



Regierungsrat

Postgasse 68
Postfach
3000 Bern 8
info.regierungsrat@be.ch
www.be.ch/rr

Staatskanzlei, Postfach, 3000 Bern 8

Büro des Grossen Rates

15. Februar 2023

RRB Nr.: 146/2023
Direktion: Finanzdirektion
Klassifizierung: Nicht klassifiziert

**Frühlingssession 2023: Steuergesetzrevision 2024.
Antrag der Finanzkommission betreffend Rückwirkung.
Stellungnahme des Regierungsrates**

Sehr geehrter Herr Grossratspräsident
Sehr geehrte Grossrätinnen und Grossräte

Der Grosse Rat ist in der Herbstsession 2022 bei der Erstberatung der Steuergesetzrevision 2024 den Anträgen des Regierungsrates gefolgt und hat lediglich einen Artikel (Art. 56 Abs. 1a) zur näheren Prüfung an die vorberatende Kommission zurückgewiesen. Nach erfolgter Prüfung hat die Finanzkommission auch diesem Artikel zugestimmt, so dass im Hinblick auf die zweite Lesung bezüglich der vorgeschlagenen Änderungen übereinstimmende Anträge von Regierungsrat und Kommission vorliegen.

Gemäss dem Antrag des Regierungsrates und dem Ergebnis der ersten Lesung soll die Steuergesetzrevision 2024 am 1. Januar 2024 in Kraft treten, so dass die revidierten Bestimmungen erstmals für das Steuerjahr 2024 Anwendung finden. Stimmt der Grosse Rat der Vorlage zu, kann die Verwaltung nach Ablauf der Referendumsfrist mit den nötigen Umsetzungsarbeiten beginnen, die wegen den Neuerungen bei Liegenschaften mit Solaranlagen besonders aufwändig ausfallen werden.

Grund hierfür ist der Umstand, dass im Hinblick auf die Veranlagungen nach neuem Recht zunächst alle Liegenschaften neu zu bewerten sind, die eine Solarthermieanlagen oder eine Photovoltaik-Indachanlage aufweisen. Da Solarthermieanlagen bisher nicht strukturiert erfasst wurden, muss die Ermittlung dieser Anlagen noch besonders organisiert werden (siehe Vortrag des Regierungsrates vom 17. August 2022, Fussnote 54 auf Seite 12).

Gemäss den bisherigen Abklärungen kann der Bestand der Solarthermieanlagen im Winter 2023 / 2024 ermittelt werden, indem dazu die steuerpflichtigen Personen einbezogen werden. Gestützt auf deren Meldungen kann die Steuerverwaltung die bei den Gemeinden hinterlegten Grundstückproto-

kolle konsultieren und auf Basis dieser Unterlagen die neuen amtlichen Werte festlegen. Die Steuer-
verwaltung wird voraussichtlich im zweiten Halbjahr 2024 die neuen (tieferen) amtlichen Werte per
anfechtbarer Verfügung eröffnen. Dabei wird sie gleichzeitig die neuen (ebenfalls tieferen) Eigenmiet-
werte mitteilen.

Kann der Zeitplan eingehalten werden, können die steuerpflichtigen Personen im Frühjahr 2025 ihre
Steuererklärung des Steuerjahres 2024 in Kenntnis der angepassten Werte (amtlicher Wert und Ei-
genmietwert) ausfüllen und die Veranlagung kann ohne besondere Verzögerungen vorgenommen
werden.

**Die bisherigen Vorarbeiten und die weiteren geplanten Massnahmen sollen sicherstellen, dass
die revidierten Bestimmungen zu den Solaranlagen ab der Steuerperiode 2024 rechtzeitig, ein-
heitlich und rechtsgleich angewendet werden können.**

Die Finanzkommission hat nun jedoch bei den Bestimmungen zum Inkrafttreten eine Differenz zur
ersten Lesung geschaffen, indem sie die neuen Bestimmungen zu den Solaranlagen (Art. 25 Abs. 2a,
56 Abs. 1a, 49 Abs. 6 und 36 Abs. 1c), sowie den neu höheren Maximalabzug für Kinderdrittbetreu-
ungskosten (Art. 38 Abs. 1 Bst. I) rückwirkend auf den 1. Januar 2023 in Kraft setzen möchte. Die
Mehrheit der Finanzkommission möchte damit «ein Zeichen setzen, dass die Änderungen dringlich
sind» (vgl. MM FIKO vom 17.01.2023).

