

# Schlussbestimmungen: Übergangsrecht und Inkraftsetzung

Prof. Dr. Felix Uhlmann  
LL.M., Advokat

Dr. iur. Toni Hess  
Leiter RD Steuerverwaltung



**Universität  
Zürich** <sup>UZH</sup>



Steuerverwaltung  
Administraziun da taglia  
Amministrazione imposte

Chur, 5. Mai 2022

# Eingrenzung des Themas, Begriffliches, Übersicht

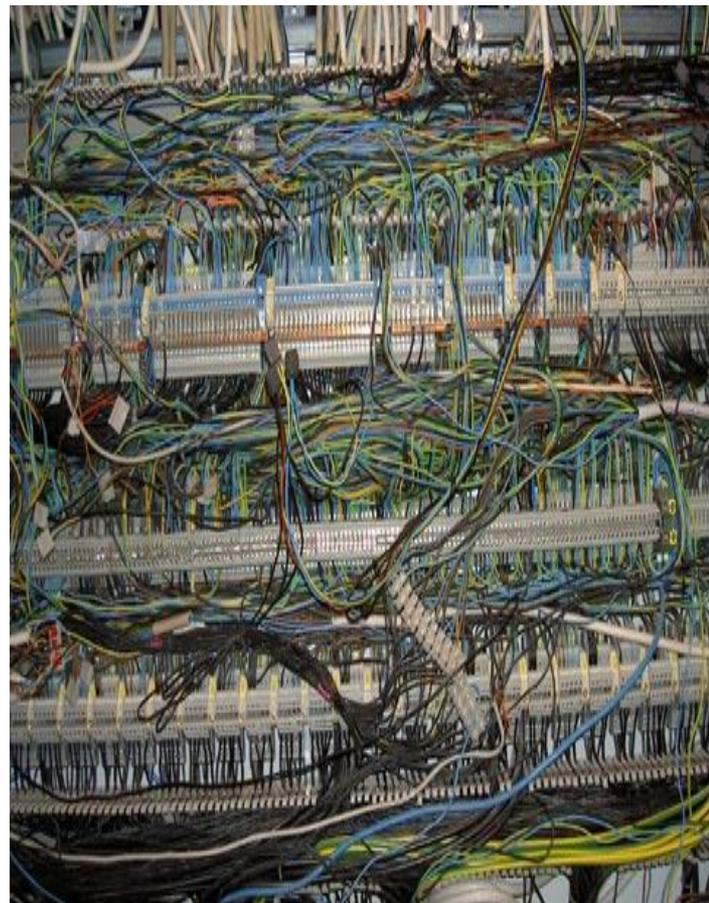
- Änderung von Erlassen → Nicht Praxisänderungen
- Konkret: Schlussbestimmungen
  - Bestimmungen über Vollzug: Delegation an Exekutive
  - Bestimmungen über Aufhebung/Änderung anderer Erlasse
  - *Übergangsbestimmungen (intertemporales Recht)*
  - *Bestimmungen zum Inkrafttreten*
- Quick Review als Einleitung
- Diskussion praktischer Beispiele



# Schluss- und Übergangsbestimmungen

Georg Müller (2006), N 340

"Die Erarbeitung [von] Schluss- und Übergangsbestimmungen gehört zu den anspruchsvollsten Aufgaben im Bereich der Rechtssetzung. Für ihre Erfüllung ist deshalb genügend Zeit und hochqualifiziertes Personal einzusetzen."



# Übergangsbestimmungen (intertemporales Recht)

- Vorschriften zur zeitlichen Abgrenzung zwischen altem und neuem Recht
- Mit der Zeit bedeutungslos



# Übergangsbestimmungen (intertemporales Recht)

Was gilt, wenn ein Erlass keine Übergangsbestimmungen enthält?

