

§ 4 Änderung des Steuergesetzes

Die Vorlage im Überblick

Der Landsgemeinde wird eine Änderung des Steuergesetzes unterbreitet, um die hohe steuerliche Attraktivität des Kantons Glarus für sogenannte Start-up-Unternehmen weiter zu steigern. Der Regierungsrat soll künftig auf Antrag für Beteiligungen an neu gegründeten Unternehmen einen reduzierten Verkehrswert festlegen können. Voraussetzung dafür ist, dass das Start-up dem volkswirtschaftlichen Interesse des Kantons dient. Jungunternehmer mit einer innovativen Geschäftsidee bezahlen damit unter bestimmten Bedingungen eine reduzierte Vermögenssteuer. Ziel dieser Massnahme ist die Schaffung eines attraktiven Umfeldes für Innovation und Gründergeist. Erfolg versprechende Unternehmen mit ihren klugen Köpfen sollen in den Kanton gelockt werden, sodass neue Arbeitsplätze und zusätzliche Wertschöpfung entstehen.

Das Steuergesetz wird zudem in verschiedenen Bereichen an neue Bundesvorgaben angepasst. Zur Gewährleistung von Transparenz und Rechtssicherheit sowie aus veranlagungstechnischen Gründen soll dabei die Bundeslösung formell und materiell soweit wie möglich ins kantonale Recht übernommen werden:

- Bei der direkten Bundessteuer werden ab 2018 Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken neu nicht mehr besteuert, sofern sie höchstens 20'000 Franken betragen. Die Kantone können die Höhe dieser Freigrenze für ihr eigenes Recht selbst festlegen und haben dafür bis Ende 2017 Zeit. Im kantonalen Recht soll die gleiche Freigrenze gelten.
- Weiterer Handlungsbedarf ergibt sich aufgrund der Anpassung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer und des Steuerharmonisierungsgesetzes an die Allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches. Betroffen sind die steuerstrafrechtlichen Bestimmungen zur Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährung sowie zu den Sanktionen für Vergehen im Steuergesetz. Die bundesrechtlichen Änderungen zum Steuerstrafrecht traten am 1. Januar 2017 in Kraft. Bis die vorgeschlagene Änderung des kantonalen Rechts in Kraft tritt, finden die bundesrechtlichen Bestimmungen direkt Anwendung.
- Zudem drängt sich eine neue Rechtsgrundlage auf, wonach das zuständige Departement für bestimmte Auskünfte über Steuerdaten, die zur Erfüllung von öffentlichen Aufgaben notwendig sind, generelle Ermächtigungen erteilen kann.

Im Landrat war die Vorlage grundsätzlich unbestritten. Eine Diskussion ergab sich einzig über die mögliche Dauer der Steuererleichterungen, nachdem der Kanton Zürich kurz vor der Beratung der Vorlage deren Bedingungen massiv verbessert hatte. Der Regierungsrat hielt an seinem ursprünglichen Antrag, Steuererleichterungen für die ersten fünf Jahre zu gewähren, nicht mehr fest. Der Landrat schwenkte in der Folge auf einen aus dem Plenum heraus gestellten und von der Kommission präzisierten Antrag ein, welcher eine Steuererleichterung für die ersten zehn Geschäftsjahre vorsieht. Zudem nahm er eine Präzisierung von Artikel 136 betreffend das Amtsgeheimnis vor.

Der Landrat beantragt der Landsgemeinde einstimmig, der so bereinigten Vorlage zuzustimmen.

Unternehmenssteuerreform III

Die vom Volk abgelehnte Unternehmenssteuerreform III (USR III) hat keine Verbindung zur vorliegenden Gesetzesänderung. Deren Umsetzung wäre bei einer Annahme in einer separaten Vorlage unterbreitet worden. Es bleibt nun offen, ob der Kanton Glarus eine erneute Vorlage des Bundes abwartet oder selbst die Initiative für eine Anpassung der Unternehmensbesteuerung ergreift.

1. Ausgangslage

1.1. Steuerliche Privilegierung von Inhabern von Start-up-Unternehmen

Jüngst sind Start-up-Unternehmen durch die fiskalische Besteuerungspraxis anderer Kantone in den Fokus der Medien und damit der Öffentlichkeit gerückt. Unter Start-ups versteht man junge, noch nicht etablierte Unternehmen, die zur Verwirklichung einer innovativen Geschäftsidee mit geringem Startkapital gegründet werden und auf den Erhalt von Risikokapital oder einen Börsengang angewiesen sind. Meistens ist nicht klar, ob das Projekt erfolgreich sein bzw. ob das Produkt am Markt ankommen wird. Ob der Wert des Unternehmens nachhaltig sein wird, entscheidet sich erst in der Zukunft. Neben der bereits bestehenden

Möglichkeit von Steuererleichterungen für Start-ups möchte der Kanton Glarus die steuerlichen Rahmenbedingungen speziell für deren Inhaber attraktiver gestalten und sich dadurch einen interkantonalen Standortvorteil verschaffen. Das Ziel der Massnahme ist, dass die Unternehmenseigentümer den Kanton Glarus als Sitzkanton für ihr Start-up wählen, damit früher oder später Arbeitsplätze schaffen und zugleich ihren Wohnsitz im Kanton Glarus halten bzw. hierhin verlegen.

Die Besteuerung von Start-ups hat vor allem im Kanton Zürich viel Aufsehen erregt. Die Zürcher Steuerpraxis führte dazu, dass Eigentümer von Start-ups in Bezug auf die Vermögenssteuer schlechtergestellt sind als Personen, die einen Teil ihres Vermögens in Aktien von etablierten KMU oder börsenkotierten Unternehmen investieren. Für solche Jungunternehmer konnte die Vermögenssteuer rasch ihr Basiseinkommen übersteigen, da in der Gründungsphase meist bescheidene Saläre bezogen werden.

