber zu bezahlenden Sozialversicherungsbeiträgen der Fall ist. Bei letzteren handelt es sich allerdings um geschäftsmässig begründeten Aufwand.

- h. Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital an verbundene Unternehmen und Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen, soweit diese der Höhe nach nicht zumindest dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen³⁶⁶:

Zu begrüssen ist, dass hier auf die Fremdüblichkeit und nicht auf den Sollertrag abgestellt wird, wie dies noch in der Vernehmlassungsvorlage vorgesehen war³⁶⁷.

-
- 50% für PC-Hard- und Software, Server, Büromaschinen, Werkzeuge sowie Geschirr und Wäsche des Gastwirtschaftsgewerbes;
 - 50% für die dem Umweltschutz dienenden amtlich genehmigten Anlagen sowie energiesparende Einrichtungen und Anlagen zur Nutzung der Umgebungswärme.

359 Art. 47 Abs. 3 lit. c SteG. Vgl. zum Begriff der geschäftsmässigen Begründetheit Art. 22 Abs. 1 SteV.

360 Vgl. dazu Art. 30 SteV.

361 Art. 47 Abs. 3 lit. d SteG.

362 Art. 47 Abs. 3 lit. e SteG.

363 Art. 21 Abs. 4 SteV.

364 Art. 47 Abs. 3 lit. f SteG.

365 Vgl. Art. 77 Abs. 3 aSteG.

366 Art. 47 Abs. 3 lit. g SteG.

367 BuA Nr. 48/2010, 121.

- i. Bussen, Geldstrafen und vergleichbare Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, sofern der Strafcharakter überwiegt³⁶⁸.
- j. Vergütungen nach § 307 des Strafgesetzbuches³⁶⁹.

Nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag zählen, d.h. stellen geschäftsmässig begründete Aufwendungen dar:

- a. Spenden an steuerbefreite gemeinnützige Organisationen, Institutionen oder Einrichtungen bis zu 10% des steuerpflichtigen Reinertrags³⁷⁰.
- b. Kapitaleinlagen der Mitglieder von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu³⁷¹.
- c. Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung³⁷², was aufgrund der Abschaffung der Erbanfalls- und Schenkungssteuer konsequent erscheint.

5.2 Ertragssteuer als Jahressteuer

Bei der Ertragssteuer handelt es sich um eine Jahressteuer. Sie ist grundsätzlich jeweils für ein Kalenderjahr, welches dem Steuerjahr entspricht, zu ermitteln³⁷³. Falls die Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahres besteht, tritt der entsprechende Zeitraum an die Stelle des Kalenderjahres³⁷⁴. Nach der bisherigen Praxis der Steuerverwaltung war es möglich, dass neu gegründete juristische Personen einen überjährigen Abschluss erstellen, wenn sie im vierten Quartal eines Kalenderjahres errichtet wurden. Es bleibt zu offen, dass die Steuerverwaltung diese Praxis weiterführt.

Für juristische Personen, deren Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, besteht die Möglichkeit, dass auf das Ergebnis des abgelaufenen Geschäftsjahrs abgestellt wird. Schliesst die Steuerpflichtige ihr Geschäftsjahr also z.B. am 30.09. eines jeden Jahres ab, ist das per 30.09. ausgewiesene Ergebnis für die Berechnung der Ertragssteuer des betreffenden Steuerjahres massgebend. Für die Berechnung des Eigenkapital-Zinsabzugs³⁷⁵ ist ebenfalls auf den 30.09. abzustellen³⁷⁶.

368 Art. 47 Abs. 3 lit. i SteG.

369 Art. 47 Abs. 3 lit. k SteG. Vgl. LGBL. 1998 Nr. 37, LR 311.0.

370 Art. 47 Abs. 3 lit. h SteG. Vgl. dazu aber die einzelnen Voraussetzungen in der zitierten Bestimmung.

371 Art. 47 Abs. 4 lit. a SteG.

372 Art. 47 Abs. 4 lit. b SteG.

373 Art. 47 Abs. 6 Satz 1 SteG.

374 Art. 47 Abs. 6 Satz 2 SteG.

375 Vgl. unten VII. 5.5.

376 BuA Nr. 48/2010, 123.

5.3 Steuerfreie Erträge

5.3.1 Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zählen nachstehende Erträge zum steuerfreien Reinertrag:

- a. Erträge aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter ausländischer Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion im Ausland³⁷⁷.
- b. Ausländische Betriebsstättenergebnisse³⁷⁸.
- c. Miet- und Pachterträge aus im Ausland gelegenen Grundstücken³⁷⁹.

Die lit. a., b. und c. dienen systematisch der Vermeidung einer Doppelbesteuerung im grenzüberschreitenden Fall, zumal „ausländische Betriebsstättengewinne und ausländische Grundstückserträge im Quellen- bzw. Belegenheitsstaat besteuert werden“⁴³⁸⁰.

- d. Inländische Grundstücksgewinne, soweit diese im Inland der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen, sowie Kapitalgewinne aus der Veräusserung von ausländischen Grundstücken³⁸¹:

Inländische Grundstücksgewinne unterliegen grundsätzlich der Grundstücksgewinnsteuer³⁸². Diese Bestimmung dient also ebenfalls der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Der bei der Veräusserung eines Grundstücks erzielte Gewinn ist somit ertragssteuerbefreit. Nicht befreit ist aber – vorbehaltlich einer Ersatzbeschaffung für die betriebsnotwendige Liegenschaft³⁸³ – ein Gewinn aus sogenannten wieder eingebrachten Abschreibungen. Dieser unterliegt der Ertragssteuer, zumal darauf keine Grundstücksgewinnsteuer erhoben wird. Bei wieder eingebrachten Abschreibungen handelt es sich um bei der Veräusserung eines Grundstücks zwingend zu verbuchende Erträge im Umfang der bisherigen (ertragssteuermindernden) Abschreibungen auf dem veräusserten Grundstück. Wird also ein Grundstück für CHF 1'000'000.– gekauft und während der Haltedauer um jährlich 5% abgeschrieben, beträgt der Buchwert nach fünf Jahren CHF 773'781.–. Wird dieses Grundstück dann für CHF 1'200'000.– verkauft, unterliegt der Grundstücksgewinn von CHF 200'000.– der Grundstücksgewinnsteuer

377 Art. 48 Abs. 1 lit. a SteG.

378 Art. 48 Abs. 1 lit. b SteG.

379 Art. 48 Abs. 1 lit. c SteG.

380 BuA Nr. 48/2010, 123.

381 Art. 48 Abs. 1 lit. d SteG.

382 Vgl. oben VI.

383 Vgl. unten VII. 5.6.2.

und sind die bisherigen Abschreibungen im Umfang von CHF 226'219.– erfolgswirksam und damit ertragssteuererhöhend wieder einzubuchen.

Im Gegensatz dazu können Verluste aus der Veräusserung von inländischen Grundstücken als Aufwand verbucht werden³⁸⁴.

Bei ausländischen Grundstücken unterliegt weder der erzielte Grundstücksgewinn der Ertragssteuer, noch können Verluste aus ausländischen Grundstücken bei der Ertragssteuer berücksichtigt werden³⁸⁵.

- e. Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen³⁸⁶:

Mit dieser Bestimmung wird der bisher in der Praxis gewährte Beteiligungsabzug für Gewinnanteile aus Beteiligungen gesetzlich verankert, wobei aber weder eine Mindesthaltedauer, noch eine Mindestbeteiligungshöhe erforderlich ist³⁸⁷. Damit sind also sämtliche Gewinnausschüttungen, die eine ertragssteuerpflichtige juristische Person in ihrer Eigenschaft als Anteilseignerin der Beteiligungsgesellschaft erhält, ertragssteuerfrei; und zwar ungeachtet dessen, ob die Muttergesellschaft in der entsprechenden Periode ihrerseits einen Verlust erzielt oder nicht. Gewinnanteile von Beteiligungsgesellschaften führen im Gegensatz zum bisherigen Beteiligungsabzug nicht zu einer Verlustreduktion³⁸⁸.

Die Steuerbefreiung von Beteiligungserträgen ist sehr zu begrüssen. Sie dient einerseits der Gleichstellung mit der Besteuerung von natürlichen Personen, deren Kapitalerträge ebenfalls steuerbefreit sind³⁸⁹, und damit der Einheitlichkeit der Steuersystems. Andererseits wird dadurch der Holdingstandort Liechtenstein gezielt und sinnvoll gefördert.

Zu beachten gilt es, dass Anteile an Investmentunternehmen keine Beteiligung an einer juristischen Person darstellen³⁹⁰.

- f. Kapitalgewinne aus der Veräusserung oder Liquidation von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen³⁹¹:

384 BuA Nr. 48/2010, 123.

385 BuA Nr. 48/2010, 123 f.

386 Art. 48 Abs. 1 lit. e SteG.

387 BuA Nr. 48/2010, 124.

388 BuA Nr. 48/2010, 124.

389 Art. 15 Abs. 2 lit. n SteG.

390 Art. 31 SteV.

391 Art. 48 Abs. 1 lit. f SteG.

Wie bei natürlichen Personen³⁹² sind Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Beteiligungsgesellschaften zukünftig steuerfrei, wobei auch hier weder eine Mindesthaltedauer noch eine Mindestbeteiligungshöhe besteht³⁹³.

Anteile an Investmentunternehmen stellen keine Beteiligung an einer juristischen Person dar³⁹⁴.

- g. Erträge aus dem verwalteten Vermögen von Investmentunternehmen nach dem Gesetz über Investmentunternehmen³⁹⁵.
- h. Erträge aus dem Nettovermögen von juristischen Personen, welche dem Pensionsfondsgesetz unterstehen, sofern dieses Vermögen ausschliesslich und unwiderruflich der betrieblichen Altersvorsorge zugeordnet ist³⁹⁶.

5.3.2 Bei beschränkt Steuerpflichtigen

Für beschränkt Steuerpflichtige sieht das Gesetz in Entsprechung zu den unbeschränkt Steuerpflichtigen ebenfalls vor, dass inländische Grundstückgewinne, Beteiligungserträge und Kapitalgewinne ertragssteuerbefreit sind und dadurch eine Doppelbesteuerung vermieden wird.

5.4 Mieterträge

Mieterträge von juristischen Personen sind ungeachtet dessen ertragssteuerpflichtig, ob es sich bei der juristischen Person um eine reine Immobiliengesellschaft handelt oder ob sie darüber hinaus ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt³⁹⁷. Nach bisherigem Steuerrecht waren reine Immobiliengesellschaften und -stiftungen nicht der Ertrags-, sondern der Vermögens- und Erwerbssteuer unterstellt, zumal sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betrieben³⁹⁸. Konsequenz davon war, dass die Mieterträge solcher Immobiliengesellschaften oder -stiftungen als Vermögenserträge nicht steuerpflichtig waren³⁹⁹. Die Mieterträge dieser Immobiliengesellschaften und -stiftungen werden somit nach Ablauf der hierfür vorgesehenen Übergangsfrist von fünf Jahren, also ab dem Steuerjahr 2016⁴⁰⁰, der Ertragssteuer unterstellt. Dies führt zu einer massiven steuerlichen Mehrbelastung dieser juristischen Personen. Unverständlich ist

392 Art. 15 Abs. 2 lit. o SteG.

393 BuA Nr. 48/2010, 124.

394 Art. 31 SteV.

395 Art. 48 Abs. 1 lit. g SteG.

396 Art. 48 Abs. 1 lit. h SteG.

397 BuA Nr. 48/2010, 120 f.

398 Art. 31 Abs. 1 lit. c iVm Art. 73a SteG.

399 Art. 45 Abs. 1 lit. a aSteG.

400 Art. 158 Abs. 6 SteG.

diese Situation vor allem deswegen, weil man an der Steuerfreiheit von Mieterträgen von natürlichen Personen festhielt⁴⁰¹. Der Gesetzgeber hat hier mE ohne Not eine Benachteiligung von diversen juristischen Personen in Kauf genommen, obwohl eigentlich eine Gleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen beabsichtigt war⁴⁰². De lege ferenda wäre zu überlegen, ob man nicht Mieterträge aus inländischen Grundstücken von juristischen Personen generell von der Ertragssteuer befreien will. Dies diene der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und der Vereinheitlichung des Steuerrechts.

Bis dahin ist aber dringend eine die erwähnte Benachteiligung von Immobiliengesellschaften und -stiftungen abschwächende Praxis zu fordern. Dies kann entweder durch sinnvolle Interpretation des Begriffes „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 64 Abs. 1 lit. a SteG⁴⁰³ oder durch extensive Auslegung von Art. 9 Abs. 3 und 4 SteG⁴⁰⁴ erfolgen. Die derzeit diskutierte Handhabung würde wie folgt aussehen und ist aus meiner Sicht zu begrüssen, zumal damit eine Gleichstellung mit natürlichen Personen erfolgen würde:

Man lässt eine ertragssteuerfreie Aufwertung der Liegenschaft auf den Verkaufswert zu. Der dadurch erzielte (ertragssteuerfreie) Gewinn stellt Eigenkapital dar und berechtigt zum Eigenkapital-Zinsabzug⁴⁰⁵.

Zur Bewertung des Steuerwertes der Beteiligung oder Begünstigung an der Immobiliengesellschaft bzw. -stiftung ist für die Zwecke der Vermögenssteuer nicht auf den Verkehrswert der Liegenschaft, sondern auf den Steuerschätzwert der Liegenschaft abzustellen. Im Gegenzug muss die Liegenschaft, falls sie überhaupt selbst genutzt wird, zum Eigenmietwert gemietet werden. Andernfalls ist auf die aus der Fremdvermietung erzielten Mieterträge abzustellen.

Berechnungsbeispiel:

Steuerwert der Liegenschaft	CHF	1'000'000.–
Verkehrswert der Liegenschaft	CHF	2'000'000.–
Hypothekarische Belastung	CHF	500'000.–
Hypothekenzinssatz 3%	CHF	15'000.–
Jährliche Aufwendungen etc. für den Unterhalt der Liegenschaft	CHF	20'000.–
Jährlicher Eigenmietwert	CHF	60'000.–

401 Art. 15 Abs. 1 lit. a SteG.

402 Wenz, 87.

403 Vgl. dazu unten VIII. 2.1.

404 Vgl. dazu oben II. 1.3 und 1.4.

405 Vgl. unten VII. 5.5.

Diese Annahmen ergeben auf der Ertragsseite der Immobiliengesellschaft bzw. -stiftung CHF 60'000.–, auf der Aufwandseite folgende Positionen:

Eigenkapital-Zinsabzug	CHF	40'000.–
Hypothekarzinsen	CHF	15'000.–
Aufwendungen für den Unterhalt	CHF	20'000.–
Abschreibung (5% ⁴⁰⁶), die nicht zwingend vorzunehmen ist	CHF	100'000.–
Total Aufwendungen	CHF	175'000.–

Unter dem Strich resultiert also ein Verlust in Höhe von CHF 115'000.–, was in diesem wie in vielen anderen Fällen dazu führt, dass bloss eine Mindestertragssteuer in Höhe von CHF 1'200.– zu bezahlen wäre⁴⁰⁷.

Man darf gespannt sein, wie sich die Praxis zu dieser Frage entwickelt.

5.5 Eigenkapital-Zinsabzug

Mit dem neuen Steuergesetz wurde nicht nur die Kapitalsteuer abgeschafft, sondern zusätzlich ein Eigenkapital-Zinsabzug eingeführt, d.h. ein standardisierter Sollertrag nach Art. 5 SteG des modifizierten Eigenkapitals gilt als geschäftsmässig begründete Aufwendung⁴⁰⁸. Unternehmen mit einem hohen Eigenkapital werden also nicht nur nicht mehr mit einer entsprechend höheren Kapitalsteuer belastet, sondern durch den Eigenkapital-Zinsabzug begünstigt.

Unter modifiziertem Eigenkapital ist „*das einbezahlte Grund-, Stamm- oder Anteilskapital und die eigenes Vermögen darstellenden Reserven*“⁴⁰⁹ zu verstehen. Nicht zum modifizierten Eigenkapital im Sinne dieser Bestimmung gehören eigene Anteile und Beteiligungen an juristischen Personen, zumal im Falle von inländischen Beteiligungsgesellschaften diese bereits den Eigenkapital-Zinsabzug geltend machen konnten und im Falle von ausländischen Beteiligungsgesellschaften Liechtenstein ohnehin kein Besteuerungsanspruch erhebt. Ebenso nicht Element des modifizierten Eigenkapitals sind ausländisches Grundstücks- und Betriebsstättenreinvermögen sowie nicht betriebsnotwendiges Vermögen⁴¹⁰.

406 Art. 26 Abs. 2 lit. a SteV.

407 Art. 62 SteG.

408 Art. 54 Abs. 1 Satz 1 SteG.

409 Art. 54 Abs. 2 Satz 1 SteG.

410 Art. 54 Abs. 2 Satz 2 SteG sowie Art. 32 Abs. 3 SteV.

Unter „nicht betriebsnotwendiges Vermögen“ sind „Vermögenswerte, die nicht überwiegend dem tatsächlichen Unternehmensgegenstand⁴¹¹ dienen“⁴¹² zu verstehen. Nach den Materialien handelt es sich dabei um „Vermögenswerte, die veräussert werden können, ohne die operative Tätigkeit des Unternehmens zu beeinträchtigen“⁴¹³. Beispielhaft werden in den Materialien Anlagen, die keine periodischen Erträge generieren, wie z.B. Luxusautos, Kunstsammlungen etc., erwähnt⁴¹⁴.

Bei beschränkter Steuerpflicht ist nur der Anteil des Eigenkapitals zu berücksichtigen, der auf das Vermögen fällt, das die steuerpflichtigen Erträge generiert⁴¹⁵.

Ein Eigenkapital-Zinssatz kann auch dann geltend gemacht werden, wenn dadurch im betreffenden Steuerjahr ein Verlust entsteht oder sich erhöht⁴¹⁶.

Die Bewertung des modifizierten Eigenkapitals erfolgt jeweils auf den Beginn des Geschäftsjahres, wobei die Zu- und Abgänge des laufenden Geschäftsjahres grundsätzlich zu berücksichtigen sind⁴¹⁷. Falls das modifizierte Eigenkapital negativ ist, beträgt der Eigenkapital-Zinsabzug CHF 0.–⁴¹⁸.

5.6 Ersatzbeschaffungen

5.6.1 Grundgedanke

Art. 50 SteG gibt einem steuerpflichtigen Unternehmen die Möglichkeit, die durch Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens entstandenen stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt zu übertragen. Das steuerpflichtige Unternehmen wird nicht verpflichtet, die stillen Reserven im Zuge des Ersatzes des Vermögensgegenstandes zu realisieren. Der Gesetzgeber verzichtet auf die Realisation eines Gewinns, damit dem steuerpflichtigen Unternehmen bei der Beschaffung des Ersatzobjekts möglichst viele Mittel zur Verfügung stehen⁴¹⁹. Es handelt sich dabei aber nicht um einen generellen Verzicht auf die Besteuerung des durch die Auflösung der stillen Reserven generierten Gewinns, sondern lediglich um einen Aufschub.

411 Vgl. zum Begriff: Roth, 62 f.

412 Art. 32 Abs. 6 SteV.

413 BuA Nr. 48/2010, 140.

414 BuA, ebd.

415 Art. 32 Abs. 2 SteV.

416 Art. 54 Abs. 1 Satz 2 SteG.

417 Art. 54 Abs. 2 Satz 3 SteG. Vgl. zu den Einzelheiten Art. 32 Abs. 4 und 5 SteV.

418 Art. 54 Abs. 2 Satz 4 SteG.

419 BuA Nr. 48/2010, 121.

5.6.2 Voraussetzungen und Modalitäten

Im Einzelnen bestehen folgende Voraussetzungen:

- a. Es muss sich um einen Vermögensgegenstand des betriebsnotwendigen Anlagevermögens handeln, der dem Betrieb unmittelbar dient:

Ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen, Beteiligungen sowie Grundstücke, soweit der Gewinn aus ihrer Veräußerung der Grundsteuergewinnsteuer unterliegt⁴²⁰. Im Falle der Veräußerung der Liegenschaft muss also die Abschreibung nicht unmittelbar wieder eingebracht werden, sondern kann eine Ersatzbeschaffungsrückstellung gebildet werden, sofern die Liegenschaft betriebsnotwendig ist und eine Ersatzbeschaffung erfolgt⁴²¹.

- b. Der Ersatz des Vermögensgegenstandes muss aus wirtschaftlichen, rechtlichen, technischen oder tatsächlichen Gründen erforderlich⁴²², namentlich also betriebsnotwendig gewesen sein⁴²³.
- c. Die stillen Reserven im Ersatzobjekt müssen im Inland der Besteuerung unterliegen⁴²⁴:

Falls die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr erfolgt, kann durch zur Verhinderung der Realisation der stillen Reserven im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden⁴²⁵. Diese Rückstellung ist entweder innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder erfolgswirksam aufzulösen⁴²⁶.

Wird der betreffende Vermögensgegenstand infolge höherer Gewalt oder aufgrund eines behördlichen Eingriffs beschädigt und erhält der Steuerpflichtige eine Entschädigung hierfür, kann in Höhe der Entschädigung eine Rückstellung gebildet werden, wenn der Vermögensgegenstand erst in einem späteren Geschäftsjahr repariert wird⁴²⁷. Die Rückstellung ist allerdings im Zeitpunkt der Reparatur in voller Höhe erfolgswirksam aufzulösen⁴²⁸.

420 Art. 50 Abs. 1 lit. a SteG.

421 BuA Nr. 48/2010, 128.

422 Art. 50 Abs. 1 lit. b SteG.

423 BuA Nr. 48/2010, 128.

424 Art. 50 Abs. 1 lit. c SteG.

425 Art. 50 Abs. 2 Satz 1 SteG.

426 Art. 50 Abs. 2 Satz 2 SteG.

427 Art. 50 Abs. 3 Satz 1 SteG.

428 Art. 50 Abs. 3 Satz 2 SteG.

5.7 Umstrukturierungen

5.7.1 Vorbemerkungen

Die Umstrukturierungsvorschrift des Art. 52 SteG sieht eine Steuerneutralität von betriebswirtschaftlich zweckmässigen Reorganisationen vor⁴²⁹. Dabei bedeutet Steuerneutralität aber kein Verzicht des Staates auf den Besteuerungsanspruch, sondern lediglich einen Steueraufschub⁴³⁰.

Art. 52 SteG ist nicht nur auf juristische Personen, sondern aufgrund des Verweises in Art. 16 Abs. 6 SteG grundsätzlich auch auf Einzelunternehmen und Gesellschaften ohne Persönlichkeiten anwendbar⁴³¹.

5.7.2 Umstrukturierungstatbestände

Vom Gesetz werden nachfolgende Umstrukturierungstatbestände aufgezählt. Die Aufzählung ist allerdings nicht abschliessend:

- a. Umwandlung in eine andere juristische Person oder in eine Gesellschaft ohne Persönlichkeit, also der Rechtsformwechsel⁴³².
- b. Vermögensübertragung durch Auf- oder Abspaltung auf eine oder mehrere andere juristische Personen, sofern auf die übernehmenden Unternehmen jeweils ein Teilbetrieb übertragen wird und sofern bei Abspaltung ein Teilbetrieb bei dem übertragenden Unternehmen verbleibt⁴³³.
- c. Fusion⁴³⁴.

429 Marxer/Brunhart, 114, welche insbesondere auf die Anlehnung an das Steuerrecht der Schweiz hinweisen.

430 BuA Nr. 48/2010, 130.

431 BuA Nr. 48/2010, 131.

432 Art. 52 Abs. 1 lit. a SteG. Vgl. insbesondere Art. 130 Abs. 6 PGR für juristische Personen im Allgemeinen, Art. 293 Ziff. 2 PGR für die AG, Art. 552 § 41 PGR für die Stiftung sowie Art. 671 Abs. 4 PGR für die Gesellschaften ohne Persönlichkeit.

433 Art. 52 Abs. 1 lit. b SteG. Die Spaltung ist im Gesellschaftsrecht nicht geregelt. Derzeit werden die notwendigen Änderungen im PGR geprüft (BuA Nr. 83/2010, 42).

434 Art. 52 Abs. 1 lit. c SteG. Vgl. insbesondere die aktienrechtlichen Bestimmungen in Art. 351 ff. PGR, worauf in den Bestimmungen über die Kommandit-AG (Art. 73 Abs. 4 PGR), über die Anteilsgesellschaft (Art. 388 Abs. 3 iVm Art. 424 Abs. 4 PGR) und über die GmbH (Art. 424 Abs. 4 PGR) verwiesen wird. Für die Genossenschaft, die Anstalt und das Treuunternehmen vgl. Art. 482 Abs. 2 PGR, zumal sowohl bei den Bestimmungen über die Anstalt (Art. 550 Abs. 2 PGR) als auch bei den Bestimmungen über das Treuunternehmen (Art. 932a § 160 Abs. 3 PGR) auf die Bestimmungen über die Genossenschaft verwiesen wird. Die Fusion von Stiftungen ist gesetzlich nicht geregelt, gleichwohl aber möglich. In der Praxis orientiert man sich an den Bestimmungen über die Aktiengesellschaft und die Genossenschaft. Vgl. überdies: Marxer/Brunhart, 112 ff.

- d. Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von im betrieblichen Anlagevermögen gehaltenem Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen⁴³⁵.

5.7.3 Voraussetzungen

Es bestehen folgende Voraussetzungen, damit es zum Steueraufschub kommt:

- a. Steuerwertsstitution bzw. Steuerwertübertragung:

Das übernehmende Unternehmen muss die bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Werte fortführen, sodass dieselben stillen Reserven weiterhin im Inland der Besteuerung unterliegen⁴³⁶.

- b. Steuerverhaftung in Liechtenstein, d.h. die inländische Steuerpflicht muss weiterbestehen⁴³⁷.

- c. Es darf keine Steuerumgehung vorliegen:

Der Vorbehalt der Steuerumgehung besteht selbstverständlich generell⁴³⁸. Gesondert erwähnt wird dies hier allerdings deswegen, weil es sich bei den Umstrukturierungstatbeständen grundsätzlich um Umgehungstatbestände handelt. Deswegen enthält Art. 52 Abs. 10 auch eine gesonderte Missbrauchsvorschrift für Umstrukturierungen. Danach kommt es im Falle einer Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder von betrieblichen Anlagevermögen in juristische Personen bei einem anschliessenden Verkauf der Anteile dieser juristischen Person innerhalb von fünf Jahren zu einer Realisation und damit zu einer Besteuerung der stillen Reserven, die im Zeitpunkt der Einbringung vorhanden waren. Für jedes abgelaufene Jahr seit der Einbringung werden aber ein Fünftel der eingebrachten stillen Reserven als endgültig steuerneutral übertragen betrachtet. Nach Ablauf von fünf Jahren erfolgt somit keine Nachbesteuerung mehr⁴³⁹. Die Bestimmung ist zur Sicherung des Besteuerungsanspruchs deswegen erforderlich, da Steuerpflichtige andernfalls ihr Einzelunternehmen steuerneutral in eine Verbandsperson einbringen und nach Einbringung die Anteile an der Verbandsperson steuerfrei veräussern könnten (steuerfreier Kapitalgewinn)⁴⁴⁰.

435 Art. 52 Abs. 1 lit. d SteG.

436 Art. 52 Abs. 1 Satz 1; BuA Nr. 48/2010, 131.

437 Art. 52 Abs. 1 Satz 1; BuA Nr. 48/2010, ebd. Bleibt das inländische Besteuerungsrecht infolge einer Umstrukturierung nicht fortbestehen, gilt Art. 51 Abs. 2 SteG entsprechend (Art. 52 Abs. 3 SteG), d.h. die Steuerfolge ist zwar zu berechnen, aber nicht unmittelbar zu bezahlen.

438 Vgl. die grundsätzlich geltende Missbrauchsverhinderungsvorschrift des Art. 3 SteG.

439 Art. 52 Abs. 10 SteG; BuA Nr. 48/2010, 134 f.

440 BuA Nr. 48/2010, 134.

5.7.4 Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung

In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge tritt das übernehmende Unternehmen in die steuerliche Stellung des übertragenden Unternehmens ein. Dies gilt insbesondere auch hinsichtlich der Verlustberücksichtigung, d.h. ein steuerlicher Verlustvortrag geht auf das übernehmende Unternehmen über⁴⁴¹.

5.7.5 Gegenleistungen

Sofern in den Fällen der Fusion sowie der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder von im betrieblichen Anlagevermögen gehaltenen Beteiligungen die Gegenleistung nicht nur in Form von Anteilen des übernehmenden Unternehmens besteht, sondern z.B. auch eine Ausgleichszahlung bezahlt wird, bleibt die Steuerneutralität erhalten, solange die gesamte Gegenleistung den Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht übersteigt⁴⁴². Falls die Gegenleistung den Buchwert übersteigt, sind die stillen Reserven anteilig aufzulösen⁴⁴³.

5.7.6 Umstrukturierungen, bei denen das übernehmende Unternehmen vor der Umstrukturierung an dem übertragenden Unternehmen beteiligt ist

Eine Beteiligung des übernehmenden Unternehmens am übertragenden Unternehmen ist vor allem in den Fällen von Mutter- und Tochtergesellschaft der Fall. Wird die Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft übernommen (sogenannte Upstream-Verschmelzung), hat die übernehmende Muttergesellschaft die Beteiligung an der Tochtergesellschaft auszubuchen und die Aktiven und Passiven der Tochtergesellschaft einzubuchen⁴⁴⁴. Ein allfälliger Gewinn oder Verlust in Höhe der Differenz zwischen des bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Wertes der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und der Werte der übergegangenen Aktiven und Passiven bleibt grundsätzlich steuerlich unberücksichtigt⁴⁴⁵. Dies gilt allerdings nicht für Fälle, in denen die Muttergesellschaft in den vorangegangenen Geschäftsjahren eine Abschreibung ohne spätere Zuschreibung⁴⁴⁶ vorgenommen hat⁴⁴⁷.

441 Art. 52 Abs. 4 SteG; BuA Nr. 48/2010, 132.

442 Art. 52 Abs. 5 SteG.

443 BuA Nr. 48/2010, 132.

444 BuA Nr. 48/2010, 132.

445 Art. 52 Abs. 6 Satz 1 SteG.

446 Vgl. dazu Art. 53 Abs. 1 und 2 SteG sowie unten VII. 5.8.

447 Art. 52 Abs. 6 Satz 2 SteG.

5.7.7 Konfusionsgewinne

Von einem Konfusionsgewinn spricht man, wenn *„der Vermögensübergang zum Löschen von Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Unternehmen oder zur Auflösung von Rückstellungen führt“*⁴⁴⁸. Ein Konfusionsgewinn fällt z.B. an, wenn die Muttergesellschaft eine Forderung gegenüber ihrer Tochtergesellschaft steuerwirksam auf einen niedrigen Wert abgeschrieben, die Tochtergesellschaft die Verbindlichkeit gegenüber der Muttergesellschaft aber nach wie vor zum Nennwert passiviert hat und anschliessend die Muttergesellschaft die Tochtergesellschaft übernimmt. Dadurch kommt es zum Wegfall beider Posten und damit zu einem Buchgewinn, welcher grundsätzlich steuerpflichtig ist. Das übernehmende Unternehmen kann allerdings zur zeitlichen Verschiebung der Steuerbelastung eine Rückstellung in Höhe des Konfusionsgewinnes bilden, welche in den folgenden drei Geschäftsjahren mit mindestens je einem Drittel zu Gunsten des steuerlichen Reinertrags aufzulösen ist⁴⁴⁹.

5.7.8 Besteuerung der Anteilseigner

Werden Anteilseigner des übertragenden Unternehmens Anteilseigner des übernehmenden Unternehmens, nimmt das Gesetz einen gleichwertigen Tausch der Anteile an, d.h. *„die Anteile an dem übertragenden Unternehmen [gelten] als zu dem bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Wert veräussert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft“*⁴⁵⁰. Wurde auf die Anteile eine Abschreibung vorgenommen, gilt Art. 53 SteG⁴⁵¹.

5.7.9 Durchführung der Umstrukturierung

Zur Durchführung der Umstrukturierung haben beide juristische Personen auf den massgebenden Stichtag eine Bilanz zu erstellen. Ertrag und Vermögen sind dabei so zu ermitteln, als ob das Vermögen des übertragenden Unternehmens mit Ablauf des Stichtages ganz oder teilweise auf das übernehmende Unternehmen übergegangen wäre⁴⁵². Dabei darf der gewählte Stichtag höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Umstrukturierung zur Eintragung in das Öffentlichkeitsregister bzw. vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages liegen⁴⁵³. Diese Rückwirkungsregelung

448 Art. 52 Abs. 7 Satz 1 SteG.

449 Art. 52 Abs. 7 SteG; BuA Nr. 48/2010, 133.

450 Art. 52 Abs. 8 SteG.

451 Art. 52 Abs. 8 SteG. Vgl. dazu unten VII. 5.8.

452 Art. 52 Abs. 9 Satz 1 SteG.

453 Art. 52 Abs. 9 Satz 2 SteG.

ist zu begrüssen, zumal die mit der Umstrukturierung verbundenen Massnahmen nicht alle an einen Stichtag umgesetzt werden können. Schliesslich sind vielfach diverse Verträge neu auszuhandeln oder abzuschliessen, Bewilligungen einzuholen sowie diverse interne Umstrukturierungsmassnahmen zu setzen. Die vorgesehene Achtmonatsfrist verhindert aber gleichzeitig, dass die Umstrukturierung nach dem gewählten Stichtag nicht zügig umgesetzt wird.

5.8 Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen

Kapitalgewinne auf Beteiligungen sind steuerfrei⁴⁵⁴. Daher sind Verluste aus der Wertminderung von Beteiligungen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Art. 53 Abs. 1 SteG ermöglicht nun aber eine erfolgswirksame Abschreibung oder Wertberichtigung, „sofern eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vorliegt oder eine Wertminderung realisiert wurde“.

Falls sich später herausstellt, dass die Gründe für die Abschreibung oder Wertberichtigung nicht mehr bestehen, so ist im Umfang der Werterhöhung, maximal jedoch im Umfang der vorgenommenen Abschreibung oder Wertberichtigung, eine erfolgs- und damit steuerwirksame Zuschreibung vorzunehmen⁴⁵⁵.

Wird die abgeschriebene oder wertberichtigte Beteiligung veräussert und ist noch keine bzw. keine vollständige Zuschreibung erfolgt, ist der durch die Veräusserung erzielte Kapitalgewinn im Umfang der noch nicht wieder aufgehobenen Abschreibung bzw. Wertberichtigung nicht steuerbefreit⁴⁵⁶.

Die Abschreibung bzw. Wertberichtigung führt aber lediglich dann zu einem steuerlich anzuerkennenden Aufwand, wenn der Wert der Beteiligung niedriger ist als der Wert der Anschaffungskosten. Beim Erwerb der Beteiligung von nicht nahestehenden Personen ist auf den Erwerbspreis abzustellen, im Falle des Erwerbs von einer nahestehenden Person auf deren Erwerbspreis. Liegt dieser höher als der eigene Erwerbspreis, ist auf den eigenen Erwerbspreis abzustellen⁴⁵⁷. Mit dieser Klarstellung soll verhindert werden, dass insbesondere innerhalb eines Konzerns durch den steuerfreien Verkauf von Beteiligungen beim Erwerber erhöhte Anschaffungskosten als Abschreibungsbasis generiert werden (steuerfreier step up)⁴⁵⁸.

454 Art. 48 Abs. 1 lit. f SteG.

455 Art. 53 Abs. 2 SteG.

456 Art. 53 Abs. 3 SteG.

457 Art. 53 Abs. 4 SteG.

458 BuA Nr. 48/2010, 136 f.

5.9 Abzug für Einkünfte auf Immaterialgüterrechten

Mit Art. 55 ermöglicht der Gesetzgeber zur Förderung von Forschung und Entwicklung das Verbuchen von 80% der Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten als geschäftsmässig begründete Aufwendung. Man spricht hier auch von „IP-Box“ (Intellectual Property-Box)⁴⁵⁹.

Als Immaterialgüterrechte gelten eingetragene Patente, Marken, Muster und Gebrauchsmuster, nicht jedoch Urheberrechte, Know-how oder Handelsbezeichnungen⁴⁶⁰. Insbesondere das Ausnehmen von Urheberrechten aus dieser Definition ist abzulehnen. Urheberrechte sind nämlich ebenfalls Immaterialgüterrechte. Da das Gesetz in Art. 55 SteG lediglich von Immaterialgüterrechten spricht, ist die in der Verordnung enthaltene Definition mE vom Gesetz nicht gedeckt.

Ebenso gesetzwidrig ist nach der hier vertretenen Auffassung Art. 33 Abs. 5 SteV. Danach gilt der 80%ige Abzug *„nur für Immaterialgüterrechte, welche nach dem 1. Januar 2011 geschaffen oder erworben worden sind“*. Der undifferenzierte gesetzliche Hinweis, dass die Regierung die Einzelheiten mit Verordnung regle⁴⁶¹, schafft hierfür keine ausreichende gesetzliche Grundlage, zumal dort keine Rede von einer derartigen zeitlichen Einschränkung ist. Es bleibt daher abzuwarten, ob diese Bestimmungen im Rahmen einer Normenkontrolle⁴⁶² vom StGH aufgehoben wird. Erfolgt weder dadurch noch sonstwie eine Korrektur, wurde der Anwendungsbereich von Art. 55 SteG durch die Regierung unnötigerweise massiv eingeschränkt.

Bemessungsgrundlage für den 80%igen Abzug sind *„die Einnahmen aus der Nutzung, Verwertung oder Veräusserung der Immaterialgüterrechte abzüglich der damit zusammenhängenden steuerwirksamen Aufwendungen einschliesslich der Abschreibungen der Immaterialgüterrechte, auch wenn die Aufwendungen über mehrere Veranlagungszeiträume angefallen sind“*⁴⁶³. Dabei haben die Vergütungen für die Immaterialgüterrechte dem Drittvergleichsgrundsatz zu entsprechen⁴⁶⁴ und sind mit marktüblichen Preisen anzusetzen⁴⁶⁵.

459 BuA Nr. 48/2010, 141.

460 Art. 33 Abs. 1 SteV.

461 Art. 55 Satz 2 SteG.

462 Art. 20 StGHG.

463 Art. 33 Abs. 2 SteV.

464 Art. 33 Abs. 3 SteV.

465 Art. 33 Abs. 4 SteV.

5.10 Verluste

Art. 57 regelt die Möglichkeit der Verlustverrechnung, d.h. ein positiver steuerpflichtiger Reinertrag des Steuerjahres ist um einen allfälligen Verlustvortrag zu mindern⁴⁶⁶. Der Verlustvortrag ist weder zeitlich noch der Höhe nach begrenzt⁴⁶⁷. Obwohl nach dem bisherigen Steuergesetz Verluste lediglich fünf Jahre lang vorgetragen werden konnten⁴⁶⁸, können sogenannte Altverluste, also Verluste, die vor dem Steuerjahr 2011 entstanden sind, unbegrenzt vorgetragen werden⁴⁶⁹.

Vom steuerpflichtigen Reinertrag können zudem Verluste aus ausländischen Betriebsstätten abgezogen werden, sofern eine Berücksichtigung dieses Verlust nicht bereits im Ausland erfolgte⁴⁷⁰. Falls diese Betriebsstätte in den folgenden Jahren wieder Gewinne erwirtschaftet, sind diese Gewinne im Ausmass des zuvor mit dem im Inland steuerpflichtigen Reinertrag verrechneten Verlustes dem steuerpflichtigen Reinertrag im Inland zuzurechnen⁴⁷¹.

6. Steuersatz

Der Ertragssteuersatz beträgt einheitlich und unabhängig von der Höhe des steuerpflichtigen Reinertrages sowie der Art der Tätigkeit bzw. der Rechtsform des Steuerpflichtigen 12.5%⁴⁷². Es wurde also eine sogenannte „flat rate“ eingeführt.

Zudem unterliegen juristische Personen einer Mindestertragssteuer. Sie beträgt jährlich CHF 1'200.– und ist im vollem Umfang auf die Ertragssteuer anrechenbar⁴⁷³. Die Mindestertragssteuer ist auch in Verlustjahren zu bezahlen⁴⁷⁴.

Von der Bezahlung der Mindestertragssteuer ausgenommen sind Steuerpflichtige, *„deren Zweck ausschliesslich auf den Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes⁴⁷⁵ gerichtet ist und deren Bilanzsumme im Durchschnitt der letzten drei Jahre CHF 500'000.– nicht überschritten hat⁴⁷⁶“*.

466 Art. 57 Abs. 1 Satz 1 SteG.

467 BuA Nr. 48/2010, 142.

468 Art. 77 Abs. 1 Satz 3 iVm Art. 47 Abs. 1 lit. b/cc aSteG.

469 BuA Nr. 48/2010, ebd.

470 Art. 57 Abs. 2 Satz 1 SteG; BuA Nr. 48/2010, ebd.

471 Art. 57 Abs. 2 Satz 2 SteG.

472 Art. 61 SteG.

473 Art. 62 Abs. 1 und 2 SteG.

474 BuA Nr. 48/2010, 149.

475 Zum Begriff des nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes vgl. Art. 42 ff. der Öffentlichkeitsregisterverordnung (ÖRegV; LGBl. 2000 Nr. 281; LR 216.012).

