Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

BBl 2018
www.bundesrecht.admin.ch
Massgebend ist die signierte elektronische Fassung

18.031

Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17)

vom 21. März 2018

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf des Bundesgesetzes über die Steuervorlage 17 (SV17).

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

21. März 2018

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Alain Berset
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

Übersicht

Die Steuervorlage 17 (SV17) soll wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen in der Schweiz sicherstellen. Sie leistet einen entscheidenden Beitrag zu einem attraktiven Standort und damit zu Wertschöpfung, Arbeitsplätzen und Steuereinnahmen. Ausgangspunkt der Vorlage ist die Ablösung bestehender Steuerregimes, die nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards stehen. Dabei wird ein besonderes Augenmerk auf die Ausgewogenheit und auf die finanziellen Auswirkungen für Bund, Kantone und Gemeinden gelegt.

Ausgangslage

Am 12. Februar 2017 wurde die Unternehmenssteuerreform III (USR III) vom Stimmvolk abgelehnt. Damit bleiben das geltende Steuersystem und namentlich die steuerliche Privilegierung der kantonalen Statusgesellschaften in Kraft. Diese Privilegierung steht nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards. Diese Situation führt bei Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, zu Rechts- und Planungsunsicherheiten und schadet dem Standort sowie der Reputation der Schweiz.

Zudem steht die Schweiz in einem härter werdenden internationalen Wettbewerb. Erstens haben wichtige Länder weitreichende Reformen bei der Gewinnsteuer beschlossen oder diese angekündigt. Zweitens mehren sich unilaterale wie auch international koordinierte Massnahmen, die darauf abzielen, steuerlich attraktive Länder zu schwächen. Die Schweiz muss tätig werden, um ihre Wettbewerbsfähigkeit gegenüber konkurrierenden Ländern zu behaupten. Eine erfolgreiche Umsetzung der SV17 ist deshalb unerlässlich, um die Rechtssicherheit zu gewährleisten und die steuerliche Attraktivität zu wahren.

Inhalt der Vorlage

Ausgangspunkt der SV17 ist die Abschaffung der international nicht mehr akzeptierten Regelungen für kantonale Statusgesellschaften. Damit die Schweiz weiterhin ein attraktiver Wirtschaftsstandort bleibt, wird diese Massnahme durch die Einführung neuer steuerlicher Sonderregelungen begleitet. Die Kantone erhalten zudem finanzpolitischen Spielraum, damit sie bei Bedarf ihre Gewinnsteuern senken können, um ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Steuersenkungen auf Bundesebene sind demgegenüber nicht vorgesehen. Der Finanzausgleich wird an die neuen steuerpolitischen Realitäten angepasst, sodass es nicht zu Verwerfungen unter den Kantonen kommt. Mit der Erhöhung der Dividendenbesteuerung und der Mindestvorgaben des Bundes für Familienzulagen wird der Ausgewogenheit der Vorlage Rechnung getragen.

Überblick über die zentralen Massnahmen der SV17:

- *Rechtssicherheit schaffen*
  - *Aufhebung der Regelungen für Statusgesellschaften*
- *Standortattraktivität stärken*
  - *obligatorische Einführung einer Patentbox auf kantonaler Ebene*
  - *fakultative Einführung zusätzlicher Abzüge für Forschung und Entwicklung auf kantonaler Ebene*
- *Föderalismus respektieren*
  - *Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 17 auf 21,2 Prozent*
  - *Berücksichtigung der Städte und Gemeinden im Zusammenhang mit der Erhöhung des Kantonsanteils*
  - *Anpassungen im Finanzausgleich (neue Gewichtung der Unternehmensgewinne im Ressourcenausgleich und Einführung temporärer Ergänzungsbeiträge)*
- *Ausgewogenheit garantieren*
  - *Einführung einer Entlastungsbegrenzung bei der Gewinnsteuer*
  - *Erhöhung der Dividendenbesteuerung beim Bund auf 70 Prozent, bei den Kantonen auf mindestens 70 Prozent*
  - *Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen um 30 Franken*

Wird die SV17 erfolgreich umgesetzt, so entstehen dem Bund zwar kurzfristig Mindereinnahmen; die internationale Wettbewerbsfähigkeit bleibt aber für die absehbare Zukunft gewahrt. Sollte die SV17 jedoch scheitern oder erheblich verzögert werden, so sind die Perspektiven massiv schlechter (Abwanderung von Unternehmen, Verlagerung von Gewinnsubstrat etc.). Der SV17 kommt deshalb höchste steuerpolitische Priorität zu.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht **2528**

1 Grundzüge der Vorlage **2533**

1.1 Ausgangslage 2533
1.1.1 Wirtschafts- und finanzpolitische Bedeutung der kantonalen Statusgesellschaften 2533
1.1.2 Geltendes Steuerrecht 2536
1.1.3 Geltender Finanzausgleich 2539
1.1.4 Internationale Entwicklungen 2540
1.1.4.1 Jüngere Entwicklungen in der OECD 2541
1.1.4.2 Verhältnis zur EU 2542
1.1.4.3 Entwicklungen innerhalb der EU 2543
1.1.4.4 Entwicklungen in einzelnen Ländern 2545
1.1.5 Reformbedarf 2547
1.1.6 Ziele der Reform 2547

1.2 Die beantragte Neuregelung 2548
1.2.1 Überblick über die einzelnen Reformelemente 2548
1.2.2 Zentrale Massnahmen der Vorlage 2548
1.2.2.1 Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften 2548
1.2.2.2 Patentbox 2548
1.2.2.3 Zusätzliche F&E-Abzüge 2551
1.2.2.4 Entlastungsbegrenzung 2552
1.2.2.5 Erhöhung der Dividendenbesteuerung 2553
1.2.2.6 Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer 2554
1.2.2.7 Berücksichtigung der Städte und Gemeinden 2559
1.2.2.8 Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen 2560
1.2.2.9 Anpassungen im Finanzausgleich 2561
1.2.3 Weitere Massnahmen 2566
1.2.3.1 Fakultative Entlastungen bei der Kapitalsteuer 2566
1.2.3.2 Aufdeckung stiller Reserven 2567
1.2.3.3 Anpassungen bei der Transponierung 2568
1.2.3.4 Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung 2568

1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung 2568
1.3.1 Vernehmlassungsergebnis 2568
1.3.2 Geprüfte und verworfene Massnahmen 2570
1.3.2.1 Steuerpolitische Massnahmen 2570
1.3.2.2 Finanzpolitische Massnahmen 2572
1.3.3 Würdigung des Gesamtpakets 2573

1.4 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht 2575
1.5 Umsetzung 2578
1.6 Umsetzungspläne der Kantone 2579

2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln 2579
2.1 Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG) 2579
2.2 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) 2582
2.3 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) 2586
2.4 Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 2593
2.5 Familienzulagengesetz (FamZG) 2594

3 Auswirkungen 2594
3.1 Finanzielle Auswirkungen 2594
3.1.1 Vorbemerkungen 2594
3.1.1.1 Referenzszenario 2594
3.1.1.2 Statische versus dynamische Auswirkungen 2595
3.1.2 Statische finanzielle Auswirkungen der einzelnen Massnahmen 2597
3.1.2.1 Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften versus neue, international akzeptierte Sondermassnahmen 2597
3.1.2.2 Patentbox 2599
3.1.2.3 Zusätzliche F&E-Abzüge 2600
3.1.2.4 Entlastungsbegrenzung 2600
3.1.2.5 Aufdeckung stiller Reserven 2601
3.1.2.6 Erhöhung der Dividendenbesteuerung 2601
3.1.2.7 Entlastungen bei der Kapitalsteuer 2602
3.1.2.8 Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung 2602
3.1.2.9 Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer 2603
3.1.2.10 Befristeter Ergänzungsbeitrag für ressourcenschwache Kantone 2603
3.1.2.11 Kantonale Gewinnsteuersenkungen 2603
3.1.2.12 Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen 2603
3.1.3 Statische finanzielle Auswirkungen auf den Bund 2604
3.1.4 Statische finanzielle Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden sowie auf urbane Zentren, Agglomerationen und Berggebiete 2606
3.1.5 Dynamische finanzielle Auswirkungen 2608
3.1.6 Personelle Auswirkungen 2610

3.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft 2611
3.2.1 Zielorientierte Steuerpolitik 2611
3.2.2 Auswirkungen auf das Standortziel 2612
3.2.2.1 Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften, der Prinzipalgesellschaften und der *Swiss Finance Branch* 2612
3.2.2.2 Patentbox 2612
3.2.2.3 Zusätzliche F&E-Abzüge 2613
3.2.2.4 Aufdeckung stiller Reserven 2613
3.2.2.5 Kantonale Gewinnsteuersenkungen 2614
3.2.2.6 Übrige Massnahmen 2614
3.2.2.7 Keine Ersatzmassnahme für konzerninterne Zinsen 2614
3.2.3 Auswirkungen auf das Effizienzziel 2615
3.2.3.1 Niedrige Steuerlast auf Grenzinvestitionen 2615
3.2.3.2 Positive externe Effekte 2615
3.2.3.3 Entscheidungsneutrale Besteuerung 2616
3.2.4 Zweckmässigkeit im Vollzug 2627
3.2.5 Auswirkungen auf die Verteilung 2628
3.2.6 Auswirkungen auf die KMU 2629

4 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu Strategien des Bundesrates 2631
4.1 Verhältnis zur Legislaturplanung 2631
4.2 Verhältnis zu Strategien des Bundesrates 2632

5 Rechtliche Aspekte 2632
5.1 Verfassungsmässigkeit 2632
5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz 2634
5.2.1 Allgemeine Bemerkungen 2634
5.2.2 Die BEPS-Mindeststandards 2634
5.2.2.1 BEPS-Massnahme 5: Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz 2635
5.2.2.2 BEPS-Massnahme 13: Länderbezogene Berichterstattung 2636
5.2.3 Beurteilung der beantragten Neuregelung 2636
5.3 Erlassform 2637
5.4 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen 2637
5.5 Unterstellung unter die Ausgabenbremse 2638

Anhang: Umsetzungspläne der Kantone 2639

Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17) *(Entwurf)* **2655**

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

1.1.1 Wirtschafts- und finanzpolitische Bedeutung der kantonalen Statusgesellschaften

Die Schweiz zählt zu den erfolgreichsten Wirtschaftsstandorten weltweit. In internationalen Rankings nimmt sie regelmässig Spitzenplätze ein. Die Gründe dafür sind mannigfaltig. Dazu zählen namentlich die geografische Lage, die politische Stabilität, die hochqualifizierten Arbeitskräfte und nicht zuletzt die hohe Innovationskraft sowie die wettbewerbsfähigen steuerlichen Rahmenbedingungen.

Ein zentrales Element dieser steuerlichen Rahmenbedingungen sind die Sonderregelungen für sogenannte kantonale «Statusgesellschaften». Die Unternehmen, die diese Regelungen in Anspruch nehmen, sind für die Schweiz volkswirtschaftlich sehr bedeutsam. Es handelt sich dabei typischerweise um wertschöpfungsintensive Tätigkeiten von international tätigen Konzernen. Sehr gewichtig ist ihr Anteil an den Ausgaben für Forschung und Entwicklung (F&E) der privaten Unternehmen. Dieser wird durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf 47,6 Prozent geschätzt. Er umfasst sowohl die in diesen Gesellschaften selbst getätigte als auch die bei Dritten in Auftrag gegebene F&E. Der Anteil der Statusgesellschaften am Personalaufwand und damit an der Beschäftigung erscheint auf den ersten Blick mit 3,2 Prozent weniger bedeutsam. Immerhin deutet diese Quote darauf hin, dass 135 000 bis 175 000 Personen in diesen Gesellschaften selbst beschäftigt sind. Hinzu kommt, dass Statusgesellschaften oft in einen Konzernverbund eingebettet sind, was auch zu Wertschöpfung und Beschäftigung in ordentlich besteuerten Konzerngesellschaften im Inland beiträgt. Schliesslich lösen die Statusgesellschaften auch via ihre ordentlich besteuerten Zulieferer und über die Konsumausgaben ihrer Beschäftigten indirekte und induzierte Wertschöpfungs- und Beschäftigungseffekte aus. Das Steueraufkommen, das mit den Statusgesellschaften verbunden ist, stellt damit eine bedeutende Einnahmenquelle für die Finanzierung der Aufgaben von Bund, Kantonen und Gemeinden dar.

Der volkswirtschaftliche und fiskalische Nutzen der Statusgesellschaften lässt sich gemäss der folgenden Tabelle nach direkten, indirekten und induzierten Effekten gliedern:

Tabelle 1

Volkswirtschaftlicher und fiskalischer Nutzen

	Volkswirtschaftliche Auswirkungen	Finanzielle Auswirkungen
Direkte Effekte (Entstehung der Wertschöpfung)	Statusgesellschaften erwirtschaften Wertschöpfung und fragen Arbeitskräfte nach	Gewinnsteueraufkommen der Statusgesellschaften
Indirekte Effekte (Entstehung der Wertschöpfung)	Die Nachfrage der Statusgesellschaften nach Vorleistungs- und Investitionsgütern erzeugt Wertschöpfung und Arbeitskräftenachfrage bei den Zulieferern der Statusgesellschaften	Gewinnsteueraufkommen von Zulieferern der Statusgesellschaften
Induzierte Effekte (Verteilung der Wertschöpfung)	Aufgrund der Verwendung der Wertschöpfung in Form von ausbezahlten Löhnen, Dividenden, Zinsen und Steuern entstehen zusätzliche volkswirtschaftliche Nachfrageeffekte	Steuereinnahmen aus der Besteuerung der verwendeten Wertschöpfung (insbesondere Einkommenssteuer, Mehrwertsteuer)

In der folgenden Tabelle werden die Gewinnsteuereinnahmen dieser Statusgesellschaften dargestellt.

Tabelle 2

Geschätzte jährliche Gewinnsteuereinnahmen und Anteile der Statusgesellschaften an den jährlichen Gewinnsteuereinnahmen der Kantone und ihrer Gemeinden inkl. Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer juristischer Personen, Durchschnitt 2012–2014

	A	B	A+B	C	D
	Ordentlich besteuerte Gesellschaften (Mio. Fr.)	Statusgesellschaften nach Art. 28 StHG (Mio. Fr.)	Total (Mio. Fr.)	Anteil ordentlich besteuerte Gesellschaften	Anteil Statusgesellschaften nach Art. 28 StHG
ZH	2061,3	173,5	2234,8	92,2 %	7,8 %
BE	861,3	14,6	876,0	98,3 %	1,7 %
LU	228,9	20,6	249,5	91,7 %	8,3 %
UR	17,2	0,3	17,5	98,1 %	1,9 %
SZ	63,3	18,9	82,2	77,0 %	23,0 %
OW	19,5	1,6	21,1	92,2 %	7,8 %
NW	21,8	5,9	27,7	78,8 %	21,2 %
GL	18,6	2,7	21,3	87,4 %	12,6 %
ZG	229,3	257,6	486,9	47,1 %	52,9 %
FR	203,7	34,2	237,9	85,6 %	14,4 %
SO	224,5	4,7	229,2	98,0 %	2,0 %
BS	283,3	401,0	684,3	41,4 %	58,6 %
BL	241,0	45,7	286,8	84,1 %	15,9 %
SH	49,5	48,8	98,3	50,4 %	49,6 %
AR	24,6	1,9	26,4	93,0 %	7,0 %
AI	5,4	0,4	5,7	93,7 %	6,3 %
SG	359,2	40,5	399,7	89,9 %	10,1 %
GR	117,1	5,0	122,0	95,9 %	4,1 %
AG	593,3	8,9	602,2	98,5 %	1,5 %

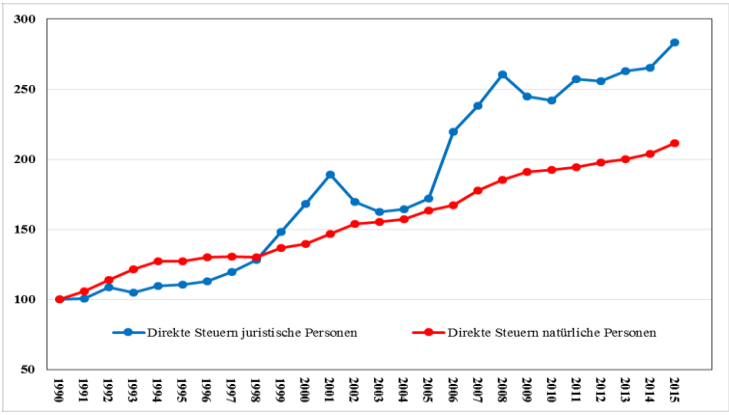
	A	B	A+B	C	D
	Ordentlich besteuerte Gesellschaften (Mio. Fr.)	Statusgesellschaften nach Art. 28 StHG (Mio. Fr.)	Total (Mio. Fr.)	Anteil ordentlich besteuerte Gesellschaften	Anteil Statusgesellschaften nach Art. 28 StHG
TG	167,9	5,0	172,9	97,1 %	2,9 %
TI	390,7	92,7	483,5	80,8 %	19,2 %
VD	834,6	236,0	1070,6	78,0 %	22,0 %
VS	219,1	5,7	224,8	97,5 %	2,5 %
NE	159,5	252,4	411,9	38,7 %	61,3 %
GE	1174,9	407,7	1582,6	74,2 %	25,8 %
JU	74,2	4,3	78,6	94,5 %	5,5 %
CH	8643,7	2090,7	10 734,4	80,5 %	19,5 %

Die Einnahmen des Bundes (direkte Bundessteuer) von Statusgesellschaften betrugen im Durchschnitt der Jahre 2012–2014 insgesamt rund 4,3 Milliarden Franken (inkl. Kantonsanteil). Dies entspricht knapp 50 Prozent der gesamten Einnahmen aus der Gewinnbesteuerung. Diese Zahlen umfassen nur die direkten Auswirkungen auf die Gewinnsteuereinnahmen. Hinzu kommen indirekte und induzierte Effekte (z.B. Gewinnsteuereinnahmen von Zulieferbetrieben oder Einkommenssteuern von Angestellten).

Die Schweiz hat in jüngerer Zeit stark von der dynamischen Entwicklung der Gewinnsteuereinnahmen profitiert. Sie sind stärker gewachsen als die Einkommenssteuereinnahmen. Der Anteil der Gewinnsteuern am Total der direkten Steuern hat entsprechend deutlich zugenommen. Dies ist auch Ausdruck einer erfolgreichen Standortpolitik. Dabei spielt die steuerliche Behandlung von Unternehmen eine wesentliche Rolle.

Abbildung 1

Direkte Steuern juristischer Personen versus direkte Steuern natürlicher Personen (Bund, Kantone und Gemeinden), Entwicklung 1990–2015

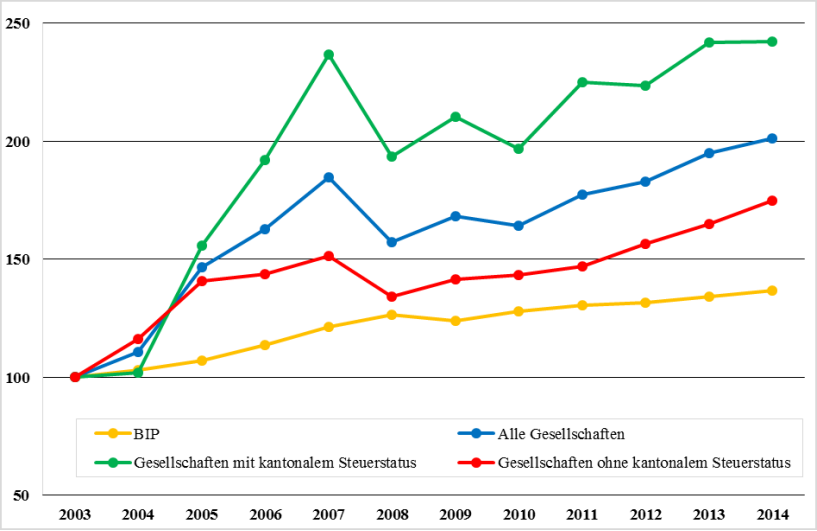


Index: 1990 = 100
Quelle: Finanzstatistik EFV

Die gewachsene Bedeutung der Gewinnsteuereinnahmen des Bundes geht vor allem auf die kantonalen Statusgesellschaften zurück, deren Einnahmen bis 2007 stark angestiegen sind. Die Schweiz hat von diesen Steuerregimes also stark profitiert. Im Gefolge der Finanzkrise 2008 sind die Steuereinnahmen eingebrochen. Danach haben sie sich auf hohem Niveau konsolidiert. Die Unsicherheit über die Zukunft des Schweizer Unternehmenssteuersystems und der starke Franken haben Zuzüge stark gedämpft. In jüngster Zeit haben die Steuereinnahmen aber aus konjunkturellen Gründen wieder angezogen.

Abbildung 2

BIP und Gewinnsteuereinnahmen des Bundes nach Steuerstatus, Entwicklung 2003–2014



Index: 2003 = 100
Quelle: ESTV

1.1.2 Geltendes Steuerrecht

Gewinnsteuerrecht

Die Gewinnsteuern werden in der Schweiz auf den Stufen Bund, Kantone und Gemeinden erhoben. Während die *Bemessung* des steuerbaren Gewinns im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990[1] über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) weitgehend vereinheitlicht und mit dem Bundes-

1 SR **642.14**

gesetz vom 14. Dezember 1990[2] über die direkte Bundessteuer (DBG) harmonisiert wurde, können die Kantone den *Gewinnsteuertarif* frei bestimmen. Die effektive Steuerbelastung auf den Stufen Bund, Kantone und Gemeinden zusammen variiert zwischen ca. 12 Prozent und 24 Prozent.

Die Ermittlung des steuerbaren Gewinns beruht auf dem sogenannten Massgeblichkeitsprinzip. Gemäss diesem Prinzip entspricht der steuerbare Gewinn grundsätzlich dem nach Handelsrecht ermittelten Gewinn. Vorbehalten bleiben explizite, in den Steuergesetzen festgeschriebene Korrekturnormen. Ein grundlegender Vorteil des Massgeblichkeitsprinzips ist, dass die Ermittlung des steuerbaren Gewinns und damit die Steuererklärung im Vergleich zu anderen Staaten administrativ einfacher sind.

Kantonale Statusgesellschaften

Die kantonalen Statusgesellschaften sind in Artikel 28 StHG geregelt. Sie betreffen ausschliesslich die Ebene der kantonalen Steuern und sind für alle Kantone verbindlich. Die Statusgesellschaften bezahlen auf Kantons- und Gemeindeebene keine oder nur eine reduzierte Gewinnsteuer. Bei der direkten Bundessteuer folgt die Besteuerung den ordentlichen Regeln, wie sie auch für alle übrigen Gesellschaften gelten.

Ziel dieser Regelungen ist es in erster Linie, für bestimmte mobile Aktivitäten eine Steuerbelastung anzubieten, die international konkurrenzfähig ist. Die Regelungen für Statusgesellschaften ermöglichen es sämtlichen Kantonen – auch denjenigen, die einen vergleichsweise hohen Gewinnsteuersatz kennen – im internationalen Wettbewerb um solche Unternehmen mitzuhalten. Gleichzeitig wird der interkantonale Steuerwettbewerb gedämpft, indem die Belastungsunterschiede für die Statusgesellschaften zwischen den Kantonen vergleichsweise gering ausfallen.

Steuerausscheidung bei Prinzipalgesellschaften

International tätige Konzerne fassen ihre Strukturen oft in grösseren Einheiten zusammen und zentralisieren die Funktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken innerhalb des Konzerns nach Produktgruppen oder Märkten in einer sogenannten «Prinzipalgesellschaft». Befindet sich diese Prinzipalgesellschaft in der Schweiz, so wird gestützt auf ein Kreisschreiben[3] der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zur direkten Bundessteuer ein Teil des Reingewinns von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen, mit der Begründung, dass dieser Teil des Reingewinns einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

Finanzbetriebsstätte (Swiss Finance Branch)

Eine weitere Besonderheit stellt die schweizerische Finanzbetriebsstätte eines ausländischen Unternehmens dar *(Swiss Finance Branch)*. Sie ist namentlich für die Darlehensvergabe innerhalb von ausländischen Konzernen zuständig. Das dafür nötige Kapital kommt von einer ausländischen Finanzgesellschaft. Dieser wird ein Nutzungsentgelt für das der schweizerischen Betriebsstätte zur Verfügung gestellte

2 SR **642.11**
3 Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 18. Dezember 2001, Internationale Steuerausscheidung von Principal-Gesellschaften.

Kapital zugestanden. Daraus ergibt sich ein entsprechend reduzierter steuerbarer Gewinn bei der schweizerischen Finanzbetriebsstätte. Diese Behandlung stützt sich auf eine Praxis der ESTV und der kantonalen Steuerbehörden.

Einkommenssteuerrecht

Die Einkommenssteuern werden in der Schweiz auf den Stufen Bund, Kantone und Gemeinden erhoben. Grundsätzlich unterliegen alle einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte der Einkommenssteuer. Dazu gehören namentlich auch Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Steuerfrei sind demgegenüber insbesondere die privaten Kapitalgewinne auf beweglichem Vermögen sowie die Rückzahlung von Aktienkapital und Kapitaleinlagereserven an die Beteiligten.

Wie im Gewinnsteuerrecht ist auch im Einkommenssteuerrecht die Bemessungsgrundlage weitgehend harmonisiert, während die Kantone den Einkommenssteuertarif frei wählen können.

Dividendenbesteuerung

Von dieser Harmonisierung ausgenommen ist die reduzierte Dividendenbesteuerung bei massgebenden Beteiligungen von natürlichen Personen. Sie wurde auf Bundesebene im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführt und trat am 1. Januar 2009 in Kraft. Das geltende StHG überlässt es den Kantonen, ob und mit welchen Modalitäten sie Dividenden ermässigt besteuern wollen. Die Kantone können namentlich wählen, ob sie eine Entlastung auf Stufe Bemessungsgrundlage oder Steuersatz einführen wollen und wie hoch die Entlastung ausfällt.

Sinn und Zweck dieser reduzierten Besteuerung ist die Beseitigung oder Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Diese entsteht, wenn das gleiche Substrat zuerst auf Stufe Gesellschaft mit der Gewinnsteuer und anschliessend auf Stufe Aktionär oder Aktionärin mit der Einkommenssteuer erfasst wird. Damit ein Aktionär oder eine Aktionärin die reduzierte Besteuerung der Dividenden in Anspruch nehmen kann, muss er oder sie einen Anteil von mindestens 10 Prozent am betreffenden Unternehmen besitzen (Mindestbeteiligungsquote).

Bei der direkten Bundessteuer werden Dividenden im Umfang von 60 Prozent besteuert, wenn die Aktien im Privatvermögen gehalten werden, und im Umfang von 50 Prozent, wenn sie im Geschäftsvermögen gehalten werden. Mittlerweile haben alle Kantone die reduzierte Besteuerung der Dividenden eingeführt. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die geltenden Regelungen in den Kantonen.

Tabelle 3

Dividendenbesteuerung in den Kantonen, Rechtsstand 2017

	Teileinkünfteverfahren: Reduktion der Bemessungsgrundlage auf		Teilsatzverfahren: Reduktion des Steuersatzes auf	
	Privat-vermögen	Geschäfts vermögen	Privat-vermögen	Geschäfts-vermögen
ZH			50 %	50 %
BE			50 %	50 %
LU	50 %	50 %		
UR	40 %	40 %		
SZ	50 %	50 %		
OW	50 %	50 %		
NW			50 %	50 %
GL			35 %	35 %
ZG	50 %	50 %		
FR	50 %	50 %		
SO	60 %	50 %		
BS	50 %	50 %		
BL			50 %	50 %
SH			50 %	50 %
AR			60 %	60 %
AI			40 %	40 %
SG			50 %	50 %
GR	60 %	50 %		
AG			40 %	40 %
TG	60 %	50 %		
TI	60 %	50 %		
VD	70 %	60 %		
VS	60 %	50 %		
NE	60 %	50 %		
GE	60 %	50 %		
JU	60 %	50 %		
Bund	**60 %**	**50 %**		

1.1.3 Geltender Finanzausgleich

Der neue Finanzausgleich wurde 2008 eingeführt. Der Finanzausgleich im engeren Sinn besteht aus den drei Instrumenten Ressourcen-, Lasten- und Härteausgleich.

Der *Ressourcenausgleich* hat zum Ziel, Kantone mit unterdurchschnittlichen eigenen Ressourcen, die sogenannten ressourcenschwachen Kantone, mit genügend frei verfügbaren Finanzmitteln auszustatten. Er wird durch den Bund (vertikaler Ressourcenausgleich) und die ressourcenstarken Kantone (horizontaler Ressourcenausgleich) finanziert. Die Ressourcenstärke misst die steuerlich ausschöpfbare wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kantone. Als Indikator für die Ressourcenstärke wird das sogenannte Ressourcenpotenzial verwendet. Dieses stützt sich auf Steuerdaten von Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen und von Gewinnen der juristischen Personen. Bei Letzteren wird zwischen ordentlich besteuerten Gesellschaften und Statusgesellschaften unterschieden. Für die Bestimmung des

Ressourcenpotenzials wird jeweils ein Durchschnitt von drei steuerlichen Bemessungsjahren verwendet.

Der *Lastenausgleich* arbeitet mit zwei verschiedenen Gefässen: Kantone, die durch ihre Bevölkerungsstruktur oder Zentrumsfunktion übermässig belastet sind, werden durch den *soziodemografischen Lastenausgleich* entlastet. Kantone, die bedingt durch ihre Höhenlage, die Steilheit des Geländes oder aufgrund ihrer spezifischen Besiedlungsstruktur übermässig Lasten zu tragen haben, werden durch den *geografisch-topografischen Lastenausgleich* entlastet. Der Lastenausgleich wird vollständig durch den Bund finanziert.

Der *Härteausgleich* stellt sicher, dass kein ressourcenschwacher Kanton durch den Übergang zum neuen Finanzausgleichsystem im Jahr 2008 finanziell schlechter gestellt wird. Er ist bis maximal 2034 befristet und wird seit 2016 jährlich um fünf Prozent reduziert. Ein anspruchsberechtigter Kanton verliert seinen Anspruch auf Härteausgleich, wenn er ressourcenstark wird. Der Härteausgleich wird vom Bund (zwei Drittel) und von den Kantonen (ein Drittel) finanziert.

Die SV17 betrifft ausschliesslich die Berücksichtigung der Gewinne der juristischen Personen im Ressourcenpotenzial. Alle übrigen Elemente des Finanzausgleichs sind von der SV17 nicht betroffen.

1.1.4 Internationale Entwicklungen

Weltweit sind zahlreiche Staaten daran, ihr Unternehmenssteuerrecht zu revidieren. Dabei sind gegenläufige Trends auszumachen, die sich zum Teil in neuester Zeit akzentuiert haben. Einerseits führen zahlreiche Staaten neue Massnahmen zum Schutz ihres Steuersubstrats ein. Teilweise gehen diese Massnahmen aus dem wohl bedeutendsten und umfassendsten internationalen steuerlichen Projekt der jüngeren Vergangenheit hervor: dem Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (*Organisation for Economic Co-Operation and Development*; OECD)[4]. Andererseits bemühen sich verschiedene Staaten, ihre Standortattraktivität durch steuerliche Massnahmen zu erhöhen. Durch die Kombination von defensiven und attraktivitätssteigernden Massnahmen versuchen viele Staaten, ihre Position im Standortwettbewerb für mobile Konzernfunktionen zu verbessern. Dies führt weltweit zu einem angeheizten Steuerwettbewerb und wirkt sich sowohl auf die Attraktivität als auch auf die Akzeptanz der Schweizer Unternehmensbesteuerung aus.

4 Vgl. Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III, BBl **2015** 5069, Ziffer 1.1.1 Internationale Entwicklungen.

1.1.4.1 Jüngere Entwicklungen in der OECD

Die OECD und die G20 (Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer) gehen mit ihrem 2013 lancierten gemeinsamen Projekt BEPS gegen Gewinnverkürzung und -verlagerung vor. Insbesondere soll das Zusammenwirken nationaler Steuergesetzgebungen keine doppelte Nichtbesteuerung von Unternehmensgewinnen mehr ermöglichen. Am 5. Oktober 2015 publizierte die OECD die Schlussberichte des 15 Massnahmen umfassenden BEPS-Projekts, welches die Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit wieder gewährleisten soll.[5] Die Ergebnisse des Projekts lassen sich unterteilen in neue Mindeststandards, die Verstärkung bestehender Standards, sogenannte «gemeinsame Ansätze» und weitere freiwillige Empfehlungen *(best practices)* sowie eine Auslegeordnung und Grundlagen für weitere Arbeiten in der OECD. Es wird erwartet, dass alle am Projekt beteiligten Länder und Gebiete die vier Mindeststandards umsetzen.

Die vier Mindeststandards betreffen die folgenden Bereiche:

(1) BEPS-Massnahme 5: wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz;

(2) BEPS-Massnahme 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch;

(3) BEPS-Massnahme 13: länderbezogene Berichterstattung;

(4) BEPS-Massnahme 14: Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen.

Die im November 2012 aufgenommene Prüfung des OECD-Forums über schädliche Steuerpraktiken (*Forum on Harmful Tax Practices*; FHTP) wurde in den BEPS-Aktionsplan integriert. Das FHTP hat den Mindeststandard der BEPS-Massnahme 5 erarbeitet, der einerseits Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz und andererseits den Rahmen für den obligatorischen spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings umfasst. Das Kriterium der wirtschaftlichen Substanz, die einer privilegierten Besteuerung durch ein Steuerregime zugrunde liegen muss, dient der Beurteilung der Regimes der Mitgliedstaaten (z. B. der Patentboxen). Diese Prüfung wurde im Schlussbericht 2015[6] vorgenommen. Vier der fünf geprüften Schweizer Regimes wurden als «wird derzeit abgeschafft» beurteilt, mit dem Verweis auf den Entwurf des Unternehmenssteuerreformgesetzes III vom 5. Juni 2015 und die Aussicht auf ihre Ausserkraftsetzung per 1. Januar 2019. Es handelt sich dabei um Verwaltungsgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften und Prinzipalgesellschaften. Weiter wurde die Patentbox des Kantons Nidwalden zusammen mit 15 weiteren Patentboxen anderer Staaten als nicht konform mit dem neuen Substanzkriterium beurteilt (vgl. Ziff. 5.2.2.1).

Die Finanzminister und Notenbankchefs der G20 haben die OECD im September 2015 beauftragt, ein Rahmenwerk zur Umsetzung und Überprüfung der Ergebnisse des BEPS-Projekts zu erarbeiten (sog. *Inclusive Framework on BEPS*). Eine Teil-

5 Vgl. www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm.
6 Vgl. www.oecd.org/publications/wirksamere-bekampfung-schadlicher-steuerpraktiken-unter-berucksichtigung-von-transparenz-und-substanz-aktionspunkt-5-abschlussbericht-9789264258037-de.htm.

nahme am *Inclusive Framework on BEPS* setzt voraus, dass sich ein Staat zur Umsetzung der BEPS-Mindeststandards verpflichtet. Es nehmen derzeit 112 Länder und Gebiete teil (Stand 19. Februar 2018), darunter alle OECD- und G20-Staaten, aber insbesondere auch Singapur, Hongkong und Panama. Die Umsetzung der Mindeststandards durch alle beteiligten Länder und Gebiete wird mittels *Peer Reviews* überprüft. Damit sollen weltweit gleich lange Spiesse im steuerlichen Standortwettbewerb geschaffen werden. Zudem überprüft das FHTP die Steuerregimes der neuen Mitgliedstaaten des *Inclusive Framework on BEPS* sowie weiterer relevanter Staaten und überwacht die Umsetzung der im Schlussbericht 2015 gemachten Zusagen betroffener Länder und Gebiete. Der Stand dieser Überprüfung betreffend schädliche Steuerregimes wird im Fortschrittsbericht 2017 vom 16. Oktober 2017[7] dargelegt. Der Bericht enthält einerseits eine Aktualisierung in Bezug auf bereits geprüfte Regimes und andererseits die Ergebnisse über die Prüfung von weiteren Regimes. Die vier genannten Schweizer Regimes werden mit Verweis auf die umgehende Reaktion des Bundesrates zur Erarbeitung einer neuen Steuerreform und auf die geplante Ausserkraftsetzung spätestens per 1. Januar 2021 erneut als «wird derzeit abgeschafft» beurteilt. Die zwischenzeitlich angepasste Patentbox des Kantons Nidwalden wird als nicht schädlich beurteilt.

1.1.4.2 Verhältnis zur EU

Im Rahmen einer gemeinsamen Verständigung vom 14. Oktober 2014[8] konnte die Schweiz die seit 2005 bestehende Kontroverse um die Unternehmensbesteuerung mit der EU bereinigen. Die erzielte Vereinbarung enthält keine staatsvertraglichen Verpflichtungen und beschränkt sich auf die Aufzählung von Prinzipien und gegenseitigen Absichten. Der Bundesrat bekräftigte darin seine Absicht, im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (USR III) die in der Verständigung aufgeführten, international nicht mehr akzeptierten Steuerregimes aufzuheben (Regelungen betreffend Verwaltungsgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften, Prinzipalgesellschaften und *Swiss-Finance-Branch*-Strukturen). Im Gegenzug bestätigten die EU-Mitgliedstaaten ihre Absicht, die entsprechenden Gegenmassnahmen aufzuheben, sobald die betreffenden Regimes abgeschafft sind. Fristen wurden keine festgelegt. Gemäss dieser Verständigung bekräftigte der Bundesrat, neue Massnahmen an den von der OECD aufgestellten internationalen Standards zu orientieren. Seit der Ablehnung der USR III in der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 stand die Schweiz regelmässig in Kontakt mit den europäischen Behörden. Sie hat mehrfach bestätigt, sich für die Abschaffung der in der gemeinsamen Verständigung aufgeführten Steuerregimes einsetzen zu wollen.

Im Januar 2017 hat der Präsident der Gruppe «Verhaltenskodex» *(Code of Conduct Group)* des Rats der EU an 92 Länder und Gebiete eine Einladung verschickt, an einem Prozess zur Evaluation der Steuerpolitiken mitzuwirken, der zur Erstellung der Liste nicht kooperativer Staaten für Steuerzwecke geführt hat. Die Evaluation

7 Vgl. www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/pratiques-fiscales-dommageables-rapport-d-etape-de-2017-sur-les-regimes-preferentiels-9789264283961-fr.htm.
8 Vgl. www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-54818.html.

stützte sich auf drei Kriterien: Steuertransparenz, Steuergerechtigkeit (einschliesslich präferenzieller Steuerregimes) und Umsetzung von Anti-BEPS-Massnahmen. Am 5. Dezember 2017 hat der Rat der EU Schlussfolgerungen zur Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke verabschiedet.[9] Die Schweiz figuriert in diesen Schlussfolgerungen nicht unter den 17 Ländern und Gebieten dieser Liste, die in Anhang I der Schlussfolgerungen enthalten ist. Der Rat der EU begrüsst die politische Verpflichtung der Schweiz zur Abschaffung der kritisierten Steuerregimes. Die Schweiz gehört demnach zu einer in Anhang II aufgeführten Gruppe von Ländern und Gebieten, die der Rat als kooperativ bezeichnet unter Vorbehalt der Umsetzung der von ihr in Aussicht gestellten Anpassung der Steuerregeln an internationale Standards. Diese Gruppe umfasste am 5. Dezember 2017 47 Länder und Gebiete. Länder und Gebiete können vom Anhang I in den Anhang II verschoben werden, wenn sie sich auf hoher politischer Ebene verpflichten, die Empfehlungen des Rates der EU umzusetzen. So hat am 23. Januar 2018 der Rat der EU acht Länder und Gebiete von der Liste in Anhang I gestrichen und in die Liste von Anhang II der Schlussfolgerungen aufgenommen. Die EU wird die Fortschritte dieser Länder und Gebiete beobachten.

1.1.4.3 Entwicklungen innerhalb der EU

In der EU sind verschiedene Steuerprojekte im Gang, die sich auf die Schweiz auswirken könnten.

Im Januar 2016 präsentierte die Europäische Kommission ein Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, das namentlich die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (*Anti-Tax Avoidance Directive,* ATAD-Richtlinie[10]), die Revision der Amtshilferichtlinie[11] und die Erstellung der genannten Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete für Steuerzwecke umfasste. Die vom Rat der EU am 12. Juli 2016 genehmigte ATAD-Richtlinie umfasst fünf Massnahmen zur Missbrauchsbekämpfung: allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch, Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC), Regeln betreffend die Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung, Regeln zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen sowie Regeln betreffend hybride Gestaltungen. Am 29. Mai 2017 wurde die ATAD-Richtlinie revidiert[12] und ihr Anwendungsbereich auf hybride Gestaltungen mit Drittstaaten ausgeweitet. Mit der ATAD-Richtlinie geht die EU teilweise über die Mindeststandards des BEPS-Projekts hinaus. Die Umsetzung einiger Massnahmen der

9 Vgl. www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf.

10 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1–14.