Die Besteuerungspraxis im Kanton Glarus ist wesentlich unternehmerfreundlicher. Sie bewegt sich innerhalb des geltenden rechtlichen Rahmens und nimmt besonders Rücksicht auf die eingeschränkte Werthaltigkeit von Start-ups in der Aufbauphase. Den Bedürfnissen der Jungunternehmer soll noch besser Rechnung getragen werden. Neu wird nämlich die Möglichkeit geschaffen, dass Inhaber von Beteiligungsrechten an neu gegründeten Start-up-Unternehmen für einen bestimmten Zeitraum eine reduzierte Vermögenssteuer entrichten können. Der Regierungsrat soll dazu für Beteiligungen an einem neu gegründeten Unternehmen einer juristischen Person, das dem volkswirtschaftlichen Interesse des Kantons dient, für die ersten zehn Geschäftsjahre einen reduzierten Verkehrswert festlegen können. Der tiefere Verkehrswert führt zu einem tieferen steuerbaren Vermögen des Inhabers der Beteiligungsrechte. Die Festschreibung im Steuergesetz (StG) soll eine Aussenwirkung schaffen mit dem Ziel, den Kanton Glarus für die Gründung von Start-ups von im Kanton wohnhaften und steuerpflichtigen Personen oder den Zuzug von in anderen Kantonen gegründeten Start-ups attraktiv zu machen, um dadurch inskünftig Wertschöpfung zu generieren. Der Kanton Glarus möchte damit Innovation sowie Gründergeist fördern.

1.2. Nachvollzug von geändertem Bundesrecht

Die Rechtsprechung und die Gesetzgebung des Bundes erfordern regelmässig gewisse Änderungen des StG. Inzwischen ist aufgrund von Änderungen im Bundesrecht erneut Anpassungsbedarf auf kantonaler Ebene entstanden. Es obliegt dem kantonalen Gesetzgeber, die im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vorgenommenen Änderungen ins kantonale Steuergesetz zu überführen. Das als Rahmengesetz konzipierte StHG belässt dabei dem kantonalen Gesetzgeber je nach Regelungsdichte einer umzusetzenden Norm einen mehr oder weniger grossen Gestaltungsspielraum. Eine eigentliche Autonomie besteht für die Kantone lediglich bei der Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge. Aufgrund der parallelen Deklaration und Veranlagung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer kann sich die Anpassung des kantonalen Steuerrechts nicht nur auf das StHG beziehen. Mit einer sachgerechten Angleichung des Steuergesetzes an einzelne Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) soll deren gemeinsame Anwendung im Sinne einer vertikalen Harmonisierung erleichtert werden.

1.2.1. Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

Das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken verfolgt das Ziel, die an den Bundesrat überwiesene Motion Kuprecht umzusetzen. Die Motion verlangte, dass Vereine, die ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke – namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung – verwenden, ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag von den direkten Steuern zu befreien seien. Das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken geht inhaltlich darüber hinaus. Nicht nur Vereine, sondern sämtliche juristischen Personen unterliegen dem neuen Steuerbefreiungstatbestand. Danach werden Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert, sofern sie höchstens 20'000 Franken betragen (Art. 66a DBG) bzw. einen nach kantonalem Recht bestimmten Betrag nicht übersteigen (Art. 26a StHG) und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Die Kantone haben ihr Recht innert zwei Jahren nach dem Inkrafttreten (1.1.2016) der neuen Bundesbestimmung anzupassen. Dies erfordert einen neuen Artikel 68a im kantonalen Steuergesetz. Am Grundsatz bei Steuergesetzrevisionen, wonach Abweichungen zwischen kantonalen und eidgenössischen Regelungen möglichst zu vermeiden sind, wird festgehalten. Aus verfahrensökonomischen Gründen und im Hinblick auf die vertikale Harmonisierung wird die Freigrenze im StG ebenfalls auf 20'000 Franken festgelegt.

Passen die Kantone ihr Recht nicht an, gelangt die harmonisierungsrechtliche Vorschrift von Artikel 26a StHG in Verbindung mit dem Höchstbetrag nach DBG (20'000 Fr.) direkt zur Anwendung.

1.2.2. Anpassung des Steuergesetzes an die Allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches

Die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden erstreckt sich auch auf das Steuerstrafrecht. Im StHG wird das Steuerstrafrecht gleich geregelt wie im DBG. Die steuerstrafrechtlichen Bestimmungen der kantonalen Steuergesetze, so auch des StG, haben dem StHG zu entsprechen. Im Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB (Anpassungsgesetz) werden im DBG und StHG die steuerstrafrechtlichen Verjährungsfristen sowie die Strafe bei Steuervergehen neu geregelt; diese Neuerungen hängen mit Änderungen im Schweizerischen Strafgesetzbuch (StGB) zusammen, die auf den 1. Oktober 2002 und 1. Januar 2007 in Kraft getreten sind.

Gemäss bisherigen Fassungen von DBG und StHG verjährte die Strafverfolgung bei Verfahrenspflichtverletzungen zwei Jahre und bei versuchter Steuerhinterziehung vier Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die versuchte Steuerhinterziehung begangen wurde. Bei vollendeter Steuerhinterziehung verjährte die Strafverfolgung zehn Jahre nach dem Ablauf der Steuerperiode, für welche die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt worden oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgt war, oder zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein unrechtmässiger Erlass erwirkt oder Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseitegeschafft worden waren.

Die Strafverfolgung der Steuervergehen verjährte nach Ablauf von zehn Jahren, seitdem die Täterin oder der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hatte. Zudem wurden diese Verjährungsfristen durch jede Strafverfolgungshandlung unterbrochen; dadurch konnten diese relativen Verjährungsfristen bei Übertretungen (Verletzung von Verfahrenspflichten sowie versuchte und vollendete Steuerhinterziehung) um die Hälfte der Dauer und bei Steuervergehen (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern) um höchstens fünf Jahre verlängert werden.