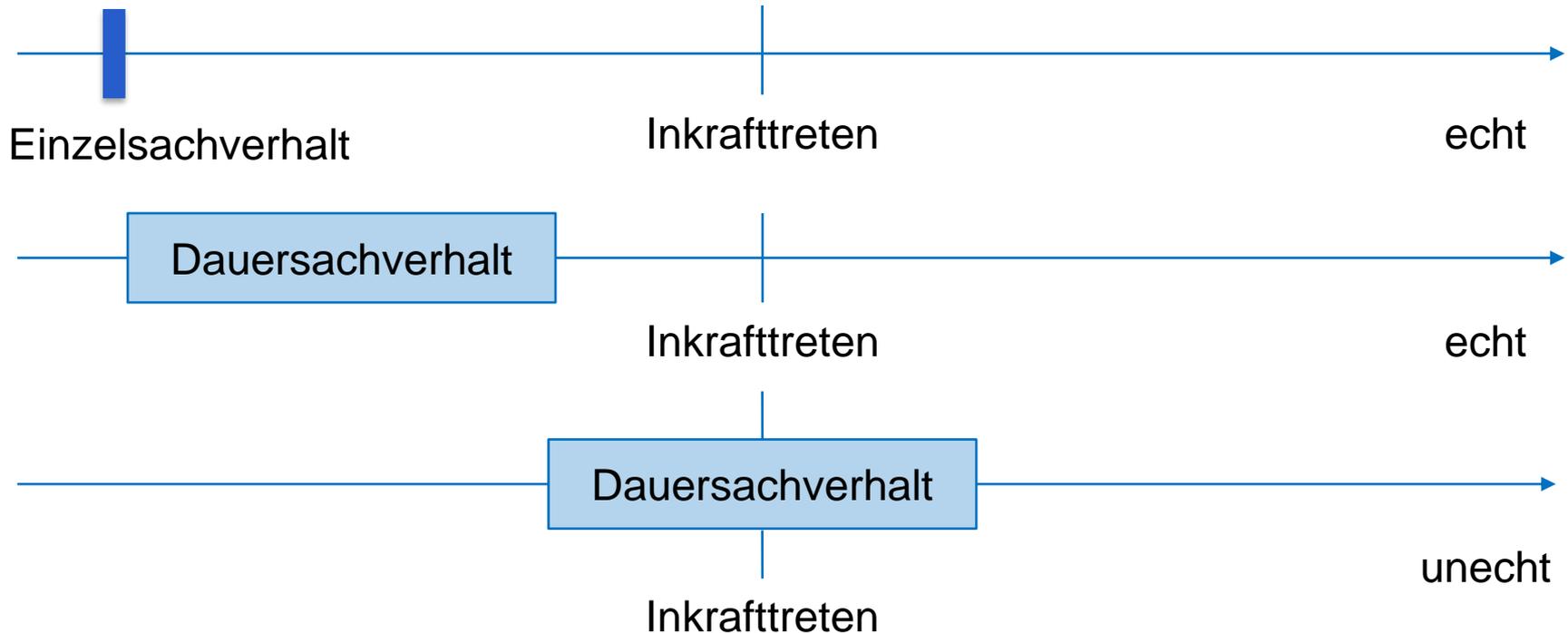
Als Grundsatz gilt:

- Materielles Recht: Massgebend sind die Bestimmungen, die bei der Verwirklichung des betreffenden Sachverhaltes galten
- Formelles Recht: Neue Verfahrensvorschriften sind idR sofort und uneingeschränkt anzuwenden, es sei denn, das neue Recht bringt eine grundlegend neue Verfahrensordnung mit sich



# Rückwirkung von Erlassen/Normen

## Echte und unechte Rückwirkung



- Einzelsachverhalt: z.B. Tod eines Steuerpflichtigen
- Dauersachverhalt: z.B. andauerndes Steuerschuldverhältnis, Führerschein



# Rückwirkung von Erlassen/Normen

## Effekt der Rückwirkung

Kann nicht nur über das *Inkrafttreten* erreicht werden,  
sondern auch qua *Übergangsbestimmungen*  
→ vgl. Beispiele



# Rückwirkung von Erlassen/Normen

Belastende echte Rückwirkung ist zulässig, wenn

- ausdrücklich angeordnet
- zeitlich mässig
- sich durch triftige Gründe rechtfertigen lässt
- keine stossenden Rechtsungleichheiten bewirkt
- nicht in wohlerworbene Rechte eingreift