**Der Regierungsrat weist darauf hin, dass ein rückwirkendes Inkrafttreten der Bestimmungen
zu den Solarthermieranlagen eine geordnete und rechtsgleiche Umsetzung verunmöglichen
würde. Der Regierungsrat beantragt dem Grossen Rat deshalb, diesbezüglich das Ergebnis
der ersten Lesung zu bestätigen und die Vorlage auf den 1. Januar 2024 in Kraft zu setzen.**

Eine geordnete Umsetzung der revidierten Bestimmungen per 2024 liegt im Interesse der begünstigten
Personen und entspricht den rechtsstaatlichen Prinzipien, die ein rückwirkendes Inkrafttreten nur unter
besonderen Umständen zulassen. Die diesbezüglichen Voraussetzungen werden im Anhang detailliert
dargestellt.

Der Regierungsrat spricht sich aus den gleichen Gründen auch gegen eine Rückwirkung der Bestim-
mung zum Maximalabzug für Kinderdrittbetreuungskosten aus. Da bereits seit Anfang 2023 Veranla-
gungen zum Steuerjahr 2023 ergangen sind (unterjährige Steuerpflicht bei Tod oder Wegzug ins
Ausland) und in diesen Fällen noch der bisherige Maximalbetrag zur Anwendung gebracht wurde,
könnten nicht alle Eltern von der Rückwirkung profitieren. Um eine rechtsungleiche Behandlung der
Eltern zu vermeiden, beantragt der Regierungsrat, auch beim Abzug für die Kinderdrittbetreuung auf
eine Rückwirkung zu verzichten.

Freundliche Grüsse

Im Namen des Regierungsrates



Christine Häslér
Regierungspräsidentin



Christoph Auer
Staatsschreiber

Anhang: Rückwirkung von Erlassänderungen allgemein und besonders im Steuerrecht

Inkrafttreten – Rückwirkung als Ausnahme

In der Gesetzgebung werden neue Erlasse grundsätzlich auf einen in der Zukunft liegenden Zeitpunkt in Kraft gesetzt. Damit wird das aus dem Rechtsstaatsprinzip der Bundesverfassung abgeleitete Gebot der Rechtssicherheit verwirklicht (Art. 5 BV). Ein rückwirkendes in Kraft setzen neuer Bestimmungen ist aus dieser Sicht heikel und nach Lehre und Rechtsprechung nur zulässig, wenn die Rückwirkung:

1. in einem Gesetz angeordnet ist
2. triftige Gründe hat
3. zeitlich mässig ist
4. keine stossenden Rechtsungleichheiten bewirkt und
5. nicht in wohlerworbene Rechte eingreift

Dies gilt insbesondere bei belastenden Rückwirkungen (die neuen Regelungen führen zu einer Schlechterstellung gegenüber bisher). Bei begünstigenden Rückwirkungen (die neuen Regelungen führen zu einer Besserstellung gegenüber bisher) gelten grundsätzlich dieselben Kriterien. Das Bundesgericht hat sich wiederholt differenziert dazu geäußert. In BGE 119 Ib 103 stellvertretend wie folgt (E. 5):

*«Eine den Adressaten begünstigende Rückwirkung ist **grundsätzlich** - wie eine Rückwirkung allgemein - **unzulässig**, ausser wenn sie **ausdrücklich angeordnet** oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt und in **zeitlicher Beziehung mässig** ist sowie sich **durch überwiegende öffentliche Interessen rechtfertigen** lässt (ALFRED KÖLZ, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, ZSR 102 (1983), 2. Halbband, S. 171). Zudem darf die Rückwirkung begünstigender Erlasse **nicht zu Rechtsungleichheiten führen oder Rechte Dritter beeinträchtigen** (ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER, *Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts*, N. 272 ff.)»*

Diese Rechtauffassung ist nicht unbestritten, insbesondere bezüglich der zeitlichen Komponente (Voraussetzung 2 oben), wohlerworbene Rechte dürften ohnehin nie betroffen sein (Voraussetzung 5 oben). Die Lehre ist sich aber einig, dass es auch bei begünstigenden Rückwirkungen zumindest eine gesetzliche Grundlage und triftige Gründe braucht und dass es deswegen nicht zu Ungleichbehandlungen kommen darf.

