

10.040

**Botschaft
zum Bundesgesetz über die Steuerbefreiung
des Feuerwehrsoldes**

vom 21. April 2010

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit dieser Botschaft den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes mit dem Antrag auf Zustimmung.

Gleichzeitig beantragen wir, den folgenden parlamentarischen Vorstoss abzuschreiben:

2005 M 04.3179 Steuerbefreiung von Feuerwehrsold
(N 8.10.04, Banga; S 28.9.05)

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin, sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

21. April 2010

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Doris Leuthard
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Mit dieser Vorlage soll der Sold der Milizfeuerwehrleute in der Schweiz entsprechend dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für den Zivildienst, als steuerfrei erklärt werden.

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990¹ über die direkte Bundessteuer (DBG) und das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990² über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) anerkennen den Sold für Militär- und Schutzdienst sowie das Taschengeld für Zivildienst als steuerfreie Einkünfte.

Der Sold für den Feuerwehrdienst wird in beiden Gesetzen hingegen nicht als steuerfreie Einkunft bezeichnet und unterliegt folglich nach geltendem Recht bei Bund, Kantonen und Gemeinden der Einkommensbesteuerung.

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf soll der Sold der Milizfeuerwehrleute ebenfalls als steuerfrei erklärt werden.

Zu diesem Zweck wird im Entwurf der Begriff des steuerfreien Feuerwehrosoldes im DBG und im StHG gleichlautend umschrieben. Mit einer positiven Umschreibung, die sich an den Kernaufgaben der Milizfeuerwehr orientiert, wird festgelegt, was steuerfreier Feuerwehrosold ist. Mit einer negativen Umschreibung wird festgehalten, welche weiteren Entgelte, die im Rahmen der Feuerwehrtätigkeit entrichtet werden, nicht unter die Steuerfreiheit fallen. Um allfällige Missbräuche zu verhindern, wird der steuerfreie Soldbetrag sowohl im DBG wie auch im StHG durch eine Obergrenze definiert. Im DBG beträgt diese Obergrenze 3000 Franken, im StHG bestimmt das kantonale Recht die Obergrenze.

Über die finanziellen Auswirkungen der Vorlage können nur annäherungsweise Aussagen gemacht werden. Aufgrund von Modellrechnungen aus dem Jahr 2008, die sich auf die geltende Rechtslage abstützen, sind für die direkte Bundessteuer Mindereinnahmen im zweistelligen Millionenbereich errechnet worden (15–40 Mio. Fr.). Bei einer Obergrenze des steuerfreien Betrages im DBG von 3000 Franken betragen die Mindereinnahmen je nach Modell rund 18–26 Millionen Franken.

Im Vernehmlassungsverfahren wiesen insbesondere die Feuerwehrorganisationen darauf hin, dass faktisch bereits heute in der Mehrheit der Kantone der grösste Teil der Entschädigungen an Milizfeuerwehrleute von den Einkommenssteuern befreit ist. Diejenigen Kantone, die sich im Vernehmlassungsverfahren in allgemeiner Weise zu den finanziellen und personellen Auswirkungen äusserten, erwarten keine grösseren Auswirkungen.

¹ SR 642.11

² SR 642.14

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage und geltendes Recht

1.1.1 DBG und StHG

Grundsätzlich unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte jeglicher Art der Einkommensbesteuerung. Zuflüsse, die von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind, werden *ausdrücklich und abschliessend* im DBG und im StHG aufgezählt.

Gemäss Artikel 24 Buchstabe f DBG und Artikel 7 Absatz 4 Buchstabe h StHG sind *der Sold für Militär- und Schutzdienst sowie das Taschengeld für Zivildienst steuerfrei*.

Im geltenden Recht des DBG und StHG ist hingegen der *Feuerwehrsold nicht ausdrücklich von der Steuer befreit*. Eine Auslegung von Artikel 24 Buchstabe f DBG und Artikel 7 Absatz 4 Buchstabe h StHG in dem Sinne, dass auch der Feuerwehrsold steuerfrei sein könnte, ist aufgrund des klaren Wortlauts der beiden Bestimmungen nicht möglich. Der Feuerwehrsold unterliegt deshalb nach geltendem Recht der Einkommenssteuer.

Nichtsdestotrotz haben sieben Kantone den Feuerwehrsold bereits heute in ihren Steuergesetzen von den Einkommenssteuern (Kanton und Gemeinde) befreit. Wie eine Umfrage der Feuerwehr Koordination Schweiz FKS im Jahr 2008 ergeben hat, verzichten *faktisch 18 Kantone* bereits heute ganz oder teilweise auf eine Besteuerung der Entschädigungen (Sold und weitere Entgelte) aus dem Milizfeuerwehrdienst. Sie begründen diesen Verzicht damit, dass diese Entschädigungen einen Kostenersatz darstellen.

1.1.2 Alters- und Hinterlassenenversicherung

Vom Einkommen aus unselbstständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit sind Beiträge an die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) geschuldet. Deshalb stellt sich auch hier die Frage, ob der Feuerwehrsold im geltenden AHV-Recht Einkommen darstellt oder nicht.

Die Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV)³ bestimmt, dass das im In- und Ausland erzielte Bar- oder Natureinkommen aus einer Tätigkeit einschliesslich der Nebenbezüge grundsätzlich zum Erwerbseinkommen gehört und somit davon Beiträge an die AHV abgeliefert werden müssen. Wenn die AHVV eine ausdrückliche Ausnahme vorsieht, müssen keine AHV-Beiträge bezahlt werden. Dies trifft auf den Feuerwehrsold zu. Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a AHVV nimmt die *«soldähnlichen Vergütungen in öffentlichen Feuerwehren»* vom AHV-pflichtigen Einkommen aus. Deshalb müssen vom Feuerwehrsold keine AHV-Beiträge abgeliefert werden.

Im Sozialversicherungsrecht wird die Höhe der AHV-Beiträge anhand des massgebenden Lohnes gemäss AHV-Recht bestimmt. Es ist daher auch für das AHV-Recht von Bedeutung, was unter dem Begriff des Feuerwehrsoldes verstanden wird. In seinem Entscheid vom 10. September 2003⁴ hat das Schweizerische Bundesgericht zwar auch nicht exakt definiert, was Feuerwehrsold ist. Es hat jedoch entschieden, dass der Sold sowohl für eine Übung wie auch für den Ernstfall unter den Begriff «soldähnliche Vergütungen in öffentlichen Feuerwehren» im Sinne der AHVV⁵ fällt und somit nicht zum AHV-pflichtigen Erwerbseinkommen (massgebenden Lohn) zählt.

Das Bundesamt für Sozialversicherungen nahm im Jahr 2004 sodann Bezug auf dieses Urteil und präziserte, dass nur die einsatzbezogenen Entschädigungen als Feuerwehrsold im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a AHVV gelten. Grundentschädigungen und Pauschalen, die nicht direkt vom Einsatz abhängig seien, würden keinen Soldcharakter aufweisen und stellten daher massgebenden Lohn dar. So seien zum Beispiel die Pauschalen für Kommandanten nach wie vor dem massgebenden Lohn hinzuzurechnen und blieben somit der AHV-Beitragspflicht unterstellt (AHI-Praxis 1/2004).