Seit dem 1. Oktober 2002 geben jedoch diese Verjährungsbestimmungen und so auch jene gemäss geltender Fassung des StG nicht mehr den aktuellen Rechtszustand wieder. Auf dieses Datum trat eine Änderung des StGB in Kraft, womit die strafrechtlichen Verjährungsfristen neu geregelt werden sollten. Da es den Rahmen der damaligen Revision des StGB gesprengt hätte, die Verjährungsfristen auch in allen Bestimmungen des Nebenstrafrechts anzupassen, wurde zu den Verjährungsfristen des Nebenstrafrechts eine Übergangsbestimmung geschaffen, die auf den 1. Oktober 2002 in Kraft trat. Seit dem 1. Januar 2007, auf welches Datum eine weitere Änderung des StGB in Kraft trat, ist diese Übergangsbestimmung in Artikel 333 Absatz 6 StGB enthalten.

Bis zur Anpassung des Nebenstrafrechts in den anderen Bundesgesetzen sind in Artikel 333 Absatz 6 Buchstaben a–d StGB folgende Regeln für die Verfolgungsverjährungsfristen zu beachten:

- Die Verfolgungsverjährungsfristen für Verbrechen und Vergehen werden um die Hälfte und die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen um das Doppelte der ordentlichen Dauer erhöht (Bst. a).
- Die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, werden um die ordentliche Dauer verlängert (Bst. b).
- Die Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung werden aufgehoben (Bst. c).
- Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (Bst. d).

Diese am 1. Oktober 2002 in Kraft getretenen Übergangsregeln des StGB bedeuten für die steuerstrafrechtlichen Verjährungsbestimmungen in den bisherigen Fassungen von DBG, StHG und auch StG im Wesentlichen Folgendes:

- Die bisherigen DBG- und StHG-Bestimmungen über die Unterbrechung der Verjährungsfristen gelten nicht mehr; sie wurden mit Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe c StGB aufgehoben.
- Dafür haben Artikel 333 Absatz 6 Buchstaben a und b StGB zur Folge, dass sich die Verfolgungsverjährungsfristen verlängern:
 - für die Verletzung von Verfahrenspflichten: von 2 auf 4 Jahre;
 - für die versuchte Steuerhinterziehung: von 4 auf 8 Jahre;
 - für die vollendete Steuerhinterziehung: von 10 auf 20 Jahre;
 - für Steuervergehen (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern): von 10 auf 15 Jahre.
- Es handelt sich hierbei um absolute Verfolgungsverjährungsfristen; innert diesen muss ein erstinstanzlicher Entscheid ergangen sein (Art. 333 Abs. 6 Bst. d StGB).

Weiter führt Artikel 333 Absatz 6 Buchstaben a und b StGB dazu, dass für den Übertretungstatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung eine längere Verfolgungsverjährungsfrist (20 Jahre) gilt als für den schwereren Vergehenstatbestand des Steuerbetrugs und der Veruntreuung von Quellensteuern (15 Jahre). Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts verkürzt sich jedoch in einem solchen Fall die für die Übertretung geltende Verjährungsfrist entsprechend, sodass heute für die vollendete Steuerhinterziehung von einer Verfolgungsverjährungsfrist von 15 Jahren auszugehen ist.

Weiter wird gemäss Artikel 59 Absatz 1 StHG in der geltenden Fassung mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 10'000 Franken bestraft, wer zum Zwecke der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung gebraucht oder als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter abgezogene Steuern zu seinen oder eines andern Nutzen verwendet (so auch Art. 186 Abs. 1 und Art. 187 Abs. 1 DBG in der geltenden Fassung). Ist jedoch, wie hier, in einem anderen Bundesgesetz als dem StGB eine Gefängnisstrafe vorgesehen, so ist gemäss Artikel 333 Absatz 2 Buchstabe b StGB – ebenfalls Bestandteil der erwähnten, am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Änderung des Strafgesetzbuches – «Gefängnis» durch «Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe» zu ersetzen. Im Gegensatz zum DBG und StHG wurde diese Änderung im StG im Rahmen der Verwesentlichung und Flexibilisierung der kantonalen Gesetzgebung bereits nachvollzogen.

Wie erwähnt, werden im Anpassungsgesetz im DBG und StHG die steuerstrafrechtlichen Verjährungsfristen sowie die Strafe bei Steuervergehen neu geregelt. Soweit die geänderten StHG-Bestimmungen inhaltlicher und nicht bloss redaktioneller Natur sind, müssen diese somit im StG umgesetzt werden.

Aufgrund von Artikel 254 Absatz 2 StG gilt für die Beurteilung von Steuerstraftatbeständen, die vor Inkrafttreten der neuen Bestimmungen erfüllt wurden, das jeweils günstigere Recht. Eine Übergangsbestimmung analog zu Artikel 78f StHG erübrigt sich damit.

1.3. Unternehmenssteuerreform III

Steuerpolitisch war die Unternehmenssteuerreform III (USR III) von grosser Relevanz für die Wirtschaft und die Kantone. Die USR III sollte die von der EU und der OECD kritisierte privilegierte Besteuerung der kantonalen Statusgesellschaften (Holding- und Verwaltungsgesellschaften) durch international anerkannte Instrumente ersetzen. Den Kantonen wäre es weitgehend freigestanden, gewisse flankierende Massnahmen in ihre Steuergesetzgebung aufzunehmen. Anstelle der Einführung von Ersatzprivilegien hätten die Kantone die Unternehmen auch durch einen günstigeren Gewinnsteuersatz entlasten können. Ein weiteres Kernstück der USR III war zudem die Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 17 auf 21,2 Prozent.