476 Art. 62 Abs. 3 SteG.

7. Gruppenbesteuerung

7.1 Begriff

Gruppenbesteuerung bedeutet, dass verbundene juristische Personen eine Unternehmensgruppe mit der Folge bilden können, die innerhalb eines Jahres entstandenen Verluste innerhalb der Unternehmensgruppe mit Gewinnen in demselben Jahr auszugleichen⁴⁷⁷.

Mit Art. 58 SteG wurde ein Gruppenbesteuerungsregime neu eingeführt, welches verglichen mit Gruppenbesteuerungssystemen anderer europäischer Staaten als „*sehr flexibel*“⁴⁷⁸ bezeichnet werden kann.

7.2 Unternehmensgruppe

Die Unternehmensgruppe besteht aus einem Gruppenträger und einem oder mehreren Gruppenmitgliedern. Eine sogenannte Mehr-Mütter-Gruppe, in der mehrere Gesellschaften als Gruppenträger fungieren, ist nicht vorgesehen⁴⁷⁹.

7.2.1 Gruppenträger

Damit eine juristische Person als Gruppenträger fungieren kann, muss sie folgende Voraussetzungen erfüllen:

- a. Sie muss in Liechtenstein unbeschränkt ertragssteuerpflichtig sein⁴⁸⁰.
- b. Sie muss mehr als 50% der Stimmrechte und mehr als 50% der Anteile am Kapital des Gruppenmitglieds besitzen⁴⁸¹. Diese Mehrheitserfordernisse müssen einerseits ununterbrochen seit Beginn des Geschäftsjahres bestehen⁴⁸², können andererseits aber sowohl unmittelbar als auch mittelbar ausgestaltet sein, d.h. das Mehrheitserfordernis kann auch über Beteiligungsgesellschaften hergestellt werden, die selbst nicht Gruppenmitglieder sind⁴⁸³.
- c. Es muss sich um eine tätige Gesellschaft handeln⁴⁸⁴.

477 Art. 58 Abs. 1 Satz 1 SteG.

478 Knörzer, 100.

479 Knörzer, 95.

480 Art. 58 Abs. 2 Satz 1 SteG; Knörzer, 95.

481 Art. 52 Abs. 2 Satz 1 SteG; Knörzer, 96.

482 Art. 52 Abs. 2 Satz 1 SteG; Knörzer, 96.

483 Knörzer, 96.

484 Art. 58 Abs. 2 letzter Satz SteG; BuA Nr. 48/2010, 144.

7.2.2 Gruppenmitglied

Gruppenmitglieder können sämtliche in- oder ausländischen juristischen Personen sein, ungeachtet dessen, wo und wie, d.h. beschränkt oder unbeschränkt, sie steuerpflichtig sind. Das Gruppenbesteuerungssystem ist daher „*global ausgestaltet*“⁴⁸⁵. Vorausgesetzt ist auch hier wiederum, dass das Gruppenmitglied die Tätigkeit nicht eingestellt haben darf⁴⁸⁶.

7.3 Antrag auf Gruppenbesteuerung

Die Gruppenbesteuerung erfolgt nicht von Gesetzes wegen, sondern ist zu beantragen⁴⁸⁷. Bei der Anmeldung zur Gruppenbesteuerung müssen der Gruppenträger und sämtliche einzubeziehenden Gruppenmitglieder bezeichnet werden⁴⁸⁸. Es ist allerdings nicht erforderlich, dass alle juristischen Personen, die die Voraussetzung eines Gruppenmitglieds erfüllen, an der Gruppenbesteuerung teilnehmen. Vielmehr können einzelne juristische Personen von der Gruppenbesteuerung wahlweise ausgeschlossen werden⁴⁸⁹. Voraussetzung dafür, dass einem Antrag zur Gruppenbesteuerung stattgegeben wird, ist neben dem Nachweis, dass es sich beim Gruppenträger und den Gruppenmitgliedern um verbundene juristische Personen handelt, dass Gruppenträger und sämtliche Gruppenmitglieder über ein einheitliches Geschäftsjahr verfügen⁴⁹⁰.

7.4 Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung

Die „*zentrale Rechtsfolge*“⁴⁹¹ liegt in der Verlustzurechnung, d.h. die innerhalb eines Jahres entstandenen Verluste können innerhalb der Unternehmensgruppe mit Gewinnen im gleichen Jahr ausgeglichen werden⁴⁹². Grundsätzlich erfolgt die Verlustzurechnung nach oben, d.h. „*im Wege der Verlustzurechnung von Gruppenmitgliedern zu Gruppenträgern*“⁴⁹³. Möglich ist allerdings auch eine Verlustzurechnung nach unten, also vom Gruppenträger an das Gruppenmitglied, indem der mit einem allfälligen Gewinn oder Gewinnvortrag des Gruppenträgers nicht mehr verrechenbare Verlust dem Gruppenmitglied zugerechnet und dort von ihm mit seinem eigenen Gewinn

485 Knörzer, 95.

486 Art. 58 Abs. 2 letzter Satz SteG; Knörzer, ebd.

487 Art. 58 Abs. 1 Satz 1 SteG, wo es heisst „*auf Antrag*“.

488 Art. 58 Abs. 1 SteG.

489 Art. 58 Abs. 3 Satz 2 SteG; BuA Nr. 48/2010, 145.

490 Art. 58 Abs. 3 Satz 3 SteG; Knörzer, 96.

491 Knörzer, 96.

492 Art. 58 Abs. 1 Satz 1 SteG.

493 Art. 58 Abs. 1 Satz 2 SteG; Knörzer, 96.

verrechnet wird⁴⁹⁴. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass das Gruppenmitglied im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist⁴⁹⁵.

Die Verlustzurechnung erfolgt sowohl nach oben als auch nach unten im Verhältnis zur Beteiligung am Kapital des Gruppenmitglieds⁴⁹⁶. Die Verlustverrechnung ist weiters begrenzt durch den Zeitpunkt der Stellung des Antrages auf Gruppenbesteuerung, d.h. Verlustvorträge, die vor dem Zeitpunkt des Stellens des Antrages auf Gruppenbesteuerung bestanden haben, können dem Gruppenträger und einem anderen Gruppenmitglied nicht zugerechnet werden⁴⁹⁷. Sie können lediglich vom Gruppenmitglied, das den Verlust erlitten hat, zur Verlustverrechnung verwendet werden⁴⁹⁸. Damit wird verhindert, dass sogenannte Mantelgesellschaften mit vorhandenen Verlustvorträgen erworben werden, um diese Verlustvorträge im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu verwenden⁴⁹⁹. Da das Gesetz in diesem Zusammenhang lediglich von einem „*vorhandenen Verlustvortrag eines Gruppenmitglieds*“ nicht jedoch von einem vorhandenen Verlustvortrag eines Gruppenträgers spricht, ist davon auszugehen, dass Verlustvorträge des Gruppenträgers, welche vor der Gruppenbesteuerung bestanden haben, zur Verlustverrechnung innerhalb der Gruppe verwendet werden können⁵⁰⁰.

Trotz dieser weitgehenden Möglichkeit der Verlustverrechnung kommt es weder durch Zurechnung von Gewinnen innerhalb der Gruppe, noch zu einer steuerlichen Konsolidierung der Gruppe⁵⁰¹.

Ungeachtet dessen, ob durch die Verlustverrechnung die Gewinne des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder ganz oder teilweise beseitigt werden, bleibt die Mindesttragsteuerpflicht der einzelnen Gruppengesellschaften weiterhin bestehen⁵⁰².

Eine weitere Grenze der Verlustverrechnung besteht darin, dass Verluste innerhalb der Unternehmensgruppe nur einmal genutzt werden können⁵⁰³.

494 Art. 58 Abs. 1 Satz 2 SteG; Knörzer, 96 f.

495 Art. 58 Abs. 1 Satz 2 SteG.

496 Art. 58 Abs. 1 Satz 3 und 4 SteG sowie Knörzer, 96 f. mit Berechnungsbeispielen.

497 Art. 58 Abs. 1 letzter Satz SteG.

498 Art. 58 Abs. 1 letzter Satz SteG.

499 Knörzer, 97.

500 Knörzer, ebd.

501 BuA Nr. 48/2010, 145.

502 BuA Nr. 48/2010, ebd.

503 BuA Nr. 48/2010, 145 f.

7.5 Nachversteuerung

Die durch die Gruppenbesteuerung ermöglichte Verlustverrechnung führt nicht zu einer endgültigen Verminderung der Steuerpflicht, sondern bloss zu einer Steuerstundung⁵⁰⁴. Die Steuerstundung wird dabei längstens für den Zeitraum, in dem die Unternehmensgruppe besteht, gewährt. *„Um dies sicherzustellen, aber auch um eine mehrfache Verlustverwertung zu verhindern“*⁵⁰⁵, enthalten die Abs. 5 bis 8 des Art. 58 SteG verschiedene Nachbesteuerungstatbestände. Die einzelnen Nachbesteuerungstatbestände stehen subsidiär zueinander und sind grundsätzlich in der Reihenfolge der Absätze im Gesetz zu prüfen⁵⁰⁶.

Im Einzelnen kommt es in folgenden Fällen zur Nachbesteuerung:

- a. Bei Vornahme einer steuerwirksamen Abschreibung der Beteiligung an einem Verlust verursachenden Gruppenmitglied⁵⁰⁷.
- b. Bei Nutzung oder der blossen Möglichkeit der Nutzung der Verluste aus Vorjahren durch ein Gruppenmitglied oder des Gruppenträgers mit eigenen steuerpflichtigen Reinerträgen⁵⁰⁸.
- c. Beim Ausscheiden eines Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe, das die zugerechneten Verluste erzielt hat⁵⁰⁹.
- d. Beim Wegfall der Unternehmensgruppe, insbesondere beim Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Gruppe⁵¹⁰.

In den genannten Fällen ist die Nachbesteuerung *„bei jener Gesellschaft vorzunehmen, die von der Verlustzurechnung in den vergangenen Jahren profitieren konnte“*⁵¹¹

- e. Beim Ausscheiden des verlustempfangenden Mitglieds durch dieses Gruppenmitglied, falls das (verlustnutzende) Gruppenmitglied nicht mehr zur Unternehmensgruppe gehört, also die Unternehmensgruppe zu einem früheren Zeitpunkt verlassen hat als das verlusterzielende Gruppenmitglied⁵¹².

504 Knörzer, 97.

505 Knörzer, ebd.

506 BuA Nr. 48/2010, 146.

507 Art. 58 Abs. 5 SteG sowie BuA Nr. 48/2010, 146; Knörzer, 97 f.

508 Art. 58 Abs. 6 SteG sowie BuA Nr. 48/2010, 146 f; Knörzer, 98.

509 Art. 58 Abs. 7 Satz 1 SteG sowie BuA Nr. 48/2010, 147; Knörzer, 98 f.

510 Art. 58 Abs. 7 Satz 2 SteG sowie BuA Nr. 48/2010, 147; Knörzer, 99.

511 BuA Nr. 48/2010, 147.

512 Art. 58 Abs. 8 sowie BuA Nr. 48/2010, 147 f; Knörzer, 99.

Art. 58 Abs. 9 SteG sieht überdies eine Beweislastumkehr vor, d.h. der Steuerpflichtige muss gegenüber der Steuerverwaltung jeweils nachweisen, dass diese Nachbesteuerungstatbestände nicht erfüllt sind⁵¹³.

513 BuA Nr. 48/2010, 148; Knörzer, 99 f.

1. Besteuerung

Privatvermögensstrukturen unterliegen gemäss Art. 64 Abs. 8 SteG ausschliesslich der Mindestertragssteuer und werden nicht veranlagt, d.h. sie bezahlen insbesondere unabhängig von Vermögen, Kapital und Ertrag jährlich pauschal CHF 1'200.– an Steuern. Die Befreiung von der Mindestertragssteuer bei einer durchschnittlichen Bilanzsumme von unter CHF 500'000.–⁵¹⁴ wird nicht gewährt⁵¹⁵.

2. Begriff

Grundsätzlich kann jede juristische Person als PVS qualifiziert werden⁵¹⁶, wenn sie die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt:

2.1 Keine wirtschaftliche Tätigkeit⁵¹⁷

Eine PVS darf in der Verfolgung ihres Zwecks keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Das Gesetz selbst definiert den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ nicht, sondern enthält lediglich eine nicht abschliessende, beispielhafte Aufzählung nicht wirtschaftlicher Tätigkeiten. Dazu gehören das Erwerben, Besitzen, Verwalten und Veräussern von:

a. Finanzinstrumenten nach Art. 4 Abs. 1 lit. g VVG:

Dabei handelt es sich um übertragbare Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Anteile an Investmentunternehmen, Optionen, Terminkontrakte, Swaps, ausserbörsliche Zinstermingeschäfte und alle anderen Derivatkontrakte in Bezug auf Wertpapiere, Währungen, Zinssätze oder Zinserträge oder andere Derivatinstrumente, finanzielle Indizes oder Messgrössen, die effektiv geliefert oder bar abgerechnet werden können, also sogenannte „bankable assets“⁵¹⁸.

b. Liquiden Gelder oder Bankkontoguthaben.

514 Vgl. Art. 62 Abs. 3 SteG.

515 BuA Nr. 48/2010, 157.

516 Art. 64 Abs. 1 SteG, wo im Einleitungssatz von „alle juristischen Personen“ die Rede ist.

517 Art. 64 Abs. 1 lit. a SteG.

518 BuA Nr. 48/2010, 151.

c. Beteiligungen:

Eine PVS kann eine Beteiligung ohne Verlust des Status' als PVS nur halten, wenn „*sie oder ihre Anteilseigner oder Begünstigten keine Kontrolle durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung dieser Gesellschaften tatsächlich ausüben*“⁵¹⁹. Entscheidend ist nach den Materialien, dass die PVS selbst bzw. ihre Anteilseigner oder Begünstigten „*nur als normale Aktionäre auftreten und nur die den Aktionären zustehenden Rechte ausüben*“⁵²⁰.

Da das Gesetz den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht näher definiert und die darin enthaltene Aufzählung lediglich beispielhafter Natur ist, stellt sich die Frage, inwieweit eine PVS über die oben genannten Tätigkeiten hinaus aktiv sein kann, ohne den Status als PVS zu verlieren. Nach den Materialien ist das Halten von Goldbeständen, Bildern und ähnlichen Sachwerten als zulässig anzusehen, solange damit kein gewerbmässiger Handel betrieben wird⁵²¹.

Im Gesetzgebungsprozess stellte sich wiederholt die Frage, ob eine PVS eine Liegenschaft halten und verwalten kann. ME zu undifferenziert wurde im Bericht und Antrag vom 4. Mai 2010 ausgeführt, dass das Halten und Vermieten von Grundstücken als wirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert werden müsse⁵²².

Nach Kritik und Diskussion dieser Frage im Rahmen der sowie im Nachgang zur 1. Lesung führte die Regierung in ihrer Stellungnahme an den Landtag vom 24. August 2010 klarstellend aus, dass die blosser Eigennutzung einer Liegenschaft durch die PVS zulässig sei, da keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege, die auf dem Markt angeboten werde. Wenn das Halten des Grundstücks nicht der Erzielung von Einnahmen diene, handle es sich dabei um einen reinen Innenvorgang in der PVS. Werde das Grundstück aber nicht von der PVS genutzt, sondern entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt, dann sei diese Tätigkeit „*möglicherweise*“ als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen⁵²³. Die durch das Verwenden des Begriffes „*möglicherweise*“ erfolgte Relativierung ist zwar grundsätzlich zu begrüssen, macht die Sache allerdings noch unklarer. Unklar ist auch, was unter „*nicht von der PVS genutzt*“ zu verstehen ist. Eine PVS selbst hat nämlich regelmässig keinen Eigenbedarf für eine Liegenschaft. Nach der hier vertretenen Auffassung liegt jedenfalls dann, wenn die PVS, der oder die Anteilseigner bzw. Begünstigten oder eine Tochtergesellschaft der PVS die Liegenschaft nutzt, keine wirtschaftliche Tätigkeit vor.

519 Art. 64 Abs. 2 SteG.

520 BuA Nr. 48/2010, 154.

521 BuA Nr. 83/2010, 51.

522 BuA Nr. 48/2010, 152.

523 BuA Nr. 83/2010, 51.

Fraglich bleibt damit, inwieweit es eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, wenn die sich im Eigentum der PVS befindliche Liegenschaft von unabhängigen Dritten genutzt wird. ME handelt es sich dabei auch nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Schliesslich ist dies eine blosser Vermögensverwaltungstätigkeit, wobei das verwaltete Vermögen in einer Immobilie besteht. Auch nach der bisherigen Steuerpraxis stellte diese Tätigkeit keine gewerbliche dar. Es gibt keinen Grund, von dieser Praxis hier abzuweichen. Dies korrespondiert auch mit Art. 107 Abs. 3 Satz 2 PGR. Danach stellt insbesondere die Anlage und die Verwaltung von Vermögen, und damit auch von Liegenschaften, kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe dar.

Auch unter einem fiskalischen Gesichtspunkt bedarf es keiner Qualifizierung dieser Tätigkeit als wirtschaftliche. Schliesslich waren bisher reine Immobiliengesellschaften oder -stiftungen in Bezug auf ihre Mieterträge erwerbssteuerbefreit. Dass es nicht zu einem Verlust von Vermögenssteuersubstrat kommt, stellt die Widmungssteuer sicher, welche auch auf bisher der Vermögens- und Erwerbssteuer unterliegende juristische Personen Anwendung findet⁵²⁴.

Insoweit in den Materialien damit argumentiert wird, dass es aufgrund der europarechtlichen Beihilfebestimmungen erforderlich sei, das Halten und Verwalten einer Liegenschaft als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren⁵²⁵, muss dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Liegenschaftserträge von im Ausland gelegenen Liegenschaften ohnehin der Besteuerung im Ausland unterliegen⁵²⁶. Wenn es unter dem Gesichtspunkt des europäischen Beihilferechts möglich ist, nicht nur Mieterträge, sondern Vermögenserträge von natürlichen Personen generell von der Besteuerung auszunehmen, dann dürfte dies auch für Liegenschaftserträge von im Inland gelegenen Liegenschaften juristischer Personen der Fall sein.

Man darf gespannt sein, wie die Praxis diese Bestimmungen im Einzelnen handhaben wird.

2.2 Keine Börsennotierung

Die Anteile einer PVS dürfen nicht öffentlich platziert und nicht an einer Börse gehandelt werden⁵²⁷.

524 Art. 159 SteG. Vgl. dazu unten XII. 3.

525 BuA Nr. 48/2010, 152; BuA Nr. 83/2010, 51.

526 Art. 48 Abs. 1 lit. c SteG.

527 Art. 64 Abs. 1 lit. b SteG.

2.3 Keine Werbung um Anteilseigner und Anleger

Eine PVS darf weder um Anteilseigner noch um Anleger werben, noch von diesen oder von Dritten Vergütungen oder Kostenerstattungen für ihre nicht wirtschaftliche Tätigkeit erhalten⁵²⁸.

2.4 Kreis der Anteilseigner oder Begünstigten

Zu den Anteilseignern oder Begünstigten („Investoren“⁵²⁹) der PVS dürfen nur nachfolgende Personen gehören⁵³⁰:

- a. eine natürliche Person, die im Rahmen der Verwaltung ihres Privatvermögens handelt;
- b. eine Vermögensstruktur, die ausschliesslich im Interesse des Privatvermögens einer oder mehrerer natürlicher Personen handelt; oder
- c. eine zwischengeschaltete Person, die auf Rechnung von Personen nach den vorstehenden lit. a. und b. handelt.

2.5 Statutarische Grundlage

Aus Statuten der PVS muss sich ergeben, dass sie den Beschränkungen für PVS unterliegt⁵³¹. Diese Voraussetzung ist bei zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des SteG⁵³² bestehenden juristischen Personen bereits dann erfüllt, wenn ihre Statuten ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe ausschliessen⁵³³. Ist dies der Fall, ist eine Anpassung der Statuten nicht erforderlich⁵³⁴.

3. Gewährung des Status als PVS

Der Status als PVS wird über Antrag von der Steuerverwaltung zuerkannt⁵³⁵.

Nach Art. 64 Abs. 4 SteG ist das Erfüllen der Voraussetzungen einer PVS im Zuge der Antragsstellung zu bestätigen. Bei einer PVS, die revisionsstellenpflichtig ist, kann diese

528 Art. 64 Abs. 1 lit. c iVm lit. a SteG.

529 Art. 64 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 3 SteG.

530 Art. 64 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 3 SteG.

531 Art. 64 Abs. 1 lit. d SteG.

532 1. Januar 2011 (Art. 160 Abs. 1 SteG).

533 Art. 158 Abs. 8 SteG.

534 BuA Nr. 48/2010, 154

535 Art. 64 Abs. 4 und 5 SteG sowie Art. 37 Abs. 1 SteV.

Bestätigung auch durch die Revisionsstelle ausgestellt werden⁵³⁶. Nach dem Inhalt des Gesetzes reicht es daher aus, wenn der Verwaltungs- oder Stiftungsrat der PVS bestätigt, dass die Voraussetzungen einer PVS erfüllt sind. Nach dem Inhalt der SteV prüft die Steuerverwaltung allerdings nicht nur die Bestätigung der antragstellenden PVS⁵³⁷, sondern auch die Statuten⁵³⁸, die Jahresrechnung oder Vermögensaufstellung nach Art. 182 b Abs. 1 PGR⁵³⁹ sowie die Angaben der antragstellenden PVS über die Art der Erträge und Vermögenswerte sowie die Beschreibung der konkreten Tätigkeit der PVS⁵⁴⁰. Unklar ist, ob der Steuerverwaltung diese Unterlagen in jedem Fall einzureichen sind, wie dies noch in der Vernehmlassungsvorlage der SteV vorgesehen war⁵⁴¹. Wäre dem so, dann bestünde für eine solche Pflicht zur Einreichung dieser Unterlagen und Informationen mE keine gesetzliche Grundlage, sondern ginge die Verordnung in unzulässiger Weise über den gesetzlichen Rahmen hinaus. Es bleibt abzuwarten, wie die Steuerverwaltung diese Bestimmung effektiv handhaben wird.

Der Antrag auf Zuerkennung des Status einer PVS ist entweder bei der Gründung der juristischen Person oder drei Monate vor Beginn des neuen Steuerjahres einzureichen. Über den Antrag hat die Steuerverwaltung, wie jede liechtensteinische Behörde über sämtliche Anträge, binnen drei Monaten zu entscheiden⁵⁴². Gegen die Entscheidung der Steuerverwaltung kann der Antragssteller binnen 30 Tagen eine Beschwerde an die Landessteuernkommission erheben⁵⁴³.

536 Art. 64 Abs. 4 Satz 2 SteG.

537 Art. 34 Abs. 2 lit. d SteV.

538 Art. 37 Abs. 2 lit. a SteV.

539 Art. 37 Abs. 2 lit. b SteV.

540 Art. 37 Abs. 2 lit. c SteV.

541 Art. 36 Abs. 2 der Vernehmlassungsvorlage zur SteV.

542 Art. 90 Abs. 6a LVG.

543 Art. 64 Abs. 5 Satz 2 SteG.

1. Begriffe

Besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeiten sind sowohl von den Gesellschaften ohne Persönlichkeit als auch von den juristischen Personen zu unterscheiden. Sie verfügen, wie es dessen Bezeichnung schon sagt, über keine Rechtspersönlichkeit und auch über keine Gesellschafter- oder sonstige Mitglieder. Erscheinungsformen der besonderen Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeiten sind die Treuhänderschaft nach Art. 897 ff. PGR sowie das Treuunternehmen ohne Persönlichkeit gemäss Art. 932a § 1 PGR.

Eine Treuhänderschaft wird begründet, indem der Treugeber dem Treuhänder *„bewegliches oder unbewegliches Vermögen oder ein Recht (...), welcher Art auch immer [als Treugut], mit der Verpflichtung zuwendet, dieses als Treugut im eigenen Namen als selbständiger Rechtsträger zu Gunsten eines oder mehrerer Dritter (Begünstigter) mit Wirkung gegenüber jedermann zu verwalten oder zu verwenden“*⁵⁴⁴.

Ein Treuunternehmen ohne Persönlichkeit, das auch als eigentliche Geschäftstreuhand bezeichnet wird, *„ist ein aufgrund der Treusatzung von einem oder mehreren Treuhändern (als treuhänderischen Inhabern) unter eigenem Namen oder eigener Firma geführtes bzw. weiter betriebenes, rechtlich verselbständigtes, organisiertes, wirtschaftlichen oder anderen Zwecken dienendes und mit eigenem Vermögen bewidmetes Unternehmen ohne Persönlichkeit, für dessen Verbindlichkeit eine Haftung gemäss diesem Gesetze besteht (...) und das weder öffentlich-rechtlichen Charakter hat, noch eine andere privatrechtliche Rechtsform aufweist“*⁵⁴⁵.

2. Besteuerung

Soweit die besonderen Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit mit ihren Erträgen nicht nach Art. 44 Abs. 2 SteG beschränkt ertragssteuerpflichtig sind⁵⁴⁶, haben sie lediglich die Mindestertragssteuer von CHF 1'200.– zu bezahlen und werden nicht veranlagt⁵⁴⁷. Der unbeschränkten Ertragssteuerpflicht unterstehen sie deshalb nicht, weil diese am Kriterium der Rechtspersönlichkeit anknüpft⁵⁴⁸.

544 Art. 897 PGR; vgl. zum Begriff der Treuhänderschaft weitergehend: Biedermann, 20 ff.; Bösch, 69 ff.; Frick-Tabarelli, 165 ff.

545 Art. 932a § 1 Abs. 1 PGR.

546 Vgl. oben VII. 2.3.

547 Art. 65 Abs. 1 und 2 SteG.

548 Art. 44 Abs. 1 SteG sowie oben VII. 1.

1. Vorbemerkungen

Aufgrund des zwischen der Schweiz und Liechtenstein abgeschlossenen Vertrages über den Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizerische Zollgebiet (Zollvertrag)⁵⁴⁹ ist das schweizerische Bundesgesetz über Stempelabgaben (chStG) in Liechtenstein anwendbar⁵⁵⁰. Obwohl die Eidgenössische Steuerverwaltung für den Vollzug sämtlicher stempelabgaberechtlicher und erhebungstechnischer Belange auch auf dem Hoheitsgebiet Liechtensteins zuständig ist und es sich grundsätzlich um schweizerische Steuern handelt⁵⁵¹, werden die Stempelabgaben nachstehend in ihren Grundzügen erläutert, zumal die liechtensteinische Gründungsabgabe⁵⁵² sowie die liechtensteinische Abgabe auf Versicherungsprämien⁵⁵³ im Wesentlichen den gleichen Abgabenzweck verfolgen wie die schweizerischen Stempelabgaben, allerdings nur erhoben werden, „*sofern die schweizerische Stempelgesetzgebung keine Anwendung findet*“⁵⁵⁴. Damit wird das Ziel verfolgt, „*Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden*“⁵⁵⁵.

Bei den eidgenössischen Stempelabgaben handelt es sich um „*Steuern auf dem Rechtsverkehr mit bestimmten Urkunden*“⁵⁵⁶, also um sogenannte Rechtsverkehrssteuern.

2. Emissionsabgabe

2.1 Steuerobjekt

2.1.1 Grundsatz

Gegenstand der Emissionsabgabe ist die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von⁵⁵⁷:

549 LGBL. Nr. 1923 Nr. 24; LR.0.631.112.

550 BuA Nr. 48/2010, 159; vgl. überdies die Kundmachung in LGBL. 2010 Nr. 104; LR 170.551.641.

551 BuA Nr. 48/2010, 159 f.

552 Vgl. unten X. 5.

553 Vgl. unten X. 6.

554 Art. 66 Abs. 1 Satz 1 und Art. 67 SteG.

555 BuA Nr. 48/2010, 160.

556 BuA Nr. 48/2010, ebd.

557 Art. 5 Abs. 1 chStG.

- a. bei der AG und Kommandit-AG: Aktien sowie Genuss- und Partizipationsscheine;
- b. bei der GmbH: Stammanteile sowie Genuss- und Partizipationsscheine;
- c. bei Genossenschaften: Genossenschaftsanteile sowie Genuss- und Partizipationsscheine; und
- d. bei gewerblichen öffentlich-rechtlichen Unternehmen: Partizipationsscheine.

Der Begründung von Beteiligungsrechten sind gleichgestellt:

- a. die Zuschüsse von Gesellschaftern oder Genossenschafte rn ohne entsprechende Gegenleistung an die Körperschaft ohne entsprechende Erhöhung des Kapitals, also sogenannte à-fonds-perdu-Zuschüsse⁵⁵⁸; sowie
- b. der Handwechsel der Mehrheit der Aktien, Stammanteile oder Genossenschaftsanteile an einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist⁵⁵⁹, also der sogenannte „Mantelhandel“.

Weiters der Emissionsabgabe unterliegen:

- a. die Ausgabe und die Erneuerung⁵⁶⁰ von Obligationen⁵⁶¹ sowie von Ausweisen über Unterbeteiligungen an Darlehensforderungen gegen inländische Schuldner durch einen Inländer; und
- b. die Ausgabe von Geldmarktpapieren⁵⁶² durch einen Inländer.

558 Art. 5 Abs. 2 lit. a chStG.

559 Art. 5 Abs. 2 lit. b chStG.

560 Art. 5a Abs. 2 Satz 1 chStG. *„Als Erneuerung gelten die Erhöhung des Nennwertes, die Verlängerung der vertraglichen Laufzeit sowie die Veränderung der Zinsbedingungen bei Titeln, welche ausschliesslich auf Kündigung hin rückzahlbar sind.“* (Art. 5a Abs. 2 Satz 2 chStG)

561 *„Obligationen sind schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanerkennungen, die zum Zwecke der kollektiven Kapitalbeschaffung oder Anlagegewährung oder der Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren ausgegeben werden, namentlich Anleiheobligationen mit Einschluss der Partialen von Anleihen, für welche ein Grundpfandrecht gemäss Artikel 875 des Zivilgesetzbuches besteht, Rententitel, Pfandbriefe, Kassenobligationen, Kassen- und Depositen-scheine sowie Schuldbuchforderungen“* (Art. 4 Abs. 3 chStG).

„Den Obligationen gleichgestellt sind:

- a. *in einer Mehrzahl ausgegebene Wechsel, wechselähnliche Schuldverschreibungen und andere Diskontpapiere, sofern sie zur Unterbringung im Publikum bestimmt sind;*
- b. *Ausweise über Unterbeteiligungen an Darlehensforderungen;*
- c. *in einer Mehrzahl ausgegebene, der kollektiven Kapitalbeschaffung dienende Buchforderungen“* (Art. 4 Abs. 4 chStG).

562 Gemäss Art. 4 Abs. 5 chStG sind Geldmarktpapiere *„Obligationen mit einer festen Laufzeit von nicht mehr als zwölf Monaten“*.

2.1.2 Freigrenze und Ausnahmen

Es besteht eine Freigrenze von CHF 1 Million, d.h. die Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten unterliegt lediglich dann der Emissionsabgabe, wenn *„die Leistungen der Gesellschafter [bzw. Genossenschafter] gesamthaft eine Million Franken nicht übersteigen“*⁵⁶³, d.h. wenn das Kapital den Betrag von CHF 1 Million übersteigt.

Von der Emissionsabgabe werden vom Gesetz diverse Vorgänge ausgenommen⁵⁶⁴; und zwar:

- a. unter bestimmten Voraussetzungen die Beteiligungsrechte von Gesellschaften oder Genossenschaften mit ausschliesslich gemeinnützigem Zweck⁵⁶⁵;
- b. die Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten bei Umstrukturierungen, also Fusionen, fusionsähnliche Zusammenschlüsse, Umwandlungen und Spaltungen⁵⁶⁶;
- c. die Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten durch Übernahme eines Betriebes oder Teilbetriebes *„sofern gemäss letzter Jahresbilanz die Hälfte des Kapitals und der gesetzlichen Reserven (...) nicht mehr gedeckt ist“*⁵⁶⁷; und
- d. unter bestimmten Voraussetzungen die Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten bei offenen Sanierungen⁵⁶⁸.

2.2 Steuersubjekt

Abgabepflichtig ist die Gesellschaft oder die Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte geschaffen oder erhöht werden⁵⁶⁹. Beim Mantelhandel besteht sodann eine solidarische Mithaftung des Veräusserers der Beteiligungsrechte⁵⁷⁰.

Bei der Ausgabe und Erneuerung von Obligationen und Geldmarktpapieren ist der inländische Schuldner, der die Titel ausgibt, unter solidarischer Mithaftung der bei der Emission mitwirkenden Banken abgabepflichtig⁵⁷¹.

563 Art. 6 Abs. 1 lit. b und h chStG.

564 Vgl. Art. 6 chStG.

565 Art. 6 Abs. 1 lit. a chStG.

566 Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} chStG.

567 Art. 6 Abs. 1 lit. j chStG.

568 Art. 6 Abs. 1 lit. k chStG.

569 Art. 10 Abs. 1 Satz 1 chStG.

570 Art. 10 Abs. 1 Satz 2 chStG.

571 Art. 10 Abs. 3 chStG.

Für Ausweise über Unterbeteiligungen an Darlehensforderungen gegen inländische Schuldner ist der Inländer, der solche Ausweise ausgibt, abgabepflichtig⁵⁷².

2.3 Steuersatz und Berechnungsgrundlage

2.3.1 Beteiligungsrechte

Die Emissionsabgabe auf Beteiligungsrechten beträgt 1%. Sie wird wie folgt berechnet:

- a. bei der Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten vom Betrag, der der Gesellschaft oder Genossenschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert⁵⁷³;
- b. auf Zuschüssen vom Betrag des Zuschusses⁵⁷⁴; und
- c. beim Handwechsel der Mehrheit von Beteiligungsrechten vom Reinvermögen, das sich im Zeitpunkt des Handwechsels in der Gesellschaft oder Genossenschaft befindet, mindestens aber vom Nennwert aller bestehenden Beteiligungsrechte⁵⁷⁵.

Sacheinlagen und eingebrachte Rechte werden zum Verkehrswert berücksichtigt⁵⁷⁶.

2.3.2 Obligationen und Geldmarktpapiere

Die Abgabe auf Obligationen und Geldmarktpapieren wird jeweils auf den Nominalwert berechnet. Der Abgabensatz beträgt:

- a. bei Anleiheobligationen, Rententiteln, Pfandbriefen und Schuldbuchforderungen: 1.2‰ für jedes volle oder angefangene Jahr der maximalen Laufzeit;
- b. bei Kassenobligationen, Kassen- und Depositen­scheinen: 0.6‰ für jedes volle oder angefangene Jahr der maximalen Laufzeit; und
- c. bei Geldmarktpapieren: 0.6‰, berechnet für jeden Tag der Laufzeit je zu 1/360 dieses Abgabensatzes.

572 Art. 10 Abs. 4 chStG.

573 Art. 8 Abs. 1 lit. a chStG.

574 Art. 8 Abs. 1 lit. b chStG.

575 Art. 8 Abs. 1 lit. c chStG.

576 Art. 8 Abs. 3 chStG.

3. Umsatzabgabe

3.1 Steuerobjekt

Gegenstand der Umsatzabgabe ist die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler Effekthändler ist⁵⁷⁷.

Steuerbare Urkunden sind inländische Obligationen, Aktien, GmbH-Anteile, Anteile von Genossenschaften sowie Partizipations- und Genussscheine und Anlagefondsanteile⁵⁷⁸. Derartige ausländische Urkunden sind dann steuerbare Urkunden, wenn ihnen die gleiche wirtschaftliche Funktion zukommt⁵⁷⁹.

Schliesslich sind Ausweise über Unterbeteiligungen an den oben genannten Urkunden ebenfalls steuerbare Urkunden⁵⁸⁰.

Was aus stempelabgabenrechtlicher Sicht Effekthändler sind, regelt Art. 13 Abs. 3 chStG. Es handelt sich dabei um Banken und bankenähnliche Finanzgesellschaften⁵⁸¹, Händler und Vermittler von steuerbaren Urkunden⁵⁸² sowie Körperschaften, in deren letzter Bilanz sich steuerbare Urkunden im Umfang von mehr als CHF 10 Millionen befinden⁵⁸³, also hauptsächlich grössere Holdinggesellschaften.

Welche Vorgänge im Einzelnen von der Umsatzabgabe ausgenommen sind, regelt Art. 14 chStG. Die Umsatzabgabe ist im Verhältnis zur Emissionsabgabe subsidiär, weshalb die Vorgänge, die bereits der Emissionsabgabe unterliegen, nicht mehr umsatzabgabepflichtig sind.

3.2 Steuersubjekt

Steuerpflichtig ist der Effekthändler⁵⁸⁴.

577 Art. 13 Abs. 1 chStG.

578 Art. 13 Abs. 2 lit. a chStG.

579 Art. 13 Abs. 2 lit. b chStG.

580 Art. 13 Abs. 2 lit. c chStG.

581 Art. 13 Abs. 3 lit. a chStG.

582 Art. 13 Abs. 3 lit. b chStG.

583 Art. 10 Abs. 3 lit. d und f chStG.

584 Art. 17 Abs. 1 chStG.

3.3 Steuersatz und Berechnungsgrundlage

Die Umsatzabgabe wird auf dem Entgelt für die Übertragung der Urkunde berechnet⁵⁸⁵. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist der Verkehrswert der vereinbarten Gegenleistung massgebend⁵⁸⁶.

Der Abgabensatz beträgt:

- a. 1.5‰ für von einem Inländer ausgegebene Urkunden; und
- b. 3‰ für von einem Ausländer ausgegebene Urkunden.

4. Schweizerische Abgabe auf Versicherungsprämien

4.1 Steuerobjekt

Gegenstand der Abgabe sind die Prämienzahlungen für Versicherungen⁵⁸⁷, soweit es sich nicht um Prämienzahlungen für eine der nachstehenden Versicherungen handelt:

- a. nicht rückkaufsfähige Lebensversicherungen sowie die rückkaufsfähige Lebensversicherung mit periodischer Prämienzahlung⁵⁸⁸;
- b. Lebensversicherung, soweit diese der beruflichen Vorsorge dient⁵⁸⁹;
- c. Lebensversicherung, welche von einem Versicherungsnehmer mit Wohnsitz im Ausland abgeschlossen wird⁵⁹⁰;
- d. Kranken- und Invaliditätsversicherung⁵⁹¹;
- e. Unfallversicherung⁵⁹²;
- f. Transportversicherung für Güter⁵⁹³;
- g. Versicherung von Elementarschäden an Kulturland und Kulturen⁵⁹⁴;
- h. Arbeitslosenversicherung⁵⁹⁵;

585 Art. 16 Abs. 1 chStG.

586 Art. 16 Abs. 2 chStG.

587 Art. 21 chStG.

588 Art. 22 lit. a chStG.

589 Art. 22 lit. a^{bis} chStG.

590 Art. 22 lit. a^{ter} chStG.

591 Art. 22 lit. b chStG.

592 Art. 22 lit. c chStG.

593 Art. 22 lit. d chStG.

594 Art. 22 lit. e chStG.

595 Art. 22 lit. f chStG.

- i. Hagelversicherung⁵⁹⁶;
- j. Viehversicherung⁵⁹⁷;
- k. Rückversicherung⁵⁹⁸;
- l. unter gewissen Voraussetzungen die Kaskoversicherung für Luftfahrzeuge und Schiffe⁵⁹⁹; und
- m. Feuer-, Diebstahl-, Glas-, Wasserschaden-, Kredit-, Maschinen- und Schmuckversicherung, sofern der Abgabepflichtige nachweist, dass sich die versicherte Sache im Ausland befindet⁶⁰⁰.

4.2 Steuersubjekt

Die Abgabepflicht trifft den Versicherer, sofern die Versicherung nicht mit einem ausländischen Versicherer abgeschlossen wurde. Diesfalls hat der inländische Versicherungsnehmer die Abgabe zu entrichten⁶⁰¹.

4.3 Steuersatz

Die Abgabe auf Versicherungsprämien beträgt 5% der Barprämie, bei der Lebensversicherung 2.5% der Barprämie⁶⁰².

5. (Liechtensteinische) Gründungsabgabe⁶⁰³

5.1 Steuerobjekt

Eine Gründungsabgabe wird erhoben bei Gründung, Errichtung, Sitzverlegung ins Inland oder Erhöhung des Kapitals von juristischen Personen nach Art. 44 SteG, „sofern die schweizerische Stempelgesetzgebung keine Anwendung findet“⁶⁰⁴. Eine Gründungsabgabe ist also von den juristischen Personen geschuldet, welche

596 Art. 22 lit. g chStG.

597 Art. 22 lit. h chStG.

598 Art. 22 lit. i chStG.

599 Art. 22 lit. k chStG.

600 Art. 22 lit. l chStG.

601 Art. 25 chStG

602 Art. 24 Abs. 1 chStG.

603 Art. 66 SteG entspricht weitgehend der geltenden Regelung im jährlichen Finanzgesetz (BuA Nr. 48/2010, 161).

604 Art. 66 Abs. 1 Satz 1 SteG.

nicht der eidgenössischen Stempelabgabengesetzgebung unterliegen. Es handelt sich dabei insbesondere um Anstalten und registrierte Treuunternehmen mit nicht in Anteile zerlegtem Kapital sowie um Stiftungen und Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeiten⁶⁰⁵.

Ebenso wie bei der schweizerischen Emissionsabgabe unterliegt die Handänderung von Beteiligungsrechten an sogenannten Mantelgesellschaften, also z.B. liquidierte Anstalten mit nicht in Anteile zerlegtem Kapital, der Gründungsabgabe⁶⁰⁶.