1.1.3 Berufliche Vorsorge

Gemäss dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG)⁶ unterstehen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die bei einem Arbeitgeber einen Jahreslohn von mehr als 20 520 Franken beziehen, ab 1. Januar nach Vollendung des 17. Altersjahres für die Risiken Tod und Invalidität und ab 1. Januar nach Vollendung des 24. Altersjahres auch für das Alter der obligatorischen Versicherung.

Dieser Jahreslohn entspricht dem massgebenden Lohn nach dem Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG)⁷. Für die Unterstellung unter die berufliche Vorsorge ist es somit entscheidend, ob das AHV-Recht den Feuerwehrsold vom massgebenden Einkommen ausnimmt oder nicht. Im geltenden Recht zählen die *soldähnlichen Vergütungen in öffentlichen Feuerwehren* nicht zum massgebenden Einkommen.

1.1.4 Erwerbsersatzordnung nach dem Erwerbsersatzgesetz

Personen, die in der Schweizer Armee oder für das Rote Kreuz im Einsatz stehen, haben für jeden besoldeten Dienstag Anspruch auf eine Entschädigung des Erwerbsausfalls. Auch Personen, die Zivildienst und Schutzdienst leisten, haben den gleichen Anspruch auf Erwerbsersatz. Eine Entschädigung erhalten ebenso die Teilnehmenden an Jugend-, Sport- und Jungschützenleiterkursen. Keinen Anspruch

⁴ BGE 129 V 425

⁵ Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a AHVV

⁶ SR 831.40

⁷ SR 831.10

auf Erwerbsausfallentschädigung haben dagegen gemäss Erwerbersersatzgesetz⁸ die Feuerwehrdienstleistenden.

1.2 Sicherheit und Bevölkerungsschutz in der Schweiz

1.2.1 Rechtliche Grundlage und Auftrag

Die Bundesverfassung schreibt vor, dass der Bund und die Kantone im Rahmen ihrer Zuständigkeiten für die Sicherheit der Schweiz und den Schutz der Bevölkerung sorgen. Dazu hat die Schweiz eine *Armee*. Wer den Militärdienst nicht leisten kann, leistet Schutzdienst. Wer aus Gewissensgründen keinen Militärdienst leisten will, wird in den zivilen Ersatzdienst (*Zivildienst*) eingeteilt. Der Auftrag des Bevölkerungsschutzes ist der Schutz der Bevölkerung und ihrer Lebensgrundlagen bei Katastrophen und in Notlagen sowie im Fall eines bewaffneten Konflikts. Der Bevölkerungsschutz ist ein Verbundsystem für Führung, Schutz, Rettung und Hilfe. Er stellt die Zusammenarbeit der fünf Partnerorganisationen Polizei, Feuerwehr, Gesundheitswesen, technische Betriebe und Zivilschutz sicher. Diese Partnerorganisationen tragen dabei die Verantwortung für ihre Aufgabenbereiche und unterstützen sich gegenseitig.

Die *Feuerwehr* als eine der Partnerorganisationen ist für die Rettung, Brandbekämpfung, allgemeine Schadenwehr und Elementarschadenbewältigung zuständig. Zusätzlich erfüllt sie Aufgaben wie die Öl-, Chemie- und Strahlenwehr. Die Kantone übertragen bestimmte Aufgaben an Stützpunktfeuerwehren, die dafür speziell ausgerüstet und ausgebildet sind.

1.2.2 Die Feuerwehr als Teil des Bevölkerungsschutzes

Die Feuerwehr ist ein Ersteinsatzmittel. Sie ist innert Minuten einsatzbereit und leistet Einsätze, die Stunden bis Tage dauern. Nachbar- und Stützpunkthilfe gewährleisten die gegenseitige Unterstützung und Ablösung. Die Zusammenarbeit mit der Polizei und mit dem sanitätsdienstlichen Rettungswesen ist eingespielt. Für spezielle Aufgaben werden private Unternehmen (z.B. Bauunternehmen oder Kanalisationsreinigungsfirmen) zugezogen. Zur Unterstützung können Mittel der technischen Betriebe und des Zivilschutzes beigezogen werden.

Das Feuerwehrwesen ist in der Schweiz föderalistisch strukturiert und eine hoheitliche Domäne der Kantone und Gemeinden. Als Überbau über diese föderalistische Struktur wirkt die *Feuerwehr Koordination Schweiz (FKS)* als eine *interkantonale Fachkonferenz*, der alle Kantone und das Fürstentum Liechtenstein angehören. Die FKS besteht aus der Regierungskonferenz mit allen für das Feuerwehrwesen zuständigen Regierungsrätinnen und Regierungsräten (politische Steuerungsebene), der *Instanzenkonferenz*, welcher die Direktorinnen und Direktoren der 19 kantonalen Gebäudeversicherungen bzw. 8 für das Feuerwehrwesen zuständigen Dienststellenleiterinnen und -leiter der kantonalen Verwaltungen angehören (strategische und finanzielle Steuerungsebene) sowie der Schweizerischen *Feuerwehrinspektoren-*

Konferenz (operative Steuerungsebene). Das Generalsekretariat der FKS in Bern ist die Stabsstelle für alle drei Steuerungsebenen der FKS.⁹

Gemäss der FKS-Feuerwehrstatistik aus dem Jahr 2008 gibt es in der Schweiz total 1870 Feuerwehrorganisationen, davon 14 Berufsfeuerwehren und 252 Betriebsfeuerwehren. Das bedeutet, dass es in der Schweiz 1604 Milizfeuerwehren gibt. Insgesamt leisten in den 1870 Feuerwehrorganisationen 104 695 Männer und Frauen Dienst. Davon leisten 1169 Personen Dienst in einer Berufsfeuerwehr. Somit sind rund 103 526 Personen in Miliz- oder Betriebsfeuerwehren eingeteilt.

Die 1870 Feuerwehrorganisationen rückten im Jahr 2008 zu 15 503 Brandbekämpfungen, 8846 Einsätzen bei Elementarereignissen, 1597 Strassenrettungen, 8846 technischen Hilfeleistungen (Lifteinsatz, Fahrzeugbergung, Menschen- und Tierrettung etc.), 5275 Einsätzen der Ölwehr, 1000 Einsätzen der Chemiewehr, 11 Einsätzen der Strahlenwehr, 199 Einsätzen auf Bahnanlagen, 16 420 unechten Alarmen und 7168 diversen Einsätzen aus. Hinzuzurechnen sind 8814 im Voraus geplante Einsätze wie Verkehrsregelungen, Saalwachen etc. Insgesamt wurden 2849 Personen gerettet, die sich nicht aus eigener Kraft befreien konnten. Im gleichen Zeitraum wurden zudem insgesamt 1399 Tiere gerettet.