Im Februar 2017 fand dazu eine Volksabstimmung statt, nachdem das Referendum gegen die USR III zustande gekommen war. Dabei wurde die Vorlage vom Volk deutlich abgelehnt. Die Umsetzung der Unternehmenssteuerreform auf kantonaler Ebene ist damit vorerst vertagt. Vorgesehen war die Einsetzung einer Arbeitsgruppe mit Vertretern aus der Wirtschaft. Diese hätte eine Umsetzungsvorlage zuhanden der Landsgemeinde 2018 vorbereitet. Nach der Ablehnung der USR III besteht für die Unternehmen in der Schweiz Rechts- und Planungsunsicherheit, weil das Unternehmenssteuerrecht sowieso angepasst werden muss. Bundesrat und Parlament sind nun gefordert, möglichst rasch eine neue Vorlage zu beschliessen. Die privilegierte Besteuerung der kantonalen Statusgesellschaften bleibt nach geltendem StHG vorläufig bestehen, und die Unternehmen haben bei Erfüllung der entsprechenden Kriterien einen Rechtsanspruch darauf. Vor diesem Hintergrund bleibt es momentan offen, ob der Kanton Glarus eine erneute Vorlage des Bundes abwartet oder selbst die Initiative für eine Reform ergreift. Handlungsbedarf im Bereich der juristischen Personen besteht indes ohnehin. Verschiedene Kantone planen Steuersenkungen für juristische Personen oder haben diese bereits umgesetzt.

2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

Artikel 38b; Bewertung von Beteiligungen an neu gegründeten Unternehmen von juristischen Personen

Gemäss Artikel 37 und 38 StG unterliegen natürliche Personen für ihr gesamtes Reinvermögen der Vermögenssteuer. Das Vermögen wird zum Verkehrswert berechnet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer hat eine Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK-KS 28) bzw. die unterschiedliche Praxis in den Kantonen bezogen auf die Bewertung von gewissen neu gegründeten Unternehmen – Start-ups – zu kontroversen Diskussionen geführt.

Gemäss dem SSK-KS 28 sind neu gegründete Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften in der Regel für das Gründungsjahr und die Zeit der Aufbauphase nach dem Substanzwert zu bewerten. Sobald repräsentative Geschäftsergebnisse vorliegen, ergibt sich der Unternehmenswert aus dem Durchschnitt des zweimalig gewichteten Ertragswertes und des einmalig gewichteten Substanzwertes (sog. Praktiker-methode). Die Praktiker-methode gilt als sachgerecht, sie entspricht grundsätzlich der geltenden Bewertungspraxis der Steuerverwaltung des Kantons Glarus.

Hat für nichtkотиerte Wertpapiere eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden, dann gilt als Verkehrswert der entsprechende Kaufpreis. Dieser Wert wird solange berücksichtigt, als sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nicht wesentlich verändert hat. Gleiches gilt für Preise, die von Investoren anlässlich von Finanzierungsrunden bzw. Kapitalerhöhungen bezahlt wurden. Das SSK-KS 28 hat aber keinen gesetzlichen Charakter und lässt Gestaltungsspielraum offen.

Die Besteuerung von Start-up-Unternehmen hat vor allem im Kanton Zürich viel Aufsehen erregt. Die Zürcher Steuerpraxis hat bei Start-ups als Bemessungsgrundlage die letzten Kapitalerhöhungen bzw. Finanzierungsrunden beigezogen, die jedoch einzig einen erhofften zukünftigen und nicht einen realen Wert darstellen. Diese Bewertungsmethode hatte zur Folge, dass Eigentümer von Jungunternehmen in Bezug auf die Vermögenssteuer schlechtergestellt waren als Personen, welche einen Teil ihres Vermögens in Aktien von etablierten Unternehmen investieren. Für solche Jungunternehmer konnte die Vermögenssteuer rasch ihr Basiseinkommen übersteigen, da in der Gründungsphase meist bescheidene Saläre bezogen werden.

Aufgrund des politischen Drucks hat die Finanzdirektion des Kantons Zürich per 1. November 2016 ihre Weisung über die Bewertung von Wertpapieren und Guthaben für die Vermögenssteuer angepasst. Neu wird im Kanton Zürich bei Finanzierungsrunden von Start-ups nicht mehr nur befristet auf den Substanzwert abgestellt, sondern so lange, bis repräsentative Geschäftsergebnisse vorliegen. Investorenpreise kommen bei der Bewertung der Aktien erst nach dieser Aufbauphase zum Zug.

Die Besteuerung von KMU und Start-ups hat bis anhin im Kanton Glarus keine Probleme verursacht. Man ist bestrebt, pragmatische Lösungen unter Berücksichtigung der rechtlichen Rahmenbedingungen zu finden. Diese Strategie hat sich bewährt, soll aber um ein neues Element ergänzt werden. Mit der Gesetzesänderung wird die Möglichkeit geschaffen, dass Inhaber von Beteiligungsrechten an neu gegründeten Start-ups für einen bestimmten Zeitraum eine reduzierte Vermögenssteuer entrichten können. Der neue Artikel 38b StG sieht vor, dass der Regierungsrat für Beteiligungen an einem neu gegründeten Unternehmen einer juristischen Person, welches dem volkswirtschaftlichen Interesse des Kantons dient, auf Antrag der Inhaber der Beteiligungsrechte für die ersten zehn Geschäftsjahre einen reduzierten Verkehrswert festlegen kann. Der tiefere Verkehrswert der Beteiligung führt zu einem tieferen steuerbaren Vermögen des Inhabers. Die Festschreibung im StG soll nebst Rechtssicherheit eine Aussenwirkung schaffen mit dem Ziel, den Kanton Glarus für die Gründung von Start-ups von im Kanton wohnhaften und steuerpflichtigen Personen attraktiv zu machen.