Wie bei der schweizerischen Emissionsabgabe besteht auch bei der Gründungsabgabe eine generelle Freigrenze von CHF 1 Million, d.h. bis zu einem Kapital von CHF 1 Million wird – vorbehaltlich Stiftungen und Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit⁶⁰⁷ – keine Gründungsabgabe erhoben.

5.2 Steuersubjekt

Wen die Steuerpflicht trifft, sagt das Gesetz nicht. Es ist allerdings davon auszugehen, dass steuerpflichtig ebenso wie bei der schweizerischen Emissionsabgabe die entsprechende juristische Person oder Vermögenswidmung ohne Persönlichkeit ist. Da in der Praxis die Gründungsabgabe bezahlt werden muss, bevor die Steuerverwaltung die für die idR notwendige Eintragung im Öffentlichkeitsregister benötigte Publikationsbewilligung ausstellt, stellt sich diese Frage in der Praxis regelmässig nicht.

5.3 Steuersatz

Die Gründungsabgabe beträgt ausser bei Stiftungen und Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit 1% des statutarisch bestimmten Kapitals⁶⁰⁸, sofern dieses Kapital höher ist als CHF 1 Million, maximal allerdings CHF 5 Millionen beträgt⁶⁰⁹. Für das CHF 5 Millionen übersteigende Kapital beträgt die Gründungsabgabe 0.5% und für das CHF 10 Millionen übersteigende Kapital 0.3%⁶¹⁰.

Bei Stiftungen und Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit beträgt die Gründungsabgabe 2% des statutarisch bestimmten Kapitals, mindestens jedoch bzw. in Ermangelung eines Kapitals CHF 200.–.

605 BuA Nr. 48/2010, 160 f. sowie Art. 66 Abs. 3 SteG.

606 Art. 66 Abs. 2 chStG.

607 Art. 66 Abs. 3 SteG sowie unten X. 5.3.

608 Art. 66 Abs. 1 Satz 3 SteG.

609 Art. 66 Abs. 1 Satz 1 SteG.

610 Art. 66 Abs. 1 Satz 2 SteG.

6. (Liechtensteinische) Abgabe auf Versicherungsprämien

6.1 Steuerobjekt

Gegenstand der Abgabe auf Versicherungsprämien sind Prämienzahlungen für ein Versicherungsverhältnis, „sofern das versicherte Risiko im Inland belegen ist“⁶¹¹ und „die schweizerische Stempelgesetzgebung keine Anwendung findet“⁶¹². Es handelt sich dabei „um Prämien auf den von ausländischen Versicherungen im Wege des grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehrs in Liechtenstein abgeschlossenen Versicherungsverträgen“⁶¹³.

Von der Abgabe sind in Anlehnung an Art. 22 chStG ausgenommen die Prämienzahlungen für:

- a. nichtrückkaufsfähige Lebensversicherungen sowie rückkaufsfähige Lebensversicherungen mit periodischer Prämienzahlung⁶¹⁴;
- b. Lebensversicherungen, soweit diese der betrieblichen Personalvorsorge im Sinne des Gesetzes über die betriebliche Personalvorsorge⁶¹⁵ dienen⁶¹⁶;
- c. Kranken- und Invaliditätsversicherung⁶¹⁷;
- d. Unfallversicherungen⁶¹⁸;
- e. Transportversicherungen für Güter⁶¹⁹;
- f. Versicherungen für Elementarschäden an Kulturland und Kulturen⁶²⁰;
- g. Arbeitslosenversicherungen⁶²¹;
- h. Hagelversicherungen⁶²²;
- i. Viehversicherungen⁶²³; und
- j. Rückversicherungen⁶²⁴.

611 Art. 68 SteG.

612 Art. 67 SteG.

613 BuA Nr. 48/2010, 164.

614 Art. 69 lit. a SteG.

615 LGBL 1988 Nr. 12, LR 831.40.

616 Art. 69 lit. b SteG.

617 Art. 69 lit. c SteG.

618 Art. 69 lit. d SteG.

619 Art. 69 lit. e SteG.

620 Art. 69 lit. f SteG.

621 Art. 69 lit. g SteG.

622 Art. 69 lit. h SteG.

623 Art. 69 lit. i SteG.

624 Art. 69 lit. k SteG.

6.2 Steuersubjekt

Die Abgabe ist vom Versicherungsunternehmen, das im Inland das Versicherungsgeschäft betreibt, also vom Versicherer, zu bezahlen⁶²⁵. Konkret abgabepflichtig ist damit im relevanten Fall das ausländische Versicherungsunternehmen, das im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr das Versicherungsgeschäft betreibt⁶²⁶.

6.3 Steuersatz

Der Abgabensatz beträgt 5% der Barprämie, bei Lebensversicherungen 2.5% der Barprämie⁶²⁷.

6.4 Rückerstattung

Art. 72 SteG sieht vor, dass Liechtenstein die Abgabe auf Versicherungsprämien zurückerstattet, wenn deren Erhebung gegen EWR-Recht verstösst. Damit stellt Liechtenstein sicher, dass es trotz seiner Verpflichtungen aus dem Zollvertrag gegenüber der Schweiz auch seine Verpflichtungen aus dem EWRA einhält und beseitigt damit auch allfällige Doppelbesteuerungen⁶²⁸. Interessant ist dabei, dass Liechtenstein dem Versicherer die Abgabe zurückerstattet, auch wenn sie im Anwendungsbereich der schweizerischen Stempelgesetzgebung von der Schweiz einkassiert und von der Schweiz nicht an Liechtenstein zurückerstattet wird. Diese Rückerstattungspflicht geht also vollumfänglich zu Lasten des liechtensteinischen Fiskus.

625 Art. 70 SteG.

626 BuA Nr. 48/2010, 165.

627 Art. 71 Abs. 1 SteG.

628 Vgl. zu den relevanten Fällen BuA Nr. 48/2010, 165.

1. Veranlagung

Die Steuerveranlagung erfolgt durch die Steuerverwaltung, wobei bei der Veranlagung die jeweils zuständige Gemeindesteuerkasse mitzuwirken hat⁶²⁹. Die Veranlagung wird auf Basis der Steuererklärung vorgenommen⁶³⁰. Wird keine Steuererklärung eingereicht und verletzt der Steuerpflichtige damit seine wesentlichste Mitwirkungspflicht⁶³¹, wird der Steuerpflichtige eingeschätzt, d.h. nach pflichtgemässen Ermessen veranlagt⁶³². Die Steuerverwaltung berücksichtigt dabei Erfahrungswerte, Vermögensentwicklungen und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen⁶³³.

Das Veranlagungsverfahren endet mit der Veranlagungsverfügung, worin die Steuerbemessungsgrundlage, der Steuersatz und der Steuerbetrag festgehalten wird⁶³⁴. Abweichungen von der Steuererklärung sind spätestens mit der Zustellung der Veranlagungsverfügung bekanntzugeben⁶³⁵.

2. Einspracheverfahren⁶³⁶

2.1 Einsprache

Anfechtungsobjekt einer Einsprache sind die Veranlagungsverfügung und alle sonstigen Verfügungen der zuständigen Steuerbehörden⁶³⁷.

Die Einsprache ist schriftlich einzureichen und hat die Anträge, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel sowie die Unterschrift des Einsprechers oder seines Vertreters, der sich mit schriftlicher Vollmacht auszuweisen hat, zu enthalten⁶³⁸.

629 Art. 101 SteG.

630 Art. 102 Abs. 1 SteG.

631 Art. 94 SteG sowie BuA Nr. 48/2010, 184.

632 Art. 102 Abs. 2 Satz 1 SteG.

633 Art. 102 Abs. 2 Satz 2 SteG.

634 Art. 103 Abs. 1 SteG.

635 Art. 103 Abs. 2 SteG.

636 Art. 116 SteG entspricht weitgehend Art. 23a SteG. Vgl. zu den Änderungen im Einzelnen BuA Nr. 48/2010, 213.

637 Art. 116 Abs. 1 SteG.

638 Art. 116 Abs. 2 SteG.

Mit Einsprache können grundsätzlich „*alle Mängel*“ geltend gemacht werden⁶³⁹. Es ist also nicht erforderlich, formelle Einsprachegründe, wie eine unrichtige rechtliche Beurteilung oder einen Verfahrensmangel zu nennen. Im Falle einer Ermessensveranlagung kann lediglich die offensichtliche Unrichtigkeit als Einsprachegrund geltend gemacht werden⁶⁴⁰.

Die Einsprache ist an die Steuerverwaltung einzureichen⁶⁴¹.

2.2 Einsprachefrist

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und läuft ab Zustellung der Veranlagungsverfügung⁶⁴².

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob die Gerichtsferien Anwendung finden, wie dies in zivilprozessualen Verfahren der Fall ist⁶⁴³. Das Steuergesetz enthält diesbezüglich keine Regelungen, hält in Art. 117 Abs. 8 sowie in Art. 118 Abs. 4 SteG aber fest, dass die Bestimmungen des LVG auf die Beschwerdeverfahren analog anwendbar sind. Dies muss mE auch für das Einspracheverfahren gelten und wäre vom Gesetzgeber klarzustellen gewesen. Überdies ist in der Praxis, soweit ersichtlich, unbestritten, dass die Bestimmungen des LVG auch auf das Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung Anwendung finden. Das LVG sieht seinerseits insbesondere hinsichtlich der Fristen und der Sonntagsruhe die sinngemässe Anwendung der ZPO vor, erwähnt die Gerichtsferien allerdings nicht explizit⁶⁴⁴. Nach der hier vertretenen Auffassung sind mit dem expliziten Verweis auf die Bestimmungen über die Sonntagsruhe und die Fristen auch die Bestimmungen über die Gerichtsferien der ZPO gemeint. Diese Bestimmungen sind nämlich Teil des Kapitels „Sonntagsruhe und Gerichtsferien“ in den §§ 221 ff. ZPO. Überdies handelt es sich bei der Bestimmung des § 225 Abs. 1 ZPO, wonach die Gerichtsferien den Fristlauf hemmen, auch über eine Bestimmung über die Fristen im Sinne von Art. 46 Abs. 1 LVG.

Angesichts der grossen Bedeutung der Fristeinhaltung (bei Verfristung erfolgt die Zurückweisung der Einsprache), wäre es mE aber angebracht, wenn entweder im LVG oder zumindest im Steuergesetz eine Klarstellung erfolgen würde.

639 Art. 116 Abs. 3 Satz 1 SteG.

640 Art. 116 Abs. 3 Satz 2 SteG.

641 Art. 116 Abs. 1 SteG.

642 Art. 116 Abs. 1 SteG.

643 Vgl. §§ 221 ff. ZPO sowie die Verordnung vom 13. Oktober 1987 über die Gerichtsferien (LGBl. 1987 Nr. 51, LR 271.011).

644 Art. 46 Abs. 1 LVG.

Eine Anwendung der Bestimmungen über die Gerichtsferien auf Steuerverfahren (wie auch auf Verwaltungsverfahren) bietet sich auch vor dem Hintergrund an, dass für bisherige Ausserstreitverfahren, auf die gemäss Art. 4 Abs. 1 RFVG⁶⁴⁵ ebenfalls das LVG Anwendung fand, die Gerichtsferien ebenfalls gegolten haben⁶⁴⁶. Nach dem am 1. Januar 2011 in Kraft getretenen neuen Ausserstreitgesetz finden die Gerichtsferien in Ausserstreitverfahren allerdings nicht mehr Anwendung⁶⁴⁷.

2.3 Behandlung der Einsprache

Die Einsprache richtet sich an die Steuerverwaltung, also an diejenige Behörde, die bereits die bekämpfte Verfügung erlassen hat. Wurde die bekämpfte Verfügung bereits ausführlich begründet, ist die Einsprache über entsprechenden Antrag des Einsprechers oder mit seiner Zustimmung als Beschwerde an die Landessteuerkommission weiterzuleiten⁶⁴⁸. Andernfalls hat die Steuerverwaltung ein Einspracheverfahren durchzuführen und anschliessend eine Einspracheentscheidung auszufertigen.

Im Rahmen des Einspracheverfahrens hat die Steuerverwaltung die in der Einsprache angebotenen Beweise aufzunehmen und zu würdigen. Dabei besteht in der Praxis regelmässig der Missstand, dass die Steuerverwaltung lediglich ein schriftliches Einspracheverfahren durchführt und daher nur Beweisurkunden berücksichtigt. Anträge auf Parteieneinvernahme werden ebenso durchwegs abgewiesen, wie Anträge auf Einvernahme von Zeugen. Ersteres ist bereits vor dem Hintergrund, dass gemäss Art. 116 Abs. 4 Satz 2 SteG der Steuerpflichtige das Recht hat, „*die Einsprache vor der Steuerverwaltung persönlich zu vertreten*“, nicht rechtfertigbar. Unabhängig davon zählen auch die Parteien- und Zeugeneinvernahme zu den zulässigen Beweismitteln. Werden diese trotz Nichtvorliegens einer gänzlichen Unerheblichkeit nicht aufgenommen, ist das Einspracheverfahren mE mangelhaft. Schliesslich trifft den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht aufheben oder vermindern⁶⁴⁹. Entsprechend muss dem Steuerpflichtigen auch die Möglichkeit gegeben werden, die von ihm behaupteten Tatsachen mit den geeigneten Beweismitteln, zu denen nicht nur der Urkundenbeweis gehört, unter Beweis zu stellen.

Abgesehen davon gilt auch im Steuerverfahren der Grundsatz der *Offizialmaxime*, d.h. die Steuerverwaltung hat den massgebenden Sachverhalt von Amts wegen festzustel-

645 Das RFVG wurde durch das am 1. Januar 2011 in Kraft getretene Ausserstreitgesetz aufgehoben (Art. 190 AussStrG).

646 LES 2006, 39 ff. sowie Urteil des StGH vom 14. Dezember 2009 zu StGH 2008/40.

647 Art. 23 AussStrG.

648 Art. 116 Abs. 4 Satz 3 SteG.

649 Kley, 269.

len⁶⁵⁰. Weiters heisst es auch in Art. 89 SteG, dass die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise aufgenommen werden, „soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen“. Die Steuerverwaltung ist also verpflichtet, „rechtzeitig angebotene Beweismittel zu behaupteten Tatsachen aufzunehmen“⁶⁵¹. Diese Voraussetzung ist bei einer Parteien- oder Zeugeneinvernahme regelmässig gegeben, soweit die zur Einvernahme beantragte Person zu den behaupteten Tatsachen voraussichtlich massgebende Angaben machen kann. Nicht ausreichend ist es mE, wenn die Steuerverwaltung, wie in der Praxis üblich, vor dem Erlass einer Veranlagungsverfügung das Gespräch mit dem Steuerpflichtigen führt. Auch wenn dieses Gespräch freilich begrüssenswert ist, dann ersetzt ein solches Gespräch nicht die förmliche Einvernahme, Protokollierung und anschliessende Beweiswürdigung der Aussage der entsprechenden Person.

Die Einvernahme des Steuerpflichtigen als Partei oder von Zeugen hat schliesslich auch deswegen zu erfolgen, weil auch auf das Einspracheverfahren das LVG sinngemäss anzuwenden ist. Auch das LVG ist vom Untersuchungsgrundsatz geprägt⁶⁵² und sieht vor, dass im Rahmen des Ermittlungsverfahrens Parteien- und Zeugeneinvernahmen stattzufinden haben, wenn dies beantragt wird⁶⁵³.

2.4 Kosten

Hinsichtlich der Kosten des Einspracheverfahrens, im Wesentlichen also die einzuhebenden Gebühren, sieht Art. 116 Abs. 5 SteG grundsätzlich die Verteilung nach dem Erfolgsprinzip vor. Unterliegt der Einsprecher mit seiner Einsprache, trägt er die Kosten des Einspracheverfahrens. Obsiegt er, sind die Kosten vom Land zu tragen, es sei denn, der Einsprecher habe das Einspracheverfahren unnötigerweise verursacht.

Von den Kosten des Einspracheverfahrens sind die Partei- und Vertretungskosten des Einsprechers zu unterscheiden. Diese werden „in keinem Fall zugesprochen“⁶⁵⁴. Der Einsprecher bleibt also selbst im Erfolgsfall gänzlich auf seinen Kosten inklusive der Kosten für seinen Rechtsvertreter sitzen⁶⁵⁵.

650 Art. 93 Abs. 1 SteG sowie BuA Nr. 48/2010, 183 f., wo von einer „umfassenden Untersuchungs-pflicht der Steuerbehörden“ die Rede ist.

651 BuA Nr. 48/2010, 180.

652 Art. 58 Abs. 2 LVG; vgl. dazu Kley, 267 f.

653 Vgl. Art. 54 ff., insbesondere Art. 57 LVG.

654 Art. 116 Abs. 6 SteG.

655 Vgl. die Kritik dazu unten XI. 3.5.

3. Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission⁶⁵⁶

3.1 Beschwerde

Anfechtungsobjekt der Beschwerde an die Landessteuerkommission ist die Einspracheentscheidung der Steuerverwaltung⁶⁵⁷

Hinsichtlich des Inhalts der Beschwerde gelten die gleichen Vorschriften wie für die Einsprache⁶⁵⁸. Als Beschwerdegründe können wie mit Einsprache „*alle Mängel*“ geltend gemacht werden, es sei denn, die Beschwerde richtet sich gegen eine Ermessensveranlagung oder Ermessensentscheidung⁶⁵⁹. Hier besteht eine Beschwerdegründebeschränkung dahingehend, dass die Beschwerde nur noch „*wegen offensichtlicher Unrichtigkeit*“ erhoben werden kann⁶⁶⁰.

Im Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission besteht im Gegensatz zum Einspracheverfahren überdies eine Beweismittelbeschränkung, d.h. „*Beweismittel, welche im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren vorenthalten worden sind, dürfen nicht mehr erhoben oder entgegengenommen werden*“⁶⁶¹.

Die Beschwerde richtet sich an die Landessteuerkommission⁶⁶², der ersten Beschwerdeinstanz in Steuersachen⁶⁶³.

3.2 Beschwerdefrist

Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage ab Zustellung der Einspracheentscheidung⁶⁶⁴. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Gerichtsferien gilt das zur Einsprachefrist Ausgeführte⁶⁶⁵ für die Beschwerde an die Landessteuerkommission umso mehr, weil in Art. 117 Abs. 8 SteG ausdrücklich auf das LVG, und damit insbesondere auf dessen Art. 46 Abs. 1, verwiesen wird.

656 Art. 117 SteG entspricht Art. 25a SteG.

657 Art. 117 Abs. 1 SteG.

658 Art. 117 Abs. 2 SteG.

659 Art. 117 Abs. 3 Satz 1 SteG.

660 Art. 117 Abs. 3 Satz 2 SteG.

661 Art. 117 Abs. 3 Satz 3 SteG.

662 Zur Bestellung und Zusammensetzung vgl. Art. 81 Abs. 2 bis 5 SteG.

663 Art. 81 Abs. 1 SteG.

664 Art. 117 Abs. 1 SteG.

665 Vgl. oben XI. 2.2.

3.3 Parteistellung der Steuerverwaltung

Der Steuerverwaltung kommt im Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission Parteistellung zu. Ihr ist die Beschwerde gegen die Einspracheentscheidung zur Einbringung einer Gegenäusserung zuzustellen. Zudem hat sie ebenso wie der Steuerpflichtige das Recht, die Beschwerde bzw. die Gegenargumente persönlich vor der Landessteuerkommission zu vertreten⁶⁶⁶. Man kann sich diesbezüglich fragen, ob es wirklich Sinn macht, dass die Steuerverwaltung im Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission Parteistellung hat⁶⁶⁷. Schliesslich konnte sie ihre Argumente ja bereits in der bekämpften Einspracheentscheidung darlegen. Wenn der Steuerverwaltung aber schon Parteistellung eingeräumt wird, dann wäre es angebracht gewesen, ihr ebenfalls eine 30tägige Frist zur Einbringung der Gegenäusserung zu setzen. Da dies nicht geschehen ist, kann die Steuerverwaltung grundsätzlich beliebig lange mit dem Erstellen der Gegenäusserung zuwarten. Dies ist aus der Sicht des beschwerdeführenden Steuerpflichtigen nicht tragbar.

3.4 Behandlung der Beschwerde

Zur Behandlung der Beschwerde gilt grundsätzlich das zur Einsprache Gesagte⁶⁶⁸, wobei es hier zu beachten gilt, dass die Bestimmungen des LVG, und damit insbesondere auch der dort verankerte Untersuchungsgrundsatz aufgrund der ausdrücklichen Verweisbestimmung in Art. 117 Abs. 8 SteG, Anwendung finden. Falls die Steuerverwaltung die angebotenen Beweise nicht oder nicht vollständig aufnimmt, insbesondere keine Einvernahmen trotz entsprechendem Beweisanbot durchführt, ist dies von der Landessteuerkommission nachzuholen oder die Einspracheentscheidung aufzuheben und die Steuersache zur neuerlichen Verhandlung, namentlich zur Durchführung dieser Beweisaufnahmen, und Entscheidung an die Steuerverwaltung zurückzuverweisen.

3.5 Kosten

Hinsichtlich der Verfahrenskosten sowie der Parteien- und Vertretungskosten enthalten die Abs. 6 und 7 des Art. 117 SteG die gleiche Bestimmung, wie für die Kosten des Einspracheverfahrens. Nicht sachgerecht ist es mE, dass dem Steuerpflichtigen seine Vertretungskosten selbst im Erfolgsfall nicht zugesprochen werden⁶⁶⁹.

666 Art. 117 Abs. 4 Satz 1 und 2 SteG.

667 Vgl. die diesbezügliche Kritik im Vernehmlassungsverfahren zur Totalrevision des Steuerrechts (BuA Nr. 48/2010, 214 f.).

668 Vgl. oben XI. 2.3.

669 Art. 117 Abs. 7 SteG.

Wenn der Steuerverwaltung schon Parteistellung im Beschwerdeverfahren eingeräumt wird, dann wäre sie konsequenterweise im Unterliegensfall auch zum Kostenersatz zu verpflichten. Die Unmöglichkeit, bei Obsiegen dem Beschwerdeführer Parteien- und Vertretungskosten zuzusprechen, widerspricht auch den sonst im Verwaltungsverfahren geltenden Grundsätzen für die Kostenersatzpflicht. Danach sind in einem „*Verfahren zur Entscheidung über Ansprüche auf Geldleistungen*“ – und darum geht es in Steuerverfahren naturgemäss – die Bestimmungen der ZPO anwendbar⁶⁷⁰. Die Kostenersatzbestimmungen der ZPO sind vom Erfolgsprinzip geprägt, d.h. die unterliegende Partei hat der obsiegenden Partei die Kosten zu ersetzen⁶⁷¹.

Die diesbezügliche Rechtfertigung der Regierung im Gesetzgebungsprozess, dass diese Rechtslage der bisherigen entspreche und das Verfahren vor den Steuerbehörden von Steuerpflichtigen selbst und ohne anwaltlichen Vertreter geführt werden könne⁶⁷², überzeugt nicht. Einerseits galt die geäußerte Kritik bereits für die bisherige Kostenersatzregel. Andererseits entspricht es nicht den Tatsachen, dass Steuerverfahren idR ohne Rechtsvertreter geführt werden. Vielmehr ist es grundsätzlich nicht ratsam, in Steuerverfahren auf den Beizug eines Rechtsanwaltes zu verzichten.

4. Beschwerdeverfahren vor dem VGH⁶⁷³

4.1 Beschwerde

Die Beschwerde richtet sich gegen die Entscheidung der Landessteuerverwaltung und wird an den VGH erhoben⁶⁷⁴. Hinsichtlich des Beschwerdeinhalts enthält das Steuergesetz keine Bestimmungen. Aufgrund der Verweisnorm in Art. 118 Abs. 4 SteG hat die Beschwerde den Anforderungen des LVG zu entsprechen⁶⁷⁵.

Als Beschwerdegründe können nur noch Rechtsverletzungen sowie aktenwidrige oder unvollständige Feststellungen des Sachverhalts geltend gemacht werden⁶⁷⁶.

Eine explizite Beweismittelbeschränkung für das Beschwerdeverfahren vor dem VGH enthält das Steuergesetz entgegen dem Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerverwaltung nicht. Es gelten daher diesbezüglich die Bestimmungen des

670 Art. 35 Abs. 4 LVG.

671 Vgl. insbesondere § 41 Abs. 1 ZPO.

672 BuA Nr. 83/2010, 57 f.

673 Art. 118 SteG entspricht Art. 25a SteG.

674 Art. 118 Abs. 1 SteG.

675 Vgl. insbesondere Art. 93 LVG.

676 Art. 118 Abs. 3 SteG.

LVG⁶⁷⁷. Danach ist „das Vorbringen neuer Tatsachen und Beweise im Beschwerdeverfahren bis zum Zeitpunkte der Entscheidung unbeschränkt zulässig und es ist zu berücksichtigen, sofern es nicht zur Trölerlei der Sache vorgebracht wird“⁶⁷⁸. Im Beschwerdeverfahren vor dem VGH besteht also kein Neuerungsverbot.

4.2 Beschwerdefrist

Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage ab Zustellung der Entscheidung der Landessteuerkommission⁶⁷⁹. Hinsichtlich der Geltung der Gerichtsferien gilt das oben Ausgeführte⁶⁸⁰.

4.3 Parteistellung und Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung

Im Beschwerdeverfahren vor dem VGH kommt der Steuerverwaltung nicht nur Parteistellung in dem Sinne zu, dass ihr die Beschwerde des Steuerpflichtigen zur Erstattung einer Gegenäusserung zuzustellen ist⁶⁸¹. Überdies ist die Steuerverwaltung auch legitimiert, Entscheidungen der Landessteuerkommission selbst mittels Beschwerde anzufechten⁶⁸². Die Beschwerdelegitimation der Steuerverwaltung gegen Entscheidungen der Landessteuerkommission ist abzulehnen. Schliesslich handelt es sich bei der Landessteuerkommission um eine der Steuerverwaltung im Steuerverfahren übergeordnete Rechtsmittelinstanz. Es ist nicht sachgerecht, dass die Steuerverwaltung deren Entscheidungen nochmals mit Beschwerde bekämpfen kann⁶⁸³.

4.4 Kosten

Im Gegensatz zum Einspracheverfahren und zum Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission enthält Art. 118 SteG keine Bestimmung über die Verfahrenskosten einerseits sowie die Partei- und Vertretungskosten andererseits. Aufgrund der Verweisnorm in Art. 118 Abs. 4 SteG sind daher die diesbezüglichen Bestimmungen des LVG anwendbar. Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass diese in Art. 35 Abs. 4 LVG im Falle der „Entscheidung über Ansprüche auf Geldleistungen“

677 Art. 118 Abs. 4 SteG.

678 Art. 99 Abs. 1 LVG.

679 Art. 118 Abs. 1 SteG.

680 Vgl. oben XI. 2.2 und 3.2.

681 Art. 118 Abs. 2 Satz 2 SteG.

682 Art. 118 Abs. 2 Satz 1 SteG.

683 Vgl. diesbezüglich auch die Kritik im Vernehmlassungsverfahren zur Totalrevision des Steuerrechts (BuA Nr. 48/2010, 214 f.).

auf die Bestimmungen der ZPO verweisen. In Steuerverfahren geht es naturgemäss um Ansprüche auf Geldleistungen. Entsprechend muss im Beschwerdeverfahren vor dem VGH grundsätzlich das in § 41 Abs. 1 ZPO verankerte Erfolgsprinzip gelten, d.h. die Steuerverwaltung hat als Partei des Beschwerdeverfahrens dem Steuerpflichtigen Partei- und Vertretungskosten zu ersetzen, falls dieser obsiegt. Alles andere wäre hier nicht nur inkonsequent, sondern gesetzwidrig. Auch der StGH hat damals noch als anstelle des VGHs zuständiges Gericht in Steuersachen festgehalten, dass ein Kostenersatz bei Steuerverfahren vor dem StGH gebühre, zumal Art. 27 Abs. 7a SteG (entsprechend Art. 117 Abs. 7 SteG) auf das Verfahren vor dem StGH keine Anwendung finde⁶⁸⁴.

Da sich die diesbezüglichen Bestimmungen lediglich in Bezug auf die Zuständigkeit geändert haben, muss dies mE auch für das Beschwerdeverfahren vor dem VGH nach dem totalrevidierten Steuergesetz gelten.

684 LES 1996, 10 ff. (21).

1. Couponsteuer

Die Couponsteuer wurde abgeschafft. Davon sind allerdings die bis 31. Dezember 2010 gebildeten und der bisherigen Couponsteuer unterliegenden Reserven nicht betroffen, d.h. für diese sogenannten Altreserven gelten die Bestimmungen des bisherigen Steuergesetzes über die Couponsteuer weiter⁶⁸⁵. Als Altreserven gelten der „Bestand des Eigenkapitals“ am 1. Januar 2011, „das nicht in dem einbezahlten Grund-, Stamm- oder Anteilskapital besteht und auf das Art. 88d oder 88e des bisherigen Rechts anwendbar waren“⁶⁸⁶.

Werden diese Altreserven ausgeschüttet, fällt 4% Couponsteuer an⁶⁸⁷. Es besteht allerdings die Möglichkeit, die Altreserven ohne Ausschüttung auf Antrag des Steuerpflichtigen der Couponsteuer zu unterstellen und dadurch von einem verminderten Couponsteuersatz zu profitieren. Gemäss Art. 158 Abs. 4 SteG beträgt der Steuersatz der Couponsteuer nämlich bei Ausschüttung oder entsprechenden Antragstellung bis 31. Dezember 2012 lediglich 2%⁶⁸⁸. Danach erhöht sich der Couponsteuersatz wieder auf 4%⁶⁸⁹.

Dabei hat der Steuerpflichtige die Wahl, welchen Betrag an Altreserven er ohne Ausschüttung der Couponsteuer unterstellen will⁶⁹⁰.

2. Besteuerung von juristischen Personen in Liquidation

Juristische Personen, die vor dem 1. Januar 2011 nach Art. 73 ff. aSteG besteuert wurden und deren Liquidation bis zum 31. Juni 2011 abgeschlossen ist, werden auch für die Liquidation nach dem bisherigen Recht besteuert⁶⁹¹.

3. Besteuerung von vermögens- und erwerbssteuerpflichtigen juristischen Personen nach bisherigem Recht

Für juristische Personen und Treuunternehmen, die gemäss Art. 31 Abs. 1 lit. c aSteG der Vermögens- und Erwerbssteuer unterliegen, insbesondere also Immobilienge-

685 Art. 158 Abs. 1 SteG; BuA Nr. 48/2010, 244.

686 Art. 158 Abs. 2 Satz SteG.

687 Art. 88h Abs. 1 aSteG.

688 Art. 158 Abs. 4 lit. a SteG.

689 Art. 158 Abs. 4 lit. b SteG.

690 BuA Nr. 48/2010, 245.

691 Art. 158 Abs. 5 SteG.

sellschaften und -stiftungen, besteht eine fünfjährige Übergangsfrist, d.h. sie werden bis und mit Steuerjahr 2015 weiterhin nach dem bisherigen Recht besteuert⁶⁹². Diese Steuerpflichtigen haben allerdings die Möglichkeit, sich vor Ablauf dieser Frist dem neuen Steuergesetz zu unterstellen⁶⁹³.

Nach Ablauf dieser fünfjährigen Übergangsfrist bzw. nach entsprechender Antragstellung haben diese juristische Personen unter gewissen Voraussetzungen eine Widmungssteuer nach Art. 13 SteG zu bezahlen⁶⁹⁴. Falls bei Einbringung des Vermögens in die juristische Person, eine Schenkungssteuer bezahlt wurde, was vielfach der Fall war, kann diese von der Widmungssteuer abgezogen werden⁶⁹⁵.

Eine Widmungssteuer ist allerdings nur dann zu bezahlen, wenn die Begünstigten der juristischen Person nicht bestimmbar sind und das Begünstigungsrecht daher nicht der Vermögenssteuer unterliegt⁶⁹⁶ und wenn keine Optierung gemäss Art. 9 Abs. 3 SteG vorliegt. Die Bezahlung einer Widmungssteuer kann also in jedem Fall verhindert werden, wenn das Vermögen der juristischen Person weiterhin der Vermögenssteuer untersteht bzw. unterstellt wird⁶⁹⁷.

4. Besteuerung von juristischen Personen und von besonderen Vermögenswidmungen, die bislang der besonderen Gesellschaftssteuer unterlagen

Auch für juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen, die bislang der besonderen Gesellschaftssteuer gemäss Art. 82 bis 88 aSteG unterlagen, besteht eine fünfjährige Übergangsfrist, d.h. sie werden erstmals ab dem Steuerjahr 2016 nach dem neuen Steuergesetz besteuert, sofern sie keinen Antrag stellen, dass sie vor Ablauf dieser fünfjährigen Frist dem neuen Steuergesetz unterstehen wollen⁶⁹⁸. Für diese Steuerpflichtigen gilt in der fünfjährigen Übergangsfrist das bisherige Steuerrecht mit der Ausnahme weiter, dass der Mindestbetrag nach Art. 83 Abs. 3 und Art. 84 Abs. 4 aSteG nicht mehr CHF 1'000.–, sondern CHF 1'200.– beträgt⁶⁹⁹.

692 Art. 158 Abs. 6 Satz 1 SteG.

693 Art. 158 Abs. 6 Satz 2 SteG.

694 Art. 159 Abs. 1 SteG.

695 Art. 159 Abs. 2 SteG.

696 Art. 12 Abs. 1 lit. e SteG.

697 BuA Nr. 83/2010, 89.

698 Art. 158 Abs. 7 SteG.

699 Art. 158 Abs. 7 Satz 1 SteG.

XIII. INKRAFTTRETEN

Das Steuergesetz ist, soweit nicht bisheriges Recht weiter gilt⁷⁰⁰, am 1. Januar 2011 in Kraft getreten⁷⁰¹. Es findet erstmals Anwendung auf die zu veranlagenden Steuern des Steuerjahres 2011⁷⁰².

Die Bestimmungen über die PVS bedürfen vor deren Inkrafttreten noch der Genehmigung der EFTA-Überwachungsbehörde (ESA), welche diese Bestimmungen auf ihre Übereinstimmung mit den staatlichen Beihilferegelungen nach Art. 61 EWRA zu prüfen hat⁷⁰³. Bis zur Genehmigung durch die ESA können weiterhin Sitz- und Holdingunternehmen nach dem bisherigen Steuergesetz gegründet werden⁷⁰⁴.

700 Vgl. oben XII.

701 Art. 160 Abs. 1 SteG.

702 Art. 160 Abs. 2 SteG.

703 Art. 160 Abs. 3 SteG.

704 BuA Nr. 83/2010, 67.

XIV. TEXT STEUERGESETZ

Gesetz vom 23. September 2010 **über die Landes- und Gemeindesteuern** **(Steuergesetz; SteG)**

Dem nachstehenden vom Landtag gefassten Beschluss erteile Ich Meine Zustimmung:¹

I. Allgemeine Bestimmungen

Art. 1

Gegenstand

Dieses Gesetz regelt die Erhebung:

- a) der Vermögens- und Erwerbssteuer;
- b) der Steuer nach dem Aufwand;
- c) der Grundstücksgewinnsteuer;
- d) der Ertragssteuer;
- e) der Gründungsabgabe und der Abgabe auf Versicherungsprämien.

Art. 2

Begriffe und Bezeichnungen

1) Im Sinne dieses Gesetzes gelten als:

- a) „Betriebsstätte“: jede feste Geschäftseinrichtung, durch die die wirtschaftliche Tätigkeit eines Unternehmens oder eines freien Berufes ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere:

¹ Bericht und Antrag sowie Stellungnahme der Regierung Nr. 48/2010 und 83/2010

1. der Ort der tatsächlichen Verwaltung;
2. eine Zweigniederlassung;
3. eine Geschäftsstelle;
4. eine Fabrikationsstätte;
5. eine Ein- oder Verkaufsstelle;
6. eine Werkstätte;
7. eine Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen;
8. eine Stätte der Nutzbarmachung von Wasserkraften;
9. eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monate überschreitet.

Ein Versicherungsunternehmen verfügt auch dann über eine inländische Betriebsstätte, wenn es im Inland Prämieinnahmen erzielt;

- b) „Wohnsitz“: der Ort, an dem eine Person sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält;
- c) „gewöhnlicher Aufenthalt“: der Ort oder das Gebiet, an dem eine Person nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Der Aufenthalt zum Zwecke des Besuches einer Lehranstalt und die Unterbringung in einer Erziehungs-, Versorgungs- oder Heilanstalt sowie der Kur- und Ferienaufenthalt bis zu zwölf Monaten begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt und keinen Wohnsitz;
- d) „Ort der tatsächlichen Verwaltung“: der Ort, an dem sich der Mittelpunkt der unternehmerischen Oberleitung befindet;
- e) „Sitz“: bei juristischen Personen der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Statuten oder dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der tatsächlichen Verwaltung.

2) Unter den in diesem Gesetz verwendeten Personenbezeichnungen sind Angehörige des männlichen und weiblichen Geschlechts zu verstehen.

Art. 3

Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten

1) Rechtliche oder tatsächliche Gestaltungen, die den wirtschaftlichen Gegebenheiten unangemessen erscheinen und deren einziger wirtschaftlicher Zweck in der Erlangung von Steuervorteilen besteht, sind missbräuchlich, wenn:

- a) die Gewährung dieses Steuervorteils gegen Sinn und Zweck dieses Gesetzes verstossen würde; und
- b) der Steuerpflichtige keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Wahl dieser Gestaltung vorbringen kann und die Gestaltung keine eigenständigen wirtschaftlichen Folgen zeitigt.

2) Liegt ein Missbrauch im Sinne von Abs. 1 vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

II. Landessteuern

A. Allgemeines

Art. 4

Ausnahmen von der Steuerpflicht

1) Von der Steuerpflicht sind ausgenommen:

- a) der Landesfürst, der Erbprinz, die fürstliche Domäne und die Stiftungen, welche gemäss statutarischer Zweckbestimmung dem Landesfürsten zur Erfüllung seiner Obliegenheiten dienen;
- b) das Land, die Gemeinden, die Fonds von Land und Gemeinden, die Zweckverbände der Gemeinden, die Bürgergenossenschaften sowie die nicht wirtschaftlich tätigen öffentlichen Unternehmen gemäss dem Öffentliche-Unternehmen-Steuerungs-Gesetz;
- c) Personen, welche kraft völkerrechtlicher Übung Steuerfreiheit geniessen;
- d) Einrichtungen der betrieblichen Personalvorsorge.

2) Die Steuerverwaltung nimmt auf Antrag juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit, die ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke im Sinne von Art. 107 Abs. 4a PGR ohne Erwerbsabsicht verfolgen, von der Steuerpflicht aus. Über den Antrag entscheidet die Steuerverwaltung. Die Steuerbefreiung gilt nicht für Reinerträge aus von ihnen unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, sofern durch diese Einnahmen in Höhe von insgesamt mehr als 300 000 Franken erzielt werden. Eine Steuerbefreiung wird nicht bereits dadurch ausgeschlossen, dass:

- a) die Person ihre Mittel, Arbeitskräfte oder ihr Vermögen teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbefreiten Person zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken im Sinne des Satzes 1 zuwendet;
- b) die Person Mittel ganz oder teilweise einer Rückstellung zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten statutenmässigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können.

3) Die Regierung regelt mit Verordnung den Austausch von Daten und Unterlagen zwischen der Stiftungsaufsichtsbehörde und der Steuerverwaltung sowie die Prüfung der Einhaltung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung durch die Steuerverwaltung und die Revisionsstellen.

Art. 5

Standardisierter Vermögensertrag

Die Höhe des Zinssatzes zur Ermittlung des standardisierten Vermögensertrages (Sollertrag) wird jährlich durch das Finanzgesetz bestimmt.

B. Vermögens- und Erwerbssteuer

1. Gemeinsame Bestimmungen

Art. 6

Persönliche Steuerpflicht

1) Natürliche Personen sind mit ihrem gesamten Vermögen und gesamten Erwerb unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie:

- a) Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben; oder
- b) Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland haben und dort mit Rücksicht auf ein Arbeitsverhältnis zum Land aufgrund eines Vertrages oder völkerrechtlicher Übung von den Steuern befreit sind (Diplomaten).

2) Natürliche Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, sind mit ihrem inländischen Vermögen und ihrem inländischen Erwerb beschränkt steuerpflichtig.

3) Den natürlichen Personen gleichgestellt ist der ruhende Nachlass.

4) Als inländisches Vermögen nach Abs. 2 gelten im Inland gelegene Grundstücke und im Inland gelegene Betriebsstätten.

5) Als inländischer Erwerb nach Abs. 2 gelten:

- a) der Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion im Inland;
- b) der Erwerb aus im Inland gelegenen Betriebsstätten;
- c) der Erwerb aus im Inland ausgeübter unselbständiger Tätigkeit im Sinne des Art. 14 Abs. 2 Bst. d sowie Ersatzeinkünfte im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Bst. f, welche im Zusammenhang mit einem inländischen Arbeitsverhältnis stehen und von einer inländischen Versicherung geleistet werden. Als im Inland ausgeübt gilt auch eine unselbständige Tätigkeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, wenn sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung des betreibenden Unternehmens im Inland befindet;
- d) Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Tantiemen und andere Vergütungen, die die Mitglieder der Verwaltung sowie die Organe der Geschäftsführung von juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen erhalten, wenn sich ihr Sitz oder der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Inland befindet;
- e) Leistungen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, einer Einrichtung der betrieblichen Personalvorsorge oder eines Pensionsfonds aufgrund eines früheren inländischen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses;
- f) Leistungen aufgrund der Auflösung einer Freizügigkeitspolice oder eines Sperrkontos, welche in Verwendung von Freizügigkeitsleistungen der betrieblichen Personalvorsorge im Inland errichtet wurden;
- g) der Sollertrag im Sinne von Art. 5 des inländischen, steuerpflichtigen Vermögens nach Abs. 4.