1.2.3 Feuerwehrpflicht und -sold in der Praxis der Kantone und Gemeinden

Der Begriff Feuerwehrsold wird im allgemeinen Sprachgebrauch so selbstverständlich verwendet wie der Begriff Sold für den Militär- oder den Schutzdienst. Versucht man den Begriff Feuerwehrsold jedoch näher zu fassen, so lässt sich schnell feststellen, dass es keine klare Definition dafür gibt. Die Meinungen, was als Feuerwehrsold zu gelten habe, gehen weit auseinander.

Da das Feuerwehrwesen in der Schweiz kantonal geregelt und in die Zuständigkeit an die Gemeinden delegiert ist, sind der Vielfalt der getroffenen Regelungen keine Grenzen gesetzt. Ausser in den Kantonen Zürich, Genf und Tessin, Uri und Wallis¹⁰ gilt überall in der Schweiz die obligatorische Feuerwehrdienstpflicht für Männer und Frauen. Der Dienstpflicht wird durch die Leistung von Feuerwehrdienst oder durch die Bezahlung einer jährlichen Ersatzabgabe nachgekommen. Die Höhe der jährlichen Ersatzabgabe differiert sehr stark (10–600 Franken).

Unterschiede ergeben sich schliesslich auch bei der Frage, welche Personen überhaupt feuerwehrdienstpflichtig sind. Hier spielen das Alter und die körperliche und geistige Leistungsfähigkeit (Belastbarkeit in Stresssituationen) eine wesentliche Rolle.

Betrachtet man die *«Feuerwehrsoldzahlungen»* etwas genauer, so stellt man fest, dass sie entrichtet werden für allgemeine Feuerwehrrübungen, für Öl- und Chemiewehrrübungen, für Ernstfalleinsätze (Feuersbrünste, Menschenrettungen, Unweterschäden etc.), für Tanklöschfahrstunden, für Spezialkurse, für Pikettdienst an Wochenenden, für Verkehrsdienste, als Kilometervergütungen, für Verpflegung, für Rapporte, für Sitzungen, für die Administration, für Kaderübungen, für Inspektionen, für Hydrantenkontrollen, für Saalwachen, für Föhnwachen, für Heustockkon-

⁹ Quelle: www.feukos.ch; FKS.

¹⁰ Quelle: Schweizerischer Feuerwehrverband SFV.

trollen, für das Einfangen eines Bienenschwarmes, für die Vernichtung eines Wespenestes etc. Auch die Zahlungsart variiert sehr stark. So werden Zahlungen pro Stunde, pro Übung, pro Ernstfalleinsatz oder als Pauschalen entrichtet.

Grosse Differenzen ergeben sich schweizweit in der Höhe der ausgerichteten Zahlungen. Die Höhe richtet sich dabei u.a. nach dem Grad (der Funktion) der Feuerwehrleute. Für die Mannschaft, d.h. für die Feuerwehrleute ohne Kaderfunktionen, werden für Übungen Zahlungen von ungefähr 22–25 Franken pro Stunde entrichtet. Die entsprechenden Zahlungen an die Kader sind höher und betragen ca. 28–35 Franken. Ernstfalleinsätze werden in der Regel höher als Übungseinsätze entschädigt (ungefähr 30 Franken pro Stunde). Festzustellen ist, dass die Kader auch jährliche (Pauschal-)Entschädigungen erhalten. Diese Jahrespauschalen können mehrere tausend Franken erreichen. Die nachfolgende Übersicht illustriert die verschiedenen Entschädigungsregelungen einiger ausgewählter Gemeindefeuerwehren.

Gemeinde/Kanton	Soldansätze
Teufen, Bühler und Gais/AR:	Übungssold für Mannschaft 22 Franken pro Übung, für Offiziere 28 Franken pro Übung; Öl- und Chemiewehrübungen für alle 30 Franken pro Übung; Ernstfalleinsätze für alle 30 Franken pro Stunde; Kursentschädigungen 250 Franken pro Kurstag; Pikettdienst an Wochenenden für Gruppenchef 120 Franken pro Wochenende, für Mannschaft 100 Franken pro Wochenende.
Oberwil/BL:	Übungssold für Mannschaft 18 Franken pro Stunde, für Offiziere 23 Franken pro Stunde, für unteres Kader 20 Franken pro Stunde; Entschädigung für den Einsatz für alle 33 Franken pro Stunde; Entschädigung für Sitzungen, Administration, Unterhalt für alle 33 Franken.
Pontresina/GR:	Übungssold 20 Franken für 2 Stunden; Einsatzsold: in der 1. Stunde 35 Franken, für jede weitere Stunde 30 Franken; Spezialaufgebote (Saalwachen, Verkehrsdienst) 35 Franken pro Stunde; Kurse 140 Franken pro Tag; Pikett (Fr. 18.00–Mo. 08.00 Uhr) 280 Franken; Besoldungen (pro Jahr) für den Kommandanten 6000 Franken, für Offiziere 300 Franken, für Materialverwalter 300 Franken.
La Chaux-de-Fonds/NE	Übungssold für Offiziere 30 Franken pro Stunde, für Unteroffiziere 28 Franken pro Stunde, für Mannschaft 25 Franken pro Stunde; Einsatzsold für alle 50 Franken pro Stunde; Pikett für einen Tag 200 Franken, für eine Nacht 75 Franken.
Dörfingen/SH:	Mannschaftssold 25 Franken; Geräteführersold 35 Franken; Offizierssold 35 Franken; Kommandantensold 40 Franken; Fixum des Kommandanten 1014 Franken; Fixum der Offiziere 406 Franken; Fixum des Materialverwalters 406 Franken.

Olten/SO: Übungssold 19 Franken pro Stunde; Einsatzsold 25–45 Franken pro Stunde; Pikettenschädigung (Sa. 18.00–So. 20.00 Uhr) 70 Franken pauschal; Verpflegungsent-schädigung 10–25 Franken.

Mit rund 19 000 Milizfeuerwehrdienstleistenden verfügt der Kanton Bern über das grösste Feuerwehrkorps in der Schweiz (ca. $\frac{1}{5}$ des Gesamtbestandes). Um Angaben über die Einkünfte der Feuerwehrdienstleistenden (ohne Berufsfeuerwehr) aus dem Feuerwehrdienst (Übungen und Ernstfalleinsätze) zu erhalten, hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern im ersten Quartal 2008 eine Umfrage in sämtlichen bernischen Gemeinden durchgeführt. Dabei konnte festgestellt werden, dass die rund 19 000 Angehörigen der Milizfeuerwehr im Jahr 2007 Soldzahlungen zwischen 0 und 9687 Franken erhielten. Typische Soldzahlungen für Übungen waren in Grös-senordnungen von 200–700 Franken für ca. 10–25 Übungen pro Jahr. Für Ernstfall-einsätze wurde Sold mit Ansätzen von 20–30 Franken pro Stunde für 10–20 Ein-sätze pro Jahr bezahlt.

