

Lösung zu Bsp. Nr. 37 (Quellensteuer bei Ansässigkeit)

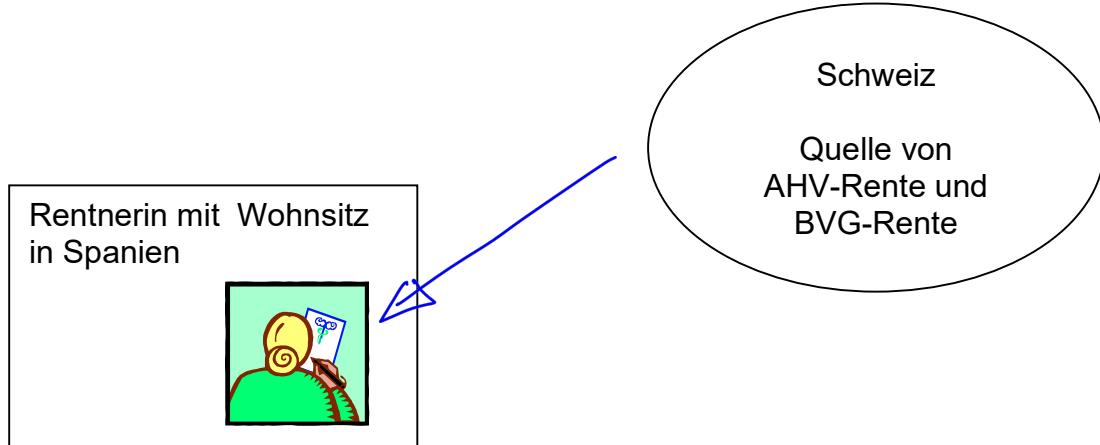
Ausgangslage: Ausländischer Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Kanton Bern

1. unbeschränkte Steuerpflicht gestützt auf den Wohnsitz (StG 4/1)
2. Verfahren: Quellensteuer gemäss StG 112 (keine Niederlassungsbewilligung C, sondern nur Aufenthaltsbewilligung B)
3. Verfahrensgrundsätze, siehe QStV, Arbeitgeberin muss Steuer abliefern, Arbeitnehmer erhält Lohn abzüglich Quellensteuern (wie AHV). Höhe der Steuern siehe ([www.sv.fin.be.ch/de/start/themen/steuern-berechnen/quellensteuer.html](http://www.sv.fin.be.ch/de/start/themen/steuern-berechnen/quellensteuer.html))
4. Steuerobjekt: alle Leistungen des Arbeitgebers inkl. Naturalohn, StG 113/2; in casu muss somit die monatliche Wohnungsmiete einbezogen werden, siehe TaxInfo Bern, zu Art. 113 «Steuerbare Leistungen».
5. Krankentaggeld: Ersatzeinkünfte sind ebenfalls quellensteuerpflichtig, StG 113/2/c
6. die üblichen Gewinnungskosten sind direkt im Tarif eingebaut und somit pauschal bereits berücksichtigt (StG 114/2)
7. wenn das jährliche Bruttoeinkommen höher ist als CHF 120'000.--, erfolgt zwingend eine „nachträgliche ordentliche Veranlagung“ (sog. NOV), StG 114a/1
8. Auf Antrag der Steuerpflichtigen wird auch bei einem geringeren Bruttolohn eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt, insbesondere wenn Abzüge geltend gemacht werden, die im Quellensteuertarif nicht berücksichtigt sind (z.B. Alimente oder Schuldzinsen), siehe StG 114b
9. Erteilung des Ausweises C (Niederlassungsbewilligung) bewirkt Wegfall der Quellenbesteuerung (StG 112). Siehe auch QStV 10 (Version ab 1.1.2021):

QStV: BSG 661.711.1 (Achtung, neue Version seit 1.1.2021)

Lösung zu Bsp. Nr. 38 (Quellensteuer Renten)

Ausgangslage:

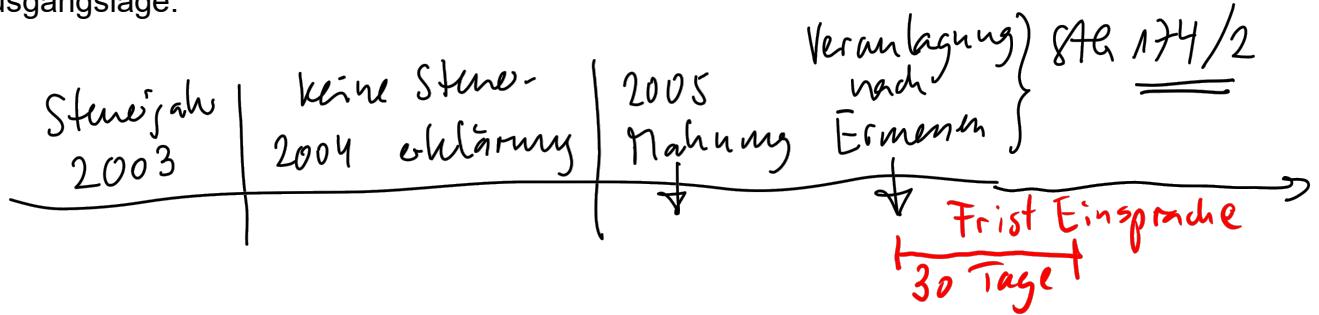


1. kein Wohnsitz in CH, keine persönliche Zugehörigkeit, somit keine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz
2. beschränkte Steuerpflicht prüfen, bezüglich Einkünfte mit Quellen in CH
3. AHV: hier fehlt eine Besteuerungsgrundlage im internen Recht; im Bund wie im Kanton, es handelt sich insbesondere nicht um eine „aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses“ ausgerichteten Rente im Sinne von StG 6/1/e bzw. DBG 5/1/d). Somit gibt es **für die AHV keine Quellensteuer**.
4. **BVG**: DBG 5/1/e = StG 6/1/f statuiert beschränkte Steuerpflicht für Einkünfte aus beruflicher Vorsorge, wenn Vorsorgeeinrichtung (Pensionskasse) hier ansässig ist
5. Verfahren: Quellensteuer gemäss DBG 96 = StG 121 (Bd 1%, Kanton 9%).
6. Aber: die Besteuerungsbefugnis der Schweiz ist in casu **staatsvertragsrechtlich ausgeschlossen**, weil das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Spanien in Art. 18 die ausschliessliche Besteuerung durch den Wohnsitzstaat vorsieht („nur in diesem Staat“): ([http://www.admin.ch/ch/d/sr/0\\_672\\_933\\_21/a18.html](http://www.admin.ch/ch/d/sr/0_672_933_21/a18.html)) Die CH Quellensteuer kommt also nur zum Tragen, wenn mit dem Wohnsitzstaat kein DBA besteht oder wenn ein Abkommen besteht, aber der entsprechende Art. 18 eine andere Zuteilungsregel beinhaltet.

Merke: AHV-Renten an im Ausland wohnhafte Personen können in der Schweiz nie besteuert werden. Dasselbe gilt meistens auch für BVG-Renten, sofern der/die Rentner/in in einem DBA-Staat lebt (i.d.R. Art. 18 DBA). Pensionen von ehemaligen Staatsangestellten können DBA-rechtlich meistens im Quellenstaat besteuert werden (i.d.R. Art. 19 DBA).

Lösung zu Bsp. Nr. 39 (Ermessenstaxation, Rechtsmittel)

Ausgangslage:



StG 174/2 bzw. DBG 130/2 **Ermessenstaxation** bei fehlenden oder unvollständigen Angaben. Grundsätzlich ist eine Ermessenstaxation erst nach einer Mahnung zulässig (typischer Fall: keine Steuererklärung eingereicht, dann Mahnung, anschliessend Ermessensveranlagung). Die Veranlagung muss nach „pflichtgemäßem Ermessen“ vorgenommen werden. Die Steuerverwaltung muss dabei alle aktenkundigen Tatsachen berücksichtigen; tut sie es nicht, kann die Veranlagung in krassen Fällen sogar nichtig sein (BGer 2C.679/2016). Ausnahmsweise ist eine Mahnung nicht nötig, insbesondere wenn der sog. Vermögensvergleich nicht aufgeht (BGer 2C.467/2017 E.5.3 und 5.4).

**Busse?** Ob eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegt (StG 218) ist eher fraglich (Versuch setzt Vorsatz voraus). Sicher erfüllt wäre StG 216 bzw. DBG 174 (Verfahrenspflichtverletzung).