Art. 7

Zeitliche Begrenzung der Steuerpflicht

1) Die Steuerpflicht beginnt mit dem Tag, an dem der Steuerpflichtige:

- a) im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nimmt (unbeschränkte Steuerpflicht); oder
- b) über inländisches Vermögen verfügt oder einen inländischen Erwerb erzielt (beschränkte Steuerpflicht).

2) Die Steuerpflicht endet:

- a) mit dem Tod des Steuerpflichtigen oder dem Wegzug des Steuerpflichtigen ins Ausland (unbeschränkte Steuerpflicht); oder
- b) mit dem Zeitpunkt des Wegfalls inländischen Vermögens oder inländischen Erwerbs (beschränkte Steuerpflicht).

3) Der ruhende Nachlass führt bis zur Einantwortung die bisherige Steuerpflicht des Erblassers fort.

Art. 8

Zusammenrechnung

1) Vermögen und Erwerb von Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden unter jedem Güterstand zusammengerechnet und gemeinsam veranlagt.

2) Vermögen und Erwerb von minderjährigen Kindern, die in häuslicher Gemeinschaft mit den Eltern leben, werden - vorbehaltlich Abs. 4 - den Eltern zugerechnet. Die Eltern haben das Vermögen und den Erwerb der minderjährigen Kinder in ihrer Steuerklärung zu deklarieren.

3) Falls die Eltern getrennt oder geschieden sind, oder ein Elternteil gestorben ist, werden - vorbehaltlich Abs. 4 - Vermögen und Erwerb von minderjährigen Kindern demjenigen Elternteil zugerechnet, bei welchem die Kinder in häuslicher Gemeinschaft leben. Dieser Elternteil hat das Vermögen und den Erwerb der minderjährigen Kinder in seiner Steuererklärung zu deklarieren. Leben die Kinder nicht in häuslicher Gemeinschaft mit einem Elternteil oder sind beide Elternteile verstorben, so werden die Kinder für Vermögen und Erwerb selbständig veranlagt.

4) Für aus Erwerbstätigkeit stammenden Erwerb werden die minderjährigen Kinder, die in häuslicher Gemeinschaft mit den Eltern oder einem Elternteil leben, auf jeden Fall selbständig veranlagt, soweit dieser Erwerb den Betrag nach Art. 15 Abs. 2 Bst. i übersteigt.

5) Abweichend von Abs. 1 können Ehegatten auf gemeinsamen Antrag getrennt veranlagt werden. Abs. 2 ist mit der Massgabe anzuwenden, dass eine Zurechnung zu beiden Elternteilen jeweils zur Hälfte erfolgt. Soweit nichts anderes bestimmt ist, stehen den Ehegatten die Abzugsbeträge, die gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten gewährt werden, je zur Hälfte zu.

2. Vermögenssteuer

Art. 9

Sachliche Steuerpflicht

1) Gegenstand der Vermögenssteuer ist das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen.

2) Das Vermögen der Gesellschaften ohne Persönlichkeit ist den beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen und von diesen zusammen mit ihrem übrigen Vermögen zu versteuern.

3) Auf Antrag eines Begünstigten oder mehrerer Begünstigter und mit Zustimmung des für Ausschüttungen zuständigen Organs unterliegt das Vermögen von unwiderruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten eigenständig der Vermögenssteuer. In diesem Falle hat die unwiderrufliche Stiftung, besondere Vermögenswidmung oder die stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalt die Vermögens- oder Erwerbssteuerpflicht anstelle der Begünstigten zu erfüllen.

4) Das Vermögen von widerruflichen Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten ist dem Errichter zuzurechnen und von diesem zu versteuern. Abs. 3 gilt entsprechend mit der Massgabe, dass die Steuer nach dem Steuersatz zu entrichten ist, der dem gesamten Vermögen und dem gesamten Erwerb des Errichters einschliesslich des nach Abs. 3 eigenständig besteuerten Vermögens entspricht.

Art. 10

Steuerfreies Vermögen

Von der Vermögenssteuer sind befreit und bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens nicht zu berücksichtigen:

- a) der Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände sowie die privat genutzten Motorfahrzeuge des Steuerpflichtigen, soweit ihr Wert insgesamt den Betrag von 25 000 Franken, bei gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten den Betrag von 50 000 Franken, nicht überschreitet;
- b) die für die Ausübung einer landwirtschaftlichen oder gewerblichen Erwerbstätigkeit oder zur sonstigen Ausübung eines Berufes erforderlichen Geräte und Werkzeuge, soweit ihr Wert insgesamt den Betrag von 2 000 Franken nicht überschreitet;
- c) Sammlungen von künstlerischer, historischer oder ähnlicher Bedeutung, die ohne Erwerbsabsicht des Eigentümers einer regelmässigen öffentlichen Besichtigung zugänglich gemacht sind und der Volksbildung dienen oder geeignet sind, den Fremdenverkehr zu fördern;
- d) das Vermögen an landwirtschaftlichen Produkten, wie Heu, Getreide, Früchte, gemäss Nachweis des Steuerpflichtigen;
- e) die im Ausland gelegenen Grundstücke;
- f) die im Ausland gelegenen Betriebsstätten.

Art. 11

Schuldenabzug

1) Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens dürfen von den Aktiven die Schulden und sonstigen Lasten abgezogen werden, für welche der Steuerpflichtige als Hauptschuldner verpflichtet ist. Ist er mit anderen Personen für eine Schuld mitverpflichtet, so kann nur der auf ihn entfallende Teil abgezogen werden.

2) Der volle Abzug der Schulden ist nur gestattet, wenn der Steuerpflichtige sein ganzes Vermögen im Inland versteuert. Wird ein Vermögen nur teilweise im Inland versteuert, so ist der Schuldenabzug nur nach dem Verhältnis des im Inland steuerpflichtigen Vermögensteils zum Gesamtvermögen zulässig. Ein Abzug der Schulden ist ausgeschlossen, soweit hierdurch der Betrag des steuerpflichtigen Vermögens negativ wird.

Art. 12

Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens

1) Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens ist der Verkehrswert der Vermögensteile zu Beginn des Steuerjahres oder zu Beginn der Steuerpflicht massgebend. Hierbei, wie auch bei der Bewertung von Schulden und sonstiger Lasten, sind die nachfolgenden Bewertungsgrundsätze zu beachten:

- a) Die Viehhabe ist nach dem Verkehrswert einzuschätzen.
- b) Wasserkräfte sind nach dem Verkehrswert zu bewerten, unter Berücksichtigung aller massgebenden Faktoren, wie Grösse und Kontinuität der konzidierten Kraft, Lage des Werkes, Kosten und Schwierigkeiten seiner Anlage und seines Betriebes.
- c) Wertpapiere, welche eine Kursnotiz haben, sind nach diesem Kurs zu bewerten.
- d) Wertpapiere, die keine Kursnotiz haben, sowie Rechte und Forderungen, welche nicht in Wertpapieren verbrieft sind, einschliesslich wertmässig bestimmbarer Begünstigungen, soweit sie nicht unter Bst. e fallen, sind nach dem Verkehrswert zu bewerten, der in der Regel nicht unter dem Nominalwert anzusetzen ist, es sei denn, dass der Steuerpflichtige nachweist, dass der Nominalwert dem Verkehrswert nicht entspricht; bei der Bewertung bestrittener oder nachweisbar unsicherer Forderungen ist dem Grade der Wahrscheinlichkeit ihrer Einbringlichkeit Rechnung zu tragen.
- e) Ansprüche auf wiederkehrende Leistungen, insbesondere laufende Leibrenten, Verpfändungen, Wohnrechte, Begünstigungen und Nutzniessungen, sind mit dem Betrag zu bewerten, um welchen eine gleichwertige Leistung von nicht nahestehenden Personen erworben werden könnte; ist die wiederkehrende Leistung nicht auf Lebenszeit verliehen, so ist sie in der Vermögensbewertung mit der Summe der Werte der einzelnen Jahresleistungen einzusetzen, höchstens aber mit dem fünfzehnfachen Betrag einer Jahresleistung; Pensionen, welche aufgrund eines früheren Amtes oder eines Dienstverhältnisses ausgerichtet werden, sind bei der Vermögensbewertung nicht zu berücksichtigen.
- f) Ansprüche aus rückkaufsfähigen Lebensversicherungen sind bis zum Fälligkeitstermin nach dem Rückkaufswert einschliesslich der Überschussanteile zu bewerten; die Pflicht zur Mitberücksichtigung dieses Rückkaufswertes wird durch die Bezeichnung eines Dritten als Begünstigten nicht aufgehoben.

2) Gebäude und Grundstücke sind grundsätzlich nach dem Ertragswert, mindestens mit dem Steuerschätzwert, zu bewerten.

3) Geschäftsvermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen und Wertberichtigungen, zu bewerten.

Art. 13

Widmungsbesteuerung

1) Soweit durch Übertragung von Vermögen auf eine nicht nach Art. 4 Abs. 2 von der Steuerpflicht ausgenommene juristische Person oder besondere Vermögenswidmung dieses Vermögen nicht mehr der Vermögenssteuer unterliegt und nicht Begünstigungen oder Anteile vermögenssteuerpflichtig werden, hat der Übertragende eine Steuer in Höhe von 2,5 % des vermögenssteuerlichen Wertes der Zuwendung zu entrichten.

2) Bei späteren Änderungen der Verhältnisse, die zum Wegfall einer anderweitig fortbestehenden Vermögenssteuerpflicht von Begünstigungen oder Anteilen führen, sowie bei Widerruf des Antrags nach Art. 9 Abs. 3 ist Abs. 1 entsprechend anzuwenden.

3. Erwerbssteuer

Art. 14

Sachliche Steuerpflicht

1) Gegenstand der Erwerbssteuer sind alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte.

2) Zum Erwerb gehören insbesondere:

- a) der Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion;
- b) jeder Erwerb aus einer selbständigen Tätigkeit in Gewerbe, Handel und Industrie;
- c) jeder Erwerb aus einer anderen als unter Bst. a und b genannten selbständigen Tätigkeit;
- d) alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis (unselbständige Tätigkeit) mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Leistungen. Ist der Inhaber einer nach Art. 44 steuerpflichtigen juristischen Person in dieser tätig, so hat er ein angemessenes Gehalt zu deklarieren. Dabei sind der Umfang der Arbeit, die Stellung und die damit verbundene Verantwortung, die berufliche Fähigkeit, die Grösse des Betriebes sowie die sonstigen Besoldungsverhältnisse im Betrieb zu berücksichtigen. Diese Vorschrift gilt auch für in solchen Betrieben tätige Personen, die am Kapital der juristischen Person massgebend beteiligt sind und dadurch einen entscheidenden Einfluss auf deren Führung ausüben können;
- e) Einkünfte (Renten und Kapitaleleistungen) aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus obligatorischer Unfallversicherung, aus Einrichtungen der betrieblichen Personalvorsorge, aus Pensionsfonds sowie einmalige und wiederkehrende Zahlungen bei Tod oder für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile;

- f) alle anderen Einkünfte, die an Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten, wie beispielsweise Taggelder aus Arbeitslosen-, Unfall-, Lebens- und Krankenversicherungen nach Abzug der nicht durch andere Versicherungsleistungen gedeckten ausserordentlichen Ausgaben;
- g) Einkünfte aus Geldspielen, sofern auf dieselben nicht schon eine Geldspielabgabe nach dem Geldspielgesetz oder eine ausländische Steuer erhoben wurde;
- h) Entschädigungen für die Aufgabe, Ablösung oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder eines Rechts;
- i) Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner Obsorge stehenden Kinder erhält;
- k) Zuwendungen, die der Steuerpflichtige als Begünstigter erhält, soweit die Begünstigung nicht nach Art. 12 Abs. 1 Bst. d oder e oder Art. 9 Abs. 3 der Vermögenssteuer unterliegt;
- l) der Sollertrag im Sinne von Art. 5 des steuerpflichtigen Vermögens nach Art. 6 Abs. 1.
 - 3) Naturalbezüge jeglicher Art gelten gleich den Geldbezügen als Erwerb.

4) Der Erwerb der Gesellschaften ohne Persönlichkeit ist den beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen und von diesen zusammen mit ihrem übrigen Erwerb zu versteuern.

5) Die Erwerbssteuer ist eine Jahressteuer. Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr (Steuerjahr) zu ermitteln. Besteht die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht. Steuerpflichtige mit einem Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. b und c, die ihre Rechnungen nicht mit dem Kalenderjahr abschliessen, haben den steuerpflichtigen Erwerb nach den Ergebnissen des abgelaufenen Geschäftsjahres zu erklären.

Art. 15

Steuerfreier Erwerb

- 1) Der Erwerbssteuer unterstehen aufgrund der Vermögensbesteuerung nicht:
 - a) die Erträge des Vermögens, auf welches der Steuerpflichtige die Vermögenssteuer entrichtet;
 - b) diejenigen vom Steuerpflichtigen bezogenen wiederkehrenden Leistungen, welche nach Art. 12 Abs. 1 Bst. e bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens berücksichtigt sind.
- 2) Der Erwerbsteuer unterstehen zudem nicht:
 - a) Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter ausländischer Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion im Ausland;
 - b) Erwerb aus im Ausland gelegenen Betriebsstätten;
 - c) einmalige Vermögensanfälle in Form von Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen sowie aus güterrechtlicher Aufteilung;
 - d) Vermögensanfälle aus rückkaufsfähigen privaten Kapitalversicherungen, ausgenommen aus Freizügigkeitspolicen und Sperrkonten;
 - e) Zahlungen zur Abgeltung eines erlittenen Schadens sowie die Zahlung von Genugtuungssummen;

- f) Bezüge aus der Familienausgleichskasse sowie weitere Bezüge, die durch Gesetz von der Besteuerung befreit sind;
- g) Bezüge des Steuerpflichtigen aus einer Kranken- und Unfallversicherung, soweit sie der Deckung von Arzt- und Spalkosten, Arzneimitteln und sonstigen durch die Krankheit oder den Unfall verursachten Unkosten dienen;
- h) Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die als Unterstützungen wegen Hilfs- oder Pflegebedürftigkeit oder zu Erziehungs- oder Ausbildungszwecken dienen;
- i) der Erwerb nach Art. 14 von unbeschränkt Steuerpflichtigen, sofern er das Existenzminimum nicht übersteigt. Die Höhe des Existenzminimums wird von der Regierung - in Anlehnung an das pfändungsfreie Einkommen - mit Verordnung festgelegt. Ist nur ein Teil des Erwerbes im Inland steuerpflichtig, so ist der Gesamterwerb massgebend. Erstreckt sich die Steuerpflicht auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr, so ist der Gesamterwerb auf ein volles Jahr umzurechnen;
- k) Kapitalzahlungen, die von einer Einrichtung der betrieblichen Personalvorsorge ausgerichtet werden, soweit diese auf einem Freizügigkeitskonto verbleiben oder zum Einkauf in eine Einrichtung der betrieblichen Personalvorsorge verwendet werden;
- l) inländische Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens, soweit diese der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen, sowie Kapitalgewinne aus der Veräusserung von ausländischen Grundstücken;
- m) Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Bestandteilen des beweglichen und unbeweglichen Privatvermögens;
- n) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen;
- o) Kapitalgewinne aus der Veräusserung oder Liquidation von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen;
- p) Entschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeit und Freiwilligenarbeit. Die Regierung bestimmt die Tätigkeiten und die steuerfreie Entschädigungsgrenze mit Verordnung;
- q) 30 % des Erwerbs aus der Veräusserung oder Aufgabe des Betriebs. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige durch Veräusserung oder Aufgabe des gesamten Betriebs seine Erwerbstätigkeit insoweit endgültig einstellt.

Art. 16

Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs

1) Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes erfolgt:

- a) bei land- und forstwirtschaftlichem Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. a aufgrund von Ertragseinheiten; die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung. Sofern ein Steuerpflichtiger eine ordnungsgemässe Buchhaltung nach Art. 17 führt, kann er verlangen, dass der aufgrund der Jahresrechnung ermittelte Erwerb der Besteuerung zugrunde zu legen ist;
- b) bei Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. b und c auf Grundlage der ordnungsgemässen Buchhaltung oder anderer geeigneter Aufzeichnungen nach Art. 17. Überführungen vom Geschäfts- in das Privatvermögen und umgekehrt sind mit dem Verkehrswert zu bewerten;
- c) bei Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. d durch Abzug der Gewinnungskosten von den Einnahmen.

- 2) Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes dürfen abgezogen werden:
- a) vom landwirtschaftlichen Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. a 600 Franken bis zu einer Erwerbshöhe von 6 000 Franken, 10 % bei einem Erwerb von über 6 000 Franken;
 - b) vom Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. b und c:
 - 1. sämtliche Gewinnungskosten, wie Material- und Warenaufwendungen, Lohn und Sozialkosten für die Arbeitnehmer, Patent- und Lizenzgebühren, die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen sowie alle durch den Betrieb bedingten weiteren Aufwendungen;
 - 2. eine angemessene Verzinsung des im Betrieb eingesetzten eigenen Kapitals in Höhe des Sollertrags nach Massgabe von Art. 5; Art. 12 Abs. 3 und Art. 54 Abs. 2 gelten entsprechend;
 - 3. nachgewiesene Geschäftsverluste, der dem betreffenden Steuerjahr vorangegangenen Jahre, soweit sie bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten;
 - 4. Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden. Verzeichnet diese Betriebsstätte in den folgenden Jahren Gewinne, so sind diese Gewinne höchstens im Ausmass der zuvor mit einem inländischen Erwerb verrechneten Verluste dem steuerpflichtigen Erwerb zuzurechnen; der Steuerpflichtige hat jährlich nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nicht erfüllt sind. Die dadurch noch nicht ausgeglichenen Verluste sind dem steuerpflichtigen Erwerb spätestens im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zuzurechnen;
 - c) vom Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. d 1 500 Franken; vorbehalten bleibt die Geltendmachung von ausserordentlichen Gewinnungskosten. Die Regierung erlässt mit Verordnung entsprechende Vorschriften über Art, Umfang und Höhe der zulässigen Aufwendungen. In Bezug auf den Arbeitsweg legt die Regierung, unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel, unter Berücksichtigung der Wegdistanz pauschale Abzüge durch Verordnung fest;
 - d) von den Einkünften nach Art. 14 Abs. 2 Bst. e:
 - 1. 40 %, wenn die Leistungen (Einlagen, Beiträge, Prämienzahlungen), auf denen die periodischen Bezüge beruhen, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind;
 - 2. 35 %, wenn die Leistungen, auf denen die periodischen Bezüge beruhen, zu mehr als der Hälfte vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind;
 - 3. 70 %, wenn es sich um Renten der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung oder Invalidenrenten aus einer Unfallversicherung handelt;
 - 4. 30 %, wenn die Leistungen, auf denen die periodischen Bezüge beruhen, zur Hälfte vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind;
 - 5. 25 %, wenn die Leistungen, auf denen die periodischen Bezüge beruhen, weniger als zur Hälfte, aber mindestens zu einem Viertel vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind;
 - 6. 20 % in allen übrigen Fällen.
- 3) Von dem nach Abs. 1 ermittelten steuerpflichtigen Erwerb dürfen abgezogen werden:
- a) für jedes minderjährige, unter der Obsorge des Steuerpflichtigen stehende Kind und für jedes volljährige Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht, wenn der Steuerpflichtige für dessen Unterhalt zur Hauptsache aufkommt und ihm kein Abzug nach nachstehendem Bst. b zusteht, ein Betrag von 9 000 Franken; bei tatsächlicher gemeinsamer

Obsorge durch Eltern, die getrennt veranlagt werden, steht der Abzug den beiden Elternteilen je zur Hälfte zu;

- b) die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen Obsorge stehenden Kinder sowie für jede Person, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Verpflichtung unterstützt;
- c) die vom Steuerpflichtigen an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, an die Familienausgleichskasse, an die Arbeitslosenversicherung sowie an die obligatorische Unfallversicherung entrichteten, eigenen Beiträge;
- d) die Beiträge und Prämien an private Lebensversicherungen, Krankenversicherungen und die nicht unter Bst. c fallenden Unfallversicherungen, im Umfang von höchstens 3 500 Franken für alle Steuerpflichtigen, höchstens 7 000 Franken für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten sowie höchstens 2 100 Franken pro Kind, für das dem Steuerpflichtigen nach Bst. a ein Abzug zusteht;
- e) die Beiträge und Prämien an anerkannte Pensionskassen, Pensionsfonds und ähnliche Einrichtungen der beruflichen Vorsorge: Einmalige Beiträge und Prämien in vollem Umfang; laufende Beiträge und Prämien höchstens bis 12 % des steuerpflichtigen Erwerbseinkommens des Steuerpflichtigen oder der gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten;
- f) die Ausbildungskosten für Kinder, ausser den Kosten der Primar-, Sekundar- und inländischen Musikschulen, bis zu einer Höhe von 12 000 Franken pro Kind jährlich. Nicht abzugsfähig sind Ausbildungskosten für Kinder, die dauernd erwerbstätig sind. Vom Gesamtbetrag der Ausbildungskosten sind die von den öffentlichen und privaten Institutionen gewährten Stipendien abzuziehen. Die Ausbildungskosten sind nachzuweisen;
- g) die nicht durch Versicherungsleistungen gedeckten Krankheits-, Unfall- und Zahnarzkosten, die der Steuerpflichtige für sich und die in Bst. d genannten Personen getragen hat, bis zu einem Betrag von 6 000 Franken pro Person. Die Kosten, welche den Gesamtbetrag von 300 Franken pro Person überschreiten, sind durch Belege nachzuweisen;
- h) freiwillige Geldleistungen an juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen mit Sitz im Inland, die im Hinblick auf ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke nach Art. 4 Abs. 2 von der Steuerpflicht ausgenommen sind, im Umfang von maximal 10 % des steuerpflichtigen Erwerbs vor Anwendung von Abs. 2 Bst. b Ziff. 3; Spenden, welche den Gesamtbetrag von 300 Franken überschreiten, sind durch Belege nachzuweisen. Dies gilt entsprechend in Bezug auf juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz, welche im Hinblick auf ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke im Sitzstaat von der Steuerpflicht ausgenommen sind und insoweit die Voraussetzungen für einen Antrag nach Art. 4 Abs. 2 erfüllen.

4) Wenn sich bei einem Steuerpflichtigen die Steuerpflicht auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr erstreckt, so sind die frankenmässigen Abzüge nach Abs. 3 nur mit dem der Dauer der Steuerpflicht entsprechenden Bruchteil vorzunehmen.

5) Vom steuerpflichtigen Erwerb sind insbesondere nicht abziehbar:

- a) die Aufwendungen für den Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie;
- b) die durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingten Standesauslagen;
- c) die Beiträge und Prämien an private Schadensversicherungen;
- d) sämtliche direkten und indirekten Steuern.

6) Art. 47 Abs. 3 Bst. i und k sowie Art. 49 bis 53, 55, 56 und 60 finden entsprechend Anwendung.

Art. 17

Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht

1) Steuerpflichtige mit einem Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. b und c sind zur Führung einer ordnungsmässigen Buchhaltung oder anderer geeigneter Aufzeichnungen verpflichtet. Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung.

2) Die Bücher und Belege sind während zehn Jahren aufzubewahren.

4. Steuerberechnung

Art. 18

Grundlagen der Steuerberechnung

1) Soweit Vermögensbeträge vor Anwendung von Art. 14 Abs. 2 Bst. l nicht auf hundert Franken und Erwerbsbeträge nicht auf zehn Franken enden, sind diese auf hundert bzw. auf zehn Franken abzurunden.

2) Bei Steuerpflichtigen, deren Steuerpflicht sich auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr erstreckt, erfolgt die Berechnung aufgrund ihres während der Dauer der Steuerpflicht erzielten Erwerbs.

3) Bei Heirat werden die Ehegatten für das ganze Steuerjahr gemeinsam besteuert, sofern nicht eine getrennte Veranlagung nach Art. 8 Abs. 5 zur Anwendung kommt.

4) Bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung der Ehe werden die Ehegatten für das ganze Steuerjahr getrennt besteuert. Die Abzüge nach Art. 16 Abs. 3 Bst. a und d können von den Ehegatten proportional geltend gemacht werden; die übrigen Abzüge können von demjenigen Ehegatten geltend gemacht werden, der die entsprechenden Leistungen tatsächlich erbracht hat.

5) Bei Tod eines Ehegatten werden die Ehegatten bis zum Todestag gemeinsam besteuert. Der Tod gilt als Beendigung der Steuerpflicht beider Ehegatten und als Beginn der Steuerpflicht des überlebenden Ehegatten; Art. 21 Abs. 2 gilt entsprechend.

6) Kapitalleistungen nach Art. 14 Abs. 2 Bst. e unterliegen unter Berücksichtigung des Abzugs nach Art. 16 Abs. 2 Bst. d getrennt vom restlichen steuerpflichtigen Erwerb der Besteuerung. Dabei ist der Tarif nach Art. 19 anzuwenden, der sich für eine nach der Lebenserwartung des Berechtigten zutreffende Rente ergeben würde.

Art. 19

Tarif

Die Landessteuer bemisst sich nach dem steuerpflichtigen Erwerb einschliesslich des nach Art. 14 Abs. 2 Bst. I in einen Erwerb umgerechneten Vermögens. Sie beträgt vorbehaltlich Art. 15 Abs. 2 Bst. i, Art. 21 und 22 für steuerpflichtige Erwerbe (x):

- a) für alle Steuerpflichtigen, vorbehaltlich Bst. b und c:
- bis 15 000 Franken (Grundfreibetrag): 0
 - von 15 001 Franken bis 25 000 Franken: $0,01 \cdot x - 150$
 - von 25 001 Franken bis 50 000 Franken: $0,03 \cdot x - 650$
 - von 50 001 Franken bis 80 000 Franken: $0,04 \cdot x - 1 150$
 - von 80 001 Franken bis 110 000 Franken: $0,05 \cdot x - 1 950$
 - von 110 001 Franken bis 140 000 Franken: $0,06 \cdot x - 3 050$
 - von 140 001 Franken bis 170 000 Franken: $0,065 \cdot x - 3 750$
 - über 170 000 Franken: $0,07 \cdot x - 4 600$;
- b) für Alleinerziehende im Sinne des Familienzulagengesetzes:
- bis 30 000 Franken (Grundfreibetrag): 0
 - von 30 001 Franken bis 37 500 Franken: $0,01 \cdot x - 300$
 - von 37 501 Franken bis 75 000 Franken: $0,03 \cdot x - 1 050$
 - von 75 001 Franken bis 120 000 Franken: $0,04 \cdot x - 1 800$
 - von 120 001 Franken bis 165 000 Franken: $0,05 \cdot x - 3 000$
 - von 165 001 Franken bis 210 000 Franken: $0,06 \cdot x - 4 650$
 - von 210 001 Franken bis 255 000 Franken: $0,065 \cdot x - 5 700$
 - über 255 000 Franken: $0,07 \cdot x - 6 975$;
- c) für gemeinsam zu veranlagende Ehegatten:
- bis 30 000 Franken (gemeinsamer Grundfreibetrag): 0
 - von 30 001 Franken bis 50 000 Franken: $0,01 \cdot x - 300$
 - von 50 001 Franken bis 100 000 Franken: $0,03 \cdot x - 1 300$
 - von 100 001 Franken bis 160 000 Franken: $0,04 \cdot x - 2 300$
 - von 160 001 Franken bis 220 000 Franken: $0,05 \cdot x - 3 900$
 - von 220 001 Franken bis 280 000 Franken: $0,06 \cdot x - 6 100$
 - von 280 001 Franken bis 340 000 Franken: $0,065 \cdot x - 7 500$
 - über 340 000 Franken: $0,07 \cdot x - 9 200$.

Art. 20

Ausgleich der Kalten Progression

1) Hat sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit dem letzten Ausgleich der Kalten Progression um 8 % erhöht, hat die Regierung dem Landtag darüber zu berichten. Massgeblich ist jeweils der Indexstand vor Beginn des Steuerjahres.

2) Die Regierung stellt dem Landtag zudem Antrag auf vollen oder teilweisen Ausgleich der Kalten Progression. Der Landtag beschliesst über den Ausgleich der Kalten Progression.

3) Der volle oder teilweise Ausgleich der Kalten Progression umfasst die Anpassung des Tarifs nach Art. 19 sowie die Anpassung der in Frankenbeträgen festgesetzten Limiten und Abzüge nach Art. 16.

Art. 21

Progressionsvorbehalt

1) Die Steuer ist nach dem Steuersatz zu entrichten, der dem gesamten Vermögen und dem gesamten Erwerb entspricht, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger:

- a) Vermögen hat, das nach Art. 10 Bst. e und f oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist;
- b) Erwerb bezogen hat, der nach Art. 15 Abs. 2 Bst. a und b oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei ist.

2) Wenn sich bei einem Steuerpflichtigen die Steuerpflicht auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr erstreckt, so ist auf den steuerpflichtigen Erwerb der Steuersatz anzuwenden, der sich errechnet, wenn der steuerpflichtige Erwerb multipliziert wird mit dem Verhältnis eines vollen Jahres zur Dauer der Steuerpflicht.

Art. 22

Vermeidung der Doppelbesteuerung

1) Ist das Vermögen in einem Staat belegen oder der Erwerb in einem Staat erzielt worden, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen wurde, welches für dieses Vermögen oder diesen Erwerb eine Steuerfreistellung vorsieht, oder bei Gewährung von Gegenseitigkeit erfolgt eine Freistellung dieses Vermögens oder dieses Erwerbs; Art. 21 Abs. 1 bleibt unberührt.

2) Ist das Vermögen in einem Staat belegen oder der Erwerb in einem Staat erzielt worden, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen wurde, welches für dieses Vermögen oder diesen Erwerb die Anrechnung einer ausländischen Steuer vorsieht, oder bei Gewährung von Gegenseitigkeit ist eine der Vermögens- und Erwerbsteuer entsprechende Steuer dieses Staates auf die Landes- und Gemeindesteuer anzurechnen, die auf dieses Vermögen und diesen Erwerb entfällt.

Art. 23

Besonderheiten bei beschränkter Steuerpflicht

- 1) Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist die Erwerbssteuer:
 - a) bei Erwerb im Sinne von Art. 6 Abs. 5 Bst. a, b und g mit einem Steuersatz von 4 % zuzüglich des jeweiligen Gemeindezuschlages nach Abs. 5 unter Berücksichtigung von Art. 16 Abs. 1 Bst. a und b vereinfacht zu veranlagten. Abs. 4 gilt entsprechend;

b) bei Erwerb im Sinne des Art. 6 Abs. 5 Bst. c bis f durch den Steuerabzug abgegolten.

2) Bei inländischem Erwerb im Sinne des Art. 6 Abs. 5 Bst. c und d ist der beschränkt Steuerpflichtige auf Antrag berechtigt, ausserordentliche Gewinnungskosten geltend zu machen (vereinfachte Veranlagung); Abs. 4 gilt entsprechend.

3) Auf den inländischen Erwerb von beschränkt Steuerpflichtigen ist auf Antrag abweichend von Abs. 1 und 2 der Tarif nach Art. 19 anzuwenden (ordentliche Veranlagung). In diesem Fall sind die nach Abs. 4 vom Abzug ausgeschlossenen Abzüge im Verhältnis des inländischen Erwerbs zum gesamten Erwerb des Steuerpflichtigen abzugsfähig. Auf den inländischen Erwerb ist in diesem Fall der Steuersatz anzuwenden, der dem gesamten Vermögen und dem gesamten Erwerb unter Berücksichtigung der gesamten nach Abs. 4 vom Abzug ausgeschlossenen Abzüge entspricht.

4) Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Abzüge nach Art. 16 Abs. 2 nur insoweit geltend machen, als sie mit einem inländischen Erwerb nach Art. 6 Abs. 5 Bst. a bis e in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Andere Abzüge nach Art. 16 sind nicht zulässig.

5) Der Gemeindezuschlag wird erhoben:

- a) bei Erwerb nach Art. 6 Abs. 5 Bst. a, b und g wird der Gemeindezuschlag jener Gemeinde erhoben, in dem das Grundstück bzw. die Betriebsstätte gelegen ist;
- b) bei Erwerb nach Art. 6 Abs. 5 Bst. c der Gemeindezuschlag der Gemeinde, in der die Tätigkeit ausgeübt wird;
- c) bei Erwerb nach Art. 6 Abs. 5 Bst. d der Gemeindezuschlag der Gemeinde, in der die juristische Person oder besondere Vermögenswidmung den Sitz oder die tatsächliche Verwaltung hat;
- d) in den übrigen Fällen in Form eines pauschalen Zuschlages von 200 %.

5. Steuerabzug an der Quelle

Art. 24

Dem Steuerabzug unterliegender Erwerb

1) Dem Steuerabzug an der Quelle unterliegen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit (Art. 14 Abs. 2 Bst. d) sowie Ersatzeinkünfte, die anstelle des Erwerbs aus unselbständiger Tätigkeit treten (Art. 14 Abs. 2 Bst. f).

2) Dem Steuerabzug an der Quelle unterliegen bei beschränkt Steuerpflichtigen:

- a) der Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit sowie Ersatzeinkünfte, die anstelle des Erwerbs aus unselbständiger Tätigkeit treten (Art. 6 Abs. 5 Bst. c);
- b) Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Tantiemen und andere Vergütungen, die die Mitglieder der Verwaltung sowie die Organe der Geschäftsführung von juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen erhalten, wenn sich ihr Sitz oder der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Inland befindet (Art. 6 Abs. 5 Bst. d);

- c) Leistungen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung oder einer Einrichtung der betrieblichen Personalvorsorge sowie eines Pensionsfonds aufgrund eines früheren inländischen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses (Art. 6 Abs. 5 Bst. e);
- d) Leistungen aufgrund der Auflösung einer Freizügigkeitspolice oder eines Sperrkontos, welche in Verwendung von Freizügigkeitsleistungen der betrieblichen Personalvorsorge im Inland errichtet wurden (Art. 6 Abs. 5 Bst. f).

Art. 25

Höhe des Steuerabzugs

1) Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs ist der inländische Bruttoerwerb, bei steuerabzugspflichtigem Erwerb im Sinne des Art. 24 Abs. 2 Bst. c und d der inländische Bruttoerwerb unter Berücksichtigung von Art. 16 Abs. 2 Bst. d.

2) Bei steuerabzugspflichtigem Erwerb im Sinne des Art. 24 Abs. 1 und 2 Bst. a wird der Steuerabzug von der Steuerverwaltung bestimmt. Bei der Festsetzung des Steuerabzugs werden die Höhe des voraussichtlichen Jahreserwerbs, Pauschalen für Abzüge und die Familienverhältnisse berücksichtigt.

3) Der Steuerabzug beträgt bei steuerabzugspflichtigem Erwerb im Sinne des Art. 24 Abs. 2 Bst. b bis d 12 % des Erwerbs.

4) Ist der Steuerpflichtige oder der Vergütungsschuldner mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, so kann er von der Steuerverwaltung eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen. Der Vergütungsschuldner bleibt bis zum rechtskräftigen Entscheid zum Steuerabzug verpflichtet.

Art. 26

Doppelbesteuerungsabkommen

1) Liegt nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Besteuerungsrecht für den in Art. 24 bezeichneten Erwerb ausschliesslich beim ausländischen Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen, bestätigt die Steuerverwaltung auf Antrag dem Vergütungsgläubiger die Steuerfreiheit. In diesem Fall darf der Vergütungsschuldner vom Steuerabzug absehen.

2) Wird durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die zulässige inländische Abzugssteuer auf einen bestimmten Satz begrenzt, bestätigt die Steuerverwaltung dem Vergütungsgläubiger auf Antrag den zulässigen Quellensteuerhöchstsatz. In diesem Fall darf der Vergütungsschuldner den Steuerabzug zu einem reduzierten Satz durchführen.

3) Wurde nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu viel Abzugssteuer einbehalten, erstattet die Steuerverwaltung dem Vergütungsgläubiger auf Antrag die nachweislich zuviel einbehaltenen Beträge. Die Frist für die Antragsstellung beträgt zwei Jahre seit Fälligkeit der Steuerabzugsbeträge.

Art. 27

Pflichten des Vergütungsschuldners

1) Der Vergütungsschuldner hat alle für die vollständige Steuererhebung notwendigen Massnahmen vorzukehren. Er ist insbesondere verpflichtet:

- a) bei Fälligkeit von Geldleistungen die geschuldete Steuer zurückzuhalten und bei anderen Leistungen (insbesondere Naturalleistungen) die geschuldete Steuer vom Steuerpflichtigen einzufordern;
- b) der Steuerverwaltung alle Personen zu melden, denen er Leistungen ausrichtet, die dem Steuerabzug unterliegen;
- c) der Steuerverwaltung die periodischen Steuerabzugsbeträge abzuliefern sowie nach Art. 28 Abs. 3 eine Abrechnung einzureichen und allfällige Differenzbeträge zu entrichten;
- d) dem Steuerpflichtigen eine Aufstellung oder eine Bestätigung über die Steuerabzugsbeträge auszustellen.

2) Der Vergütungsschuldner haftet für die Entrichtung der Steuerabzugsbeträge. Hat der Vergütungsschuldner den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen, verfügt die Steuerverwaltung die Nachzahlung. Dem Vergütungsgläubiger ist in diesem Fall eine berichtigte Aufstellung oder Bestätigung auszustellen. Hat der Vergütungsschuldner einen zu hohen Steuerabzug vorgenommen, so kann der Vergütungsgläubiger den Differenzbetrag von der Steuerverwaltung zurückfordern, wenn er ihm bescheinigt worden ist.

3) Der Vergütungsschuldner haftet nicht für Steuerabzugsbeträge, die er aufgrund der Vorlage einer Bescheinigung nach Art. 26 Abs. 1 oder 2, auf deren Richtigkeit er vertraut hat, nicht einbehalten hat. Dies gilt nicht, wenn dem Vergütungsschuldner bekannt war, oder aufgrund grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war, dass die Bescheinigung unrichtig ist.

Art. 28

Akonto- und Abschlusszahlungen

1) Arbeitgeber als Vergütungsschuldner bei Leistungen nach Art. 24 Abs. 1 und 2 Bst. a haben die Summe der von ihnen einbehaltenen Steuerabzugsbeträge vierteljährlich an die Steuerverwaltung abzuführen.

2) Vergütungsschuldner bei Leistungen nach Art. 24 Abs. 2 Bst. b bis d haben die Summe der von ihnen einbehaltenen Steuerabzugsbeträge halbjährlich an die Steuerverwaltung abzuführen.

3) Der Vergütungsschuldner reicht der Steuerverwaltung nach Ablauf des Kalenderjahres die Abrechnung über die abgezogenen Steuerabzüge ein und entrichtet einen allfälligen Differenzbetrag.

4) Die Frist für die Zahlung der Beträge nach Abs. 1 bis 3 sowie für die Einreichung der Abrechnung wird jährlich von der Steuerverwaltung festgesetzt. Bei verspäteter Zahlung des Differenzbetrages nach Abs. 3 wird ein Verzugszins erhoben.

Art. 29

Anrechnung und Erstattung

1) Bei ordentlicher und bei vereinfachter Veranlagung des Steuerpflichtigen ist der dem Steuerabzug unterliegende steuerpflichtige Erwerb ungeachtet des Steuerabzugs zu deklarieren.

2) Der bescheinigte Steuerabzug wird verzinst. Die Höhe des Zinssatzes wird durch die Regierung mit Verordnung festgelegt.

3) Die Steuerabzugsbeträge im Sinne des Abs. 2 werden auf die geschuldete Landes- und Gemeindesteuer angerechnet. Übersteigen die verzinsten Steuerabzugsbeträge die geschuldete Landes- und Gemeindesteuer, wird der Differenzbetrag dem Steuerpflichtigen erstattet.

C. Besteuerung nach dem Aufwand

Art. 30

Steuerpflicht und Steuergegenstand

1) Bei Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nehmen, nicht die liechtensteinische Staatsangehörigkeit besitzen, keine Erwerbstätigkeit im Inland ausüben und vom Ertrag ihres Vermögens oder anderen ihnen aus dem Ausland zufließenden Bezügen leben, kann auf Antrag anstelle der Vermögens- und Erwerbssteuer eine Steuer nach dem Aufwand erhoben werden.

2) Der Antrag nach Abs. 1 ist bei der Steuerverwaltung einzureichen. Der Antrag hat detaillierte Angaben über den Aufwand zu enthalten.

3) Im Inland liegendes Grundeigentum untersteht der Vermögenssteuer. Art. 10 und 11 finden keine Anwendung.

4) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung.

Art. 31

Prüfung des Antrags

Die Steuerverwaltung prüft den Antrag und entscheidet, ob der Steuerpflichtige der Besteuerung nach dem Aufwand unterstellt wird oder ob für ihn die Vermögens- und Erwerbssteuer nach dem ordentlichen Steuerungsverfahren vorzuschreiben ist.