Die Umfrage hat weiter ergeben, dass die Milizfeuerwehrleute ohne Kaderfunktion im Jahr 2007 Soldzahlungen bis zu maximal 2000 Franken pro Jahr erhalten haben. Nur die Gemeinde Nidau hat an vier Feuerwehrleute ohne Kaderfunktion im Jahr 2007 wegen der Hochwassereinsätze Soldzahlungen bis 4300 Franken ausbezahlt. Die übrigen Soldzahlungen über 2000 Franken wurden im Jahr 2007 ausschliesslich Angehörigen des Feuerwehrkaders ausgerichtet.

1.3 Die beantragte Neuregelung

1.3.1 Motion Banga (04.3179)

Am 19. März 2004 reichte Nationalrat Banga eine Motion ein, mit der er vom Bundesrat eine Änderung des DBG und des StHG verlangt. Entsprechend dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für Zivildienst soll der Sold für Feuerwehrdienst explizit als steuerfrei erklärt werden.

In seiner Stellungnahme vom 26. Mai 2004 beantragte der Bundesrat die Annahme der Motion. Er hielt dabei fest, dass in der Tat kein grundlegender Unterschied zwischen Militär- und Schutzdienst einerseits sowie dem Feuerwehrdienst andererseits bestehe. In allen drei Fällen handle es sich um Dienstleistungen im Interesse von Staat und Gesellschaft. Deshalb solle der Feuerwehrsold in Analogie zum Sold für Militär- und Schutzdienst von den direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden befreit werden. Man müsse sich aber bewusst sein, dass bei der Ausarbeitung des Gesetzes Abgrenzungsfragen zu klären seien. Insbesondere sei der Feuerwehrsold von den Kaderentschädigungen, von Pikettzulagen oder von den Löhnen der Angehörigen der Berufsfeuerwehren abzugrenzen.

Der Nationalrat folgte dieser Sichtweise und beschloss am 8. Oktober 2004 diskussionslos die Annahme der Motion. In der Sitzung des Ständerates vom 28. September 2005 betonte die Kommissionssprecherin unter anderem, dass seit der Einführung des Systems Bevölkerungsschutz die Feuerwehr als Ersteinsatzformation Teil und gleichberechtigte Partnerin des Bevölkerungsschutzes sei. Dass Feuerwehr und Zivilschutz steuerrechtlich ungleich behandelt werden, obwohl sie beide als Modul dem Bevölkerungsschutz angehören, sei nicht nachvollziehbar. Schliesslich sei der

Feuerwehrsold gemäss AHVV von der AHV-Pflicht ausgenommen. Dies gelte sowohl für den Feuerwehrsold für Übungen als auch für den Sold für Ernstfalleinsätze.

Zwar werde die Befreiung des Feuerwehrsolds von der direkten Bundessteuer zu einigen Abgrenzungsproblemen führen, wie dies bei jeder Ausnahme im Steuerrecht der Fall sei. Der Bundesrat werde aber diese Abklärungsfragen bei der Ausarbeitung des Gesetzes regeln müssen. Abzugrenzen sei der Sold insbesondere von Kaderentschädigungen, von Pikettzulagen und selbstverständlich von den Löhnen der Berufsfeuerwehr. Der Ständerat folgte seiner vorberatenden Kommission und nahm die Motion ebenfalls an.

1.3.2 Feuerwehrsold im Vergleich zum Militärsold

Die Motion verlangt, dass der Feuerwehrsold *entsprechend* dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für Zivildienst explizit steuerfrei erklärt werde. Im Unterschied zum Feuerwehrwesen, das durch die Kantone und Gemeinden geregelt wird, fallen die Belange des Militärs, insbesondere auch das Besoldungswesen, in die Zuständigkeit des Bundes. In der Verordnung über die Verwaltung der Armee (VVA)¹¹ finden sich die nach Graden abgestuften Besoldungsansätze des Militärs. Die Ansätze pro Tag liegen zwischen 30 Franken für Korpskommandanten und 5 Franken für Soldaten (4 Franken für Rekruten).

1.4 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten

Die grosse Vielfalt und die unterschiedlichen Höhen der geleisteten Entschädigungen zeigen, wie schwierig es ist, den «reinen» Feuerwehrsold, der steuerfrei sein soll, festzulegen und zu definieren. Entgelte, die unter dem Titel Feuerwehrsold ausbezahlt werden und Lohncharakter haben, dürfen nicht unter die Steuerfreiheit fallen. Insbesondere die Berufsfeuerwehrleute erzielen aus ihrer Tätigkeit steuerbares Einkommen aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit. Dieselbe Feststellung gilt auch für Personen, die in einem öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Anstellungsverhältnis stehen und deren Feuerwehrdienstleistungen vom Arbeitgeber als Arbeitszeit angerechnet werden.

Drei Lösungsmöglichkeiten, den steuerfreien Feuerwehrsold im DBG und StHG zu definieren, wurden näher geprüft, nämlich: eine Lösung mit einer «offenen Formulierung», eine Lösung mit einem «Fixbetrag» sowie eine Lösung mit einer «begrifflichen Umschreibung». Diese drei Lösungsmöglichkeiten fanden auch Eingang in die Vernehmlassungsvorlage, wobei der Bundesrat die «begriffliche (positive/negative) Umschreibung» favorisierte.

¹¹ SR 510.301

1.4.1 Offene Formulierung

Die erste Lösungsmöglichkeit orientiert sich am geltenden Recht und hält in den entsprechenden Bestimmungen im DBG und StHG einzig den Grundsatz fest, dass der Feuerwehrosold steuerfrei ist. In Artikel 24 Buchstabe f DBG und Artikel 7 Absatz 4 Buchstabe h StHG wäre zusammen mit dem steuerfreien Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für den Zivildienst *der Feuerwehrosold* zu nennen.

Der Begriff Feuerwehrosold würde dabei nicht weiter umschrieben. Die Formulierungen im DBG und StHG wären deckungsgleich und könnten wie folgt lauten:

«Steuerfrei sind der Sold für Militär-, Feuerwehr- und Schutzdienst sowie das Taschengeld für Zivildienst.»

Die Vorteile dieser Variante liegen darin, dass der Motionsauftrag erfüllt wird und die Gesetzessystematik im DBG und StHG gewahrt bleibt. Der Nachteil dieser Lösung liegt aber darin, dass die Vollzugsbehörden einen sehr grossen Ermessensspielraum eingeräumt erhalten, um zu definieren, was in ihrer Praxis steuerfreier Feuerwehrosold ist. Eine einheitliche gesamtschweizerische Praxis könnte so nicht erreicht werden. Für den Vollzug der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden wären bei dieser Ausgangslage Präzisierungen auf unterer Regelungsstufe unerlässlich.

1.4.2 Fixbetrag

Eine zweite Lösungsmöglichkeit besteht darin, den steuerfreien Feuerwehrosold als fixen Betrag im DGB und StHG festzuschreiben. Ein solcher Fixbetrag liesse sich aus der Multiplikation der beiden Faktoren «Anzahl der Einsätze» und «Soldbetrag» bestimmen.