11 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1-12; aktuellste Version abrufbar unter: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0016-20170605.

12 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1–11.

ATAD-Richtlinie durch die EU-Mitgliedstaaten könnte die Attraktivität der Schweiz im Vergleich zu den EU-Mitgliedstaaten tangieren, insbesondere weil die Richtlinie eine Schlechterstellung von Drittstaaten gegenüber EU-Mitgliedstaaten zulässt.

Am 25. Mai 2016 hat der Rat der EU die Revision der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung[13] verabschiedet und damit den automatischen und vertraulichen Austausch von länderbezogenen Berichten ermöglicht. Zudem wird in der EU zurzeit ein Vorschlag über die Veröffentlichung von länderbezogenen Berichten durch multinationale Unternehmen mit einem Umsatz über 750 Millionen Euro pro Jahr diskutiert. Die EU-Kommission hat die Einführung einer solchen Regelung am 12. April 2016 vorgeschlagen. Am 4. Juli 2017 hat das EU-Parlament der Einführung dieser öffentlichen länderbezogenen Berichterstattung multinationaler Unternehmen zugestimmt. Im Rat der EU ist das Geschäft wegen des Widerstands mehrerer Mitgliedstaaten hängig. Falls der Rat der EU der Vorlage in den nächsten Monaten zustimmt, dürfte der Trilog zwischen EU-Kommission, Rat der EU und EU-Parlament voraussichtlich 2019 stattfinden.

Am 25. Oktober 2016 hat die EU-Kommission einen Entwurf für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) präsentiert. Dieses Projekt soll in zwei Etappen umgesetzt werden und für Unternehmensgruppen mit einem Gesamtumsatz von mehr als 750 Millionen Euro pro Geschäftsjahr obligatorisch sein. Zunächst wird eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) erarbeitet, d. h. die Regeln zur Berechnung der steuerbaren Gewinne der Unternehmen würden innerhalb der EU vereinheitlicht. Diese Bemessungsgrundlage sieht u. a. auch einen kalkulatorischen Zinsabzug auf zusätzlich geschaffenem Eigenkapital (sog. Freibetrag für Wachstum und Investitionen; FWI) sowie zusätzliche Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E-Abzüge) vor. Der FWI, der eine Art Abzug für Eigenfinanzierung darstellt, ist aber umstritten. Es ist deshalb zurzeit unklar, ob er in der endgültigen Fassung der GKB enthalten sein wird. In einer zweiten Etappe soll die Konsolidierung vorgesehen werden, d. h. die konzernweite Kumulierung aller Gewinne und Verluste der Gesellschaften mit Sitz in der EU. Der konsolidierte steuerliche Nettogewinn eines Konzerns würde dann auf der Basis einer Formel zwischen den Mitgliedstaaten aufgeteilt, in denen der Konzern aktiv ist. Ist die konsolidierte Bemessungsgrundlage negativ, würde der Verlust vorgetragen und mit der nächsten konsolidierten Bemessungsgrundlage verrechnet.

Am 21. Juni 2017 hat die EU-Kommission ausserdem ihren Vorschlag präsentiert, die Amtshilferichtlinie dahingehend zu revidieren, dass Steuerintermediäre den Steuerverwaltungen aggressive Steuerplanungen melden müssen.

13 Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 146 vom 3.6.2016, S. 8–21.

1.1.4.4 Entwicklungen in einzelnen Ländern

Die EU-Mitgliedstaaten nehmen bereits seit Längerem, insbesondere aufgrund des Verbots staatlicher Beihilfen im EU-Recht und aufgrund der Arbeiten der Gruppe «Verhaltenskodex», Anpassungen ihrer Steuersysteme vor. Deshalb besteht in diesen Staaten generell weniger Reformbedarf hinsichtlich schädlicher Steuerregimes. Die Einleitung von Verfahren der EU-Kommission sowie die Vornahme von Prüfungen durch die Gruppe «Verhaltenskodex» und daraus resultierende Reformen in einzelnen EU-Mitgliedstaaten bleiben aber jederzeit möglich.

Unter den verschiedenen, kürzlich durchgeführten oder künftig geplanten Steuerreformen lassen sich zurzeit drei Haupttrends beobachten.

Senkung der Gewinnsteuersätze

Auf globaler Ebene konnte in den letzten zehn Jahren eine Senkung des durchschnittlichen Gewinnsteuersatzes beobachtet werden. Zwischen 2007 und 2017 sank der durchschnittliche statutarische Gewinnsteuersatz in den OECD-Ländern von 27 Prozent auf 24,1 Prozent und in den EU-Mitgliedstaaten von 24 Prozent auf 21,5 Prozent.[14] Als prominente Beispiele können die Gewinnsteuersenkungen in China (2007: 33 Prozent; 2017: 25 Prozent), Deutschland (2007: 38,9 Prozent; 2017: 29,8 Prozent), Frankreich (angekündigte Senkung des Gewinnsteuersatzes von 33,33 Prozent auf 28 Prozent im Jahr 2020 und auf 25 Prozent im Jahr 2022[15]), im Vereinigten Königreich (2007: 30 Prozent; 2017: 19 Prozent; angekündigte Senkung auf 17 Prozent im Jahr 2020[16]) sowie in den USA (Senkung von ca. 35 Prozent auf 21 Prozent im Jahr 2018[17]) genannt werden.

Verstärkte steuerliche Förderung von Innovation

Immer mehr Staaten setzen auf die steuerliche Förderung von F&E, um Aktivitäten mit hoher Wertschöpfung anzuziehen und Innovation zu fördern (vgl. Ziff. 1.4). Viele Staaten verfügen über eine Patentbox, z. B. Belgien, Frankreich, Irland, Italien, die Niederlande und das Vereinigte Königreich. Einige Staaten haben die Patentbox erst kürzlich eingeführt oder planen, sie demnächst einzuführen (z. B. Singapur[18]). Luxemburg hat die Patentbox im Jahr 2016 (mit gewissen Übergangsfristen) abgeschafft und führt ab 2018 eine neue Patentbox ein.[19] Andere Beispiele für verstärkte steuerliche Massnahmen zur Förderung von F&E sind die Steuergutschriften für F&E (*Research and Development Expenditure Credit, RDEC*) im

14 Quelle: KPMG, Corporate Tax Rates, https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html.
15 Vgl. www.economie.gouv.fr/entreprises/impot-societes-IS.
16 Vgl. www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax.
17 Vgl. www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1/text.
18 Vgl. www.iras.gov.sg/irashome/News-and-Events/Singapore-Budget/Budget-2017---Overview-of-Tax-Changes/.
19 Vgl. www.impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2015/nl_29122015.html und www.chd.lu/wps/portal/public/Accueil/TravailALaChambre/Recherche/RoleDesAffaires?action=doDocpaDetails&id=7163.

Vereinigten Königreich (Erhöhung auf 12 Prozent per 1. Januar 2018[20]), die Erhöhung von Subventionen für F&E in Österreich (graduelle Erhöhung der Forschungsprämie auf aktuell 14 Prozent[21]) oder die Einführung eines erhöhten F&E-Abzugs in Hongkong (200–300 Prozent, Einführung voraussichtlich im Laufe des Jahres 2018[22]).

Umsetzung der BEPS-Mindeststandards

Schliesslich gehen viele Steuerreformen aus der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans hervor (siehe Ziff. 1.1.4.1). Alle Staaten müssen die Mindeststandards des BEPS-Projekts umsetzen, weshalb die meisten Staaten ihr Steuersystem revidieren mussten. Gewisse Staaten gehen über die Umsetzung der BEPS-Mindeststandards hinaus. Dies ist insbesondere bei der ATAD-Richtlinie (siehe Ziff. 1.1.4.3) der EU der Fall, welche von den EU-Mitgliedstaaten grösstenteils bis Ende 2018 umgesetzt werden muss. Die Umsetzung der Mindeststandards hat insbesondere die Abschaffung oder Anpassung einer Reihe von im Rahmen der OECD geprüften Steuerregimes zur Folge gehabt. Im Nachgang zum Schlussbericht über die BEPS-Massnahme 5 vom Oktober 2015 haben z. B.[23] Belgien[24], Italien, die Niederlande[25] und das Vereinigte Königreich[26] ihre IP-Regimes angepasst; Liechtenstein, Luxemburg, Malta und Singapur haben ihre nicht standardkonformen IP-Regimes abgeschafft. Zudem hat Singapur zwei weitere Regimes abgeschafft und Hongkong ist daran, drei Steuerregimes anzupassen.[27]

Ausserdem hat das US-Parlament am 20. Dezember 2017 eine weitreichende Steuerreform verabschiedet *(Tax Cuts and Jobs Act)*.[28] Die Reform trat bereits auf den 1. Januar 2018 in Kraft. Sie sieht einerseits eine Senkung der Gewinnsteuersätze auf Bundesebene von 35 Prozent auf 21 Prozent vor, beinhaltet andererseits aber eine Reihe von weiteren Massnahmen, welche sich auf das internationale Steuerumfeld auswirken werden. Unter anderem sieht die Reform eine Besteuerung von 10,5 Prozent (50 Prozent von 21 Prozent) auf sogenannten Übergewinnen ausländischer Tochtergesellschaften amerikanischer Konzerne vor. Die Schweiz gehört grundsätzlich nicht zu den Offshore-Staaten, die keine oder nur minimale Gewinnsteuern erheben und damit die Auswirkungen der Übergewinnbesteuerung in besonderem Ausmass zu spüren bekommen. Namentlich die Abschaffung der international kritisierten Steuerprivilegien wird nach der Annahme der SV17 dazu beitragen,

20 Vgl. www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-increasing-the-rate-of-research-and-development-expenditure-credit/corporation-tax-increasing-the-rate-of-research-and-development-expenditure-credit#general-description-of-the-measure.
21 Vgl. www.jusline.at/paragraphs/history/11559.
22 Vgl. www.news.gov.hk/en/categories/finance/html/2017/10/20171012_172226.shtml.
23 Für Informationen zu weiteren Staaten, vgl. Fortschrittsbericht 2017 der OECD (siehe Fussnote 7).
24 Vgl. http://vanovertveldt.belgium.be/fr/d%C3%A9duction-fiscale-pour-revenus-d%E2%80%99innovation-d%C3%A9sormais-aussi-pour-les-pme.
25 Vgl. www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/innovatiebox/.
26 Vgl. www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-patent-box-compliance-with-new-international-rules/corporation-tax-patent-box-compliance-with-new-international-rules.
27 Vgl. Fortschrittsbericht 2017 der OECD (siehe Fussnote 7).
28 Vgl. http://docs.house.gov/billsthisweek/20171218/CRPT-115HRPT-466.pdf.

dass in der Schweiz keine allzu tiefen Gewinnsteuersätze zur Anwendung kommen werden. Die Schweiz wird daher von der Besteuerung von 10,5 Prozent auf den Übergewinnen ausländischer Tochtergesellschaften amerikanischer Konzerne voraussichtlich nur marginal betroffen sein.

1.1.5 Reformbedarf

Am 12. Februar 2017 wurde die USR III vom Stimmvolk abgelehnt. Damit bleiben das geltende Steuersystem und namentlich die steuerliche Privilegierung der Statusgesellschaften in Kraft. Von internationaler Seite wird an dieser Privilegierung insbesondere kritisiert, dass sie eine unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Erträgen vorsehe (sog. *ring-fencing*) und damit zu einem schädlichen Steuerwettbewerb führe. Die Privilegierung der Statusgesellschaften steht somit nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards und den politischen Verpflichtungen der Schweiz zur Aufhebung von Regelungen, die diesen Standards entgegenstehen. Das führt zu Rechts- und Planungsunsicherheiten bei den betroffenen Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, und schadet dem Standort sowie der Reputation der Schweiz. Deshalb hat der Bundesrat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bereits am 22. Februar 2017 beauftragt, eine neue Vorlage (SV17) auszuarbeiten.

Die beschriebenen internationalen Entwicklungen zeigen, dass einerseits der Druck zunimmt, Regelungen abzuschaffen, die nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards stehen. Es ist mit unilateralen Gegenmassnahmen zu rechnen, wenn es der Schweiz nicht gelingt, hier rasch die nötigen Massnahmen zu treffen. Andererseits intensiviert sich der internationale Steuerwettbewerb. Dadurch hat sich die Dringlichkeit des Handlungsbedarfs noch erhöht. Es liegt im Interesse der Schweiz, nun die Weichen zu stellen, um auch in Zukunft ein wettbewerbsfähiger Wirtschaftsstandort zu bleiben. Die SV17, in Kombination mit Gewinnsteuersenkungen auf kantonaler Ebene, erweist sich dabei als zielführend.

1.1.6 Ziele der Reform

Die SV17 soll eine wettbewerbsfähige Steuerbelastung sicherstellen und die internationale Akzeptanz des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts wiederherstellen. Dabei soll ein besonderes Augenmerk auf die Ausgewogenheit und auf die finanziellen Auswirkungen für Bund, Kantone und Gemeinden gelegt werden.

1.2 Die beantragte Neuregelung

1.2.1 Überblick über die einzelnen Reformelemente

Ausgangspunkt der SV17 ist die Abschaffung der international nicht mehr akzeptierten Regelungen für Statusgesellschaften. Damit die Schweiz weiterhin ein attraktiver Unternehmensstandort bleibt, wird diese Massnahme durch die Einführung neuer steuerlicher Sonderregelungen begleitet. Die Kantone erhalten zudem finanzpolitischen Spielraum, damit sie bei Bedarf ihre Gewinnsteuern senken können, um ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Der Finanzausgleich wird an die neuen steuerpolitischen Realitäten angepasst, sodass es nicht zu Verwerfungen unter den Kantonen kommt und der Ausgleich weiterhin auf den effektiven unterschiedlichen Ressourcen der Kantone beruht. Mit der Erhöhung der Dividendenbesteuerung und der Mindestvorgaben des Bundes für Familienzulagen wird der Ausgewogenheit der Vorlage Rechnung getragen.

1.2.2 Zentrale Massnahmen der Vorlage

1.2.2.1 Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften

Die Regelungen für kantonale Statusgesellschaften stehen nicht mehr im Einklang mit den internationalen Standards. Das führt zu Rechts- und Planungsunsicherheiten bei den betroffenen Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, und gefährdet die Attraktivität der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb. Deshalb sollen diese Regelungen abgeschafft werden.

Parallel dazu sollen die Praxisregelungen zur Steuerausscheidung für Prinzipalgesellschaften und zur Finanzbetriebsstätte *(Swiss Finance Branch)* aufgehoben werden. Die Modalitäten hierfür werden noch festzulegen sein.

1.2.2.2 Patentbox

Mit der SV17 soll eine Patentbox für die Kantone verbindlich eingeführt werden. Mit dieser Patentbox soll der Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, mit einer Ermässigung von maximal 90 Prozent besteuert werden. Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen. Auf Stufe Bund werden diese Gewinne ohne Ermässigung besteuert.

Die Patentbox ist ein Instrument, das derzeit in vielen Staaten angewendet (siehe Ziff. 1.4) und von OECD und EU unter gewissen Bedingungen akzeptiert wird. Die Einführung in der Schweiz ist die Voraussetzung dafür, dass die Schweiz auch in diesem hart umkämpften Segment des internationalen Steuerwettbewerbs mithalten kann. Bei der konkreten Ausgestaltung gilt es, den von der OECD definierten Standard einzuhalten. Wo der Standard Spielraum bei der konkreten Ausgestaltung belässt, stehen für den Bundesrat die Praktikabilität der Regelung und die Innovationsförderung im Vordergrund.

OECD-Standard

Ziel des OECD-Standards ist es, zu verhindern, dass die Anwendung einer Patentbox zu einem schädlichen Steuerwettbewerb führt. Dies soll mit zwei Massnahmen erreicht werden. Einerseits definiert der Standard die Rechte, die für eine Patentbox qualifizieren können. Andererseits hat die OECD den «modifizierten Nexusansatz» entwickelt. Dieser besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des der steuerpflichtigen Person zurechenbaren F&E-Aufwands zum gesamten F&E-Aufwand privilegiert besteuert werden dürfen. Damit soll dem Grundsatz Nachachtung verschafft werden, dass die Gewährung der Patentbox ausreichende wirtschaftliche Substanz in Form von selbst getätigter F&E beim Unternehmen voraussetzt.

Qualifizierende Rechte

Für die schweizerische Patentbox sollen Patente und vergleichbare Rechte qualifizieren. Unter den Begriff der «vergleichbaren Rechte» fallen ergänzende Schutzzertifikate, Topographien, Pflanzensorten, der Unterlagenschutz nach dem Heilmittelgesetz vom 15. Dezember 2000[29], der Berichtschutz nach der Pflanzenschutzmittelverordnung vom 12. Mai 2010[30] und die entsprechenden ausländischen Rechte.

Gemäss OECD-Standard könnten für eine Patentbox darüber hinaus nicht patentgeschützte Erfindungen von Klein- und Mittelunternehmen (KMU) sowie urheberrechtlich geschützte Software qualifizieren. Der Bundesrat will namentlich aus Praktikabilitätsgründen darauf verzichten, diese Kategorien in die schweizerische Patentbox aufzunehmen.

In der Schweiz ist *Software* als solche, wenn sie die nötigen Anforderungen erfüllt, automatisch urheberrechtlich geschützt. Im Unterschied zu den Patenten existiert für den Urheberrechtsschutz kein Register, und die Steuerbehörde verfügt nicht über das nötige Fachwissen, um zu beurteilen, ob eine konkrete Software tatsächlich Urheberrechtsschutz geniesst oder nicht.

Soweit Software jedoch Teil einer Erfindung ist, kann sie auch in der Schweiz patentiert werden (sog. «computerimplementierte Erfindung»). Das ist dann der Fall, wenn sie einer technischen Anwendung dient, bspw. wenn sie als Teil eines Geräts industrielle Prozesse steuert, die Datenübertragung oder Datenspeicherung technisch verbessert, die Sicherheit des Computersystems steigert oder ein Computersystem leichter bedienbar macht (Mensch-Maschine-Schnittstelle).

Diesen computerimplementierten Erfindungen kommt in den verschiedensten Branchen eine zunehmend wichtige Rolle zu. Der Ausschluss solcher Patente von der Patentbox würde wesentliche innovative Tätigkeiten betreffen. Mit Blick auf den Innovationsstandort Schweiz erachtet es der Bundesrat daher als sachgerecht, dass Patente für computerimplementierte Erfindungen für die schweizerische Patentbox qualifizieren. Damit können vermehrt auch Dienstleistungen von der Patentbox

29 SR **812.21**; AS **2017** 2745
30 SR **916.161**

profitieren (bspw. patentierte Erfindungen für die sichere Kommunikation in einem Netzwerk oder zur Verifizierung von Transaktionen).

Der Einbezug dieser Patente dient zudem der Gleichbehandlung. Sachlich wäre es nicht erklärbar, weshalb bspw. eine patentierte mechanische Steuerung für die Patentbox qualifiziert, während eine entsprechende patentierte digitale Steuerung nicht qualifiziert. Darüber hinaus sprechen auch Praktikabilitätsüberlegungen für den Einbezug dieser Patente, da die Steuerbehörde ohne Einschränkung auf das Patentregister abstellen kann und keine für sie in der Praxis mit allergrössten Schwierigkeiten verbundenen Abgrenzungen bei in der Schweiz geschützten Patenten vornehmen muss.

Überdies ist Software als solche – anders als in der Schweiz – in verschiedenen Ländern (bspw. in den USA) patentierbar. Hier stellt sich die Frage, wie mit diesen Unterschieden in den Immaterialgüterrechten verschiedener Länder umgegangen werden soll. Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung sollte Software als solche, auch wenn sie in einem anderen Staat patentiert ist, in der Schweiz nicht für die Patentbox qualifizieren. Auch hier verfügt die Steuerbehörde jedoch nicht über das nötige Fachwissen, um bei ausländischen Patenten mit Softwarebezug unterscheiden zu können, ob es sich um eine computerimplementierte Erfindung oder um ein reines Softwarepatent handelt. Deshalb wird aus Praktikabilitätsgründen auf diese Unterscheidung bei ausländischen Patenten verzichtet. Das heisst, dass im Ausland für Software erteilte Patente für die Patentbox qualifizieren.

Aus Sicht des Bundesrats wäre es weder wirtschaftspolitisch sinnvoll noch praktikabel, jegliche Form von Software aus der Patentbox auszunehmen. Auch mit Blick auf die Steuereinnahmen der Kantone und Gemeinden erscheint der gewählte Ansatz sinnvoll, da er den Kantonen Spielraum eröffnet: Einerseits können die Kantone die Höhe der Ermässigung in der Patentbox festlegen und damit deren finanzielle Auswirkungen entscheidend beeinflussen. Andererseits kann eine etwas grosszügiger ausgestaltete Patentbox dazu führen, dass die Kantone ihre Gewinnsteuersätze weniger stark senken müssen, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten.

Die Kategorie der *nicht patentgeschützten Erfindungen von KMU* wurde von der OECD entwickelt, weil es in gewissen Ländern sehr kostspielig und aufwendig ist, ein Patent zu beantragen. In der Schweiz ist dies jedoch vergleichsweise kostengünstig und einfach. Deshalb verzichtet der Bundesrat darauf, diese Kategorie in die schweizerische Patentbox aufzunehmen. Hinzu kommt, dass eigens für diese Kategorie eine staatliche Stelle zu schaffen wäre, welche die Erfindungen der KMU zertifizieren würde.

Eintritt in die Patentbox

Beim Eintritt in die Patentbox wird in einem ersten Schritt über die in den vergangenen zehn Jahren getätigten F&E-Aufwendungen steuerlich abgerechnet, soweit diese in der Schweiz berücksichtigt wurden. Damit wird erreicht, dass die F&E-Aufwendungen gleich behandelt werden wie die Erträge aus den Patenten und vergleichbaren Rechten.

Berechnung des Boxengewinns (Residualmethode)

Gemäss OECD-Standard können ausschliesslich Gewinne, die auf Patente und vergleichbare Rechte entfallen, für die Patentbox qualifizieren. Dabei kann es sich bspw. um Lizenzgebühren oder Gewinne aus dem Verkauf von Patenten und vergleichbaren Rechten handeln. Nebst diesen direkt aus der Buchhaltung ersichtlichen Gewinnen kann es aber auch sein, dass die Patente und vergleichbaren Rechte in einem Produkt enthalten sind. In diesem Fall muss der Gewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, vom übrigen Gewinn aus dem Produkt getrennt werden. Dabei stehen grundsätzlich zwei Methoden zur Verfügung: die Nettomethode und die Residualmethode. Mit der *Nettomethode* wird der Wert eines Patents oder vergleichbaren Rechts mit einer Transferpreisstudie geschätzt. Anschliessend wird dieser Wert auf die Laufzeit des Patents oder vergleichbaren Rechts aufgeteilt. Mit der *Residualmethode* stellt der Gewinn aus dem Produkt oder – falls dieser nicht feststellbar ist – der gesamte Gewinn eines Unternehmens den Ausgangspunkt dar. Danach werden alle Teile des Gewinns, die nicht in Verbindung mit Patenten und vergleichbaren Rechten stehen, aus der Patentbox herausgerechnet und ordentlich besteuert. Was am Ende noch in der Patentbox verbleibt, wird ermässigt besteuert. Beide Methoden beinhalten Ungenauigkeiten. Da die Residualmethode als administrativ einfacher gilt, soll sie in der Schweiz zur Anwendung gelangen. Sie wird überdies in ähnlicher Ausgestaltung auch in Grossbritannien angewendet.

1.2.2.3 Zusätzliche F&E-Abzüge

Wie die Patentbox werden auch Massnahmen zur Förderung von F&E in vielen Staaten angewendet (siehe Ziff. 1.4). Diese Massnahmen wurden von der OECD und der EU bisher nicht geprüft. Die Einführung zusätzlicher, für die Kantone fakultativer F&E-Abzüge stellt sicher, dass die Schweiz auch in diesem Bereich international wettbewerbsfähig bleibt. Zudem dienen die zusätzlichen F&E-Abzüge der Innovationsförderung. Auf Stufe Bund wird kein zusätzlicher Abzug gewährt.

Bereits unter dem geltenden Recht können F&E-Aufwendungen, wie auch alle übrigen geschäftsmässig begründeten Aufwendungen, vom steuerbaren Gewinn abgezogen werden. Mit der SV17 werden die Kantone ermächtigt, für den Aufwand aus F&E, der im Inland angefallen ist, einen zusätzlichen Abzug von der Bemessungsgrundlage der kantonalen Gewinnsteuer vorzusehen. Dieser zusätzliche Abzug darf 50 Prozent des förderfähigen F&E-Aufwands nicht überschreiten.

Die Bedeutung des Begriffs »Forschung und Entwicklung» entspricht derjenigen der Begriffe «wissenschaftliche Forschung» und «wissenschaftsbasierte Innovation» nach Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012[31] zur Förderung der Forschung und Innovation (FIFG). Diese Definition umfasst F&E in einem weiten Sinn, da sie neben der Grundlagenforschung auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissenschaftsbasierte Innovation beinhaltet. Nicht darunter fallen namentlich Aufwendungen für die Markteinführung und -verwertung von Produkten. Die Übernahme einer im schweizerischen Recht bereits eingeführten Definition

31 SR **420.1**

von F&E dient der Einheit der Rechtsordnung. Überdies orientiert sich die Definition des FIFG an den diesbezüglichen Ausführungen der OECD.[32]

Die zusätzlichen F&E-Abzüge sollen auf der Grundlage der Personalaufwendungen ermittelt werden. Diese sind mit vergleichsweise kleinem administrativem Aufwand für die Unternehmen und die Steuerbehörden festzustellen. Keine Voraussetzung ist dabei, dass die Forschungsaktivitäten in einer gesonderten Unternehmenseinheit gebündelt sind. Namentlich für KMU, die üblicherweise nicht über separate Forschungsabteilungen verfügen, ist diese Präzisierung bedeutsam.

Mit einem Zuschlag von 35 Prozent auf dem F&E-Personalaufwand werden die übrigen F&E-Aufwendungen pauschal abgegolten. Gemäss Erhebungen des Bundesamts für Statistik beträgt der Anteil des Personalaufwands regelmässig mehr als 50 Prozent des gesamten F&E-Aufwands. Dabei gibt es Schwankungen zwischen den einzelnen Branchen, wenngleich auch in sehr personalintensiven Branchen der Anteil des Personalaufwands 75 Prozent regelmässig nicht überschreitet. Eine pauschale Abgeltung des übrigen F&E-Aufwands (z. B. Materialkosten, Investitionsaufwand) von 35 Prozent gewährleistet daher, dass selbst sehr personalintensive Branchen nicht übermässig entlastet werden.

Nebst der selbst durchgeführten F&E soll der zusätzliche Abzug auch für Auftragsforschung im Inland geltend gemacht werden können. Dies gilt sowohl für Auftragsforschung von Konzerngesellschaften als auch für solche von Dritten. Da bei Auftragsforschung der Rechnungsbetrag regelmässig eine Gewinnkomponente und eine Abgeltung für Gemeinkosten beinhaltet, würde die volle Abzugsfähigkeit des Rechnungsbetrags die Eigenforschung gegenüber der Auftragsforschung diskriminieren. Aus diesem Grund wird die Förderung auf 80 Prozent des in Rechnung gestellten Betrags beschränkt.

1.2.2.4 Entlastungsbegrenzung

Bereits in der parlamentarischen Beratung zur USR III wurde eine sogenannte «Entlastungsbegrenzung» eingeführt. Die Massnahme wurde von den Kantonen ausdrücklich begrüsst. Ohne Entlastungsbegrenzung können die Entlastung in der Patentbox und die zusätzlichen F&E-Abzüge dazu führen, dass ein Unternehmen auf Kantonsebene keine Steuern mehr bezahlen muss oder aufgrund dieser Regelungen einen steuerlichen Verlust ausweist, den es in den Folgejahren mit anderen Gewinnen verrechnen kann. Diese Situation kann sich ergeben, obwohl das Unternehmen ohne diese Sonderregelungen einen steuerbaren Gewinn ausgewiesen hätte. Mit der Entlastungsbegrenzung soll diesem Effekt entgegengewirkt werden. Sie sieht für die Kantone verbindlich vor, dass ein Unternehmen immer mindestens 30 Prozent des steuerbaren Gewinns, den es ohne Anwendung der Sonderregelungen ausgewiesen hätte, versteuern muss und dass aus der Anwendung der Sonderregelungen keine

32 OECD, Oslo Manual Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3. Auflage, 2005; OECD, Frascati Manual Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, 2015.

Verluste resultieren dürfen. Die Kantone können eine höhere Mindestbesteuerung vorsehen.

Ebenfalls in die Entlastungsbegrenzung einbezogen werden sollen Abschreibungen, die auf eine frühere Besteuerung als Statusgesellschaft zurückgehen. Unternehmen, die im geltenden Recht den Sonderstatus verlieren, haben je nach kantonaler Praxis die Möglichkeit, bestehende stille Reserven steuerfrei aufzudecken und in den Folgejahren steuerwirksam abzuschreiben. Diese Abschreibungen sollen gemäss Übergangsregelung auch unter die Entlastungsbegrenzung fallen.

1.2.2.5 Erhöhung der Dividendenbesteuerung

Mit der SV17 soll die Dividendenbesteuerung für natürliche Personen mit qualifizierenden Beteiligungen (mind. 10 Prozent) auf Bundes- und Kantonsebene auf 70 Prozent erhöht werden, wobei die Kantone eine weitergehende Erhöhung vorsehen können. Gleichzeitig soll auch die Entlastungsmethode harmonisiert werden, sodass zukünftig die Entlastung sowohl beim Bund wie auch in den Kantonen auf der Bemessungsgrundlage erfolgt. Die Erhöhung wirkt sich in allen Kantonen und beim Bund aus. Die Vereinheitlichung des Verfahrens führt in den Kantonen ZH, BE, NW, GL, BL, SH, AR, AI, SG und AG zu Anpassungsbedarf.

In den letzten Jahren ist die Gewinnsteuerbelastung in der Schweiz tendenziell gesunken und die wirtschaftliche Doppelbelastung wird mit den geltenden Regelungen tendenziell überkompensiert. Daraus ergeben sich Verhaltensanpassungen wie die Umwandlung von Personengesellschaften in Aktiengesellschaften oder die Ausrichtung von Dividenden statt Lohn. Allein schon aus diesen Gründen rechtfertigt sich eine Erhöhung der Dividendenbesteuerung. Mit der SV17 ist zudem davon auszugehen, dass die Gewinnsteuerbelastung insgesamt weiter sinken wird.

Hintergrund für die Erhöhung der Dividendenbesteuerung ist das Prinzip einer rechtsformneutralen Besteuerung. Das Steuerrecht soll demnach den Entscheid, ob eine Person ihr Unternehmen als Einzelunternehmer/in oder als Aktionär/in aufbauen will, nicht beeinflussen. Dabei spielen verschiedene Faktoren eine Rolle:

- die Höhe der Gewinnsteuer (Kapitalunternehmen);
- die Höhe der Einkommenssteuer;
- die Höhe des Einkommens, das aus dem Unternehmen stammt;
- die Höhe der Sozialabgaben, soweit diese nicht rentenbildend sind (Personenunternehmen);
- die Höhe des im Unternehmen einbehaltenen Gewinns (Kapitalunternehmen);
- die Kapitalsteuer (Kapitalunternehmen);
- die Emissionsabgabe (Kapitalunternehmen);
- die Vermögenssteuer.

Aufgrund der vielen Einflussfaktoren lässt sich keine für jede Konstellation «richtige» Höhe der Dividendenbesteuerung festlegen. Dies auch deshalb nicht, weil sich das Kapitalunternehmen in vielen Fällen nicht im gleichen Kanton wie der Aktionär bzw. die Aktionärin oder im Ausland befindet. Theoretisch müsste die konkrete Gewinnsteuerbelastung im Einzelfall an die Einkommenssteuer des Aktionärs bzw. der Aktionärin angerechnet werden, was indes in der Praxis nur mit unverhältnismässigem Aufwand umsetzbar wäre.

Belastungsvergleiche auf Basis des geltenden Rechts zeigen aber, dass tendenziell eine Unterbesteuerung besteht und eine Erhöhung auf 70 Prozent angemessen ist (siehe dazu Ziff. 3.2.3.3). Bei der Veräusserung spielt zudem eine Rolle, dass Kapitalgewinne im Privatvermögen (Verkauf der Aktien eines Unternehmens) steuerfrei sind, während sie im Geschäftsvermögen steuerbar sind (Verkauf des Einzelunternehmens bzw. der Anteile an einer Personengesellschaft). Die Erhöhung der Dividendenbesteuerung korrigiert somit eine vorhandene Unterbesteuerung, die sich mit der SV17 noch akzentuieren würde. Eine weitergehende Erhöhung der Dividendenbesteuerung, beispielsweise auf 90 Prozent, würde tendenziell zu einer Überbesteuerung führen, die entgegengesetzte Verhaltensanpassungen zur Folge hätte. Sie ist deshalb abzulehnen.

Die Erhöhung der Dividendenbesteuerung trägt zu einer ausgewogenen Vorlage bei und stellt namentlich in den Kantonen ein Mittel zur Gegenfinanzierung dar. Ausserdem wirkt sie der Tendenz entgegen, aus steuerlichen Gründen Dividenden statt Lohn zu beziehen. Das kommt der AHV zugute.

1.2.2.6 Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer

Mit der SV17 soll die steuerliche Attraktivität der Schweiz für mobile Aktivitäten erhalten bleiben. Die dafür vorgesehenen steuerlichen Instrumente (zusätzliche F&E-Abzüge und Patentbox) wirken sich aber nur auf einen Teil der mobilen Erträge aus. Die von diesen Instrumenten nicht abgedeckten Gewinne unterliegen nach der Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften dem ordentlichen Gewinnsteuersatz.

Ob die bisherigen Statusgesellschaften in der Schweiz ansässig bleiben, hängt deshalb – neben weiteren, nicht steuerlichen Standortfaktoren – entscheidend von der ordentlichen Gewinnsteuerbelastung ab. Diese wird bestimmt durch den Gewinnsteuersatz der direkten Bundessteuer und denjenigen des jeweiligen Kantons. Weil die Gewinnsteuerbelastung auf Bundesebene unverändert bleibt, werden einige Kantone ihre ordentliche Gewinnsteuerbelastung reduzieren müssen, wenn sie für mobile Gewinnsteuerbasen weiterhin wettbewerbsfähig bleiben wollen.

Entscheidet sich ein Kanton für eine Reduktion seiner Gewinnsteuerbelastung, so ist er zunächst alleiniger Träger der daraus resultierenden finanziellen Lasten. Durch Gewinn- und Kapitalsteuersenkungen der Kantone erhöht sich das Gewinnsteueraufkommen des Bundes sogar leicht, weil von der Bemessungsgrundlage weniger Steueraufwand abgezogen werden kann. Ohne bundesseitige Beteiligung an den kantonalen Mindereinnahmen wäre das Kosten-Nutzen-Verhältnis zwischen den

beiden Staatsebenen asymmetrisch verteilt: Die Kosten des Erhalts der internationalen steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit würden ausschliesslich durch den Kanton getragen, vom Erhalt der Gewinnsteuerbasen würde nebst dem betreffenden Kanton aber auch der Bund profitieren. Die finanzielle Unterstützung der Kantone liegt daher auch im finanziellen Eigeninteresse des Bundes. Den Kantonen soll deshalb durch einen vertikalen Ausgleich finanzpolitischer Handlungsspielraum verschafft werden, damit sie in der Lage sind, bei Bedarf die ordentliche Unternehmenssteuerbelastung zu senken. Dadurch kann eine ausgewogene Verteilung der Reformlasten zwischen den Staatsebenen gewährleistet werden. Zugleich wird verhindert, dass die Kantone an steuerlicher Standortattraktivität einbüssen und damit auch bedeutende Steuereinnahmen des Bundes verloren gehen.

Da die mit der Senkung der Gewinnsteuerbelastung verbundenen Mindereinnahmen von Kantonen und Gemeinden dauerhafter Natur sind, soll der vertikale Ausgleich ebenfalls dauerhaft sein.

Gewinnsteuersenkungen in den Kantonen

Aufgrund der kantonalen Steuerautonomie wird jeder Kanton eigenständig seine steuerpolitische Strategie bestimmen. In finanzieller Hinsicht im Zentrum steht dabei die Frage, ob und wie stark die Kantone ihre ordentliche Gewinnsteuerbelastung reduzieren. Der notwendige Umfang des vertikalen Ausgleichs wurde auf der Basis der Annahme hergeleitet, dass sich die Kantone in Bezug auf die Ergiebigkeit optimal verhalten. Diese Verhaltensannahme orientiert sich – in Übereinstimmung mit der Zielsetzung der SV17 – daran, das Unternehmenssteuersystem im Spannungsfeld zwischen internationaler Akzeptanz, steuerlicher Wettbewerbsfähigkeit und Ergiebigkeit optimal zu positionieren. In den Modellrechnungen wird darauf verzichtet, die steuerpolitischen Entscheide der einzelnen Kantone darzustellen. Es werden dabei nur Annahmen über aggregierte bzw. durchschnittliche Werte auf nationaler Ebene getroffen. Die Umfrageergebnisse zu den kantonalen Umsetzungsplänen (vgl. Anhang) gehen in Richtung der hier getroffenen Annahmen.

Sowohl die Durchführung von Gewinnsteuersenkungen als auch der Verzicht darauf führt tendenziell zu Mindereinnahmen. Reduziert ein Kanton den Gewinnsteuersatz auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau, so kann zwar das mobile Gewinnsteuersubstrat gehalten werden. Es entstehen aber Mindereinnahmen, weil die bisher zum ordentlichen Gewinnsteuersatz besteuerten Unternehmen ebenfalls tiefer besteuert werden. Aufgrund der hohen Mobilität und der damit verbundenen Abwanderung der heute privilegiert besteuerten Unternehmen fallen Mindereinnahmen jedoch auch dann an, wenn sich ein Kanton für einen Verzicht auf Gewinnsteuersenkungen entscheidet.

Wie ausgeprägt dieses Dilemma ist, hängt von der Steuerbelastung ordentlich besteuerter Gewinne und vom Anteil der privilegiert besteuerten Gewinne an der gesamten Gewinnsteuerbasis in der Ausgangslage ab:

– Je höher der ordentliche Gewinnsteuersatz in einem Kanton ist, desto grösser ist tendenziell das erforderliche Ausmass der Steuersenkung. Je stärker die Reduktion der Gewinnsteuerbelastung ausfällt, desto höher sind die Mindereinnahmen, weil die vormalig ordentlich besteuerten Gewinne ebenfalls mit dem neuen, tieferen Steuersatz besteuert werden. Senkt ein Kanton mit

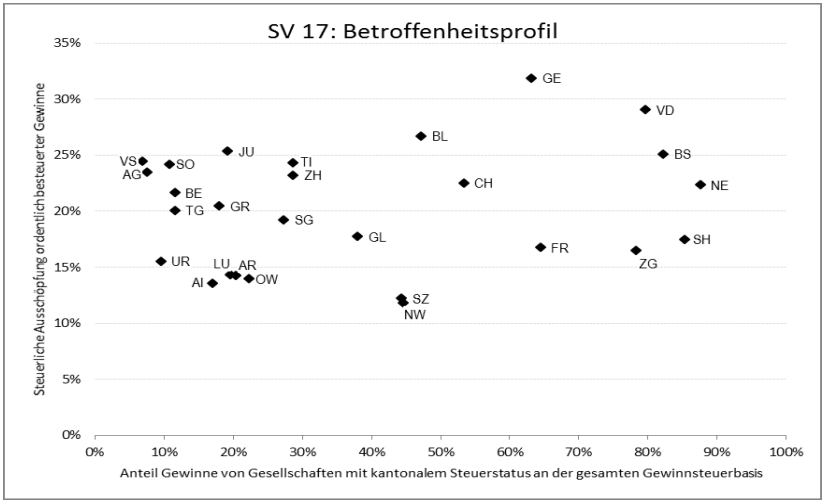
hohem Gewinnsteuersatz die Steuerbelastung hingegen nicht, so führt der Wegfall der Regelungen für Statusgesellschaften zu einer starken Erhöhung der Steuerbelastung für die betroffenen Unternehmen und entsprechend zu einer stärkeren Abwanderung.

– Je höher der Anteil bisher privilegiert besteuerten Gewinnsteuersubstrats am gesamten Gewinnsteuersubstrat ist, desto höher fallen einerseits die Mindereinnahmen bei ausbleibender Steuersenkung aus (und umgekehrt). Andererseits entstehen aufgrund des kleineren Mitnahmeeffekts der bisher ordentlich besteuerten Gewinnsteuerbasen tiefere Mindereinnahmen bei einer Gewinnsteuerreduktion (und umgekehrt).