Begünstigende echte Rückwirkung ist idR zulässig

Unechte Rückwirkung, grundsätzlich zulässig



# Inkrafttreten

In der Praxis auf ein bestimmtes Datum oder mit der Publikation im Amtsblatt festgesetzt

Denkbar ist auch ein gestaffeltes Inkrafttreten

Häufig wird das Inkrafttreten der Exekutive delegiert;  
Grund: Revision der Ausführungsbestimmungen



# Beispiel 1: mit Übergangsbestimmung und ohne rückwirkende Inkraftsetzung

## Teilrevision des Steuergesetzes: Verlängerung der Veranlagungsverjährung

### Worum geht es? / Ziele der Teilrevision im Jahre 2013:

- (1) Die 10-jährige absolute Veranlagungsverjährung sollte auf 15 Jahre verlängert werden  
→ Gründe: Anpassung an Bundesrecht; in Fällen mit umfangreichen Abklärungen (Eidg. StV/ASU) kann die 10-jährige Veranlagungsverjährung eintreten
- (2) Die 15-jährige Veranlagungsverjährung sollte auf alle noch nicht verjährten Sachverhalte Anwendung finden
- (3) Und: Es sollte verhindert werden, dass Forderungen aus dem Steuerjahr 2003 Ende 2013 verjähren

# Beispiel 1: mit Übergangsbestimmung und ohne rückwirkende Inkraftsetzung

## Gesetzgeber ging wie folgt vor:

### (1) Art. 125 Abs. 4 revidiert

<sup>4</sup>Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt.

### (2) Übergangsbestimmung von Art. 187d geschaffen

*Die neue Bestimmung über die Verjährung findet für alle noch nicht verjährten Sachverhalte Anwendung.*

→ Veranlagungsverjährung ist Teil des materiellen Rechts

### (3) Beschluss der Regierung vom 15. Oktober 2013

*Die Teilrevision wird auf den 1. Dezember 2013 in Kraft gesetzt.*



# Beispiel 1: mit Übergangsbestimmung und ohne rückwirkende Inkraftsetzung

## Hintergrundinformationen:

- Im Jahre 2003 erfolgte eine Gewinnausschüttung an den Steuerpflichtigen U.
- Steuerverwaltung veranlagte diese Ausschüttung bei U.
- Dagegen wehrte sich U. bis vor Bundesgericht:
  - Aufrechnung sei zu Unrecht erfolgt → hier irrelevant
  - Die Übergangsbestimmung von Art. 187d StG bedeute eine unzulässige, echte Rückwirkung, weil auf einen im 2003 abgeschlossenen Sachverhalt abgestellt werde
  - Die Inkraftsetzung per 1.12.2013 komme überdies einer unzulässigen «Lex U.» gleich → unerlaubte Einzelfallgesetzgebung
- Ohne die Verlängerung der Veranlagungsverjährung und ohne die Übergangsbestimmung und ohne das Inkrafttreten per 1. Dezember 2013 wäre die Steuerforderung gegenüber U. aus dem Jahre 2003 Ende 2013 verjährt



# Beispiel 1: mit Übergangsbestimmung und ohne rückwirkende Inkraftsetzung

## Fragen/Problemkreise:

- (1) Übergangsbestimmung reicht bis auf das Steuerjahr 2003 zurück (Gewinnausschüttung)
  - Ist das eine belastende, echte Rückwirkung?
- (2) Liegt eine unzulässige Einzelfallgesetzgebung («Lex U.») vor,
  - a) weil die Übergangsbestimmung auf alle noch nicht verjährten Sachverhalte Anwendung findet?
  - b) und weil die Teilrevision bereits per 1. Dezember 2013 und nicht erst per 1. Januar 2014 in Kraft gesetzt wurde?
    - Bei Inkraftsetzung per 1. Januar 2014 wären die Steuern von U. für das Steuerjahr 2003 verjährt