Beide Faktoren lassen sich unterschiedlich festsetzen. Je nach Wahl ergeben sich verschiedene Möglichkeiten, den steuerfreien Feuerwehrosold zu bestimmen (Schätzung der Anzahl Einsätze und Übungen oder tatsächliche Anzahl, Soldansätze gemäss Militärsold oder Durchschnittswert der Feuerwehrosoldansätze in der Schweiz).

Die Vorteile eines Fixbetrags liegen vorab darin, dass der Vollzug vereinfacht wird. Nachteilig ist, dass mit einem fixen Betrag die Gesetzessystematik im DBG und im StHG durchbrochen wird. Zudem würde ein Fixbetrag, der die Anzahl der Übungen und Einsätze nicht effektiv berücksichtigt, den unterschiedlichen Verhältnissen nicht gerecht. Eine Lösung Fixbetrag, die sich an den Soldzahlungen im Militär orientiert, setzt den Motionsauftrag zu restriktiv um. Generell lässt sich auch sagen, dass mit der Festlegung eines Fixbetrages ein willkürliches Element einhergeht. Im Übrigen müsste den Kantonen wohl zugestanden werden, die Höhe des Fixbetrages im StHG selber bestimmen zu können, dies auch vor dem Hintergrund des föderalistisch organisierten Feuerwehrwesens in der Schweiz.

1.4.3 Begriffliche Umschreibung

Als dritte Lösungsmöglichkeit kann der von den Einkommenssteuern zu befreiende Feuerwehrosold im DBG und StHG (gleichlautend) umschrieben werden. Eine positive Umschreibung zählt auf, was unter steuerfreiem Feuerwehrosold zu verstehen ist. Eine negative Umschreibung grenzt davon ab, was nicht zum steuerfreien Feuerwehrosold hinzugerechnet werden darf. Angesichts der vielen verschiedenen Geldleistungen, die unter dem Titel Feuerwehrosold ausbezahlt werden, ist eine Kombination von positiver und negativer Umschreibung anzustreben.

Behandelt man das Übungs- und Ernstfalleinsatzwesen der Feuerwehr als gleichwertig, dies in Übereinstimmung mit dem Sozialversicherungsrecht, so kann zunächst der Feuerwehrosold für Übungen und Ernstfalleinsätze der Milizfeuerwehr steuerfrei erklärt werden. Zur Präzisierung, welche Leistungen der Feuerwehr als Übungs- und Ernstfalleinsätze gelten, sind die Kernaufgaben der Feuerwehr gemäss Bevölkerungsschutzkonzept in der Schweiz heranzuziehen (vgl. Ziff. 1.2) Grundsätzlich sollen nur Soldzahlungen für diese klar definierten Aufgaben steuerfrei bleiben.

In einem zweiten Schritt ist die Formulierung mit einem Negativkatalog zu ergänzen. Dieser Negativkatalog listet die nicht steuerbefreiten Einkünfte auf. In den Negativkatalog gehören die Entschädigungen für die Kader, die bislang als Jahrespauschalen¹² ausbezahlt werden, die Funktionsentschädigungen, die Entschädigungen für administrative Arbeiten sowie die Entschädigungen für Dienstleistungen, die die Feuerwehr freiwillig erbringt. Anlässlich seiner Beratungen zur Motion von Nationalrat Banga sprach sich bereits der Ständerat im Jahr 2005 für eine derartige Grenzziehung aus.

1.5 Die beantragte Neuregelung gemäss Vernehmlassungsvorlage

Ziel der Neuregelung soll es sein, den Feuerwehrosold entsprechend dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für Zivildienst steuerfrei zu erklären. Die Neuregelung soll somit nur den Feuerwehrosold für Übungen und Ernstfalleinsätze der Milizfeuerwehr von der Einkommenssteuer befreien. Entgelte, die den Charakter von Lohnersatz aufweisen, dürfen nicht von der Steuerfreiheit profitieren. Ziel der Neuregelung soll es aber auch sein, die Milizfeuerwehrleute in Bezug auf den Feuerwehrosold steuerlich möglichst gleich zu behandeln. Schliesslich sollen mit der Neuregelung auch die Rechtssicherheit im Vollzug des DBG und StHG sichergestellt sowie allfällige Missbräuche (Auszahlung überhöhter Entgelte unter dem Titel Feuerwehrosold) verhindert werden können, dies alles vor dem Hintergrund des föderalistisch organisierten Feuerwehrwesens in der Schweiz.

Um all diese Ziele zu erreichen, hat der Bundesrat zuhanden des Vernehmlassungsverfahrens vorgeschlagen, Artikel 24 DBG und Artikel 7 StHG mit je einem neuen Buchstaben zu ergänzen und den steuerfreien Feuerwehrosold begrifflich positiv und negativ zu umschreiben. Die beiden Bestimmungen im DBG und im StHG sollen dabei gleich lauten (vgl. Ziff. 1.4.3).

¹² Vgl. auch AHI-Praxis 1/2004, S.1 des BSV.

1.6 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

Mit der beantragten Lösung kann das Hauptziel, den Feuerwehrsold der Milizfeuerwehrlaute von den Einkommenssteuern zu befreien, erreicht werden. Mit der vorgeschlagenen Lösung, den Begriff «Feuerwehrsold» positiv und negativ zu umschreiben, kann zudem sichergestellt werden, dass Entgelte, die Lohnersatzcharakter haben, nicht unter die Steuerfreiheit fallen. Durch die positive und negative begriffliche Umschreibung kann im Vollzug auch eine gewisse Rechtssicherheit und eine einkommenssteuerliche Gleichbehandlung der Milizfeuerwehrlaute erreicht werden. Missbräuchlich hohen Entschädigungen an Feuerwehrlaute werden durch diese Lösung Grenzen gesetzt.

Vergleicht man die vorgeschlagene Lösung mit der Variante «offene» Formulierung, so stellt man fest, dass mit einer «offenen» Formulierung die angepeilten Ziele nicht oder nicht direkt erreicht werden können. Belässt man auf Gesetzesstufe eine «offene Formulierung», so wären für den Vollzug Präzisierungen auf unterer Regulationsstufe sowohl für das DBG wie auch für das StHG notwendig. Vergleicht man schliesslich die vorgeschlagene Neuregelung mit der Variante «Fixbetrag», so zeigt sich, dass die Variante «Fixbetrag» den Motionsauftrag allzu restriktiv umsetzen und den unterschiedlichen Verhältnissen nicht gerecht würde.

1.7 Das Vernehmlassungsverfahren

Die Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer begrüsst die grundsätzliche Stossrichtung der Vorlage, den Feuerwehrsold steuerfrei zu erklären. Im Sinne einer Gleichbehandlung mit dem Militär-, Zivil- und Schutzdienst und mit Blick auf die Wichtigkeit der Arbeit der Milizfeuerwehren im Dienste der Allgemeinheit sei die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes (auf Gesetzesstufe) zu begrüßen.