Die unten stehende Abbildung zeigt die Ausgangslage der einzelnen Kantone in Bezug auf diese zwei Bestimmungsfaktoren. Als Mass für die (effektive) Gewinnsteuerbelastung wird die steuerliche Ausschöpfung ordentlicher Gewinne verwendet (d. h. Gewinnsteuereinnahmen, dividiert durch die entsprechende Bemessungsgrundlage). Dabei ist die steuerliche Belastung durch die direkte Bundessteuer mitberücksichtigt.

Abbildung 3

Betroffenheitsprofil der Kantone bezüglich ordentlicher Gewinnsteuerbelastung und Anteil der Gewinne von Statusgesellschaften (Durchschnitt 2012–2014)



Ausgestaltung des vertikalen Ausgleichs

Die Kantone sollen frei entscheiden, wie sie ihre Standortattraktivität erhalten oder verbessern. Neben der Senkung der Gewinnsteuerbelastung kann dies beispielsweise durch eine Senkung der Einkommenssteuerbelastung oder durch erhöhte Investitionen in Infrastruktur geschehen. Aus diesem Grund soll der vertikale Ausgleich als nicht zweckgebundener Transfer an die Kantone ausgerichtet sein. Zudem soll der Ausgleich möglichst steuerwettbewerbsneutral erfolgen: Der Verteilmechanismus soll allen Kantonen ermöglichen, ihre Wettbewerbsfähigkeit möglichst zu erhalten.

Diese Prämissen sind durch eine Anpassung der Einnahmenteilung bestmöglich berücksichtigt. Deshalb soll der vertikale Ausgleich über eine stärkere Beteiligung der Kantone an der direkten Bundessteuer erfolgen. Diese Steuer wird von den Kantonen vereinnahmt und dem Bund abgeliefert. Durch eine stärkere Beteiligung der Kantone dürfte auch der Anreiz steigen, das entsprechende Substrat durch Massnahmen zur Steigerung der Standortattraktivität zu erhalten bzw. zu erhöhen.

Heute bleiben 17 Prozent der Gesamteinnahmen der direkten Bundessteuer im Kanton, der sie erhoben hat. Dieser Kantonsanteil ist in der Bundesverfassung[33] (Art. 128 Abs. 4 BV) als Mindestanteil festgelegt; eine Erhöhung des Kantonsanteils ist somit auf Gesetzesebene möglich.

Umfang des vertikalen Ausgleichs

Basierend auf den oben beschriebenen Annahmen ergeben sich bei den kantonalen Gewinnsteuersenkungen Mindereinnahmen der öffentlichen Haushalte in der Grössenordnung von rund 2,5 Milliarden Franken (basierend auf den jüngsten verfügbaren Daten; Durchschnitt 2012–2014). Davon entfallen rund 20 Prozent auf den Bund und knapp 80 Prozent auf die Kantone und Gemeinden. Dieses Verhältnis ist geringfügig abhängig vom Zeitraum, welcher die verwendete Datengrundlage abdeckt. Bei diesen Berechnungen wird angenommen, dass ein Teil der Gewinne von Statusgesellschaften dank der Patentbox und den zusätzlichen F&E-Abzügen weiterhin privilegiert besteuert wird. Zudem wird davon ausgegangen, dass Gewinnsteuersenkungen in einzelnen Kantonen mit dem Ziel, international kompetitiv zu bleiben, im nationalen Steuerwettbewerb den Druck auf die Gewinnsteuersätze in den anderen Kantonen erhöhen. Auch beim Bund entstehen Mindereinnahmen, weil angenommen wird, dass trotz den steuerlichen Massnahmen ein Teil der mobilen Erträge ins Ausland abwandert.

Der vertikale Ausgleich soll die Reformlasten zwischen den Staatsebenen ausgewogen verteilen. Bedeutsam sind in diesem Zusammenhang die kantonalen Gewinnsteuersenkungen: Zum einen ergeben sie die gewichtigsten Mindereinnahmen, zum anderen sind diese sehr ungleich zwischen den Staatsebenen verteilt. Bei der Beurteilung der Ausgewogenheit sind auch die Verteilungswirkungen der übrigen Reformelemente zu berücksichtigen. Unter umfassender Berücksichtigung sämtlicher Reformelemente kann mit einem vertikalen Ausgleich im Umfang von 3,5 Prozent der Einnahmen der direkten Bundessteuer eine ausgewogene Verteilung zwischen den Staatsebenen erreicht werden. In der Vernehmlassungsvorlage war deshalb

33 SR **101**

vorgesehen, den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von heute 17 Prozent auf 20,5 Prozent zu erhöhen.

Die Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer fordert jedoch eine stärkere Beteiligung des Bundes an den Reformlasten. Insbesondere die Kantone, die Städte und die anderen Gemeinden verlangen eine weitergehende Erhöhung des Kantonsanteils auf 21,2 Prozent. Der breit abgestützten Forderung nach verstärkter Beteiligung an den Reformlasten soll Rechnung getragen werden. Der Bundesrat schlägt deshalb vor, den Kantonsanteil auf 21,2 Prozent zu erhöhen. Damit wird den Kantonen zusätzlicher finanzieller Handlungsspielraum zur Sicherstellung der Standortattraktivität und zur Berücksichtigung der Gemeinden verschafft. Die Anpassung steht damit in Einklang mit den grundlegenden Zielen der Reform.

Wie hoch das Ausgleichsvolumen zum Zeitpunkt der Umsetzung der SV17 (Annahme: 2020) in den Kantonen ausfallen wird, hängt von der weiteren Entwicklung der direkten Bundessteuer ab. Der Bundesrat erwartet ein Volumen von rund 1 Milliarde Franken.

Neben der Gewährleistung einer ausgewogenen Verteilung der Reformlasten zwischen den Staatsebenen müssen bei der Bemessung der Ausgleichssumme auch die finanzpolitischen Restriktionen des Bundes beachtet werden. Innerhalb des gesamten Reformpakets stellt der vertikale Ausgleich die grösste finanzielle Belastung für den Bund dar. Um die Vorgaben der Schuldenbremse einhalten zu können, muss diese Mehrbelastung entsprechend in der finanzpolitischen Planung berücksichtigt werden.

Die folgende Tabelle zeigt, in welchem Umfang die einzelnen Kantone vom vertikalen Ausgleich profitieren.

Tabelle 4

Erwartete Verteilungswirkung auf die Kantone (in Mio. Fr.)

ZH	196
BE	69
LU	38
UR	2
SZ	35
OW	5
NW	9
GL	2
ZG	68
FR	27
SO	16
BS	63
BL	28
SH	14
AR	4
AI	1

SG	36
GR	14
AG	46
TG	17
TI	33
VD	113
VS	17
NE	20
GE	111
JU	4
CH	**990**

Bei der Beurteilung der Auswirkungen des vertikalen Ausgleichs auf die einzelnen Kantone sind auch die Auswirkungen aufgrund der Anpassungen des Ressourcenausgleichs (inkl. des Ergänzungsbeitrags für die ressourcenschwächsten Kantone) zu berücksichtigen (vgl. Ziff. 1.2.2.9).

1.2.2.7 Berücksichtigung der Städte und Gemeinden

Von der Abschaffung der Regelungen zu den kantonalen Statusgesellschaften sind auch die Städte und anderen Gemeinden betroffen, namentlich wenn die Kantone ihre Gewinnsteuern senken, um ihre Standortattraktivität zu erhalten. Die Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer berücksichtigt sowohl die Reformlasten der Kantone als auch diejenigen ihrer jeweiligen Gemeinden. Der Ausgleichskanal richtet sich aber ausschliesslich an die Kantone. Wie die Reformlasten innerhalb eines Kantons zwischen kantonaler und kommunaler Ebene ausgewogen zu verteilen sind, liegt in der Kompetenz der Kantone. Mit einer neuen Bestimmung im DBG sollen aber die Kantone angehalten werden, ihre Gemeinden angemessen zu berücksichtigen. Eine solche Bestimmung wurde bereits in der parlamentarischen Beratung zur USR III diskutiert, dann aber verworfen. In den Anhörungen zur SV17 haben die Vertreterinnen und Vertreter der Städte und Gemeinden eine solche Bestimmung vehement gefordert.

Die Bestimmung entfaltet keine rechtsverbindliche Wirkung. Je nach Konstellation in einem Kanton führt sie nicht zwangsläufig zu finanziellen Beiträgen des Kantons an die Gemeinden. Die SV17 wird Reformlasten beinhalten, die auch von den Gemeinden angemessen mitgetragen werden müssen. Im Hinblick auf die notwendige Ausarbeitung der kantonalen Umsetzungsprojekte ist die neue Bestimmung als vertrauensbildendes Element für die Städte und anderen Gemeinden dennoch zentral.

1.2.2.8 Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen

Während die steuerpolitischen Massnahmen auf die Standortattraktivität ausgerichtet sind, soll mit höheren Mindestvorgaben für Familienzulagen auch eine familienpolitische Massnahme umgesetzt werden. Die wirtschaftliche Situation der Familien wird stark von den Kinderkosten beeinflusst. Haushalte mit Kindern haben eine durchschnittlich um 10 bis 15 Prozent geringere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als kinderlose Haushalte. Kinderkosten stellen auch für viele Familien des Mittelstands eine erhebliche Belastung des Haushaltsbudgets dar. Besonders ins Gewicht fallen dabei die Kosten für die familienergänzende Kinderbetreuung, für das Wohnen und die Ausbildung. Es wird erwartet, dass die Last dieser Kostenfaktoren inskünftig zunimmt: bei der familienergänzenden Kinderbetreuung infolge erhöhter Qualitätsansprüche, beim Wohnen infolge höherer Mieten (v. a. in den Städten) und bei den Ausbildungen infolge längerer Ausbildungsdauer und steigenden Anteils höherer Bildungs- und Berufsabschlüsse.[34] Die Familien sollen deshalb mit höheren Familienzulagen entlastet werden.

Die Höhe der Familienzulagen wird von den Kantonen festgelegt. Der Bund schreibt im Familienzulagengesetz vom 24. März 2006[35] (FamZG) lediglich die Mindestansätze fest (Kinderzulage: 200 Franken pro Monat, Ausbildungszulage: 250 Franken pro Monat). Die Mindestvorgaben gemäss FamZG sind auch bindend für die Familienzulagen in der Landwirtschaft (Bundesgesetz vom 20. Juni 1952[36] über die Familienzulagen in der Landwirtschaft; FLG). Im Berggebiet liegen die Mindestansätze um 20 Franken höher.

Die Familienzulagen nach FamZG für Arbeitnehmende werden von den Arbeitgebern finanziert, indem sie auf den von ihnen ausgerichteten AHV-pflichtigen Löhnen Beiträge an die Familienausgleichskassen entrichten. Einzig im Kanton Wallis müssen sich auch die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer an der Finanzierung beteiligen. Die Selbstständigerwerbenden bezahlen Beiträge zur Finanzierung der Familienzulagen für Selbstständigerwerbende. Die Familienzulagen für Nichterwerbstätige werden hauptsächlich von den Kantonen finanziert. Die Familienzulagen nach FLG werden durch Beiträge des Bundes, der Kantone und der Arbeitgeber in der Landwirtschaft finanziert.

Derzeit werden Familienzulagen im Umfang von jährlich knapp 5,8 Milliarden Franken ausgerichtet.[37] Finanziert werden sie grösstenteils durch die Arbeitgeber (5,4 Mrd. Fr.), deren Beiträge an die Familienausgleichskasse je nach Kanton und Branche zwischen 0,1 und 3,44 Prozent der AHV-pflichtigen Einkommen liegen. Je 0,2 Milliarden Franken übernehmen die Selbstständigerwerbenden und die öffent-

34 Vgl. Bericht des Bundesrates „Familienpolitik. Auslegeordnung und Handlungsoptionen des Bundes“ in Erfüllung des Postulats Tornare (13.3135) „Familienpolitik“ vom 20. März 2013, S. 9. Abrufbar unter: www.bsv.admin.ch > Sozialpolitische Themen > Familienpolitik > Grundlagen > Bericht zur Familienpolitik.

35 SR **836.2**

36 SR **836.1**

37 Vgl. Statistik der Familienzulagen 2016. Abrufbar unter: www.bsv.admin.ch > Sozialversicherungen > Familienzulagen > Statistik.

liche Hand.[38] Die mit dem Taggeld der Arbeitslosenentschädigung ausgezahlten Zuschläge in Höhe der Kinder- und Ausbildungszulagen werden durch die Arbeitslosenversicherung finanziert (74 Mio. Fr.). In manchen Kantonen zahlen zudem Nichterwerbstätige eigene Beiträge (8 Mio. Fr.).

Die Kosten einer Erhöhung der Zulagen werden auf 421 Millionen Franken geschätzt.[39] Sie fallen in erster Linie bei den Unternehmen an, die von der SV17 profitieren. Entsprechend führt die Massnahme zu einem Ausgleich zwischen Unternehmen und Familien und gewährleistet dadurch einen sozialpolitischen Ausgleich im Rahmen der SV17. Konkret wird vorgeschlagen, die Mindestansätze gemäss FamZG um 30 Franken zu erhöhen. Die minimalen Kinderzulagen betragen dadurch neu 230 Franken pro Monat; die Ausbildungszulagen neu 280 Franken pro Monat. Mit dieser Massnahme leisten die Arbeitgeber einen Beitrag von jährlich 377 Millionen Franken, die Selbstständigerwerbenden 16 Millionen Franken, die öffentliche Hand 22 Millionen Franken, die Arbeitslosenversicherung 5 Millionen Franken und die Nichterwerbstätigen 600 000 Franken an die Reform. Die Erhöhung ist in allen Kantonen ausser Freiburg, Zug, Waadt, Wallis, Genf und Jura wirksam. Dort liegen die Familienzulagen bereits heute um 30 Franken oder mehr über dem vom Bund festgelegten Minimum. Im Kanton Bern liegen die Ansätze zwar ebenfalls um 30 Franken über diesem Minimum. Da aber gemäss kantonalem Familienzulagengesetz die Zulagen 115 Prozent der vom FamZG vorgegebenen Mindestsätze betragen, ist die Erhöhung auch im Kanton Bern wirksam. In den Kantonen, in denen die Erhöhung der Familienzulagen wirksam wird, erhöhen sich die Arbeitgeberbeiträge.

1.2.2.9 Anpassungen im Finanzausgleich

Der Wegfall der Regelungen für Statusgesellschaften erfordert eine Anpassung beim Ressourcenausgleich. Diese beschränkt sich im Wesentlichen auf die Gewichtung der Unternehmensgewinne im Ressourcenpotenzial. Im heute geltenden System wird der beschränkten steuerlichen Ausschöpfbarkeit der Auslandsgewinne der Statusgesellschaften Rechnung getragen, indem diese Gewinne mit den Beta-Faktoren gewichtet und damit reduziert berücksichtigt werden. Dabei werden für die Holding- und die Domizilgesellschaften sowie für die gemischten Gesellschaften jeweils unterschiedliche Faktoren verwendet. Mit dem Wegfall der Steuerstatus entfällt damit grundsätzlich auch die Verwendung dieser Beta-Faktoren.

Neue Gewichtung der Unternehmensgewinne (Zeta-Faktoren)

In der Botschaft zur USR III wurde ein neues Konzept für die Gewichtung der Gewinne der juristischen Personen vorgeschlagen. Im Rahmen der SV17 soll dieses Konzept übernommen werden. So sollen Zeta-Faktoren eingeführt werden, welche die im Vergleich zu den Einkommen der natürlichen Personen tiefere steuerliche Ausschöpfung der Unternehmensgewinne widerspiegeln.

38 Kantonsbeiträge für Nichterwerbstätige sowie Bundes- und Kantonsbeiträge für Familienzulagen gemäss FLG.
39 Schätzung auf Basis der Statistik der Familienzulagen 2016.

Die Anpassung des Ressourcenausgleichs ist notwendig, damit dieser weiterhin seine Ziele erreichen kann. Ohne diese Anpassung würde es zu massiven Verzerrungen und Verwerfungen kommen, was die Funktionsweise des Ressourcenausgleichs gefährden würde. Ohne Einführung der Zeta-Faktoren würden alle Gewinne der juristischen Personen einschliesslich der Gewinne der ehemaligen Statusgesellschaften wie die Einkommen der natürlichen Personen zu 100 Prozent im Ressourcenpotenzial berücksichtigt. Der Ressourcenindex von Kantonen, in denen die Gewinne der Statusgesellschaften eine überdurchschnittliche Bedeutung im Ressourcenpotenzial haben, würde teilweise stark ansteigen, ohne dass dies den wirtschaftlichen Gegebenheiten in diesen Kantonen entsprechen würde. Aus diesem Grund sollen alle Gewinne neu mit den Zeta-Faktoren gewichtet werden, um der im Vergleich zu den Einkommen der natürlichen Personen beschränkteren steuerlichen Ausschöpfung Rechnung zu tragen. Mit dieser Anpassung wird am grundsätzlichen Konzept des Ressourcenausgleichs festgehalten.

Reformvorschläge, die nicht im Zusammenhang mit der SV17 stehen, werden ausgeklammert. Sie werden im dritten Wirksamkeitsbericht zum Finanzausgleich diskutiert.

Ausgestaltung der Zeta-Faktoren

Die gesamten Gewinne juristischer Personen werden mit dem Faktor Zeta-1 gewichtet. Dieser Faktor entspricht dem Quotienten aus der steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen (Zähler) und der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen natürlicher Personen (Nenner). Der Ressourcenausgleich basiert auf dem Konzept, dass der Ressourcenindex nicht von der kantonalen Besteuerungspolitik beeinflusst werden darf, d. h. dass es unerheblich bleibt, mit welchen fiskalischen Instrumenten und mit welchen Steuertarifen die Kantone ihr Steuerpotenzial tatsächlich ausschöpfen.[40] Damit die steuerpolitischen Entscheide eines Kantons (namentlich Gewinnsteuersenkungen) keinen Einfluss auf das Ressourcenpotenzial dieses Kantons haben, wird die durchschnittliche steuerliche Ausschöpfung über alle Kantone verwendet. Da dieser Quotient Schwankungen unterworfen ist, wird ein Durchschnitt über sechs Jahre verwendet. Der Faktor Zeta-1 beträgt eins, wenn die steuerliche Ausschöpfung der Gewinne der juristischen Personen genau derjenigen der Einkommen der natürlichen Personen entspricht. Tatsache ist jedoch, dass im gesamtschweizerischen Durchschnitt die steuerliche Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen merklich unter der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen natürlicher Personen liegt. Der Faktor Zeta-1 ist damit deutlich kleiner als eins. Gemäss Berechnungen auf Basis des geltenden Steuerrechts liegt er gegenwärtig etwas unter 0,4.

Der Faktor Zeta-2 bezieht sich auf die Gewinne in der Patentbox nach Artikel 24*b* E-StHG. Er widerspiegelt die durchschnittliche steuerliche Entlastung dieser Gewinne im Vergleich zu den ordentlich besteuerten Gewinnen. Da diese steuerliche Privilegierung von den Kantonen zwingend zu gewähren ist, muss sie bei der Bestimmung der massgeblichen Gewinne einbezogen werden. Demgegenüber werden die für die Kantone fakultativen zusätzlichen F&E-Abzüge nach Artikel 25*a*

40 Vgl. Botschaft vom 14. November 2001 zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben zwischen Bund und Kantonen (NFA), BBl **2002** 2373.

E-StHG nur indirekt über die steuerliche Ausschöpfung der juristischen Personen und damit im Faktor Zeta-1 berücksichtigt.

Die Zeta-Faktoren werden auf gesamtschweizerischer Ebene ermittelt. Wie bisher die Beta-Faktoren gelten damit die Zeta-Faktoren einheitlich für alle Kantone. Ein einzelner Kanton kann mit seiner Steuerpolitik die Zeta-Faktoren nur marginal beeinflussen, sodass keine problematischen Anreize geschaffen werden.

Zu beachten ist, dass für die Berechnung des Ressourcenpotenzials jeweils Daten aus steuerlichen Bemessungsjahren verwendet werden, die vier bis sechs Jahre zurückliegen. Dabei wird ein Durchschnitt über diese drei Bemessungsjahre verwendet. Dies bedeutet, dass sich die neuen steuerlichen Regelungen mit zeitlicher Verzögerung im Ressourcenpotenzial niederschlagen und dass die Auswirkungen der steuerlichen Anpassungen auf den Ressourcenausgleich durch die Verwendung von Dreijahresdurchschnitten geglättet bzw. gedämpft werden.

Umgang mit Schwankungen in der Übergangsphase

Im Zusammenhang mit dem Finanzausgleich versteht man unter der Übergangsphase die sieben Jahre, in denen die Berechnungsgrundlage vom heutigen System in das System der SV17 überführt wird (vgl. Ziff. 2.1, Abb. 8: Übergangszeitraum (Annahme: Inkrafttreten 1.1.2020). Neben der Einführung der Zeta-Faktoren ist für einen möglichst reibungslosen Übergang eine Reihe von Übergangsbestimmungen notwendig. So stehen in der Anfangsphase nur wenige Daten für die Berechnung der Zeta-Faktoren zur Verfügung. Diese könnten deshalb stärkeren Schwankungen unterliegen. Der Bundesrat erhält daher gemäss Artikel 23*a* Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003[41] über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG) die Kompetenz, in dieser Phase Unter- und Obergrenzen für die Zeta-Faktoren festzulegen, um damit das System zu stabilisieren.

Eine weitere Bestimmung betrifft die Beta-Faktoren. Mit einer neuen Regelung wird der Anteil der Gewinne, der bisher mit diesen Beta-Faktoren gewichtet wurde, schrittweise reduziert. Dies führt zu einer Glättung des Übergangs und reduziert die Volatilität bei den Ausgleichszahlungen. Einerseits werden dabei Gesellschaften, die ihren kantonalen Steuerstatus vor Inkrafttreten der SV17 aufgeben, für die Berechnung des Ressourcenpotenzials noch als Statusgesellschaften einbezogen. Andererseits werden alle Gesellschaften, die mit Inkrafttreten der SV17 in den Kantonen ihren Status verlieren, im Rahmen des Ressourcenausgleichs als Statusgesellschaften behandelt. Das Volumen dieser mit den Beta-Faktoren gewichteten Gewinne wird dabei nach Inkrafttreten der SV17 schrittweise reduziert. Gleichzeitig wird mit dieser Regelung pauschal der Aufdeckung von stillen Reserven bei Wegfall der Regelungen für Statusgesellschaften Rechnung getragen, was dazu führt, dass in der Übergangsphase die steuerbaren Gewinne auf Stufe Kantone und Gemeinden tiefer ausfallen werden als auf Stufe der direkten Bundessteuer. Letztere bildet die Datenbasis für die Berechnung der massgebenden Gewinne der juristischen Personen, wie sie in das Ressourcenpotenzial einfliessen. Die Übergangsbestimmung betreffend die Weiterführung der Beta-Faktoren führt im Ressourcenausgleich zu einer weiteren Glättung des Übergangs von der alten zur neuen Steuerordnung.

41 SR **613.2**

Eine dritte Übergangsbestimmung betrifft schliesslich die Ergänzungsbeiträge zugunsten der ressourcenschwächsten Kantone in der Höhe von 180 Millionen Franken pro Jahr während eines Zeitraums von sieben Jahren. Mit den Ergänzungsbeiträgen sollen die Auswirkungen der Anpassung des Ressourcenausgleichs auf die ressourcenschwächsten Kantone abgefedert werden. Damit soll sichergestellt werden, dass die Mindestausstattung dieser Kantone nicht unter das Niveau des letzten Jahres vor der Reform fällt. Ein weiteres Argument für diese Übergangsbestimmung besteht darin, dass diese Kantone nur unterdurchschnittlich von der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer profitieren. Die Ergänzungsbeiträge werden durch die im Härteausgleich frei werdenden Mittel des Bundes alimentiert.[42]

Wirkung

Um die Veränderung der Zahlungen im Ressourcenausgleich aufgrund der SV17 abschätzen zu können, wurde bei den Kantonen eine Umfrage zu den erwarteten Auswirkungen durchgeführt. Aus den Rückmeldungen konnten verschiedene Parameter geschätzt und auf die Daten des Referenzjahres 2018 angewendet werden.

In der nachfolgenden Grafik sind die Resultate dieser Simulation für den Ressourcenindex ersichtlich. Kantone, die heute einen hohen Anteil an Gewinnen von Statusgesellschaften haben, werden durch den Wegfall der Betafaktoren grundsätzlich ressourcenstärker (z. B. ZG, VD, NE). Wenn diese Gesellschaften aber stark von der Patentbox profitieren können, kann sich der Ressourcenindex wegen des Faktors Zeta-2 sogar reduzieren (z. B. BS).

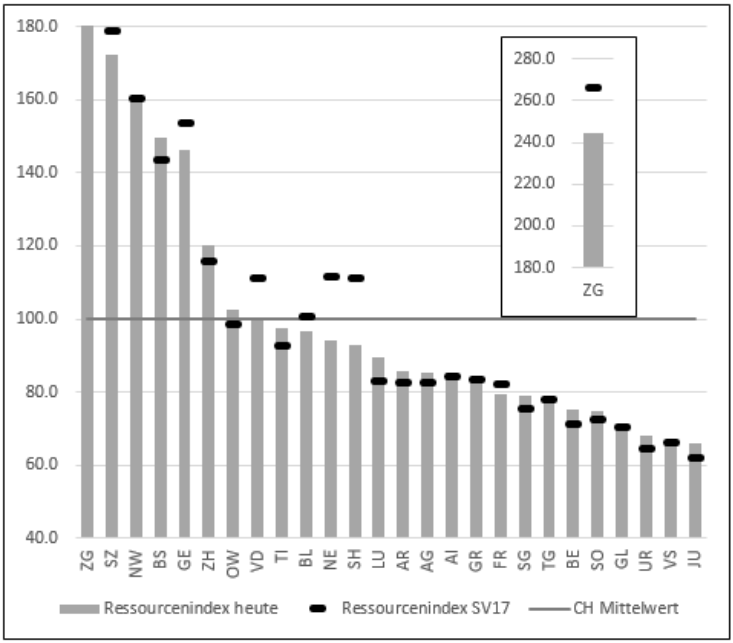
Weil neu alle Gewinne der juristischen Personen mit dem Faktor Zeta-1 gewichtet werden, sinkt der Ressourcenindex in den Kantonen mit einem überdurchschnittlichen Anteil an Steuereinnahmen von ordentlich besteuerten juristischen Personen (z. B. LU, JU). Demgegenüber steigt der Indexwert bei Kantonen, die einen hohen Anteil an Steuereinnahmen natürlicher Personen aufweisen (z. B. SZ, BL).

Für viele Kantone kommt es nur zu geringen Veränderungen im Ressourcenindex. Aufgrund der vielen Annahmen in der Simulation lässt sich bei ihnen nicht mit Sicherheit sagen, ob eine leichte Zu- oder Abnahme stattfinden wird. Stärkere Zunahmen werden aber in den Kantonen Zug, Schwyz, Genf, Waadt, Neuenburg und Schaffhausen erwartet. Die drei letztgenannten Kantone würden aufgrund der SV17 ressourcenstark und müssten deshalb neu in den Finanzausgleich einzahlen. Da aber in der Simulation die Gesamtdotation nicht verändert wurde, profitieren die bereits heute ressourcenstarken Kantone, indem sich ihre Einzahlungen reduzieren bzw. nicht so stark erhöhen. Dies betrifft insbesondere die Kantone Zug, Schwyz und Genf.

42 Vgl. Botschaft zur USR III, BBl **2015** 5124.

Abbildung 4

Auswirkungen auf den Ressourcenindex



In der folgenden Tabelle sind diese Differenzen in Franken pro Einwohner sichtbar. Ein negatives Vorzeichen entspricht dabei einer Entlastung. Die grösste Belastung erfahren die Kantone Schaffhausen und Neuenburg mit je über 300 Franken pro Einwohner. Bei den ressourcenschwachen Kantonen ist es Freiburg, das aufgrund der progressiven Auszahlung 300 Franken pro Einwohner verliert. Bei diesem Kanton kommt aber der Ergänzungsbeitrag zum Zuge, welcher diesen Rückgang fast vollständig kompensiert. Ähnliches gilt für die Kantone Glarus und Wallis.

Tabelle 5

Finanzielle Auswirkungen im Ressourcenausgleich

	Effektive Zahlen 2018		SV17				Differenz	
	Ressourcen-index	Ressourcen-ausgleich	Ressourcen-index	Ressourcen-ausgleich	Ergänzungs-beitrag	Total	Ressourcen-index	Total
	Punkte	CHF/Einw.	Punkte	CHF/Einw.	CHF/Einw.	CHF/Einw.	Punkte	CHF/Einw.
ZH	120.2	367	115.4	252	0	252	-4.8	-116
BE	75.2	-1'196	71.2	-1'277	0	-1'277	-3.9	-81
LU	89.5	-324	82.7	-556	0	-556	-6.8	-232
UR	68.2	-1'748	64.3	-1'827	-121	-1'948	-3.9	-200
SZ	172.1	1'310	178.6	1'283	0	1'283	6.5	-26
OW	102.4	43	98.4	-11	0	-11	-4.0	-54
NW	159.7	1'085	160.1	981	0	981	0.4	-104
GL	71.2	-1'502	70.4	-1'342	-212	-1'554	-0.8	-52
ZG	244.1	2'618	265.9	2'707	0	2'707	21.7	89
FR	79.5	-893	82.0	-592	-298	-890	2.5	3
SO	74.6	-1'237	72.5	-1'190	-18	-1'207	-2.2	30
BS	149.7	902	143.2	705	0	705	-6.5	-197
BL	96.5	-60	100.6	10	0	10	4.1	70
SH	93.0	-172	111.1	182	0	182	18.1	354
AR	85.6	-523	82.3	-573	0	-573	-3.2	-50
AI	85.2	-542	84.2	-476	0	-476	-1.0	66
SG	79.2	-915	75.3	-995	0	-995	-3.9	-80
GR	83.2	-660	83.3	-521	-22	-543	0.1	117
AG	85.3	-538	82.5	-563	0	-563	-2.8	-25
TG	79.0	-927	77.7	-840	0	-840	-1.3	88
TI	97.4	-38	92.5	-141	0	-141	-4.9	-103
VD	99.6	-2	111.0	180	0	180	11.4	182
VS	66.8	-1'864	66.0	-1'680	-207	-1'887	-0.8	-23
NE	94.3	-128	111.4	187	0	187	17.2	315
GE	146.1	837	153.5	874	0	874	7.4	36
JU	65.9	-1'938	61.8	-2'034	-7	-2'041	-4.1	-103

1.2.3 Weitere Massnahmen

1.2.3.1 Fakultative Entlastungen bei der Kapitalsteuer

Die Kantone, nicht aber der Bund, erheben neben der Gewinnsteuer auch eine Kapitalsteuer von juristischen Personen. Grundlage dafür ist das Eigenkapital des Unternehmens.

Bereits heute können die Kantone die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen. In den Kantonen, die diese Massnahme eingeführt haben, entfällt für die Unternehmen die Kapitalsteuer, sofern sie eine hinreichend hohe Gewinnsteuer bezahlen.

Mit der SV17 schlägt der Bundesrat vor, den Kantonen zusätzlich die Möglichkeit zu geben, punktuelle Entlastungen bei der Kapitalsteuer vorzusehen. Diese Entlastungen betreffen das Eigenkapital eines Unternehmens, das auf Beteiligungen sowie auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt. Bei Beteiligungen wird mit dieser Massnahme eine wirtschaftliche Mehrfachbelastung im Konzern beseitigt. Bei den Patenten und vergleichbaren Rechten wird eine parallele Massnahme zur Patentbox auch für die Kapitalsteuer eingeführt. Die Massnahme hilft vor allem jenen Kantonen, ihre Standortattraktivität zu erhalten, für die eine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer oder eine generelle Senkung der Kapitalsteuer mit zu hohen Mindereinnahmen verbunden wäre.

1.2.3.2 Aufdeckung stiller Reserven

Unternehmen verfügen regelmässig über stille Reserven. Diese entstehen entweder durch eine Unterbewertung von Vermögenswerten oder durch eine Überbewertung von Verbindlichkeiten in der Bilanz. Sie können zwangsläufig entstehen, aufgrund handelsrechtlicher Höchstbewertungsvorschriften für Vermögenswerte, oder aber willkürlich, aufgrund handelsrechtlich zulässiger übermässiger Abschreibungen oder Rückstellungen. Im Falle einer Realisation, beispielsweise durch Verkauf des betreffenden Vermögenswerts, stellen sie steuerbaren Gewinn dar.

Im Rahmen dieser Vorlage soll das Prinzip der Aufdeckung stiller Reserven konsequent umgesetzt werden, wobei spiegelbildliche Sachverhalte spiegelbildlich geregelt werden sollen. Aus steuersystematischer Sicht ist es richtig, nur diejenigen Erträge vollumfänglich zu besteuern, die auf den Teil des Wertzuwachses entfallen, der während der Dauer der Steuerpflicht in der Schweiz entstanden ist. Hingegen sollte die Besteuerung tiefer ausfallen bzw. entfallen, soweit es um einen Wertzuwachs geht, der auf eine Periode privilegierter Besteuerung oder fehlender Steuerpflicht entfällt.

Bereits im geltenden Recht werden beim Wegzug einer Gesellschaft ins Ausland die vorhandenen stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert. Spiegelbildlich dazu soll neu auch eine Aufdeckung zugunsten der steuerpflichtigen Person bei Zuzug stattfinden. Vor dem Zuzug hat in der Schweiz keine Steuerpflicht bestanden, deshalb sollen die vor dem Zuzug bestehenden stillen Reserven bei deren Realisation auch nicht der schweizerischen Gewinnsteuer unterstellt werden. Zu diesem Zweck können die stillen Reserven im Zeitpunkt des Zuzugs in der Steuerbilanz aufgedeckt und in den Folgejahren abgeschrieben werden, was die Gewinnsteuer reduziert. Die gleichen Grundsätze sollen auch bei Beginn und am Ende einer subjektiven oder objektiven Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen.

Steuersystematisch verwandt mit der Aufdeckung stiller Reserven aufgrund ähnlicher Wirkung ist die Sondersatzlösung für bisherige Statusgesellschaften. Die Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften hat grundlegende Auswirkungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Sie bewirkt, dass die davon betroffenen Gesellschaften neu einer höheren Besteuerung unterliegen. Als Folge davon entsteht eine latente Gewinnsteuerlast auf den in diesen Unternehmen vorhandenen stillen Reserven. Ohne gesetzliche Regelung würden die bestehenden stillen Reserven je nach kantonaler Regelung oder Praxis unterschiedlich behandelt. Um Überbesteuerungen entgegenzuwirken, soll mit der SV17 eine einheitliche Regelung für die Fälle geschaffen werden, die nach der Aufhebung der Regelungen für Statusgesellschaften eintreten werden. Dabei werden die stillen Reserven nicht in der Steuerbilanz aufgedeckt, sondern mittels Verfügung der Steuerverwaltung festgestellt. In den Folgejahren werden diese stillen Reserven anlässlich ihrer Realisation gesondert besteuert.

1.2.3.3 Anpassungen bei der Transponierung

Der Tatbestand der sogenannten Transponierung grenzt den Anwendungsbereich des steuerfreien privaten Kapitalgewinns von demjenigen des steuerbaren Vermögensertrags ab. Eine Transponierung liegt vor, wenn eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen überträgt, an dem sie selbst zu mindestens 50 Prozent beteiligt ist («Verkauf an sich selbst»). Als Folge davon wird der Veräusserungserlös der Einkommenssteuer unterworfen, wobei die Teilbesteuerung zur Anwendung gelangt, die für Dividenden gilt.

Die geltende gesetzliche Regelung sieht vor, dass der Gewinn aus dem Verkauf nur besteuert wird, wenn die natürliche Person mindestens 5 Prozent der Aktien verkauft. Mit dieser Mindestquote sollte sichergestellt werden, dass Aktien im Streubesitz steuerfrei verkauft werden können. In der Praxis hat sich allerdings herausgestellt, dass diese 5-Prozent-Hürde nicht sinnvoll ist, da sie zu rein steuerplanerisch motivierten Transaktionen in Millionenhöhe führen kann. Deshalb soll sie mit der SV17 aufgehoben werden, sodass bei einem «Verkauf an sich selbst» immer eine Besteuerung erfolgt.

1.2.3.4 Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung

Mittels des Instruments der pauschalen Steueranrechnung berücksichtigt die Schweiz ausländische Quellensteuern auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren, zu deren Anrechnung sie gemäss Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet ist.

Mit der SV17 soll die notwendige gesetzliche Grundlage geschaffen werden, damit schweizerische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens, die sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegen, für Erträge aus einem Drittstaat, die mit nicht rückforderbaren Quellensteuern belastet sind, unter bestimmten Voraussetzungen die pauschale Steueranrechnung beanspruchen können. Allfällig notwendige Konkretisierungen erfolgen sodann auf Verordnungsstufe.

1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

1.3.1 Vernehmlassungsergebnis

Am 6. September 2017 hat der Bundesrat die Vernehmlassung zur SV17 eröffnet. Die Vernehmlassung dauerte bis zum 6. Dezember 2017.[43]

Insgesamt sind 127 Stellungnahmen eingegangen. Es zeigt sich, dass die Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer den dringenden Reformbedarf anerkennt. Dementsprechend werden die Zielsetzungen der Reform wie auch die Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften befürwortet.

43 Der Ergebnisbericht kann eingesehen werden unter www.admin.ch > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > 2017 > EFD.

In Bezug auf die konkrete Ausgestaltung der Reform bestehen indes zum Teil weiterhin erhebliche Differenzen. Grundsätzlich befürworten politisch linke Kreise engere steuerliche Sonderregelungen und mehr Massnahmen im Bereich der Ausgewogenheit. Bürgerliche Kreise befürworten demgegenüber tendenziell weitergehende Sonderregelungen und weniger Massnahmen im Bereich der Ausgewogenheit.

- Bei der *Patentbox* wurden insbesondere die obligatorische Ausgestaltung und der Einbezug von Software kontrovers diskutiert. Die Frage der obligatorischen oder fakultativen Ausgestaltung der Patentbox ist auch im Bereich des Finanzausgleichs bedeutsam, da dort nur obligatorische Massnahmen bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials gesondert berücksichtigt werden. Gemäss den Befürworterinnen und Befürwortern einer fakultativen Ausgestaltung könnte mit dieser eine Gleichbehandlung der Patentbox mit den zusätzlichen F&E-Abzügen erreicht werden. Beim Thema «Software» werden in der Vernehmlassung Varianten vom gänzlichen Ausschluss dieser Kategorie bis hin zu deren gänzlichem Einbezug vorgeschlagen. Bei beiden Diskussionspunkten bestehen jedoch keine von der Vernehmlassungsvorlage abweichenden Mehrheiten.
- Die *zusätzlichen F&E-Abzüge* werden von politisch linken Kreisen abgelehnt.
- Die *Erhöhungen der Dividendenbesteuerung* und der *Mindestvorgaben für Familienzulagen* sind umstritten: Während die linksgerichteten Parteien und Gewerkschaftskreise diese Reformelemente befürworten und teilweise ausdehnen möchten, werden die Reformelemente von den bürgerlichen Parteien und der Mehrzahl der Verbände abgelehnt. Vereinzelt werden alternative Massnahmen für eine ausgewogene Vorlage vorgeschlagen, ohne dass jedoch Mehrheitspositionen erkennbar sind.

Die *Anpassungen im Finanzausgleich* finden in der Vernehmlassung eine breite Zustimmung. So ist die Einführung eines generellen Zeta-Faktors für die tiefere Gewichtung der Unternehmensgewinne in der Berechnung des Ressourcenpotenzials grundsätzlich unbestritten. Teilweise werden jedoch Alternativen vorgeschlagen für die Ausgestaltung der Zeta-Faktoren bzw. bezüglich der Ergänzungsbeiträge. Wie bei den steuerpolitischen Massnahmen bestehen indessen auch hier keine Mehrheitspositionen gegenüber der in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagenen Lösung.

Die Kantone und – im Gegensatz noch zur USR III – auch die Städte und Gemeinden unterstützen die SV17 in der vorgeschlagenen Form weitestgehend. Sie fordern jedoch einen höheren Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer als in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagen. Diese Forderung wird von vielen Parteien sowie zahlreichen Verbänden und Organisationen geteilt.

1.3.2 Geprüfte und verworfene Massnahmen

1.3.2.1 Steuerpolitische Massnahmen

In der Vernehmlassung werden im Sinne zusätzlicher, nicht in der Vernehmlassungsvorlage enthaltener steuerlicher Massnahmen am häufigsten die Einführung eines fakultativen Abzugs für Eigenfinanzierung (zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital) und Anpassungen am Kapitaleinlageprinzip vorgeschlagen.