Besonderheiten im Steuerrecht

Beim Rückwirkungsverbot geht es insbesondere auch um die praktische Frage der Rechtsverwirklichung:¹

*«Das Inkrafttreten darf grundsätzlich nicht vor dem Zeitpunkt der Veröffentlichung eines Erlasses erfolgen. In der Regel sollte zwischen der Publikation und der Inkraftsetzung eine gewisse Zeit verstreichen, damit die von der neuen Regelung **Betroffenen sich darauf einstellen können**. (...) Die für die Umsetzung und Anwendung verantwortlichen Organe **benötigen Zeit, um die notwendigen Vorkehrungen zu treffen** (...).»²*

Gerade im Steuerverfahren sind die Rechtssicherheit und die Planbarkeit von grosser Bedeutung. So werden regelmässig alle notwendigen Informationen für ein kommendes Steuerjahr (Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung, Informationsschreiben, Neuerungen im TaxInfo) bereits Ende Vorjahr oder zusammen mit der Steuererklärung Anfang Jahr versendet bzw. publiziert, damit die Bevölkerung umfassend über ihre Rechte und Pflichten informiert wird und entsprechende Dispositionen treffen kann.

¹ BGE 134 I 257 S. 261

² GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, 3. Auflage, Rz. 172.

Vom Antrag der Rückwirkung betroffene Bestimmungen der Steuergesetzrevision 2024

Die Regeln zum Abzug für Kinderdrittbetreuung (Art. 38 Abs. 1 Bst. I) und die Regeln zu den Photovoltaik- und Solarthermieanlagen (Art. 25 Abs. 2a, 56 Abs. 1a, 49 Abs. 6 und 36 Abs. 1c) sollen gemäss Antrag der Finanzkommission und entgegen dem Antrag des Regierungsrates rückwirkend per 2023 eingeführt werden. Bei den betroffenen Bestimmungen handelt es sich primär um begünstigende Bestimmungen, es sind aber auch belastende Änderungen enthalten (neue Besteuerung von Indach-Photovoltaik-Anlagen und Solarthermieanlagen als bewegliches Vermögen, Abzug beim Neubau bei der Einkommenssteuer, dafür nicht mehr bei der Grundstückgewinnsteuer). So oder so braucht es für eine Rückwirkung triftige Gründe und es darf nicht zu Ungleichbehandlungen kommen.

Die betroffenen Bestimmungen verfolgen allesamt ausserfiskalische Zwecke und führen tendenziell zu geringen Mindereinnahmen:

- Mit den Anpassungen betreffend Photovoltaik- und Solarthermieanlagen sollen Energiesparmassnahmen und damit Anliegen des Umweltschutzes gefördert werden. Damit liegt die Regelung im öffentlichen Interesse «Umweltschutz» (vgl. bspw. Art. 31 KV).
- Mit der Erhöhung des Abzugs für Kinderdrittbetreuung wird die Vereinbarkeit von Beruf und Familie gestärkt. Das liegt im öffentlichen Interesse der «Förderung der Wirtschaft» durch eine erhöhte Erwerbsbeteiligung (vgl. bspw. Art. 50 KV).

Gesetzesanpassungen werden nicht allein dadurch dringlich, dass sie im öffentlichen Interesse liegen. Es ist vorliegend nicht ersichtlich, aus welchen Gründen diese Anpassungen rückwirkend erfolgen müssten, andere aber nicht. Für die von der Finanzkommission vorgeschlagene Rückwirkung **fehlt es vorliegend an triftigen Gründen**.

Eine erhöhte oder **frühere Förderwirkung ist bereits aus praktischen Gründen nicht zu erwarten**.