Die neue Gesetzesnorm setzt die Neugründung eines Start-up-Unternehmens gemäss der oben erwähnten Definition voraus. Dieses muss im Kanton Glarus als juristische Person der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuer unterliegen bzw. unbeschränkt steuerpflichtig sein. Das Start-up muss somit gestützt auf Artikel 54 StG seinen Sitz oder die tatsächliche Verwaltung im Kanton Glarus haben. Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz einer juristischen Person zu verstehen. Der Begriff «tatsächliche Verwaltung» entspricht der schweizerischen Rechtsprache. Die Verwaltung befindet sich dort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen bzw. die wesentlichen Unternehmensentscheide gefällt werden. Der Ort der Verwaltung begründet wie der Sitz grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht.

Ein volkswirtschaftliches Interesse des Kantons liegt vor, wenn insbesondere eines oder mehrere der folgenden, noch zu konkretisierenden Kriterien erfüllt werden (nicht abschliessende Aufzählung):

- Schaffung von neuen Arbeitsplätzen, wobei die Schaffung von Lehrstellen positiv mitberücksichtigt wird;
- Investitionsvolumen bei erfolgreicher Geschäftstätigkeit;
- Förderung innovativer Wirtschaftstätigkeit;
- nachhaltige Unternehmensentwicklung.

Bereits bestehende, ordentlich besteuerte Unternehmen im Kanton Glarus dürfen mit Blick auf Rechtsgleichheit und Wettbewerbsneutralität nicht konkurrenziert werden. Der Verkehrswert für die Vermögenssteuer soll höchstens bis zum Substanzwert des Start-up-Unternehmens reduziert werden, d. h. allfällige Finanzierungsrunden/Investorenpreise werden nicht zulasten der Jungunternehmer hochgerechnet. Eine Reduktion wird nur auf Antrag der im Kanton Glarus wohnhaften und steuerpflichtigen Inhaber der Beteiligungsrechte am Start-up für die ersten zehn Geschäftsjahre gewährt.

Verlegen in anderen Kantonen gegründete Unternehmen ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Gründungsphase in den Kanton Glarus, können die im Kanton Glarus wohnhaften Beteiligungsinhaber ebenfalls von der Privilegierung profitieren. Auch in diesen Fällen gilt aber die Zehnjahresfrist: Wenn ein Unternehmen beispielsweise zwei Jahre nach der Gründung den Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in den Kanton Glarus verlegt, kann der (neu) im Kanton Glarus wohnhafte Inhaber der Beteiligungsrechte noch maximal acht Jahre von der privilegierten Vermögensbesteuerung profitieren.

Bei der neuen Gesetzesnorm handelt es sich um eine Kann-Vorschrift ohne Rechtsanspruch für die Steuerpflichtigen. Ferner liegt es im Ermessen des Regierungsrates, die Gewährung eines reduzierten Verkehrswertes an Bedingungen (z. B. Zahl der Arbeitsplätze, Nachbesteuerung bei Wegzug innerhalb der ersten zehn Jahre usw.) zu knüpfen. Da ein solcher Entscheid im Zusammenhang mit im Kanton domizilierten Start-up-Unternehmen überwiegend politischen Charakter hat und die volkswirtschaftlichen Interessen des Kantons im Vordergrund stehen, soll dagegen kein kantonales Rechtsmittel bestehen.

Artikel 68a; Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

Das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken sieht für die direkte Bundessteuer neu vor, dass Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert werden, sofern sie höchstens 20'000 Franken betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Die entsprechende harmonisierungsrechtliche Bestimmung (Art. 26a StHG) enthält für die Kantone eine – bis auf den Höchstbetrag – gleichlautende Regelung. Es ist den Kantonen überlassen, die Höhe dieser Freigrenze festzulegen. Aus verfahrensökonomischen Gründen und im Hinblick auf die vertikale Harmonisierung wird die Freigrenze im StG ebenfalls auf 20'000 Franken festgelegt (s. Ziff. 1.2.1). Es soll dazu ein neuer Artikel 68a geschaffen werden.

Im Gegensatz zu einem Freibetrag, bei dem nur der übersteigende Teil steuerbar ist, wird bei einer Freigrenze der gesamte Betrag bzw. Gewinn besteuert, sobald diese Grenze überschritten wird. Von der neuen Freigrenze profitieren alle juristischen Personen, somit auch Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Der Begriff des ideellen Zwecks lässt sich nicht abschliessend definieren. Er liegt zwischen der gemeinnützigen Zwecksetzung bzw. dem Kultuszweck (beide vollumfänglich steuerbefreiend) und der nicht steuerbefreienden wirtschaftlichen Zwecksetzung. Es bleibt der Veranlagungs- und Rechtspraxis überlassen, den Begriff des ideellen Zwecks zu konkretisieren und gegenüber anderen Zwecksetzungen abzugrenzen. Unabdingbare Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Freigrenze ist, dass der betreffende Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich dem ideellen Zweck gewidmet ist.

Juristische Personen, die keinen ideellen Zweck verfolgen, sind von den Änderungen des Bundesgesetzes nicht betroffen. Für sie gilt weiterhin die Freigrenze nach Artikel 71 Absatz 2 DBG. Nach dieser Bestimmung werden Gewinne unter 5000 Franken von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen (öffentlich-rechtliche und kirchliche Körperschaften, Anstalten sowie kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz) – unabhängig von deren Zwecksetzung – nicht besteuert. Daraus folgt, dass auch Artikel 76 Absatz 2 StG, welcher Artikel 71 Absatz 2 DBG entspricht, keiner Anpassung bedarf.

Der Bundesrat hat beschlossen, das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken für die direkte Bundessteuer auf den 1. Januar 2018 in Kraft zu setzen. Die gleichlautenden Bestimmungen des StHG traten hingegen bereits Anfang 2016 in Kraft mit einer zweijährigen Anpassungsfrist für die Kantone. Die Änderung im StG soll deshalb per 1. Januar 2018 erfolgen.