# Beispiel 1: mit Übergangsbestimmung und ohne rückwirkende Inkraftsetzung

## Fragen/Probleme:

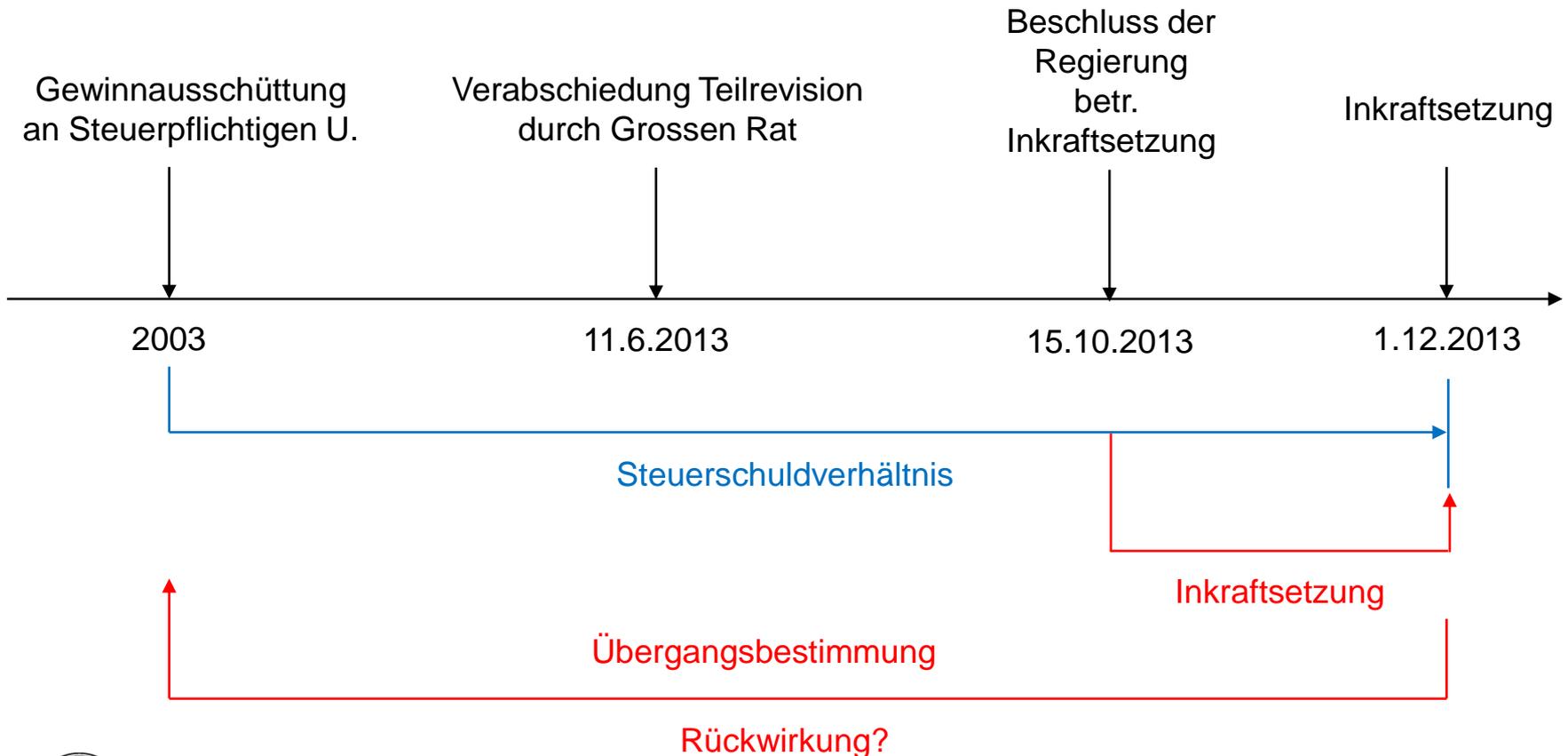
Argumente der kantonalen Steuerverwaltung:

- (1) Übergangsbestimmung: *Steuerschuldverhältnis* ist zwar 2003 mit der Gewinnausschüttung entstanden, dauerte aber im Zeitpunkt der Revision noch an → *Ergo unechte, erlaubte Rückwirkung*
- (2) Unerlaubte «Lex U.»?
  - a) Übergangsbestimmung von Art. 187d StG findet seit der Steuerperiode 2003 auf alle Steuerperioden/Steuerrechtsverhältnisse Anwendung → generell-abstrakte Norm
  - b) Inkraftsetzung per 1. Dezember 2013 betrifft alle Sachverhalte aus dem Jahre 2003, nicht nur den Fall U.  
→ *Ergo keine unerlaubte «Lex U.»*



