

**Steuerbefreiung der Pauschalentschädigung
für die Hilfe und Pflege zu Hause**

Zusammenfassung der Motion

In ihrer am 19. Mai 2010 eingereichten und gleichentags begründeten Motion (*TGR* S. 876) beantragt Grossrätin Claire Peiry-Kolly die Ergänzung von Artikel 25 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) (SGF 631.1) zwecks Steuerbefreiung der Pauschalentschädigung für die Hilfe und Pflege zu Hause.

Sie macht geltend, dass die Pauschalentschädigung (gegenwärtig 25 Franken pro Tag) in Anbetracht des notwendigen Einsatzes für eine kranke oder behinderte Person oder für eine Person, die beaufsichtigt werden muss, symbolischen Charakter hat. Die Steuerbefreiung dieses Betrags wäre eine Form von gesellschaftlicher Anerkennung für all diejenigen Angehörigen und Nahestehenden, die es diesen Personen ermöglichen, so lange wie möglich zu Hause zu bleiben.

Antwort des Staatsrates

Im Schweizer Steuerrecht ist der Einkommensbegriff in den Steuergesetzen nicht genau definiert. Statt sich mit diesem sehr kontroversen Begriff auseinanderzusetzen, tendieren die schweizerischen Gesetzgeber eher zu einer ganz allgemeinen Formulierung, einer Generalklausel, ergänzt mit einer beispielhaften Aufzählung verschiedener steuerbarer Einkünfte sowie mit einer Auflistung der steuerfreien Einkünfte. Das Gesetz bedarf für den steuerrechtlichen Einkommensbegriff also der Interpretation. Gegenwärtig lehnt sich die Mehrheitsdoktrin an die sogenannte Reinvermögenszugangstheorie an (Locher, Kommentar DBG, Rz. 8 zu Art. 16.; Reich, Kommentar DBG, Rz. 7 zu Art. 16 sowie die zahlreichen Verweise). Nach dieser Auffassung wird das Einkommen aus sämtlichen Zugängen von Reinvermögen eines Subjektes während einer bestimmten Periode gebildet. Auch das Bundesgericht gibt diesem Konzept den Vorzug. Seiner Auffassung nach gilt als Einkommen die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnitts zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (BGE 117 Ib 1).

Die Pauschalentschädigung nach Artikel 4 des Gesetzes vom 8. September 2005 über die Hilfe und Pflege zu Hause (HPfIG) ist eine finanzielle Hilfe an Angehörige und Nahestehende, die einer hilflosen Person langfristig und regelmässig Hilfe in bedeutendem Umfang leisten, so dass sie zu Hause leben kann. Sie fällt somit unter den Anwendungsbereich der Reinvermögenszugangstheorie und hat als Einkommen zu gelten.

In den Steuergesetzen bestehen die Bestimmungen über das Einkommen in der Regel aus vier Bausteinen. Zum Ersten enthalten sie einen allgemeinen Grundsatz zur Bestimmung des Gegenstands der Einkommenssteuer wie «alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte» (Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 16 Abs. 1 des Gesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 17 Abs. 1 DStG), zum Zweiten enthalten sie einen Einkommenskatalog aufgrund gewisser vordefinierter Einkommenskategorien (Art. 7 und 8 StHG, Art. 17-23 DBG und Art. 18-24 DStG), zum Dritten schliessen sie ausdrücklich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen von der Besteuerung aus (Art. 7 Abs. 4 Bst. b StHG, Art.

16 Abs. 3 DBG und 17 Abs. 3 DStG), und zuletzt folgt eine **abschliessende** Aufzählung der steuerfreien Einkünfte (Art. 7 Abs. 4, Art. 24 und Art. 25 DStG).

Die steuerfreien Einkünfte beschränken sich somit auf diejenigen Einkünfte, die als solche in der abschliessenden Liste im StHG aufgeführt sind, welche ins DBG und DStG übernommen worden ist. Die im HPfIG vorgesehene Pauschalentschädigung zählt somit nicht zu den steuerfreien Einkünften.

Die Motionärin verlangt eine Änderung von Artikel 25 DStG dahingehend, dass die im HPfIG vorgesehene Pauschalentschädigung der abschliessenden Liste der steuerfreien Einkünfte hinzugefügt werden soll. Hier stellt sich die Frage, ob ein kantonaler Gesetzgeber andere als die im StHG vorgesehenen Einkünfte von der Steuer befreien kann. Diese Problematik kam bereits bei der Behandlung und dann der Umsetzung der Motion Francis Maillard/Georges Python (085.95) über die Änderung von Artikel 28 Abs. 1 Bst. b des Gesetzes vom 7. Juli 1972 über die Kantonssteuern (Steuer auf den Pauschalentschädigungen für die Pflege zu Hause) zur Sprache. Diese Motion verlangte ebenfalls die Steuerfreiheit der Pauschalentschädigungen für die Hilfe zu Hause.