Artikel 136; Amtsgeheimnis

Im Steuerrecht gilt der Grundsatz der Geheimhaltungspflicht (sog. Steuergeheimnis). Wer mit dem Vollzug des StG betraut ist oder dazu beigezogen wird, muss nach Artikel 136 StG über Tatsachen, die ihm in Ausübung seines Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren. Dritten ist der Einblick in amtliche Akten zu verweigern.

Die Verletzung der Geheimhaltungspflicht ist gemäss Artikel 320 StGB strafbar. Unter die Geheimhaltungspflicht fallen sämtliche Angaben, von denen die Mitarbeitenden der Steuerbehörde in Ausübung ihres Amtes von den steuerpflichtigen Personen oder von Dritten Kenntnis erhalten haben. Das Steuergeheimnis ist grundsätzlich absolut und besteht gegenüber sämtlichen natürlichen und juristischen Personen sowie gegenüber allen Verwaltungs- oder Gerichtsbehörden des Bundes, der Kantone sowie der Gemeinden. Eine Auskunft, einschliesslich der Öffnung von Akten, ist nach Artikel 136 Absatz 2 StG zulässig, wenn hierfür eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage im Recht des Bundes oder des Kantons gegeben ist. Fehlt eine solche Grundlage, ist eine Auskunft nur zulässig, soweit sie im öffentlichen Interesse geboten ist. Über entsprechende Begehren entscheidet das zuständige Departement. Der entsprechende Entscheid unterliegt der Beschwerde an das Verwaltungsgericht nach Artikel 166 StG.

Jedermann kann zudem durch Vorlage einer schriftlichen Einwilligung (Vollmacht) der steuerpflichtigen Person nähere Steuerangaben direkt bei der Steuerbehörde verlangen. Zum anderen kann auch die steuerpflichtige Person selber die Steuerbehörde schriftlich ermächtigen, bestimmte Auskünfte einer Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde mitzuteilen. Im Tagesgeschäft wird die Steuerverwaltung regelmässig seitens verschiedener Verwaltungsbehörden direkt um Auskunft aus den Steuerakten ersucht. Diese benötigen die Auskunft jeweils zur Erfüllung einer ihnen übertragenen und rechtlich abgestützten öffentlichen Aufgabe. Es handelt sich dabei insbesondere um Anfragen von:

- Strafuntersuchungsbehörden, den von diesen beauftragten Polizeiorganen und den Strafgerichten zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschuldigten sowie zur Feststellung von strafbaren Handlungen des kantonalen Strafrechts, die von Amtes wegen verfolgt werden;
- Behörden, die für die Aufsicht über Stiftungen und Personalvorsorgeeinrichtungen zuständig sind, zur Ausübung dieser Aufsicht;
- Sozial- und Vormundschaftsbehörden zur Abklärung der Unterstützungspflicht von Verwandten und im Verfahren zur Feststellung und Vollstreckung von Unterhaltsansprüchen für Kinder;
- Zivilgerichten zur Beurteilung finanzieller Ansprüche im Eheschutz- und Ehescheidungsverfahren und im Verfahren zur Feststellung und Vollstreckung von Unterhaltsansprüchen für Kinder;
- Gerichts- und Verwaltungsbehörden im Hinblick auf die Gewährung und Rückforderung der unentgeltlichen Rechtspflege und den Organen der Sozialhilfe im Hinblick auf die Feststellung der Rückerstattungspflicht nach den Sozialhilfegesetzen;
- Gerichts- und Verwaltungsbehörden zur Abklärung der Kostentragungspflicht bezüglich Strafen und Massnahmen bzw. unentgeltliche Rechtspflege;
- Gerichts- und Verwaltungsbehörden, die mit dem Inkasso von Verlustscheinen betraut sind, soweit es um Forderungen der Gemeinwesen und ihrer Anstalten geht.

Obwohl die Erteilung der Auskunft bei diesen Anfragen für die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe unerlässlich und die Auskunft im öffentlichen Interesse geboten ist, besteht in solchen Fällen oftmals weder eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht noch im kantonalen Recht, welche die Steuerverwaltung zur Auskunftserteilung ermächtigt. Die auskunftersuchenden Behörden müssen jeweils auf die Möglichkeit, ein entsprechendes Begehren an das zuständige Departement zu richten, verwiesen werden. Dieses ist dann gezwungen, die Begehren mit einem aufwändigen formellen Verfahren zu behandeln, in dem der steuerpflichtigen Person, deren Steuerdaten das Auskunftersuchen betrifft, das rechtliche Gehör gewährt wird. Das zuständige Departement hat unter Berücksichtigung der Stellungnahme der auskunftsbelasteten steuerpflichtigen Person mittels formellen, anfechtbaren Entscheiden darüber zu befinden, ob das öffentliche Interesse das private Interesse des Steuerpflichtigen überwiegt.

Ein überwiegend öffentliches Interesse besteht immer dann, wenn die Auskunft aus den Steuerakten im Einzelfall höher gewichtet wird als die Geheimhaltung der Daten der einzelnen steuerpflichtigen Person. Es gilt zudem das Verhältnismässigkeitsprinzip zu beachten. Dieses schreibt vor, dass die verlangten Daten zur Erfüllung der öffentlichen Aufgabe nötig, geeignet und angemessen sind. Erst wenn dies der Fall und der diesbezügliche Entscheid des Departements in Rechtskraft erwachsen ist, darf die Steuerverwaltung die gewünschte Auskunft erteilen. Aufgrund der Frist zur Stellungnahme zur Wahrung des rechtlichen Gehörs der auskunftsbelasteten Person und der Rechtsmittelfrist des Entscheides des Departements vergeht unverhältnismässig viel Zeit. Während dieser Zeit ist die auskunftersuchende Behörde gezwungen, das betreffende Verfahren zu sistieren.