Art. 32

Steuerbemessung

Die Bemessung der Besteuerung nach dem Aufwand richtet sich nach dem gesamten Aufwand des Steuerpflichtigen.

Art. 33

Steuersatz

Die Steuer nach dem Aufwand beträgt 5 % des Aufwands nach Art. 32 zuzüglich des Gemeindezuschlags nach Art. 75.

Art. 34

Steuervorschreibung

Nimmt die Steuerverwaltung den Antrag des Steuerpflichtigen an, so schreibt sie den Steuerbetrag unter Mitteilung eventueller Abänderungen dem Steuerpflichtigen vor. Die Festsetzung der Steuer nach dem Aufwand für mehrere Steuerjahre ist zulässig, sofern die Gleichmässigkeit in der Höhe des Aufwands vorausgesetzt werden kann.

D. Grundstücksgewinnsteuer

Art. 35

Steuerpflichtige

1) Wer bei einer Veräusserung von im Inland gelegenen Grundstücken im Sinne des Sachenrechtes oder von Teilen solcher, einen Gewinn erzielt, hat darauf die Grundstücksgewinnsteuer zu entrichten.

2) Steuerpflichtig ist der Veräusserer.

3) Der Veräusserung gleichgestellt sind:

- a) die Übertragung eines Grundstückes durch Zwangsversteigerung oder Enteignung;
- b) die wirtschaftliche Handänderung eines Grundstückes, insbesondere durch:
 - 1. Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken;
 - 2. die Belastung eines Grundstückes mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird;
 - 3. die Übertragung von Beteiligungsrechten an juristischen Personen, deren Hauptzweck in dem Erwerb, dem Besitz, der Verwaltung und der Veräusserung von Immobilien besteht.

Art. 36

Steuerbefreiung und Steueraufschub

1) Von der Grundstücksgewinnsteuer sind befreit:

- a) Inkonvenienzschädigungen im Enteignungsverfahren;

- b) Gewinne, die bei der Weiterveräußerung eines von einem Pfandgläubiger oder Bürgen im Zwangsvollstreckungsverfahren erworbenen Grundstückes erzielt werden, soweit der Gewinn den Verlust auf der pfandrehtlich sichergestellten oder verbürgten Forderung nicht übersteigt.

2) Die Besteuerung wird aufgeschoben bei:

- a) Eigentumswechsel durch Vermögensübergang von Todes wegen, Erbvorbezug oder Schenkung;
- b) Güterzusammenlegung, Baulandumlegungen oder Grenzvereinigungen, die nach Massgabe des öffentlichen Rechts durchgeführt werden.

3) Die Besteuerung wird auf Antrag aufgeschoben bei:

- a) Umstrukturierungen, wenn sie nach Art. 52 steuerneutral erfolgen;
- b) Eigentumswechsel unter Ehegatten, sofern die Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben. Der Antrag ist von beiden Ehegatten gemeinsam zu stellen;
- c) Eigentumswechsel durch Übertragung von Grundstücken zur Abgeltung von güterrechtlichen oder unterhaltsrechtlichen Ansprüchen bzw. von Ansprüchen infolge Mitwirkung eines Ehegatten beim Erwerb durch den andern. Der Antrag ist von beiden Ehegatten gemeinsam zu stellen.

4) Beim Aufschub der Besteuerung nach Abs. 2 und 3 hat der Erwerber des Grundstücks die Anlagekosten des Veräußerers fortzuführen.

Art. 37

Grundstücksgewinn

1) Als Grundstücksgewinn gilt der Betrag, um den der Veräußerungserlös die Anlagekosten übersteigt.

2) Bei einem Tausch von Grundstücken gilt die Differenz zwischen dem Verkehrswert des Empfangenen (Sachwert und Aufgeld) und den Anlagekosten des abgegebenen Grundstücks als Grundstücksgewinn. Steuerpflichtig ist nur der realisierte Teil des Gewinns.

Art. 38

Anlagekosten

Als Anlagekosten gelten der amtliche Steuerschätzwert nach Art. 12 Abs. 2 im Zeitpunkt der Veräußerung, vermehrt um:

- a) den Erwerbspreis, soweit er den amtlichen Steuerschätzwert übersteigt, und
- b) die wertvermehrenden Aufwendungen ohne die üblichen Werterhaltungskosten.

Art. 39

Veräußerungserlös

1) Bei einer Veräußerung durch Kaufvertrag gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers als Veräußerungserlös. Steht der Kaufpreis in keinem Verhältnis zum

handelsüblichen Verkehrswert, so gilt letzterer als Veräußerungserlös, sofern der Veräußerer mit dem Erwerber nicht in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grad blutsverwandt oder der Ehegatte des Erwerbers ist.

2) Bei einer Übertragung eines Grundstückes durch Zwangsversteigerung oder Enteignung gilt der Versteigerungserlös bzw. der Entschädigungsbetrag als Veräußerungserlös.

Art. 40

Abzüge

Von dem sich aufgrund der Art. 37 bis 39 ergebenden Grundstücksgewinn können Verluste abgezogen werden, die der Steuerpflichtige in den vergangenen Jahren auf dem Grundstück erlitten hat, soweit solche Verluste nicht durch Versicherungsleistungen gedeckt wurden.

Art. 41

Steuerpflichtiger Grundstücksgewinn

Was nach Vornahme des Abzugs nach Art. 40 verbleibt, bildet den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn.

Art. 42

Steuersatz

Auf den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn findet der Tarif nach Art. 19 Bst. a Anwendung. Werden innerhalb von fünf Jahren mehrere Parzellen des gleichen Grundstückes oder Grundstücke, die vor fünf Jahren eine Grundstückseinheit bildeten, veräußert, so wird der Grundfreibetrag dem gleichen Steuerpflichtigen nur einmal zugebilligt.

Art. 43

Zuschläge

Auf den nach Art. 42 errechneten Betrag wird anstelle des Gemeindeguschlages ein Zuschlag in Höhe von 200 % erhoben.

E. Ertragssteuer

1. Steuerpflicht

Art. 44

Persönliche Steuerpflicht

1) Juristische Personen sind mit ihren gesamten Erträgen unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Inland befindet; als solche gelten insbesondere:

- a) Körperschaften (Vereine, Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Anteilsgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit), Anstalten und Stiftungen;
- b) Investmentunternehmen nach dem Gesetz über Investmentunternehmen;
- c) Treuunternehmen mit Persönlichkeit.

2) Juristische Personen nach Abs. 1, die weder ihren Sitz noch den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Inland haben, sowie besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit sind mit ihren inländischen Erträgen beschränkt steuerpflichtig.

3) Als inländische Erträge nach Abs. 2 gelten:

- a) die Erträge aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke;
- b) die Miet- und Pächterträge aus im Inland gelegenen Grundstücken;
- c) der steuerpflichtige Reinertrag der im Inland gelegenen Betriebsstätten.

Art. 45

Persönliche Steuerbefreiungen

Von der Ertragssteuer werden von der Steuerverwaltung auf Antrag juristische Personen nach Art. 44 Abs. 1 befreit, wenn sie

- a) die Ausrichtung von Gewinnanteilen auf den Sollertrag nach Art. 5 des nicht in Form von Spenden Dritter erhaltenen Kapitals beschränken;
- b) die Ausrichtung von Tantiemen statutarisch ausschliessen;
- c) unter Ausschluss jeder wirtschaftlichen Tätigkeit gemeinnützigen Aufgaben dienen; und
- d) statutarisch für den Fall der Auflösung der juristischen Person den nach Rückzahlung des nicht in Form von Spenden Dritter erhaltenen Kapitals verbleibenden Rest des Vermögens ähnlichen Zwecken zuweisen.

Art. 46

Zeitliche Begrenzung der Steuerpflicht

1) Die Steuerpflicht beginnt:

- a) mit der Gründung der juristischen Person oder mit der Verlegung ihres Sitzes oder des Ortes ihrer tatsächlichen Verwaltung ins Inland (unbeschränkte Steuerpflicht); oder
- b) mit dem Zeitpunkt, zu dem inländische Erträge erzielt werden oder mit der Eintragung der Betriebsstätte ins Öffentlichkeitsregister (beschränkte Steuerpflicht).

2) Die Steuerpflicht endet:

- a) mit dem Abschluss der Liquidation oder mit der Verlegung des Sitzes oder des Ortes ihrer tatsächlichen Verwaltung ins Ausland (unbeschränkte Steuerpflicht); oder
- b) mit dem Wegfall inländischer Erträge oder mit der Löschung der Betriebsstätte im Öffentlichkeitsregister (beschränkte Steuerpflicht).

2. Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags

Art. 47

Sachliche Steuerpflicht

1) Die Ertragssteuer bemisst sich nach dem steuerpflichtigen Reinertrag. Dieser ist nach Massgabe der nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht zu erstellenden Jahresrechnung unter Beachtung der nachfolgenden Bestimmungen zu ermitteln.

2) Art. 14 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.

3) Der steuerpflichtige Reinertrag besteht vorbehaltlich Abs. 4 und 5 aus der Gesamtheit der um die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gekürzten Erträge. Zu dem steuerpflichtigen Reinertrag gehören insbesondere:

- a) der Saldo der Erfolgsrechnung;
- b) alle bei Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden;
- c) Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, soweit sie geschäftsmässig nicht begründet sind;
- d) Zuweisungen an den Reservefonds, soweit sie geschäftsmässig nicht begründet sind, vorbehaltlich der allenfalls steuerbegünstigten Rückstellungen nach Art. 60;
- e) die an die Mitglieder oder Gesellschafter des Unternehmens oder an Inhaber von nichtmitgliedschaftlichen Gewinnanteilsrechten (Genussscheine, Gründeranteile) oder diesen nahe stehende Personen verteilten Gewinne und verdeckten Gewinnausschüttungen;
- f) Steueraufwand;
- g) Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital an verbundene Unternehmen und Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen, soweit diese der Höhe nach nicht zumindest dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 49 entsprechen;

- h) freiwillige Geldleistungen an juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen mit Sitz im Inland, die im Hinblick auf ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke nach Art. 4 Abs. 2 von der Steuerpflicht ausgenommen sind, soweit sie 10 % des steuerpflichtigen Reinertrags vor Anwendung der Art. 57 und 58 übersteigen. Dies gilt entsprechend in Bezug auf juristische Personen und besondere Vermögenswidmungen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz, welche im Hinblick auf ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke im Sitzstaat von der Steuerpflicht ausgenommen sind und insoweit auch die Voraussetzungen für einen Antrag nach Art. 4 Abs. 2 erfüllen;
- i) Bussen, Geldstrafen und vergleichbare Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, sofern der Strafcharakter überwiegt;
- k) Vergütungen nach § 307 des Strafgesetzbuches.
 - 4) Nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag zählen:
 - a) Kapitaleinlagen der Mitglieder von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu;
 - b) Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung.
 - 5) Beschränkt Steuerpflichtige dürfen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrages Abzüge nur insoweit geltend machen, als sie mit inländischen Erträgen nach Art. 44 Abs. 3 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

6) Die Ertragssteuer ist eine Jahressteuer. Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr (Steuerjahr) zu ermitteln. Besteht die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht. Steuerpflichtige, die ihre Rechnungen nicht mit dem Kalenderjahr abschliessen, haben den steuerpflichtigen Reinertrag nach den Ergebnissen des abgelaufenen Geschäftsjahrs zu erklären.

7) Die Regierung regelt das Nähere über den steuerpflichtigen Reinertrag mit Verordnung.

Art. 48

Steuerfreier Ertrag

- 1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zählen nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag:
 - a) Erträge aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter ausländischer Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion im Ausland;
 - b) ausländische Betriebsstättenergebnisse;
 - c) Miet- und Pächterträge aus im Ausland gelegenen Grundstücken;
 - d) inländische Grundstücksgewinne, soweit diese im Inland der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen, sowie Kapitalgewinne aus der Veräusserung von ausländischen Grundstücken;
 - e) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen;
 - f) Kapitalgewinne aus der Veräusserung oder Liquidation von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen;
 - g) Erträge aus dem verwalteten Vermögen von Investmentunternehmen nach dem Gesetz über Investmentunternehmen;

h) Erträge aus dem Nettovermögen von juristischen Personen, welche dem Pensionsfondsgesetz unterstehen, sofern dieses Vermögen ausschliesslich und unwiderruflich der betrieblichen Altersvorsorge zugeordnet ist.

2) Bei beschränkt Steuerpflichtigen zählen nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag:

- a) inländische Grundstücksgewinne, soweit diese im Inland der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen;
- b) Gewinnanteile aufgrund von Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen;
- c) Kapitalgewinne aus der Veräusserung oder Liquidation von Anteilen an in- oder ausländischen juristischen Personen.

Art. 49

Fremdvergleichsgrundsatz

Werden Erträge oder Aufwendungen eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung mit nahe stehenden Personen dadurch verändert, dass hierbei andere Bedingungen zugrunde gelegt wurden, als sie voneinander unabhängige Dritte unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart hätten, sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags die Erträge und Aufwendungen so anzusetzen, wie sie bei einer Beziehung zwischen unabhängigen Dritten angefallen wären.

Art. 50

Ersatzbeschaffungen

1) Scheidet ein Vermögensgegenstand des betrieblichen Anlagevermögens aus dem Betriebsvermögen aus, können die stillen Reserven auf einen Vermögensgegenstand (Ersatzobjekt) übertragen werden, wenn:

- a) es sich um einen Vermögensgegenstand des betriebsnotwendigen Anlagevermögens handelt, der dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen, Beteiligungen sowie Grundstücke, soweit der Gewinn aus ihrer Veräusserung der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt;
- b) ein Ersatz des Vermögensgegenstandes aus wirtschaftlichen, rechtlichen, technischen oder tatsächlichen Gründen erforderlich war; und
- c) die stillen Reserven im Ersatzobjekt im Inland der Besteuerung unterliegen.

2) Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, so kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten des steuerpflichtigen Reinertrags aufzulösen.

3) Erhält der Steuerpflichtige für einen Vermögensgegenstand des betrieblichen Anlagevermögens, der infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs beschädigt worden ist, eine Entschädigung, kann in Höhe der Entschädigung eine Rückstellung gebildet werden, wenn der Vermögensgegenstand erst in einem späteren Geschäftsjahr repariert wird. Die Rückstellung ist im Zeitpunkt der Reparatur in voller Höhe zugunsten des steuerpflichtigen Reinertrags aufzulösen.

Art. 51

Abgrenzung des Besteuerungsrechts

1) Wird das inländische Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Vermögensgegenstandes durch Massnahmen des Steuerpflichtigen ausgeschlossen oder beschränkt, gilt der Vermögensgegenstand als zum Fremdvergleichspreis veräußert oder überlassen.

2) Beruht der Ausschluss oder die Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechtes auf der Überführung eines Vermögensgegenstandes in eine Betriebsstätte im Ausland oder auf dem Wegzug bzw. der Sitzverlegung des Steuerpflichtigen in das Ausland, ist die Steuer zinslos bis zur tatsächlichen Realisierung zu stunden, soweit die Durchsetzung des Steueranspruchs sichergestellt ist. Zwischenzeitlich eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage nach Abs. 1 zu berücksichtigen und nur soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Der Steuerpflichtige hat jährlich nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Stundung nach Satz 1 erfüllt sind; bei Eintritt einer Wertminderung bei tatsächlicher Veräußerung hat er nachzuweisen, dass eine Verlustberücksichtigung im Ausland nicht erfolgt.

3) Wird das inländische Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Vermögensgegenstandes begründet, gilt der Vermögensgegenstand als zum Fremdvergleichspreis erworben oder genutzt.

Art. 52

Umstrukturierungen

1) Stille Reserven einer juristischen Person (Unternehmen) werden bei den nachstehend genannten Umstrukturierungen nicht besteuert, soweit das inländische Besteuerungsrecht fortbesteht und das übernehmende Unternehmen die bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Werte fortführt. Als Umstrukturierungen im Sinne dieses Artikels gelten insbesondere:

- a) die Umwandlung in eine andere juristische Person oder in eine Gesellschaft ohne Persönlichkeit (Formwechsel);
- b) die Vermögensübertragung durch Auf- oder Abspaltung auf eine oder mehrere andere juristische Personen, sofern auf die übernehmenden Unternehmen jeweils ein Teilbetrieb übertragen wird und sofern bei Abspaltung ein Teilbetrieb bei dem übertragenden Unternehmen verbleibt;
- c) die Fusion;
- d) die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie im betrieblichen Anlagevermögen gehaltene Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen.

2) Das übernehmende Unternehmen ist bei seinem Wertansatz nicht an den Wertansatz in seiner handelsrechtlichen Gewinnermittlung gebunden.

3) Soweit das inländische Besteuerungsrecht anlässlich einer Umstrukturierung nach Abs. 1 nicht fort besteht, gilt Art. 51 Abs. 2 entsprechend.

4) Das übernehmende Unternehmen tritt in den Fällen des Abs. 1 Bst. a bis c in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Unternehmens ein; dies gilt auch hinsichtlich der Verlustberücksichtigung nach Art. 57. In den Fällen des Abs. 1 Bst. b geht ein Verlustvortrag des übertragenden Unternehmens im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile über.

5) Wird in den Fällen des Abs. 1 Bst. c und d eine Gegenleistung erbracht, die nicht in Anteilen des übernehmenden Unternehmens besteht, so hat das übernehmende Unternehmen die eingebrachten Wirtschaftsgüter mindestens mit dem Wert der erbrachten Gegenleistung anzusetzen.

6) Beim übernehmenden Unternehmen bleibt ein Gewinn oder Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Wert der Anteile an dem übertragenden Unternehmen und dem Übernahmewert der übergegangenen Aktiven und Passiven unberücksichtigt. Dies gilt nicht, soweit auf die Anteile an dem übertragenden Unternehmen in vorangegangenen Geschäftsjahren eine Abschreibung nach Art. 53 Abs. 1 vorgenommen wurde, die noch nicht nach Art. 53 Abs. 2 wieder aufgeholt wurde.

7) Erhöht sich der Gewinn des übernehmenden Unternehmens dadurch, dass der Vermögensübergang zum Erlöschen von Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Unternehmen oder zur Auflösung von Rückstellungen führt, so darf das übernehmende Unternehmen insoweit eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rückstellung bilden. Die Rückstellung ist in den auf ihre Bildung folgenden drei Geschäftsjahren mit mindestens je einem Drittel zugunsten des steuerpflichtigen Reinertrags aufzulösen.

8) Bei Anteilseignern des übertragenden Unternehmens, die anlässlich einer Umstrukturierung Anteilseigner des übernehmenden Unternehmens werden, gelten die Anteile an dem übertragenden Unternehmen als zu dem bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Wert veräussert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft. Wurde auf die Anteile an dem übertragenden Unternehmen in vorangegangenen Geschäftsjahren eine Abschreibung nach Art. 53 Abs. 1 vorgenommen, die noch nicht nach Art. 53 Abs. 2 wieder aufgeholt wurde, gelten die Anteile als zu ihren Anschaffungskosten veräussert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft; Art. 53 ist anzuwenden. In den Fällen des Abs. 1 Bst. d sind die anlässlich der Einbringung erhaltenen Anteile vom Anteilseigner mit dem bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Wert des eingebrachten Vermögens zu bewerten.

9) Der Ertrag und das Vermögen des übertragenden Unternehmens sowie des übernehmenden Unternehmens sind so zu ermitteln, als ob das Vermögen des übertragenden Unternehmens mit Ablauf des Stichtages der Bilanz, die der Übertragung zugrunde liegt, ganz oder teilweise auf das übernehmende Unternehmen übergegangen wäre. Dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Umstrukturierung zur Eintragung in das Öffentlichkeitsregister oder, falls eine Eintragung nicht erforderlich ist, höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegen.

10) Bei Veräusserung einer Beteiligung, die in den letzten fünf Jahren durch einen Vorgang nach Abs. 1 Bst. d zu einem unter dem damaligen Verkehrswert liegenden Wert erworben wurde, werden die übertragenen stillen Reserven, gemindert um jeweils ein Fünftel für jedes volle Jahr nach dem steuerlichen Übertragungstichtag, nachträglich besteuert. Dies gilt entsprechend bei Vorgängen, die anders als durch Veräusserung aus wirtschaftlicher Sicht zu einer im Inland nicht steuerpflichtigen Realisierung der in den erhaltenen Anteilen ruhenden stillen Reserven führen, sowie bei Vorgängen im Sinne des Art. 51 Abs. 1, soweit nicht eine Stundung nach Art. 51 Abs. 2

zu gewähren ist. Der Anteilseigner hat jährlich nachzuweisen, dass die Voraussetzungen dieses Absatzes nicht erfüllt sind.

Art. 53

Abschreibungen und Wertberichtigungen bei dauerhafter Wertminderung von Beteiligungen

1) Auf Beteiligungen an in- oder ausländischen juristischen Personen dürfen Abschreibungen oder Wertberichtigungen vorgenommen werden, sofern eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vorliegt oder eine Wertminderung realisiert wurde.

2) Werden auf eine Beteiligung Abschreibungen oder Wertberichtigungen nach Abs. 1 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe für eine dauerhafte Wertminderung nicht mehr bestehen, so ist im Umfang der Werterhöhung, maximal jedoch in Höhe der nach Abs. 1 vorgenommenen Abschreibungen oder Wertberichtigungen, eine Zuschreibung vorzunehmen. Diese Zuschreibung führt nur insoweit zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Reinertrags, als diese Abschreibungen oder Wertberichtigungen nach Abs. 4 steuerwirksam waren.

3) Soweit nach Abs. 1 vorgenommene Abschreibungen oder Wertberichtigungen, die nach Abs. 4 steuerwirksam waren, noch nicht nach Abs. 2 wieder aufgeholt wurden, sind Kapitalgewinne, die der Steuerpflichtige oder eine ihm nahe stehende Person aus dem Verkauf dieser Beteiligung erzielt, bis zur Höhe der noch nicht wieder aufgeholten Abschreibungen oder Wertberichtigungen nicht nach Art. 48 Abs. 1 Bst. f oder nach Art. 48 Abs. 2 Bst. c steuerbefreit.

4) Eine Abschreibung oder Wertberichtigung nach Abs. 1 führt nur insoweit zu einem steuerlich anzuerkennenden Aufwand, als der Wert der Beteiligung niedriger ist als der Wert, der sich nach diesem Absatz ergibt (Abschreibungsbasis). Wird die Beteiligung nicht von einer nahe stehenden Person erworben, sind die Anschaffungskosten die Abschreibungsbasis. Bei Erwerb von einer nahe stehenden Person ist die Abschreibungsbasis der nahe stehenden Person zu übernehmen, soweit diese die Anschaffungskosten nicht übersteigt.

5) Abs. 1 bis 4 sind nicht anzuwenden auf den Handelsbestand nach den Bestimmungen der Bankengesetzgebung.

Art. 54

Eigenkapital-Zinsabzug

1) Als geschäftsmässig begründete Aufwendung gilt auch die angemessene Verzinsung des modifizierten Eigenkapitals in Höhe des Sollertrags nach Massgabe des Art. 5 (Eigenkapital-Zinsabzug). Durch den Eigenkapital-Zinsabzug kann ein laufender Verlust entstehen oder sich erhöhen.

2) Das modifizierte Eigenkapital umfasst das einbezahlte Grund-, Stamm- oder Anteilskapital und die eigenes Vermögen darstellenden Reserven. Eigene Anteile, Beteiligungen an juristischen Personen, ausländisches Grundstücks- und Betriebsstättenreinvermögen sowie nicht betriebsnotwendiges Vermögen sind in Abzug zu bringen. Die Bewertung erfolgt auf den Beginn des Geschäftsjahres; dabei sind die Zu- und Abgänge des laufenden Geschäftsjahres zu berücksichtigen.

sichtigen. Ist das modifizierte Eigenkapital negativ, beträgt der Eigenkapital-Zinsabzug 0 Franken.

3) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung.

Art. 55

Abzug für Einkünfte aus Immaterialgüterrechten

Als geschäftsmässig begründete Aufwendung gilt auch ein Betrag in Höhe von 80 % der Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten. Die Einzelheiten regelt die Regierung mit Verordnung.

Art. 56

Handelsschiffe

Auf Antrag kann bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen entfällt, von den Bestimmungen dieses Kapitels abgewichen werden. Die Einzelheiten regelt die Regierung mit Verordnung.

Art. 57

Verluste

1) Ein positiver steuerpflichtiger Reinertrag des Jahres ist um den Verlustvortrag zu mindern. Der Verlustvortrag am Ende des Jahres ist der Verlustvortrag am Ende des Vorjahres, vermehrt um einen Verlust und vermindert um einen nach Satz 1 verrechneten Betrag.

2) Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte können mit dem steuerpflichtigen Reinertrag verrechnet werden, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat oder einem anderen Staat nicht bereits berücksichtigt wurden. Verzeichnet diese Betriebsstätte in den folgenden Jahren Gewinne, so sind diese Gewinne, höchstens im Ausmass der zuvor mit einem steuerpflichtigen Reinertrag verrechneten Verluste, dem steuerpflichtigen Reinertrag zuzurechnen; der Steuerpflichtige hat jährlich nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nicht erfüllt sind. Die danach noch nicht ausgeglichenen Verluste sind dem steuerpflichtigen Reinertrag spätestens im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zuzurechnen.

Art. 58

Gruppenbesteuerung

1) Auf Antrag können verbundene juristische Personen nach Massgabe des Abs. 2 eine Unternehmensgruppe bilden und die innerhalb eines Jahres entstandenen Verluste innerhalb der Unternehmensgruppe mit Gewinnen in demselben Jahr ausgleichen. Der Ausgleich erfolgt im Wege der Verlustzurechnung von den Gruppenmitgliedern zum Gruppenträger oder - soweit nach Verrechnung allenfalls zuzurechnender Verluste mit dem steuerpflichtigen Reinertrag des Gruppenträgers ein Verlust vorliegt - vom Gruppenträger zu einem Gruppenmitglied, das im

Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Verlustzurechnung erfolgt anteilig in Höhe der jeweils bestehenden, einem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnenden, unmittelbaren Beteiligung des Gruppenträgers am Grund-, Stamm- oder Anteilskapital des Gruppenmitglieds (Beteiligungsquote). Die einem Gruppenmitglied zurechenbaren Verluste sind begrenzt auf den der Beteiligungsquote entsprechenden Anteil des steuerpflichtigen Reinertrags dieses Gruppenmitglieds. Ein vor der Stellung des Antrags vorhandener Verlustvortrag eines Gruppenmitglieds kann nicht dem Gruppenträger oder einem Gruppenmitglied zugerechnet, sondern nur mit positiven steuerpflichtigen Reinerträgen des Gruppenmitglieds, welches die Verluste erlitten hat, verrechnet werden.

2) Juristische Personen gelten als verbunden, sofern eine juristische Person mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Inland (Gruppenträger) seit Beginn ihres Geschäftsjahres ununterbrochen unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte und mehr als 50 % der Rechte am Grund-, Stamm- oder Anteilskapital einer oder mehrerer anderer in- oder ausländischer juristischer Personen (Gruppenmitglieder) besitzt. Eine juristische Person, die weder Sitz noch tatsächliche Verwaltung im Inland hat, kann nur für die Zwecke des Abs. 4 Gruppenträger sein, sofern sie nicht im Inland eine eingetragene Zweigniederlassung unterhält, der die Anteile wirtschaftlich zuzurechnen sind; die Rechte und Pflichten aus der Gruppenbesteuerung treffen in diesem Fall die inländische Zweigniederlassung. Juristische Personen, die ihre Tätigkeit im Wesentlichen eingestellt haben, können weder Gruppenträger noch Gruppenmitglied sein.

3) Die Anmeldung zur Bildung einer Unternehmensgruppe muss den Gruppenträger und sämtliche einzubeziehenden Gruppenmitglieder bezeichnen. Es ist nicht erforderlich, dass sämtliche verbundenen juristischen Personen im Sinne des Abs. 2 zu Gruppenmitgliedern werden. Der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder müssen ein einheitliches Geschäftsjahr haben.

4) Die Höhe des zurechenbaren Verlustes bemisst sich nach den Vorschriften dieses Gesetzes zur Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrages.

5) Wird eine steuerwirksame Abschreibung im Sinne des Art. 53 Abs. 1 auf die Beteiligung an einem Gruppenmitglied vorgenommen, erhöht sich der steuerpflichtige Reinertrag derjenigen Gesellschaft, welcher in früheren Geschäftsjahren Verluste dieses Gruppenmitglieds steuerwirksam zugerechnet worden sind, um die Höhe der Abschreibung, höchstens bis zur Höhe der dieser Gesellschaft in früheren Geschäftsjahren steuerwirksam zugerechneten Verluste dieses Gruppenmitglieds. Bei einer Reduktion der Beteiligungsquote an einem Gruppenmitglied sind dem steuerpflichtigen Reinertrag derjenigen Gesellschaft, bei welcher die Verlustzurechnung steuerwirksam geworden ist, die zugerechneten und noch nicht ausgeglichenen Verluste dieses Gruppenmitglieds anteilig entsprechend der Reduktion der Beteiligungsquote zuzurechnen. Dies gilt entsprechend für die Reduktion der Beteiligungsquote an einem Gruppenmitglied, dem Verluste zugerechnet wurden.

6) Soweit ein Gruppenmitglied oder der Gruppenträger Verluste aus Vorjahren mit eigenen steuerpflichtigen Reinerträgen verrechnen kann oder könnte, erhöht sich nach Massgabe von Abs. 1 Satz 3 und 4 der steuerpflichtige Reinertrag derjenigen Gesellschaft, welcher in früheren Geschäftsjahren diese Verluste steuerwirksam zugerechnet worden sind, bis zur Höhe dieser Verluste, soweit sie noch nicht nach Abs. 5 ausgeglichen worden sind.

7) Zugerechnete Verluste eines Gruppenmitglieds, das am Ende des Geschäftsjahres des Gruppenträgers nicht mehr Gruppenmitglied ist, sind dem steuerpflichtigen Reinertrag derjeni-

gen Gesellschaft zuzurechnen, bei welcher die Verlustzurechnung steuerwirksam geworden ist, soweit sie noch nicht nach Abs. 5 oder 6 ausgeglichen wurden. In dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung nicht mehr gegeben sind, sind dem steuerpflichtigen Reinertrag derjenigen Gesellschaft, bei welcher die Verlustzurechnung steuerwirksam geworden ist, sämtliche zugerechneten Verluste der Gruppenmitglieder, soweit sie noch nicht nach Abs. 5 oder 6 oder Satz 1 ausgeglichen wurden, zuzurechnen.

8) Einem Gruppenmitglied zugerechnete Verluste, die noch nicht nach Abs. 5, 6 oder 7 ausgeglichen wurden, sind dem steuerpflichtigen Reinertrag dieser Gesellschaft zuzurechnen, sofern diese Gesellschaft am Ende des Geschäftsjahres des Gruppenträgers nicht mehr Gruppenmitglied ist. Der steuerpflichtige Reinertrag des Gruppenträgers ist um diesen Betrag zu verringern.

9) Der Gruppenträger hat gegenüber der Steuerverwaltung jährlich den Nachweis darüber zu erbringen, dass die Voraussetzungen von Abs. 5 bis 8 nicht erfüllt sind.

10) Die Regierung regelt das Nähere mit Verordnung.

Art. 59

Besondere Rechnungslegungsvorschriften

1) Soweit die steuerneutrale Anwendung besonderer Rechnungslegungsvorschriften es erfordert, können für die Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags auch Abschreibungen, Wertberichtigungen, Ersatzbeschaffungen, Wertansätze aufgrund von Umstrukturierungen und steuerbegünstigte Rückstellungen berücksichtigt werden, die nicht in der nach diesen Rechnungslegungsvorschriften erstellten Jahresrechnung verbucht werden können.

2) Die Regierung regelt mit Verordnung die Voraussetzungen und den Umfang dieser Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen sowie die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen.

Art. 60

Steuerbegünstigte Rückstellungen

1) Soweit die wirtschaftlichen Verhältnisse es erfordern, kann die Regierung mit Verordnung steuerbegünstigte Rückstellungen, die für den Zweck der Bildung von Arbeitsbeschaffungsserven und Entwicklungs- und Forschungsfonds gebunden werden, ganz oder teilweise von der Ertragssteuer befreien.

2) Die näheren Bestimmungen über den Zweck, die Verwendung, Verwaltung und Kontrolle der steuerbegünstigten Rückstellungen sowie über deren zulässige Höhe und Verhältnis zum Ertrag regelt die Regierung mit Verordnung.

3. Steuerberechnung

Art. 61

Steuersatz

Die Ertragssteuer beträgt 12,5 % des steuerpflichtigen Reinertrags.

Art. 62

Mindestertragssteuer

1) Unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige juristische Personen unterliegen einer Mindestertragssteuer. Diese ist in vollem Umfang auf die Ertragssteuer anrechenbar.

2) Die Mindestertragssteuer beträgt 1 200 Franken. Die Mindestertragssteuer ist im Rahmen der Veranlagung zu entrichten. Bei Steuerpflichtigen, die nicht veranlagt werden, ist sie für ein Jahr im Voraus zu bezahlen.

3) Bei Steuerpflichtigen, deren Zweck ausschliesslich auf den Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes gerichtet ist und deren Bilanzsumme im Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre 500 000 Franken nicht überschritten hat, wird die Mindestertragssteuer nicht erhoben.

Art. 63

Vermeidung der Doppelbesteuerung

Art. 22 findet entsprechend Anwendung.

4. Privatvermögensstrukturen

Art. 64

Anforderungen und Besteuerung

1) Als Privatvermögensstrukturen gelten alle juristischen Personen:

- a) welche in der Verfolgung ihres Zwecks keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, insbesondere wenn sie ausschliesslich Finanzinstrumente nach Art. 4 Abs. 1 Bst. g des Vermögensverwaltungsgesetzes sowie Beteiligungen an juristischen Personen, liquide Gelder und Bankkontoguthaben erwerben, besitzen, verwalten und veräussern;
- b) deren Aktien oder Anteile nicht öffentlich platziert wurden und nicht an einer Börse gehandelt werden und deren Besitz den in Abs. 3 genannten Investoren vorbehalten ist, oder bei denen keine anderen als die in Abs. 3 genannten Investoren begünstigt sind;

- c) die weder um Anteilseigner und Anleger werben noch von diesen oder von Dritten Vergütungen oder Kostenerstattungen für ihre Tätigkeit nach Massgabe des Bst. a erhalten; und
- d) aus deren Statuten sich ergibt, dass sie den Beschränkungen für Privatvermögensstrukturen unterliegen.

2) Eine Privatvermögensstruktur darf Beteiligungen im Sinne des Abs. 1 Bst. a nur unter der Bedingung halten, dass sie oder ihre Anteilseigner oder Begünstigten keine Kontrolle durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung dieser Gesellschaften tatsächlich ausüben.

3) Ein Investor im Sinne dieses Artikels ist:

- a) eine natürliche Person, die im Rahmen der Verwaltung ihres Privatvermögens handelt;
- b) eine Vermögensstruktur, die ausschliesslich im Interesse des Privatvermögens einer oder mehrerer natürlichen Personen handelt; oder
- c) eine zwischengeschaltete Person, die auf Rechnung von Investoren nach Bst. a oder b handelt.

4) Die Erfüllung der Voraussetzungen nach Abs. 1 bis 3 sind bei der Errichtung und danach bei wesentlichen Änderungen vom Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung zu bestätigen. Bei Privatvermögensstrukturen, die nach den Vorschriften des Personen- und Gesellschaftsrechts ihre Jahresrechnung von einer Revisionsstelle zu prüfen haben, kann diese Bestätigung durch die Revisionsstelle ausgestellt werden.

5) Nach Vorlage der erforderlichen Bestätigungen nach Abs. 4 entscheidet die Steuerverwaltung über den Status als Privatvermögensstruktur. Gegen diesen Entscheid kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen Beschwerde im Sinne von Art. 117 erheben.

6) Der Steuerverwaltung obliegt die Kontrolle des Status als Privatvermögensstruktur. Sie ist insbesondere dazu berechtigt und verpflichtet, die Einhaltung der Voraussetzungen nach Abs. 1 bis 3 zu kontrollieren. Die Steuerverwaltung kann die Prüfung der Voraussetzungen nach Abs. 1 und 3 Dritten übertragen.

7) Die Regierung regelt die Einzelheiten, insbesondere die Fristen und die Form für die Einreichung der Bestätigung nach Abs. 4, das Vorgehen bei der Durchführung von Kontrollen nach Abs. 6 sowie die Erhebung von Gebühren, mit Verordnung.

8) Privatvermögensstrukturen unterliegen ausschliesslich der Mindestertragssteuer nach Massgabe von Art. 62 Abs. 1 und 2 und werden nicht veranlagt.

5. Besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit

Art. 65

Besteuerung

1) Besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit, deren Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung sich im Inland befindet, unterliegen vorbehaltlich Abs. 2 ausschliesslich der Mindestertragssteuer nach Massgabe von Art. 62 Abs. 1 und 2 und werden nicht veranlagt.

2) Besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit, die mit ihren inländischen Erträgen nach Art. 44 Abs. 2 beschränkt steuerpflichtig sind, unterliegen der Mindestertragssteuer nach Massgabe von Art. 62 Abs. 1 und 2.

F. Gründungsabgabe und Abgabe auf Versicherungsprämien

1. Gründungsabgabe

Art. 66

Gegenstand und Höhe

1) Bei der Gründung, Errichtung, Sitzverlegung ins Inland oder Erhöhung des Kapitals von juristischen Personen nach Art. 44 wird, sofern die schweizerische Stempelgesetzgebung keine Anwendung findet, eine Gründungsabgabe in Höhe von 1 % des Kapitals bei Anwendung einer generellen Freigrenze von 1 Million Franken erhoben. Sie ermässigt sich für das fünf Millionen Franken übersteigende Kapital auf 0,5 % und für das zehn Millionen Franken übersteigende Kapital auf 0,3 %. Massgebend ist jeweils das statutarisch bestimmte Kapital. Vorbehalten bleibt Abs. 3.

2) Die Gründungsabgabe wird auch erhoben bei der Handänderung von Beteiligungsrechten an juristischen Personen, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden sind.

3) Stiftungen und Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit entrichten eine Gründungsabgabe in Höhe von 2 ‰ des Kapitals nach Abs. 1, mindestens aber 200 Franken.

2. Abgabe auf Versicherungsprämien

Art. 67

Grundsatz

Auf Versicherungsprämien wird, sofern die schweizerische Stempelgesetzgebung keine Anwendung findet, eine Abgabe nach Massgabe nachfolgender Bestimmungen erhoben.

Art. 68

Gegenstand der Abgabe

Gegenstand der Abgabe sind die Prämienzahlungen aufgrund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses, sofern das versicherte Risiko im Inland belegen ist.

Art. 69

Ausnahmen

Von der Abgabe ausgenommen sind die Prämienzahlungen für:

- a) nichtrückkaufsfähige Lebensversicherungen sowie rückkaufsfähige Lebensversicherungen mit periodischer Prämienzahlung. Die Regierung legt die notwendigen Abgrenzungen mit Verordnung fest;
- b) Lebensversicherungen, soweit diese der betrieblichen Personalvorsorge im Sinne des Gesetzes über die betriebliche Personalvorsorge dienen;
- c) Kranken- und Invaliditätsversicherung;
- d) Unfallversicherungen;
- e) Transportversicherungen für Güter;
- f) Versicherungen für Elementarschäden an Kulturland und Kulturen;
- g) Arbeitslosenversicherungen;
- h) Hagelversicherungen;
- i) Viehversicherungen;
- k) Rückversicherungen.

Art. 70

Abgabepflicht

Abgabepflichtig sind Versicherungsunternehmen, die im Inland das Versicherungsgeschäft betreiben (Versicherer).

Art. 71

Abgabesätze und Berechnungsgrundlage

1) Die Abgabe beträgt 5 % der Barprämie; für die Lebensversicherung beträgt sie 2,5 % der Barprämie.

2) Lautet der für die Abgabeberechnung massgebende Betrag auf eine ausländische Währung, ist er auf den Zeitpunkt der Entstehung der Abgabeforderung in Franken umzurechnen.

Art. 72

Rückerstattung

Verstößt die Erhebung der Abgabe auf Versicherungsprämien gegen Art. 46 Abs. 2 der Richtlinie 92/49/EWG des Rates vom 18. Juni 1992 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung mit Ausnahme der Lebensversicherung (EWR-Rechtssammlung; Anh. IX - 7a.01) oder gegen Art. 50 Abs. 1 der Richtlinie 2002/83/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. November 2002 über Lebensversicherungen (EWR-Rechtssammlung; Anh. IX - 11.01), so wird die insoweit eingehobene Steuer dem Versicherer zurückerstattet.

III. Gemeindesteuern

A. Anteil der Gemeinden an den Landessteuern

Art. 73

Grundstücksgewinnsteuer

Von der Grundstücksgewinnsteuer erhält die Gemeinde, in welcher sich das der Grundstücksgewinnsteuer unterliegende Grundstück befindet, zwei Drittel.

Art. 74

Ertragssteuer

1) Von der Ertragssteuer, soweit diese die Höhe der Mindestertragssteuer überschreitet, erhält die Gemeinde, in der die juristische Person ihren Sitz oder ihre Betriebsstätte hat, einen Anteil von 40 %.