Der *Abzug für Eigenfinanzierung* soll gemäss den befürwortenden Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmern die Attraktivität der Schweiz für konzerninterne Finanzierungsaktivitäten sicherstellen. Mit dem Ziel, Eigenkapital ähnlich wie Fremdkapital zu behandeln, soll auf einem Teil des Eigenkapitals neu ein kalkulatorischer Zinsabzug geltend gemacht werden können, der den steuerbaren Gewinn des Unternehmens schmälert.

Der Bundesrat verzichtet darauf, den Abzug für Eigenfinanzierung mit der SV17 vorzuschlagen. Der Hauptgrund dafür ist, dass diese Massnahme im Rahmen der gescheiterten USR III stark kritisiert wurde. Mit dem Verzicht auf diese Massnahme soll ein Beitrag dazu geleistet werden, eine mehrheitsfähige Vorlage zu schaffen. Anders als noch die USR III enthält die SV17 somit keine steuersenkenden Massnahmen auf Bundesebene.

Der Verzicht auf den Abzug für Eigenfinanzierung stellt im Bereich der Konzernfinanzierungstätigkeiten im Vergleich zur USR III eine Attraktivitätseinbusse der Schweiz dar. Wie sich diese auswirkt, hängt von den Entwicklungen in Konkurrenzstandorten ab. Hier können zwei gegenläufige Tendenzen beobachtet werden. Einerseits sind namentlich die OECD und die EU bestrebt, den internationalen Steuerwettbewerb für mobile Faktoren einzuschränken. Dazu gehören auch Finanzierungsaktivitäten. Andererseits schlägt die EU-Kommission in ihrem Projekt für eine gemeinsame Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) die Einführung einer Variante eines solchen Abzugs in den EU-Mitgliedstaaten vor. Das Instrument wie auch das Projekt GKB sind aber umstritten. Ob und – falls ja – mit welchem Inhalt die GKB umgesetzt wird, ist derzeit offen.

In der Schweiz steht im Bereich der Konzernfinanzierung die Reform der Verrechnungssteuer im Vordergrund. Nach dem Rückzug der Volksinitiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre» im Januar 2018 wird zu klären sein, wie es mit der pendenten Reform der Verrechnungssteuer weitergeht. In Verbindung mit dieser Reform wird auch der Abzug für Eigenfinanzierung erneut zu diskutieren sein. Beide Massnahmen zusammen können ein attraktives Umfeld für die Konzernfinanzierung mit positiven Auswirkungen auf Wertschöpfung und Arbeitsplätze schaffen.

Zusammen mit dem Abzug für Eigenfinanzierung schlagen zahlreiche Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer vor, bei der kantonalen Kapitalsteuer zusätzlich eine Entlastung auf dem Eigenkapital vorzusehen, das auf konzerninterne Darlehen entfällt. Auf diese Entlastung wird vorliegend ebenfalls verzichtet. Sie wurde

im Gutachten zur Verfassungskonformität der Massnahmen der USR III[44] als verfassungswidrig eingestuft. Darüber hinaus eröffnet diese Entlastung unerwünschte Steuerplanungsmöglichkeiten innerhalb eines Konzerns. Die Kapitalsteuerbelastung kann künstlich gesenkt werden, indem innerhalb eines Konzerns Darlehen vergeben werden.

Der Bundesrat verzichtet ebenfalls darauf, nebst der Erhöhung der Dividendenbesteuerung auch *Anpassungen am Kapitaleinlageprinzip* vorzuschlagen, trotz der Kritik, die gegen dieses Prinzip immer wieder erhoben wird. In der Vernehmlassung wurde namentlich vorgeschlagen, eine sogenannte Verhältnisregelung zu prüfen. Gemäss dieser Regelung müsste eine Gesellschaft, die Kapitaleinlagereserven an ihre Aktionärinnen und Aktionäre zurückzahlt, in einem noch zu bestimmenden Verhältnis auch steuerbare Dividenden ausschütten. Aus Sicht des Bundesrats ist das Kapitaleinlageprinzip jedoch sachlich korrekt. Es gestattet Aktionärinnen und Aktionären, Mittel, die sie oder ihre Rechtsvorgängerinnen und -vorgänger eingebracht haben, steuerfrei zurückzunehmen. Das gilt sowohl für das Aktienkapital wie auch für die Kapitaleinlagen. Während Ersteres bereits vor der Unternehmenssteuerreform II steuerfrei an Aktionärinnen und Aktionäre zurückfliessen konnte, wurde die Steuerfreiheit für Kapitaleinlagen erst mit der Unternehmenssteuerreform II eingeführt. Eine Unterbesteuerung kann sich jedoch in Kombination mit der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne bei der Einkommenssteuer ergeben. Der Bundesrat hatte in der Vernehmlassung zur USR III vorgeschlagen, diese Steuerlücke zu schliessen. Die Massnahme wurde aber von Wirtschaft und Kantonen abgelehnt.

Die Einführung des Kapitaleinlageprinzips beseitigte eine frühere Überbesteuerung und führte daher notwendigerweise zu Mindereinnahmen bei der Verrechnungs- und der Einkommenssteuer. Daneben hatte die Einführung des Kapitaleinlageprinzips positive Auswirkungen auf den Standort, namentlich auch in Form von Zuzügen von Gesellschaften mit einem hohen Bestand an Kapitaleinlagen. Eine Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips könnte die genannten Mindereinnahmen teilweise beseitigen. Gleichzeitig würden aber auch die genannten positiven Auswirkungen reduziert. Darüber hinaus hätte eine Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips bereits vor ihrem Inkrafttreten gewichtige Verhaltensanpassungen zur Folge. Unternehmen könnten ihre bestehenden Kapitaleinlagen ganz oder teilweise zurückbezahlen oder in Aktienkapital umwandeln (sofern dessen Rückzahlung weiterhin steuerfrei bliebe). Ferner könnte es auch zu Wegzügen kommen. Vor diesem Hintergrund ist der Bundesrat der Ansicht, dass es derzeit keine überzeugenden steuer- oder finanzpolitischen Gründe gibt, das Kapitaleinlageprinzip anzupassen.

44 Robert Danon, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), S. 68 ff., unter: https://biblio.parlament.ch/e-docs/384330.pdf.

1.3.2.2 Finanzpolitische Massnahmen

Im Zusammenhang mit der sogenannten Gemeindeklausel (Art. 196 Abs. 1bis DBG) hat der Bundesrat alternative Ausgestaltungen geprüft und aus folgenden Gründen verworfen:

- *Verschärfung der Bestimmung:* Nach Auffassung des Bundesrats widerspräche eine Verschärfung der Massnahme, wie sie von einigen Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmern gefordert wird, der Kompetenz der Kantone bei der Verteilung der Reformlasten zwischen kantonaler und kommunaler Ebene innerhalb des Kantons.
- *Verzicht auf die Bestimmung:* Im Gegensatz zu einigen Vernehmlassungsantworten, in denen die Massnahme abgelehnt wird, erachtet der Bundesrat den Einbezug der Städte und Gemeinden in die Vorlage als notwendig. Seines Erachtens stellt die Bestimmung, wie in der Vorlage formuliert, keinen Eingriff in die organisatorische Autonomie der Kantone dar, sondern gewährleistet eine angemessene Berücksichtigung der Städte und Gemeinden durch die Kantone.

Gemäss den Vorschlägen in der Vernehmlassung hat der Bundesrat im Bereich der Massnahmen für einen sozialen Ausgleich mehrere Varianten geprüft und aus folgenden Gründen verworfen:

- *Weitergehende Erhöhung der Familienzulagen:* Bei einer Erhöhung der Familienzulagen um 50 Franken statt 30 Franken würden sich die Mehrkosten von 421 Millionen Franken auf 721 Millionen Franken erhöhen. Damit würde die Erhöhung auch im Kanton Freiburg wirksam. Der Bundesrat ist allerdings der Ansicht, dass eine Mehrbelastung in dieser Grössenordnung das Gleichgewicht der Vorlage und damit die Erfolgschancen im politischen Prozess gefährden würde.
- *Alternative sozialpolitische Massnahmen*: Geprüft wurde eine Erhöhung des Anteils des Bundes an die Finanzierung der individuellen Prämienverbilligung bzw. der Ergänzungsleistungen. In beiden Fällen würden damit aber primär die Kantone entlastet, ohne Garantie, dass dies den privaten Haushalten zugutekäme. Das Reformelement soll aber zielgerichtet die natürlichen Personen begünstigen. Die beiden Varianten wurden deshalb nicht weiterverfolgt.

Bei den Anpassungen im Finanzausgleich wurden folgende Alternativen geprüft, jedoch verworfen:

- *Berücksichtigung von fakultativ ausgestalteten steuerpolitischen Instrumenten bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials*: Im Ressourcenausgleich werden nur steuerpolitische Instrumente berücksichtigt, die für die Kantone obligatorisch sind. Eine Berücksichtigung von fakultativen Instrumenten würde es den Kantonen erlauben, mit ihrer Steuerpolitik Einfluss auf ihr eigenes Ressourcenpotenzial zu nehmen. Dies würde dem zentralen Grundsatz im Ressourcenausgleich widersprechen, dass die Berechnung des Ressourcenindexes nicht von der kantonalen Besteuerungspolitik beeinflusst werden darf.

– *Fixierung der Zeta-Faktoren auf einem höheren oder tieferen Niveau in der Übergangsphase*: Die Zeta-Faktoren sollen in der Übergangsphase, in der noch nicht genügend Daten für ihre Berechnung vorhanden sind, innerhalb einer Spannweite fixiert werden. Diesbezüglich wird in einem Teil der Vernehmlassungsantworten verlangt, dass die Zeta-Faktoren auf einem tieferen Niveau festgelegt werden. Andere verlangen – in Verbindung mit der Forderung, der Steuerwettbewerb sei einzuschränken –, die Faktoren seien auf einem höheren Niveau festzulegen.

  Die Einführung von Unter- und Obergrenzen soll dazu dienen, Schwankungen aufgrund der beschränkten Datenlage in einem engeren Bereich zu halten. Diese Festlegung wird Gegenstand der Umsetzung auf Verordnungsstufe sein. Eine Festlegung der Zeta-Faktoren zum jetzigen Zeitpunkt würde den Finanzausgleich von politischen Entscheiden abhängig machen und dem regelbasierten System widersprechen.

– *Verbindlichkeit des Mindestausstattungsziels für das Ausrichten von Ergänzungsbeiträgen*: Die Ergänzungsbeiträge in der Übergangsphase wurden in der Vernehmlassung grossmehrheitlich begrüsst. Teilweise wurde jedoch gefordert, dass diese Beiträge nur ausgerichtet werden sollen, soweit sie notwendig sind, um das Mindestausstattungsziel zu erreichen.

  Die Ergänzungsbeiträge werden den ressourcenschwächsten Kantonen zugeteilt. Obwohl in diesen Kantonen kaum Statusgesellschaften ansässig sind, sind sie von der Reform betroffen, insbesondere auch aufgrund der tieferen Einnahmen aus dem Ressourcenausgleich. Zudem profitieren diese Kantone nur unterdurchschnittlich von den vertikalen Ausgleichsmassnahmen. Der Ergänzungsbeitrag wirkt zielgerichtet auf diese Kantone. Wird das Mindestausstattungsziel in einem Jahr übertroffen, werden die verbleibenden Mittel proportional auf die ressourcenschwächsten Kantone verteilt. Reichen hingegen die zur Verfügung stehenden Mittel nicht aus, um das Mindestausstattungsziel zu erreichen, wird der Ergänzungsbeitrag nicht erhöht. Die betroffenen Kantone tragen somit nicht nur den Nutzen der fixen Dotation, sondern auch das Risiko.

1.3.3 Würdigung des Gesamtpakets

Für den Bundesrat wie auch für die Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer steht fest, dass die SV17 wichtig und dringend ist. Ziel des Bundesrats ist es daher, mit der SV17 eine Vorlage zu präsentieren, die politisch mehrheitsfähig ist und rasch umgesetzt werden kann. Bei der Würdigung des Vernehmlassungsergebnisses und der Ausarbeitung der vorliegenden Botschaft hat sich der Bundesrat daher von den folgenden Kriterien leiten lassen:

1. Ausgewogenheit

Die SV17 muss ausgewogener ausgestaltet werden als die deutlich abgelehnte USR III. Dem Abstimmungsergebnis bzw. den im Vorfeld der Volksabstimmung geäusserten Bedenken ist Rechnung zu tragen. Deshalb weist die SV17 folgende namhafte Unterschiede gegenüber der USR III auf:

- Umfassende Regelung der Patentbox auf Gesetzesstufe zur Erhöhung der Transparenz; Begrenzung und Praktikabilität der Patentbox: nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU und urheberrechtlich geschützte Software qualifizieren nicht für die Patentbox;
- Abschliessende Regelung der zusätzlichen F&E-Abzüge auf Gesetzesstufe; Fokussierung auf den Personalaufwand;
- Verschärfung der Entlastungsbegrenzung;
- Verzicht auf den Abzug für Eigenfinanzierung (zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital);
- Erhöhung der Dividendenbesteuerung auf 70 Prozent beim Bund und in den Kantonen, wobei die Kantone auch eine höhere Besteuerung vorsehen können;
- Berücksichtigung der Gemeinden im Rahmen der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer;
- Erhöhung der Mindestvorgaben des Bundes für die Kinder- und die Ausbildungszulagen um je 30 Franken pro Monat.

2. Reduktion der technischen Komplexität

Die Vorlage soll sich auf die wesentlichen Massnahmen beschränken. Namentlich der Verzicht auf die Einführung eines Abzugs für Eigenfinanzierung (zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital) und auf Anpassungen am Kapitaleinlageprinzip begrenzt die technische Komplexität der Vorlage. Der Fokus der steuerlichen Sonderregelungen (Patentbox und zusätzliche F&E-Abzüge) liegt klar auf der Innovationsförderung. Bei der konkreten Ausgestaltung legt der Bundesrat grossen Wert auf die Praktikabilität sowohl auf Seiten der Steuerbehörden wie auch auf Seiten der Unternehmen.

Einen vollständigen Verzicht auf steuerliche Sonderregelungen lehnt der Bundesrat indes ab. Aufgrund des verstärkten internationalen Steuerwettbewerbs ist damit zu rechnen, dass der Verzicht auf diese Massnahmen weitergehende Gewinnsteuersenkungen in den Kantonen zur Folge hätte. Damit würde auch der interkantonale Steuerwettbewerb über die Gewinnsteuersätze angeheizt. Mit Blick auf die Steuereinnahmen von Kantonen und Gemeinden wäre ein solches Szenario nachteilig.

3. Tragbarkeit der Vorlage für Kantone, Städte und Gemeinden

Durch die vorgeschlagene Erhöhung des Kantonsanteils auf 21,2 Prozent wird das wichtigste Anliegen der Kantone, Städte und anderen Gemeinden erfüllt. Zwar könnte eine ausgewogene Verteilung der Reformlasten zwischen den Staatsebenen auch mit einem Umfang von 20,5 Prozent erwirkt werden. Mit einer darüber hinaus-

gehenden Erhöhung wird den Kantonen jedoch zusätzlicher finanzpolitischer Handlungsspielraum zur Sicherstellung der Wettbewerbsfähigkeit und zur Berücksichtigung der Gemeinden verschafft. Vor dem Hintergrund der Gewinnsteuersenkungen in anderen Standorten hat die Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze im internationalen Standortwettbewerb noch einmal an Bedeutung zugenommen.

Allfällige Massnahmen im Zusammenhang mit dem innerkantonalen Finanzausgleich liegen in der Hoheit der Kantone; dem Bund kommen diesbezüglich keine Kompetenzen zu. Die Einführung einer Gemeindeklausel in der SV17 im Zusammenhang mit der Erhöhung des Kantonsanteils trägt aber einem wichtigen Bedürfnis der Gemeinden Rechnung und erhöht damit die innenpolitische Akzeptanz der Vorlage.

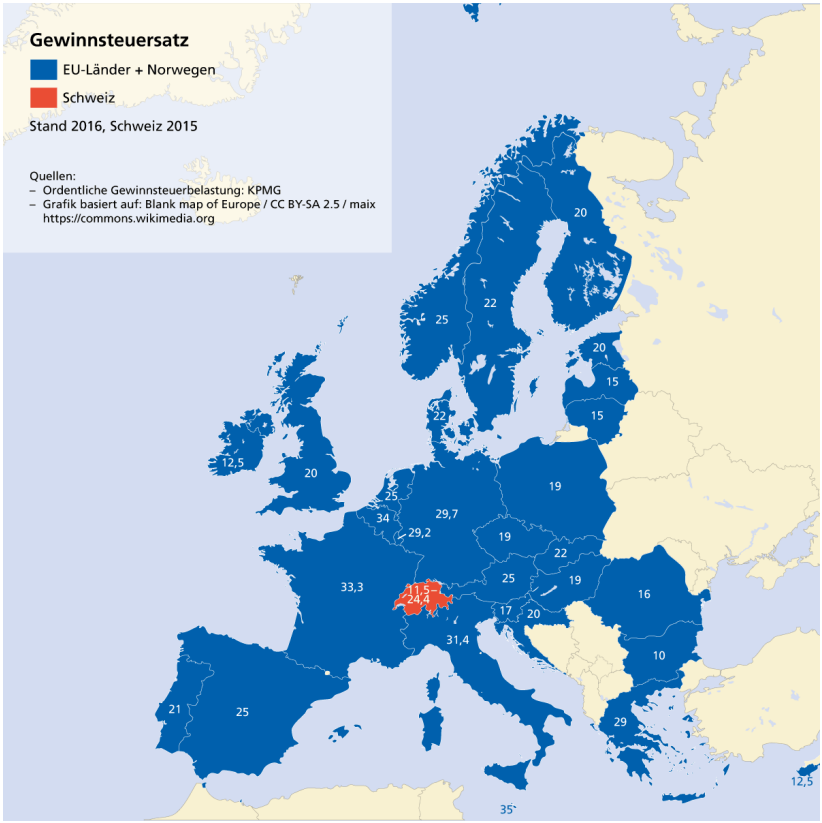
Zusammenfassend stellt die SV17 ein ausgewogenes, föderalistisch geprägtes Gesamtpaket dar, das gleichzeitig die wirtschaftspolitischen Zielsetzungen erreicht. Mit der Erhöhung der Dividendenbesteuerung und der Mindestvorgaben für Familienzulagen finden zwei ausgleichende Elemente Eingang in die Vorlage, die der Kritik an der USR III Rechnung tragen. Die klare Fokussierung auf die Innovationsförderung und die praktikable Ausgestaltung dieser Massnahmen mindern die technische Komplexität der Vorlage und tragen dazu bei, dass die Schweiz ihre Spitzenposition in diesem stark umkämpften Wettbewerb behaupten kann. Die Erhöhung des Kantonsanteils auf 21,2 Prozent verschafft den Kantonen finanzpolitischen Handlungsspielraum, damit sie bei Bedarf ihre Gewinnsteuern senken können, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Zudem haben die Kantone die Möglichkeit, die steuerlichen Regelungen zur Innovationsförderung entsprechend ihren wirtschaftlichen Bedürfnissen auszugestalten. Dieser Mix aus steuerlichen Regelungen zur Innovationsförderung und kantonalen Gewinnsteuersenkungen stellt auch im Lichte der jüngsten internationalen Entwicklungen eine zielführende Strategie dar, damit die Schweiz ihre Spitzenposition im internationalen Standortwettbewerb auch künftig behalten kann.

1.4 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht

Die folgende Abbildung gibt einen Überblick über die Gewinnsteuersätze in Europa. Die Bemessungsgrundlage (d. h. die Vorschriften zur Berechnung des steuerbaren Gewinns) multipliziert mit den Gewinnsteuersätzen ergibt die Steuerbelastung in einem Land. Somit stellen die Gewinnsteuersätze nur ein Element zur Berechnung der effektiven Steuerbelastung dar. Wenn gewisse Erträge nicht oder nicht vollumfänglich in die Steuerberechnung einbezogen werden, ist es möglich, dass die effektive Steuerbelastung eines Unternehmens auch in einem Land mit einem relativ hohen Gewinnsteuersatz tief ausfällt.

Abbildung 5

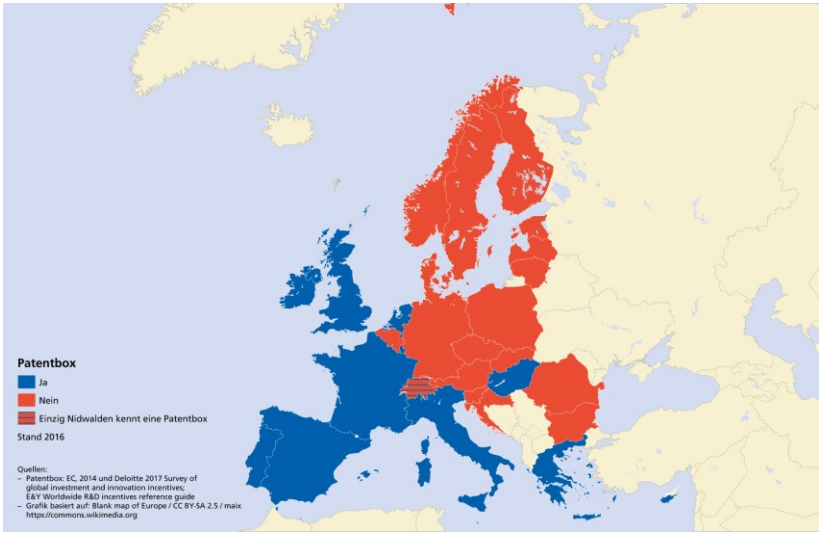
Statutarische Gewinnsteuersätze in ausgewählten europäischen Ländern



Die vorgeschlagenen steuerlichen Sonderregelungen zur Patentbox und zu den zusätzlichen F&E-Abzügen werden in vielen europäischen Ländern bereits angewendet. Die beiden folgenden Abbildungen geben einen Überblick, welche europäischen Länder diese Regelungen kennen.

Abbildung 6

Patentbox



Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die effektive Steuerbelastung in der Patentbox in ausgewählten europäischen Ländern.

Tabelle 6

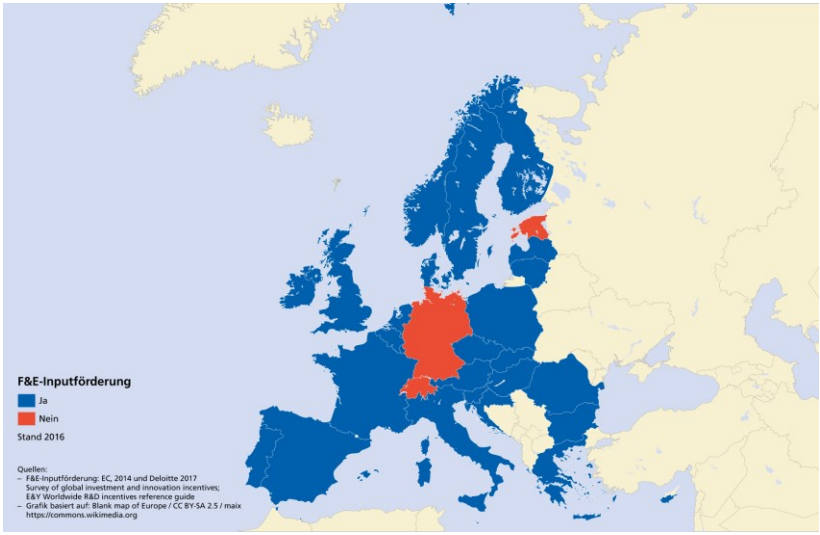
Effektive Steuerbelastung in der Patentbox in ausgewählten Ländern[45]

Land	Effektive Steuerbelastung in der Patentbox
Belgien	5,1–6,8 %
Frankreich	15,0–15,5 %
Irland	6,25 %
Italien	13,95 %
Luxemburg	5,76 %
Niederlande	5,0 %
Portugal	11,5 %
Spanien	mindestens 10 %
Ungarn	4,5-9,0 %
Vereinigtes Königreich	mindestens 10 %

45 PWC, Global Research & Development Group, April 2017, S. 8 ff., abrufbar unter: www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/pwc-global-r-and-d-brochure-april-2017.pdf.

Abbildung 7

Förderung von F&E



Bei der Förderung von F&E wenden die Staaten verschiedene Massnahmen an. Im Vordergrund stehen Steuergutschriften und zusätzliche Abzüge, wie sie auch in der SV17 vorgesehen sind. Steuergutschriften gewähren unter anderen Belgien, Frankreich, Irland, Italien, die Niederlande, Portugal, Spanien und das Vereinigte Königreich. Zusätzliche Abzüge gewähren bspw. Belgien, Tschechien und Ungarn. Die Bandbreite der zusätzlichen Abzüge reicht dabei von 50-125 Prozent.[46]

1.5 Umsetzung

Es ist vorgesehen, dass der Bundesrat das Inkrafttreten der SV17 bestimmt. Im StHG wird den Kantonen üblicherweise eine Frist von rund zwei Jahren eingeräumt, damit sie ihre Gesetze gemäss ihren prozeduralen Vorschriften an die Regelungen im StHG anpassen können. Nach dieser Frist finden die Regelungen des StHG direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht.

Bei der SV17 besteht jedoch eine erhöhte Dringlichkeit, da die geltenden Regelungen für Statusgesellschaften nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards stehen. Das kann dazu führen, dass die betroffenen Unternehmen die Besteuerung als Statusgesellschaft freiwillig aufgeben wollen. Nach einer Abwägung zwischen dem Interesse der Kantone an einer hinreichend langen Frist zur Wahrung ihrer

46 PWC, Global Research & Development Group, April 2017, S. 16 ff.; abrufbar unter: www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/pwc-global-r-and-d-brochure-april-2017.pdf.

institutionellen Prozesse und dem Standortziel soll folgender zweistufiger Lösungsansatz gewählt werden:

Die Übergangsregelung nach Artikel 78*g* E-StHG betreffend Sondersatzlösung tritt umgehend in Kraft, sobald feststeht, dass gegen das Gesetz kein Referendum zustande gekommen ist bzw. das Gesetz in der Volksabstimmung angenommen worden ist. Die Kantone haben ab diesem Zeitpunkt die Möglichkeit – nicht aber die Pflicht –, eine solche Regelung in ihr Recht einzuführen. Ein rasches Handeln dürfte in erster Linie für diejenigen Kantone zur Diskussion stehen, in denen Statusgesellschaften eine bedeutende Rolle spielen und in denen diese Gesellschaften auf die Besteuerung als Statusgesellschaft vorzeitig verzichten möchten. Die übrigen Bestimmungen, namentlich die Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften sowie die Einführung der Patentbox und der zusätzlichen F&E-Abzüge, werden in den Kantonen erst nach einer Übergangsphase wirksam.

1.6 Umsetzungspläne der Kantone

Die Reform der Unternehmensbesteuerung betrifft den Bund wie auch die Kantone, wobei die Kantone ihrerseits die Gemeinden einzubeziehen haben. Die SV17 ist so angelegt, dass verschiedene Elemente dezentral in den Kantonen umgesetzt werden.

Formell sind die Umsetzungsvorhaben auf kantonaler Ebene nicht Teil der vorliegenden Reform, sondern Gegenstand eigenständiger kantonaler Gesetzgebungsvorhaben. Eine diesbezüglich von der ESTV bei den Kantonen durchgeführte Umfrage widerspiegelt den Stand per 31. Januar 2018. Die Ergebnisse dieser Umfrage werden im Anhang dargestellt.

2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

2.1 Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG)

Die Änderungen des FiLaG entsprechen inhaltlich den Vorschlägen in der Botschaft zur USR III. Anpassungen ergeben sich indessen bezüglich des Zeitplans in der Übergangsphase der Reform.

Art. 3 Abs. 3 zweiter und dritter Satz

Mit der Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften entfällt das Erfordernis, bei der Ermittlung des Ressourcenpotenzials der reduzierten Besteuerung der Gewinne der entsprechenden Gesellschaften Rechnung zu tragen. Neu soll die unterschiedliche steuerliche Ausschöpfung der Gewinne der juristischen Personen im Vergleich zu den Einkommen der natürlichen Personen bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials berücksichtigt werden.

Abbildung 8

Übergangszeitraum (Annahme: Inkrafttreten 1.1.2020)

Jahr nach Inkrafttreten	Referenzjahr	Verwendete Bemessungsjahre (Fett = neues System)			Verwendete Zeta-1 Faktoren	Verwendete Zeta-2 Faktoren	Art. 23a FiLaG									
							Beta-Gewichtung in den Bemessungsjahren (Abs. 1 und 2)	Bemessungsjahre (BemJ) 2017-2020: Beta-Gewichtung 5/5	BemJ 2021: Beta-Gewichtung 4/5	BemJ 2022: Beta-Gewichtung 3/5	BemJ 2023: Beta-Gewichtung 2/5	BemJ 2024: Beta-Gewichtung 1/5	Zeta-Faktoren: Unter-/ Obergrenzen (Abs. 3)	Mindestausstattung: massgebl. Ressourcen des 4. Jahres (Abs. 4)	Ergänzungsbeitrag (Abs. 4)	Aggregierte Steuerbemessungsgrundlage (ASG)
	2016	2010	2011	2012	-	-										ASG wie bisher, ("fiktive") Beta-Gewichtung
	2017	2011	2012	2013	-	-										
	2018	2012	2013	2014	-	-										
	2019	2013	2014	2015	-	-										
1	**2020**	2014	2015	2016	-	-										
2	**2021**	2015	2016	2017	-	-										
3	**2022**	2016	2017	2018	-	-										
4	**2023**	2017	2018	2019	-	-								ASG Jahr 4		
5	**2024**	2018	2019	**2020**	2020	2020	Anwendung Beta-Faktoren 2020	5/5					Ober-/ Untergrenzen Zeta-Faktoren	Mindestausstattung entspr. Jahr 4	Ergänzungsbeitrag je 180 Mio. CHF	Übergang: Beta- und Zeta-Gewichtung
6	**2025**	2019	**2020**	**2021**	2020-21	2021			4/5							
7	**2026**	**2020**	**2021**	**2022**	2020-22	2022				3/5						
8	**2027**	**2021**	**2022**	**2023**	2020-23	2023					2/5					
9	**2028**	**2022**	**2023**	**2024**	2020-24	2024						1/5				
10	**2029**	**2023**	**2024**	**2025**	2020-25	2025										
11	**2030**	**2024**	**2025**	**2026**	2021-26	2026										
12	**2031**	**2025**	**2026**	**2027**	2022-27	2027										ASG neu
13	**2032**	**2026**	**2027**	**2028**	2023-28	2028										
14	**2033**	**2027**	**2028**	**2029**	2024-29	2029										
15	**2034**	**2028**	**2029**	**2030**	2025-30	2030										
16	**2035**	**2029**	**2030**	**2031**	2026-31	2031										

Art. 23a Übergangsbestimmungen zur Änderung vom …

Absatz 1 entspricht materiell der vom Parlament im Rahmen der USR III verabschiedeten Regelung zur Berücksichtigung der gesonderten Besteuerung von stillen Reserven ehemaliger Statusgesellschaften nach Artikel 78*g* StHG. Die Auslandgewinne ehemaliger Statusgesellschaften werden bis fünf Jahre nach Inkrafttreten mit den sog. Faktoren Beta gewichtet. Die Gewichtung wird während dieser fünf Jahre jährlich um einen Fünftel reduziert.

Aufgrund der Ergebnisse aus der Vernehmlassung wurde die Bestimmung präzisiert. Sie bezieht sich auf die Berechnung der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage nach Artikel 3 FiLaG i.V.m. den Artikeln 1 und 2 der Verordnung vom 7. November 2007[47] über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV) für die Bemessungsjahre 2020–2024. Diese fliessen mit einer Verzögerung von vier bis sechs Jahren in die Berechnung des Ressourcenausgleichs für das entsprechende Referenzjahr ein.

Absatz 2 regelt die Anwendbarkeit der Berechnungsweise nach Absatz 1 auf juristische Personen, die freiwillig auf ihren besonderen Steuerstatus verzichtet haben.

Die Beta-Gewichtung für Gewinne dieser Gesellschaften wird vom Zeitpunkt der Statusaufgabe bis fünf Jahre nach Inkrafttreten der SV17 weitergeführt. Der Stichtag wurde auf den 31. Dezember 2016 festgelegt (d. h. Anwendbarkeit ab Steuerperiode 2017).

In der Übergangsphase ist die Datenlage für die Berechnung der Zeta-Faktoren noch unvollständig. In dieser Zeit können *nach Absatz 3* Unter- und Obergrenzen für diese Faktoren eingeführt werden.

Der *erste Satz von Absatz 4* ist eine Übergangsregelung zur Sicherung des Mindestausstattungsziels nach Artikel 6 Absatz 3 FiLaG. Dieses berechnet sich anhand des Schweizer Durchschnitts der Steuereinnahmen aller Kantone und Gemeinden (inkl. Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer) pro Einwohnerin und Einwohner (sog. standardisierter Steuerertrag). Das Mindestausstattungsziel beläuft sich auf 85 Prozent des Schweizer Durchschnitts. Da die kantonalen Gewinnsteuersätze voraussichtlich sinken werden, wäre mit dem Zielwert von 85 Prozent absolut gesehen nur noch eine geringere staatliche Grundleistung finanzierbar. Vorübergehend soll deshalb eine alternative Zielgrösse gelten. Diese Zielgrösse bestimmt sich aufgrund des nominellen Mindestausstattungsziels im Referenzjahr, in dem zum letzten Mal ausschliesslich Bemessungsjahre aus dem bisher geltenden Steuerrecht verwendet werden, d. h. im vierten Jahr nach Inkrafttreten der SV17.

Der *zweite Satz von Absatz 4* enthält die Festlegung von Ergänzungsbeiträgen an die ressourcenschwächsten Kantone und dient damit im fünften bis elften Referenzjahr nach Inkrafttreten zur Sicherung der Mindestausstattung, wie sie im ersten Satz definiert ist. Als Unterstützung der Kantone zur Erreichung der temporären Zielgrösse erhalten diese – wie bereits in der USR III vorgesehen – zusätzliche Beiträge. Diese werden durch den Bund alimentiert und stammen aus den Mitteln, die aufgrund der Reduktion des Härteausgleichs in den Jahren 2016–2029 frei werden (jährliche Reduktion von fünf Prozent nach Artikel 19 Absatz 3 FiLaG). Die Mittel werden den ressourcenschwächsten Kantonen zugeteilt. Alle Kantone, die Ergän-

47 SR **613.21**

zungsbeiträge erhalten, erreichen mit diesen Beiträgen denselben standardisierten Steuerertrag nach Ausgleich.

2.2 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Ingress

Der Ingress verweist noch auf die Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV). Er wird deshalb an die Bestimmungen der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) angepasst. Den Artikeln 41ter und 42quinquies aBV entsprechen die Artikel 128 und 129 der geltenden BV.

Art. 18b Abs. 1

Wie bisher wird das Teilbesteuerungsverfahren auf Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie auf Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte nach Abzug des zurechenbaren Aufwands angewendet. Die Mindestbeteiligungsquote, ab welcher das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung gelangt, beträgt unverändert 10 Prozent.

Als einzige Änderung wird der Umfang der Teilbesteuerung im Geschäftsvermögen von 50 Prozent auf 70 Prozent angehoben.

Art. 20 Abs. 1bis

Wie bisher wird das Teilbesteuerungsverfahren auf Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.) angewendet. Die Mindestbeteiligungsquote, ab welcher das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung gelangt, beträgt unverändert 10 Prozent.

Als einzige Änderung wird der Umfang der Teilbesteuerung im Privatvermögen von 60 Prozent auf 70 Prozent angehoben.

Art. 20a Abs. 1 Bst. b

Der Tatbestand der «Transponierung» betrifft Sachverhalte, in denen eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen veräussert, das sie selbst beherrscht («Verkauf an sich selbst»). Unter bestimmten Voraussetzungen wird der dabei erzielte Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert. Gleiches gilt, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

Gemäss dem Wortlaut der geltenden Regelung wird in einem solchen Fall die Differenz zwischen der erhaltenen Gegenleistung und dem Nominalwert steuerlich erfasst. Seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips per 1. Januar 2011 ist dieser Wortlaut aber zu eng. Das Kapitaleinlageprinzip hat zu einer steuerlichen Gleichbe-

handlung von Aktienkapital und Kapitaleinlagen geführt, was konsequenterweise auch bei der Transponierung zu berücksichtigen ist. Steuerbarer Vermögensertrag kann daher nur im Umfang der Differenz zwischen der erhaltenen Gegenleistung und dem Nominalwert zuzüglich Kapitaleinlagereserven vorliegen. Mit der Gesetzesänderung wird diese heute bereits geltende Steuerpraxis nachvollzogen.

Anders verhält es sich mit der heutigen Bedingung, dass erst Veräusserungen ab einer Beteiligung von 5 Prozent am Grund- oder Stammkapital steuerlich zu erfassen sind. Mit dieser Schwelle sollte erreicht werden, dass Streubesitz ohne Steuerfolgen an die vom Veräusserer beherrschte Gesellschaft übertragen werden kann. In der Praxis hat sich aber gezeigt, dass diese 5-Prozent-Hürde im Einzelfall zu Unterbesteuerungen in Millionenhöhe führen kann, insbesondere dann, wenn einzelne Privatpersonen ihre Beteiligungen von weniger als 5 Prozent an mittleren und grossen Gesellschaften zu Verkehrswerten an von ihnen selbst beherrschte Kapitalgesellschaften veräussern. Andererseits erzielen Klein- und Kleinstaktionäre von Publikumsgesellschaften bei Quasifusionen steuerbaren Vermögensertrag, da die Einbringung der Kapitalanteile aufgrund gemeinsamer Willensbildung erfolgt. Durch das gemeinsame Handeln ist für die Bestimmung des Schwellenwerts von 5 Prozent nicht der Kapitalanteil der einzelnen Aktionärinnen und Aktionäre massgebend, sondern das Total der übertragenen Beteiligungsrechte. Die Schwelle von 5 Prozent wird somit regelmässig überschritten. Mit der vorliegenden Änderung kann diese Steuerlücke geschlossen und eine Gleichbehandlung sämtlicher Beteiligungsinhaberinnen und -inhaber erreicht werden.

Liegt steuerbarer Vermögensertrag aus Transponierung vor, so unterliegt dieser wie bisher den gleichen Regeln wie die Dividenden, inkl. Teilbesteuerungsverfahren, wenn die dafür notwendige Mindestbeteiligungsquote gegeben ist.

Art. 58 Abs. 1 Bst. c zweiter Satz

Die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung oder einer Betriebsstätte sowie die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben und Teilbetrieben ins Ausland werden neu in Artikel 61*b* geregelt. Diese Präzisierung wird deshalb im vorliegenden Artikel nicht mehr benötigt und kann aufgehoben werden, ohne dass sich materiell eine Änderung ergibt.

Art. 61a und 61b Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven

Diese Artikel regeln neu die Fälle, in denen es zu einer Aufdeckung stiller Reserven nur in der Steuerbilanz kommt. Sie umfassen die Tatbestände bei Beginn und Ende der Steuerpflicht im Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt oder einer Steuerbefreiung nach Artikel 56 und regeln diese spiegelbildlich. Dabei ist es unerheblich, wie die Übertragung der stillen Reserven zivilrechtlich vorgenommen wurde (Einlage, Verkauf oder gemischtes Rechtsgeschäft). Für alle anderen Tatbestände, namentlich für Unternehmensgründungen ohne grenzüberschreitenden Sachverhalt, gilt die Massgeblichkeit der Handelsbilanz uneingeschränkt.

Bei Beginn der Steuerpflicht steht es den Unternehmen frei, die vorhandenen stillen Reserven aufzudecken. Die Aufdeckung der stillen Reserven hat spätestens mit der

Abgabe der Steuererklärung zu erfolgen, da nach Artikel 125 Absatz 3 das am Ende der Steuerperiode dienende steuerliche Eigenkapital auszuweisen ist.

Massgebend ist der Verkehrswert der Vermögenswerte zu Fortführungswerten, wobei bei Betrieben, Teilbetrieben und Funktionen sowie bei der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung das Unternehmen beziehungsweise die Betriebe, Teilbetriebe und Funktionen als Ganzes zu bewerten sind. Dazu gehört auch der selbstgeschaffene Geschäfts- bzw. Firmenwert (originärer Goodwill oder Mehrwert), und zwar unabhängig davon, ob dieser handelsrechtlich aktivierungsfähig ist oder nicht. Soweit jedoch stille Reserven auf einzelne Aktiven entfallen, sind sie auf diese zu verlegen. Bei der Bemessung des Mehrwerts ist vom Drittvergleich auszugehen. Die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode zur Berechnung des Mehrwerts ist beizubehalten und auch am Ende der Steuerpflicht anzuwenden, sofern sich die wirtschaftliche Ausgangslage des Unternehmens seit Beginn der Steuerpflicht nicht grundlegend geändert hat.