- Der Zeitpunkt für eine umfassende Information der Bevölkerung ist verstrichen, das Steuerjahr 2023 läuft bereits. Umfassende Verhaltensänderungen für das Steuerjahr 2023 sind deshalb nicht mehr zu erwarten (vgl. in diesem Zusammenhang auch die aktuell langen Lieferfristen für neue Solaranlagen).
- Die Ersparnis in der laufenden Besteuerung von Solarthermie- und Photovoltaik-Indachanlagen ist ohnehin sehr gering und dürfte keine Verhaltensänderungen auslösen.
- Betreffend Abziehbarkeit dieser Anlagen im Falle eines Neubaus sind erhebliche Einsparungen im Baujahr realisierbar. Es ist aber nicht ersichtlich, warum 2023 als Zeitpunkt der Praxisänderung 2024 vorzuziehen wäre. Das Argument, dass benachteiligt wird, wer im 2023 einen Neubau erstellt, ist jeder Gesetzesänderung inhärent. Durch eine Rückwirkung verschiebt sich die Ungleichbehandlung einfach auf Personen, die bereits im Jahr 2022 gebaut haben.
- Betreffend Abzug für Kinderdrittbetreuung ist zu beachten, dass eine Drittbetreuung in der Regel weit im Voraus organisiert werden muss und insbesondere Kita-Plätze jeweils deutlich im Voraus zu reservieren sind. Auch hier sind kurzfristige Verhaltensänderungen noch für das Steuerjahr 2023 kaum realistisch.

Damit wären keine Förderungen zu erwarten, vielmehr käme es zu Mitnahmeeffekten (steuerliche Entlastung bei denjenigen Personen, die ohnehin entsprechende Drittbetreuungskosten aufweisen, Solarthermieanlagen besitzen oder 2023 einen Neubau erstellen würden).

Weiter ist eine rückwirkende Umsetzung **nicht vollzugstauglich** und führt zu **stossenden Rechtsungleichheiten**: Die geplanten Regelungen bezüglich Photovoltaik- und Solarthermieanlagen sind durch die Steuerverwaltung bereits per 2024 praktisch nicht ohne Mithilfe der Gemeinden und der Steuerpflichtigen korrekt umsetzbar. Wie Photovoltaik-Aufdachanlagen werden neu auch Photovoltaik-Indachanlagen und Solarthermieanlagen von der amtlichen Bewertung ausgenommen. Die Steuerverwaltung wird

deshalb in einem ersten Schritt sämtliche hiervon betroffenen Liegenschaften neu bewerten müssen. Da Solarthermieanlagen bisher nicht strukturiert im Veranlagungssystem erfasst werden mussten, muss die Ermittlung dieser Anlagen noch besonders organisiert werden. Wie in Fussnote 54 zum Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat dargestellt, müssen hierzu die steuerpflichtigen Personen miteinbezogen werden. Erst auf Basis der Angaben der steuerpflichtigen Personen kann die kantonale Steuerverwaltung die bei den Gemeinden hinterlegten Grundstückprotokolle konsultieren und **die neuen amtlichen Werte festlegen**. Erst wenn dies geschehen ist, kann die ordentliche Veranlagung der betroffenen Personen erfolgen. Es ist also bei einer Rückwirkung mit **erheblichen Verzögerungen in der Veranlagung** zu rechnen. Das konkrete Vorgehen wird nach der Beschlussfassung durch den Grossen Rat im Sommer 2023 mit den bernischen Gemeinden zu besprechen sein.

Neben zahlreichen Verzögerungen in der Veranlagung hätte das rückwirkende Vorgehen auch zur Folge, dass bis zur Beschlussfassung durch den Grossen Rat bereits eine Vielzahl von Veranlagungen für das Steuerjahr 2023 erfolgt sein werden. Dabei handelt es sich um sogenannt **unterjährig** Veranlagungen, die vorgenommen werden, wenn Bürgerinnen und Bürger ins Ausland wegziehen oder wenn die Steuerpflicht infolge Tod endet. Entsprechende Veranlagungen könnten nach der Beschlussfassung durch den Grossen Rat nicht mehr korrigiert werden, was damit zu einer rechtsungleichen Behandlung führen würde.

Exkurs: Unnötiges Risiko für die Steuergesetzrevision 2024

Die gewollte Rückwirkung ist wie ausgeführt rechtlich heikel. Sie könnte – wie erst kürzlich bezüglich Ziel-Medianwert bei der Allgemeinen Neubewertung 2020 geschehen – mit Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Verstärkend kommt dazu, dass der entsprechende Antrag nicht von Anfang an aufgenommen und im Vortrag geprüft und abgehandelt wurde, sondern erst sehr spät im Gesetzgebungsverfahren hinsichtlich der zweiten Lesung erfolgt ist. Dementsprechend konnten sich betroffene Kreise wie insbesondere die Gemeinden auch nicht im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens dazu äussern.