2) Überschreitet der Anteil einer Gemeinde 40 % der Summe aller Gemeindeanteile, so wird der Anteil der Gemeinde entsprechend gekürzt.

3) Befinden sich Sitz und Betriebsstätte in verschiedenen Gemeinden, wird der Anteil unter diesen Gemeinden verteilt, wobei die Gemeinde, in der sich der Sitz befindet, zusätzlich zu einem allfälligen Anteil nach Abs. 4 vorgängig einen Anteil von 20 % erhält. Wenn die juristische Person an ihrem Sitz jedoch keine oder keine wesentlichen Aktivitäten entwickelt, kann der Anteil der Sitzgemeinde reduziert werden oder es kann von einer Anteilszuweisung abgesehen werden.

4) Befindet sich in mehreren Gemeinden eine Betriebsstätte der gleichen juristischen Person, so ist der Betriebsstättenanteil unter Berücksichtigung der in den einzelnen Gemeinden gelegenen Vermögenswerte oder der beschäftigten Arbeitskräfte oder anhand einer für die betreffende Branche relevanten Grösse zu berechnen.

5) Die Steuerverwaltung legt die Verteilung unter den Gemeinden in den Fällen nach Abs. 3 und 4 fest. Auf Anfrage einer von der Verteilung betroffenen Gemeinde informiert die Steuerverwaltung über die prozentuale Höhe des Anteils der Sitzgemeinde nach Abs. 3 sowie über die prozentuale Verteilung des Gemeindeanteils auf die betroffenen Gemeinden nach Abs. 4.

B. Gemeindezuschlag zur Vermögens- und Erwerbssteuer

Art. 75

Grundlage

1) Zur Vermögens- und Erwerbssteuer des Landes einschliesslich der Widmungssteuer nach Art. 13 wird vorbehaltlich Abs. 2 als Gemeindesteuer ein Zuschlag erhoben; dies gilt auch für die Besteuerung nach dem Aufwand nach Art. 33.

2) Kein Zuschlag wird erhoben beim Steuerabzug an der Quelle nach Art. 25.

3) Der Ansatz dieses Zuschlages wird jedes Jahr in Prozenten der Landessteuer vom Gemeinderat festgesetzt, darf aber 150 % nicht unterschreiten und 250 % nicht übersteigen.

4) Der Zuschlag wird zusammen mit der Landessteuer erhoben.

Art. 76

Steuerort

Für den Bezug des Gemeindezuschlages ist diejenige Gemeinde zuständig, welche nach Art. 101 für die Mitwirkung bei der Veranlagung sowie den Bezug der Landessteuer zuständig ist.

Art. 77

Teilung des Steuerbetrages

1) Eine Teilung des Gemeindezuschlages unter mehrere Gemeinden erfolgt, wenn:

- a) der Steuerpflichtige im Verlauf des Steuerjahres seinen Wohnsitz wechselt, in welchem Fall die betreffenden Gemeinden an dem Zuschlag im Verhältnis der Wohnsitzdauer in der einzelnen Gemeinde teilhaben, wobei ein kürzerer als dreimonatiger Wohnsitz in einer Gemeinde nicht in Betracht fällt;
- b) der Steuerpflichtige Wohnsitz und Geschäftsbetrieb (Erwerbstele) nicht in der gleichen Gemeinde hat, in welchem Fall der Zuschlag nach dem Verhältnis zwischen dem Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. I und dem restlichen Erwerb zu teilen ist. Der dem Anteil des Erwerbs nach Art. 14 Abs. 2 Bst. I entsprechende Teil des Zuschlages fällt der Wohnsitzgemeinde zu, der dem Anteil des restlichen Erwerbs entsprechende Teil derjenigen Gemeinde, in welcher der Geschäftsbetrieb oder die Erwerbstele sich befindet;
- c) der Geschäftsbetrieb eines Steuerpflichtigen sich auf dem Gebiet mehrerer Gemeinden befindet, in welchem Fall die beteiligten Gemeinden am Zuschlag im Verhältnis der Ausdehnung des Geschäftsbetriebes in den einzelnen Gemeinden teilhaben;
- d) ein Steuerpflichtiger in einer anderen als seiner Wohnsitzgemeinde Grundeigentum hat, in welchem Fall die Gemeinde, in welcher die Grundstücke gelegen sind, Anspruch auf den Teil des Zuschlages, der sich aus dem Verhältnis zwischen dem aus diesen Grundstücken stammenden Erwerb nach Art. 14 Abs. 2 Bst. I und dem gesamten Erwerb des Steuerpflichtigen ergibt, hat.

2) Haben nach Massgabe der vorstehenden Bestimmungen mehrere Gemeinden an dem Gemeindezuschlag eines Steuerpflichtigen Anteil, so ist der Zuschlag von der mit dem Bezug der Landessteuer betrauten Gemeinde zu beziehen und unter die berechtigten Gemeinden zu verteilen. Für die Berechnung der Zuschläge sind die Zuschlagsätze der berechtigten Gemeinden massgebend.

3) Über Streitigkeiten zwischen anteilsberechtigten Gemeinden hinsichtlich der Teilung des Steuerbetrages entscheidet unter Vorbehalt des Beschwerderechtes an die Landessteuerkommission die Steuerverwaltung.

IV. Organisation und Durchführung

A. Organisation

Art. 78

Steuerbehörden und Aufsicht

- 1) Steuerbehörden im Sinne dieses Gesetzes sind:
 - a) die Steuerverwaltung;
 - b) die Gemeindesteuerkassen;
 - c) die Landessteuerkommission.
- 2) Die Regierung übt die Aufsicht über das Steuerwesen aus.

Art. 79

Steuerverwaltung

Der Vollzug dieses Gesetzes obliegt der Steuerverwaltung, soweit nicht bestimmte Aufgaben besonderen Behörden übertragen sind.

Art. 80

Gemeindesteuerkasse

1) In jeder Gemeinde besteht zur Mitwirkung beim Vollzug der Bestimmungen über die Vermögens- und Erwerbssteuer eine Gemeindesteuerkasse, welche in administrativer Hinsicht in die Organisation der Gemeinde eingegliedert ist.

2) Der Gemeindesteuerkasse obliegt es, die Veranlagung der Steuerpflichtigen, welche der Vermögens- und Erwerbssteuer unterstellt sind, vorzubereiten. Zu diesem Zweck führt sie insbesondere ein Steuerregister und hat alle für die Veranlagung erheblichen Tatsachen zu registrieren und die Selbstangaben in den Steuererklärungen zu überprüfen.

3) Die Gemeindesteuerkasse wirkt bei der Veranlagung der Steuerpflichtigen, welche der Vermögens- und Erwerbssteuer unterstellt sind, mit, indem sie Vorschläge für die Veranlagung ausarbeitet.

4) Die Steuerverwaltung erlässt im Rahmen dieses Artikels die erforderlichen Weisungen und Richtlinien.

Art. 81

Landessteuerkommission

1) Die Landessteuerkommission ist Beschwerdeinstanz in Steuersachen und entscheidet über Beschwerden gegen Entscheidungen und Verfügungen der Steuerverwaltung und der Gemeindesteuerkassen.

2) Die Landessteuerkommission wird vom Landtag jeweils auf vier Jahre gewählt. Ihre Mitglieder haben vor der Regierung einen Amtseid abzulegen.

3) Die Landessteuerkommission setzt sich aus fünf Mitgliedern und drei Ersatzmitgliedern zusammen. Der Präsident und Vizepräsident müssen rechtskundig sein und werden vom Landtag bestimmt. Die Landessteuerkommission gibt sich selbst eine Geschäftsordnung.

4) Mitglieder der Regierung sowie Angestellte der Steuerverwaltung und der Gemeindesteuereinkassen sind von der Wahl in die Landessteuerkommission ausgeschlossen.

5) Auf die Mitglieder der Landessteuerkommission finden die Bestimmungen des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege über Ausstand und Verantwortlichkeit Anwendung.

Art. 82

Kosten

1) Die Kosten der Steuerverwaltung und der Landessteuerkommission trägt das Land.

2) Die Kosten der Mitwirkung von Gemeindeorganen beim Vollzug des Steuergesetzes trägt die Gemeinde.

B. Allgemeine Verfahrensgrundsätze

1. Amtspflichten

Art. 83

Amtsgeheimnis

1) Personen, die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betraut sind oder dazu beigezogen werden, haben über die bei ihrer amtlichen Tätigkeit wahrgenommenen geschäftlichen und privaten Verhältnisse der Steuerpflichtigen und über die Verhandlungen in den Steuerbehörden Stillschweigen zu bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten zu verweigern.

2) Eine Durchbrechung des Amtsgeheimnisses ist im Rahmen der Verwaltungshilfe (Art. 84) oder Anzeigepflicht (Art. 85) zulässig.

Art. 84

Verwaltungshilfe

1) Die Steuerbehörden sind verpflichtet, sich gegenseitig gebührenfrei Auskunft zu geben.

2) Gerichte, Verwaltungsbehörden des Landes und der Gemeinden sowie die inländischen öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten sind verpflichtet, der Steuerverwaltung auf Verlangen die zur Ausführung dieses Gesetzes erforderlichen Auskünfte gebührenfrei zu erteilen.

3) Die Steuerbehörden sind verpflichtet, der Regierung, den Gerichten und den inländischen öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten über die Verhältnisse der Steuerpflichtigen Auskunft zu geben, soweit dies für amtliche Zwecke der ersuchenden Stellen notwendig ist.

4) Anderen Verwaltungsbehörden ist die Steuerverwaltung nur zur Auskunft verpflichtet, soweit hierfür eine spezialgesetzliche Grundlage besteht und diese Auskunft für amtliche Zwecke der ersuchenden Stellen notwendig ist.

Art. 85

Anzeigepflicht

1) Gerichte, Verwaltungsbehörden des Landes und der Gemeinden sowie inländische öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten sind verpflichtet, Widerhandlungen gegen die Vorschriften dieses Gesetzes, von denen sie in Ausübung amtlicher Funktionen Kenntnis erhalten und die zu einer unvollständigen Veranlagung führen können oder geführt haben, unverzüglich der Steuerverwaltung mitzuteilen. Gesetzlich geschützte Berufsgeheimnisse sind zu wahren.

2) Die Steuerverwaltung ist verpflichtet, inländischen öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten sowie Verwaltungsbehörden des Landes und der Gemeinden Widerhandlungen gegen gesetzliche Vorschriften, von denen sie in Ausübung ihrer amtlichen Funktion Kenntnis erlangt hat und die zu einer ungerechtfertigten staatlichen Unterstützungsleistung führen können bzw. geführt haben, unverzüglich mitzuteilen.

Art. 86

Datenbearbeitung

1) Die Steuerbehörden sind befugt, die Personendaten, einschliesslich Persönlichkeitsprofile und besonders schützenswerter Personendaten über administrative oder strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen, zu bearbeiten, die sie benötigen, um die ihnen nach diesem Gesetz übertragenen Aufgaben zu erfüllen. Sie können zu diesem Zweck ein Informationssystem betreiben.

2) Die Bekanntgabe von Personendaten im Sinne von Art. 84 und 85 erfolgt mündlich oder schriftlich. Ist eine regelmässige Übermittlung notwendig, so können Personendaten auch mittels eines Abrufverfahrens zugänglich gemacht werden.

3) Die Regierung regelt die Einzelheiten mit Verordnung.

2. Verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten

Art. 87

Ehegatten

1) Ehegatten, die gemeinsam veranlagt werden, kommt folgende verfahrensrechtliche Stellung zu:

- a) Sie üben die nach diesem Gesetz dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus.
- b) Sie haben eine gemeinsame Steuererklärung abzugeben und diese gemeinsam zu unterschreiben.
- c) Rechtsmittel und andere Eingaben gelten als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt.
- d) Mitteilungen der Steuerbehörden werden an die Ehegatten gemeinsam gerichtet.

2) Ehegatten, die getrennt veranlagt werden, üben die Rechte und Pflichten nach Abs. 1 Bst. a bis c gesondert aus; Mitteilungen erfolgen jeweils an beide Ehegatten.

3. Verfahrensrechte der Steuerpflichtigen

Art. 88

Akteneinsicht

1) Die Steuerpflichtigen sind berechtigt, die von ihnen eingereichten oder unterzeichneten Aktenstücke einzusehen. Gemeinsam veranlagten Ehegatten steht ein gegenseitiges Akteneinsichtsrecht zu.

2) Die übrigen sie betreffenden Aktenstücke stehen den Steuerpflichtigen zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhaltes abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen.

3) Wird einem Steuerpflichtigen die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf darauf zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur abgestellt werden, wenn ihm die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen.

Art. 89

Beweisaufnahme

Die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise werden aufgenommen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen.

Art. 90

Vertragliche Vertretung

Steuerpflichtige können sich vor den Steuerbehörden vertreten lassen, soweit eine persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist. Der Vertreter hat sich gegenüber der Behörde durch schriftliche Vollmacht auszuweisen.

Art. 91

Notwendige Vertretung

1) Die Steuerbehörden können von einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland verlangen, dass er einen Vertreter im Inland bezeichnet.

2) Bezeichnet der Steuerpflichtige keinen Vertreter, so können Zustellungen an ihn durch öffentliche Bekanntmachung im Sinne des Zustellgesetzes erfolgen. Dasselbe gilt, wenn der Aufenthalt eines Steuerpflichtigen unbekannt ist.

Art. 92

Vertretung von Kindern, Bevormundeten und Personen, denen ein Sachwalter bestellt ist

Kinder unter elterlicher Obsorge werden durch den Inhaber der elterlichen Obsorge, Bevormundete durch den Vormund und Personen, denen ein Sachwalter bestellt ist, durch diesen, soweit sein Wirkungskreis die Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten umfasst, vertreten.

C. Veranlagung im ordentlichen Verfahren

1. Verfahrenspflichten

a) Aufgaben der Steuerbehörden

Art. 93

Sachverhaltsfeststellung

1) Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest.

2) Zur Feststellung von Tatsachen, die für die Besteuerung erheblich sind, können sie Sachverständige beiziehen, Augenscheine durchführen, vom Steuerpflichtigen schriftlich oder mündlich Auskünfte oder Bescheinigungen verlangen und in dessen Geschäftsbücher und Belege Einsicht nehmen. Vorbehalten bleibt Art. 97 Abs. 3.

b) Pflichten der Steuerpflichtigen

Art. 94

Steuererklärung

1) Die Steuerpflichtigen, welche der Vermögens- und Erwerbsteuer oder der Ertragssteuer unterliegen, werden durch öffentliche Kundmachung und durch Zustellung eines Steuerformulars zur Einreichung der Steuererklärung aufgefordert. Die Nichtzustellung des Formulars entbindet den Steuerpflichtigen weder von der Steuerpflicht noch von der Pflicht zur Steuererklärung. Steuerpflichtige, die keine Formulare erhalten, müssen sie von der zuständigen Steuerbehörde verlangen.

2) Der Steuerpflichtige muss die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den mit Verordnung vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Steuerbehörde einreichen.

3) Die nach Abs. 2 einzureichenden Unterlagen sind in deutscher Sprache abzufassen. Werden von den Steuerbehörden weitere Unterlagen verlangt und sind diese in einer anderen Sprache abgefasst, können die Steuerbehörden Übersetzungen verlangen oder auf Kosten der Steuerpflichtigen veranlassen.

4) Der Steuerpflichtige, der die Steuererklärung nicht oder mangelhaft ausgefüllt einreicht, wird aufgefordert, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen.

Art. 95

Einreichung der Steuererklärung

1) Die Frist für die Einreichung der Steuererklärung wird jährlich von der Steuerverwaltung festgesetzt.

2) Ins Ausland wegziehende steuerpflichtige Personen haben die Steuererklärung vor ihrem Wegzug einzureichen.

3) Die zuständige Steuerbehörde kann einzelnen Steuerpflichtigen auf schriftliches Gesuch die Einreichungsfrist verlängern.

4) Die Regierung regelt mit Verordnung die Voraussetzungen, unter welchen eine Fristerstreckung gewährt wird.

Art. 96

Anzeigespflicht

1) Schenkegeber und -nehmer haben in ihren Steuererklärungen anzugeben, welche Schenkungen sie im Steuerjahr getätigt oder erhalten haben.

2) Empfänger von Erbschaften oder Vermächtnissen aus dem Ausland haben diese ebenfalls in der Steuererklärung des Steuerjahres, in dem sie die Erbschaft oder das Vermächtnis empfangen haben, anzugeben.

3) Die Regierung regelt den Mindestbetrag, ab welchem Schenkungen, Erbschaften oder Vermächtnisse anzuzeigen sind.

Art. 97

Weitere Mitwirkungspflichten

1) Die Steuerpflichtigen müssen alle zumutbaren Handlungen vornehmen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

2) Sie müssen auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

3) Die den Steuerbehörden eingeräumten Befugnisse stehen ihnen gegenüber solchen Personen, die durch Amts- oder Berufsgeheimnis über Angelegenheiten von Dritten zur Verschwiegenheit verpflichtet sind (Anwaltsgeheimnis, Arztgeheimnis, Bankgeheimnis, Treuhändergeheimnis, Versicherungsgeheimnis und dergleichen) nur insoweit zu, als es sich um Dokumente in Zusammenhang mit deren ordentlichen Geschäftsverkehr handelt. Bei diesen Dokumenten dürfen dem Berufsgeheimnis unterstehende Personendaten unkenntlich gemacht oder durch Codes ersetzt werden. In Zweifelsfällen werden auf Antrag der Steuerverwaltung oder des Steuerpflichtigen vom Präsidenten der Landessteuerkommission ernannte neutrale Wirtschaftsprüfer als Kontrollorgane eingesetzt; die Regierung regelt die Einzelheiten der Kostenübernahme mit Verordnung.

4) Bei steuerpflichtigen juristischen Personen sind die Mitglieder der Organe nach Massgabe der vorstehenden Absätze zur Mitwirkung bei der Veranlagung dieser juristischen Personen verpflichtet.

Art. 98

Elektronischer Datenaustausch

1) Die Regierung regelt mit Verordnung die Voraussetzungen für den elektronischen Austausch von Daten zwischen dem Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden.

2) Anstelle der persönlichen Unterzeichnung kann eine andere Form der Unterschrift zugelassen werden.

c) Bescheinigungs- und Meldepflicht Dritter

Art. 99

Bescheinigungspflicht

1) Gegenüber dem Steuerpflichtigen sind zur Ausstellung von Bescheinigungen verpflichtet:
a) Arbeitgeber über ihre Leistungen an Arbeitnehmer (Lohnausweis);

- b) juristische Personen, Gesellschaften ohne Persönlichkeit und besondere Vermögenswidmungen über ihre Leistungen an in- und ausländische Mitglieder der Verwaltung, andere Organe und Begünstigte;
- c) Gläubiger und Schuldner über Bestand, Höhe und Verzinsung von Forderungen;
- d) Versicherer über den Rückkaufswert von Versicherungen und über die aus dem Versicherungsverhältnis ausbezahlten oder geschuldeten Leistungen;
- e) Gesellschaften ohne Persönlichkeit und besondere Vermögenswidmungen über alle Verhältnisse, die für die Veranlagung der Teilhaber, des Errichters oder der Begünstigten von Bedeutung sind, insbesondere über ihren Anteil an Erwerb und Vermögen der Gesellschaften ohne Persönlichkeit oder besondere Vermögenswidmung.

2) Reicht der Steuerpflichtige trotz Mahnung eine Bescheinigung nicht ein, kann die Steuerbehörde diese vom Dritten einfordern. Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis bleibt vorbehalten.

Art. 100

Meldepflicht

1) Der Steuerverwaltung sind jedes Steuerjahr einzureichen:

- a) von Einrichtungen der betrieblichen Personalvorsorge sowie Pensionsfonds eine Meldung über die an die Vorsorgenehmer oder Begünstigten erbrachten Leistungen;
- b) von Versicherungseinrichtungen und Banken eine Meldung über die an die Begünstigten aus Auflösung von Freizügigkeitspolicen und Sperrkonten erbrachten Leistungen, welche in Verwendung von Freizügigkeitsleistungen der betrieblichen Personalvorsorge errichtet wurden.

2) Die meldepflichtigen Einrichtungen haben dem Steuerpflichtigen ein Doppel der Meldung nach Abs. 1 zuzustellen.

3) Die Gemeinden haben der Steuerverwaltung binnen 30 Tagen ab Erstellung der Todesfallaufnahme oder des Inventars nach dem Ausserstreitgesetz eine Kopie der Todesfallaufnahme oder des Inventars zuzustellen.

4) Das Landgericht hat der Steuerverwaltung binnen 30 Tagen ab Rechtskraft eine Kopie der Einantwortungsurkunde zuzustellen.

2. Veranlagungsverfahren

Art. 101

Zuständigkeit

1) Die Veranlagung erfolgt durch die Steuerverwaltung. Bei der Veranlagung haben mitzuwirken:

- a) für steuerpflichtige natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, die Gemeindesteuerkasse der Wohnsitzgemeinde oder der Gemeinde, in welcher der Steuerpflichtige seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat;

- b) für steuerpflichtige natürliche Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, die Gemeindesteuerkasse jener Gemeinde, in der sie einen inländischen Erwerb erzielen oder sich das inländische Vermögen befindet;
- c) für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen im Sinne des Art. 6 Abs. 1 Bst. b die Gemeindesteuerkasse der Heimatgemeinde.

2) Kann der Ort des Veranlagungsverfahrens nicht nach Abs. 1 festgestellt werden, insbesondere wenn der Steuerpflichtige Wohnsitz und Geschäftsbetrieb nicht in der gleichen Gemeinde hat oder sein Geschäftsbetrieb sich in mehreren Gemeinden vollzieht, so bezeichnet die Steuerverwaltung die Gemeinde, in welcher das Veranlagungsverfahren erfolgen soll.

Art. 102

Durchführung der Veranlagung

1) Die Steuerbehörden prüfen die Steuererklärung und nehmen die erforderlichen Untersuchungen vor.

2) Hat der Steuerpflichtige keine Steuererklärung eingereicht oder kann die Steuerbemessungsgrundlage mangels zuverlässiger und vollständiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklungen und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.

Art. 103

Veranlagungsverfügung

1) Die Steuerbehörden setzen in der Veranlagungsverfügung die Steuerbemessungsgrundlage, den Steuersatz und den Steuerbetrag fest.

2) Abweichungen von der Steuererklärung gibt die Steuerbehörde spätestens mit der Zustellung der Veranlagungsverfügung bekannt.

D. Übrige Veranlagungsverfahren

1. Grundstücksgewinnsteuer

Art. 104

Veranlagung

1) Die Grundverkehrsbehörden übermitteln die ihnen vorgelegten Verträge über den Erwerb inländischer Grundstücke der Steuerverwaltung.

2) Wirtschaftliche Handänderungen, die nicht den Grundverkehrsbehörden vorzulegen sind, sind vom Übertragenden innerhalb von 30 Tagen seit der Übertragung schriftlich bei der Steuerverwaltung anzuzeigen.

3) Die Steuerverwaltung fordert die Steuerpflichtigen durch Zustellung eines Steuerformulars zur Abgabe einer Steuererklärung auf.

4) Die Steuerverwaltung veranlagt die Grundstücksgewinnsteuer.

5) Die Bestimmungen über die allgemeinen Verfahrensgrundsätze und die Veranlagung im ordentlichen Verfahren finden im Übrigen sinngemäss Anwendung.

2. Widmungsbesteuerung

Art. 105

Veranlagung

1) Vermögenszuwendungen nach Art. 13 sind vom Übertragenden innerhalb von 30 Tagen seit der Zuwendung schriftlich bei der Steuerverwaltung anzuzeigen.

2) Die Steuerverwaltung veranlagt die Widmungssteuer.

3) Die Bestimmungen über die allgemeinen Verfahrensgrundsätze und die Veranlagung im ordentlichen Verfahren finden im Übrigen sinngemäss Anwendung.

3. Gründungsabgabe

Art. 106

Veranlagung

1) Gründungen, Errichtungen, Sitzverlegungen, Kapitalerhöhungen und Handänderungen nach Art. 66 sind der Steuerverwaltung anzuzeigen.

2) Die Gründungsabgabe wird von der Steuerverwaltung veranlagt.

3) Das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt darf erst dann die Veröffentlichung des Registereintrages vornehmen oder die Bestätigung über die Hinterlegung ausstellen, wenn der Nachweis über die Entrichtung der Gründungsabgabe erbracht ist.

4. Abgabe auf Versicherungsprämien

Art. 107

Fiskalvertreter

1) Versicherer ohne inländische Betriebsstätte im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Bst. a Satz 1 sind verpflichtet, einen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muss, zu bestellen. Der Fiskalvertreter hat die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die dem von ihm vertretenen Versicherer obliegen. Er ist befugt, die dem von ihm vertretenen Versicherer zustehenden Rechte wahrzunehmen.

2) Als Fiskalvertreter können ausschliesslich nach liechtensteinischem Recht zugelassene Treuhänder, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte mit Wohnsitz oder Sitz im Inland sowie inländische Versicherungsunternehmen bestellt werden.

3) Der Fiskalvertreter haftet für die Entrichtung der Abgabe.

Art. 108

Auskunftspflicht

1) Versicherer, Versicherungsnehmer und Fiskalvertreter haben der Steuerverwaltung über alle Tatsachen, die für die Abgabepflicht oder für die Abgabeberechnung von Bedeutung sein können, Auskunft zu erteilen.

2) Der Versicherer ist verpflichtet, dem Fiskalvertreter den Abschluss von Versicherungsverträgen unter Angabe aller für die Erhebung der Abgabe auf Versicherungsprämien bedeutsamen Umstände unverzüglich bekannt zu geben.

Art. 109

Ablieferung

1) Der Versicherer hat die Abgabe aufgrund der Abrechnung mit amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Ablauf des Halbjahres für die in diesem Zeitraum vereinnahmten Prämien, gesondert nach Versicherungszweigen, unaufgefordert der Steuerverwaltung zu entrichten.

2) Um unverhältnismässige Umtriebe zu vermeiden, kann die Steuerverwaltung ein von Abs. 1 abweichendes Abrechnungsverfahren gestatten.

Art. 110

Weisungen, Verfügungen und Entscheidungen

Die Steuerverwaltung erlässt alle für die Erhebung der Abgabe auf Versicherungsprämien erforderlichen Weisungen, Verfügungen und Entscheidungen.

E. Steuerforderung

Art. 111

Mithaftung

1) Ehegatten, die gemeinsam veranlagt werden, sind solidarisch zur Entrichtung der Vermögens- und Erwerbssteuer für sich und die mit ihnen in häuslicher Gemeinschaft lebenden minderjährigen Kinder verpflichtet. Jeder Ehegatte hat jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer die Steuern zu entrichten, wenn einer von beiden zahlungsunfähig ist.

2) Bei Ehegatten, die getrennt veranlagt werden, entfällt die Solidarschuld auch für alle noch offenen Steuerschulden.

3) Mit dem Steuerpflichtigen haften solidarisch:

- a) für die Steuerschuld einer rechtlich oder faktisch liquidierten juristischen Person: die mit der Verwaltung und Liquidation betrauten Personen bis zum Betrag des Reinvermögens oder des Liquidationsergebnisses. Die Haftung entfällt, wenn die betroffene Person nachweist, dass sie alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat;
- b) für die Steuerschuld einer juristischen Person, die ihren Sitz ohne Liquidation in Gebiete ausserhalb des Europäischen Wirtschaftsraumes und der Schweiz verlegt: deren Organe oder die für sie handelnden Personen bis zum Betrag des Reinvermögens der juristischen Person. Die Haftung entfällt, wenn die betroffene Person nachweist, dass sie alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat;
- c) für die Steuerschuld des Erblassers: die mit der Verteilung des Nachlasses betrauten Personen bis zum Betrag des reinen Nachlassvermögens;
- d) für die Steuerschuld der beschränkt Steuerpflichtigen: die mit der Liquidation der die Steuerpflicht begründenden Gegenstände betrauten Personen bis zum Betrag des Reinvermögens;
- e) die minderjährigen, unter der Obsorge des Steuerpflichtigen stehenden Kinder bis zum Betrag des auf sie entfallenden Anteils an der Gesamtsteuer.

4) Jede solidarisch verpflichtete Person haftet persönlich für den ganzen Steuerbetrag. Sie befreit die Mithaftenden durch Zahlung.

Art. 112

Steuernachfolge

Die Erben folgen mit dem Tod des Erblassers in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Erblassers nach.

Art. 113

Entstehung und Fälligkeit der Steuerforderung

1) Die Steuerforderung entsteht in dem Zeitpunkt, in welchem der steuerpflichtige Tatbestand erfüllt ist.

2) Die Steuer wird vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen mit der Zustellung der Veranlagungsverfügung fällig.

3) In dem von der Steuerverwaltung bestimmten Zeitpunkt werden fällig (allgemeiner Fälligkeitstermin):

- a) die Vermögens- und Erwerbsteuer für selbständig Erwerbende;
- b) die Ertragssteuer für juristische Personen vorbehaltlich Abs. 4 Bst. a.

4) In jedem Fall wird die Steuer fällig:

- a) am Gründungsdatum sowie jährlich wiederkehrend an diesem Stichtag bei der Mindestertragssteuer, sofern diese nicht veranlagt wird (Art. 64 Abs. 8 und 65);
- b) am Tag, an dem der Steuerpflichtige das Land verlässt;
- c) zu dem in der Steuervorschreibung nach Art. 34 festgesetzten Zeitpunkt bei der Steuer nach Aufwand;
- d) mit der Löschung einer steuerpflichtigen juristischen Person im Öffentlichkeitsregister;
- e) im Zeitpunkt, in dem der beschränkt Steuerpflichtige seine im Inland gelegenen Betriebsstätten oder seine im Inland gelegenen Grundstücke aufgibt;
- f) bei der Konkurseröffnung über den Steuerpflichtigen.

5) Der Fälligkeitstermin bleibt unverändert, auch wenn gegen eine Veranlagung Einsprache oder Beschwerde erhoben wurde.

6) Die Abgabeforderung auf die Versicherungsprämie wird 30 Tage nach Ablauf des Halbjahres, in dem sie entstanden ist, fällig. Sie entsteht mit der Zahlung der Prämie.

Art. 114

Zahlung der Steuerforderung und Verzugszins

1) Die Steuer muss, soweit in diesem Gesetz nichts Abweichendes bestimmt ist, innert 30 Tagen nach Fälligkeit entrichtet werden. Vorbehalten bleiben bewilligte Zahlungserleichterungen nach Art. 131.

2) Bei Wegzug des Steuerpflichtigen ist die Steuer spätestens am Tag des Wegzugs zu entrichten.

3) Für Steuerbeträge, die nicht fristgerecht entrichtet werden, ist ein Verzugszins zu bezahlen. Die Zinspflicht beginnt nach Ablauf der Zahlungsfrist nach Abs. 1. Die Höhe des Zinssatzes wird durch die Regierung mit Verordnung festgelegt.

4) Hat der Zahlungspflichtige bei Eintritt der Fälligkeit aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, noch keine Veranlagungsverfügung oder provisorische Rechnung erhalten, so beginnt die Zinspflicht 30 Tage nach deren Zustellung.

Art. 115

Veranlagungsverjährung

1) Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt nach fünf Jahren. Bei periodisch geschuldeten Steuern beginnt die Verjährung nach Ablauf des Steuerjahres, auf das sie sich bezieht und bei nicht periodisch geschuldeten Steuern nach Ablauf des Steuerjahres, in welchem das steuerpflichtige Ereignis stattgefunden hat.

2) Die Verjährung beginnt nicht oder ist gehemmt:

- a) während eines Rechtsmittelverfahrens;
- b) solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist;
- c) solange die steuerpflichtige Person im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- d) solange gegen den Steuerpflichtigen im Inland nicht Exekution geführt werden kann; oder
- e) solange bezüglich der Steuerforderung ein Strafverfahren durchgeführt wird.

3) Die Verjährungsfrist wird unterbrochen und die Verjährung beginnt neu mit:

- a) Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen;
- b) jeder mit Kenntnis des Steuerpflichtigen vorgenommenen, auf die Feststellung der Steuerpflicht oder die Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Handlung der Steuerbehörden; oder
- c) Einreichung eines Gesuches um Steuernachlass.

4) Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist in jedem Fall nach zehn Jahren verjährt; Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

F. Rechtsmittel

Art. 116

Einsprache an die Steuerverwaltung

1) Gegen Veranlagungsverfügungen und sonstige Verfügungen kann der Steuerpflichtige in-nerst 30 Tagen ab Zustellung Einsprache bei der Steuerverwaltung erheben.

2) Die Einsprache ist schriftlich einzureichen; sie hat die Anträge, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel sowie die Unterschrift des Einsprechers oder seines Vertreters zu enthalten. Wird der Einsprecher durch einen Dritten vertreten, hat dieser sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen. Die Beweismittel sind in der Einspracheschrift zu bezeichnen und ihr beizulegen.

3) Mit der Einsprache kann der Steuerpflichtige alle Mängel geltend machen. Gegen eine Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit Einsprache erheben.

4) Sind die formellen Anforderungen nach Abs. 2 erfüllt, prüft die Steuerverwaltung die Sache neuerlich und kann die Verfügung ganz oder teilweise abändern. Der Steuerpflichtige hat das Recht, die Einsprache vor der Steuerverwaltung persönlich zu vertreten. Richtet sich die Einsprache gegen eine ausführlich begründete Verfügung, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an die Landessteuerkommission weiterzuleiten.

5) Die Kosten einer abweisenden Einspracheentscheidung trägt der Einsprecher. Dringt er mit seinen Anträgen teilweise durch, sind die Kosten verhältnismässig herabzusetzen. Dem ob-siegenden Einsprecher können die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn er das Ein-spracheverfahren unnötigerweise verursacht hat.

6) Partei- und Vertretungskosten werden in keinem Fall zugesprochen.

Art. 117

Beschwerde an die Landessteuerkommission

1) Gegen eine Einspracheentscheidung der Steuerverwaltung kann der Steuerpflichtige innerhalb 30 Tagen ab Zustellung bei der Landessteuerkommission Beschwerde erheben.

2) Die Beschwerde ist schriftlich einzureichen; sie hat die Anträge, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel sowie die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten. Wird der Beschwerdeführer durch einen Dritten vertreten, hat dieser sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen. Die Beweismittel sind in der Beschwerdeschrift zu bezeichnen und ihr beizulegen.

3) Mit der Beschwerde kann der Steuerpflichtige alle Mängel geltend machen. Gegen eine Ermessensveranlagung oder eine Ermessensentscheidung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit Beschwerde erheben. Beweismittel, welche im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren vorenthalten worden sind, dürfen nicht mehr erhoben oder entgegengenommen werden.

4) Die Beschwerde des Steuerpflichtigen gegen eine Einspracheentscheidung ist der Steuerverwaltung zur Anbringung einer Gegenäusserung vorzulegen. Der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung haben das Recht, die Beschwerde vor der Landessteuerkommission persönlich zu vertreten. Macht die Landessteuerkommission von ihren Befugnissen nach Art. 93 Gebrauch und weigert sich der Steuerpflichtige, einem zur Feststellung erheblicher Tatsachen gestellten Begehren nach Erteilen von Auskünften oder auf Vorlage von Geschäftsbüchern oder anderen Ausweisen zu entsprechen, so ist die vom Steuerpflichtigen erhobene Beschwerde unter Vorbehalt eventueller Straffolgen als unbegründet abzuweisen.

5) Nach Abschluss der Untersuchung fällt die Landessteuerkommission ihre Entscheidung und teilt sie den Parteien mit.

6) Die Kosten einer abweisenden Entscheidung trägt der Beschwerdeführer. Dringt er mit seinen Anträgen teilweise durch, sind die Kosten verhältnismässig herabzusetzen. Dem obsiegenden Beschwerdeführer können die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn er das Beschwerdeverfahren unnötigerweise verursacht hat.

7) Partei- und Vertretungskosten werden in keinem Fall zugesprochen.

8) Im Übrigen finden auf das Beschwerdeverfahren die Bestimmungen des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege Anwendung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes geregelt ist.

Art. 118

Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

1) Gegen eine Entscheidung der Landessteuerkommission kann innerhalb 30 Tagen ab Zustellung Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben werden.

2) Das Beschwerderecht steht dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung zu. Die Beschwerde des Steuerpflichtigen ist der Steuerverwaltung zur Anbringung von Gegenäusserungen vorzulegen.

3) Mit der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof kann der Beschwerdeführer Rechtsverletzungen geltend machen und sich darauf berufen, die angefochtene Entscheidung beruhe auf einem aktenwidrigen oder unvollständig festgestellten Sachverhalt.

4) Im Übrigen finden auf das Beschwerdeverfahren die Bestimmungen des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege Anwendung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes geregelt ist.

G. Änderung rechtskräftiger Veranlagungen

Art. 119

Grundsatz

Rechtskräftige Veranlagungen können nach Massgabe dieses Abschnitts abgeändert werden; eine Änderung solcher Veranlagungen nach den Bestimmungen des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege ist ausgeschlossen.

Nachsteuer

Art. 120

a) Voraussetzung

1) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Die Höhe des Zinses richtet sich nach Art. 114 Abs. 3.

2) Hat der Steuerpflichtige die Bestandteile der steuerpflichtigen Leistung und Werte in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und ist die Bewertung der einzelnen Bestandteile von den Steuerbehörden anerkannt worden, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war.

Art. 121

b) Verwirkung

1) Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt nach fünf Jahren. Bei periodisch geschuldeten Steuern beginnt die Frist nach Ablauf des Steuerjahres, für das eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist und bei nicht periodisch geschuldeten Steuern nach Ablauf des Steuerjahres, in welchem das steuerpflichtige Ereignis stattgefunden hat.

2) Die Selbstanzeige und die Eröffnung eines Strafverfahrens gelten zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens.

3) Das Recht, eine Nachsteuer festzusetzen, erlischt in jedem Fall nach zehn Jahren; Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

Art. 122

c) Verfahren bei Tod des Steuerpflichtigen

Nachsteuerverfahren, die bei Tod des Steuerpflichtigen noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen sind, werden gegenüber dem ruhenden Nachlass oder den Erben eingeleitet oder fortgesetzt.

Art. 123

Revision

1) Eine rechtskräftige Verfügung oder Entscheidung kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn:

- a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden; oder
- b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat.

2) Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

3) Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Zustellung der Verfügung oder Entscheidung eingereicht werden.

4) Das Revisionsbegehren ist schriftlich bei der Behörde einzureichen, welche die frühere Verfügung oder Entscheidung erlassen hat. Das Revisionsbegehren muss enthalten:

- a) die genaue Bezeichnung der einzelnen Revisionsgründe; und
- b) einen Antrag, in welchem Umfang die frühere Verfügung oder Entscheidung aufzuheben und wie neu zu entscheiden sei.

5) Die Beweismittel für die Revisionsgründe sind dem Revisionsbegehren beizulegen.

6) Gegen die Abweisung eines Revisionsbegehrens und gegen die neue Verfügung oder Entscheidung können die gleichen Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung oder Entscheidung ergriffen werden. Das Verfahren richtet sich nach den vor der zuständigen Behörde geltenden Vorschriften.

Art. 124

Verständigungsvereinbarung und Schiedsspruch

Eine Veranlagungsverfügung ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruches nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geboten ist.

Art. 125

Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen

1) Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheidungen können innert einer Frist von fünf Jahren nach Zustellung auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden.

2) Gegen die Berichtigung oder ihre Ablehnung können die gleichen Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung oder Entscheidung ergriffen werden.

H. Steuerbezug und Steuersicherung

Art. 126

Allgemeines

1) Die Vermögens- und Erwerbssteuer wird von den Gemeindesteuerkassen, die übrigen Steuern werden von der Steuerverwaltung bezogen. Die Steuerverwaltung legt jährlich fest, bis zu welchem Betrag geringfügige Steuern und Verzugszinsen nicht erhoben werden.

2) Die mit dem Steuerbezug betraute Behörde sorgt durch Rechnungsstellung, Mahnung und Zwangsbetreibung für den Bezug der Steuern, Nachsteuern, Bussen, Zinsen und Kosten.

Art. 127

Provisorischer und definitiver Bezug

1) Die Landessteuern werden vorbehaltlich Abs. 2 gemäss Veranlagung bezogen.

2) Die Vermögens- und Erwerbssteuer für selbständig Erwerbende sowie die Ertragssteuer für juristische Personen - mit Ausnahme der Mindestertragssteuer nach Art. 64 Abs. 8 und 65 - werden vorerst provisorisch bezogen. Grundlage dafür ist die Steuererklärung, die letzte rechtskräftige Veranlagung oder der mutmasslich geschuldete Steuerbetrag. Nach Kontrolle der Steuererklärung werden sie definitiv veranlagt und bezogen.

3) Die provisorische Rechnung stellt ein Exekutionstitel im Sinne der Exekutionsordnung dar.

4) Provisorisch bezogene Steuern werden auf die gemäss (definitiver) Veranlagung geschuldeten Steuern angerechnet. Zu wenig bezahlte Beträge werden nachgefordert, zu viel bezahlte Beträge werden erstattet.

5) Das Verfahren betreffend den provisorischen Bezug und inwieweit die Beträge nach Abs. 4 verzinst werden, werden von der Regierung mit Verordnung geregelt.

Bezugsverjährung

Art. 128

a) Grundsatz

- 1) Steuerforderungen verjähren fünf Jahre, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist.
- 2) Hemmung und Unterbrechung der Verjährung richten sich nach Art. 115.
- 3) Die Verjährung tritt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in dem die Steuern rechtskräftig veranlagt worden sind.