Art. 61a Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Absatz 1 regelt die Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht. Die Unternehmen können neu bei Vermögenswerten die stillen Reserven und bei Betrieben, Teilbetrieben und Funktionen sowie der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts nur in der Steuerbilanz aufdecken, soweit diese stillen Reserven in einer Zeit entstanden sind, in der diese stillen Reserven einer ausländischen Steuerhoheit bzw. einer Steuerbefreiung unterworfen waren. Durch die Aufdeckung entstehen den Unternehmen keine Gewinnsteuerfolgen. Die Aufdeckung hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung für die erste Steuerperiode zu erfolgen. Stille Reserven auf Beteiligungen nach Artikel 69 Buchstaben a und b dürfen nicht aufgedeckt werden, da diese bei der Realisation über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt werden. Bei der Bewertung des Unternehmens, des Betriebs oder Teilbetriebs sowie der Funktionen ist somit weder der Substanzwert der Beteiligungen noch ein allfälliger Beteiligungsertrag in die Berechnung einzubeziehen.

Absatz 2 regelt, welche Tatbestände unter dem Beginn der Steuerpflicht verstanden werden. Es handelt sich dabei um Tatbestände im Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt oder dem Ende einer Steuerbefreiung nach Artikel 56. Sie sind spiegelbildlich zu den Tatbeständen in Artikel 61*b* ausgestaltet. Da stille Reserven auf allen verlegten Vermögenswerten aufgedeckt werden können, sind auch Gewinnkorrekturen aufgrund dieser Regelung möglich. Wenn eine schweizerische Gesellschaft Handelsware von einer ausländischen Gruppengesellschaft zu einem zu tiefen Preis erwirbt und im selben Geschäftsjahr zu einem höheren Preis an Dritte verkauft, kann die Differenz zwischen dem korrekten Einkaufspreis (Drittpreis) und dem zu tiefen tatsächlichen Einkaufspreis aufgedeckt und steuerlich geltend gemacht werden. Der Nachweis der Preisdifferenz obliegt der Gesellschaft und ist im Rahmen der Veranlagung durch die veranlagende Behörde zu überprüfen.

Absatz 3 regelt, wie die aufgedeckten stillen Reserven abzuschreiben sind. Da die Aufdeckung der stillen Reserven nach Absatz 1 nur in der Steuerbilanz erfolgt, ist im handelsrechtlichen Abschluss nur eine Abschreibung ersichtlich, wenn das be-

treffende Anlagevermögen auch in der Handelsbilanz einen abzuschreibenden Wert ausweist. Aufgedeckte und einzelnen Aktiven zugeordnete stille Reserven sind für steuerliche Belange jährlich nach den geltenden Abschreibungssätzen abzuschreiben. Sollte trotz der steuerlichen Abschreibung der verbleibende Gewinnsteuerwert höher sein als der Verkehrswert in diesem Zeitpunkt, muss der Gewinnsteuerwert analog den Bestimmungen des Handelsrechts zwingend auf den tieferen Verkehrswert abgeschrieben werden (Einhaltung des Niederstwertprinzips auch in der Steuerbilanz).

In *Absatz 4* wird geregelt, wie der aufgedeckte Mehrwert, welcher nicht einzelnen Aktiven zugeordnet werden kann, steuerlich abzuschreiben ist. Der bei Beginn der Steuerpflicht in der Steuerbilanz ausgewiesene selbst geschaffene Mehrwert hat nach zehn Jahren kaum mehr einen Einfluss auf den Wert eines Unternehmens. Dieser Mehrwert ist daher innert zehn Jahren unter Berücksichtigung des Niederstwertprinzips abzuschreiben. Werden nach der Aufdeckung des Mehrwerts Aktiven oder ganze Geschäftsteile verkauft, die eine Verminderung des Mehrwerts zur Folge haben, so ist diesem Umstand bei der Abschreibung des Mehrwerts Rechnung zu tragen. Zudem ist bei steuerneutralen Umstrukturierungen nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstaben b und d und Absatz 3 der anteilmässige, nur in der Steuerbilanz ausgewiesene und selbst geschaffene Mehrwert miteinzubeziehen.

Art. 61b Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Absatz 1 regelt, dass am Ende der Steuerpflicht grundsätzlich über alle stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts steuerlich abzurechnen ist. Konnten im Zeitpunkt des Zuzugs oder des Eintritts in die Steuerpflicht die stillen Reserven nach Artikel 61*a* steuerneutral aufgedeckt werden, so ist bei Ende der Steuerpflicht für die Bewertung des Mehrwerts die gleiche Methode wie bei der Aufdeckung zu verwenden, sofern sich die wirtschaftliche Lage des jeweiligen Unternehmens seither nicht grundlegend verändert hat.

Absatz 2 nennt die Tatbestände, bei welchen über die stillen Reserven einschliesslich des selbst erschaffenen Mehrwerts abzurechnen ist. Neu wird präzisiert, dass steuerlich auch über einzelne Funktionen (z. B. Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen usw.) abzurechnen ist, wenn diese ins Ausland verlegt werden. Im Falle von Liegenschaften muss unterschieden werden, ob das Steuersubjekt fortbesteht (bspw. Wegzug ins Ausland) oder nicht (bspw. Liquidation). Im ersten Fall erfolgt keine Abrechnung über die stillen Reserven, da das Steuersubjekt neu aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz untersteht. Im zweiten Fall erfolgt hingegen eine Besteuerung, da das ursprüngliche Steuersubjekt untergegangen ist.

Art. 196 Abs. 1 und 1bis

Absatz 1: Die direkte Bundessteuer wird von den Kantonen veranlagt und eingezogen. Gestützt auf Artikel 128 Absatz 4 BV legt Artikel 196 Absatz 1 DBG den Anteil fest, den die Kantone dem Bund abzuliefern haben. Nach den gegenwärtig geltenden Bestimmungen beträgt dieser Anteil 83 Prozent des Aufkommens der direkten Bundessteuer. Der vertikale Ausgleich im Zuge der SV17 erfolgt durch eine

Erhöhung des Kantonsanteils von heute 17 Prozent auf 21,2 Prozent. Entsprechend wird der von den Kantonen abzuliefernde Anteil am Rohertrag der direkten Bundessteuer zum Zeitpunkt der Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften auf 78,8 Prozent gesenkt.

Absatz 1bis: Wie die Reformlasten innerhalb eines Kantons zwischen kantonaler und kommunaler Ebene verteilt werden, liegt in der Kompetenz der Kantone. Der neue Absatz entfaltet deshalb keine rechtsverbindliche Wirkung. Die Bestimmung hält aber die Kantone an, die Auswirkungen der Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften auf ihre Gemeinden angemessen zu berücksichtigen. Mit der gesetzlichen Verankerung wird einer zentralen politischen Forderung der Gemeinden entsprochen.

2.3 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

Art. 7 Abs. 1 dritter und vierter Satz

Mit diesen Bestimmungen wird das Teilbesteuerungsverfahren für alle Kantone obligatorisch eingeführt. Die Entlastung erfolgt über die Bemessungsgrundlage, eine Entlastung über den Steuersatz ist nicht mehr möglich, was insbesondere im interkantonalen Verhältnis zu einer administrativen Vereinfachung führt. Der Umfang der Besteuerung wird auf 70 Prozent festgesetzt. Die Kantone können in ihren kantonalen Steuergesetzen eine höhere Besteuerung vorsehen. Damit erfolgt in diesem Bereich eine vertikale und horizontale Harmonisierung. Siehe auch Erläuterungen zu Artikel 20 Absatz 1bis E-DBG.

Art. 7a Abs.1 Bst. b

Analog Artikel 20*a* Absatz 1 Buchstabe b E-DBG.

Art. 8 Abs. 2quinquies

Analog Artikel 7 Absatz 1 dritter und vierter Satz. Diese Bestimmung regelt die Steuerfolgen, wenn die Beteiligungen im Geschäftsvermögen gehalten werden. Auch hier wird eine vertikale und horizontale Harmonisierung erreicht. Siehe auch Erläuterungen zu Artikel 18*b* Absatz 1 E-DBG.

Art. 8a Einkommen aus Patenten und vergleichbaren Rechten bei selbstständiger Erwerbstätigkeit

Analog den Artikeln 24*a* und 24*b* E-StHG.

Art. 10a Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbstständiger Erwerbstätigkeit

Analog Artikel 25*a* E-StHG.

Art. 14 Abs. 3 zweiter Satz

Für Patente und vergleichbare Rechte nach Artikel 8*a* können die Kantone bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit auch bei der Vermögenssteuer eine Steuerermässigung vorsehen. Im Gegensatz zum entsprechenden Artikel bei der kantonalen Kapitalsteuer (Art. 29 Abs. 3) sind Entlastungen auf Beteiligungen bei der Vermögenssteuer nicht vorgesehen. Der Grund dafür liegt darin, dass auf Stufe Vermögenssteuer keine wirtschaftliche Mehrfachbelastung verhindert werden muss.

Art. 24 Abs. 3bis erster Satz und 3quater zweiter Satz

Absatz 3bis erster Satz und Absatz 3quater Buchstabe b bisherigen Rechts enthalten Verweise auf die Regelungen zu den kantonalen Statusgesellschaften in Artikel 28 Absätze 2–4. Mit der Abschaffung dieser Regelungen werden die entsprechenden Verweise ebenfalls aufgehoben; die bisherige Untergliederung von Absatz 3quater zweiter Satz in zwei Buchstaben entfällt.

Art. 24a Patente und vergleichbare Rechte: Begriffe

Absatz 1 umschreibt die Patente, die für die Patentbox qualifizieren. Dabei handelt es sich um Patente nach dem Europäischen Patentübereinkommen vom 5. Oktober 1973 in seiner revidierten Fassung vom 29. November 2000[48] mit der Benennung Schweiz *(Buchstabe a)*, um Patente nach dem Patentgesetz vom 25. Juni 1954[49] (*Buchstabe b*) und um ausländische Patente *(Buchstabe c)*. Aus Praktikabilitätsgründen wird bei der letztgenannten Kategorie auf das jeweilige ausländische Patentrecht abgestellt. Das bedeutet, dass namentlich Software als solche für die schweizerische Patentbox qualifiziert, wenn sie entsprechend im Ausland patentiert worden ist.

Absatz 2 definiert die vergleichbaren Rechte, die für die Patentbox qualifizieren. Die *Buchstaben a–e* umschreiben die schweizerischen Rechte, die mit Blick auf den rechtlichen Schutzumfang oder den Registrierungsprozess mit Patenten vergleichbar sind. Es handelt sich dabei um ergänzende Schutzzertifikate nach dem Patentgesetz, nach dem Topographiengesetz geschützte Topographien, nach dem Sortenschutzgesetz geschützte Pflanzensorten, nach dem Heilmittelgesetz geschützte Unterlagen sowie um Berichte, für die ein Berichtschutz nach Artikel 46 Absatz 2 Buchstabe e der gestützt auf das Landwirtschaftsgesetz erlassenen Pflanzenschutzmittelverordnung besteht. Die Definition dieser Rechte kann den jeweiligen Erlassen entnommen werden (siehe dazu auch die Verweise auf die entsprechenden Erlasse in Ziff. 1.2.2.2). Die entsprechenden ausländischen, vergleichbaren Rechte qualifizieren ebenfalls für die Patentbox. Dabei wird aus Praktikabilitätsgründen wiederum auf das jeweilige ausländische Recht abgestellt.

Es handelt sich in beiden Absätzen um abschliessende Aufzählungen. Das bedeutet, dass namentlich nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU und urheberrechtlich geschützte Software nicht für die Patentbox qualifizieren.

48 SR **0.232.142.2**
49 SR **232.14**

Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise qualifizieren Exklusivlizenzen für das Gebiet der Schweiz an den genannten Patenten und vergleichbaren Rechten ebenfalls für die Patentbox.

Art. 24b Patente und vergleichbare Rechte: Besteuerung

Absatz 1 definiert die grundsätzliche Funktionsweise der Patentbox. Demnach wird der Anteil am gesamten Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, mit einer Ermässigung von 90 Prozent besteuert, sofern die steuerpflichtige Person diese ermässigte Besteuerung für die jeweiligen Patente und vergleichbaren Rechte beantragt. Die Kantone haben die Möglichkeit, eine geringere Ermässigung vorzusehen.

Die Patentbox richtet sich am «modifizierten Nexusansatz» der OECD aus. Dieser Ansatz stellt auf die dem Patent oder vergleichbaren Recht zugrundeliegende F&E ab. Er führt dazu, dass der Gewinn, der ermässigt besteuert werden kann, umso grösser ausfällt, je mehr F&E der steuerpflichtigen Person zugerechnet werden kann (sog. qualifizierender F&E-Aufwand). Als qualifizierender F&E-Aufwand gilt dabei der Aufwand für selbst durchgeführte F&E, der Aufwand für durch Dritte durchgeführte F&E sowie der Aufwand für durch Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz durchgeführte F&E. Um die Finanzierung und Kontrolle namentlich für durch Konzerngesellschaften mit Sitz im Ausland durchgeführte F&E abzugelten, wird bei der Berechnung des Nexusquotienten ein Zuschlag (sog. *Uplift*) von 30 Prozent des qualifizierenden F&E-Aufwands gewährt, soweit im Ausland tatsächlich F&E in diesem Umfang getätigt wurde. Die Berechnung des ermässigt steuerbaren Gewinns in der Patentbox sowie die Einzelheiten zum modifizierten Nexusansatz wird der Bundesrat in einer Verordnung näher regeln.

Absatz 2 regelt den Fall, dass die Patente und vergleichbaren Rechte in einem Produkt enthalten sind. Der Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird in solchen Konstellationen mit der Veräusserung des Produkts realisiert. Für die Anwendung der Patentbox muss daher der Reingewinn, der auf die Patente und vergleichbaren Rechte entfällt, vom übrigen Gewinn aus dem Produkt getrennt werden. Dafür soll die Residualmethode (siehe dazu Ziff. 1.2.2.2) zur Anwendung gelangen, die auf der Produktebene ansetzt. Der Gewinn pro Produkt wird zusätzlich um einen pauschalen Betrag im Umfang von sechs Prozent der darauf entfallenden Gesamtkosten (sog. zugewiesene Kosten) und um das Markenentgelt vermindert. Ersteres soll verhindern, dass namentlich auch der Gewinn für Routinefunktionen ermässigt besteuert wird, bzw. gewährleisten, dass nur derjenige Gewinn aus einem Produkt ermässigt besteuert wird, der auf Innovation beruht. Zu den zugewiesenen Kosten gehören sowohl die Selbst- wie auch die Drittkosten. Damit wird eine rechtsgleiche Behandlung unterschiedlicher Produktionsarten sichergestellt. Der Abzug des Markenentgelts dient der Einhaltung des OECD-Standards, der vorschreibt, dass Marken nicht für die Patentbox qualifizieren können. Alle Gewinnanteile, die mittels der Residualmethode aus der Patentbox herausgerechnet werden, werden ohne Ermässigung besteuert. Angesichts der praktischen Schwierigkeiten bei der Separierung des Gewinnes aus Patenten und vergleichbaren Rechten beruht die Residualmethode notwendigerweise auf Annäherungen und beinhaltet pauschale Grössen.

Absatz 3 regelt, wie Patente und vergleichbare Rechte steuerlich zu behandeln sind, wenn sie erstmals der Besteuerung nach Artikel 24*b* unterstehen. Ziel dieser Bestimmung ist es, dass im Ergebnis nur die Nettogewinne privilegiert besteuert werden. Könnten relevante F&E-Aufwendungen vollumfänglich steuerlich in Abzug gebracht werden, während die Erträge nur reduziert besteuert werden, ergäbe sich insgesamt eine wesentlich zu tiefe Steuerbelastung. Bei der Einbringung in die Patentbox wird daher über die für die Patente, vergleichbaren Rechte oder Produkte getätigten F&E-Aufwendungen abgerechnet. Damit wird die bisherige steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen neutralisiert. Dabei ist zu beachten, dass die F&E-Aufwendungen nur so weit dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, als sie in vergangenen Steuerperioden den in der Schweiz steuerbaren Gewinn vermindert haben. Daher sind namentlich Aufwendungen ausländischer Betriebsstätten und Geschäftsbetriebe sowie den Auslandsparten von Domizil- und gemischten Gesellschaften und den Holdinggesellschaften belastete F&E-Aufwendungen nicht dem steuerbaren Gewinn zuzurechnen. Weiter muss berücksichtigt werden, ob und wie weit diese Aufwendungen Gegenstand des Gewinnsteuerwerts im Zeitpunkt der Übertragung sind. Wurden derartige Aufwendungen in den vergangenen Steuerperioden aktiviert und mit Wirkung für die Gewinnsteuer abgeschrieben, so sind die geltend gemachten Abschreibungen gleich zu behandeln wie die der Erfolgsrechnung belasteten Aufwendungen. Übersteigt das Total der Aufwendungen im Zeitpunkt der Übertragung den Verkehrswert des Patents, vergleichbaren Rechts oder Produkts, so werden höchstens die Aufwendungen bis zum jeweiligen Verkehrswert dem steuerbaren Ergebnis zugerechnet. Dies gilt es zu beachten, da auch die zusätzlichen F&E-Abzüge nach Artikel 25*a* in die Berechnung einzubeziehen sind. Im Umfang der Hinzurechnung ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Die zukünftigen Abschreibungen vermindern das Ergebnis in der Patentbox nach den Absätzen 1 und 2.

> *Beispiel*: Der Verkehrswert des Patents beträgt 100, der F&E-Aufwand 30 über die letzten fünf Jahre. Der F&E-Aufwand fiel vollumfänglich in der Schweiz an. Gemäss Absatz 3 werden nun im ersten Jahr, in dem die Patentbox angewendet wird, 30 zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet.

Die Kantone haben die Möglichkeit, diese Besteuerung innert fünf Jahren ab Eintritt in die Patentbox auf andere Weise sicherzustellen, z. B. mittels einer zeitlichen Staffelung.

Absatz 4 delegiert den Erlass von weiterführenden Regelungen an den Bundesrat. Dabei sollen namentlich die Residualmethode, der modifizierte Nexusansatz, die Dokumentationspflichten, der Beginn und das Ende der ermässigten Besteuerung in der Patentbox sowie die Behandlung von Verlusten konkretisiert werden. Zur Residualmethode gehört auch die Berechnung des Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten anhand von Produktfamilien. Diese soll zur Anwendung gelangen, wenn Produkte nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen und ihnen dieselben Patente und vergleichbaren Rechte zugrunde liegen. Die Ausführungsbestimmungen tragen zu einer einheitlichen Anwendung der Patentbox in den Kantonen und zur korrekten Umsetzung des OECD-Standards bei.

Art. 24c Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Analog den Ausführungen zu Artikel 61*a* E-DBG.

Art. 24d Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Analog den Ausführungen zu Artikel 61*b* E-DBG.

Art. 25a Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Absatz 1 ermächtigt die Kantone, für den Aufwand aus F&E nach den Absätzen 2 und 3 einen zusätzlichen Abzug im Umfang von höchstens 50 Prozent von der Bemessungsgrundlage der kantonalen Gewinnsteuer vorzusehen. Förderfähig sind sowohl selbst erbrachte F&E-Arbeiten als auch Auftragsforschung (Konzerngesellschaften und Dritte) im Inland.

Absatz 2 hält fest, dass die Definition des Begriffs «F&E» derjenigen im FIFG entspricht. Diese Definition beinhaltet neben der Grundlagenforschung auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissenschaftsbasierte Innovation.

Absatz 3 definiert die Aufwendungen, die zu einem zusätzlichen Abzug berechtigen. Grundsätzlich sind dies die direkt zurechenbaren Personalaufwendungen. Damit sind namentlich die Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen gemeint. Die Formulierung «direkt zurechenbar» schliesst Personalaufwendungen für Angestellte aus, die nicht im Bereich F&E tätig sind, aber auch Aufwendungen, die nur indirekt im Zusammenhang mit dem Personal stehen. Mit dem Zuschlag von 35 Prozent werden die übrigen F&E-Aufwendungen (bspw. Sachaufwand) pauschal abgegolten. Der zusätzliche F&E-Abzug darf dabei nicht höher sein als der gesamte Aufwand des Unternehmens. Nebst der selbst durchgeführten F&E sollen gemäss Buchstabe b auch die Aufwendungen für durch Dritte im Auftrag des Unternehmens durchgeführte F&E für den zusätzlichen Abzug qualifizieren. Die Beschränkung auf 80 Prozent soll in pauschaler Form dafür sorgen, dass kein zusätzlicher Abzug auf dem in Rechnung gestellten Gewinnzuschlag sowie auf übrige Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Auftrag gewährt wird. Damit soll eine Gleichbehandlung zwischen eigener F&E und Auftragsforschung erreicht werden. Bei Auftragsforschung im Konzernverhältnis ist vorgängig abzuklären, ob der in Rechnung gestellte Betrag dem Drittvergleich entspricht. Im Falle einer steuerlichen Korrektur dieses Betrags ist dieser korrigierte Betrag massgebend.

> *Beispiel:* Ein Unternehmen weist einen Personalaufwand von 100 für F&E nach. Die gesamten Aufwendungen (F&E-Aufwand und übrige Aufwendungen) belaufen sich auf 400. Der Kanton gewährt einen zusätzlichen F&E-Abzug von 50 Prozent. In diesem Fall kann das Unternehmen 50 Prozent von 135 (Personalaufwand von 100 plus Zuschlag von 35 Prozent), sprich 67,5 als zusätzlichen F&E-Abzug geltend machen.

Absatz 4 verhindert, dass bei Auftragsforschung die gleichen F&E-Aufwendungen doppelt (beim Auftraggeber und beim Auftragnehmer) oder mehrfach (im Falle von weiteren Subauftragnehmern) zum Abzug zugelassen werden. In diesen Fällen ist die Abzugsberechtigung jeweils grundsätzlich dem Auftraggeber zugewiesen. Den beteiligten Unternehmen steht kein Wahlrecht zu. Der Grund für eine Zuweisung der Abzugsberechtigung an den Auftraggeber liegt darin, dass – bei gleicher Förderintensität – der Auftraggeber in der Regel stärker vom erhöhten Abzug profitieren kann. Demgegenüber kann es sich beim Auftragnehmer unter Umständen um eine Forschungsinstitution handeln, die gar nicht gewinnsteuerpflichtig ist wie z. B. eine Hochschule. Auch wenn der Auftragnehmer ein marktwirtschaftliches Unternehmen ist, dessen Leistungen vom Auftraggeber auf der Basis einer Kostenaufschlagsmethode abgegolten werden, dürfte mangels hinreichend hoher Gewinne der Abzug zu einem grossen Teil ins Leere fallen. Ist hingegen der Auftraggeber in einem Kanton steuerpflichtig, der von der Förderungskompetenz keinen Gebrauch macht, so steht dem Auftragnehmer der Abzug zu, falls er in einem Kanton ansässig ist, der die Förderungskompetenz wahrnimmt.

Art. 25b Entlastungsbegrenzung

Die Entlastungsbegrenzung wird für die Kantone obligatorisch eingeführt. In die Entlastungsbegrenzung einbezogen werden nach *Absatz 1* die ermässigte Besteuerung in der Patentbox und die zusätzlichen F&E-Abzüge. Gegebenenfalls werden auch Abschreibungen aus einem vorzeitigen Statusaustritt einbezogen (siehe Erläuterungen zu Art. 78*g* Abs. 3). Gemäss dem vorliegenden Artikel müssen jeweils mindestens 30 Prozent des Gewinns vor Anwendung dieser Sonderregelungen steuerbar bleiben. Bei dieser Berechnung wird der Nettobeteiligungsertrag ausgeklammert, da dieser über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt wird.

> *Beispiel:* Ein Unternehmen weist einen steuerbaren Gewinn von 100 vor Anwendung der steuerlichen Sonderregelungen aus. Vortragbare Verluste und Beteiligungserträge liegen keine vor. Nach Anwendung der Patentbox und der zusätzlichen F&E-Abzüge würde das Unternehmen noch einen steuerbaren Gewinn von 20 ausweisen. Die Entlastungsbegrenzung führt dazu, dass der steuerbare Gewinn auf 30 korrigiert wird.
>
> (Der Einfachheit halber wurde im Beispiel auf die Berücksichtigung des Steueraufwands verzichtet.)

Absatz 2 gibt den Kantonen die Möglichkeit, eine strengere Regelung einzuführen, indem sie die Entlastung stärker begrenzen.

Absatz 3 regelt, dass aus der Anwendung der oben genannten Sonderregelungen keine vortragbaren Verluste entstehen dürfen. Dies gilt unabhängig davon, ob sich ein Verlust bereits aus der Anwendung einer einzigen Sonderregelung oder erst durch das Zusammenwirken mehrerer Sonderregelungen ergibt.

Art. 28 Abs. 2–5

Mit der Aufhebung dieser Absätze werden die Regelungen für Statusgesellschaften abgeschafft.

Art. 29 Abs. 2 Bst. b und 3

Mit der Abschaffung der Bestimmungen über Statusgesellschaften wird *Absatz 2 Buchstabe b* gegenstandslos und kann aufgehoben werden.

Die Ausnahme nach *Absatz 3* ermöglicht es den Kantonen, für das Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach Artikel 28 Absatz 1 sowie auf Patente und vergleichbare Rechte nach Artikel 24*a* entfällt, eine Steuerermässigung auf Stufe Bemessungsgrundlage vorzusehen.

Art. 72y

In *Absatz 1* wird festgehalten, dass die Änderungen in allen Kantonen auf denselben Zeitpunkt hin wirksam werden.

In *Absatz 2* wird festgehalten, dass nach diesem Zeitpunkt die Regelungen des StHG direkt angewendet werden, wenn die Kantone ihre Gesetzgebung dannzumal noch nicht angepasst haben. Nötigenfalls erlässt die Kantonsregierung die erforderlichen Bestimmungen.

In *Absatz 3* werden die Kantone ermächtigt, die Sondersatzlösung für Statusgesellschaften gemäss Artikel 78*g* bereits vor Inkrafttreten der übrigen Änderungen anzuwenden.

Art. 78g

Dieser Artikel regelt die Folgen der Beendigung der Besteuerung als Statusgesellschaft für die betreffenden Unternehmen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben die Kantone im geltenden Recht einen erheblichen Gestaltungsspielraum, wie sie den Wegfall eines Steuerstatus behandeln. Um Rechtssicherheit zu schaffen, wird hier eine einheitliche Regelung eingeführt, wie die Kantone die bestehenden stillen Reserven und den selbst geschaffenen Mehrwert bei der Realisation aufgrund der Aufhebung der Regelungen für Statusgesellschaften steuerlich behandeln sollen.

Absatz 1 regelt, dass die stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert bei Realisation innert den nächsten fünf Jahren nach Aufgabe des Steuerstatus gesondert besteuert werden, soweit sie bisher nicht steuerbar gewesen sind. Das Ende der Besteuerung als Statusgesellschaft bewirkt somit, dass die bisher nicht steuerbaren stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts neu besteuert werden, jedoch zu einem gesonderten Satz, um einer Überbesteuerung entgegenzuwirken. Nicht Gegenstand der Besteuerung zum gesonderten Satz sind die Beteiligungserträge. Diese unterliegen der indirekten Freistellung zum ordentlichen Satz. Die Frist von fünf Jahren wird auf das individuelle Unternehmen bezogen berechnet. Dies ist namentlich dann relevant, wenn ein Kanton diese Regelung vorzeitig in Kraft setzt.

Absatz 2: Die Summe der bestehenden stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts wird mit einer anfechtbaren Verfügung festgesetzt. In den nächsten fünf Jahren werden Realisationen (echte, buchmässige oder steuersystematische) bis maximal zum festgesetzten Wert gesondert besteuert. Unter den Begriff Realisation fallen zudem die gesonderte Besteuerung des laufenden Gewinns der Folgejahre sowie die Besteuerung des bisherigen F&E-Aufwands bei der erstmaligen ermässigten Besteuerung in der Patentbox. Mit der Steuererklärung für die letzte Periode nach altem Recht haben die Unternehmen die bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts zu melden. Macht die Gesellschaft keine stillen Reserven geltend, so ist nichts zu verfügen. In Zukunft sind alle realisierten Gewinne zum ordentlichen Satz steuerbar. Werden stille Reserven geltend gemacht, so sind diese durch die Veranlagungsbehörden zu überprüfen und mittels Verfügung festzusetzen. Die Bewertung der stillen Reserven hat dabei nach einer anerkannten Methode zu erfolgen. Führt ein Kanton die Regelung bereits vor der Aufhebung von Artikel 28 Absätze 2–4 ein und macht ein Unternehmen davon Gebrauch, so werden die stillen Reserven bereits in diesem Zeitpunkt rechtsverbindlich festgestellt.

Absatz 3 regelt, dass Abschreibungen auf stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts, die bei Ende der Besteuerung gemäss Artikel 28 Absätze 2–4 in der Steuerbilanz aufgedeckt werden, in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach Artikel 25*b* einzubeziehen sind. Diese Bestimmung ist nur relevant, wenn ein Kanton unter bisherigem Recht eine solche Aufdeckung in der Steuerbilanz zuliess.

2.4 Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Art. 2 Abs. 1 Bst. g

Die Bestimmung wird mit einer Delegationsnorm ergänzt, wonach der Bundesrat ermächtigt wird, zu definieren, unter welchen Voraussetzungen eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens die pauschale Steueranrechnung beanspruchen kann.

Gestützt auf diese Delegationsnorm wird der Bundesrat die nötigen Anpassungen in der Verordnung vom 22. August 1967[50] über die pauschale Steueranrechnung vornehmen. Diese Anpassungen sollen sich grundsätzlich nach dem Entwurf zur Änderung der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung richten, der im Jahr 2014 das Vernehmlassungsverfahren durchlief.

50 SR **672.201**

2.5 Familienzulagengesetz (FamZG)

Art. 5 Abs. 1 und 2

Im FamZG werden die Mindestansätze für Kinder- und Ausbildungszulagen geregelt. Die Kantone können höhere Ansätze festlegen. Neu soll die Kinderzulage nach *Absatz 1* mindestens 230 Franken statt wie bisher 200 Franken pro Monat betragen und die Ausbildungszulage nach *Absatz 2* mindestens 280 Franken statt wie bisher 250 Franken pro Monat. Zurzeit liegen die Ansätze für beide Zulagen in 15 Kantonen[51] auf dem heutigen bundesrechtlichen Minimum und in drei Kantonen[52] tiefer. Im Kanton Bern betragen die Zulagen gemäss kantonalem Familienzulagengesetz 115 Prozent der vom FamZG vorgegebenen Mindestsätze. Ein höheres bundesrechtliches Minimum führt somit auch im Kanton Bern zu höheren Kinder- und Ausbildungszulagen. Insgesamt müssen 20 Kantone ihre Ansätze erhöhen.

3 Auswirkungen

3.1 Finanzielle Auswirkungen

3.1.1 Vorbemerkungen

3.1.1.1 Referenzszenario

Bei Gesetzgebungsvorhaben ist es üblich, die finanziellen Auswirkungen der vorgeschlagenen Reform gegenüber dem geltenden Recht darzustellen. Dieses Vorgehen ist immer dann sachgerecht, wenn im Status quo die wesentlichen Rahmenbedingungen stabil bleiben.

Diese Bedingung ist bei der vorliegenden Reform nicht erfüllt. Das geltende Recht stellt daher eine problematische Referenzgrösse dar. Würde die Schweiz an den Regelungen für Statusgesellschaften festhalten, wäre damit zu rechnen, dass sich aufgrund der erodierenden internationalen Akzeptanz dieser Regelungen die Standortattraktivität drastisch verschlechtern würde. Dadurch bliebe nicht nur die Zuwanderung neuer Gesellschaften aus, sondern ansässige Gesellschaften könnten bestimmte Unternehmensfunktionen ins Ausland verlagern oder sogar ganz ins Ausland wegziehen. Betroffen wären namentlich bisherige Statusgesellschaften, die Bund, Kantonen und Gemeinden derzeit Gewinnsteuern von über 5 Milliarden Franken abliefern. Über diese Mindereinnahmen hinaus hätte eine solche Abwanderung negative Auswirkungen auf die in der Schweiz erarbeitete Wertschöpfung und die Arbeitsplätze. Gleichzeitig wäre damit zu rechnen, dass die Kantone autonome Massnahmen ergreifen würden, um der erodierenden Standortattraktivität entgegenzuwirken, wie beispielsweise Gewinnsteuersenkungen, was seinerseits mit entsprechenden Mindereinnahmen verbunden wäre.

51 Zürich, Luzern, Uri, Obwalden, Glarus, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Schaffhausen, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau und Tessin.

52 Kinderzulage: Schwyz, Graubünden und Neuenburg; Ausbildungszulage: Schwyz, Nidwalden und Graubünden.

Eine Quantifizierung dieses «Referenzszenarios» ist mit extremen Ungewissheiten verbunden. In den Ausführungen zu den dynamischen finanziellen Auswirkungen der Reform in Ziffer 3.1.5 wird dennoch versucht, Aussagen über die finanziellen Auswirkungen in einem solchen «Referenzszenario» zu machen. Die folgende Darstellung der statischen finanziellen Auswirkungen wird jedoch im Vergleich mit dem Status quo vorgenommen. Dabei ist aber stets im Auge zu behalten, dass sich dieser Status quo auch dann nicht aufrechterhalten liesse, wenn die vorliegende Reform scheitern würde.

3.1.1.2 Statische versus dynamische Auswirkungen

Löst eine Reform keine Verhaltensänderungen der Betroffenen aus, so bestimmen sich die finanziellen Auswirkungen unmittelbar durch die Reformmassnahmen selbst. Diese statische Schätzung liefert in diesem Fall ein realistisches Ergebnis der finanziellen Auswirkungen der Reform.

Bei der vorliegenden Reform sind jedoch erhebliche Verhaltensänderungen der Betroffenen zu erwarten. Dies gilt einerseits für die Kantone, die ihre Steuerpolitik den neuen bundesrechtlichen Vorgaben sowie dem internationalen und interkantonalen Steuerwettbewerb anpassen werden. Anderseits werden sich auch die Unternehmen an den neuen Rahmenbedingungen ausrichten. Dies wirkt sich auf ihre Standort- und Investitionsentscheidungen aus und kann sie veranlassen, sich zu restrukturieren. Durch solche Verhaltensanpassungen ergeben sich die dynamischen Effekte der Reform, welche die unmittelbaren statischen Effekte zum Teil schon kurzfristig, zum Teil auch erst längerfristig überlagern.

Während sich die statischen Effekte der Reform meist quantifizieren lassen, sind die dynamischen Effekte mit vielen Unwägbarkeiten verbunden. In dynamischer Hinsicht hängen die Auswirkungen der Reform auf die Steuereinnahmen v. a. von den folgenden Parametern ab:

- Steuerbelastung im Inland;
- Steuerbelastung im Ausland;
- Massnahmen zur Vermeidung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (BEPS) sowie unilaterale Massnahmen des Auslands;
- Steuerelastizität der Unternehmen.

Während die Schweiz die Steuerbelastung im Inland selbst bestimmen und die Attraktivität des Standortes durch international akzeptierte steuerliche Massnahmen steigern kann, vermag sie als kleine, offene Volkswirtschaft die Steuerpolitik des Auslands nur sehr begrenzt zu beeinflussen. Massnahmen anderer Staaten gegen Gewinnverlagerungen können der Attraktivität von Ländern mit tiefer Steuerbelastung ebenfalls schaden.

Für die Beurteilung, ob eine Steuersenkung einen positiven Effekt auf die Einnahmen der Gewinnsteuer hat, ist schliesslich die Steuerelastizität der Unternehmensgewinne ein entscheidender Parameter. Diese gibt an, wie sich die Unternehmensgewinne anpassen, wenn sich die Steuerbelastung verändert. In dieser

Grösse kulminieren sämtliche Verhaltensreaktionen der Unternehmen (z. B. durch Rechtsformwechsel, Abwanderung oder Gewinnverlagerungen ins Ausland). Eine Elastizität von z. B. -2 bedeutet, dass eine Erhöhung des Gewinnsteuersatzes um ein Prozent die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer um zwei Prozent reduziert. Viele empirische Untersuchungen operieren mit der Semi-Elastizität statt der Elastizität. Die Semi-Elastizität gibt die prozentuale Veränderung der Bemessungsgrundlage bei einer Veränderung des Gewinnsteuersatzes um einen Prozentpunkt (statt einem Prozent) an. Die Elastizität bzw. Semi-Elastizität kann sich dabei je nach Unternehmenstyp bzw. -funktion unterscheiden und kann zwischen bisher ordentlich besteuerten Gesellschaften und bisherigen Statusgesellschaften variieren.

Über die Ermittlung der Elastizitäten hinaus stellen sich weitere Herausforderungen:

- Aufgrund internationaler steuerpolitischer oder technologischer Entwicklungen kann sich die Mobilität der Steuerbasen ändern. Dadurch nehmen auch die Elastizitäten zu bzw. ab.
- Finanzielle Auswirkungen über die Gewinnsteuer hinaus: Neben den direkten Effekten auf die Gewinnsteuereinnahmen stellen sich auch indirekte bzw. induzierte Effekte ein. Wandern beispielsweise reformbedingt Unternehmen ins Ausland ab, so verzeichnen die bisherigen inländischen Zulieferer dieser Unternehmen Wertschöpfungseinbussen (indirekter Effekt). Werden als Folge des Unternehmenswegzugs Arbeitskräfte arbeitslos oder erleiden sie in der neuen Erwerbstätigkeit eine Lohneinbusse oder ziehen sie mit dem Unternehmen ins Ausland, so entstehen Einkommenseinbussen bei den inländischen Beschäftigten, die sich bei der Einkommenssteuer oder bei der Mehrwertsteuer niederschlagen (induzierter Effekt).
- Langfristig wirkt sich eine veränderte Gewinnsteuerbelastung via Investitionen und Kapitalakkumulation aus. Sinkt die Steuerbelastung, so nimmt der Kapitalstock zu und die Produktion wird kapitalintensiver. Dadurch erhöht sich die Arbeitsproduktivität. Entsprechend steigen das BIP, das Lohnniveau und die Steuereinnahmen. Steigt hingegen die Steuerbelastung, so nimmt der Kapitalstock ab und die Produktion wird arbeitsintensiver. Dadurch vermindert sich die Arbeitsproduktivität. Entsprechend sinken das BIP, das Lohnniveau und die Steuereinnahmen. Auch kann infolge einer Steuerreform die Innovationskraft einer Volkswirtschaft verändert werden, wenn wertschöpfungsstarke Branchen sich ansiedeln, sich nicht ansiedeln oder wegziehen. Diese Effekte können kurzfristig gering sein, summieren sich aber über längere Zeiträume.
- Andere standortrelevante Faktoren werden die Effekte der vorliegenden Reform überlagern, weshalb sich die tatsächlichen Auswirkungen der SV17 auch im Nachhinein nicht feststellen lassen werden.

3.1.2 Statische finanzielle Auswirkungen der einzelnen Massnahmen

3.1.2.1 Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften versus neue, international akzeptierte Sondermassnahmen

Die Abschaffung der Regelungen für Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften erhöht für sich allein die Steuerlast für die betroffenen Unternehmen. Diese erhöhte Steuerlast vermindert sich, wenn die Gesellschaft bei den Kantons- und Gemeindesteuern von der Patentbox (Art. 24*a* E-StHG) und/oder den zusätzlichen F&E-Abzügen (Art. 25*a* E-StHG) profitiert. Die Entlastungsbegrenzung (Art. 25*b* E-StHG) beschränkt diese Verminderung auf maximal 70 Prozent.

Soweit die privilegiert besteuerten Gewinne einer bisherigen Statusgesellschaft nicht von der Patentbox profitierten können, unterliegen sie grundsätzlich der höheren ordentlichen Besteuerung. Zeitlich beschränkt können diese Unternehmen jedoch noch vom tieferen Sondersatz für stille Reserven bei Verlust des kantonalen Steuerstatus profitieren oder allenfalls bei Statusaufgabe vor Inkrafttreten der Reform auch von einer altrechtlichen Aufdeckung stiller Reserven nach kantonalem Recht, um Überbesteuerungen entgegenzuwirken (Art. 78*g* E-StHG).

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die effektive Steuerbelastung einer Holdinggesellschaft, einer typischen gemischten Gesellschaft und einer ordentlich besteuerten Gesellschaft vor der Reform in einem Tief- und in einem Hochsteuerkanton.