Aus verfahrensökonomischen Gründen soll nun mit einem neuen Artikel 136 Absatz 2a StG eine Rechtsgrundlage geschaffen werden, damit das zuständige Departement für bestimmte Auskünfte generelle Ermächtigungen erteilen kann. Voraussetzung ist, dass die Auskunft über die Steuerdaten für die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe notwendig ist, nicht auf andere Weise beschafft werden kann und keinen unverhältnismässigen Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen darstellt. Die Ermächtigung soll häufig wiederkehrende und immer gleich gelagerte Fälle umfassen, sodass nicht in jedem Einzelfall das oben beschriebene langwierige Verfahren durchgeführt werden muss.

Die Zuständigkeit für die Erteilung einer generellen Ermächtigung soll beim Departement liegen, da dieses nach Artikel 136 Absatz 2 bereits heute einzelfallweise für die Behandlung diesbezüglicher Begehren zuständig ist. Zudem stehen die Verwaltungs- und Veranlagungsbehörden nach Artikel 134 StG auch unter der Aufsicht des zuständigen Departements. Die generelle Ermächtigung soll in Form einer Verwaltungsverordnung (bzw. einer Weisung), d. h. einer generellen Anweisung des Departements an die Steuerverwaltung erfolgen.

Artikel 218

Die Struktur und der Aufbau der Bestimmung werden dem Bundesrecht angepasst. Die in Absatz 1 Ziffer 1 geregelten Fristen für die Verfolgungsverjährung betragen neu drei Jahre (Verletzung von Verfahrenspflichten) bzw. sechs Jahre (versuchte Steuerhinterziehung). Absatz 1 Ziffer 2 wird analog dem Bundesrecht in die Buchstaben a und b unterteilt. Die Frist für die vollendete Steuerhinterziehung beträgt neu zehn Jahre. Diese Regelung bei der vollendeten Steuerhinterziehung bedeutet eine Verkürzung der Verjährungsdauer um fünf Jahre im Vergleich zur heutigen Rechtslage (vgl. Art. 218 Abs. 1 Ziff. 2 StG i. V. m. Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB und BGE 134 IV 328).

Die in Absatz 2 geregelte Verjährungsunterbrechung ist im Rahmen der StGB-Revision aufgehoben worden. An deren Stelle tritt die neu eingeführte Regelung, wonach der Eintritt der Verfolgungsverjährung durch den Erlass eines Strafbescheides ausgeschlossen wird. Die bisherige Regelung muss geändert werden, weil Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe c StGB die Regeln über die Unterbrechung aufgehoben hat. Neu wird in Absatz 2 – in Anlehnung an Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe d StGB – festgehalten, dass die Verjährung nicht mehr eintritt, wenn die kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat. Es handelt sich um eine zwingende Anpassung an das Bundesrecht (vgl. Art. 58 Abs. 3 StHG).

Artikel 236; Steuerbetrug

Der geltende Wortlaut des Steuerbetrugstatbestandes von Artikel 236 Absatz 1 StG entspricht bereits dem revidierten StGB. In einem zusätzlichen Satz ist einzig auf die (gemäss Art. 42 Abs. 4 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 StGB bereits bestehende) Möglichkeit hinzuweisen, dass eine bedingte Strafe mit Busse bis zu 10'000 Franken verbunden werden kann. Damit wird insbesondere auch die Einheit mit den Steuervergehen bei der direkten Bundessteuer (Art. 186 Abs. 1 und 187 Abs. 1 DBG) wiederhergestellt. Die Möglichkeit, eine bedingte Strafe mit einer Busse zu verbinden, ist in Artikel 59 Absatz 1 StHG ausdrücklich vorgesehen.

Artikel 237; Veruntreuung von Quellensteuern

Die Ausführungen zu Artikel 236 gelten analog auch für die Veruntreuung von Quellensteuern.

Artikel 239; Verjährung der Strafverfolgung

Die in Absatz 1 geregelte Verfolgungsverjährung der Steuervergehen wird von bisher zehn auf fünfzehn Jahre erhöht. Sie beginnt wie bisher nach der letzten strafbaren Tätigkeit zu laufen. Diese Frist entspricht der bisher geltenden Rechtslage und ist in Artikel 60 Absatz 1 StHG ausdrücklich vorgesehen. Die im bisherigen Absatz 2 geregelte Verjährungsunterbrechung ist aufgehoben. Weil nach Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe c StGB die Unterbrechungsgründe (wie bei den Übertretungen) auch für die Vergehen entfallen, sind diese hier zu streichen. Neu wird in Absatz 2 – im Sinne von Artikel 333 Absatz 6 Buchstabe d StGB – festgehalten, dass die Verfolgungsverjährung nicht eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Es handelt sich um eine zwingende Anpassung an das Bundesrecht (vgl. Art. 60 Abs. 2 StHG).

Inkrafttreten

Die Änderungen im StG sollen per 1. Januar 2018 in Kraft treten. In Bezug auf die Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB ist jedoch festzuhalten, dass der Bundesrat das Inkrafttreten bereits auf den 1. Januar 2017 festgelegt hat. Auf ein rückwirkendes Inkrafttreten der betroffenen Bestimmungen im StG soll aufgrund der vielfach umstrittenen Rückwirkung trotzdem verzichtet werden. Die entsprechenden Bestimmungen des Bundesrechts gelten aber als übergeordnetes Recht ohnehin.

3. Personelle und finanzielle Auswirkungen

Die steuerrechtlichen Anpassungen bewirken keinen Handlungsbedarf im personellen Bereich. Im Gegenteil: Sämtliche beantragten Änderungen haben eine Vereinfachung und erhöhte Verfahrensökonomie für die Steuerverwaltung zur Folge.