# Beispiel 1: mit Übergangsbestimmung und ohne rückwirkende Inkraftsetzung

## Übergangsbestimmung / Keine rückwirkende Inkraftsetzung



# Beispiel 1: mit Übergangsbestimmung und ohne rückwirkende Inkraftsetzung

## Bundesgericht (BGE 144 II 427):

- Schützte die Meinung der Steuerverwaltung mit Urteil vom 21.11.2018 → Ende 2018 wäre die absolute *15-jährige* Veranlagungsverjährung eingetreten!
- Übergangsbestimmung führe nicht zu einer echten, sondern zu einer unechten Rückwirkung
- «Lex U.»: Es möge sein, dass der Gesetzgeber aufgrund von U. tätig geworden sei, das ändere aber nichts am generell-abstrakten Charakter der Norm



# Beispiel 1: mit Übergangsbestimmung und ohne rückwirkende Inkraftsetzung

## Exkurs: "Verjährte" Urheberrechte

Führt die Verlängerung der Schutzfrist von 50 auf 70 Jahre zu einem Wiederaufleben des Schutzes gemeinfreier Werke?  
(vgl. BGE 124 III 266 ff.)



### 2. Kapitel: Übergangsbestimmungen

**Art. 80** Bestehende Schutzobjekte

<sup>1</sup> Dieses Gesetz gilt auch für Werke, Darbietungen, Ton- und Tonbildträger sowie Sendungen, die vor seinem Inkrafttreten geschaffen waren.

# Beispiel 2: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)

### Worum geht es?

- Der Kanton musste die Bestimmungen der Quellensteuer per 1.1.2021 an jene des Bundes anpassen, v.a.:
  - Alle an der Quelle besteuerten Personen können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, um Abzüge geltend machen zu können, die nicht im Quellensteuertarif enthalten sind  
→ Für die Steuerpflichtigen keine Schlechterstellung



# Beispiel 2: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)

### Worum geht es?

- Grosser Rat stimmte der Teilrevision am 20.10.2020 zu
- Referendumsfrist bis 26.1.2021
- Botschaft: Regierung bestimmt das Inkrafttreten, kann auch rückwirkend erfolgen
- Regierung setzte Teilrevision mit *RB vom 9.2.2021 rückwirkend auf den 1.1.2021 in Kraft*



# Beispiel 2: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)

### Fragen/Probleme:

Wie ist diese rückwirkende Inkraftsetzung per *1.1.2021* zu qualifizieren?

- Im Einzelfall kann eine *echte* oder eine *unechte* Rückwirkung vorliegen
- Echte Rückwirkung: wenn der Sachverhalt vor 1.1.2021 abgeschlossen wurde
  - *Keine unerlaubte* echte Rückwirkung, weil *nicht zulasten* der Steuerpflichtigen



# Beispiel 2: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)

### Fragen/Probleme:

- Selbst wenn sich die echte Rückwirkung *zulasten* der Steuerpflichtigen auswirken würde, keine unerlaubte Rückwirkung, weil:
  - ausdrücklich angeordnet
  - zeitlich mässig (rund einen Monat)
  - durch triftige Gründe gerechtfertigt (Anpassung an StHG)
  - keinen Eingriff in wohlerworbene Rechte



# Beispiel 3: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## **Teilrevision des StG: Teuerungsausgleich neu auch bei Rückgang der Teuerung**

### **Worum geht es? / Ausgangslage**

#### **Art. 4 Abs. 1 des alten und des geltenden Rechts**

<sup>1</sup>Weicht der Landesindex der Konsumentenpreise im *Juli eines Kalenderjahres* vom *Stand Ende Dezember 2005* um *drei Prozent oder ein Mehrfaches davon* ab, ändern sich die in Art. [...] in Franken festgelegten Beträge für das nächste Steuer- bzw. Kalenderjahr um drei Prozent [...]