Von den drei in die Vernehmlassung gegebenen Lösungsmöglichkeiten – offene Formulierung, Fixbetrag und begriffliche Umschreibung – fand der Vorschlag des Bundesrates (begriffliche Umschreibung) die Zustimmung der überwiegenden Mehrheit. Sowohl die Feuerwehrorganisationen und Feuerwehrlaute wie auch die Kantone, Parteien, Verbände und übrigen Organisationen gaben der begrifflichen Umschreibung den Vorzug. Die beiden Varianten offene Umschreibung sowie Fixbetrag wurden hingegen deutlich abgelehnt.

Trotz der grundsätzlichen Zustimmung zum Vorschlag des Bundesrates wurden in zwei Punkten Änderungen am Vorschlag des Bundesrates gewünscht. Die Änderungswünsche betreffen einerseits die Abgrenzung zwischen den steuerfreien und den steuerbaren Einkünften der Feuerwehrlaute, andererseits die Einführung einer Obergrenze zur Vermeidung allfälliger Missbräuche.

1.7.1 Abgrenzung der positiven und negativen Begriffs Umschreibung

Zahlreiche Feuerwehrangehörige äusserten sich in einem identischen Schreiben zur Vernehmlassungsvorlage. Im Wesentlichen bezogen sie sich auf die Abgrenzung zwischen der positiven und negativen Begriffs Umschreibung. Sie stellten dabei die

Maximalforderung, wonach nicht nur der Feuerwehrsold, sondern *sämtliche Zulagen an die Feuerwehrleute steuerfrei* sein sollten. Die Feuerwehrkoordination Schweiz FKS und der Schweizerische Feuerwehrverband (SFV) gingen in ihren Forderungen weniger weit. Sie bemängelten am Vorschlag des Bundesrates insbesondere, dass die Besoldung für den Pikettdienst, für das Besuchen von Kursen und die Teilnahme an Inspektionen nicht in den Katalog der steuerfreien Entgelte aufgenommen worden sei. Die FKS und der SFV beantragten überdies, dass die weiteren Entschädigungen (Funktionsentschädigungen, Kaderpauschalen, Soldzulagen für Beförderungsdienste sowie Entschädigungen für administrative Arbeiten) bis zu einem Betrag von 5000 Franken steuerfrei sein sollen. Zur Begründung führten diese Organisationen aus, dass damit in weiten Teilen der herrschenden Praxis in den Kantonen entsprochen werde.

Auch mehrere Kantone regten an, dass die Abgrenzung zwischen der positiven und negativen Umschreibung präzisiert werden müsse. Zur Begründung führten sie insbesondere ins Feld, dass sich Pikettdienste, Kursbesuche und Inspektionen *nur graduell* von praktischen Übungen und Einsätzen abgrenzen liessen.

1.7.2 Einfügen einer Obergrenze

Insbesondere von Seiten der Kantone sowie von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) wurde gefordert, dass die Neuregelung zur Vermeidung von Missbräuchen mit einem Maximalbetrag zu versehen sei. Dass Missbrauchspotenzial vorhanden ist, zeigen die Anzahl der Forderungen nach einer Obergrenze (mehr als die Hälfte der Kantone) sowie die Ausführungen der Städtischen Steuerkonferenz Schweiz. Diese teilt in ihrer Vernehmlassungsantwort mit, dass Einzelfälle bekannt seien, wonach Feuerwehrleute im Milizdienst mehrere 10 000 Franken (sogar bis zu 40 000 Franken) pro Jahr erhalten haben. Die FDK wies in ihrer Stellungnahme zudem ausdrücklich darauf hin, dass die Ausgestaltung der Neuregelung restriktiv zu erfolgen habe, da es nicht angehen könne, dass der Begriff Sold auf Entschädigungen mit Lohncharakter ausgedehnt werde. Im DBG sei eine fixe Obergrenze festzulegen und im StHG solle die Höhe des Steuerfreibetrages durch das kantonale Recht bestimmt werden können. Nur ein Kanton forderte ausdrücklich, dass die Beträge im DBG und StHG gleich hoch sein sollen.

Was den Betrag für das DBG anbelangt, so wurden unterschiedliche Steuerfreibeträge genannt, diese bewegen sich in einem Rahmen von 2000–5000 Franken. Insbesondere die FDK beantragte für das DBG einen maximalen Steuerfreibetrag von 2000 Franken. Anzumerken ist, dass sich der Kanton Zürich gegen eine gesetzliche Obergrenze des Steuerfreibetrages aussprach, jedoch forderte, dass die künftige Neuregelung im DBG und StHG keine kleinliche Lösung darstellen dürfe.

Von Seiten der Feuerwehrorganisationen wurde ebenfalls vorgeschlagen, einen jährlichen Steuerfreibetrag einzuführen. Dieser Steuerfreibetrag soll jedoch *nur die weiteren Zahlungen* im Rahmen der Feuerwehrtätigkeiten (Kaderpauschalen, Funktionsentschädigungen, Entschädigungen für administrative Arbeiten) beschränken, da der Feuerwehrsold grundsätzlich steuerfrei sein soll. Als Steuerfreibetrag schlugen die FKS und der SFV im DBG den Betrag von 5000 Franken vor; im StHG soll das kantonale Recht den Betrag für die weiteren Entschädigungen beschränken. Die Regierungskonferenz der FKS wies überdies nachdrücklich darauf hin, dass das geltende Milizfeuerwehrsystem eine sehr kostengünstige Organisationsform sei, die

es zu bewahren gelte. Sie wiesen gemäss eigener Wahrnehmung auch darauf hin, dass faktisch bereits heute in der Mehrheit der Kantone der grösste Teil der Entschädigungen an Milizfeuerwehrlaute von den Einkommenssteuern befreit ist. Diejenigen Kantone, die sich im Vernehmlassungsverfahren in allgemeiner Weise zu den finanziellen und personellen Auswirkungen äusserten, erwarten keine grösseren Auswirkungen. Ein Kanton bezog diese Aussage explizit auch auf die direkte Bundessteuer.

1.7.3 Weitere Vorschläge

Gemäss der Evangelischen Volkspartei der Schweiz (EVP) vermögen die Vernehmlassungsvorlage und die Motion Banga das Hauptproblem des Feuerwehrwesens in der Schweiz nicht zu lösen. Sehr viel schwerwiegender als die korrekte steuerliche Behandlung des Feuerwehrosoldes seien die Nachwuchsprobleme der Milizfeuerwehren. Die EVP schlug daher – im Sinne einer Vision für die Zukunft – vor, es gelte zu überlegen, ob in der Schweiz nicht eine *allgemeine Dienstpflicht* eingeführt werden sollte. Dies hätte zur Folge, dass die verschiedenen Dienstarten (Militär-, Zivil-, Schutz- und Feuerwehrdienst) bezüglich Entschädigung und Besteuerung gleich behandelt werden könnten. Mit dieser allgemeinen Dienstpflicht wäre verbunden, dass die Milizfeuerwehrlaute ebenso in den Genuss der Erwerbsausfallentschädigung (EO) kommen würden.