**Einsprache gegen Ermessenstaxation:** ist grundsätzlich nur zulässig, wenn Ermessenstaxation „offensichtlich unrichtig“ ist (StG 191/3 und DBG 132/3). Die Steuerverwaltung tritt auf solche Einsprachen nur ein, wenn gleichzeitig mit der Einsprache eine vollständige Steuererklärung eingereicht wird. Zuständig für die Behandlung der Einsprache ist die Veranlagungsbehörde des Kantons Bern, sowohl betr. Kantons- und Gemeindesteuern als auch direkte Bundessteuer. Wenn eine Ermessenstaxation ohne Mahnung erfolgte, kann Einsprache erhoben werden auch ohne Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit (BGer 2C.467/2017 E.5.3 und 5.4).

Der Einspracheentscheid kann mit **Rekurs** angefochten werden, bei der kantonalen Steuerekurskommission (StG 195). Betreffend direkte Bundessteuer (DBG 140) kann dort gleichzeitig **Beschwerde** geführt werden (paralleles Verfahren, in der Praxis mit einer kombinierten Rechtsmitteleingabe).

Der Rekurskommissionsentscheid kann bezüglich Kantons- und Gemeindesteuern beim **kantonalen Verwaltungsgericht** angefochten werden (Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss StG 201 und VRPG 74 ff.). Das gilt seit Steuerjahr 2001 auch für die direkte Bundessteuer (BGE 130 II 65).

Das Urteil des kantonalen Verwaltungsgerichts kann beim **Bundesgericht** angefochten werden, mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss BBG 82 ff.

### Lösung zu Bsp. Nr. 40 (Mitwirkungspflicht)

#### **1. Internationaler Informationsaustausch (AIA)**

Im Jahr 2015 hat die Schweiz das «Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen» (sog. [Amtshilfeübereinkommen](#)) sowie die «Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten» (sog. [MCCA](#)) ratifiziert (beide in Kraft seit 1.1.2017). Gleichzeitig wurde das [AIAG](#) verabschiedet. Die Schweiz hat damit das Konzept des internationalen Informationsaustauschs übernommen (zur Funktionsweise siehe [Beilage](#)). In den Folgejahren wurden mit [mehr als 100 Ländern](#) Vereinbarungen zum AIA getroffen. Seit 1.1.2019 liefern auch die Bahamas Informationen über dortige Bankkonti in die Schweiz. Im System des AIA werden nicht nur Informationen über den Kontoinhaber gemeldet, sondern über alle «wirtschaftlich Berechtigten».

#### **2. Besteuerung von Trusts**

Vgl. dazu das [Kreisschreiben Nr. 30 der Kantonalen Steuerkonferenz](#) vom 22. August 2007 zur **Besteuerung von Trusts**, insbesondere Ziff. 5.1.1, 5.2.1 und Ziff. 5.2.3. Wenn Herr Saubermann einen Trust errichtet hat, als er in der Schweiz Wohnsitz hatte, wird ihm das Trustvermögen sowie der Ertrag steuerlich direkt zugerechnet (wie wenn er direkt Eigentümer des Trustvermögens wäre). Vgl. auch Skript S. 112 f.

#### **3. Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen?**

- a) StG 167 statuiert eine **umfassende Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen** im Veranlagungsverfahren. Remo Saubermann muss somit sämtliche Auskünfte erteilen, welche für seine Besteuerung in der Schweiz relevant sind. Dazu gehören auch Auskünfte bezüglich Vermögen von Trusts, sofern ihm das Trustvermögen steuerrechtlich zuzurechnen ist. Diese Mitwirkungspflicht gilt auch im **Nachsteuerverfahren** (StG 208/5).

Es ist möglich, dass der «Cleanman Trust» von einer anderen Person errichtet wurde (z.B. von seinem Onkel, der auf den Bahamas lebt). Wenn Remo Saubermann nur «discretionary Beneficiary» ist und keine Ausschüttungen erhalten hat, muss er nicht versteuern und er hat dann auch keine Mitwirkungspflicht (vgl. KS-Trustbesteuerung, Ziff. 3.7.3 und Ziff. 5.1.2 sowie 5.2.3).

- b) Vorliegend könnte auch ein Steuerstrafatbestand vorliegen (Steuerhinterziehung StG 217 oder sogar Steuerbetrug StG 223). Im **Strafsteuerverfahren** besteht keine Mitwirkungspflicht, sondern ein Aussageverweigerungsrecht. Wenn der Steuerpflichtige auf das Aussageverweigerungsrecht verzichtet, werden Nach- und Strafsteuerverfahren werden in der Praxis meistens gemeinsam durchgeführt (StG 225). Wenn der Steuerpflichtige die Aussage verweigern will, muss zuerst das Strafverfahren (ohne Mitwirkung) durchgeführt werden und erst anschliessend das Nachsteuerverfahren (mit Mitwirkungspflicht).