# Beispiel 3: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Teuerungsausgleich neu auch bei Rückgang der Teuerung

- **Juli 2019:** LIK betrug **103.6%** → Folge: Ausgleich der kalten Progression im 2020 (wie Vorjahr) → höhere Abzüge
- **Ende Mai 2020** (Fertigstellung der Botschaft): **LIK** betrug **102.7%**
- Es war davon auszugehen, dass der LIK Ende Juli 2020 immer noch unter 103% liegen würde → Folge: kein Ausgleich der kalten Progression im 2021 → geringere Abzüge für Krankenkassenprämien und höhere Einkommenssteuern
- Nach Ansicht der Regierung wäre dieses Ergebnis in Zeiten von COVID-19 kaum nachvollziehbar gewesen

# Beispiel 3: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## **Teilrevision des StG: Teuerungsausgleich neu auch bei Rückgang der Teuerung**

**Deshalb schlug die Regierung folgenden zusätzlichen Abs. 3 in Art. 4 StG vor:**

*<sup>3</sup>Wird die einmal erreichte Schwelle von Absatz 1 unterschritten, bleibt die Indexkorrektur des laufenden Jahres bestehen.*



# Beispiel 3: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Teuerungsausgleich neu auch bei Rückgang der Teuerung

- Grosser Rat stimmte der Vorlage am 20.10.2020 zu
- Referendumsfrist lief am 26.1.2021 unbenutzt ab
- Regierung setzte die neue Bestimmung von Art. 4 Abs. 3 StG mit Beschluss vom 9.2.2021 **rückwirkend per 1. Dezember 2020** in Kraft (und nicht wie die übrigen Bestimmungen rückwirkend per 1.1.2021)
  - Grund: Mit einer Rückwirkung erst per 1.1.2021 hätte der Teuerungsausgleich für 2021 nicht erfolgen können
- ▶▶ Derselbe Effekt hätte auch qua *Übergangsbestimmung* erreicht werden können → Weg über das Inkraftsetzen war eleganter

# Beispiel 3: ohne Übergangsbestimmung, aber mit rückwirkender Inkraftsetzung

## **Teilrevision des StG: Teuerungsausgleich neu auch bei Rückgang der Teuerung**

### **Fragen/Probleme:**

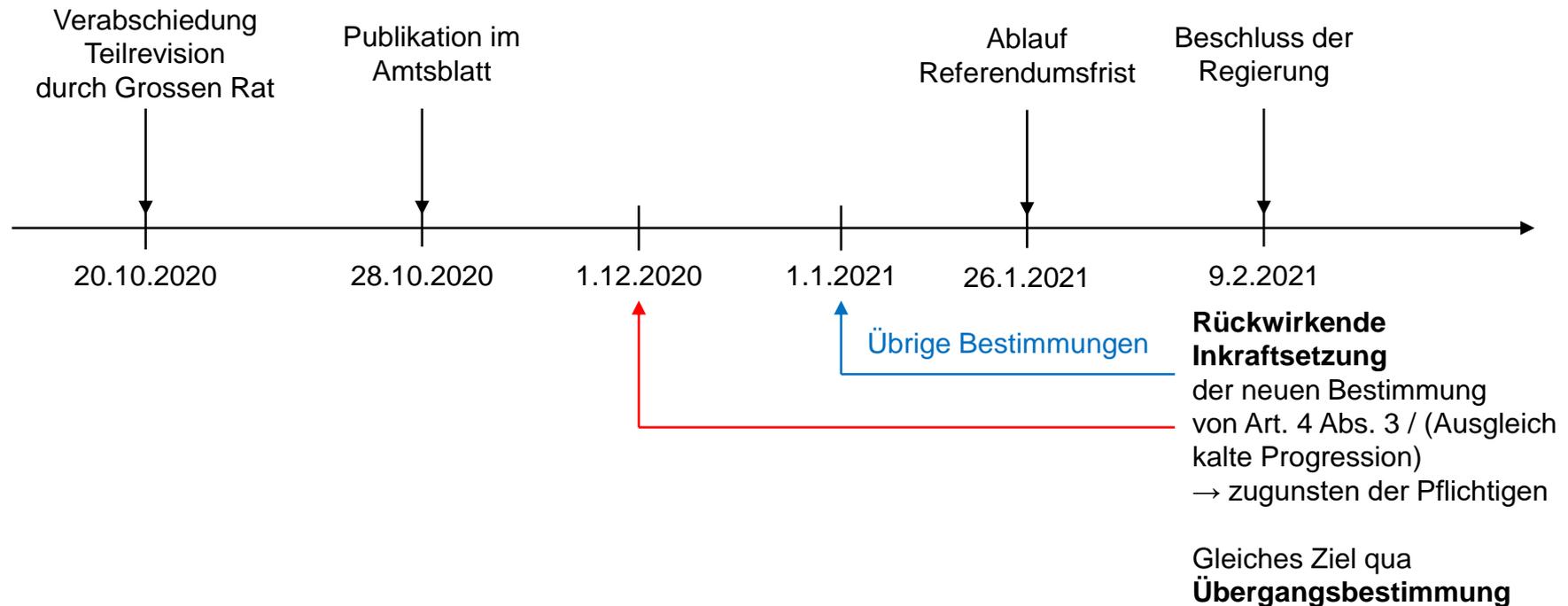
Unerlaubte echte Rückwirkung?