1.8 Die beantragte Neuregelung unter Berücksichtigung der Vernehmlassungsergebnisse

Ausgehend vom Motionsauftrag und in Würdigung der Vernehmlassungsergebnisse schlägt der Bundesrat vor, an der begrifflichen Umschreibung gemäss Vernehmlassungsvorlage grundsätzlich festzuhalten. Die positive Umschreibung soll jedoch ergänzt werden und es erlauben, Soldzahlungen für *weitere Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr notwendig sind*, steuerfrei zu erklären. Um allfälligen Missbräuchen entgegenwirken zu können, soll im DBG der steuerfreie Feuerwehrosold auf einen jährlichen Maximalbetrag begrenzt werden. Diese Obergrenze soll so festgelegt werden, dass einerseits der Sold der Milizfeuerwehrlaute ohne Kaderfunktion in der Regel steuerfrei bleibt, andererseits auch der erhöhte Einsatz der Feuerwehrkader angemessen berücksichtigt wird. Im StHG soll das kantonale Recht die Höhe der Obergrenze festsetzen können.

Kaderpauschalen, Funktionszulagen und Entschädigungen für administrative Arbeiten stellen für die Milizfeuerwehrlaute steuerbares Einkommen aus einer Nebenerwerbstätigkeit dar. Diese Entschädigungen werden ausdrücklich von der Steuerfreiheit ausgenommen.

Dem Vorschlag der EVP (Einführen einer allgemeinen Dienstpflicht in der Schweiz und Unterstellung der Milizfeuerwehren unter die EO) steht der Bundesrat ablehnend gegenüber. Die Diskussion um die Einführung einer allgemeinen Dienstpflicht kann nicht im Rahmen der Umsetzungsarbeiten zur Motion Banga geführt werden, sondern im Gesamtrahmen des Bevölkerungsschutzkonzeptes. Die Unterstellung der Milizfeuerwehren unter die Erwerbsersatzordnung wurde als mögliche Lösungsvariante im Vorbereitungsverfahren mit den direkt betroffenen Feuerwehrlauten ange-

sprochen. Diese Lösungsvariante wurde jedoch zurückhaltend aufgenommen. Zu beiden Vorschlägen (Einführung einer allgemeinen Dienstpflicht, Unterstellung unter die EO) gilt es zudem zu bemerken, dass sich diese Vorschläge vom föderalistisch organisierten Feuerwehrewesen abkehren.

1.9 Erledigung der Motion Banga (04.3179)

Mit der vorgeschlagenen Neuregelung können die Anliegen der Motion weitgehend umgesetzt werden. Die vorgeschlagene Neuregelung stellt eine Kompromisslösung dar, die die Interessen der betroffenen Milizfeuerwehrleute sowie die Interessen der Steuerbehörden des Bundes und der Kantone berücksichtigt. Der Bundesrat beantragt, die vorliegende Motion abzuschreiben.

2 Erläuterungen zu den neuen Gesetzesbestimmungen im DBG und StHG

Art. 24 Bst. f^{bis} (neu) DBG

Die Neuregelung bestimmt, dass nur die Soldzahlungen an die *Milizfeuerwehrleute* steuerfrei sind. Damit fallen *Berufsfeuerwehrleute* nicht unter die Bestimmung, da diese ein steuerbares Einkommen aus einer unselbstständigen Haupterwerbstätigkeit erzielen. Dasselbe gilt auch für diejenigen Entgelte, die an Personen ausgerichtet werden, welche als unselbstständig Erwerbende (in anderen Berufen) während ihrer Arbeitszeit zeitweise für die Feuerwehr arbeiten. Darunter fällt beispielsweise ein Angestellter, der den Unterhalt der Maschinen eines Gemeindewerkhofes besorgt und nebenbei zusätzlich Wartungsarbeiten am Material der Feuerwehr vornimmt. Auch *Betriebsfeuerwehrleute*, die während ihrer Arbeitszeit für Feuerwehrbelange tätig sind (Übungen, Ernstfalleinsätze etc.), fallen nicht unter die Neuregelung.

Soldzahlungen für *Übungen und Ernstfalleinsätze in Erfüllung der Kernaufgaben* sollen steuerfrei sein. Zu diesen Kernaufgaben der Milizfeuerwehr gehören die Rettung von Menschen und Tieren, die Brandbekämpfung (inkl. Öl- und Chemiewehr), die allgemeine Schadenwehr sowie die Elementarschadenbewältigung.

Die Milizfeuerwehrleute erfüllen auch verschiedene Aufgaben bei der Vorbereitung von Übungs- und Ernstfalleinsätzen oder im Hinblick auf solche Einsätze. Diese Tätigkeiten sind notwendigerweise eng mit den Übungen und Ernstfalleinsätzen verbunden. Sie sollen deshalb ebenfalls steuerfrei sein. Zu ihnen gehören insbesondere:

- *Pikettdienste*, die ein wesentliches Element zur Aufrechterhaltung der Einsatzbereitschaft darstellen; die Pikettdienste stehen in direktem Zusammenhang mit den von den Kantonen geforderten Einsatzzeiten bei Ernstfällen;
- *Kursbesuche*, die dazu dienen, die Milizfeuerwehrleute auf allen Stufen im Hinblick auf die Übungs- und bei Ernstfalltätigkeit aus- und weiterzubilden; auch Beförderungsdienste fallen unter die Kursbesuche (sie sind vergleichbar mit einem mehrtägigen Ausbildungskurs);

- *Inspektionen*, die zur Überprüfung des Ausbildungsstandes der Milizfeuerwehrlaute dienen; diese Inspektionen werden in der Regel durch die Kantone angeordnet;
- *Ordnungs- und Verkehrsdienste*, die in direktem Zusammenhang mit der Übungs- und Ernstfalleinsatzfähigkeit stehen; hier ist z.B. an die Sicherung des Einsatzortes oder die Regelung des Strassenverkehrs an einem Einsatzort zu denken. Nicht unter die steuerfreien Tätigkeiten fallen jedoch vergleichbare Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt, z.B. Ordnungs- und Verkehrsdienste an Jahrmärkten, Rockkonzerten, Schwingfesten etc.

Nicht als steuerfreier Feuerwehrsold gelten *Pauschalzulagen* an Kader, *Funktionszulagen*, *Entschädigungen für administrative Arbeiten* sowie die erwähnten *Entschädigungen für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt*. Diesen Zahlungen fehlt der genügend enge Bezug zur Übungs- und Ernstfalleinsatzfähigkeit. Sie stellen steuerbares Nebenerwerbseinkommen dar, von welchem nach geltendem Recht (Art. 10 der Berufskostenverordnung vom 10. Februar 1993¹³) 20 Prozent als Nebenerwerbsaufwand zum Abzug zugelassen werden. Anzumerken ist, dass auch aus der Sicht des Sozialversicherungsrechts die Kaderpauschalen zum massgebenden Lohn gehören und folglich der AHV-Abgabepflicht unterstellt sind.