Lösung zu Bsp. Nr. 41 (Nach- und Strafsteuer)

CHF 200'000.-- „Schwarzzahlung“

Verkäufer (Saubermann):

- DBG: Grundstücksgewinn ist vermutlich steuerfreier Kapitalgewinn auf Privatvermögen, somit hat die Schwarzzahlung beim Bund steuerlich keinen Einfluss.
- StG: Schwarzzahlung ist zusätzlicher Verkaufserlös und unterliegt der Grundstücksgewinnsteuer. Die Nichtdeklaration führt zu einer Steuerverkürzung. Somit liegt eine (vollendete, vorsätzliche) Steuerhinterziehung vor (StG 217/1/a). Zusätzlich ist der Tatbestand des Steuerbetrugs gemäss StG 223 erfüllt, weil Saubermann eine inhaltlich unwahre Urkunde verwendet.
- Aus dem gleichen Grund kommt zusätzlich eine Bestrafung wegen Urkundenfälschung bzw. Erschleichen einer Falschbeurkundung nach StGB 251 bzw. 253 in Frage (BGE 133 IV 303). Grundsätzlich besteht zwischen den Steuerdelikten und dem Urkundendelikt echte Konkurrenz, weil die falsche Urkunde nicht nur die Steuerbehörden, sondern auch Dritte täuschen kann.

Strafzumessung (StG 217/2): im Wesentlichen abhängig von der Höhe der Nachsteuer, was kaum mit den im gemeinen Strafrecht üblichen Strafzumessungskriterien zu vereinbaren ist.

Käuferin (Loose):

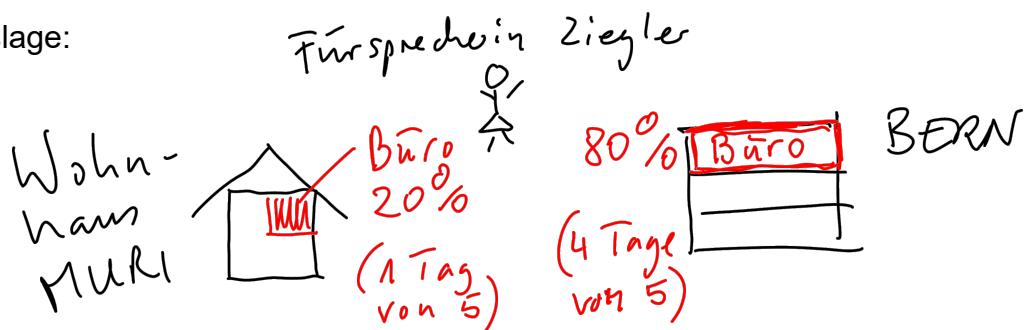
Denkbar ist eine Bestrafung wegen Gehilfenschaft gemäss StG 219, sofern Vorsatz erfüllt ist. Die Käuferin kann hinsichtlich der Handänderungssteuer selber wegen der gleichen Straftatbestände betraft werden (HG 28 verweist für das Widerhandlungen auf das Steuergesetz).

Variante:

Falls der Sachverhalt bereits im Veranlagungsverfahren aufgedeckt wird liegt hinsichtlich der Steuerhinterziehung erst ein Versuch vor. Hinsichtlich des Betrugs liegt jedoch auch in diesem Fall ein vollendetes Delikt vor, da das Einreichen einer inhaltlich unwahren Urkunde ausreicht, um den Tatbestand zu erfüllen (StG 218 bzw. 223).

Lösung zu Bsp. Nr. 42 (Steuerteilung unter den Gemeinden)

Ausgangslage:



StG 254 Abs. 1: für die interkommunale Steuerausscheidung gelten die Regeln des interkantonalen Steuerrechts (bundesgerichtliche Rechtsprechung). Danach dürfte der Geschäftsort den gesamten Geschäftsgewinn (bzw. im Vermögen die Geschäftsaktiven) voll besteuern; der Wohnsitz nur das übrige Einkommen und Vermögen. Wenn am Wohnort (oder andernorts) eine Betriebsstätte besteht, kann der Betriebsstättenkanton (bzw. die Gemeinde mit einer Betriebsstätte) den anteiligen Betriebsstättengewinn (bzw. das Betriebsstättenvermögen) besteuern.