Im finanziellen Bereich dürfte lediglich die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken marginale Mindererträge zur Folge haben. Obwohl nicht quantifizierbar, werden die zu erwartenden Steuerausfälle aber unbedeutend und zu vernachlässigen sein. Wie viele Inhaber von Beteiligungsrechten an neu gegründeten Unternehmen allenfalls einen reduzierten Vermögenssteuerwert beantragen werden, kann ebenfalls nicht abgeschätzt werden. Hier wird ein finanzieller Nutzen in der Zukunft erwartet. Die Ansiedlung von Start-ups und die Schaffung von neuen Arbeitsplätzen führen mittel- bis langfristig zu einer Stärkung des Steuersubstrates.

4. Die Beratung der Vorlage im Landrat

4.1. Landrätliche Kommission

Die landrätliche Kommission Finanzen und Steuern unter dem Vorsitz von Landrat Roland Goethe, Glarus, befasste sich mit der Vorlage. Eintreten auf diese war unbestritten. Die Kommission begrüsst die Neuregelung der Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken und deren Harmonisierung mit dem Bundesrecht ebenso wie die neue Privilegierungsmöglichkeit im Zusammenhang mit Start-Up-

Unternehmen. Ein Antrag auf Verzicht auf die Möglichkeit, dass das zuständige Departement die Steuerverwaltung generell ermächtigen kann, Auskünfte an Gerichts- und Verwaltungsbehörden erteilen zu können, wurde abgelehnt.

4.2. Landrat

Im Landrat war Eintreten auf die Vorlage ebenfalls unbestritten. Der Landrat begrüßte insbesondere den neuen Artikel 38b bezüglich Start-ups. Der Kanton wolle damit die Attraktivität als Standort von Start-ups fördern und einen Anreiz bieten, Innovation und Arbeitsplätze im Glarnerland zu schaffen. Mit der neuen Bestimmung könne ein Zeichen gesetzt werden. In der Detailberatung wurden jedoch aufgrund der Entwicklungen im Kanton Zürich weitergehende Anträge gestellt. Statt nur für fünf Jahre, wie vom Regierungsrat ursprünglich vorgeschlagen, sollte für Beteiligungsrechte an Start-Ups neu für maximal zehn Geschäftsjahre seit Zuzug in den Kanton Glarus ein reduzierter Verkehrswert festgelegt werden können. Voraussetzung ist, dass das Start-up dem volkswirtschaftlichen Interesse des Kantons dient. Der Regierungsrat unterstützte diese Ausweitung im Grundsatz. Nach kurzer Diskussion in erster und zweiter Lesung obsiegte auf Antrag der vorberatenden Kommission eine präzisierende Fassung, wonach Steuererleichterungen nur während der ersten zehn Geschäftsjahre nach der Firmengründung möglich sein sollen.

Alle anderen Artikel in der Teilrevision waren im Landrat unbestritten. Das gilt auch für eine in erster Lesung eingebrachte Präzisierung von Artikel 136 (Amtsheimnis).

Der Landrat beantragt der Landsgemeinde einstimmig, der so bereinigten Vorlage zuzustimmen.

5. Antrag

Der Landrat beantragt der Landsgemeinde, nachstehender Gesetzesänderung zuzustimmen:

Änderung des Steuergesetzes

(Vom

(Erlassen von der Landsgemeinde am Mai 2017)

I.

GS VI C/1/1, Steuergesetz vom 7. Mai 2000 (Stand 1. Januar 2016), wird wie folgt geändert:

Titel (geändert)
Steuergesetz (StG)

Art. 38b (neu)

Bewertung von Beteiligungen an neu gegründeten Unternehmen von juristischen Personen

¹ Für Beteiligungen an einem neu gegründeten Unternehmen einer juristischen Person mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung im Kanton, welches dem volkswirtschaftlichen Interesse des Kantons dient, kann der Regierungsrat auf Antrag der Inhaber der Beteiligungsrechte für die ersten zehn Geschäftsjahre einen reduzierten Verkehrswert festlegen. Gegen die Entscheidung des Regierungsrates besteht kein kantonales Rechtsmittel.

Art. 68a (neu)

Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

¹ Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden nicht besteuert, sofern sie höchstens 20 000 Franken betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind.

Art. 136 Abs. 2a (neu)

^{2a} Das zuständige Departement kann für bestimmte Auskünfte generelle Ermächtigungen erteilen, wenn die Auskunft über die Steuerdaten für die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe notwendig ist, nicht auf andere Weise beschafft werden kann und keinen unverhältnismässigen Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen darstellt. Es erlässt dazu eine Weisung.

Art. 218 Abs. 1, Abs. 2 (geändert)

¹ Die Strafverfolgung verjährt:

1. (geändert) bei Verletzung von Verfahrenspflichten drei Jahre und bei versuchter Steuerhinterziehung sechs Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die Steuern zu hinterziehen versucht wurden;
2. (geändert) bei vollendeter Steuerhinterziehung zehn Jahre nach Ablauf:
 - a. (neu) der Steuerperiode, für welche die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte;
 - b. (neu) des Kalenderjahrs, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde oder Nachlasswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseitegeschafft wurden.

² Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn die zuständige Behörde (Art. 219) vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat.

Art. 236 Abs. 1 (geändert)

¹ Wer zum Zweck der Steuerhinterziehung im Sinne der Artikel 211–216 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft. Eine bedingte Strafe kann mit Busse bis zu 10 000 Franken verbunden werden.

Art. 237 Abs. 1 (geändert)

¹ Wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und abgezogene Steuern zu seinem oder eines andern Nutzen verwendet, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft. Eine bedingte Strafe kann mit Busse bis zu 10 000 Franken verbunden werden.

Art. 239 Abs. 1 (geändert), Abs. 2 (geändert)

¹ Die Strafverfolgung der Steuervergehen verjährt 15 Jahre, nachdem der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hat.

² Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

II.

Keine anderen Erlasse geändert.

III.

Keine anderen Erlasse aufgehoben.

IV.

Diese Änderungen treten am 1. Januar 2018 in Kraft.