Tabelle 7

Effektive Steuerbelastung vor Reform

		Tiefsteuerkanton		
		Holding-gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentlich besteuerte Gesellschaft
Statutarischer Steuersatz DBST	A	8,50 %	8,50 %	8,50 %
Statutarischer Steuersatz Kanton + Gemeinde	B	6,00 %	6,00 %	6,00 %
Reduktion steuerbarer Gewinn auf Stufe Kanton auf	C	0 %	20 %	100 %
Statutarische Steuerbelastung	D=A+B*C	8,50 %	9,70 %	14,50 %
Effektive Steuerbelastung	E=D/(1+D)	7,83 %	8,84 %	12,66 %

		Hochsteuerkanton		
		Holding-gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentlich besteuerte Gesellschaft
Statutarischer Steuersatz DBST	A	8,50 %	8,50 %	8,50 %
Statutarischer Steuersatz Kanton + Gemeinde	B	16,50 %	16,50 %	16,50 %
Reduktion steuerbarer Gewinn auf Stufe Kanton auf	C	0 %	20 %	100 %
Statutarische Steuerbelastung	D=A+B*C	8,50 %	11,80 %	25,00 %
Effektive Steuerbelastung	E=D/(1+D)	7,83 %	10,55 %	20,00 %

(*Quelle*: ESTV)

Für das Reformszenario und wiederum für einen Tief- und einen Hochsteuerkanton zeigt im Vergleich dazu die unten stehende Tabelle die Steuerbelastung einer Gesellschaft, die von der Patentbox und/oder den zusätzlichen F&E-Abzügen profitiert und bei welcher die Entlastungsbegrenzung bindend ist. Für den Hochsteuerkanton wird dabei eine kantonale Gewinnsteuersenkung unterstellt. Die Tabelle enthält jeweils unterschiedliche bindende Entlastungsbegrenzungs- bzw. Mindestbesteuerungsquoten.

Tabelle 8

Effektive Steuerbelastung mit Reform

		Tiefsteuerkanton		
		Holding-gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentlich besteuerte Gesellschaft
Statutarischer Steuersatz DBST	A	8,50 %	8,50 %	8,50 %
Statutarischer Steuersatz Kanton + Gemeinde nach kantonaler Gewinnsteuersenkung	B	6,00 %	6,00 %	6,00 %
Mindestbesteuerungsquote auf Stufe Kanton mit bindender Entlastungsbegrenzung	C	30 %	50 %	80 %
Statutarische Steuerbelastung	D=A+B*C	10,30 %	11,50 %	13,30 %
Effektive Steuerbelastung	E=D/(1+D)	9,34 %	10,31 %	11,74 %
		Hochsteuerkanton		
		Holding-gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentlich besteuerte Gesellschaft
Statutarischer Steuersatz DBST	A	8,50 %	8,50 %	8,50 %
Statutarischer Steuersatz Kanton + Gemeinde nach kantonaler Gewinnsteuersenkung	B	12,00 %	12,00 %	12,00 %
Mindestbesteuerungsquote auf Stufe Kanton mit bindender Entlastungsbegrenzung	C	30 %	50 %	80 %
Statutarische Steuerbelastung	D=A+B*C	12,10 %	14,50 %	18,10 %
Effektive Steuerbelastung	E=D/(1+D)	10,79 %	12,66 %	15,33 %

Quelle: ESTV

Es zeigt sich, dass im Reformszenario bisherige Statusgesellschaften eine leicht höhere Steuerbelastung erfahren, selbst wenn sie mit dem ganzen Gewinn von den neuen, international akzeptierten Sonderregelungen profitieren. Demgegenüber können grundsätzlich auch bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften in den Genuss dieser neuen Sonderregelungen gelangen. Dadurch und aufgrund der zu erwartenden allgemeinen Gewinnsteuersenkung reduziert sich deren Steuerbelastung gegenüber dem *Status quo*.

3.1.2.2 Patentbox

Bei der Patentbox ist zwischen drei Konstellationen zu unterscheiden:

a) Gewinne, die bisher im Rahmen der Statusgesellschaften nach Artikel 28 StHG privilegiert besteuert wurden und neu für die Patentbox qualifizieren, dürften auf kantonaler Ebene einer leicht höheren Steuerbelastung unterliegen als bisher. Die Steuereinnahmen der Kantone und Gemeinden nehmen dadurch leicht zu. Das Ausmass dieser Höherbelastung bzw. dieser Mehreinnahmen hängt indes von der Festsetzung des kantonalen Gewinnsteuersatzes sowie von den weiteren steuerpolitischen Entscheiden der Kantone ab. Bei Kantonen mit mittlerer bis höherer Steuerbelastung und einer restriktiven Entlastungsbegrenzung ist eine Abwanderung des betroffenen Steuersubstrats in andere Kantone oder ins Ausland möglich.

b) Auf Gewinne, die bisher ordentlich besteuert wurden und neu für die Patentbox qualifizieren, reduziert sich die Steuerbelastung auf Stufe Kanton und Gemeinde. Dadurch entstehen Kantonen und Gemeinden Mindereinnahmen. Das Ausmass dieses Effekts hängt davon ab, welcher Anteil bisher ordentlich besteuerter Gewinne für die Patentbox qualifiziert. Tendenziell lohnt es sich am ehesten, bestehende Patente, deren Gewinne bisher ordentlich besteuert worden sind, in die Patentbox einzubringen, wenn sie noch eine lange Restlaufzeit haben. Dann kompensiert die niedrigere Besteuerung der künftigen Gewinne die Kosten des Eintritts. Dementsprechend ist die Patentbox auch für neue Patente attraktiv.

   Für den Bund ergeben sich demgegenüber aufgrund des niedrigeren Steueraufwandes Mehreinnahmen. Für Aktivitäten, die bisher ordentlich besteuert wurden und neu für die Patentbox qualifizieren, ergibt sich eine Steigerung der Standortattraktivität. Dies kann zu einer Zuwanderung von Steuersubstrat und zu damit verbundenen Mehreinnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden führen.

c) Im Unterschied zu den Statusgesellschaften steht die Patentbox auch selbstständigerwerbenden natürlichen Personen offen. Da diese weit seltener wirtschaftlich bedeutende Patente halten als juristische Personen, dürften sich die daraus resultierenden Mindereinnahmen in engen Grenzen halten.

Die Rückmeldungen der Kantone über die voraussichtliche Nutzung der Patentbox lassen eine Erwartung über die Nutzung dieses Instrumentes zu, wobei die Unterschiede zwischen den Kantonen gross sind. 12,2 Prozent der Gewinne vor Steuern

der bisherigen Statusgesellschaften und 8.7 Prozent der Gewinne vor Steuern der bisher ordentlich besteuerten Gesellschaften dürften nach den Erwartungen der Kantone künftig als Patentboxgewinne ermässigt besteuert werden.

3.1.2.3 Zusätzliche F&E-Abzüge

Da diese Massnahme für die Kantone fakultativ ist, hängt das Ausmass der kantonalen Mindereinnahmen ab:

- von der Anzahl Kantone, die eine solche Förderung anbieten werden,
- vom Ausmass der Förderung,
- von den dynamischen Effekten, die eine Förderung von F&E hervorrufen wird.

Da die Massnahme nur auf kantonaler Ebene wirken wird, ergeben sich für den Bund keine Mindereinnahmen. In Abhängigkeit von der Anzahl Kantone, die sich eines solchen Instruments bedienen, und vom Ausmass der Förderung resultieren beim Bund sogar geringfügige Mehreinnahmen, da der abziehbare Steueraufwand niedriger ausfallen wird.

Gemäss den in Tabelle 21 im Anhang ausgewiesenen Plänen der Kantone, die eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen abgegeben haben, belaufen sich die Mindereinnahmen auf 267 Millionen Franken.

Soweit die Massnahme die F&E-Tätigkeit in der Schweiz erhöht und diese Tätigkeit erfolgreich ist, ergeben sich langfristig eine erhöhte Wertschöpfung und Mehreinnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden.

3.1.2.4 Entlastungsbegrenzung

Die Massnahme erzeugt bei den Kantonen und Gemeinden statische Mehreinnahmen, indem sie die Mindereinnahmen aus der Patentbox, den zusätzlichen F&E-Abzügen sowie allfälligen Abschreibungen aus einem Statuswegfall reduziert. Infolge des höheren abziehbaren Steueraufwands verzeichnet der Bund demgegenüber geringfügige statische Mindereinnahmen.

Den statischen Mehreinnahmen stehen in dynamischer Hinsicht Mindereinnahmen gegenüber, da die Entlastungsbegrenzung die positiven dynamischen Effekte der Massnahmen auf Standortattraktivität und Wertschöpfung abschwächt. Die dynamischen finanziellen Auswirkungen werden massgebend dadurch beeinflusst, ob die Kantone aufgrund der Entlastungsbegrenzung den allgemeinen Gewinnsteuersatz tiefer ansetzen und inwieweit die Konzerne Wege finden, die Wirkungen der Massnahme mittels geeigneter Steuerplanungsmassnahmen zu begrenzen.

3.1.2.5 Aufdeckung stiller Reserven

Die Massnahme erzeugt weder für den Bund noch für die Kantone und Gemeinden statische finanzielle Auswirkungen. In dynamischer Hinsicht erhöht sich die Standortattraktivität für Gesellschaften (bzw. für Unternehmensfunktionen), die erwägen, insbesondere aus Offshore-Standorten in die Schweiz zu migrieren. Soweit die Massnahme den Zuzug begünstigt, ist sie mit Mehreinnahmen verbunden. Wenn demgegenüber ein Zuzug auch ohne Möglichkeit zur Aufdeckung stiller Reserven erfolgt wäre, würde die Massnahme in dynamischer Hinsicht Mindereinnahmen erzeugen. Bei Zuzügen aus anderen Ländern dürfte die Aufdeckung stiller Reserven hingegen keinen relevanten Einfluss auf die Standortattraktivität haben, da der Aufdeckung typischerweise eine entsprechende Wegzugsbesteuerung im Herkunftsland gegenübersteht und sich für das zuziehende Unternehmen daher in der Summe keine Steuerersparnis ergibt.

Bei den bisher privilegiert besteuerten Gewinnen, die nicht für die Patentbox qualifizieren, steigt die Steuerbelastung auf den Ebenen Kanton und Gemeinde. Temporär vermag die gesonderte Besteuerung der nach dem Wegfall der Regelungen für Statusgesellschaften realisierten stillen Reserven die Steuerbelastung zu dämpfen und Überbesteuerungen entgegenzuwirken. Erst danach wird die ordentliche Steuerbelastung im jeweiligen Kanton voll spürbar. Verharrt diese bei den Kantonen mit derzeit höherer ordentlicher Gewinnsteuerbelastung auch dannzumal auf diesem höheren Niveau, so müssen diese Kantone mit der Abwanderung von Steuersubstrat in andere Kantone oder ins Ausland rechnen. Dadurch würde sich auch das Gewinnsteuersubstrat des Bundes verringern.

3.1.2.6 Erhöhung der Dividendenbesteuerung

Die Anhebung des Teilbesteuerungsmasses auf 70 Prozent bewirkt Mehreinnahmen. Diese werden im Rahmen einer statischen Betrachtung auf jährlich 100 Millionen Franken bei der direkten Bundessteuer und jährlich 335 Millionen Franken bei den kantonalen Steuern geschätzt. Von Letzteren entfallen 135 Millionen Franken auf die Gemeinden.

Diese statischen Effekte werden durch dynamische Effekte infolge von Anpassungsreaktionen der Betroffenen überlagert. Zu diesen Anpassungsreaktionen gehören die Reduktion der Ausschüttungsquote, die Substitution des Gewinnbezugs durch den Lohnbezug der Eigentümerinnen und Eigentümer einer Kapitalgesellschaft, die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen sowie forcierte steuerplanerische Massnahmen, um steuerfreie Kapitalgewinne anstelle von steuerbarem Vermögensertrag zu erzielen. Soweit solche Anpassungsreaktionen erfolgen, reduzieren sie die Mehreinnahmen und erhöhen – wenn auch nicht in demselben Ausmass – an anderer Stelle die Steuer- oder die Sozialversicherungseinnahmen. Bei einem Teilbesteuerungsmass von 70 Prozent auf Stufe Bund und Kantone dürften sich solche dynamischen Effekte in vergleichsweise engen Bahnen bewegen.

Im Weiteren ist damit zu rechnen, dass es vor Inkrafttreten der Neuerung in einem erhöhten Mass zur Ausschüttung von Dividenden kommt, damit die betroffenen

Steuerpflichtigen noch von der geltenden tieferen Besteuerung profitieren. Daraus ergeben sich einerseits kurzfristige Mehreinnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden. Andererseits reduziert sich das Ausschüttungspotenzial der folgenden Jahre.

3.1.2.7 Entlastungen bei der Kapitalsteuer

Aufgrund der zwingenden Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften ist davon auszugehen, dass die Kantone auch die Sondertarife für diese Gesellschaften bei der Kapitalsteuer aufheben. Daraus ergeben sich statisch betrachtet Mehreinnahmen. Fakultativ können die Kantone Entlastungen für diejenigen Kapitalanteile gewähren, die den Beteiligungs- und Patentboxenerträgen zugerechnet werden. Soweit die Kantone davon Gebrauch machen, resultieren ihnen daraus Mindereinnahmen. Netto gilt dies in jedem Fall, wenn Gesellschaften mit Erträgen aus Beteiligungen oder Patentboxen bisher nicht in den Genuss von Sondertarifen gekommen sind. Andernfalls ist der Nettoeffekt offen.

Schliesslich steht es den Kantonen auch frei, den Tarif der Kapitalsteuer anzupassen, wodurch je nachdem Mehr- oder Mindereinahmen resultieren. Gemäss den in Tabelle 23 im Anhang ausgewiesenen Plänen der Kantone, die eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen abgegeben haben, belaufen sich die Mindereinnahmen auf 314 Millionen Franken.

In diesem Fall erzielt der Bund infolge des niedrigeren abziehbaren Steueraufwandes bei der direkten Bundessteuer Mehreinnahmen.

3.1.2.8 Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung

Die den Unternehmen und natürlichen Personen gewährte pauschale Steueranrechnung führt zu einer Verringerung ihrer in der Schweiz geschuldeten direkten Steuern. Die Verwaltung verfügt über keine Daten, die Auskunft geben könnten über die Anzahl Betriebsstätten, welche zukünftig basierend auf der Neuregelung eine pauschale Steueranrechnung geltend machen könnten. Es sind daher keine Aussagen über die zukünftig zu erwartenden finanziellen Auswirkungen möglich. Aus der verbesserten Anrechnungsmöglichkeit im Rahmen der pauschalen Steueranrechnung entstehen Mindereinnahmen. Angesichts der unvorteilhaften heutigen Regelung dürften allerdings nur wenige Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz Erträge vereinnahmen, die mit einer Residualsteuer aus Drittstaaten belastet sind. Die statischen Mindereinnahmen der Massnahme dürften daher gering ausfallen.

Sofern es zu Neuansiedlungen von Betriebsstätten kommt, könnten diese statischen Mindereinnahmen durch die Mehreinnahmen aus den Gewinnsteuern der neuen Betriebsstätten ganz oder teilweise kompensiert werden.

3.1.2.9 Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer

Den statischen Mehrausgaben des Bundes von 990 Millionen Franken stehen statische Mehreinnahmen der Kantone im gleichen Umfang gegenüber.

Soweit die Kantone ihren zusätzlichen Handlungsspielraum nutzen, um die Gewinn- und Kapitalsteuer zu senken, nimmt ihre internationale Standortattraktivität zu. Dadurch entstehen ihnen tendenziell Mehreinnahmen. Zugleich verschärft sich der interkantonale Steuerwettbewerb, was ihnen tendenziell Mindereinnahmen beschert. Soweit diese dynamischen Effekte spielen, erzielt der Bund daraus Mehreinnahmen.

3.1.2.10 Befristeter Ergänzungsbeitrag für ressourcenschwache Kantone

Den befristeten statischen Mehrausgaben des Bundes von 180 Millionen Franken stehen befristete statische Mehreinnahmen der Kantone im gleichen Umfang gegenüber. Der Ergänzungsbeitrag erweitert den Handlungsspielraum der ressourcenschwächsten Kantone und kann ihre Standortattraktivität erhöhen.

3.1.2.11 Kantonale Gewinnsteuersenkungen

Diese Massnahme ist formal nicht Teil des Reformpakets, bildet aber ein wichtiges Element der Reformstrategie. Der Umfang der beabsichtigten kantonalen Gewinnsteuersenkungen ist in Tabelle 19 im Anhang ausgewiesen. Für die statischen finanziellen Auswirkungen dieser Gewinnsteuersenkungen sei auf die Ausführungen unter Ziffer 3.1.4 und für die dynamischen Auswirkungen auf die Ausführungen unter Ziffer 3.1.5 verwiesen.

3.1.2.12 Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen

Die Erhöhung der Mindestvorgaben bei den Kinder- und Ausbildungszulagen um je 30 Franken ist für die öffentlichen Haushalte nicht direkt budgetwirksam, soweit sie durch Arbeitgeberbeiträge finanziert wird. Über induzierte Effekte kann sich die Massnahme dennoch auf die öffentlichen Haushalte auswirken:

- Soweit die Massnahme von den Eigenkapitalgebern getragen wird, verringern sich die Unternehmensgewinne, was zu Mindereinnahmen bei der Gewinnsteuer von Bund, Kantonen und Gemeinden führt. Durch die erhöhten Zulagen steigen demgegenüber die steuerbaren Einkommen der Haushalte, wodurch Mehreinnahmen bei der Einkommenssteuer von Bund, Kantonen und Gemeinden entstehen. Beim Bund dürften die Mindereinnahmen überwiegen, bei den Kantonen und Gemeinden tendenziell die Mehreinnahmen.
- Soweit die Massnahme auf die Lohnempfänger überwälzt wird, wirkt sie sich bei der Gewinnsteuer neutral aus. Bei den Haushalten stehen den höhe-

ren Zulagen tiefere bzw. weniger stark gewachsene Löhne gegenüber. Diese Effekte gleichen sich dann bei der Einkommenssteuer im Wesentlichen aus. Kleinere Differenzen können aber entstehen, wenn sich die Empfängerinnen und Empfänger der Zulagen in anderen Progressionsstufen befinden als die Erwerbstätigen ohne Kinder.

– Soweit die Massnahme auf die Preise überwälzt wird, wirkt sie sich bei der Gewinnsteuer neutral aus, während die Mehrwertsteuer Mehreinnahmen verzeichnet. Bei der Einkommenssteuer stehen sich zwei Effekte gegenüber: Zum einen erwachsen Mehreinnahmen aus der Besteuerung der zusätzlichen Zulagen; zum anderen resultieren Mindereinnahmen, soweit die durch die Massnahme entstehende Teuerung mittels Ausgleich der kalten Progression kompensiert wird. Der Nettoeffekt bei der Einkommenssteuer hängt davon ab, in welchen Progressionsstufen sich die Empfängerinnen und Empfänger der Zulagen im Vergleich mit den steuerpflichtigen Personen befinden, denen die kalte Progression ausgeglichen wird.

Für die öffentlichen Haushalte direkt budgetwirksam ist die Massnahme bei den Familienzulagen an Nichterwerbstätige und den Familienzulagen in der Landwirtschaft gemäss FLG:

– Die Familienzulagen an Nichterwerbstätige werden grösstenteils von den Kantonen finanziert. In den Kantonen Appenzell Ausserrhoden, Glarus, Solothurn, Thurgau und Tessin tragen auch die Nichterwerbstätigen zur Finanzierung der Familienzulagen bei. Die Mehrbelastung aus der Erhöhung der Mindestvorgaben beläuft sich auf schätzungsweise 9 Millionen Franken. Die Mehrkosten bei den mit dem Taggeld der Arbeitslosenentschädigung ausgezahlten Zuschlägen in Höhe der Kinder- und Ausbildungszulagen werden durch die Arbeitslosenversicherung finanziert (5 Mio. Fr.).

– Bei den Familienzulagen in der Landwirtschaft gemäss FLG löst die Erhöhung der Mindestansätze jährliche Mehrausgaben von 13 Millionen aus. Davon trägt der Bund zwei Drittel, die Kantone tragen einen Drittel. Arbeitgeber in der Landwirtschaft sind nicht betroffen, da ihre Beiträge gemäss Artikel 18 FLG bei 2 Prozent der in ihrem Betrieb ausgerichteten AHV-pflichtigen Löhne fixiert sind.

3.1.3 Statische finanzielle Auswirkungen auf den Bund

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die statischen finanziellen Auswirkungen der SV17 im Vergleich zum geltenden Recht und zu der in der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 abgelehnten USR III. Die ausgewiesenen Zahlen beziehen sich auf das Einführungsjahr (2020/2021).

Tabelle 9

Statische finanzielle Auswirkungen der quantifizierbaren Massnahmen auf den Bund (2020/2021)

Massnahme	im Vergleich zum geltenden Recht	im Vergleich zur USR III
Verzicht auf eine zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital für Bund und freiwillig für Kantone	0	+220
Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne im DBG	+80	+80
Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer[1]	–990	0
Erhöhung der Mindestvorgaben für Kinder- und Ausbildungszulagen um 30 Franken pro Monat[2]	–10	–10
Total	**–920**[3]	**+290**

1 Gegenüber der Schätzung im Zeitpunkt des Parlamentsbeschlusses zur USR III wurde die Schätzung aufgrund der Einnahmenentwicklung bei der direkten Bundessteuer und der späteren Umsetzung der Reform von 920 Mio. Fr. auf 990 Mio. Fr. angepasst.

2 Finanzierungsanteil des Bundes gemäss FLG. Nicht enthalten sind die Aufwendungen in Form erhöhter Arbeitgeberbeiträge von Bund und Kantonen. Für das Bundespersonal führt die Massnahme lediglich bei den Ausbildungszulagen zu leicht höheren Arbeitgeberbeiträgen. Die Kinderzulagen des Bundes liegen grösstenteils bereits über den vorgesehenen neuen Mindestvorgaben.

3 Die Verstärkung der personellen Ressourcen im Bereich der Steuerprüfung in der ESTV im Umfang von 75 Stellen sollte gemäss heutiger Einschätzung ab 2020 jährliche Mehreinnahmen von rund 200 Millionen Franken generieren. Allerdings sind die Einnahmen aus der Steuerprüfung insbesondere im Bereich der Verrechnungssteuer höchst volatil und einzelne Ausreisser können das jeweilige Jahresergebnis massiv beeinflussen. Diese zusätzlichen Einnahmen können als Nebeneffekt mithelfen, die durch die SV17 erwarteten Mehrausgaben des Bundes zu kompensieren.

Quelle: ESTV, EFV

Die gesamte Mehrbelastung für den Bundeshaushalt wird für 2020 auf 1 Milliarde Franken und für 2021 auf 920 Millionen Franken geschätzt, da sich die höhere Teilbesteuerung der Dividenden im Bundeshaushalt erst mit einem Jahr Verzögerung auswirkt. Hinzu kommt ab 2024 der Ergänzungsbeitrag von 180 Millionen Franken pro Jahr, welcher aus dem auslaufenden Härteausgleich finanziert werden kann. Die finanzpolitische Standortbestimmung zum Voranschlag 2019 mit integriertem Aufgaben- und Finanzplan 2020–2022, die der Bundesrat am 14. Februar 2018 vorgenommen hat, zeigt für die Jahre 2020 und 2021 strukturelle Überschüsse. Dabei sind die oben aufgeführten Mehrbelastungen durch die SV17 im Zahlenwerk enthalten. Die Reform kann somit ohne weitergehende Konsolidierungsmassnahmen gegenfinanziert werden. Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass der SV17 gegenüber anderen steuer- und ausgabenpolitischen Projekten Vorrang eingeräumt wird.

Mit der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 17 auf 21,2 Prozent trägt der Bund einen wesentlichen Teil der finanziellen Auswirkungen der SV17. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich auch ohne diese Reform eine namhafte Mehrbelastung des Bundeshaushalts ergeben würde, weil mit einer raschen

Erosion der Standortattraktivität für Unternehmen zu rechnen wäre, wenn am international nicht akzeptierten Status quo festgehalten würde.

Mittelfristig sind die Auswirkungen der SV17 auf den Bundeshaushalt zu wesentlichen Teilen abhängig vom Verhalten der Kantone (vgl. hierzu Ziff. 3.1.5).

Die kantonale Umsetzung ist formell nicht Bestandteil der SV17. Sie ist dennoch ein wichtiges Element der Reformkonzeption. Aufgrund der per Ende Januar 2018 bekannten Umsetzungspläne können die dem Bund aus der SV17 und den kantonalen Umsetzungsplänen entstehenden, auf das Jahr 2020 hochgerechneten statischen finanziellen Auswirkungen wie folgt quantifiziert werden:

Tabelle 10

Statische finanzielle Auswirkungen auf den Bund aufgrund der per Ende Januar 2018 bekannten kantonalen Umsetzungspläne

Einnahmenquelle		Finanzielle Auswirkungen in Millionen Franken
Steuereinnahmen		398
Gewinnsteuer	298	
Einkommenssteuer (Dividendenbesteuerung)	100	
Kantonsanteil DBST		–1 074
Erhöhung Kantonsanteil von 17 % auf 21,2 %	–990	
Aus steuersenkungsbedingter zusätzlicher DBST der juristischen Personen	–64	
Aus dividendenbesteuerungsbedingter zusätzlicher DBST der natürlichen Personen	–20	
Erhöhung der Mindestvorgaben für Kinder- und Ausbildungszulagen um 30 Franken pro Monat		–10
Total		**–686**

Quelle: ESTV, EFV

3.1.4 Statische finanzielle Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden sowie auf urbane Zentren, Agglomerationen und Berggebiete

Die statischen finanziellen Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden im Vergleich zum geltenden Recht und zu der in der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 abgelehnten USR III können der folgenden Tabelle entnommen werden. Die ausgewiesenen Zahlen beziehen sich auf das Einführungsjahr (2020/2021).

Tabelle 11

Statische finanzielle Auswirkungen der quantifizierbaren Massnahmen auf die Kantone und Gemeinden (2020/2021)

Massnahme	im Vergleich zum geltenden Recht	im Vergleich zur USR III
Verzicht auf eine zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital für Bund und freiwillig für Kantone	0	+50 bis +290
Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne im DBG	+20	+20
Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne im StHG	+335	+335 bis +190
Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer[1]	+990	0
Erhöhung der Mindestvorgaben für Kinder- und Ausbildungszulagen um 30 Franken pro Monat[2]	–15	–15
Total[3]	**+1 330**	**+390 bis +485**

1 Gegenüber der Schätzung im Zeitpunkt des Parlamentsbeschlusses zur USR III wurde die Schätzung aufgrund der Einnahmenentwicklung bei der direkten Bundessteuer und der späteren Umsetzung der Reform von 920 Mio. Fr. auf 990 Mio. Fr. angepasst.

2 Finanzierungsanteil der Kantone gemäss FLG sowie Familienzulagen an Nichterwerbstätige.

3 Hinzu kommen die befristeten Ergänzungsbeiträge im Umfang von jährlich 180 Millionen Franken, die aus dem auslaufenden Härteausgleich finanziert werden.

Quelle: ESTV, EFV

Die kantonale Umsetzung ist formell nicht Bestandteil der SV17. Sie ist dennoch ein wichtiges Element der Reformkonzeption. Aufgrund der per Ende Januar 2018 bekannten Umsetzungspläne können die den Kantonen und Gemeinden aus der SV17 und den kantonalen Umsetzungsplänen entstehenden, auf das Jahr 2020 hochgerechneten statischen finanziellen Auswirkungen wie folgt quantifiziert werden:

Tabelle 12

Statische finanzielle Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden aufgrund der per Ende Januar 2018 bekannten kantonalen Umsetzungspläne

Einnahmenquelle		Finanzielle Auswirkungen in Millionen Franken
Steuereinnahmen		–2161
Gewinnsteuer	–2161	
Kapitalsteuer	–335	
Einkommenssteuer (Dividendenbesteuerung)	335	
Kantonsanteil DBST		1074
Erhöhung Kantonsanteil von 17 % auf 21,2 %	990	
Aus steuersenkungsbedingter zusätzlicher DBST der juristischen Personen	64	
Aus dividendenbesteuerungsbedingter zusätzlicher DBST der natürlichen Personen	20	
Erhöhung der Mindestvorgaben für Kinder- und Ausbildungszulagen um 30 Franken pro Monat		–15
Total		**1102**

Quelle: ESTV, EFV

3.1.5 Dynamische finanzielle Auswirkungen[53]

Da die Unternehmen auf die veränderten steuerlichen Rahmenbedingungen reagieren, werden die vorgängig evaluierten statischen finanziellen Auswirkungen der SV17 durch dynamische Effekte überlagert. Im Unterschied zu den sofort wirksamen statischen Effekten entfalten sich die dynamischen Effekte nur allmählich über mehrere Jahre. Für Richtung und Ausmass der dynamischen Effekte sind vor allem vier Faktoren relevant:

1. die Höhe der Steuerbelastung für Gewinne, die künftig im Inland in der Patentbox oder ordentlich besteuert werden;
2. die Veränderung der Steuerbelastung an Standorten im Ausland, mit denen die Schweiz im Wettbewerb für mobiles Steuersubstrat steht;
3. die Reaktion der Gewinnsteuerbasis auf Veränderungen in der Steuerbelastung im In- oder Ausland. Diese Steuersensitivität der Gewinne wird durch die unternehmerischen Entscheide in Bezug auf die Standortwahl für Konzernfunktionen, Betriebsstätten oder ganze Gesellschaften, im Hinblick auf die Gewinnverlagerung durch Transferpreise oder Kapitalstruktur sowie die Investitionstätigkeit bereits ansässiger Unternehmen bestimmt. Gemessen wird diese Steuersensitivität mit der Semi-Elastizität. Deren Höhe bestimmt, wie stark die Unternehmensgewinne sich verändern, wenn die

53 Siehe auch: ESTV, Dynamische Schätzung der Einnahmeeffekte der Steuervorlage 17, März 2018; abrufbar unter: www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerpolitik/fachinformationen/berichte.html#-747570948.

Unternehmenssteuerbelastung sich um einen oder einige Prozentpunkte verändert. Neben der Höhe des Gewinnsteuersatzes sind auch andere Faktoren standortrelevant wie beispielsweise die Rechts- und Planungssicherheit. Der Einfachheit halber wurden solche Faktoren vorliegend ausgeblendet;

4. die Lohnwirksamkeit bestimmt schliesslich, in welchem Ausmass sich die Lohnsumme mit der Veränderung der Gewinnsteuerbasis ebenfalls verändert. Die veränderte Lohnsumme wirkt sich auf die Höhe der Sozialversicherungsabgaben und der Einkommenssteuer auf Erwerbseinkommen aus. Das nach diesen Abgaben verbleibende verfügbare Einkommen wird dann teils konsumiert und teils gespart und verändert auf diesem Weg die Einnahmen der Mehrwertsteuer, der Einkommenssteuer auf dem Vermögenseinkommen und der Vermögenssteuer.

Da bei verschiedenen dieser Parameter Unsicherheit über die künftigen Werte herrscht, kann sich die dynamische Abschätzung der finanziellen Auswirkungen der SV17 nicht einfach auf eine Punktschätzung stützen, sondern muss dieser Unsicherheit durch Parametervariation im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse Rechnung tragen.

In der Grundspezifikation mit mittleren Parameterwerten bringt die SV17 dynamisch geschätzt über alle Staatsebenen hinweg Mehreinnahmen von 1,4 Milliarden Franken gegenüber dem Status quo. In allen untersuchten Parameter-Spezifikationen verbessert sich die finanzielle Lage im Vergleich zu den statischen finanziellen Auswirkungen. Am schwächsten fällt die Verbesserung in jenen Konstellationen aus, in denen eine tiefe Steuerbelastung an ausländischen Konkurrenzstandorten einen starken Wettbewerbsdruck erzeugt, welcher das Einnahmenwachstum gegenüber den statischen Mindereinnahmen stark beschränkt. Es tritt zwar eine Verbesserung gegenüber dem statisch berechneten Ergebnis ein; diese Zuwächse reichen jedoch nicht aus, um die Mindereinnahmen gegenüber dem Status quo voll zu kompensieren. Bei den Szenarien, die ein weniger kompetitives Steuerklima im Ausland unterstellen, können demgegenüber zum Teil deutliche Zuwächse auch gegenüber dem Status quo verzeichnet werden.

In der Grundspezifikation entfallen von den Mehreinnahmen gegenüber dem Status quo von 1,4 Milliarden Franken gut 0,9 Milliarden Franken auf die Sozialversicherungen, rund 0,3 Milliarden Franken auf die Kantone und Gemeinden und knapp 0,2 Milliarden Franken auf den Bund (der höhere Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer ist bereits eingerechnet). Während die Sozialversicherungen in allen Parameter-Spezifikationen mehr oder minder grosse Mehreinnahmen gegenüber dem Status quo erzielen, schwanken die Ergebnisse des Bundes und insbesondere von Kantonen und Gemeinden mit der Variation in den Parameter-Spezifikationen stärker. Auch sie verzeichnen in allen Konstellationen eine Verbesserung im Vergleich zu den statisch berechneten Mindereinnahmen gegenüber dem Status quo von knapp 0,8 Milliarden Franken für den Bund und gut 1,4 Milliarden Franken für Kantone und Gemeinden. Allerdings bleiben sie in den Spezifikationen mit sehr tiefen Steuerbelastungen an den Konkurrenzstandorten im Ausland hinter dem Einnahmenergebnis des Status quo zurück. In den Spezifikationen mit einer etwas höheren Steuerbelastung in den ausländischen Konkurrenzstandorten verzeichnen aber auch Bund sowie Kantone und Gemeinden zum Teil sehr deutliche Mehrein-

nahmen gegenüber dem Status quo. Dabei variieren die Ergebnisse der Kantone und Gemeinden zwischen den Spezifikationen, die sich für die Schweiz als günstiger oder weniger günstig erweisen, stärker als jene des Bundes.

Trotz diesem positiven Befund verbleibt eine temporäre Finanzierungslücke, weil die statischen Mindereinnahmen ab dem Inkrafttreten der Reform wirksam werden, während sich die Mehreinnahmen aufgrund der gegenläufigen dynamischen Effekte nur allmählich über mehrere Jahre einstellen.

Die dynamischen Simulationen zeigen auch, dass die SV17 dem Referenzszenario, das für das Ausbleiben einer Reform steht, überlegen ist. Im Referenzszenario werden lediglich die Steuerstatus aufgehoben und die Kapitalsteuer aufkommensneutral umgebaut. Dabei spielt es keine entscheidende Rolle, ob die Steuerstatus formal aufgehoben werden oder ob die Gesellschaften multinationaler Konzerne mit Steuerstatus diesen freiwillig aufgeben. In der Grundspezifikation liegen die Einnahmen bei Annahme der SV17 beispielsweise 2,3 Milliarden Franken höher als im Referenzszenario. Die Überlegenheit der SV17 zeigt sich über eine grosse Bandbreite an Parameter-Spezifikationen und fällt bei den höheren Semi-Elastizitäten für bisherige Statusgesellschaften sehr deutlich aus. Nur in der Spezifikation, in der sich die Semi-Elastizitäten sehr stark annähern, schneidet das Referenzszenario leicht besser ab. Diese Parameter-Spezifikation ist jedoch nicht sehr wahrscheinlich und dürfte sich – wenn überhaupt – erst nach einem längeren Anpassungsprozess einstellen, wobei die gewichtigsten Standortentscheidungen der Unternehmen schon vorgängig – bei noch höheren Elastizitäten – getroffen werden dürften.

3.1.6 Personelle Auswirkungen

Die SV17 zeitigt keine personellen Auswirkungen beim Bund. Insbesondere hat der vom Bundesrat im Mai 2014 verabschiedete Antrag auf Verstärkung der personellen Ressourcen im Bereich der Steuerprüfung seinen Ursprung nicht in der vorliegenden Reform und auch nicht in der vom Volk abgelehnten USR III. Die durch die zusätzlichen Steuerprüferinnen und Steuerprüfer steigenden Steuereinnahmen sollen aber als Nebeneffekt mithelfen, die durch die SV17 erwarteten Mehrausgaben des Bundes zu kompensieren.

Hintergrund der Verstärkung der Steuerprüfung sind das im letzten Jahrzehnt stetig gestiegene Mengengerüst und die Zunahme der Komplexität der zu behandelnden Fälle. Gleichzeitig sind der ESTV in dieser Periode immer wieder neue Aufgaben zugewiesen worden. Der Personalbestand der ESTV ist demgegenüber gleich geblieben oder hat sich sogar leicht rückläufig entwickelt. Um die zusätzlichen Aufgaben wahrnehmen zu können, wurden schrittweise Ressourcen aus der internen und externen Prüfung abgezogen. Dies hat dazu geführt, dass die Prüfdichte mehr und mehr abgenommen hat. Die beantragten zusätzlichen Steuerprüferinnen und Steuerprüfer sollen primär dazu beitragen, dass die Prüfdichte wieder erhöht werden kann. Dadurch sollen für die Steuerpflichtigen die Rechtsgleichheit und -sicherheit wieder verbessert werden.

3.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

3.2.1 Zielorientierte Steuerpolitik

Neben dem Fiskalziel, d. h. der Einnahmenbeschaffung für die öffentliche Hand, sollen in der Besteuerung der Unternehmen und ihrer Anteilseignerinnen und -eigner auch Wohlfahrtszielsetzungen (Art. 94 Abs. 2 BV) verfolgt werden. Vom übergeordneten Ziel, die nationale Wohlfahrt zu fördern, lassen sich das Standortziel und das Effizienzziel ableiten.

Unter das *Standortziel* fallen attraktive steuerliche Rahmenbedingungen für nicht standortgebundene Unternehmen. Sie begünstigen die Ansiedlung von Unternehmen, vermeiden die Verlagerung von Gewinnen ins Ausland und bieten Rechts- und Planungssicherheit.

1. *Ansiedlung von Unternehmen:* Eine standortattraktive Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung begünstigt die Ansiedlung von Unternehmen. Deshalb ist eine tiefe effektive Durchschnittssteuerbelastung anzustreben.
2. *Vermeidung der Gewinnverlagerung ins Ausland:* Die Anreize für die Unternehmen, im Inland erwirtschaftete Gewinne ins Ausland zu verlagern, sind möglichst gering zu halten. Deshalb ist auf tiefe statutarische Gewinnsteuersätze zu achten.
3. *Nach Mobilität differenzierte Steuerbelastung:* Unter dem Standortziel kann eine Differenzierung der Steuerbelastung nach Mobilität der Steuerbasen von Vorteil sein. Mobilere Steuerbasen werden dabei tiefer besteuert als weniger mobile.
4. *Rechts- und Planungssicherheit:* Die Unternehmensbesteuerung soll Rechts- und Planungssicherheit gewährleisten. Rechts- und Planungssicherheit bedingen eine international anerkannte Unternehmensbesteuerung.

Unter dem *Effizienzziel* sollen die steuerlichen Effizienzeinbussen möglichst gering ausfallen. Dies wird erreicht, indem die Steuerlast auf Grenzinvestitionen, d. h. vor Steuern gerade noch rentablen Investitionen, tief ausfällt. Zudem ist die Besteuerung entscheidungsneutral auszugestalten, sodass unternehmerische Entscheidungen dadurch nicht verzerrt werden. Schliesslich soll die Besteuerung auch administrativ einfach sein.

1. *Niedrige Steuerlast auf Grenzinvestitionen:* Die Unternehmensbesteuerung belastet Investitionen und schwächt damit die Investitionsanreize. Diese negativen Investitionsanreize sind durch eine tiefe effektive Grenzsteuerbelastung niedrig zu halten, sodass die wachstumsfördernde Kapitalakkumulation möglichst wenig beeinträchtigt wird.
2. *Entscheidungsneutralität:* Die Unternehmensbesteuerung sollte unternehmerische Entscheidungen, insbesondere die Wahl von Rechtsform, Investitionsprojekten und Finanzierungsformen, nicht verzerren. Am wichtigsten ist dabei die Finanzierungsneutralität, weil von Verletzungen der Finanzierungsneutralität die grössten Verzerrungswirkungen ausgehen.

- *Rechtsformneutralität:* Rechtsformneutralität bedingt, dass die Wahl der Rechtsform (Personen- oder Kapitalgesellschaft) nicht durch steuerliche Überlegungen beeinflusst wird.
- *Investitionsneutralität:* Investitionsneutralität verlangt, dass das Steuersystem die Entscheidung zwischen verschiedenen Investitionsprojekten nicht verzerrt.
- *Finanzierungsneutralität:* Finanzierungsneutralität bedingt, dass die Wahl zwischen verschiedenen Finanzierungsformen steuerlich nicht verzerrt wird. Die Wahl zwischen Thesaurierung und Ausschüttung der Gewinne sollte nicht durch steuerliche Überlegungen beeinflusst werden (Gewinnverwendungsneutralität). Eigenkapital und Fremdkapital sollten steuerlich gleich behandelt werden (Kapitalstrukturneutralität).