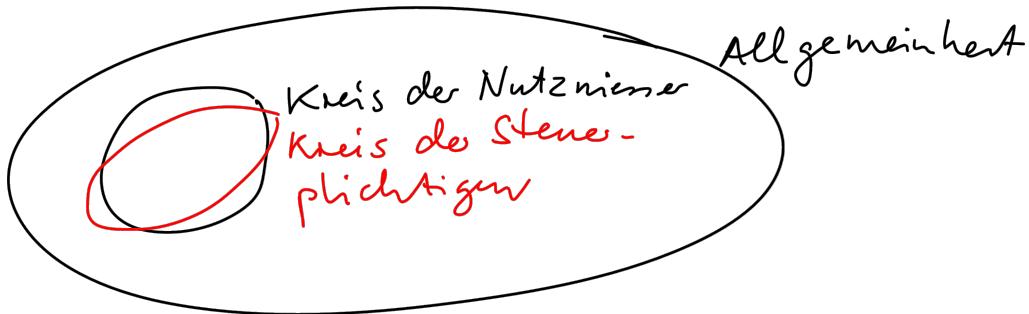
StG 254 Abs. 2: bei natürlichen Personen wird der Wohngemeinde vorab 1/3 der geschäftlichen Steuerfaktoren zugewiesen (somit bleiben nur 2/3 für den Geschäftsort).

In casu werden die Steuerfaktoren (Geschäftsgewinn bzw. geschäftliche Nettoaktiven) also wie folgt besteuert:

| <u>MURI</u>   | <u>BERN</u>                        |
|---|------------------------------------|
| a) vorab $\frac{1}{3}$                                | $80\% \text{ von } \frac{2}{3}$    |
| plus  | ↓                                  |
| b) $20\% \text{ der restlichen } \frac{2}{3}$         |                                    |
| <hr style="border-top: 1px solid black;"/>            |                                    |
| $= \underline{\underline{\text{Total}}} \quad 46,6\%$ | $= \underline{\underline{53,3\%}}$ |

Lösung zu Bsp. Nr. 43 (Tourismusförderungsabgabe)

Die TFA ist eine Kostenanlastungssteuer. Eine solche Sonderabgabe verstößt nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot, wenn der Kreis der Steuerpflichtigen sachgerecht auf den Kreis der Nutzniesser bzw. Kostenverursacher abgestimmt ist (eine absolute Deckungsgleichheit ist nicht erforderlich).



StG 264: Tourismusförderungsabgabe (**Stand 2004**)

1 Gemeinden können eine Tourismusförderungsabgabe erheben. Der Steuerertrag ist zur Finanzierung von Ausgaben zum Nutzen der steuerpflichtigen Personen wie der Marktbearbeitung, dem Verkauf touristischer Leistungen oder von werbewirksamen Veranstaltungen in den Bereichen Tourismus, Sport und Kultur zu verwenden.

2 Steuerpflichtig werden

- juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Gemeinde.
- selbständig erwerbstätige natürliche Personen mit Geschäftsbetrieb oder Betriebsstätte in der Gemeinde.

Reglement über die TFA der Gemeinde Adelboden:

Art. 1 Abs. 1: Die Gemeinde Adelboden erhebt eine Tourismusförderungsabgabe (TFA).

Art. 4

1 Die TFA wird erhoben von

- juristischen Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Gemeinde und
- selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen mit Geschäftsbetrieb oder Betriebsstätte in der Gemeinde.

2 Sie wird für jeden unabhängig geführten Betrieb einzeln ermittelt.

3 Sie wird zudem erhoben von Inhaberinnen und Inhabern von Wohnungen, Zimmern und Chalets, die gegen Entgelt an kurtaxenpflichtige Personen vermietet werden.

BGE 2P.322/2004:

Kostenanlastungsprinzip bei TFA bejaht: Tourismusabhängige Unternehmen bezahlen Sonderabgabe (TFA) zur Finanzierung der Tourismuswerbung.

Adelboden erhob die TFA aber auch bei der **Vermietung von Zweitwohnungen**.

Das Bundesgericht hat diese Bestimmung aufgehoben, nicht wegen Verstoss gegen das Kostenanlastungsprinzip, sondern wegen Verstoss gegen kantonales Recht, welches damals Vermieter von Zweitwohnungen noch nicht erfasste.

Im Jahr 2006 wurde Art. 264 StG revidiert und Abs. 2 mit lit. c ergänzt (vgl. heutige Fassung). Seither dürfen die Gemeinden auch Vermieter von Zweitwohnungen erfassen.