Art. 129

b) Abgabe auf Versicherungsprämien

- 1) Die Abgabe auf die Versicherungsprämie verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prämienzahlung erfolgte.
- 2) Hemmung und Unterbrechung der Verjährung richten sich nach Art. 115.
- 3) Hemmung und Unterbrechung wirken gegenüber allen Zahlungspflichtigen.
- 4) Die Verjährung tritt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in dem die Prämienzahlung erfolgte.

Art. 130

Rückforderung bezahlter Steuern

- 1) Der Steuerpflichtige kann einen von ihm bezahlten Steuerbetrag zurückfordern, wenn er irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat.
- 2) Zurückzuerstattende Steuerbeträge werden, wenn seit der Zahlung mehr als 30 Tage verflossen sind, vom Zeitpunkt der Zahlung an mit Zins erstattet. Die Höhe des Zinssatzes wird durch die Regierung mit Verordnung festgelegt.
- 3) Der Rückerstattungsanspruch muss innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zahlung geleistet worden ist, geltend gemacht werden.

Art. 131

Zahlungserleichterungen

1) Bedeutet die rechtzeitige Zahlung von Steuern, Nachsteuern, Zinsen, Kosten oder Bussen eine erhebliche Härte, so kann die Bezugsbehörde auf Antrag Stundung, ratenweise Bezahlung oder andere Zahlungserleichterungen bewilligen.

2) Gewährte Zahlungserleichterungen sind zu widerrufen, wenn ihre Voraussetzungen dahinfallen oder die daran geknüpften Bedingungen nicht erfüllt werden.

Art. 132

Steuernachlass

1) Geschuldete Steuern, Nachsteuern, Zinsen, Kosten oder Bussen können ganz oder teilweise nachgelassen werden, wenn deren Entrichtung für den Zahlungspflichtigen eine unzumutbare Härte bedeuten würde.

2) Das Gesuch um Steuernachlass ist an die Steuerverwaltung zu richten. Diese hat vor ihrer Entscheidung eine Stellungnahme derjenigen Gemeinden, deren Interessen durch das Gesuch berührt werden, einzuholen.

3) Bei gänzlicher oder teilweiser Ablehnung des Gesuches kann der Gesuchsteller innert 30 Tagen nach Zustellung der Entscheidung Beschwerde bei der Regierung erheben.

Art. 133

Steuersicherung

1) Für die Steuersicherung gelten die Vorschriften der Exekutionsordnung über die Rechtssicherung, soweit in den folgenden Absätzen nichts Abweichendes bestimmt ist.

2) In dringenden Fällen können die Steuerbehörden vorläufige Sicherungsmassnahmen anordnen und durchführen. Über verhängte Sicherungsmassnahmen ist dem Sicherungsgegner eine Bestätigung auszustellen.

3) Wenn eine Steuerbehörde in einem dringenden Fall vorläufige Sicherungsmassnahmen angeordnet hat, muss sie binnen acht Tagen ab Durchführung der vorläufigen Sicherungsmassnahmen beim Landgericht die Erlassung eines Sicherungsbotes beantragen, widrigenfalls die vorläufigen Sicherungsmassnahmen ihre Gültigkeit verlieren.

4) Für die Bewilligung eines Sicherungsbotes ist eine Glaubhaftmachung des Anspruches und der Gefährdung nicht notwendig. Die Bewilligung des Sicherungsbotes darf von der Leistung einer Sicherheit nicht abhängig gemacht werden.

Art. 134

Grundbucheintragung

- 1) Ein Eigentumsübergang von Grundstücken darf im Grundbuch erst eingetragen werden, wenn die Entrichtung der durch den Übergang bedingten Steuern nachgewiesen wird.
- 2) Wenn für die Entrichtung dieser Steuern genügende andere Sicherheiten geleistet werden, kann die Steuerverwaltung Ausnahmen bewilligen.
- 3) Erfolgt der Eigentumsübergang im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens oder eines öffentlichen oder freiwilligen Versteigerungsverfahrens, sind die durch den Übergang bedingten Steuern vorweg aus dem Meistgebot oder Versteigerungserlös zu entrichten.

V. Strafbestimmungen

A. Übertretungen

1. Verletzung von Verfahrenspflichten und Abgabefähdung

Art. 135

Verletzung von Verfahrenspflichten

Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder den dazu erlassenen Verordnungen oder nach einer von der zuständigen Steuerbehörde aufgrund dieses Gesetzes aufgelegten Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht richtig nachkommt, wird wegen Übertretung mit Busse bis zu 1 000 Franken bestraft, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu 10 000 Franken.

Art. 136

Abgabefähdung

Wegen Übertretung wird mit Busse bis zu 20 000 Franken bestraft, wer, ohne dass der Tatbestand von Art. 137 oder 140 erfüllt ist, vorsätzlich oder fahrlässig die gesetzmässige Erhebung der Gründungsabgabe oder der Abgabe auf Versicherungsprämien gefährdet, indem er:

- a) der Pflicht zur Einreichung von Steuererklärungen, Aufstellungen und Abrechnungen, zur Erteilung von Auskünften und zur Vorlage von Geschäftsbüchern, Registern und Belegen nicht nachkommt;
- b) in einer Steuererklärung, Aufstellung oder Abrechnung unwahre Angaben macht oder erhebliche Tatsachen verschweigt oder dabei unwahre Belege über erhebliche Tatsachen vorlegt;
- c) unrichtige Auskünfte erteilt;
- d) die ordnungsgemässe Durchführung einer Kontrolle erschwert, behindert oder verunmöglicht.

2. Steuerhinterziehung

Art. 137

Steuerhinterziehung

1) Wegen Übertretung wird mit Busse bestraft, wer:

- a) als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig durch unrichtige oder unvollständige Angaben in der Steuererklärung oder Steueranzeigen oder durch unrichtige oder unvollständige Auskünfte die Einforderung einer von ihm zu entrichtenden Steuer verhindert oder auf sonstige Art schuldhaft Steuern vorenthält;
- b) als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt;
- c) vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen, Gründungsabgaben oder Abgaben auf Versicherungsprämien vorenthält;
- d) als Steuerpflichtiger oder als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt.

2) Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer oder Abgabe. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.

Art. 138

Versuch

1) Der Versuch einer Steuerhinterziehung ist strafbar.

2) Die Busse beträgt zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter und vorsätzlicher Steuerhinterziehung festzusetzen wäre.

Art. 139

Beteiligte

1) Wer vorsätzlich einen anderen zu einer Steuerhinterziehung bestimmt oder wer vorsätzlich sonst zu ihrer Ausführung beiträgt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft.

2) Die Busse beträgt bis zu 10 000 Franken, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu 50 000 Franken.

B. Vergehen

Art. 140

Steuerbetrug

Wer eine Steuerhinterziehung durch vorsätzlichen Gebrauch falscher, verfälschter, inhaltlich unwahrer Geschäftsbücher oder anderer Urkunden begeht, wird wegen Vergehens mit einer Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft.

Art. 141

Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern

Wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und abgezogene Steuern zu seinem oder eines anderen Nutzen verwendet, wird wegen Vergehens mit Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder mit einer Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen bestraft.

C. Gemeinsame Bestimmungen

Art. 142

Selbstanzeige

1) Wer eine von ihm begangene strafbare Handlung nach Art. 135 bis 137, 140 oder 141 aus eigenem Antrieb anzeigt, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein, ist straffrei und hat lediglich die mit einem 10-prozentigen Zuschlag versehene Nachsteuer zu entrichten.

2) Zeigt ein Beteiligter (Art. 139) eine strafbare Handlung nach Art. 135 bis 137, 140 oder 141 aus eigenem Antrieb an, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein, ist er straffrei.

3) Haben Erben von sich aus alles ihnen Zumutbare getan, um den Steuerbehörden die Feststellung einer strafbaren Handlung nach Art. 135 bis 137, 140 oder 141 zu ermöglichen, haben sie lediglich die Nachsteuer zu entrichten.

Art. 143

Verantwortlichkeit bei juristischen Personen

1) Werden mit Wirkung für eine juristische Person strafbare Handlungen nach Art. 135 bis 137 begangen oder liegt ein Versuch zu einer strafbaren Handlung nach Art. 137 vor, so wird die juristische Person gebüßt.

2) Werden im Geschäftsbetrieb einer juristische Person Teilnahmehandlungen (Art. 139) an Steuerhinterziehungen (Art. 137) Dritter begangen, so ist Art. 139 auf die juristische Person anwendbar.

3) Für die verhängten Bussen haften die handelnden Organe, sofern die Busse von der juristischen Person nicht bezahlt wird.

4) Bei Vergehen nach Art. 140 und 141 wird das handelnde Organ bestraft.

Art. 144

Haftung in Vertretungsfällen

Wurde in Vertretungsfällen von einem gesetzlichen oder von einem behördlichen oder rechtsgeschäftlich bestellten Vertreter im Rahmen seiner Tätigkeit für den Vertretenen eine strafbare Handlung nach diesem Gesetz begangen, so ist der Vertretene zur Entrichtung der Busse oder Geldstrafe verpflichtet. Er kann sich davon nur befreien, wenn er nachweist, dass er die Handlungen des Vertreters und ihre Wirkungen nicht verhindern konnte. Der Vertreter unterliegt den Bestimmungen der Art. 135 bis 141.

Art. 145

Verjährung

1) Die Strafverfolgung und die Strafvollstreckung verjähren:

- a) bei Verletzung von Verfahrenspflichten und bei Abgabegefährdung in einem Jahr;
- b) bei Steuerhinterziehung, Steuerbetrug und Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern in fünf Jahren.

2) Die Verjährung der Strafverfolgung beginnt nach Ablauf des Jahres, in welchem die Gesetzesverletzung letztmals begangen wurde. Sie ist gehemmt, solange der Täter im Ausland ist. Die Verjährung wird durch jede gegen den Täter gerichtete Untersuchungshandlung der zuständigen Behörde unterbrochen. Nach jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von neuem. Die ursprüngliche Verjährungsfrist kann nicht mehr als verdoppelt werden.

3) Die Verjährung der Strafvollstreckung beginnt mit dem rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens. Sie ist gehemmt, solange die Strafe im Inland nicht vollzogen werden kann. Die Verjährung des Strafvollzuges wird durch jede gegen den Verurteilten gerichtete Vollstreckungshandlung der zuständigen Behörde unterbrochen. Nach jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von neuem. Die ursprüngliche Verjährungsfrist kann nicht mehr als verdoppelt werden.

Art. 146

Bedingte Strafen

Eine bedingte Bestrafung ist bei Bussen ausgeschlossen.

Art. 147

Verteilung der Bussen und Geldstrafen

- 1) Die von der zuständigen Gemeindesteuerkasse verhängten Bussen fallen der betreffenden Gemeinde zu und sind durch diese einzuziehen.
- 2) Alle übrigen Bussen und Geldstrafen fallen dem Land zu.

D. Strafverfahren

Art. 148

Zuständigkeiten

- 1) Die Verletzung von Verfahrenspflichten wird von derjenigen Steuerbehörde verfolgt, gegenüber welcher sie begangen wurde.
- 2) Eine Abgabegefährdung oder eine Steuerhinterziehung wird von der Steuerverwaltung verfolgt.
- 3) Die Verfolgung eines Steuerbetruges oder einer Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern fällt in die Zuständigkeit des Landgerichtes.

Art. 149

Verfahren bei Verletzung von Verfahrenspflichten und Abgabegefährdung

- 1) In einem Verfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und Abgabegefährdung können die Steuerverwaltung und die Gemeindesteuerkasse bei klarer Sach- und Rechtslage mittels eines Verwaltungsstrafbotes vorgehen. Soweit in diesem Gesetz keine abweichenden Vorschriften bestehen, finden die Art. 147 bis 149 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege sinngemäss Anwendung.
- 2) In den übrigen Fällen richtet sich das Verfahren, soweit in diesem Gesetz keine abweichenden Vorschriften bestehen, sinngemäss nach Art. 152 bis 159 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege.

Art. 150

Verfahren bei Steuerhinterziehung

- 1) In einem Verfahren wegen Steuerhinterziehung finden, soweit in diesem Gesetz keine abweichenden Vorschriften bestehen, die Art. 152 bis 159 des Gesetzes über die allgemeine Landesverwaltungspflege sinngemäss Anwendung.
- 2) Der vom Verfahren betroffenen Person wird Gelegenheit gegeben, sich zu der gegen sie erhobenen Anschuldigung zu äussern; sie wird auf ihr Recht hingewiesen, die Aussage und ihre Mitwirkung zu verweigern.

3) Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen im Strafverfahren nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast nach Art. 102 noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden.

4) Die Berufsgeheimnisse sind zu wahren.

Art. 151

Rechtsmittelverfahren

1) Verwaltungsstrafentscheide der Steuerverwaltung können innert 14 Tagen ab Zustellung mit Beschwerde bei der Landessteuerkommission angefochten werden.

2) Gegen Verwaltungsstrafbote der Steuerverwaltung oder Gemeindesteuerkasse kann innert 14 Tagen ab Zustellung Einspruch (Art. 149 LVG) bei der Steuerverwaltung erhoben werden. Wird in einem Verwaltungsstrafbot eine Busse bis zu 2 000 Franken ausgesprochen, so ist statt des Einspruchs ausschliesslich die Beschwerde nach Abs. 1 zulässig.

3) Beschwerdeentscheidungen der Landessteuerkommission können innert 14 Tagen ab Zustellung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof angefochten werden.

Art. 152

Strafgerichtliche Bestimmungen

Für ein Verfahren wegen Steuerbetruges oder einer Veruntreuung von an der Quelle abzuziehenden Steuern gelten die Vorschriften über das strafgerichtliche Verfahren.

VI. Übergangs- und Schlussbestimmungen

Art. 153

Durchführungsverordnungen

Die Regierung erlässt die zur Durchführung dieses Gesetzes erforderlichen Verordnungen.

Art. 154

Hängige Verfahren

Nachsteuer- und Strafverfahren, die bereits bei Inkrafttreten dieses Gesetzes anhängig sind, werden nach den Bestimmungen des bisher geltenden Rechts durchgeführt. Würde die Anwendung des neuen Rechts zu einer mildereren Bestrafung führen, gelangt dieses zur Anwendung.

Art. 155

Landessteuerkommission

Die bisherigen Mitglieder der Landessteuerkommission bleiben auch nach Inkrafttreten dieses Gesetzes bis zum Ablauf ihrer Amtsperiode im Amt.

Art. 156

Befristete Selbstanzeige

Wer binnen einem Jahr nach Inkrafttreten dieses Gesetzes eine von ihm begangene strafbare Handlung nach den Bestimmungen dieses oder des bisherigen Gesetzes aus eigenem Antrieb anzeigt, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein, hat lediglich die Nachsteuer für die vergangenen fünf Jahre zu entrichten. Es wird weder eine Strafe noch ein Zuschlag nach Art. 142 noch ein Verzugszins nach Art. 120 erhoben.

Art. 157

Aufhebung bisherigen Rechts

Es werden aufgehoben:

1. Gesetz vom 30. Januar 1961 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBl. 1961 Nr. 7;
2. Gesetz vom 30. Januar 1962 betreffend die Abänderung von Art. 118 des Steuergesetzes, LGBl. 1962 Nr. 5;
3. Gesetz vom 4. Juni 1963 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 1963 Nr. 19;
4. Gesetz vom 10. Dezember 1965 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 1966 Nr. 4;
5. Gesetz vom 29. Dezember 1966 betreffend die Abänderung und Ergänzung des Steuergesetzes (Einführung einer Couponsteuer), LGBl. 1966 Nr. 31;
6. Gesetz vom 21. Dezember 1968 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 1969 Nr. 7;
7. Gesetz vom 22. Dezember 1969 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 1970 Nr. 5;
8. Gesetz vom 1. März 1970 betreffend die Ergänzung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern, LGBl. 1970 Nr. 18;
9. Gesetz vom 17. Dezember 1970 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 1971 Nr. 9;
10. Gesetz vom 13. Dezember 1973 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 1974 Nr. 10;
11. Kundmachung vom 5. Oktober 1999 über die Berichtigung des Landesgesetzblattes 1974 Nr. 10, LGBl. 1999 Nr. 191;
12. Gesetz vom 22. Dezember 1975 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 1976 Nr. 8;
13. Gesetz vom 20. Dezember 1976 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 1977 Nr. 12;

14. Gesetz vom 4. April 1979 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1979 Nr. 23;
15. Gesetz vom 15. April 1980 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBL. 1980 Nr. 41;
16. Gesetz vom 18. Dezember 1980 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1981 Nr. 10;
17. Gesetz vom 12. Juni 1985 betreffend die Schaffung eines Gesetzes über die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1985 Nr. 47;
18. Gesetz vom 3. Juli 1985 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1985 Nr. 51;
19. Gesetz vom 24. Juni 1987 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBL. 1987 Nr. 34;
20. Gesetz vom 24. Juni 1987 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1987 Nr. 39;
21. Gesetz vom 11. November 1987 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBL. 1987 Nr. 66;
22. Gesetz vom 11. November 1987 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBL. 1987 Nr. 67;
23. Gesetz vom 27. Juni 1990 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1990 Nr. 50;
24. Gesetz vom 12. September 1990 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1990 Nr. 54;
25. Kundmachung vom 12. Juli 1994 der Aufhebung von Art. 16 Abs. 1 und Art. 34 Abs. 1 des Steuergesetzes durch die Entscheidung des Fürstlich Liechtensteinischen Staatsgerichtshofes vom 26. Mai 1994 (StGH 1994/6), LGBL. 1994 Nr. 60;
26. Gesetz vom 22. März 1995 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1995 Nr. 103;
27. Gesetz vom 13. September 1995 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1995 Nr. 205;
28. Gesetz vom 3. Mai 1996 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1996 Nr. 88;
29. Gesetz vom 30. Oktober 1996 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1997 Nr. 17;
30. Gesetz vom 30. Oktober 1996 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1997 Nr. 20;
31. Gesetz vom 30. Oktober 1996 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1997 Nr. 22;
32. Gesetz vom 18. Dezember 1997 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1998 Nr. 36;
33. Kundmachung vom 6. Oktober 1998 der Aufhebung von Bestimmungen des Gesetzes über den Staatsgerichtshof und des Steuergesetzes durch die Entscheidung des Fürstlich Liechtensteinischen Staatsgerichtshofes vom 30. Januar 1998 (StGH 1997/25), LGBL. 1998 Nr. 166;
34. Gesetz vom 22. Oktober 1998 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 1998 Nr. 218;
35. Gesetz vom 12. Mai 2004 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBL. 2004 Nr. 142;
36. Gesetz vom 19. Oktober 2005 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBL. 2005 Nr. 247;

37. Kundmachung vom 10. Januar 2006 der Aufhebung von Art. 37 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 des Steuergesetzes durch das Urteil des Fürstlich Liechtensteinischen Staatsgerichtshofes vom 28. November 2005 (StGH 2004/74), LGBl. 2006 Nr. 1;
38. Gesetz vom 17. Mai 2006 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBl. 2006 Nr. 130;
39. Gesetz vom 22. Juni 2006 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBl. 2006 Nr. 279;
40. Gesetz vom 24. Oktober 2007 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBl. 2007 Nr. 332;
41. Gesetz vom 24. Oktober 2007 betreffend die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 2007 Nr. 338;
42. Gesetz vom 24. April 2008 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), LGBl. 2008 Nr. 149;
43. Gesetz vom 16. März 2010 über die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 2010 Nr. 139;
44. Gesetz vom 30. Juni 2010 über die Abänderung des Steuergesetzes, LGBl. 2010 Nr. 239.

Art. 158

Weitergeltung bisherigen Rechts

1) Die Bestimmungen über die Couponsteuer nach Art. 88a bis 88p, 144a, 146a, 151 Abs. 3 und Art. 152 Abs. 1 des bisherigen Rechts finden auf Altreserven weiterhin Anwendung.

2) Als Altreserven gelten der Bestand des Eigenkapitals am Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes, das nicht in dem einbezahlten Grund-, Stamm- oder Anteilskapital besteht und auf das Art. 88d oder 88e des bisherigen Rechts anwendbar waren. Für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen gelten Altreserven als zuerst verwendet; der Bestand an Altreserven ist entsprechend fortzuschreiben.

3) Auf Altreserven wird auf Antrag der Steuerpflichtigen eine Couponsteuer auch ohne Ausschüttung nach Massgabe von Abs. 4 erhoben. Der Bestand an Altreserven ist um den auf Antrag versteuerten Betrag vermindert fortzuschreiben.

4) Der Steuersatz der Couponsteuer beträgt in Abweichung von Art. 88h des bisherigen Rechts:

- a) bei Ausschüttung oder Antragsstellung im ersten und zweiten Jahr nach Inkrafttreten dieses Gesetzes: 2 %;
- b) bei Ausschüttung oder Antragsstellung ab dem dritten Jahr nach Inkrafttreten dieses Gesetzes: 4 %.

5) Bis zum 30. Juni 2011 abgeschlossene Liquidationen von juristischen Personen, die vor dem 1. Januar 2011 der Steuerpflicht nach Art. 73 bis 81 des bisherigen Rechts unterlegen haben, werden nach Massgabe des bisherigen Rechts besteuert.

6) Bei juristischen Personen und Treuunternehmen, die vor dem 1. Januar 2011 der Steuerpflicht nach Art. 31 Abs. 1 Bst. c des bisherigen Rechts unterlegen haben, werden diese sowie ihre Begünstigten für die folgenden fünf Jahre nach Massgabe des bisherigen Rechts besteuert. Auf

Antrag werden diese juristischen Personen bereits vor Ablauf dieser Frist nach Massgabe der Art. 44 bis 65 dieses Gesetzes besteuert.

7) Die Art. 82 bis 88 des bisherigen Rechts bleiben bei juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen, die vor dem Inkrafttreten des Art. 64 dieses Gesetzes die Voraussetzungen der Art. 82 bis 88 des bisherigen Rechts erfüllt haben, für weitere fünf Jahre anwendbar, wobei der Mindestbetrag nach Art. 88 des bisherigen Rechts 1 200 Franken beträgt. Auf Antrag werden diese juristischen Personen bereits vor Ablauf dieser Frist nach Massgabe der Art. 44 bis 65 dieses Gesetzes besteuert.

8) Bei juristischen Personen, die vor dem Inkrafttreten des Art. 64 dieses Gesetzes der Steuerpflicht nach Art. 31 Abs. 1 Bst. c des bisherigen Rechts unterlegen haben, oder vor diesem Zeitpunkt einer Besteuerung nach Massgabe der Art. 82 bis 88 des bisherigen Rechts unterlegen haben, gilt Art. 64 Abs. 1 Bst. d dieses Gesetzes als erfüllt, wenn die Statuten dieser juristischen Personen einen kaufmännischen Betrieb ausschliessen und diese juristischen Personen die sonstigen Voraussetzungen des Art. 64 dieses Gesetzes erfüllen.

9) Verluste, die am Tag vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes vortragsfähig sind, bleiben dies auch nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes. Das gilt nicht beim Wechsel der Besteuerungsart im Sinne der Abs. 6 oder 7.

10) Art. 101 des bisherigen Rechts bleibt anwendbar bis zum Inkrafttreten des Ausserstreitgesetzes.

Art. 159

Besteuerung juristischer Personen, die der bisherigen Vermögens- und Erwerbssteuer unterliegen

1) Wird eine juristische Person, welche der Vermögens- und Erwerbssteuer nach Art. 31 Abs. 1 Bst. c des bisherigen Rechts unterliegt, nach Massgabe der Art. 44 bis 65 dieses Gesetzes besteuert, so hat sie unter sinngemässer Anwendung von Art. 13 eine Steuer zu entrichten, wenn:

- a) deren Begünstigte nicht bestimmbar sind; und
- b) keine Optierung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 vorliegt.

2) Die bei Einbringung des Vermögens in die juristische Person entrichtete Schenkungssteuer wird dabei in Abzug gebracht.

Art. 160

Inkrafttreten

1) Dieses Gesetz tritt unter Vorbehalt von Abs. 2 und 3 und des ungenutzten Ablaufs der Referendumsfrist am 1. Januar 2011 in Kraft, andernfalls am Tage der Kundmachung.

2) Es finden erstmals Anwendung:

- a) die Bestimmungen über die Vermögens- und Erwerbsteuer für die zu veranlagende Vermögens- und Erwerbsteuer des Jahres 2011;

- b) die Bestimmungen über den Steuerabzug an der Quelle vorbehaltlich Bst. c für Steuerabzüge, die im Jahre 2011 einzubehalten sind;
- c) die Bestimmungen über den inländischen Erwerb nach Art. 6 Abs. 5 Bst. e und den Steuerabzug an der Quelle nach Art. 24 Abs. 2 Bst. c für Steuerabzüge, die im Jahre 2012 einzubehalten sind;
- d) die Bestimmungen über die Ertragssteuer für die zu veranlagende Ertragssteuer des Jahres 2011;
- e) die Bestimmungen über die Grundstücksgewinnsteuer für Grundstücksgewinne, die im Jahr 2011 erzielt werden;
- f) die Bestimmungen über die Gründungsabgabe für Gründungen, Errichtungen, Sitzverlegungen ins Inland, Kapitalerhöhungen sowie Handänderungen von Beteiligungen, die im Jahr 2011 erfolgen;
- g) die Bestimmungen über die Besteuerung nach dem Aufwand für Anträge, die ab dem Jahr 2011 gestellt werden;
- h) die Bestimmungen über die Abgabe auf Versicherungsprämien für Prämien, die im Jahr 2011 entrichtet werden.

3) Die Bestimmungen über Privatvermögensstrukturen nach Art. 64 treten in Kraft, sobald sie von der EFTA-Überwachungsbehörde (ESA) als mit den staatlichen Beihilferegelungen nach Art. 61 EWR-Abkommen konform qualifiziert werden, frühestens im nach Abs. 1 bestimmten Zeitpunkt. Die Regierung macht den Zeitpunkt des Inkrafttretens im Landesgesetzblatt kund.

In Stellvertretung des Landesfürsten:

gez. Alois

Erbprinz

gez. Dr. Klaus Tschütscher

Fürstlicher Regierungschef

XV. TEXT STEUERVERORDNUNG

Verordnung vom 21. Dezember 2010 **über die Landes- und Gemeindesteuern** **(Steuerverordnung; SteV)**

Aufgrund von Art. 153 des Gesetzes vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LGBl. 2010 Nr. 340², verordnet die Regierung:

I. Allgemeine Bestimmungen

Art. 1

Gegenstand und Bezeichnungen

1) Diese Verordnung regelt in Ausführung des Steuergesetzes das Nähere insbesondere über:

- a) die Vermögens- und Erwerbssteuer;
- b) die Ertragssteuer;
- c) die Veranlagung im ordentlichen Verfahren;
- d) die Steuerforderung, den Steuerbezug und die Steuersicherung.

2) Die in dieser Verordnung verwendeten Personen-, Berufs- und Funktionsbezeichnungen gelten für Personen männlichen und weiblichen Geschlechts.

II. Landessteuern

A. Allgemeines

Art. 2

Einreichung des Antrages auf Steuerbefreiung (Art. 4 Abs. 2 und 3 SteG)

1) Der Antrag auf Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nach Art. 4 Abs. 2 SteG ist bei der Steuerverwaltung einzureichen. Gemeinnützige Stiftungen und Anstalten können den Antrag auf Steuerbefreiung auch beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt als Stiftungsaufsichtsbehörde einreichen; das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt leitet den Antrag an die Steuerverwaltung weiter.

2) Das Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt übermittelt der Steuerverwaltung für gemeinnützige Stiftungen und Anstalten, die einen Antrag auf Steuerbefreiung stellen, eine Bestätigung, dass die betreffende Stiftung oder Anstalt nach Massgabe von Art. 552 § 29 PGR unter seiner Aufsicht steht.

Art. 3

Überprüfung der Steuerbefreiung (Art. 4 Abs. 2 und 3 SteG)

1) Die Steuerverwaltung überprüft jährlich, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung weiterhin erfüllt sind.

2) Der Steuerverwaltung sind jährlich einzureichen:

- a) bei gemeinnützigen Stiftungen und Anstalten, die eine Revisionsstelle nach Art. 552 § 27 PGR haben:
 1. der Bericht bzw. die Bestätigung der Revisionsstelle nach Art. 552 § 27 Abs. 4 PGR; und
 2. eine Bestätigung der Revisionsstelle über die Erfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung;
- b) bei den übrigen juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit:
 1. die Jahresrechnung bzw. die Aufstellung nach Art. 21 Abs. 2; und
 2. eine Zusammenstellung über die Mittelverwendung.
- 3) Gemeinnützige Stiftungen und Anstalten können die Unterlagen nach Abs. 2 Bst. a auch beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt einreichen; es leitet die Unterlagen an die Steuerverwaltung weiter.

4) Werden die Unterlagen nach Abs. 2 nicht eingereicht oder ergibt die Überprüfung, dass die juristische Person oder die besondere Vermögenswidmung die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht mehr erfüllt, so wird sie von der Steuerbefreiung ausgeschlossen.

Art. 4

Steuerjahr

(Art. 14 Abs. 5 und 47 Abs. 6 SteG)

Bei Steuerpflichtigen, die ihre Jahresrechnungen nicht mit dem Kalenderjahr abschliessen, ist das Jahr, in dem der Geschäftsabschluss erfolgt, massgebend für die Festlegung des Steuerjahres.

B. Vermögens- und Erwerbssteuer

1. Gemeinsame Bestimmungen

Art. 5

Erwerb minderjähriger Kinder

(Art. 8 Abs. 4 SteG)

Die Erwerbsgrenze minderjähriger Kinder, ab welcher sie selbständig veranlagt werden, richtet sich nach der Höhe des Existenzminimums für Alleinstehende nach Art. 8 Bst. a.

Art. 6

Getrennte Veranlagung

(Art. 8 Abs. 5 SteG)

1) Der Antrag auf getrennte Veranlagung ist schriftlich und von beiden Ehegatten unterzeichnet bei der zuständigen Gemeindesteuerkasse nach Art. 101 SteG einzureichen.

2) Die getrennte Veranlagung erfolgt bis zum Widerruf des Antrages, jedoch mindestens für fünf Jahre. Der Widerruf ist schriftlich und von beiden Ehegatten unterzeichnet bei der zuständigen Gemeindesteuerkasse einzureichen.

3) Die Antragstellung sowie der Widerruf haben jeweils bis zum 31. Oktober des entsprechenden Steuerjahres zu erfolgen.

2. Vermögenssteuer

Art. 7

Stellvertretende Entrichtung der Vermögens- oder Erwerbssteuer

(Art. 9 Abs. 3 und 4 SteG)

1) Der Antrag auf Entrichtung der Vermögens- oder Erwerbssteuer durch die Stiftung, besondere Vermögenswidmung oder stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalt anstelle der Begünstigten ist bei der Steuerverwaltung schriftlich einzureichen.

2) Der Antrag hat folgende Angaben zu enthalten:

- a) bei bestimmbaren Begünstigtenrechten an unwiderruflichen Stiftungen, stiftungsähnlichen Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen: die Wohnorte der Begünstigten sowie deren Begünstigtenanteil;
 - b) bei Begünstigtenrechten an widerruflichen Stiftungen, stiftungsähnlichen Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen: der Name und Wohnort des Errichters.
- 3) Die stellvertretende Entrichtung nach Abs. 1 erfolgt bis zum Widerruf des Antrages.

3. Erwerbssteuer

Art. 8

Höhe des Existenzminimums (Art. 15 Abs. 2 Bst. i SteG)

Das Existenzminimum beträgt pro Monat brutto für:

- a) Alleinstehende: 2 000 Franken;
- b) Alleinerziehende: 2 500 Franken;
- c) gemeinsam zu veranlagende Ehegatten: 3 000 Franken;
- d) getrennt zu veranlagende Ehegatten, welche im gleichen Haushalt leben, sowie Konkubinatspartner: je 1 500 Franken;
- e) jedes Kind zusätzlich:
 - 1. 300 Franken bei einem Alter bis zu 5 Jahren;
 - 2. 450 Franken bei einem Alter von 6 bis 11 Jahren;
 - 3. 600 Franken bei einem Alter ab 12 Jahren.

Art. 9

Ehrenamtliche und freiwillige Tätigkeiten (Art. 15 Abs. 2 Bst. p SteG)

Nicht der Erwerbssteuer unterliegen Unkostenentschädigungen für ehrenamtliche und freiwillige Tätigkeiten, soweit sie:

- a) von Mitgliedern oder Organen juristischer Personen, die einen ideellen Zweck verfolgen, nicht gewinnorientiert sind und einen grösseren, offenen Mitgliederkreis aufweisen, ausgeführt werden; und
- b) den Betrag von 350 Franken monatlich oder 4 200 Franken jährlich nicht übersteigen.

Ermittlung des landwirtschaftlichen Erwerbes

Art. 10

a) aufgrund von Ertragseinheiten (Art. 16 Abs. 1 Bst. a SteG)

1) Bei der Ermittlung des landwirtschaftlichen Erwerbes aufgrund von Ertragseinheiten wird der Ertrag anhand der Betriebsgrösse, insbesondere nach Ausmass der bewirtschafteten Bodenfläche und der Anzahl Tiere, berechnet. Die Ermittlung erfolgt in Grossvieheinheiten.

2) Mit wieviel Grossvieheinheiten die bewirtschafteten Bodenflächen und die einzelnen Tiergattungen zu bewerten sind, ergibt sich aus Anhang 1.

Art. 11

b) aufgrund der Jahresrechnung (Art. 16 Abs. 1 Bst. a SteG)

1) Soll die Ermittlung des steuerpflichtigen landwirtschaftlichen Erwerbes aufgrund der Jahresrechnung erfolgen, hat der Steuerpflichtige einen Antrag bei der Steuerverwaltung einzureichen.

2) Dem Antrag ist stattzugeben, wenn der Steuerpflichtige:

- a) eine ordnungsgemässe Buchhaltung führt und eine Jahresrechnung erstellt; und
- b) sich verpflichtet, für die folgenden fünf Jahre eine Jahresrechnung nach Bst. a zu erstellen und den Steuererklärungen dieses Zeitraumes zugrunde zu legen.

Art. 12

Pauschalabzug für Gewinnungskosten von unselbständig Erwerbenden (Art. 16 Abs. 2 Bst. c SteG)

1) Die Gewinnungskosten sind grundsätzlich mit dem Pauschalabzug von 1 500 Franken abgegolten; dieser beinhaltet 1 000 Franken für Auslagen für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort sowie 500 Franken für Weiterbildungs- und Umschulungskosten.

2) Weist der Steuerpflichtige den Pauschalabzug übersteigende Gewinnungskosten nach, so sind die übersteigenden Beträge nach Massgabe der Art. 13 bis 16 als ausserordentliche Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen.

Art. 13

a) Grundsatz

(Art. 16 Abs. 2 Bst. c SteG)

Als ausserordentliche Gewinnungskosten fallen in Betracht:

- a) Auslagen für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, die 1 000 Franken übersteigen;
- b) Auslagen für die mit dem Beruf oder dem Wiedereinstieg ins Berufsleben zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten, die 500 Franken übersteigen;
- c) Mehrkosten für auswärtige Verpflegung.

Art. 14

b) Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort

(Art. 16 Abs. 2 Bst. c SteG)

1) Als ausserordentliche Gewinnungskosten für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort im Sinne von Art. 13 Bst. a können vorbehaltlich Abs. 4 unabhängig der Art des benutzten Verkehrsmittels Abzüge nach Massgabe folgender Kriterien gemacht werden:

- a) Pro anrechenbaren Arbeitstag wird der Arbeitsweg einmal (Hin- und Rückfahrt) anerkannt, wobei die mittlere Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsort massgebend ist. Der maximal anrechenbare Arbeitsweg pro Arbeitstag beträgt 200 Kilometer.
- b) Pro Jahr werden maximal 220 Arbeitstage, bei Lehrpersonen maximal 200 Arbeitstage anerkannt.
- c) Der Ansatz pro anrechenbaren Kilometer beträgt:
 1. 50 Rappen bis zu einer jährlichen Arbeitswegdistanz von 10 000 Kilometern;
 2. 40 Rappen für die 10 000 Kilometer übersteigende Arbeitswegdistanz.

2) Für Steuerpflichtige, deren Wohnort und Arbeitsort sich im Inland befinden, können - ausgehend von 220 Arbeitstagen - Pauschalabzüge nach Anhang 2 vorgenommen werden. Bei Lehrpersonen sind bei den Abzügen Kürzungen auf 200 Arbeitstage vorzunehmen. Ebenso sind die Abzüge bei Teilzeitbeschäftigung oder nicht ganzjähriger Erwerbstätigkeit entsprechend zu kürzen.

3) Übernimmt der Arbeitgeber die vollen Arbeitswegkosten, dürfen keine Abzüge geltend gemacht werden. Leistet der Arbeitgeber einen Anteil an die Arbeitswegkosten, bildet dieser Anteil Lohnbestandteil und es darf der volle Abzug geltend gemacht werden.

4) Erhält der Steuerpflichtige Kostenentschädigungen von gelegentlichen oder ständigen Mitfahrern, so kann der Abzug nur insoweit vorgenommen werden, als die Arbeitswegkosten dadurch nicht gedeckt sind.

Art. 15

c) Weiterbildungs- und Umschulungskosten

(Art. 16 Abs. 2 Bst. c SteG)

1) Als Weiterbildungskosten gelten Aufwendungen für die Erhaltung sowie Vertiefung der beruflichen Kenntnisse, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der gegenwärtigen Berufsausübung stehen und für die eine Notwendigkeit ausgewiesen ist.

2) Als Kosten für die Umschulung gelten Aufwendungen für das Erlernen eines anderen als des angestammten Berufes, wobei in jedem Fall ein notwendiger beruflicher Zusammenhang im Sinne der Berufsvorbereitung vorausgesetzt ist.

3) Die mit dem Wiedereinstieg ins Berufsleben zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten nichterwerbstätiger Personen können in der laufenden oder den zwei folgenden Steuerperioden von den Erwerbseinkünften dieser Person in Abzug gebracht werden.

4) Die Aufwendungen sind durch Belege nachzuweisen.

Art. 16

d) Auswärtige Verpflegung

(Art. 16 Abs. 2 Bst. c SteG)

1) Befindet sich der Arbeitsort des Steuerpflichtigen ausserhalb von dessen Wohnort, können als Mehrkosten im Sinne von Art. 13 Bst. c für auswärtige Verpflegung 1 100 Franken (220 Arbeitstage), bei Lehrpersonen 1 000 Franken (200 Arbeitstage) abgezogen werden.

2) Besteht die Möglichkeit zur Verpflegung in der Kantine des Arbeitgebers oder bei Unkostenbeiträgen durch den Arbeitgeber ist dieser Abzug nicht zulässig.

3) Bei Teilzeitbeschäftigung oder nicht ganzjähriger Erwerbstätigkeit sind die Abzüge entsprechend zu kürzen.

Art. 17

Einmaliger Beitrag zum Einkauf in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge

(Art. 16 Abs. 3 Bst. e SteG)

1) Der einmalige Beitrag zum Einkauf in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge wird bis zur vollen Höhe der reglementarischen Leistung zum Abzug zugelassen. Die resultierenden Altersleistungen müssen angemessen zu den Lohnbezügen vor der Pensionierung sein.

2) Der Einkauf hat spätestens drei Jahre vor Erreichung der effektiven Pensionierung zu erfolgen.

Art. 18

Buchführungspflicht von selbständig Erwerbenden (Art. 17 Abs. 1 SteG)

1) Steuerpflichtige mit einem Erwerb aus selbständiger Tätigkeit haben keine ordnungsgemässe Buchhaltung zu führen, sofern deren jährlicher Bruttoumsatz 10 000 Franken nicht übersteigt. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes können sie pauschale Gewinnungskosten in der Höhe von 20 % des Bruttoumsatzes in Abzug bringen.

2) Die übrigen Steuerpflichtigen mit einem Erwerb aus selbständiger Tätigkeit haben eine ordnungsgemässe Buchhaltung zu führen. Sie haben das Geschäftsvermögen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten - vermindert um notwendige Abschreibungen und Wertberichtigungen - und die Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Auf Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen finden die Art. 22 bis 30 sinngemäss Anwendung.

4. Steuerberechnung

Art. 19

Tarif bei Kapitaleistungen (Art. 18 Abs. 6 SteG)

Bei Anwendung des Tarifes nach Art. 19 SteG für Kapitaleistungen nach Art. 14 Abs. 2 Bst. e SteG kommt der Grundfreibetrag nicht zur Anwendung. Liegt die ermittelte Rente unter dem Grundfreibetrag, kommt die erste Tarifstufe zur Anwendung.

5. Steuerabzug an der Quelle

Art. 20

Verzinsung des Steuerabzuges (Art. 29 Abs. 2 SteG)

Der Zinssatz für den bescheinigten Steuerabzug beträgt Null Prozent.

C. Ertragssteuer

1. Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags

a) Allgemeines

Art. 21

Buchführung

(Art. 47 Abs. 1 SteG)

1) Juristische Personen, die gemäss den Bestimmungen des Personen- und Gesellschaftsrechts zur ordnungsgemässen Rechnungslegung verpflichtet sind, haben die nach den entsprechenden Vorschriften erstellte Jahresrechnung für die Ermittlung des steuerbaren Reinertrags zu verwenden.