3. *Administrative Einfachheit:* Die Unternehmensbesteuerung verursacht Erhebungs- und Entrichtungskosten. Diese Vollzugskosten sind möglichst niedrig zu halten.

3.2.2 Auswirkungen auf das Standortziel

Die folgenden Ausführungen beziehen sich einzig auf diejenigen Auswirkungen auf die Wettbewerbsposition der Schweiz, welche auf die im Rahmen der vorliegenden Reform vorgeschlagenen steuerlichen Massnahmen zurückgehen. Selbstredend wird die Wettbewerbsposition der Schweiz auch – und in hohem Ausmass – durch anderweitige Standortfaktoren bestimmt.

3.2.2.1 Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften, der Prinzipalgesellschaften und der *Swiss Finance Branch*

Im Interesse der Rechts- und Planungssicherheit, welche die internationale Akzeptanz des schweizerischen Systems der Unternehmensbesteuerung beinhaltet, sollen die Regelungen nach Artikel 28 StHG, die spezielle Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften und die Praxis zur *Swiss Finance Branch* abgeschafft werden.

3.2.2.2 Patentbox

Gewinne, die bisher im Rahmen der Statusgesellschaften privilegiert besteuert wurden und neu für die Patentbox qualifizieren, unterliegen sowohl auf Stufe Bund als auch auf kantonaler Ebene neu einer leicht höheren Steuerbelastung als bisher.

Auf Gewinnen, die bisher ordentlich besteuert wurden und neu für die Patentbox qualifizieren, reduziert sich die Steuerbelastung auf den Stufen Kanton und Gemeinde deutlich. Für solche Gesellschaften gewinnt die Schweiz an Standortattraktivität, die Kantone und Gemeinden müssen jedoch Mindereinnahmen hinnehmen.

Da die Patentbox nur im Ansässigkeitsland des Patentinhabers genutzt werden kann und der modifizierte Nexusansatz die Reduktion der Bemessungsgrundlage und damit die Steuerermässigung im Wesentlichen an den Inlandanteil der F&E knüpft, ist die geografische Diversifikation der F&E-Tätigkeit unter dem modifizierten Nexusansatz nicht attraktiv. Dieser Ansatz fördert daher tendenziell die geografische Konzentration der F&E. Dadurch erfahren Konzerne, die aus betrieblichen Gründen an miteinander kooperierenden F&E-Standorten in verschiedenen Ländern festhalten, einen Wettbewerbsnachteil.

3.2.2.3 Zusätzliche F&E-Abzüge

Die zusätzlichen F&E-Abzüge können die Patentbox in dreierlei Hinsicht ergänzen:

- Nur für einen Teil der F&E-Tätigkeiten kann die Patentbox genutzt werden. Zusätzliche F&E-Abzüge können daher auch F&E-Tätigkeiten fördern, die keine später in der Patentbox ermässigt besteuerten Gewinne hervorbringen.
- Einige Länder bieten neben einer Patentbox auch eine Inputförderung an. Würde die Schweiz darauf verzichten, bestände das Risiko, dass sie gegenüber Ländern, die beide Fördermassnahmen anbieten, für eine Bündelung der F&E-Aktivitäten im Inland nicht attraktiv genug sein könnte.
- Möchte ein weltweit tätiges Unternehmen stattdessen aus betrieblichen Gründen seine F&E-Einrichtungen nicht an einem Standort bündeln, sondern an miteinander kooperierenden F&E-Standorten in verschiedenen Ländern festhalten, so fällt im modifizierten Nexusansatz die Förderrate vergleichsweise niedrig aus. Zusätzliche F&E-Abzüge vermögen diesen Nachteil bei der Patentbox zu korrigieren.

3.2.2.4 Aufdeckung stiller Reserven

Zieht ein Unternehmen aus dem Ausland zu und tritt es infolgedessen in der Schweiz in die Steuerpflicht ein, so kann es in der Steuerbilanz stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts steuerneutral aufdecken. Vorbehalten bleibt dabei eine allfällige Besteuerung dieser aufgedeckten Reserven im Wegzugsland. Die zukünftigen Abschreibungen auf diesen Reserven reduzieren in den nachfolgenden Perioden den steuerbaren Gewinn und damit auch die Gewinnsteuerlast. Wegzug und Zuzug werden bei der Aufdeckung stiller Reserven symmetrisch behandelt. Künftig könnte daraus dennoch eine erhöhte Standortattraktivität resultieren, wenn Gesellschaften oder Funktionen aus Offshore-Standorten mit – aufgrund der internationalen Entwicklung – gesunkener Standortattraktivität in die Schweiz wandern. Bei Zuzügen aus anderen Ländern dürfte die Aufdeckung stiller Reserven hingegen keinen Einfluss auf die Standortattraktivität ausüben, da der Aufdeckung typischerweise eine entsprechende Wegzugsbesteuerung im Herkunftsland gegenübersteht.

Durch die Aufhebung der Regelungen für Statusgesellschaften geht für die betroffenen Gesellschaften die bisher steuerfreie Quote unter. Soweit die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts auf diese nicht steuerbare Quote entfallen, werden sie bei der Realisation innert den nächsten fünf Jahren gesondert und reduziert besteuert, um Überbesteuerungen entgegenzuwirken. Die gesonderte Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven reduziert in den nachfolgenden Perioden den steuerbaren Gewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern und dämpft daher die Gesamtsteuerlast. Erst nach Ablauf der gesonderten Besteuerung wirkt sich die dann geltende ordentliche Steuerbelastung im jeweiligen Kanton voll aus. Verharrt sie bei den Kantonen mit derzeit höherer ordentlicher Gewinnsteuerbelastung auch dannzumal auf diesem höheren Niveau, müssen diese Kantone mit Funktionsverlagerungen oder der Abwanderung von Gesellschaften in andere Kantone oder ins Ausland rechnen.

3.2.2.5 Kantonale Gewinnsteuersenkungen

Kantonale Gewinnsteuersenkungen senken die statutarische und die effektive Durchschnittssteuerbelastung der betroffenen Gesellschaften. Dadurch verringert sich der Anreiz für bereits ansässige Gesellschaften zur Gewinnverlagerung ins Ausland, und die Schweiz gewinnt als Standort für Neuansiedlungen an Attraktivität. Allerdings fallen bei kantonalen Gewinnsteuersenkungen im Vergleich zu Sonderregelungen hohe Mitnahmeeffekte seitens bereits ansässiger Unternehmen an, die ohnehin standortgebunden sind. Dementsprechend ist diese Massnahme als Instrument zur Erhöhung der Standortattraktivität im Vergleich zu Sonderregelungen teuer. Allerdings ist sie mit einer höheren Rechts- und Planungssicherheit verbunden.

3.2.2.6 Übrige Massnahmen

Die Erhöhung der Dividendenbesteuerung beeinflusst die Standortentscheidungen der Unternehmen im Allgemeinen nicht. Die Massnahme wirkt sich lediglich auf die Wohnsitzwahl der Investorinnen und Investoren aus. Hier wird die Schweiz bei qualifizierenden Investorinnen und Investoren weniger attraktiv. Deren Wohnsitzwahl ist jedoch im Vergleich zur Standortwahl der Unternehmen von untergeordneter Bedeutung.

3.2.2.7 Keine Ersatzmassnahme für konzerninterne Zinsen

Es ist keine Massnahme vorgesehen, welche die bisher – vor allem im Rahmen der *Swiss Finance Branch* und der Holdinggesellschaften – privilegiert besteuerten Zinsen aus konzerninternen Darlehen ersetzen könnte. Deshalb ist hier mit Abwanderungen und Funktionsverlagerungen ins Ausland zu rechnen, sofern Konkurrenzstandorte weiterhin Steuerbelastungen von deutlich unter 10 Prozent anbieten können.

3.2.3 Auswirkungen auf das Effizienzziel

3.2.3.1 Niedrige Steuerlast auf Grenzinvestitionen

Durch die Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften nach Artikel 28 StHG, der speziellen Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften und der Praxis zur *Swiss Finance Branch* erhöht sich zunächst die effektive Grenzsteuerbelastung. Diesem Effekt wirken verschiedene Reformmassnahmen entgegen.

Die Einführung der Patentbox senkt auf Ebene der Gewinnsteuer von Kantonen und Gemeinden die effektive Grenzsteuerbelastung, wenn die Investition ein Patent generiert und die Einkünfte daraus in den Genuss der ermässigten Besteuerung gelangen. Ebenso senkt die steuerliche Förderung von F&E in Form zusätzlicher F&E-Abzüge die effektive Grenzsteuerbelastung der förderberechtigten Unternehmen.

Auch kantonale Gewinnsteuersenkungen entlasten Investitionen, welche mit neuem Eigenkapital (Beteiligungsfinanzierung) oder durch thesaurierte Gewinne (Selbstfinanzierung) finanziert werden.

Kein Impuls auf neue Investitionen geht von der Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht aus, da das damit verbundene zusätzliche Abschreibungspotenzial unabhängig davon anfällt, ob das Unternehmen künftig zusätzliche Zahlungsströme aus neuen Investitionen generiert oder nicht.

Soweit sich die Unternehmen durch inländische natürliche Personen als Investorinnen und Investoren finanzieren, spielt auch die Steuerbelastung auf Haushaltsebene eine Rolle. Aufgrund der Erhöhung der Dividendenbesteuerung erhöht sich in den meisten Kantonen die Belastung für qualifizierende Investorinnen und Investoren bei der Beteiligungsfinanzierung.

3.2.3.2 Positive externe Effekte

Neben der Förderung des Standortziels kann eine steuerliche Förderung von F&E auch ein Marktversagen beheben. Dieses äussert sich darin, dass Innovationen nicht immer geschützt werden können. Wenn ein Unternehmen neue Produkte entwickelt, kann es Gewinne erwirtschaften – vorausgesetzt, dass andere Wirtschaftssubjekte die Technologie nicht imitieren können. Für diese ist die Nachahmung der Innovation vorteilhaft, da sie die F&E-Kosten für die Innovation nicht zu tragen hätten. Da das innovierende Unternehmen nicht berücksichtigt, dass auch andere Unternehmen (oder Haushalte) die Innovation nutzen könnten, kommt es tendenziell zu einer Unterversorgung mit F&E, und ein korrigierender Eingriff des Staates wäre folglich geboten. Die Massnahme wirkt sich somit auch positiv auf das Effizienzziel aus.

3.2.3.3 Entscheidungsneutrale Besteuerung

Wahl der Rechtsform

Rechtsformneutralität bedingt, dass die Wahl der Rechtsform (Personen- oder Kapitalgesellschaft) nicht durch steuerliche Überlegungen beeinflusst wird. Sie ist erfüllt, wenn ein Beteiligter an einem Personenunternehmen durch die Einkommenssteuer (sowie die Sozialabgaben) und ein Beteiligter an einem Kapitalunternehmen durch die Gewinnsteuer auf Unternehmensebene und die Besteuerung ausgeschütteter Gewinne in ansonsten gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen einer gleich hohen Steuerbelastung unterliegen.

So einfach sich das Anliegen der Rechtsformneutralität präsentiert, so vielfältig sind wegen der grundsätzlich anderen steuerlichen Behandlung von Beteiligten an Personenunternehmen und an Kapitalunternehmen die Einflussfaktoren, die bei einer rechtsformneutralen Besteuerung berücksichtigt werden müssen. Die folgende Tabelle listet diese Faktoren auf.

Tabelle 13

Einflussfaktoren Rechtsformneutralität

	Vorteil Beteiligter an Kapitalunternehmen	Vorteil Beteiligter an Personenunternehmen
Gewinnsteuer	Vorteil, falls tief	Vorteil, falls hoch
Einkommenssteuer	Vorteil, falls hoch	Vorteil, falls tief
Teilbesteuerungsmass ausgeschüttete Gewinne	Vorteil, falls tief	Vorteil, falls hoch
Höhe des Einkommens aus Personen- bzw. Kapitalunternehmen	Vorteil, falls hoch	Vorteil, falls tief
Sozialabgaben, soweit nicht rentenbildend	Vorteil	Nachteil
Gewinnthesaurierung	Vorteil	Nachteil
Kapitalsteuer	Nachteil	Vorteil
Emissionsabgabe	Nachteil	Vorteil
Vermögenssteuer	Nachteil, sofern: – Kapitalunternehmen börsenkotiert oder – nicht börsenkotiert und Ertragswert > Substanzwert (bei Gewinnbezug aus Kapitalunternehmen in der Regel erfüllt)	Vorteil, sofern: – Kapitalunternehmen börsenkotiert oder – nicht börsenkotiert und Ertragswert > Substanzwert (bei Gewinnbezug aus Kapitalunternehmen in der Regel erfüllt)

Quelle: ESTV

Die grundlegenden Einflussfaktoren sind die Höhe der Gewinn- und der Einkommenssteuer sowie die Höhe des Teilbesteuerungsmasses. Dabei ist zu beachten, dass die Beteiligten an einem Unternehmen nicht zwingend in der gleichen Gebietskörperschaft ansässig sind wie das Unternehmen, an dem sie beteiligt sind. Da die Einkommenssteuerbelastung bei Beteiligten an einem Personenunternehmen stärker durchschlägt als bei Beteiligten an einem Kapitalunternehmen, deren Einkommenssteuerbelastung durch die Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne reduziert wird,

stellen sich Beteiligte an einem Kapitalunternehmen relativ umso besser, je höher die Einkommenssteuer angesetzt ist. Sie schneiden ausserdem umso besser ab, je tiefer die Gewinnsteuerbelastung und je niedriger das Teilbesteuerungsmass ausfallen.

Ein weiterer Einflussfaktor ist die absolute Höhe des Einkommens aus dem Personen- oder dem Kapitalunternehmen. Ist dieses Einkommen vergleichsweise tief, so dominiert der Effekt aus der Vorbelastung der Gewinnsteuer, weshalb Beteiligte an einem Kapitalunternehmen schlechter fahren als Beteiligte an einem Personenunternehmen. Mit zunehmender Höhe dieses Einkommens verliert die Vorbelastung relativ zu den anderen Faktoren an Gewicht und die Beteiligung am Kapitalunternehmen wird vorteilhafter.

Das Einkommen aus dem Personenunternehmen unterliegt den Sozialabgaben (AHV, IV, EO). Soweit diese Abgaben nicht rentenbildend sind, stellen sie eine zusätzliche Belastung dar, welcher die Beteiligten am Kapitalunternehmen nicht unterliegen, soweit sie das Einkommen aus dem Kapitalunternehmen nicht als Erwerbs-, sondern als Vermögenseinkommen beziehen.

Für die Bemessung des für die Sozialabgaben massgebenden Einkommens wird ein Zins auf dem Eigenkapital in Abzug gebracht. Der Zinssatz orientiert sich jedoch am risikolosen Satz und widerspiegelt daher nicht die Opportunitätskosten des Eigenkapitals. Derzeit beträgt der Zinssatz 0 %. Entsprechend widerspiegelt dieser Abzug keine Freistellung des Vermögenseinkommens in Form des im Personenunternehmen gebundenen Eigenkapitals. Es liegt daher eine Schlechterstellung gegenüber den Beteiligten an Kapitalunternehmen vor, die zudem als Unternehmerinnen oder Unternehmer einen Spielraum bei der Festsetzung des Anteils des Vermögens- bzw. Erwerbseinkommens aus dem Kapitalunternehmen haben.

Die Beteiligten am Kapitalunternehmen haben zudem grundsätzlich die Möglichkeit, einen Teil des erwirtschafteten Gewinns zu thesaurieren, statt auszuschütten. In diesem Fall ist der Gewinn vorläufig lediglich mit der Gewinnsteuer belastet. Wird er in einem späteren Zeitpunkt ausgeschüttet, so profitieren die Beteiligten von einem Einschliessungseffekt (*Lock-in*-Effekt), indem der aus der Gewinnthesaurierung erwirtschaftete Gewinn bis zur Ausschüttung nur mit dem Gewinnsteuersatz belastet bleibt. Sie erzielen durch die spätere Ausschüttung einen Steuervorteil. Dieser fällt noch grösser aus, wenn die Gewinne gar nicht ausgeschüttet, sondern später durch die Veräusserung des Unternehmens als steuerfreie Kapitalgewinne realisiert werden.

Nachteilig ist demgegenüber, dass die Kantone bei Kapitalunternehmen auf dem Eigenkapital die Kapitalsteuer erheben. Diese Steuer wird bei Personenunternehmen nicht erhoben. Bei der Gründung eines Kapitalunternehmens und bei Kapitalerhöhungen unterliegt das geschaffene Eigenkapital ausserdem der Emissionsabgabe in Höhe von 1 Prozent, wobei ein Freibetrag in Höhe von 1 Million Franken zur Anwendung kommt. Demgegenüber bleibt die Gründung eines Personenunternehmens ohne Steuerfolgen.

Bei Personenunternehmen fliesst das Geschäftsvermögen zum Buchwert (Substanzwert) in die Bemessungsgrundlage der Vermögenssteuer ein. Beteiligungsrechte von Kapitalgesellschaften ohne Kurswert (nicht börsenkotierte Kapitalgesellschaften)

werden für die Vermögenssteuer nach der Praktikerformel (⅔ Ertragswert, ⅓ Substanzwert) bewertet. Daraus kann eine Mehr- oder Minderbelastung gegenüber Personenunternehmen entstehen. Beträgt der Gewinn null, so ist auch der Ertragswert null und es resultiert eine Tieferbewertung (⅓ des Substanzwertes). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Unternehmerin oder der Unternehmer den gesamten Gewinn vor Unternehmerlohn in Form von Lohn bezieht. Mit zunehmendem Gewinn- statt Lohnbezug nimmt der Ertragswert jedoch zu. Bei einem gesunden Unternehmen (und Gewinnbezug) liegt der Ertragswert über dem Substanzwert. Bei Gewinnbezug liegt daher die Vermögenssteuerbelastung von Beteiligten an einem Kapitalunternehmen typischerweise über jener von Beteiligten an einem Personenunternehmen. Dies gilt erst recht, wenn es sich um ein börsenkotiertes Unternehmen handelt, bei dem der Kurswert durch den Ertragswert bestimmt wird, der hier aber nicht wie beim nicht kotierten Unternehmen aufgrund der historischen Gewinne ermittelt wird, sondern sich durch die Gewinnerwartung bestimmt.

Aufgrund der vielen Einflussfaktoren lässt sich keine für jede Konstellation «richtige» Höhe der Dividendenbesteuerung festlegen. Für einen Belastungsvergleich ist es daher zweckmässig, zwei typische Fälle zu unterscheiden:

1. Mittlere oder grössere Unternehmen, in denen im Durchschnitt mehr als 1 Million Franken je beteiligte Person erwirtschaftet werden: In solchen Verhältnissen stellen die Einkommensbezüge aus dem Unternehmen häufig in beträchtlichem Umfang Vermögenseinkommen dar. Da auf Vermögenseinkommen keine Sozialabgaben geschuldet sind, können diese unberücksichtigt bleiben. Allenfalls kann ein gewisser Grad an Thesaurierung berücksichtigt werden. In einer solchen Konstellation kann auf die Maximalsätze bei der Einkommens- und der Gewinnsteuer abgestellt werden. Da die Höhe der Kapitalsteuer, der Emissionsabgabe und der Vermögenssteuer von zusätzlichen Faktoren abhängt, können sie bei der Ermittlung des angemessenen Teilbesteuerungsmasses kaum angemessen einbezogen werden. Es ist allenfalls pauschal in Rechnung zu stellen, dass diese Faktoren die Beteiligten an Kapitalunternehmen gegenüber jenen an Personenunternehmen benachteiligen.
2. Kleinere Unternehmen, die nicht allzu kapitalintensiv sind und je beteiligte Person ein Einkommen aus dem Unternehmen von 200 000 bis 500 000 Franken erwirtschaften: Die Beteiligten arbeiten typischerweise im Unternehmen mit. Entsprechend handelt es sich wirtschaftlich beim Einkommen der Beteiligten zu einem guten Teil um Erwerbseinkommen und nur zum kleineren Teil um Vermögenseinkommen. Hier sind daher Vergleiche unter Einschluss der nicht rentenbildenden Sozialabgaben des Personenunternehmens, aber ohne Thesaurierung seitens des Kapitalunternehmens angemessen. Es handelt sich um die Konstellation, in welcher sich die Frage der Rechtsformwahl tatsächlich stellt.

In Tabelle 14 sind, dem Fall 1 entsprechend, die rechtsformneutralen Gewinnsteuersätze bei maximaler Gewinn- und Einkommenssteuerbelastung für verschiedene Szenarien aufgelistet. Die Sozialabgaben sind nicht berücksichtigt. Unterschieden wird zwischen einem Szenario unter dem geltenden Recht bei den Teilbesteuerungsmassen und einem Szenario mit einem einheitlichen Teilbesteuerungsmass von

70 Prozent auf den Stufen Bund und Kantone. Für beide Szenarien sind Unterszenarien mit einer Gewinnthesaurierung von 0 Prozent bzw. 50 Prozent abgebildet.

In diesen Berechnungen nicht berücksichtigt sind die Effekte der Kapitalsteuer, der Emissionsabgabe und der Vermögenssteuer. Dadurch wird im Vergleich der rechtsformneutrale Gewinnsteuersatz etwas höher ausgewiesen, als dies tatsächlich der Fall wäre.

Es zeigt sich, dass die Ergebnisse über diese Szenarien stark streuen. Ohne Gewinnthesaurierung schwanken bei den Teilbesteuerungsmassen des geltenden Rechts die rechtsformneutralen Gewinnsteuersätze je nach Kantonshauptort zwischen 11,6 und 25,7 Prozent. Beim einheitlichen Teilbesteuerungsmass von 70 Prozent ergibt sich eine Streuung der rechtsformneutralen Gewinnsteuersätze von 8,0 bis 21,5 Prozent. In den Szenarien mit teilweiser Gewinnthesaurierung erhöhen sich die rechtsformneutralen Gewinnsteuersätze deutlich. Im geltenden Recht belaufen sich die Bandbreiten auf 17,4 und 37,6 Prozent. Beim Teilbesteuerungsmass von 70 Prozent lauten die entsprechenden Bandbreiten 15,9 und 37,2 Prozent. Die Ergebnisse werden tendenziell stärker durch die Gewinnthesaurierung beeinflusst als durch das Teilbesteuerungsmass.

Tabelle 14

Rechtsformneutrale Gewinnsteuersätze bei maximaler Gewinn- und Einkommenssteuerbelastung ohne Einbezug der Sozialabgaben, Steuerjahr 2016

		Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne gemäss geltendem Recht		Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne zu 70 %	
		Gewinnthesaurierung		Gewinnthesaurierung	
		0 %	50 %	0 %	50 %
ZH	Zürich	23,9 %	32,9 %	16,6 %	30,2 %
BE	Bern	25,0 %	34,2 %	17,5 %	31,5 %
LU	Luzern	17,3 %	24,9 %	12,0 %	22,7 %
UR	Altdorf	14,8 %	20,5 %	9,3 %	18,2 %
SZ	Schwyz	17,4 %	25,0 %	12,0 %	22,8 %
OW	Sarnen	12,7 %	18,9 %	8,8 %	17,3 %
NW	Stans	13,5 %	20,0 %	9,3 %	18,2 %
GL	Glarus	20,5 %	26,4 %	12,2 %	23,1 %
ZG	Zug	11,6 %	17,4 %	8,0 %	15,9 %
FR	Freiburg	20,9 %	29,2 %	14,4 %	26,8 %
SO	Solothurn	17,4 %	26,9 %	13,6 %	25,5 %
BS	Basel	22,0 %	30,6 %	15,3 %	28,1 %
BL	Liestal	25,7 %	35,0 %	18,0 %	32,2 %
SH	Schaffhausen	18,3 %	26,1 %	12,6 %	23,8 %
AR	Herisau	14,9 %	23,5 %	11,6 %	22,2 %
AI	Appenzell	14,5 %	20,1 %	9,1 %	17,8 %
SG	St. Gallen	19,0 %	27,0 %	13,1 %	24,7 %

		Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne gemäss geltendem Recht		Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne zu 70 %	
		Gewinnthesaurierung		Gewinnthesaurierung	
		0 %	50 %	0 %	50 %
GR	Chur	16,1 %	25,1 %	12,6 %	23,8 %
AG	Aarau	21,6 %	28,4 %	13,5 %	25,2 %
TG	Frauenfeld	16,2 %	25,2 %	12,6 %	23,9 %
TI	Bellinzona	21,7 %	32,6 %	17,2 %	31,0 %
VD	Lausanne	22,8 %	37,6 %	21,5 %	37,2 %
VS	Sitten	18,7 %	28,7 %	14,7 %	27,2 %
NE	Neuenburg	22,4 %	33,5 %	17,8 %	31,9 %
GE	Genf	24,7 %	36,4 %	19,7 %	34,7 %
JU	Delsberg	21,4 %	32,3 %	17,0 %	30,7 %
	Maximum	25,7 %	37,6 %	21,5 %	37,2 %
	Minimum	11,6 %	17,4 %	8,0 %	15,9 %

Annahmen:

An Kapitalunternehmen beteiligte Person:
- Gesellschaft und Wohnsitz der beteiligten Person befinden sich jeweils im gleichen Kanton im Kantonshauptort
- Beteiligung wird im Privatvermögen gehalten
- Kein Lohnbezug; Gewinnausschüttung bzw. Gewinnthesaurierung
- Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
- Gewinnsteuer: ordentlich zum Maximalsatz besteuerte Gesellschaft
- Gewinnsteuer AI: Für Gewinnanteile, die im folgenden Geschäftsjahr in Form einer Dividende ausgeschüttet werden, wird der Gewinnsteuersatz auf Antrag halbiert (Art. 67 Abs. 2 StG)
- Einkommenssteuer: beteiligte Person wird als alleinstehende Person besteuert, keine Kirchensteuer

An Personenunternehmen beteiligte Person:
- Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
- Sozialabgaben (9,65 %): aufgespalten in eine Versicherungs- und eine Steuerkomponente; nur die gegenleistungslose Steuerkomponente fliesst in den Belastungsvergleich ein; als Versicherungskomponente werden die auf den ersten 84 600 Franken Einkommen entrichteten Sozialabgaben unterstellt
- Einkommenssteuer: beteiligte Person wird als alleinstehende Person besteuert, keine Kirchensteuer

Quelle: ESTV

Die nächsten beiden Tabellen bilden die Konstellationen in Fall 2 ab. Hier sind die nicht rentenbildenden Sozialversicherungsabgaben in den Berechnungen berücksichtigt. Nicht berücksichtigt sind zulasten der Beteiligten an Personenunternehmen eine allfällige Gewinnthesaurierung und zulasten der Beteiligten an Kapitalunternehmen die Effekte der Kapitalsteuer, der Emissionsabgabe und der Vermögenssteuer.

Für die Teilbesteuerungsmasse nach geltendem Recht zeigt Tabelle 15 die Mehr- bzw. Minderbelastung von Beteiligten an einem Kapitalunternehmen gegenüber Beteiligten an einem Personenunternehmen. Es zeigt sich, dass bereits ab einem im

Unternehmen erwirtschafteten Einkommen von 300 000 Franken das Kapitalunternehmen in allen Kantonen vorteilhaft ist.

Tabelle 15

Steuerliche Mehr- (+) bzw. Minderbelastung (–) von Beteiligten an einem Kapitalunternehmen gegenüber Beteiligten an einem Personenunternehmen, Steuerjahr 2016, Teilbesteuerung gemäss geltendem Recht

Im Unternehmen erwirtschaftetes Einkommen		150 000	200 000	300 000	500 000	1 000 000
ZH	Zürich	5 344	218	–11 879	–33 939	–76 169
BE	Bern	2 597	–3 029	–14 901	–35 227	–79 350
LU	Luzern	–4 515	–11 078	–25 384	–49 921	–105 549
UR	Altdorf	–170	–4 792	–14 335	–30 417	–66 508
SZ	Schwyz	2 349	–1 423	–9 038	–20 251	–45 741
OW	Sarnen	–464	–5 170	–14 739	–30 942	–67 555
NW	Stans	–2 880	–8 224	–17 623	–34 605	–74 912
GL	Glarus	–3 703	–10 666	–25 486	–55 272	–108 345
ZG	Zug	507	–3 472	–8 757	–19 957	–45 586
FR	Freiburg	–693	–7 815	–21 490	–30 747	–66 279
SO	Solothurn	6 090	2 583	–4v049	–10 709	–23 717
BS	Basel	4 981	1 857	–6 847	–23 922	–55 429
BL	Liestal	–782	–7 006	–19 542	–41 723	–95 215
SH	Schaffhausen	–3 141	–10 070	–21 267	–36 418	–78 332
AR	Herisau	–2 929	–8 837	–20 017	–36 331	–78 271
AI	Appenzell	–6 274	–12 777	–24 949	–46 217	–97 682
SG	St. Gallen	–2 627	–8 244	–19 378	–35 063	–73 690
GR	Chur	1 515	–2 929	–11 888	–27 035	–59 298
AG	Aarau	–3	–5 574	–17 310	–38 139	–85 461
TG	Frauenfeld	1 930	–2 531	–12 045	–26 760	–59 224
TI	Bellinzona	4 184	–91	–8 985	–25 725	–61 287
VD	Lausanne	6 682	2 746	–6v743	–17 740	–30 004
VS	Sitten	2 644	–2 073	–6 308	–16 879	–34 197
NE	Neuenburg	–4 518	–12 886	–23 958	–42 956	–91 585
GE	Genf	6 584	3 297	–4 942	–20 104	–52 704
JU	Delsberg	2 637	–2 026	–11 556	–27 148	–59 925
	Maximum	6 682	3 297	–4 049	–10 709	–23 717
	Minimum	–6 274	–12 886	–25 486	–55 272	–108 345

Annahmen:

An Kapitalunternehmen beteiligte Person:
- Gesellschaft und Wohnsitz der beteiligten Person befinden sich jeweils im gleichen Kanton im Kantonshauptort
- Beteiligung wird im Privatvermögen gehalten

– Kein Lohnbezug; gesamter erwirtschafteter Gewinn wird zugunsten der beteiligten Person als Dividende ausgeschüttet
– Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
– Gewinnsteuer: ordentlich zum Maximalsatz besteuerte Gesellschaft
– Gewinnsteuer AI: Für Gewinnanteile, die im folgenden Geschäftsjahr in Form einer Dividende ausgeschüttet werden, wird der Gewinnsteuersatz auf Antrag halbiert (Art. 67 Abs. 2 StG)
– Einkommenssteuer: beteiligte Person wird als alleinstehende Person besteuert, keine Kirchensteuer
– Einkommenssteuer: die Steuerbeträge sind approximativ mittels Steuerrechner der ESTV ermittelt

An Personenunternehmen beteiligte Person:
– Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
– Sozialabgaben (9,65 %): aufgespalten in eine Versicherungs- und eine Steuerkomponente; nur die gegenleistungslose Steuerkomponente fliesst in den Belastungsvergleich ein; als Versicherungskomponente werden die auf den ersten 84 600 Franken Einkommen entrichteten Sozialabgaben unterstellt
– Einkommenssteuer: beteiligte Person wird als alleinstehende Person besteuert, keine Kirchensteuer
– Einkommenssteuer: die Steuerbeträge sind approximativ mittels Steuerrechner der ESTV ermittelt

Quelle: ESTV

Tabelle 16 zeigt die analogen Berechnungen wie Tabelle 15, aber unter der Annahme, dass für die Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne ein einheitliches Mass von 70 Prozent gilt. Die Belastungsrelationen sind nun ausgewogener. Bei einem im Unternehmen erwirtschafteten Einkommen von 200 000 Franken ist nun in 19 Kantonshauptorten, bei 300 000 Franken in 9 Kantonshauptorten und bei 500 000 Franken in 2 Kantonshauptorten die an einem Personenunternehmen beteiligte Person gegenüber der an einem Kapitalunternehmen beteiligten Person im Vorteil.

Tabelle 16

Steuerliche Mehr- (+) bzw. Minderbelastung (–) von Beteiligten an einem Kapitalunternehmen gegenüber Beteiligten an einem Personenunternehmen, Steuerjahr 2016, Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne zu 70 Prozent

Im Unternehmen erwirtschaftetes Einkommen		150 000	200 000	300 000	500 000	1 000 000
ZH	Zürich	10 256	7 621	1 627	–7 598	–20 870
BE	Bern	8 401	5 803	253	–7 378	–22 427
LU	Luzern	880	–3 349	–12 688	–26 612	–58 895
UR	Altdorf	6 010	3 763	–924	–6 973	–19 621
SZ	Schwyz	6 582	4 553	499	–3 772	–13 203
OW	Sarnen	3 698	751	–5v234	–14 157	–34 013
NW	Stans	2 063	–1 116	–6 668	–16 582	–38 839
GL	Glarus	4 756	1 356	–5 723	–18 589	–33 126
ZG	Zug	4 543	3 622	540	–4 619	–14 911
FR	Freiburg	5 884	–1 259	–1 836	–5 354	–16 430
SO	Solothurn	9 330	7 463	4 386	4 203	4 411
BS	Basel	10 771	9 886	6 117	484	–4 704

Im Unternehmen erwirtschaftetes Einkommen		150 000	200 000	300 000	500 000	1 000 000
BL	Liestal	5 910	2 896	–3 151	–12 837	–35 523
SH	Schaffhausen	3 077	–992	–6 204	–13 415	–32 503
AR	Herisau	539	–3 772	–11 623	–22 303	–50 307
AI	Appenzell	489	–3 148	–10 139	–22 104	–49 894
SG	St. Gallen	4 065	1 040	–4 599	–10 356	–26 419
GR	Chur	4 827	1 905	–3 818	–12 578	–29 943
AG	Aarau	7 515	5 262	438	–6 401	–19 447
TG	Frauenfeld	5 086	2 120	–4 070	–12 481	–30 634
TI	Bellinzona	7 582	4 985	–193	–9 472	–27 507
VD	Lausanne	7 268	3 857	–4 169	–12 605	–19 722
VS	Sitten	6 117	3 683	3 162	–1 488	–4 325
NE	Neuenburg	–148	–6 309	–13 014	–25 760	–57 193
GE	Genf	10 091	8 457	3 973	–3 737	–17 964
JU	Delsberg	6 216	3 597	–2 298	–10 370	–26 399
	Maximum	10 771	9 886	6 117	4 203	4 411
	Minimum	–148	–6 309	–13 014	–26 612	–58 895

Annahmen:

An Kapitalunternehmen beteiligte Person:
- Gesellschaft und Wohnsitz der beteiligten Person befinden sich jeweils im gleichen Kanton im Kantonshauptort
- Beteiligung wird im Privatvermögen gehalten
- Kein Lohnbezug; gesamter erwirtschafteter Gewinn wird zugunsten der beteiligten Person als Dividende ausgeschüttet
- Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
- Gewinnsteuer: ordentlich zum Maximalsatz besteuerte Gesellschaft
- Gewinnsteuer AI: Für Gewinnanteile, die im folgenden Geschäftsjahr in Form einer Dividende ausgeschüttet werden, wird der Gewinnsteuersatz auf Antrag halbiert (Art. 67 Abs. 2 StG)
- Einkommenssteuer: beteiligte Person wird als alleinstehende Person besteuert, keine Kirchensteuer
- Einkommenssteuer: die Steuerbeträge sind approximativ mittels Steuerrechner der ESTV ermittelt

An Personenunternehmen beteiligte Person:
- Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
- Sozialabgaben (9,65 %): aufgespalten in eine Versicherungs- und eine Steuerkomponente; nur die gegenleistungslose Steuerkomponente fliesst in den Belastungsvergleich ein; als Versicherungskomponente werden die auf den ersten 84 600 Franken Einkommen entrichteten Sozialabgaben unterstellt
- Einkommenssteuer: beteiligte Person wird als alleinstehende Person besteuert, keine Kirchensteuer
- Einkommenssteuer: die Steuerbeträge sind approximativ mittels Steuerrechner der ESTV ermittelt

Quelle: ESTV

Die Belastungsvergleiche zeigen, dass die geltende Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne tendenziell eine Unterbesteuerung der Beteiligten an Kapitalunternehmen erzeugt. Eine Erhöhung des Teilbesteuerungsmasses auf 70 Prozent erscheint angemessener. Die Erhöhung der Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne korrigiert somit eine vorhandene Unterbesteuerung der Beteiligten an Kapitalunternehmen, die sich mit der SV17 im Zuge der kantonalen Gewinnsteuersenkungen noch akzentuieren würde.

Wahl der Finanzierungswege

Finanzierungsneutralität bedingt, dass die Wahl zwischen verschiedenen Finanzierungsformen steuerlich nicht verzerrt wird. Die Wahl zwischen Thesaurierung und Ausschüttung der Gewinne sollte nicht durch steuerliche Überlegungen beeinflusst werden (Gewinnverwendungsneutralität). Eigenkapital und Fremdkapital sollten steuerlich gleich behandelt werden (Kapitalstrukturneutralität).

Die folgende Tabelle zeigt, durch welche Steuern die Finanzierungswege einer Grenzinvestition auf Unternehmens- und auf Haushaltsebene belastet werden.

Tabelle 15

Belastung der Finanzierungswege durch verschiedene Steuerarten

	Beteiligungsfinanzierung	Selbstfinanzierung	Fremdfinanzierung
Unternehmensebene	Gewinnsteuer Kapitalsteuer Emissionsabgabe auf Eigenkapital	Gewinnsteuer Kapitalsteuer	
Haushaltsebene	Einkommenssteuer auf ausgeschütteten Gewinnen, Vermögenssteuer	Evtl. Steuer auf Kapitalgewinnen, Vermögenssteuer	Steuer auf Zinsen Vermögenssteuer

Quelle: ESTV

Auf Unternehmensebene bleibt die Fremdfinanzierung unbelastet, da die Fremdkapitalzinsen als Aufwand von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer abgezogen werden können. Erfolgt die Finanzierung mittels Eigenkapital, so vermindert sich die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer nicht, sodass die Eigenkapitalfinanzierung durch die Gewinnsteuer belastet wird. Die Kapitalsteuer erhöht diese Belastung noch zusätzlich. Die Emissionsabgabe auf Eigenkapital wird nur auf von aussen zugeführtem Eigenkapital erhoben und belastet daher nur die Beteiligungsfinanzierung, während die Selbstfinanzierung von dieser Abgabe unberührt bleibt. Auf Unternehmensebene ergibt sich somit das Bild, dass die Beteiligungsfinanzierung den teuersten Finanzierungsweg darstellt, gefolgt von der Selbstfinanzierung, wohingegen die Fremdfinanzierung steuerlich unbelastet bleibt. Die Steuerbelastung auf Unternehmensebene ist entscheidend für inländische Investoren, die auf der Haushaltsebene nicht steuerpflichtig sind wie z. B. institutionelle Investoren, sowie für ausländische Investoren.

Bei inländischen natürlichen Personen kommt überdies die Belastung durch die Steuern auf Haushaltsebene hinzu. Dabei belastet die Vermögenssteuer die Finanzie-

rungswege im Wesentlichen gleich. Eine gewisse Ungleichbehandlung kann hier aber durch die niedrige Bewertung nicht kotierter Aktien eintreten. Die Fremdkapitalzinsen werden von der Einkommenssteuer ungeschmälert erfasst, sodass die Einkommenssteuer die Fremdfinanzierung voll belastet. Dies gilt auch für die Beteiligungsfinanzierung, sofern die Investorin oder der Investor nicht für die Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne qualifiziert. Kapitalgewinne bleiben im Allgemeinen steuerfrei, sodass die Selbstfinanzierung auf Haushaltsebene typischerweise nur durch die Vermögenssteuer belastet bleibt. Die kumulierte Belastung auf Unternehmens- und Haushaltsebene ergibt typischerweise die höchste Belastung für die Beteiligungsfinanzierung, während je nach Konstellation die Selbstfinanzierung oder die Fremdfinanzierung am niedrigsten besteuert wird.

Wie die grossen Unterschiede der Grenzsteuerbelastungen der verschiedenen Finanzierungswege in der nachfolgenden Tabelle zeigen, ist die Finanzierungsneutralität im geltenden Recht schlecht erfüllt, da die einzelnen Finanzierungswege sehr unterschiedlich belastet werden. Bei der kumulierten Belastung auf Unternehmens- und Haushaltsebene erweist sich wegen der Steuerfreiheit der Kapitalgewinne die Selbstfinanzierung als die günstigste Finanzierungsform für Grenzinvestitionen. Für Investoren, welche für die Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne qualifizieren, wird sie in der Regel gefolgt von der Beteiligungsfinanzierung, die häufig günstiger ist als die Fremdfinanzierung. Bei nicht qualifizierenden Investoren ist demgegenüber die Beteiligungsfinanzierung wegen der Vorbelastung durch die Gewinnsteuer und der ungemilderten Besteuerung der Dividenden teurer als die Fremdfinanzierung.