→ Nein; Grund: Rückwirkung zugunsten der Steuerpflichtigen



# Beispiel 3: ohne Übergangsbestimmung, mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Keine Übergangsbestimmung / Rückwirkende Inkraftsetzung



# Beispiel 4: mit Übergangsbestimmung und mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)

### Worum geht es?

- Materiell geht es um Personen, die an der *Quelle* besteuert werden:
  - Namentlich Ausländer ohne C-Bewilligung
  - *Tarif* für diese Personen berücksichtigt lediglich Pauschalen für *wenige Abzüge*
  - Dafür Möglichkeit, *Tarifkorrektur* zu beantragen; Gesuch musste für zum 31. März des Folgejahres gestellt werden → Geltendmachung zusätzlicher *Abzüge*, Alimentenzahlungen, Fahrkosten etc.
  - Neu sah das Bundessteuerrecht vor, dass die quellensteuerpflichtigen Personen eine *nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV)* beantragen können → *Abzüge* geltend machen
  - *Aufhebung der Tarifkorrektur*



# Beispiel 4: mit Übergangsbestimmung und mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)

### Worum geht es?

- Änderung musste aufgrund des Bundessteuerrechts per 1.1.2021 in Kraft gesetzt werden

### Folgen/Problemkreise:

- Quellensteuerpflichtige Person konnte die Vornahme einer NOV *erstmal*s für das *Steuerjahr 2021*, d.h. bis 31.3.2022, beantragen
- Für *Steuerjahr 2020* war eine NOV *noch nicht möglich*, weil Revision erst per 1.1.2021 in Kraft gesetzt wurde (Bundesgesetz)
- Überdies war *ab 1.1.2021 eine Tarifkorrektur nicht mehr möglich*
- Für Steuerjahr 2020 wäre also weder eine Tarifkorrektur noch eine NOV möglich gewesen → *No go*