2) Juristische Personen, die gemäss den Bestimmungen des Personen- und Gesellschaftsrechts nicht zur ordnungsgemässen Rechnungslegung verpflichtet sind und bei denen die finanziellen Folgen der Geschäftstätigkeit ohne ordnungsgemässe Buchhaltung einfach und klar dargestellt werden können, haben Aufstellungen über Aktiven und Passiven sowie Erträge und Aufwendungen zu machen. Für die Ermittlung eines periodengerechten Ergebnisses sind Aufwendungen und Erträge zeitlich abzugrenzen. Die Bewertung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten erfolgt grundsätzlich zum Verkehrswert bzw. Rückzahlungsbetrag, wobei das Anlagevermögen auch zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden kann. Die gewählte Bewertungsmethode ist auch in den Folgejahren anzuwenden.

3) Juristische Personen, die gemäss den Bestimmungen des Personen- und Gesellschaftsrechts nicht zur ordnungsgemässen Rechnungslegung verpflichtet sind, die Voraussetzung nach Abs. 2 jedoch nicht erfüllen, sind für die Ermittlung des steuerbaren Reinertrags verpflichtet, eine ordnungsgemässe Buchhaltung zu führen. Dabei hat die Rechnungslegung nach den allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung (Art. 1045 ff. PGR) zu erfolgen.

4) Zuwendungen der Stiftung, besonderen Vermögenswidmung und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalt an ihre Begünstigten stellen keinen Aufwand dar.

b) Steuerlich anerkannte Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen

Art. 22

Grundsatz

(Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG)

1) Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie geschäftsmässig begründet sind. Als geschäftsmässig begründet gelten sie nur, wenn sie sich beziehen auf:

- a) Vermögensgegenstände, die für die Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig sind; oder
- b) Vorfälle, die direkt mit der Geschäftstätigkeit zusammenhängen.
 - 2) Abschreibungen und Wertberichtigungen gelten als steuerpflichtiger Ertrag, wenn sie durch Veräusserung, Aufwertung oder auf andere Weise wieder eingebracht werden.
 - 3) Die Notwendigkeit und Angemessenheit der Wertberichtigungen, Rückstellungen und ausserplanmässigen Abschreibungen sind jährlich nachzuweisen. Sie sind steuerwirksam aufzulösen, wenn die Gründe für deren Bildung weggefallen sind.

Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Sachanlagen und immaterielle Werte

Art. 23

a) Aktivierungspflicht (Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG)

Vermögensgegenstände, deren wirtschaftliche Nutzung sich über den nächsten Bilanzstichtag hinaus erstreckt, sind zu aktivieren. Dies gilt auch für selbst erstellte Vermögensgegenstände.

Art. 24

b) Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen (Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG)

- 1) Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich beschränkt ist, sind planmässig abzuschreiben.
- 2) Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich nicht beschränkt ist, dürfen nicht planmässig abgeschrieben werden.
- 3) Bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen können ausserplanmässige Abschreibungen vorgenommen werden.

Art. 25

c) Nachholen von Abschreibungen (Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG)

Das Nachholen von planmässigen Abschreibungen ist für die zwei dem betreffenden Geschäftsjahr vorgegangenen Jahre zulässig.

Art. 26

d) Abschreibungssätze (Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG)

1) Planmässige Abschreibungen können vom Buchwert oder vom Anschaffungswert vorgenommen werden. Eine Änderung der Abschreibungsmethode ist der Steuerverwaltung anzuzeigen; die gewählte Abschreibungsmethode ist während mindestens fünf Jahren beizubehalten.

2) Für planmässige Abschreibungen vom Buchwert sind folgende Normalsätze als geschäftsmässig begründet zugelassen:

- a) 5 % für Liegenschaften (Wohn-, Büro-, Laden-, Hotellerie-, Gastwirtschafts-, Fabrikations-, Werkstatt- und Lagergebäude sowie Parkplätze);
- b) 15 % für Fahrnisbauten, technische Installationen, die nicht fest mit dem Gebäude verbunden sind, Investitionen in fremde Immobilien, Hochregallager und Flugzeuge;
- c) 20 % für Büro- und Ladenmobiliar sowie Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter;
- d) 25 % für Mobiliar der Hotellerie und des Gastwirtschaftsgewerbes;
- e) 30 % für Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken, Verkaufsautomaten, Telefonanlagen sowie betriebsspezifische Softwarelösungen;
- f) 35 % für Maschinen, die im Schichtbetrieb oder unter erschwerten Bedingungen eingesetzt werden, sowie Motorfahrzeuge aller Art;
- g) 40 % für immaterielle Vermögensgegenstände (Patent-, Verlags-, Konzessions-, Lizenzrechte, erworbener Kundenstamm usw.);
- h) 50 % für PC-Hard- und Software, Server, Büromaschinen, Werkzeuge sowie Geschirr und Wäsche des Gastwirtschaftsgewerbes;
- i) 50 % für die dem Umweltschutz dienenden amtlich genehmigten Anlagen sowie energiesparende Einrichtungen und Anlagen zur Nutzung der Umgebungswärme.

3) Wird vom Anschaffungswert abgeschrieben, so sind die unter Abs. 2 aufgeführten Normalsätze um die Hälfte zu kürzen.

4) Liegenschaften dürfen nur bis zum Steuerschätzwert abgeschrieben werden.

5) Bei den in Abs. 2 genannten Abschreibungssätzen handelt es sich um die maximal zulässigen Normalsätze für planmässige Abschreibungen. Höhere Sätze werden anerkannt, wenn der Steuerpflichtige deren Notwendigkeit nachweist.

Art. 27

Wertberichtigungen auf Warenvorräte (Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG)

1) Auf dem handelsrechtlichen Höchstwert der Warenvorräte wird eine Wertberichtigung von einem Drittel steuerlich zugelassen.

2) Eine Wertberichtigung auf Warenvorräte wird von der Steuerverwaltung nur anerkannt, wenn der Steuerpflichtige ein vollständiges und detailliertes Inventar führt und der Steuerver-

waltung auf Verlangen die notwendigen Angaben über die Bewertung zu Herstellungskosten und zum Marktwert zur Verfügung stellt.

Art. 28

Wertberichtigungen auf Forderungen

(Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG)

1) Für drohende Verluste auf Forderungen können Wertberichtigungen vorgenommen werden, die auf einem separaten Konto zu verbuchen sind. Liegen keine besonderen Umstände vor, können nach Einzelwertberichtigungen nach Abs. 3 pauschale Wertberichtigungen bis zu 10 % auf Forderungen aus Liechtenstein und der Schweiz und bis zu 15 % auf Forderungen aus allen anderen Ländern vorgenommen werden. Auf Forderungen gegenüber öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Banken und diesen nahe stehenden Personen und Gesellschaften sind keine Wertberichtigungen zulässig.

2) Zur Berücksichtigung des bankspezifischen Geschäftsrisikos können Banken auf Forderungen gegenüber anderen Banken (ohne Banken im Konzern) Wertberichtigungen von bis zu 5 % des Bestandes vornehmen.

3) Nimmt der Steuerpflichtige für konkrete drohende Verluste auf Forderungen Einzelwertberichtigungen vor, so hat er der Steuerverwaltung die Notwendigkeit für die Vornahme dieser Einzelwertberichtigung nachzuweisen.

Art. 29

Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Finanzanlagen

(Art. 47 Abs. 3 Bst. c und Art. 53 SteG)

Die Notwendigkeit und Angemessenheit von Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Finanzanlagen sind jährlich mittels einer anerkannten Unternehmensbewertungsmethode oder anderer geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Art. 30

Rückstellungen

(Art. 47 Abs. 3 Bst. c SteG)

Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für:

- a) im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist;
- b) andere unmittelbar drohende Verluste, die im Geschäftsjahr bestehen.

c) Steuerfreie Erträge

Art. 31

Beteiligungen

(Art. 48 Abs. 1 Bst. e und f SteG)

Anteile an Investmentunternehmen stellen keine Beteiligung an einer juristischen Person dar. Soweit das Investmentunternehmen seinerseits in Beteiligungen an juristischen Personen investiert, werden solche Anlagen nach Art. 48 Abs. 1 Bst. e und f SteG besteuert.

d) Eigenkapital-Zinsabzug

Art. 32

(Art. 54 Abs. 2 SteG)

1) Ausgangsgrösse bei der Bestimmung des modifizierten Eigenkapitals ist das nach Art. 18 bzw. 21 ermittelte Eigenkapital unter Berücksichtigung besteuert Mehr- und Minderwerte. Bei Investmentunternehmen ist nur das Eigenkapital anzusetzen, das nicht auf das verwaltete Vermögen nach dem Gesetz über Investmentunternehmen entfällt.

2) Bei beschränkter Steuerpflicht (Art. 44 Abs. 2 SteG) ist nur der Anteil des Eigenkapitals zu berücksichtigen, der auf das Vermögen entfällt, durch das inländische Erträge im Sinne des Art. 44 Abs. 3 SteG erzielt werden.

3) Bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals sind von der Ausgangsgrösse in Abzug zu bringen:

- a) eigene Anteile im Sinne des Art. 151 PGR;
- b) jede Beteiligung an anderen in- und ausländischen juristischen Personen;
- c) ausländisches Grundvermögen nach Abzug der diesem Vermögen zuzurechnenden Schulden (Grundstücksreinvermögen);
- d) ausländisches Betriebsstättenvermögen nach Abzug der diesem Vermögen zuzurechnenden Schulden (Betriebsstättenreinvermögen);
- e) nicht betriebsnotwendiges Vermögen im Sinne von Abs. 6.

4) Eigenkapitalzuführungen des laufenden Jahres durch offene und verdeckte Einlagen sowie Eigenkapitalreduktionen des laufenden Jahres durch Kapitalherabsetzungen und -rückzahlungen und durch offene oder verdeckte Ausschüttungen sind bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals zeitanteilig zu berücksichtigen, wobei Zu- und Abgänge eines Quartals jeweils zusammenzufassen sind und als in der Mitte des Quartals entstanden gelten. Das modifizierte Eigenkapital ist zudem um die Hälfte des steuerlich massgebenden Jahresergebnisses zu erhöhen bzw. zu reduzieren. Das steuerlich massgebende Jahresergebnis entspricht dem Saldo aus den Werten nach Art. 47 Abs. 3 Bst. a bis e und g SteG.

5) Die Abzüge nach Abs. 3 sind jeweils mit dem durchschnittlichen Wert des Geschäftsjahres

bei der Ermittlung des modifizierten Eigenkapitals zu berücksichtigen. Der Durchschnitt wird auf Quartalsbasis ermittelt, wobei Zu- und Abgänge eines Quartals jeweils zusammenzufassen sind und als in der Mitte des Quartals entstanden gelten. Sind diese Daten nicht verfügbar, kann auf Antrag eine andere Methode angewandt werden. Die Steuerverwaltung kann in besonderen Fällen - insbesondere bei Beteiligungen an juristischen Personen und nicht betriebsnotwendigen Vermögenswerten - eine genauere Durchschnittsermittlung verlangen.

6) Als nicht betriebsnotwendiges Vermögen gelten Vermögenswerte, die nicht überwiegend dem tatsächlichen Unternehmensgegenstand dienen.

7) Beträgt das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate, kann der Eigenkapital-Zinsabzug zeitanteilig geltend gemacht werden.

e) Abzug für Einkünfte aus Immaterialgüterrechten

Art. 33

(Art. 55 SteG)

1) Als Immaterialgüterrechte gelten Patente, Marken, Muster und Gebrauchsmuster, sofern diese durch die Eintragung in ein inländisches, ausländisches oder internationales Register geschützt sind. Der Steuerpflichtige hat das Vorliegen des Registereintrages nachzuweisen. Sonstige Rechte, wie beispielsweise Urheberrechte, Know-how oder Handelsbezeichnungen, gelten nicht als Immaterialgüterrechte im Sinne von Art. 55 SteG.

2) Bemessungsgrundlage für den Abzug von 80 % sind die Einnahmen aus der Nutzung, Verwertung oder Veräußerung der Immaterialgüterrechte abzüglich der damit zusammenhängenden steuerwirksamen Aufwendungen einschliesslich der Abschreibungen der Immaterialgüterrechte, auch wenn die Aufwendungen über mehrere Veranlagungszeiträume angefallen sind.

3) Werden die Immaterialgüterrechte durch eine juristische Person oder Betriebsstätte im Rahmen ihrer Produktion oder durch Dritte, die als Auftragnehmer für sie auftreten, oder im Rahmen von Dienstleistungen selbst genutzt, ist der Abzug auf jene immaterialgüterbezogenen Erträge anzuwenden, die bei einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung an Dritte erzielt worden wären.

4) Sind Vergütungen für die Immaterialgüterrechte über den marktüblichen Entschädigungen vereinbart, wird der 80 %-Abzug auf Grundlage des marktüblichen Preises berechnet.

5) Art. 55 SteG gilt nur für Immaterialgüterrechte, die ab dem 1. Januar 2011 geschaffen oder erworben worden sind.

f) Besondere Rechnungslegungsvorschriften

Art. 34

Voraussetzung (Art. 59 SteG)

In der handelsrechtlichen Jahresrechnung nicht erfasste Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen nach Art. 22 bis 30 sowie unterschiedliche Wertansätze für Ersatzbeschaffungen und Umstrukturierungen können steuerlich geltend gemacht werden, sofern die Jahresrechnung nach den internationalen Rechnungslegungsstandards des International Accounting Standards Board (IASB) oder spezialgesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften erstellt wurde.

Art. 35

Steuerliche Anerkennung von Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (Art. 59 SteG)

Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrags werden nicht verbuchte Aufwendungen für Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen in der Höhe von maximal 15 % des in der Jahresrechnung nach Art. 34 ausgewiesenen Gewinnes anerkannt. Bei Verlusten können keine zusätzlichen Aufwendungen geltend gemacht werden.

Art. 36

Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (Art. 59 SteG)

Steuerpflichtige, die von der Anwendung des Art. 35 Gebrauch machen wollen, haben neben ihrer nach den Rechnungslegungsvorschriften nach Art. 34 erstellten Jahresrechnung folgende Unterlagen einzureichen:

- a) Überleitungsrechnung vom handelsrechtlichen Ergebnis zum steuerpflichtigen Reinertrag; und
- b) aussagekräftige Dokumentation jeder Position der in Bst. a erwähnten Überleitungsrechnung.

2. Privatvermögensstrukturen

Art. 37³

*Gewährung des Status als Privatvermögensstruktur
(Art. 64 SteG)*

1) Juristischen Personen, die die Voraussetzungen nach Art. 64 Abs. 1 bis 3 SteG erfüllen, wird von der Steuerverwaltung auf Antrag der Status als Privatvermögensstruktur zuerkannt.

2) Die Steuerverwaltung prüft insbesondere:

- a) Statuten;
- b) Jahresrechnung nach Art. 21 Abs. 1 dieser Verordnung oder Vermögensaufstellung nach Art. 182b Abs. 1 PGR;
- c) Angaben über die Art der Erträge und Vermögenswerte sowie Beschreibung der konkreten Tätigkeit des Antragstellers;
- d) Bestätigung des Antragstellers, dass:
 1. er keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt;
 2. die Aktien oder Anteile des Antragstellers nicht öffentlich platziert wurden und nicht an einer Börse gehandelt werden und dass diese nur von Investoren im Sinne von Art. 64 Abs. 3 SteG gehalten werden oder dass nur solche begünstigt sind;
 3. er weder um Anteilseigner und Anleger wirbt noch von diesen oder von Dritten Vergütungen oder Kostenerstattungen für seine Tätigkeit erhält;
 4. er oder seine Anteilseigner oder Begünstigten keine Kontrolle durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung der Beteiligungsgesellschaft ausüben.

3) Kann die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen für Privatvermögensstrukturen aufgrund der Unterlagen gemäss Abs. 2 nicht hinreichend klar beurteilt werden, kann die Steuerverwaltung in folgende weitere Unterlagen Einsicht nehmen:

- a) Sitzungsprotokolle des Verwaltungsrates, Stiftungsrates oder eines sonstigen Verwaltungsorgans des Antragstellers;
- b) Öffentlichkeitsregisterauszüge oder entsprechende Registerauszüge:
 1. der Tochtergesellschaften;
 2. der Anteilseigner oder Begünstigten;
- c) Bestätigung der Anteilseigner oder Begünstigten, dass es sich um einen Investor im Sinne von Art. 64 Abs. 3 SteG handelt sowie nähere Angaben über deren Tätigkeit;
- d) sonstige geeignete Unterlagen, welche die Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen belegen.

4) Der Antrag ist bei der Errichtung der juristischen Person oder drei Monate vor Beginn des neuen Steuerjahres einzureichen.

5) Im Falle von wesentlichen Änderungen, insbesondere bezüglich der Geschäftstätigkeit, hat die juristische Person diese der Steuerverwaltung spätestens sechs Monate nach Abschluss des

3 Zum Inkrafttreten von Art. 37 siehe Art. 160 Abs. 3 SteG, LGBl. 2010 Nr. 340 (LR 640.0).

Steuerjahres mitzuteilen und ihr zu bestätigen, dass die Voraussetzungen nach Art. 64 Abs. 1 bis 3 SteG weiterhin erfüllt sind.

Art. 38⁴

Kontrolle
(Art. 64 SteG)

1) Auf Antrag der juristischen Person kann die Steuerverwaltung die Kontrolle über die Einhaltung der Voraussetzungen nach Art. 64 Abs. 1 bis 3 SteG einem neutralen Wirtschaftsprüfer übertragen. Die juristische Person trägt die Kosten für den Aufwand des Wirtschaftsprüfers.

2) Ergibt die Kontrolle durch die Steuerverwaltung oder den Wirtschaftsprüfer, dass die Voraussetzungen nach Art. 64 Abs. 1 bis 3 SteG nicht eingehalten wurden, wird für die entsprechenden Jahre die Ertragssteuer nach Art. 44 ff. SteG erhoben.

III. Organisation und Durchführung

A. Veranlagung im ordentlichen Verfahren

Vermögens- und Erwerbssteuer

Art. 39

a) Steuererklärung
(Art. 94 SteG)

1) In der Steuererklärung sind die für die Besteuerung notwendigen Angaben, insbesondere über den Steuerpflichtigen, das Vermögen und den Erwerb, zu machen.

2) Der Steuererklärung sind, sofern in dieser bei nachstehenden Positionen Einträge gemacht wurden, folgende Unterlagen beizulegen:

- a) detaillierte Jahresrechnung (EDV-Bilanz und Erfolgsrechnung);
- b) Datenblatt für die Steuerveranlagung und die Wirtschaftsstatistik;
- c) Nachweis des Anschaffungswertes und des amtlichen Wertes des ausländischen Grundeigentums gemäss ausländischem Steuerbescheid;
- d) Bewertungen von in- und ausländischen Beteiligungspapieren nach Art. 12 Abs. 1 Bst. c und d SteG;
- e) Bescheinigungen nach Art. 99 SteG;
- f) Nachweise für geltend gemachte Individualabzüge;
- g) Formular zur Ermittlung des landwirtschaftlichen Vermögens und des landwirtschaftlichen Erwerbes oder Jahresrechnung für Landwirte.

4 Zum Inkrafttreten von Art. 38 siehe Art. 160 Abs. 3 SteG, LGBl. 2010 Nr. 340 (LR 640.0).

Art. 40

b) Verlängerung der Einreichungsfrist
(Art. 95 Abs. 4 SteG)

1) Die zuständige Gemeindesteuerkasse kann auf begründetes schriftliches Gesuch die Einreichungsfrist um höchstens fünf Monate verlängern. Das Gesuch muss vor Ablauf der ordentlichen Einreichungsfrist gestellt werden.

2) Die Fristerstreckung von mehr als einem Monat setzt voraus:

- a) bei unselbständig Erwerbenden die Vorauszahlung von 80 % der Vorjahressteuer;
- b) bei selbständig Erwerbenden die Bezahlung der provisorischen Steuerrechnung.

Ertragssteuer

Art. 41

a) Steuererklärung
(Art. 94 Abs. 2 SteG)

1) In der Steuererklärung sind die für die Besteuerung notwendigen Angaben, insbesondere über die Gesellschaft, die Erfolgsrechnung, die Bilanz, die Gewinnverwendung sowie die im Inland steuerpflichtigen wirtschaftlich Berechtigten, zu machen.

2) Der Steuererklärung sind folgende Unterlagen beizulegen:

- a) detaillierte Jahresrechnung (EDV-Bilanz und Erfolgsrechnung) oder Aufstellung nach Art. 21;
- b) Bericht der Revisionsstelle, sofern der Steuerpflichtige prüfungspflichtig ist;
- c) Kontoblätter über Darlehen und Kontokorrente der wirtschaftlich Berechtigten und ihnen nahe stehenden Personen;
- d) Verzeichnis über Rückstellungen und transitorische Passiven (Rechnungsabgrenzungen);
- e) Beschluss des obersten Organs über die Gewinnverwendung.

3) Die Unterlagen nach Abs. 2 können auch in englischer Sprache abgefasst sein.

4) Die Beträge in der Steuererklärung sind in Schweizer Franken, Euro oder US-Dollar zu deklarieren.

Art. 42

b) Verlängerung der Einreichungsfrist
(Art. 95 Abs. 4 SteG)

1) Die Steuerverwaltung kann auf begründetes schriftliches Gesuch die Einreichungsfrist um sechs Monate verlängern. Das Gesuch muss spätestens 30 Tage nach dem allgemeinen Fälligkeitstermin (Art. 113 Abs. 3 SteG) gestellt werden.

2) Die Fristerstreckung setzt die Bezahlung der provisorischen Rechnung voraus.

3) In besonders begründeten Fällen, namentlich bei Vorliegen von Ereignissen, die nicht beeinflussbar sind und die Einreichung der Steuererklärung dauerhaft verzögern, kann die Einreichungsfrist nochmals verlängert werden. Das Gesuch ist vor Ablauf der ersten Fristverlängerung einzureichen.

Art. 43

Anzeigepflicht
(Art. 96 Abs. 3 SteG)

Schenkungen, Erbschaften oder Vermächtnisse sind ab einem Betrag von 10 000 Franken anzuzeigen.

Art. 44

Kosten für Kontrollen durch Wirtschaftsprüfer
(Art. 97 Abs. 3 SteG)

Wird auf Antrag der Steuerverwaltung oder des Steuerpflichtigen ein neutraler Wirtschaftsprüfer als Kontrollorgan eingesetzt, so trägt der Antragsteller die Kosten für den Aufwand des Wirtschaftsprüfers.

B. Steuerforderung

Art. 45

Verzugszins
(Art. 114 Abs. 3 SteG)

Der Verzugszins beträgt 4 %.

C. Steuerbezug und Steuersicherung

Provisorischer und definitiver Bezug

Art. 46

a) Vermögens- und Erwerbssteuer
(Art. 127 SteG)

1) Selbständig Erwerbende, die bis zum allgemeinen Fälligkeitstermin (Art. 113 Abs. 3 SteG) nicht veranlagt wurden, erhalten vorbehaltlich Abs. 2 bis zu diesem Zeitpunkt eine provisorische Rechnung.

2) Selbständig Erwerbende, die eine Fristverlängerung von mehr als einem Monat beantragt haben, erhalten die provisorische Rechnung bereits zu einem früheren Zeitpunkt zugestellt.

3) Grundlage für die Erstellung der provisorischen Rechnung ist:

- a) die eingereichte Steuererklärung;
- b) der mutmasslich geschuldete Steuerbetrag; oder
- c) die letzte rechtskräftige Veranlagung.

Art. 47

b) Ertragssteuer
(Art. 127 SteG)

1) Steuerpflichtige, die bis zum allgemeinen Fälligkeitstermin (Art. 113 Abs. 3 SteG) nicht veranlagt wurden, erhalten bis zu diesem Zeitpunkt eine provisorische Rechnung.

2) Grundlage für die Erstellung der provisorischen Rechnung ist:

- a) die innerhalb der Einreichungsfrist eingereichte Steuererklärung;
- b) der innerhalb der Einreichungsfrist gemeldete, mutmasslich geschuldete Steuerbetrag; oder
- c) die letzte rechtskräftige Veranlagung.

3) Steuerpflichtigen, die der Mindestertragssteuer nach Art. 62 Abs. 2 und 3 SteG unterliegen, wird in jedem Fall die Mindestertragssteuer in Rechnung gestellt.

Art. 48

Rückerstattungszins
(Art. 130 Abs. 2 SteG)

Der Rückerstattungszins beträgt 2 %.

IV. Übergangs- und Schlussbestimmungen

Art. 49

Übergangsbestimmungen

1) Abweichend von Art. 4 gilt für Steuerpflichtige, die ihre Jahresrechnungen nicht mit dem Kalenderjahr abschliessen, für das Jahr 2011 Folgendes:

- a) Erfolgt der Geschäftsabschluss zwischen dem 1. Januar und 30. Juni 2011, richtet sich die Besteuerung nach den für das Steuerjahr 2010 geltenden Bestimmungen.
- b) Erfolgt der Geschäftsabschluss zwischen dem 1. Juli und 31. Dezember 2011, richtet sich die Besteuerung nach den für das Steuerjahr 2011 geltenden Bestimmungen.

2) Für die Erstellung der provisorischen Rechnung für die Steuerjahre 2011 und 2012 ist abweichend von Art. 47 Abs. 2 Bst. c 80 % der letzten rechtskräftigen Veranlagung massgebend.

Art. 50

Aufhebung bisherigen Rechts

Es werden aufgehoben:

- a) Verordnung vom 8. Juni 1961 betreffend die Besteuerung des landwirtschaftlichen Erwerbes, LGBl. 1961 Nr. 15;
- b) Verordnung vom 3. März 1970 betreffend die Abänderung der Verordnung über die Besteuerung des landwirtschaftlichen Erwerbes, LGBl. 1970 Nr. 19;
- c) Verordnung vom 4. April 1968 über die steuerfreien Rückstellungen, LGBl. 1968 Nr. 12/1;
- d) Verordnung vom 7. Dezember 2004 betreffend die Abänderung der Verordnung über die steuerfreien Rückstellungen, LGBl. 2004 Nr. 276;
- e) Verordnung vom 15. September 2009 über die steuerlichen Abschreibungen, LGBl. 2009 Nr. 237;
- f) Verordnung vom 4. April 1968 betreffend die Bewertung der Warenvorräte und die Reservestellungen auf Warenlager, LGBl. 1968 Nr. 12/3;
- g) Verordnung vom 3. März 1970 über die Bemessung der ausserordentlichen Gewinnungskosten von Unselbständigerwerbenden, LGBl. 1970 Nr. 17;
- h) Verordnung vom 8. Januar 1974 betreffend die Abänderung der Verordnung über die Bemessung der ausserordentlichen Gewinnungskosten von Unselbständigerwerbenden, LGBl. 1974 Nr. 2;
- i) Verordnung vom 8. September 1981 betreffend die Abänderung der Verordnung über die Bemessung der ausserordentlichen Gewinnungskosten von Unselbständigerwerbenden, LGBl. 1981 Nr. 48;
- k) Verordnung vom 4. Februar 1999 betreffend die Abänderung der Verordnung über die Bemessung der ausserordentlichen Gewinnungskosten von Unselbständigerwerbenden, LGBl. 1999 Nr. 54;
- l) Verordnung vom 21. Dezember 1999 betreffend die Abänderung der Verordnung über die Bemessung der ausserordentlichen Gewinnungskosten von Unselbständigerwerbenden, LGBl. 2000 Nr. 3;
- m) Verordnung vom 29. Dezember 1981 zum Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, LGBl. 1982 Nr. 12;
- n) Verordnung vom 17. März 1992 über die steuerliche Behandlung von betrieblichen Personalvorsorgeeinrichtungen, LGBl. 1992 Nr. 31;
- o) Verordnung vom 7. Dezember 2004 über die steuerliche Anerkennung nicht verbuchter Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, LGBl. 2004 Nr. 275.

Art. 51

Inkrafttreten

- 1) Diese Verordnung tritt vorbehaltlich Abs. 2 am 1. Januar 2011 in Kraft.
- 2) Die Bestimmungen über Privatvermögensstrukturen nach Art. 37 und 38 treten gleichzeitig mit Art. 64 SteG in Kraft.

Fürstliche Regierung:
gez. *Dr. Klaus Tschütscher*
Fürstlicher Regierungschef

Besteuerung des landwirtschaftlichen Erwerbes

A. Bewertung von Grossvieheinheiten

Die Bewertung von Grossvieheinheiten zur Ermittlung des landwirtschaftlichen Erwerbes erfolgt anhand des folgenden Umrechnungsschlüssels:

	Grossvieheinheit (GVE)
1. Tiergattung:	
<i>Rindergattung:</i>	
Milchkühe	1.00
andere Kühe	0.80
andere Tiere der Rindergattung:	
über 730 Tage alt	0.60
über 365 bis 730 Tage alt	0.40
über 120 bis 365 Tage alt	0.30
bis 120 Tage alt	0.10
<i>Pferdegattung:</i>	
Säugende und trächtige Stuten	1.00
andere Pferde über 30 Monate	0.70
Fohlen bis 30 Monate (ohne Fohlen bei Fuss)	0.50
Maultiere und Maulesel	0.40
Ponys, Kleinpferde und Esel	0.25
<i>Schafe und Ziegen:</i>	
Schafe gemolken	0.25
Ziegen gemolken	0.20
andere Schafe und Ziegen über 1-jährig	0.17
<i>Schweine:</i>	
Säugende Zuchtsauen	0.55
nicht säugende Zuchtsauen über 6 Monate alt	0.26
Zuchteber	0.25
<i>Weitere Tiergattungen:</i>	
Zuchthennen, Zuchthähne und Legehennen	0.01
Trutenmast	0.028
1 Bienenvolk	0.0313
2. Bewirtschaftete Bodenflächen und Futterverkäufe:	
Privatwälder, die in Verbindung mit einem Landwirtschaftsbetrieb stehen, je m ³ oder Ster des durchschnittlichen jährlichen Holzzuwachses	
(Hiebsatz)	0.10
Ackerland, je 80 Are	1.00
Rebland, je 25 Are	1.00
reiner Obstbau, je 25 Are	1.00
Gemüsebau, je 40 Are	1.00
Futterverkäufe, je 7 000 kg	1.00

3. Werden Legehennen oder Bienenvölker als reiner landwirtschaftlicher Nebenbetrieb gehalten, so wird die Haltung bis und mit 10 Bienenvölkern und bis und mit 30 Legehennen nicht als landwirtschaftlicher Erwerb gerechnet.

B. Wert einer Grossvieheinheit

Eine Grossvieheinheit entspricht einem Erwerb von 1 000 Franken in den Talgemeinden und 800 Franken in den Berggemeinden Triesenberg, Schellenberg und Planken.

Pauschalabzüge für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort im Inland

	Balzers	Triesen	Triesenberg	Vaduz	Schaan	Planken	Eschen	Nendeln	Mauren	Schaanwald	Gamprin	Bendern	Schellenberg	Ruggell
Balzers	-	220	1150	880	1670	2660	3280	2720	3390	3210	3060	2810	3810	3690
Triesen	220	-	-	-	570	1560	2110	1640	2290	2070	1890	1670	2710	2550
Triesenberg	1150	-	-	370	1230	2220	2840	2250	2950	2770	2550	2370	3370	3250
Vaduz	880	-	370	-	-	760	1340	880	1520	1300	1120	900	1930	1780
Schaan	1670	570	1230	-	-	-	680	-	730	540	320	150	1150	1030
Planken	2660	1560	2220	760	-	-	1470	930	1800	1400	1320	1150	2050	2030
Eschen	3280	2110	2840	1340	610	1470	-	-	-	-	-	-	-	390
Nendeln	2720	1640	2250	880	-	930	-	-	-	-	240	-	970	880
Mauren	3390	2290	2950	1520	730	1800	-	-	-	-	150	-	-	790
Schaanwald	3210	2070	2770	1300	540	1400	-	-	-	-	730	490	-	1370
Gamprin	3060	1890	2550	1120	320	1320	-	240	150	730	-	-	-	-
Bendern	2810	1670	2370	900	150	1150	-	-	-	490	-	-	-	-
Schellenberg	3810	2710	3370	1930	1150	2050	-	970	-	-	-	-	-	-
Ruggell	3690	2550	3250	1780	1030	2030	390	880	790	1370	-	-	-	-

ZUM AUTOR

Dr. Patrick Roth ist Rechtsanwalt und Partner der Mayer+Roth Rechtsanwälte AG (www.rechtsanwaelte.li) sowie des Treuhandunternehmens Fondecta Trust reg. (www.fondecta.li), beide mit Sitz in Triesen, Liechtenstein. Zudem ist er Dozent für Aktienrecht an der Universität Liechtenstein (www.uni.li) .

A

Abgabe auf Versicherungsprämien

- liechtensteinische 83
- schweizerische 80

Abschreibungen

- wieder eingebrachte 19, 50

Abschreibungssätze 47

Abzüge

- vom ermittelten Erwerb 25

à-fonds-perdu-Zuschuss 76

Altreserven 94

Anlagekosten 38

Ansprüche

- auf wiederkehrende Leistungen 7
- aus rückkaufsfähigen Lebensversicherungen 8

Anstalt

- stiftungsähnlich ausgestaltete 3, 4, 13, 14

Aufwendungen

- wertvermehrnde 38

B

bankable assets 69

Begünstigung 7

Beschwerde

- an den VGH 91
- an die Landessteuerkommission 89
- Frist 89, 92

Beschwerdegründe 89, 91

Beschwerdelegitimation der

Steuerverwaltung 92

besondere Vermögenswidmungen

ohne Persönlichkeiten

- Begriff 74

Besteuerung nach dem Aufwand 33

Beteiligung 70

Beteiligungsabzug 51

Beteiligungserträge 51

Betriebsstätte 44

Beweisaufnahme

- im Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission 90
- im Einspracheverfahren 87

Beweislast 87

Beweismittelbeschränkung

- im Beschwerdeverfahren vor der Landessteuerkommission 89
- im Verfahren vor dem VGH 91

C

Couponsteuer 42

- Altreserven 94
- Übergangsrecht 94

E

Effektenhändler 79

Eigenkapital

- modifiziertes 54

Eigenkapital-Zinsabzug 54

Einkünfte 15

- aus Geldspielen 17
- aus Immaterialgüterrechten 62
- aus Versicherungen 16

Einschätzung 85

Einsprache 85

- Frist 86

Einsprachegründe 86

Einspracheverfahren 87
Emissionsabgabe 75
Entschädigungen 17
Erfolgsprinzip 91, 93
Errichter 4
Ersatzbeschaffungen 55
Ersatzeinkünfte 17

Erträge

- steuerfreie 50

Ertragseinheiten 22

Ertragssteuer 42

Ertragssteuersatz 63

Erwerb 15

- Ermittlung 22

- Ermittlung beim selbständigen
Erwerb 22

- Ermittlung bei unselbständiger
Erwerbstätigkeit 24

- steuerfreier 18

Erwerbssteuer 13

Erwerbstätigkeit

- selbständige 15

- unselbständige 15

F

flate rate 63

Fusion 57

G

Gehalt

- angemessenes 16

Gemeindesteuerzuschlag 12, 28

gemeinnützige Aufgaben

- Begriff 45

gemeinnützige juristische Personen 45

Gerichtsferien 86

Geschäftsvermögen 9

Gesellschaft

- ohne Persönlichkeit 9

Gesellschaftssteuer

- besondere 42

gewöhnlicher Aufenthalt 2

Grundfreibetrag 28

Grundstück

- Begriff 36

Grundstückgewinn 18, 38

Grundstücksgewinnsteuer 36

Gründungsabgabe 81

Gruppenbesteuerung 64

- Antrag auf 65

- Begriff 64

Gruppenmitglied 65

Gruppenträger 64

H

Handänderung

- wirtschaftliche 37

I

Immaterialgüterrechte 62

Immobilien-gesellschaft 14, 52, 95

- Begriff 37

Immobilienstiftung 52, 95

Intellectual Property-Box 62

IP-Box 62

K

Kapitalgewinn 18, 51

Kapitalsteuer 42, 54

Kapitalverlust 18

Konfusionsgewinn 60

Kosten

- des Beschwerdeverfahrens vor dem
VGH 92

- des Beschwerdeverfahrens vor der
Landessteuerkommission 90

- des Einspracheverfahrens 88

Kostenersatz

- im Beschwerdeverfahren vor dem
VGH 93

- im Beschwerdeverfahren vor der
Landessteuerkommission 90

- im Einspracheverfahren 88

L

Landessteuerkommission 89

Liegenschaften 8

M

- Mantelgesellschaft** 66
- Mantelhandel** 76, 82
- Mieterträge** 13, 18
 - von juristischen Personen 52
- Mindestertragssteuer** 63, 69
 - Ausnahme 63
- Mitwirkungspflicht** 85

N

- Nachbesteuerungstatbestände** 67
- Nachlass**
 - ruhender 3, 13
- Nachversteuerung** 67

O

- Offizialmaxime** 87
- Option**
 - gemäss Art. 9 Abs. 3 3, 13, 95
 - gemäss Art. 9 Abs. 4 4, 14
- Ort der tatsächlichen Verwaltung** 43

P

- Pauschalsteuer** 33
- Privatvermögensstruktur**
 - Begriff 69
 - Besteuerung 69
 - und Liegenschaftsverwaltung 70

Q

- Quellensteuer** 29

R

- Rechtsformwechsel** 57
- Rechtsverkehrssteuer** 75
- Reinertrag**
 - Reinertragsteuerpflichtiger 47
- Rentensteuer** 33

S

- Schuldenabzug** 6
- 7-Stufen-Tarif** 27
- Sitz** 44
- Sollertrag** 10, 17
 - bei selbständig Erwerbstätigen 23
- Spaltung** 57
- Steuerabzug an der Quelle** 29
- Steueraufschub** 40
- Steuerbefreiung**
 - gemeinnütziger juristischer Personen 45
 - Grenze 46
- Steuererklärung** 85
- Steuersatz**
 - Besteuerung nach dem Aufwand 35
 - Couponsteuer 94
 - Emissionsabgabe 78
 - Ertragssteuer 63
 - Erwerbssteuer 27
 - Grundstücksgewinnsteuer 41
 - Gründungsabgabe 82
 - liechtensteinische Abgabe auf Versicherungsprämien 84
 - Quellensteuer 31
 - schweizerische Abgabe auf Versicherungsprämien 81
 - Umsatzabgabe 80
 - Vermögenssteuer 10
 - Widmungssteuer 12
- Steuerschätzwert**
 - von Grundstücken 8
 - von Liegenschaften 8
- Steuerveranlagung** 85
- Stiftung**
 - unwiderrufliche 3, 13
 - widerrufliche 14

T

- Treuhänderschaft**
 - Begriff 74
- Treuunternehmen ohne Persönlichkeit**
 - Begriff 74

U

- Übergangsfrist 95
- Übergangsrecht 94
- Umsatzabgabe 79
- Umstrukturierungen 57
- Umstrukturierungstatbestände 57
- Unterhaltsbeiträge 17
- Unternehmensgruppe 64
- Untersuchungsgrundsatz 88
- Upstream-Verschmelzung 59
- Urkunden
 - steuerbare 79

V

- Veranlagung
 - gemeinsame 9
 - nach Ermessen 85
- Veranlagungsverfügung 85
- Veräußerung
 - Begriff 37
- Veräußerungserlös 39
- Vergütungsschuldner
 - der Quellensteuer 31
- Verlustverrechnung 63
- Verlustvortrag 63
- Verlustzurechnung 65
- Vermögen
 - Bewertungsgrundsätze 7
 - Ermittlung 7
 - nicht betriebsnotwendiges 55
 - steuerfreies 5
- Vermögensertrag
 - standardisierter 10
- Vermögenserträge 18
- Vermögenssteuer 2
- Vermögenswidmung
 - besondere 3, 4, 13, 14

W

- Wertpapiere 7
- Widmungssteuer 11, 95
- wirtschaftliche Tätigkeit 69
- Wohnsitz 2

Z

- Zollvertrag 75
- Zuschreibung 61
- Zuwendungen an die Begünstigten 17



Der Liechtensteinische Landtag hat am 23. September 2010 das Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern verabschiedet und damit eine Totalrevision des liechtensteinischen Steuerrechts beschlossen. Das neue Steuergesetz (SteG) ist ebenso wie die dazu erlassene Verordnung (SteV) am 1. Januar 2011 in Kraft getreten.

Es ist der erklärte Wille des Gesetzgebers, dass das neue Steuerrecht einfacher, transparenter und geprägt sein soll von der Senkung der Steuersätze und der Steuerbelastung einerseits sowie von der Beseitigung von Doppelbelastungen andererseits. So wurde mit dem neuen Steuerrecht die Nachlass-, Erbanfalls- und Schenkungssteuer, die Couponsteuer und die Kapitalsteuer abgeschafft.

Damit bestehen im Wesentlichen nur noch folgende Steuern: Vermögens- und Erwerbssteuer für natürliche Personen und Ertragssteuer für juristische Personen. Bei Letzteren wurde eine sogenannte flat rate von 12.5% eingeführt. Mehr oder weniger unverändert gilt weiterhin die Grundstücksgewinnsteuer.

Hiermit wird erstmalig das neue liechtensteinische Steuerrecht gesamtheitlich in Form eines Grundrisses dargestellt.

mayer+roth

Mayer+Roth

Rechtsanwälte AG

Landstrasse 40

FL-9495 Triesen

T +423 392 25 35

F +423 392 25 37

info@rechtsanwaelte.li

www.rechtsanwaelte.li