Die Motion wurde vom Grossen Rat am 8. Februar 1996 gutgeheissen, und zwar entgegen den Empfehlungen des Staatsrates, der für die Ablehnung die gleichen Argumente vorbrachte wie oben ausgeführt, allerdings ohne sich kategorisch zur Frage des Widerspruchs zur Steuerharmonisierung zu äussern, da die Kantone damals noch einige Jahre Zeit hatten, nämlich bis zum 1. Januar 2001, um ihre Gesetzgebung ans StHG anzupassen. Nach der Annahme der Motion Francis Maillard/Georges Python bat die Finanzdirektion Dr. Ulrich Cavelti, Leiter der Koordinations- und Beratungsstelle der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren und Verwaltungsgerichtspräsident des Kantons St. Gallen, diese Frage zu prüfen. In seinem Rechtsgutachten kam er zu folgendem Schluss: *«Das Steuerrecht des Bundes und der Kantone basiert auf dem Grundsatz der Gesamteinkommensbesteuerung, der Ausdruck der Allgemeinheit der Einkommenssteuer ist. Dieses Prinzip der Allgemeinheit der Einkommenssteuer ist allerdings nicht uneingeschränkt verwirklicht. Die Steuerrechtsordnungen kennen aus steuerpolitischen und erhebungstechnischen Gründen Einschränkungen und Ausnahmen. Entscheidend ist aber, dass mit dem Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes die Kantone nicht mehr frei sind bei der Ausgestaltung dieser Ausnahmen, sondern sich an die zwingenden Bestimmungen des Art. 7 Abs. 4 StHG zu halten haben. Da Artikel 7 Abs. 4 StHG keine Ausnahme von der Steuerpflicht für Einkünfte aus sozialer oder karitativer Tätigkeit kennt, widerspricht die Steuerbefreiung von Entschädigungen für die Hauspflege dem zwingenden Steuerharmonisierungsrecht.»* Die Eidgenössische Steuerverwaltung ihrerseits bestätigte die Ansicht von Dr. Cavelti und kam zum Schluss, dass eine kantonale Gesetzesbestimmung zur Steuerbefreiung von Pauschalentschädigungen für die Pflege zu Hause dem geltenden Wortlaut und System des StHG zuwiderlaufe.

Da das StHG und das DBG in diesem Punkt nicht geändert worden sind, behalten diese zwei Gutachten ihre volle Gültigkeit.

In seiner Botschaft zum Gesetzesentwurf infolge der Erheblicherklärung der Motion Francis Maillard/Georges Python (Botschaft Nr. 50 vom 14. Oktober 1997, TGR 1997 S. 1161) forderte der Staatsrat den Grossen Rat auf, auf den Entscheid nach der Erheblicherklärung dieser Motion zurückzukommen. Obwohl der Grosse Rat den Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes in der ersten Lesung angenommen hatte, lehnte er ihn schliesslich in der zweiten und dritten Lesung ab. (TGR 1997 S. 1444).

Es sei auch darauf hingewiesen, dass die Pauschalentschädigungen als Nebenerwerbseinkünfte gelten. Demnach haben die Empfänger der Entschädigung Anspruch auf einen pauschalen Berufsauslagenabzug von 20 % des Gesamtbetrags der erzielten Nebenerwerbseinkünfte (Code 1.120 der Steuererklärung), mindestens 800 und höchstens 2400 Franken jährlich. Werden höhere Abzüge geltend gemacht, so sind die entsprechenden Belege vorzuweisen.

Die Nichtbesteuerung dieser Pauschalentschädigungen hätte eine Einnahmeneinbusse von 0,5 Millionen Franken für den Kanton und von 0,4 Millionen Franken für die Gemeinden zur Folge. Diese Berechnung beruht auf den von den Gemeinden im Jahr 2009 ausbezahlten Pauschalentschädigungen in Höhe von 6,7 Millionen Franken.

Der Staatsrat hält demzufolge fest, dass es sich bei der Pauschalentschädigung für die Hilfe und Pflege zu Hause um ein steuerbares Nebenerwerbseinkommen handelt und dass ein Kanton die abschliessende Liste der steuerfreien Einkünfte nicht einfach so ergänzen kann, weil dies der Steuerharmonisierung zuwiderlaufen würde. Er beantragt somit, die vorliegende Motion abzuweisen.

Freiburg, den 26. Oktober 2010