# Beispiel 4: mit Übergangsbestimmung und mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)

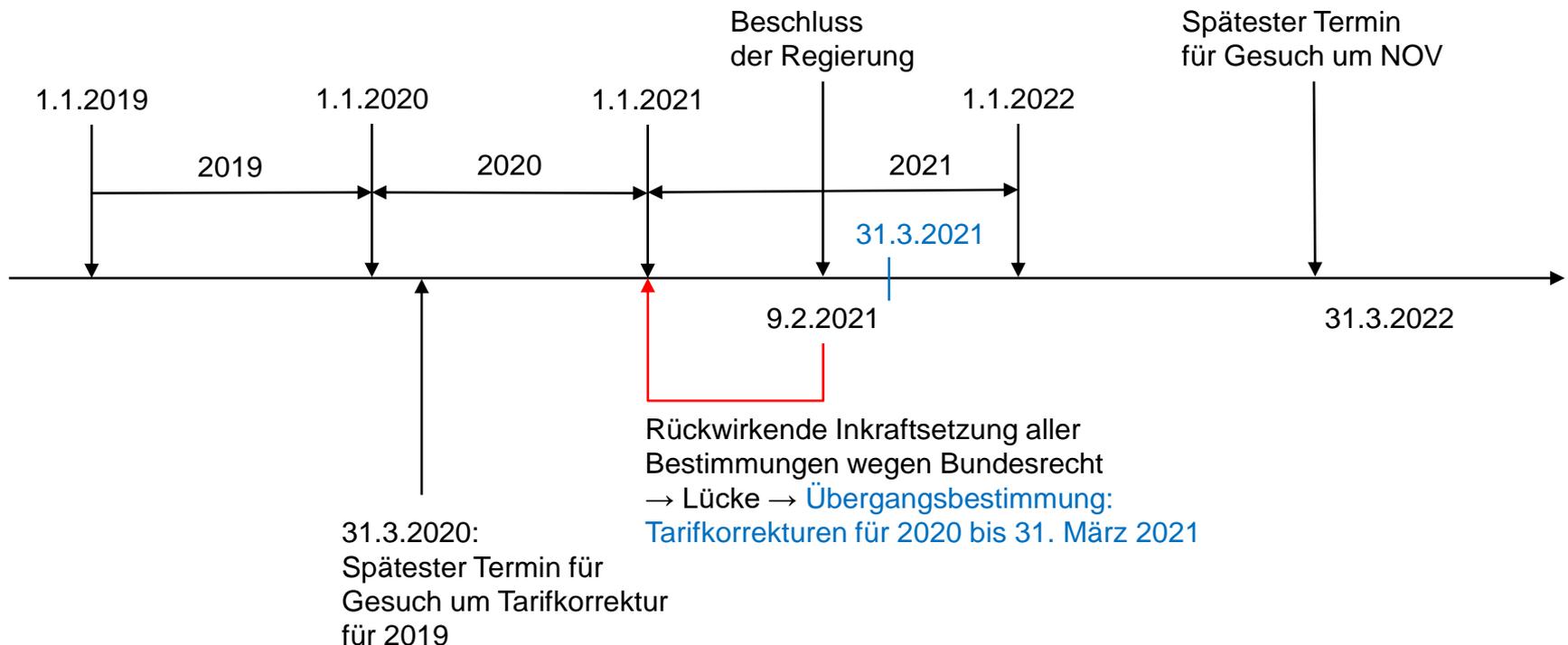
### Fazit:

- Diese Lücke musste geschlossen werden:
  - entweder qua *Auslegung* oder
  - mit einer *Übergangsbestimmung*
- Entscheid: *Übergangsbestimmung*; darin wurde kodifiziert, dass die Tarifkorrektur auch noch für das Steuerjahr 2020 zulässig war
- Grund für dieses Vorgehen:
  - Transparenz
  - Rechtssicherheit



# Beispiel 4: mit Übergangsbestimmung und mit rückwirkender Inkraftsetzung

## Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)



# Beispiel 4: mit Übergangsbestimmung und mit rückwirkender Inkraftsetzung

## **Teilrevision des StG: Anpassung StG an Bundessteuerrecht (DBG und StHG)**

### **Die Regierung schlug folgende Übergangsbestimmung vor:**

*<sup>1</sup>Die Tarifkorrektur ist noch für das Steuerjahr 2020 zulässig. Sie kann längstens bis am 31. März 2021 beantragt werden.*



# Schlussbeispiele

## Windhund-Problem

Was ist kurz vor  
Inkrafttreten  
von Art. 55a  
KVG  
(Zulassungs-  
stopp) wohl  
geschehen?



## Windhund-Problem

### **Volksinitiative «Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)»**

Übergangsbestimmung zu Art. 112 Abs. 3 Bst. a<sup>bis</sup> und Art. 129a (Erbschafts- und Schenkungssteuer)

*[...] Schenkungen werden rückwirkend ab 1. Januar 2012 dem Nachlass zugerechnet.*

Abstimmungsdatum, 14. Juni 2015 (verworfen)