Um allfällige Missbräuche zu vermeiden, wird im DBG der *steuerfreie Sold* mit einem jährlichen Maximalbetrag von 3000 Franken begrenzt. Diese Obergrenze stellt sicher, dass die durchschnittlichen jährlichen Soldzahlungen an Feuerwehrlaute ohne Kaderfunktion in allen Kantonen in der Regel steuerfrei bleiben. Auch die Soldzahlungen an die Feuerwehrlaute mit Kaderfunktion, welche einen höheren Einsatz und ein grösseres Engagement leisten, können mit diesem Betrag angemessen berücksichtigt werden. Wie das Vernehmlassungsverfahren zeigte, gelten schon heute in rund der Hälfte der Kantone maximale Freibeträge zwischen 2000 und 6000 Franken (vgl. auch Ziff. 1.2.3).

Art. 7 Abs. 4 Bst. h^{bis} (neu) StHG

Vgl. die Ausführungen zu Artikel 24 Buchstabe f^{bis} (neu) DBG.

Zur Vermeidung von allfälligen Missbräuchen soll auch das kantonale Recht den steuerfreien Feuerwehrsold nach oben begrenzen. Die Einführung einer Obergrenze im kantonalen Recht ist Pflicht. Bei der Bestimmung der Höhe der Obergrenze ist das kantonale Recht jedoch frei.

3 Auswirkungen

3.1 Auswirkungen auf den Bund

Die finanziellen Auswirkungen der Neuregelung wurden für die direkte Bundessteuer aufgrund der *geltenden Rechtslage im DBG* (vgl. Ziff. 1.1) und mittels verschiedener Annahmen annäherungsweise bestimmt.

¹³ SR 642.118.1

Im Jahr 2008 leisteten rund 103 000 Personen im Rahmen der Milizfeuerwehr Feuerwehrdienst in der Schweiz. Trifft man die Annahmen, dass 50 Prozent dieser Personen verheiratet und 50 Prozent alleinstehend (ohne Kinder) sind und dass die verheirateten Personen ein steuerbares Einkommen von 90 000 Franken und die alleinstehenden Personen ein steuerbares Einkommen von 80 000 Franken pro Jahr erzielt haben, so würde ein Feuerwehrsold im Betrag von 2500 Franken, der neu nicht mehr besteuert würde, insgesamt rund 15 Mio. Franken Mindereinnahmen verursachen. Würden Feuerwehrsoldzahlungen von 5000 Franken pro Jahr steuerbefreit, so erhöhten sich die Mindererträge unter den gegebenen Annahmen auf insgesamt ca. 30 Mio. Franken. Ein steuerfreier Sold im Umfang von 3000 Franken würde bei diesen Gegebenheiten zu Mindereinnahmen von rund 18 Mio. Franken führen.

Unterlegt man bei gleichen Verhältniszahlen zwischen Verheirateten und Alleinstehenden höhere steuerbare Einkommen (Verheiratete 120 000 Franken, Alleinstehende 100 000 Franken), so steigen die Mindererträge bei einem neu nicht mehr besteuerten Betrag von 2500 Franken auf insgesamt 22 Mio. Franken. Bei 5000 Franken steigen die Mindereinnahmen auf insgesamt rund 40 Mio. Franken. Ein steuerfreier Sold im Umfang von 3000 Franken würde bei diesen Gegebenheiten zu Mindereinnahmen von rund 26 Mio. Franken führen.

Personelle Auswirkungen auf Bundesebene hat die Neuregelung nicht.

3.2 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden

Diejenigen Kantone, die sich im Vernehmlassungsverfahren zu den finanziellen und personellen Auswirkungen der Vorlage auf die Kantone und Gemeinden äusserten, vertreten den Standpunkt, dass die Neuregelung keine nennenswerten Auswirkungen haben wird.

4 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 23. Januar 2008¹⁴ über die Legislaturplanung 2007–2011 noch im Bundesbeschluss vom 18. September 2008¹⁵ über die Legislaturplanung 2007–2011 angekündigt. Sie ist jedoch im «Bericht des Bundesrates über seine Geschäftsführung und die Schwerpunkte der Verwaltungsführung im Jahr 2004» im Abschnitt über die Legislaturplanung 2003–2007 unter dem Titel «Botschaft zur Fortführung der formellen Steuerharmonisierung» enthalten. Aus verschiedenen Gründen verzögerte sich die Umsetzung dieses Gesetzgebungsprojektes in der Legislatur 2003–2007. Dieser Umstand hatte zur Folge, dass die Vorlage zur Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes in der Botschaft über die Legislaturplanung 2007–2011 nicht nochmals angekündigt wurde.

¹⁴ BBl 2008 753

¹⁵ BBl 2008 8543

5 **Rechtliche Aspekte**

5.1 **Verfassungsmässigkeit**

Für den Bereich der direkten Steuern verleiht Artikel 128 der Bundesverfassung (BV) dem Bund die Befugnis, eine direkte Bundessteuer auf dem Einkommen natürlicher Personen zu erheben.

Das verfassungsmässige Gebot der Rechtsgleichheit in Artikel 8 BV wird im Steuerrecht durch die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) konkretisiert. Das Gebot der Rechtsgleichheit muss auch in der Rechtsetzung beachtet werden. Dieses Gebot ist in einem Erlass grundsätzlich verletzt, wenn rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger und sachdienlicher Grund fehlt.

Die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes entsprechend dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für Zivildienst ist jedenfalls insoweit gerechtfertigt, als der Sold auf einer obligatorischen Dienstpflicht beruht. Wie auch das Bundesgericht festgestellt hat, stellt der obligatorische Feuerwehrdienst nicht eine Erwerbstätigkeit, sondern die *Erfüllung einer Bürgerpflicht* dar (vgl. BGE 129 V 431, E. 4.6.1, mit weiteren Hinweisen). *Die Steuerbefreiung soll jedoch auch für die freiwilligen Dienstleistenden gelten.* Dies lässt sich insofern rechtfertigen, als der Feuerwehrdienst ungeachtet dessen, ob er aufgrund einer Dienstpflicht oder freiwillig geleistet wird, eng in den allgemeinen Bevölkerungsschutz eingebunden ist (vgl. Ziff. 1.2.2). Im Übrigen behandeln das Steuer- und das Sozialversicherungsrecht auch die freiwillig Militärdienst leistenden Frauen sowie die freiwillig Zivilschutz leistenden Frauen gleich wie die der Dienstpflicht unterliegenden Männer.

Der Bund legt im StHG die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest. Dabei erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 BV).

Die Frage, welche Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen, betrifft den Gegenstand der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Der Bund hat somit die Kompetenz, auch im StHG verbindlich zu umschreiben, welche Einkünfte aus Feuerwehrdienstleistungen steuerfrei sind oder besteuert werden.