In den Berechnungen ist unterstellt, dass bei der Gewinn- und der Einkommenssteuer jeweils der Spitzensteuersatz zur Anwendung gelangt. Nicht berücksichtigt sind Belastungen durch die Emissionsabgabe auf Eigenkapital, die Kapitalsteuer und die Vermögenssteuer.

Tabelle 16

Grenzsteuerbelastung alternativer Finanzierungswege durch die Gewinn- und die Einkommenssteuer im geltenden Recht, 2016

		Beteiligungsfinanzierung		Selbstfinanzierung	Fremdfinanzierung
		Qualifizierender Investor	Nicht qualifizierender Investor		
ZH	Zürich	37,8 %	52,7 %	21,1 %	40,0 %
BE	Bern	38,8 %	54,1 %	21,6 %	41,4 %
LU	Luzern	27,0 %	39,6 %	12,3 %	31,2 %
UR	Altdorf	25,6 %	36,7 %	15,0 %	25,5 %
SZ	Schwyz	29,5 %	41,7 %	15,3 %	31,3 %
OW	Sarnen	24,3 %	33,9 %	12,7 %	24,3 %
NW	Stans	24,8 %	35,0 %	12,7 %	25,6 %
GL	Glarus	27,4 %	42,3 %	15,7 %	31,6 %
ZG	Zug	25,2 %	33,9 %	14,6 %	22,5 %
FR	Freiburg	35,2 %	48,7 %	19,9 %	36,0 %
SO	Solothurn	38,0 %	48,8 %	21,9 %	34,5 %
BS	Basel	37,7 %	51,4 %	22,2 %	37,5 %
BL	Liestal	38,4 %	54,2 %	20,7 %	42,2 %
SH	Schaffhausen	30,6 %	43,3 %	16,0 %	32,5 %
AR	Herisau	28,9 %	39,5 %	13,0 %	30,5 %

		Beteiligungsfinanzierung		Selbstfinanzierung	Fremdfinanzierung
		Qualifizierender Investor	Nicht qualifizierender Investor		
AI	Appenzell	22,1 %	33,4 %	14,2 %	25,0 %
SG	St. Gallen	32,2 %	45,1 %	17,4 %	33,5 %
GR	Chur	32,9 %	43,7 %	16,7 %	32,4 %
AG	Aarau	31,6 %	46,4 %	18,6 %	34,2 %
TG	Frauenfeld	32,7 %	43,6 %	16,4 %	32,5 %
TI	Bellinzona	40,1 %	53,1 %	20,7 %	40,9 %
VD	Lausanne	47,2 %	59,2 %	22,1 %	47,7 %
VS	Sitten	38,9 %	50,3 %	21,7 %	36,5 %
NE	Neuenburg	36,8 %	51,0 %	15,6 %	41,9 %
GE	Genf	44,6 %	58,3 %	24,2 %	45,0 %
JU	Delsberg	40,0 %	52,8 %	20,7 %	40,6 %
	Minimum	22,1 %	33,4 %	12,3 %	22,5 %
	Maximum	47,2 %	59,2 %	24,2 %	47,7 %

Quelle: ESTV

Mit der SV17 ergibt sich auf Unternehmensebene eine Annäherung an die Finanzierungsneutralität durch Massnahmen, welche die Gewinnsteuerbelastung senken. Im Vordergrund stehen die kantonalen Gewinnsteuersenkungen. Auf Haushaltsebene erfolgt lediglich eine Anpassung der Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne für qualifizierende Investorinnen und Investoren und damit eine leichte Veränderung bei deren Beteiligungsfinanzierung. Wie die folgende Tabelle zeigt, stellt sich beim Ziel der Finanzierungsneutralität mit der Reform insgesamt keine Verbesserung ein.

Tabelle 17

Grenzsteuerbelastung alternativer Finanzierungswege durch die Gewinn- und die Einkommenssteuer im Reformszenario, 2016

		Beteiligungsfinanzierung		Selbstfinanzierung	Fremdfinanzierung
		Qualifizierender Investor	Nicht qualifizierender Investor		
ZH	Zürich	43,2 %	52,7 %	21,1 %	40,0 %
BE	Bern	44,4 %	54,1 %	21,6 %	41,4 %
LU	Luzern	31,4 %	39,6 %	12,3 %	31,2 %
UR	Altdorf	30,2 %	36,7 %	15,0 %	25,5 %
SZ	Schwyz	33,8 %	41,7 %	15,3 %	31,3 %
OW	Sarnen	27,6 %	33,9 %	12,7 %	24,3 %
NW	Stans	28,3 %	35,0 %	12,7 %	25,6 %
GL	Glarus	34,3 %	42,3 %	15,7 %	31,6 %
ZG	Zug	28,1 %	33,9 %	14,6 %	22,5 %
FR	Freiburg	40,1 %	48,7 %	19,9 %	36,0 %
SO	Solothurn	40,7 %	48,8 %	21,9 %	34,5 %
BS	Basel	42,6 %	51,4 %	22,2 %	37,5 %
BL	Liestal	44,1 %	54,2 %	20,7 %	42,2 %
SH	Schaffhausen	35,1 %	43,3 %	16,0 %	32,5 %
AR	Herisau	31,6 %	39,5 %	13,0 %	30,5 %
AI	Appenzell	26,7 %	33,4 %	14,2 %	25,0 %
SG	St. Gallen	36,8 %	45,1 %	17,4 %	33,5 %
GR	Chur	35,6 %	43,7 %	16,7 %	32,4 %

		Beteiligungsfinanzierung		Selbstfinanzierung	Fremdfinanzierung
		Qualifizierender Investor	Nicht qualifizierender Investor		
AG	Aarau	38,1 %	46,4 %	18,6 %	34,2 %
TG	Frauenfeld	35,5 %	43,6 %	16,4 %	32,5 %
TI	Bellinzona	43,4 %	53,1 %	20,7 %	40,9 %
VD	Lausanne	48,1 %	59,2 %	22,1 %	47,7 %
VS	Sitten	41,7 %	50,3 %	21,7 %	36,5 %
NE	Neuenburg	40,4 %	51,0 %	15,6 %	41,9 %
GE	Genf	48,0 %	58,3 %	24,2 %	45,0 %
JU	Delsberg	43,2 %	52,8 %	20,7 %	40,6 %
	Minimum	26,7 %	33,4 %	12,3 %	22,5 %
	Maximum	48,1 %	59,2 %	24,2 %	47,7 %

Quelle: ESTV

3.2.4 Zweckmässigkeit im Vollzug

Die Zweckmässigkeit im Vollzug drückt sich in niedrigen Erhebungs- und Entrichtungskosten aus und verfolgt damit ein steuerpolitisches Effizienzziel. Im Vergleich mit den Regelungen für Statusgesellschaften schneiden die neuen steuerlichen Sonderregelungen in diesem Bereich tendenziell schlechter ab.

Die ermässigte Besteuerung in der Patentbox ist für die Unternehmen und die Veranlagungsbehörde mit einem erhöhten administrativen Aufwand verbunden. Der Mehraufwand rührt vor allem aus dem modifizierten Nexusansatz. Konkret besteht der Mehraufwand darin, dass die steuerpflichtige Person einerseits den für die Patentbox qualifizierenden Erfolg ermitteln und andererseits die historischen und die laufenden Kosten gemäss dem modifizierten Nexusansatz über eine lange Periode nachverfolgen und dokumentieren muss. Dabei muss sie zwischen den getragenen Gesamtkosten zur Entwicklung eines qualifizierenden Rechts, den im Sinne des Nexusquotienten zulässigen getragenen Kosten und den im Rahmen des *Uplift* zulässigen getragenen Auslagerungs- und Akquisitionskosten unterscheiden.

Die zusätzlichen F&E-Abzüge führen ebenfalls zu einem erhöhten administrativen Aufwand. Dieser entsteht in erster Linie aufgrund der Schwierigkeit, die F&E-Aufwendungen von den übrigen Aufwendungen abzugrenzen. Mit der Fokussierung auf die Personalaufwendungen kann dieser Mehraufwand jedoch in Grenzen gehalten werden.

Bei der Feststellung der stillen Reserven infolge des Wegfalls der Regelungen für Statusgesellschaften nimmt der administrative Aufwand der betroffenen Gesellschaften und der Veranlagungsbehörde temporär zu. Dies gilt auch, wenn eine Gesellschaft bei Zuzug stille Reserven aufdeckt. Aufgrund der Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip resultiert dieser Aufwand einmalig bei der Aufdeckung und wiederkehrend bei der Fortführung der Gewinnsteuerwerte.

Vereinfachend wirken sich hingegen die formelle Harmonisierung der Dividendenbesteuerung sowie die Aufhebung der Regelungen für Statusgesellschaften aus.

3.2.5 Auswirkungen auf die Verteilung

Die Massnahmen der SV17 betreffen mit der Gewinn- und Kapitalsteuer Steuern, die von juristischen Personen bezahlt werden. Als Folge der Reform nimmt die Zahllast über alle Kapitalunternehmen hinweg bei der kantonalen Gewinnsteuer und bei der Kapitalsteuer deutlich ab.

Von der Frage, wer eine Steuer zahlt, zu unterscheiden ist jedoch die Frage, wer die Steuer als Steuerträger wirtschaftlich nach Abschluss der Überwälzungsvorgänge im Endergebnis tatsächlich trägt. Die Antwort auf diese Frage hängt davon ab, wie die betroffenen Akteurinnen und Akteure auf die Anstosswirkung der Reform reagieren.

Da nur natürliche Personen – in ihrer Eigenschaft als Kapitalgeber, Arbeitskräfte, Landbesitzerinnen oder Konsumenten – eine Steuer wirtschaftlich tragen können, liegt die wirtschaftliche Inzidenz der Steuer nicht bei den juristischen, sondern bei den natürlichen Personen, die mit der Gesellschaft direkt oder indirekt verbunden sind. Dazu gehören nicht nur Aktionärinnen und Aktionäre, sondern sämtliche Anspruchsgruppen wie Gläubiger, Arbeitnehmerinnen, Lieferanten oder Kundinnen, soweit die Gesellschaft die Steuerlast auf sie überwälzen kann. Sind diese Anspruchsgruppen selbst juristische Personen, so wird die Steuer wiederum die natürlichen Personen treffen, die mit ihnen verbunden sind.

Die Inzidenz der Unternehmensbesteuerung, d. h. die Frage, wer die Unternehmenssteuern nach Abschluss der Überwälzungsvorgänge letztlich trägt, ist ein ungelöstes Problem der Finanzwissenschaft. Die wissenschaftliche Diskussion konzentriert sich dabei auf die Gewinnsteuer. Für andere Steuern wie der Kapitalsteuer, mit denen ebenfalls Vermögenseinkommen auf Unternehmensebene besteuert werden soll, gelten aber ähnliche Überlegungen.

Die Gewinnsteuer wird formell auf den Unternehmensgewinnen erhoben. Die Zahllast liegt also bei den Unternehmen. Dies heisst jedoch noch nicht, dass die Kapitaleignerinnen und -eigner einen um die Steuer verminderten Ertrag aus ihrer Kapitalanlage erhalten. Die Investorinnen und Investoren können auf ihrer Anlage eine höhere Vorsteuerrendite fordern, die den renditeverringernden Effekt der Gewinnsteuer aufwiegt. Im Ergebnis braucht der Faktor Kapital nicht notwendigerweise die (ganze) Last der Gewinnsteuer zu tragen. Die Gewinnsteuer kann deshalb auch (teilweise) über höhere Preise auf die Konsumentinnen und Konsumenten oder durch tiefere Löhne auf den Faktor Arbeit überwälzt werden.

In den formalen Analysen der wirtschaftstheoretischen Modelle hängt es von den unterstellten Modellannahmen ab, ob die Last der Gewinnsteuer eher auf dem Faktor Kapital oder eher auf dem Faktor Arbeit liegt. Zusammenfassend lassen sich aus der modelltheoretischen Diskussion die folgenden Ergebnisse festhalten:

– Je einfacher es ist, Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten im Ausland statt im Inland anzusiedeln, und je mobiler der Faktor Kapital ist, desto niedriger ist der Anteil der Gewinnsteuerlast, der auf dem Faktor Kapital liegt, und desto höher ist der Anteil, der auf immobileren Produktionsfaktoren wie der Arbeit lastet.

– Im Grenzfall der vollständigen Kapitalmobilität kann der Faktor Arbeit sogar mehr als die volle Last der Gewinnsteuer tragen.
– Wenn die Kapitalmobilität unvollständig ist, fällt ein Teil der Last auf den Faktor Kapital. Wenn darüber hinaus in- und ausländische Güter unvollständige Substitute sind, gleichen sich deren Preise nicht vollständig an. Dies kann implizieren, dass die von den Investorinnen und Investoren geforderten Vorsteuerrenditen sich zwischen den verschiedenen Ländern unterscheiden können. Selbst in einer kleinen offenen Volkswirtschaft mag dann ein Teil der Gewinnsteuerlast auf dem Faktor Kapital liegen.

Trotz dieser Einsichten aus den theoretischen Modellen bleibt eine erhebliche Unsicherheit, inwieweit die Gewinnsteuer in der Realität vom Faktor Kapital getragen oder auf andere Faktoren, d. h. namentlich Arbeit, überwälzt wird. Eine noch vor der Jahrtausendwende durchgeführte Umfrage unter führenden amerikanischen Finanzwissenschaftlerinnen und Finanzwissenschaftlern ergab auf die Frage, welcher Anteil der Gewinnsteuer vom Faktor Kapital getragen werde, ein breites Meinungsspektrum.[54] Der Wert für den Median betrug 40 Prozent. Die Hälfte der Antworten lag also über, die andere Hälfte unter diesem Wert. Dabei streuten die Antworten erheblich. 25 Prozent der Antwortenden schätzten den Anteil auf 20 Prozent oder tiefer, weitere 25 Prozent auf 65 Prozent oder höher.

3.2.6 Auswirkungen auf die KMU

Die folgende Tabelle zeigt, wie KMU von der Reform betroffen sind:

Tabelle 18

Betroffenheit der KMU

Massnahme	Betroffenheit der als juristische Personen organisierten KMU	Betroffenheit der als natürliche Personen organisierten KMU
Abschaffung der kantonalen Steuerstatus	Die KMU sind bei den kantonalen Steuerstatus unterdurchschnittlich vertreten. Die Minderheit, die von der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus betroffen ist, wird künftig höher belastet, sofern sie nicht hinreichend von einer Sondermassnahme und/oder einer kantonalen Gewinnsteuersenkung profitiert.	Von der Massnahme nicht betroffen.
Einführung der Patentbox	Eine Minderheit der KMU hält Patente und erfüllt die Kriterien für die Patentbox. Löst die Patentbox einen kantonalen Steuerstatus ab, so resultiert eine tendenziell höhere Steuerbelastung als im geltenden	Die Patentbox steht solchen KMU grundsätzlich offen, dürfte aber in der Praxis sehr selten (z. B. selbstständiger Erfinder) zum Zuge kommen. Ist dies der Fall, so resultiert gegenüber dem geltenden Recht

54 Vgl. Fuchs, Victor R; Krueger, Alan B. und Poterba, James M. (1998): «Economists' Views about Parameters, Values and Policies: Survey Results in Labor and Public Economics», Journal of Economic Literature, 36, S. 1387-1425.

Massnahme	Betroffenheit der als juristische Personen organisierten KMU	Betroffenheit der als natürliche Personen organisierten KMU
	Recht. Für bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften ergibt sich eine Steuerersparnis. Für KMU, die von der Massnahme Gebrauch machen, steigt der administrative Aufwand.	eine Steuerersparnis, aber auch ein erhöhter administrativer Aufwand.
Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen	Tendenziell können mehr KMU von dieser Massnahme profitieren als von der Patentbox. Für die KMU ergibt sich eine Steuerersparnis, sofern sie rentabel sind, sodass der erhöhte Abzug nicht ins Leere fällt. Die Massnahme erhöht jedoch den administrativen Aufwand.	Die Massnahme steht solchen KMU grundsätzlich offen, dürfte aber in der Praxis eher selten zum Zuge kommen. Ist dies der Fall, so resultiert gegenüber dem geltenden Recht eine Steuerersparnis, aber auch ein erhöhter administrativer Aufwand.
Anpassungen bei der Kapitalsteuer	Je nach Konstellation kann sich eine Mehr- oder eine Minderbelastung ergeben. Wenn der Kanton den Tarif senkt, resultiert für bisher ordentlich besteuerte KMU eine Steuerersparnis.	Von der Massnahme nicht betroffen.
Aufdeckung stiller Reserven	Nur eine Minderheit der KMU ist betroffen. Die Massnahme kann die Steuerbelastung bei Zuzug aus dem Ausland vermindern. Bei Verlust eines kantonalen Steuerstatus dämpft sie während einer Übergangszeit von fünf Jahren die Steuerbelastung. Die Massnahme erhöht jedoch den administrativen Aufwand.	Von der Massnahme nicht betroffen.
Vereinheitlichte Entlastung beim Teilbesteuerungsverfahren	Auf Stufe des qualifizierenden Anteilsinhabers resultiert bei der Einkommenssteuer eine Mehrbelastung.	Auf Stufe des Anteilsinhabers, der eine qualifizierende Beteiligung im Geschäftsvermögen hält, resultiert auf rentablen Beteiligungen eine Mehr- und auf verlustbringenden Beteiligungen eine Minderbelastung.
Ausweitung der pauschalen Steueranrechnung auf Schweizer Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens	Von der Massnahme nicht betroffen.	Von der Massnahme nur betroffen, wenn eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Person an einem ausländischen Personenunternehmen beteiligt ist, das eine Betriebsstätte in der Schweiz hat, die eine pauschale Steueranrechnung in Anspruch nehmen kann.
Kantonale Gewinnsteuersenkungen als Folge der Reform	Die Gewinnsteuerbelastung sinkt. Für die meisten KMU dürfte dies den gewichtigsten Effekt der Reform darstellen, der in vielen Konstellationen die Mehrbelastung durch die Anpassung des Teilbesteuerungsverfahrens überkompensiert.	Von der Massnahme nicht betroffen.
Erhöhung der Familienzulagen	In den Kantonen Freiburg, Zug, Waadt, Wallis, Genf und Jura hat die Vorlage keine Auswirkungen auf die KMU (sofern sie keine Zweigstellen	In den Kantonen Freiburg, Zug, Waadt, Wallis, Genf und Jura hat die Vorlage keine Auswirkungen auf die Selbstständigerwerbenden, da die

Massnahme	Betroffenheit der als juristische Personen organisierten KMU	Betroffenheit der als natürliche Personen organisierten KMU
	in anderen Kantonen haben), da die Familienzulagen bereits heute um 30 Franken oder mehr über dem vom Bund festgelegten Minimum liegen. In Bern liegen die Familienzulagen zwar bereits heute um 30 Franken (Kinderzulage) resp. 40 Franken (Ausbildungszulage) über diesem Minimum, da der kantonale Ansatz jedoch 115 Prozent dieses Minimums beträgt, ist die Vorlage auch im Kanton Bern wirksam. In den Kantonen Schwyz, Nidwalden, Graubünden und Neuenburg wird die Erhöhung der Ansätze um 30 Franken teilweise wirksam, da die Ansätze bereits heute leicht über dem vom Bund festgelegten Minimum liegen. Die Mehrausgaben für die Kinder- und Ausbildungszulagen liegen in diesen Kantonen zwischen 0,8 und 4 Prozent. In allen anderen Kantonen erhöhen sich die Ausgaben für die Kinder- und Ausbildungszulagen um ungefähr 13 Prozent. Die Arbeitgeberbeitragssätze werden somit ansteigen. Es ist jedoch keine Aussage darüber möglich, um wie viele Prozentpunkte die Beitragssätze steigen, da sich diese nicht nur durch die Höhe der Kinder- und Ausbildungszulagen, sondern auch durch weitere Faktoren bestimmen (insbesondere Geburts- und Adoptionszulagen, branchenspezifische Risiken wie tiefe Löhne, Verwaltungskosten).	Familienzulagen bereits heute um 30 Franken oder mehr über dem vom Bund festgelegten Minimum liegen. In Bern liegen die Familienzulagen zwar bereits heute um 30 Franken (Kinderzulage) resp. 40 Franken (Ausbildungszulage) über diesem Minimum, da der kantonale Ansatz jedoch 115 Prozent dieses Minimums beträgt, ist die Vorlage auch im Kanton Bern wirksam. In den Kantonen Schwyz, Nidwalden, Graubünden und Neuenburg wird die Erhöhung der Ansätze um 30 Franken teilweise wirksam, da die Ansätze bereits heute leicht über dem vom Bund festgelegten Minimum liegen. Die Mehrausgaben für die Kinder- und Ausbildungszulagen liegen in diesen Kantonen zwischen 0,8 und 4 Prozent. In allen anderen Kantonen erhöhen sich die Ausgaben für die Kinder- und Ausbildungszulagen um ungefähr 13 Prozent. Die Beitragssätze der Selbstständigerwerbenden werden somit ansteigen. Es ist jedoch keine Aussage darüber möglich, um wie viele Prozentpunkte die Beitragssätze steigen, da sich diese nicht nur durch die Höhe der Kinder- und Ausbildungszulagen, sondern auch durch weitere Faktoren bestimmen (insbesondere Geburts- und Adoptionszulagen, branchenspezifische Risiken wie tiefe, Verwaltungskosten).

4 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu Strategien des Bundesrates

4.1 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 27. Januar 2016[55] zur Legislaturplanung 2015–2019 noch im Bundesbeschluss vom 14. Juni 2016[56] über die Legislaturplanung 2015–2019 angekündigt.

55 BBl **2016** 1105
56 BBl **2016** 5183

Die USR III, die in der Botschaft vom 25. Januar 2012[57] zur Legislaturplanung 2011–2015 und im Bundesbeschluss vom 15. Juni 2012[58] über die Legislaturplanung 2011–2015 angekündigt worden war, wurde im Februar 2017 in einer Volksabstimmung abgelehnt. Die SV17 ist das Nachfolgeprojekt der gescheiterten USR III.

4.2 Verhältnis zu Strategien des Bundesrates

Der Bundesrat hat sich für die Legislaturperiode 2015–2019 drei Leitlinien gegeben. Gemäss der ersten Leitlinie soll die Schweiz ihren Wohlstand nachhaltig sichern. Dazu gehört auch, dass die Schweiz für bestmögliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen im Inland sorgt und so ihre Wettbewerbsfähigkeit stützt (Ziel 2 unter der ersten Leitlinie). Die SV17 steht im Einklang mit diesen Vorgaben und leistet einen wichtigen Beitrag zu deren Verwirklichung.

5 Rechtliche Aspekte

5.1 Verfassungsmässigkeit

Gemäss Artikel 129 BV ist der Bund beauftragt, Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden festzulegen. Er kann dabei namentlich die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage und die zeitliche Bemessung harmonisieren. Verfassungsrechtlich verboten sind hingegen Eingriffe in die Tarifhoheit der Kantone.

Bereits im Rahmen der USR III hat das EFD ein Gutachten zur Verfassungskonformität der steuerlichen Massnahmen erstellen lassen.[59] Einige der nun in der SV17 enthaltenen Massnahmen wurden in diesem Gutachten bereits geprüft und als verfassungskonform angesehen. Es handelt sich dabei um folgende Massnahmen:

- Patentbox;
- zusätzliche F&E-Abzüge;
- Aufdeckung stiller Reserven;
- Entlastungen bei der Kapitalsteuer.

Im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens war unter anderem noch nicht geklärt, welche Rechte für die Patentbox qualifizieren sollen. Verfassungsrechtlich ist namentlich der Einbezug ausländischer Rechte näher zu analysieren. Mit Blick auf die Gleichbehandlung sollte im Einzelfall geprüft werden, ob ein nach ausländischen Gesetzen qualifizierendes Recht auch nach den entsprechenden schweizerischen Gesetzen für die Patentbox qualifizieren würde (siehe zu Software Ziff. 1.2.2.2).

57 BBl **2012** 482, 544 und 608
58 BBl **2012** 7155, 7157
59 Robert Danon, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III); abrufbar unter: https://biblio.parlament.ch/e-docs/384330.pdf.

Dies würde jedoch zu einem unverhältnismässigen Aufwand für die Steuerbehörde führen. Umgekehrt verletzt der Verzicht auf diese Prüfung den Kerngehalt des Gleichbehandlungsgebots nicht. Deshalb erweist es sich als verfassungskonform, aus Praktikabilitätsgründen auf diese Prüfung zu verzichten und ausschliesslich auf das ausländische Recht abzustellen.

Ebenfalls in diesem Gutachten geprüft wurde die Erhöhung der Dividendenbesteuerung. Bei der Erhöhung und Harmonisierung der Dividendenbesteuerung erblickte der externe Gutachter keine verfassungsrechtlichen Probleme. Als verfassungswidrig erweist sich jedoch die bereits im geltenden Recht bestehende Mindestbeteiligungsquote von 10 Prozent.[60] Der Bundesrat wollte diese Quote mit der USR III abschaffen. In der Vernehmlassung hatte sich jedoch gezeigt, dass die klare Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer die Quote beibehalten will. Deshalb verzichtet der Bundesrat darauf, die Abschaffung dieser Quote in der SV17 erneut vorzuschlagen.

Die Vorlage enthält folgende weitere Massnahmen:

- die Entlastungsbegrenzung;
- die Anpassungen bei der Transponierung;
- die Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung;
- die Erhöhung der Familienzulagen.

Die Entlastungsbegrenzung ist nicht als tarifliche Massnahme zu betrachten. Sie will nur verhindern, dass die verschiedenen gesetzlich vorgesehenen Entlastungsmassnahmen übermässig kumuliert werden können. Die kantonale Tarifhoheit wird nicht eingeschränkt, und die Kantone erhalten mit der vorgeschlagenen Regelung der Entlastungsmassnahmen einen weitgehenden Gestaltungsspielraum.

Die Transponierung wurde mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz II vom 23. März 2007 eingeführt.[61] Hinsichtlich der Verfassungsmässigkeit wird auf die entsprechenden Ausführungen in der Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Unternehmenssteuerreformgesetz II verwiesen.[62]

Der Bund ist gestützt auf die Artikel 54 Absatz 1 und 172 Absatz 1 der BV kompetent, im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen die notwendigen Durchführungsvorschriften zu erlassen, namentlich auch im Bereich der Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

Ebenso verfügt er gestützt auf Artikel 116 Absatz 2 BV über die Kompetenz, die Höhe der Familienzulagen festzulegen. Der Bundesrat erachtet auch diese Massnahmen als verfassungskonform.

Die Norm betreffend die Berücksichtigung der Gemeinden hat keine explizite Verfassungsgrundlage. Entscheidend ist aber, dass diese Massnahme keine rechtsverbindliche Wirkung entfaltet. Die Eigenständigkeit der Kantone und deren Organisationsautonomie werden mit dieser Bestimmung nicht verletzt.

60 Siehe auch: BGE **136** I 65, E. 5.5.
61 AS **2008** 2893
62 BBl **2005** 4733, hier 4867 ff. (Ziff. 10)

5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

5.2.1 Allgemeine Bemerkungen

Vorteilhafte und international akzeptierte steuerliche Rahmenbedingungen sind für die Schweiz zentral, um ihre Konkurrenzfähigkeit und Attraktivität als Unternehmensstandort zu erhalten. Wie bereits unter Ziffer 5.2 der Botschaft vom 5. Juni 2015[63] zum Unternehmenssteuerreformgesetz III dargelegt, sind einerseits Staatsverträge und andererseits die von der OECD erlassenen Empfehlungen, insbesondere die Resultate des BEPS-Aktionsplans, zur Beurteilung der internationalen Akzeptanz des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts von Bedeutung. Am 5. Oktober 2015 veröffentlichte die OECD die Schlussberichte des 15 Massnahmen umfassenden BEPS-Projekts. Nachfolgearbeiten sind seither im Rahmen des *Inclusive Framework on BEPS* im Gang (vgl. Ziff. 1.1.4.1). Die im Rahmen der SV17 beantragten Neuregelungen orientieren sich somit am Stand der Arbeiten per 31. Dezember 2017. Spätere Anpassungen an den beantragten Neuregelungen können nicht ausgeschlossen werden, falls künftige internationale Entwicklungen dies erfordern.

Internationale Standards und Empfehlungen, wie jene der OECD, sind grundsätzlich auslegungsbedürftig. In ihrer Anwendung bestehen Ermessensspielräume, die auch eine politische Gewichtung miteinschliessen, weshalb nationale Gesetze und Regeln von vornherein nicht abschliessend auf ihre internationale Akzeptanz beurteilt werden können. Zudem gilt es zu berücksichtigen, dass Regelungen zur Förderung von Unternehmensansiedlungen auf internationaler Ebene fortwährenden Diskussionen unterliegen und von vielen Staaten grundsätzlich infrage gestellt werden. Dies kann zu unilateralen Massnahmen einzelner Staaten gegen die beantragten Neuregelungen oder zu einer grundsätzlichen Überprüfung durch die OECD führen.

Sind die beantragten Neuregelungen an den internationalen Standards der OECD ausgerichtet, so wird gleichzeitig auch die Zielsetzung der gemeinsamen Verständigung über die Unternehmensbesteuerung mit der EU (vgl. Ziff. 1.1.4.2) erfüllt.

5.2.2 Die BEPS-Mindeststandards

Nach der Veröffentlichung der Schlussergebnisse aus dem BEPS-Projekt am 5. Oktober 2015 liegt nun der Schwerpunkt auf der Umsetzung, insbesondere der vier Mindeststandards (vgl. Ziff. 1.1.4.1). Nachfolgend werden die beiden Mindeststandards näher dargestellt, die für die SV17 von besonders hoher Bedeutung sind: BEPS-Massnahme 5 «Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz» sowie BEPS-Massnahme 13 «Länderbezogene Berichterstattung».

63 BBl **2015** 5069

5.2.2.1 BEPS-Massnahme 5: Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz

Der Mindeststandard der BEPS-Massnahme 5 verlangt, dass präferenzielle Regimes für Erträge aus Immaterialgüterrechten (sog. Patentbox) gewisse Mindestanforderungen betreffend die wirtschaftliche Substanz erfüllen müssen. Dies soll mit dem sogenannten modifizierten Nexusansatz sichergestellt werden. Der Schlussbericht 2015 zur Massnahme 5 definiert die Übergangsbestimmungen für nicht nexuskonforme Patentboxen, die die Mindestanforderungen an die wirtschaftliche Substanz nicht erfüllen. Demnach sind seit dem 30. Juni 2016 keine Neueintritte mehr in das Regime gestattet und die Vorteile des Regimes dürfen nur noch bis zum 30. Juni 2021 gewährt werden. Der Begriff «Neueintritt» umfasst sowohl neue Steuerpflichtige als auch neue Immaterialgüterrechte.

Die Übergangsfristen für ab 2017 geprüfte Steuerregimes, die nicht Immaterialgüterrechte betreffen, werden im Fortschrittsbericht 2017 dargelegt (vgl. Ziff. 1.1.4.1): Wurde ein Regime als schädlich befunden, so dürfen spätestens nach dem Ende des folgenden Kalenderjahrs keine Neueintritte mehr erfolgen und die Vorteile des Regimes dürfen maximal bis am 30. Juni 2021 gewährt werden. Bei Regimes, die intransparent sind (z. B. weil Details über das Regime oder dessen Anwendung nicht bekannt sind) oder über die kein effektiver Informationsaustausch stattfindet, darf dieser Bestandesschutz jedoch nicht angewendet werden.

Darüber hinaus verlangt der Mindeststandard der BEPS-Massnahme 5 Transparenz bei Steuerrulings und vergleichbaren Instrumenten. Erlässt eine Steuerbehörde bestimmte Arten von Steuerrulings – bspw. unilaterale Verrechnungspreisrulings, Rulings zu Betriebsstättenfragen oder Rulings in Zusammenhang mit einem Steuerregime –, so müssen andere davon betroffene Staaten auf dem Weg des spontanen Informationsaustausches darüber informiert werden. In der Schweiz erfolgt der spontane Informationsaustausch über Steuerrulings auf der Grundlage des Übereinkommens vom 25. Januar 1988[64] über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, geändert durch sein Protokoll vom 27. Mai 2010 und für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Januar 2017 (Amtshilfeübereinkommen von OECD und Europarat), sowie des revidierten Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012[65]. Am 1. Januar 2017 ist die revidierte Steueramtshilfeverordnung vom 23. November 2016[66] in Kraft getreten, worin Einzelheiten zur Umsetzung des OECD-Standards festgelegt werden. Der neue Standard wird in der Schweiz seit dem 1. Januar 2018 angewendet. Betroffen sind Steuerrulings, die ab dem 1. Januar 2010 erteilt und bei Beginn der Anwendung noch wirksam sind, sowie diejenigen Steuerrulings, die nach diesem Datum erteilt werden, vorausgesetzt, sie fallen unter den von der OECD festgehaltenen Rahmen. Damit werden auch noch Informationen bezüglich Rulings über kantonale Statusgesellschaften den relevanten Partnerstaaten zugestellt werden.

64 SR **0.652.1**
65 SR **651.1**
66 SR **651.11**

5.2.2.2 BEPS-Massnahme 13: Länderbezogene Berichterstattung

Mit dem Mindeststandard der BEPS-Massnahme 13 wurden die Verrechnungspreisdokumentation angepasst und die länderbezogene Berichterstattung sowie die Einführung des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte empfohlen. Der länderbezogene Bericht enthält zu multinationalen Konzernen Informationen über die weltweite Verteilung der Umsätze und der entrichteten Steuern, weitere nach den einzelnen Staaten und Hoheitsgebieten gegliederte Kennzahlen sowie Angaben über die wichtigsten wirtschaftlichen Tätigkeiten sämtlicher konstitutiver Rechtsträger des Konzerns. Dieser Bericht wird grundsätzlich von der Konzernobergesellschaft erstellt und bei der ESTV eingereicht. Letztere übermittelt die Berichte auf automatischer Basis den nationalen Steuerbehörden der Staaten und Hoheitsgebiete, in denen der Konzern über konstitutive Rechtsträger verfügt.

Am 1. Dezember 2017 sind die Multilaterale Vereinbarung vom 27. Januar 2016[67] der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (ALBA-Vereinbarung), das Bundesgesetz vom 16. Juni 2017[68] über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) sowie die Verordnung vom 29. September 2017[69] über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAV) in Kraft getreten. Multinationale Konzerne in der Schweiz sind damit verpflichtet, für das Steuerjahr 2018 erstmals einen länderbezogenen Bericht zu erstellen. Die Schweiz und ihre Partnerstaaten[70] können somit erstmals 2020 die obligatorischen länderbezogenen Berichte austauschen.

Die Schweiz hat zudem am 1. Dezember 2017 eine unilaterale Erklärung abgegeben, welche die Anwendung des Amtshilfeübereinkommens von OECD und Europarat – limitiert auf freiwillig eingereichte länderbezogene Berichte – für die Steuerperioden 2016 und 2017 vorsieht. Demnach können Konzerne für Steuerperioden der Jahre 2016 und 2017 auf freiwilliger Basis einen länderbezogenen Bericht einreichen, welchen die ESTV den Partnerstaaten ab Mitte 2018 übermittelt.

5.2.3 Beurteilung der beantragten Neuregelung

Die SV17 fügt sich in ein internationales Steuerumfeld ein, das sich im Umbruch befindet. Die vorgesehenen Massnahmen orientieren sich am aktuellen Stand der Arbeiten der OECD, namentlich hinsichtlich der Massnahmen des BEPS-Aktionsplans. Damit lassen sich grundsätzlich auch die Anforderungen der EU erfüllen (vgl. die gemeinsame Verständigung der Regierungsvertreter der EU-Mitgliedstaaten und des Bundesrates zur Unternehmensbesteuerung vom 14. Okto-

67 SR **0.654.1**
68 SR **654.1**
69 SR **654.11**
70 Siehe Liste der Partnerstaaten unter: www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch/cbcr.html.

ber 2014 und die Schlussfolgerungen des Rats der EU zu einer Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke in Ziff. 1.1.4.2).

Namentlich mit der Aufhebung der Regelungen für Statusgesellschaften und der Einführung einer nexuskonformen Patentbox werden die schweizerischen Steuergesetze dem aktuellen Stand der internationalen Standards angepasst und insofern eingegangene politische Verpflichtungen eingehalten. Zusätzliche F&E-Abzüge sind in den OECD-Mitgliedstaaten weit verbreitet und zurzeit international akzeptiert.

5.3 Erlassform

Mit der Vorlage werden verschiedene Bundesgesetze geändert. Dies ist unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Materie zulässig, soweit die einzelnen Teile der Vorlage in einem sachlichen Zusammenhang stehen.[71] Der sachliche Zusammenhang ist insbesondere anzunehmen, wenn mit den einzelnen Teilen der Vorlage dasselbe Ziel verfolgt wird. Vorliegend ist dies jedenfalls für die Änderung der steuerrechtlichen Erlasse und des FiLaG zu bejahen, denn mit der Änderung dieser Erlasse soll die Standortattraktivität trotz Aufhebung bisheriger Steuerprivilegien aufrechterhalten werden. Die Erhöhung der Familienzulagen verfolgt hingegen ein anderes Ziel. Die Integration dieser Änderung in die SV17 dient primär der politischen Akzeptanz. Insofern ist sie unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Materie diskutabel. Mit einer Abtrennung dieses Teils in eine eigene Referendumsvorlage würde indessen aus Sicht des Bundesrates die für die SV17 erforderliche politische Ausgewogenheit in Frage gestellt.

5.4 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

Artikel 24*b* Absatz 4 E-StHG beauftragt den Bundesrat, zur Patentbox weitergehende Bestimmungen zu erlassen (Einzelheiten unter Ziff. 2.3). Dies mag für den Bereich der Steuerharmonisierung als ungewöhnlich erscheinen. Es ist jedoch zu beachten, dass es bei der Patentbox um ein neues Instrument geht und dass es den Gesetzestext überladen würde, wenn man dieses Instrument abschliessend auf Gesetzesstufe regeln wollte. Der Umstand, dass Artikel 129 BV dem Bund zur Steuerharmonisierung nur eine Grundsatzgesetzgebungskompetenz einräumt, steht der Rechtsetzungsdelegation nicht entgegen. Auch bei Grundsatz- oder Rahmenkompetenzen darf der Bund einzelne Punkte abschliessend regeln. Dabei steht es dem Gesetzgeber frei, bestimmte Teilbereiche der Regelung an den Bundesrat zu delegieren.

Die bestehende Rechtsetzungsdelegation in Artikel 2 Absatz 1 des Bundesgesetzes über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wird mit einem Buchstaben g ergänzt. Danach soll der Bundesrat bestimmen, unter welchen Voraussetzungen eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens die pauschale Steueranrechnung

71 Vgl. dazu z.B. BGE **137** I 200, E. 2.2 m.w.H.

beanspruchen kann. Diese Zuweisung ist insofern stufengerecht, als die pauschale Steueranrechnung ohnehin in einer Verordnung des Bundesrates[72] geregelt wird.

5.5 Unterstellung unter die Ausgabenbremse

Nach Artikel 159 Absatz 3 Buchstabe b BV bedürfen die Artikel 23*a* Absatz 4 FiLaG, 196 Absatz 1 DBG sowie Artikel 5 Absätze 1 und 2 FamZG der Zustimmung der Mehrheit der Mitglieder beider Räte, da die Bestimmungen eine einmalige Ausgabe von mehr als 20 Millionen Franken bzw. neue wiederkehrende Ausgaben von mehr als 2 Millionen Franken nach sich ziehen.

72 Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung; SR **672.201**

Anhang

Umsetzungspläne der Kantone

Es ist zu beachten, dass die Umfrageergebnisse zu den Umsetzungsplänen der Kantone im Zusammenhang mit der SV17 überwiegend die Absichten der kantonalen Regierungen bzw. der kantonalen Finanzdirektionen abbilden. Im Rahmen der kantonalen Vernehmlassungen und der Beratungen in den Kantonsparlamenten können sich noch Änderungen ergeben.

Die allgemeinen Gewinnsteuersenkungen stellen ein wichtiges Element der kantonalen Umsetzungspläne dar. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick.

Tabelle 19

Allgemeine Gewinnsteuersenkungen: effektive Maximalsteuerbelastung im geltenden Recht und im Reformszenario

	Geltendes Recht		Reformszenario	
	Effektiver Maximalsteuersatz Kantonshauptort (Bund, Kanton, Kantonshauptort, Kirche)	Steuertarifform	Effektiver Maximalsteuersatz Kantonshauptort (Bund, Kanton, Kantonshauptort, Kirche)	Steuertarifform
ZH	21,15 %	Proportional	18,19 %	Proportional
BE	21,64 %	Progressiv	16,37 %[1]	Progressiv
LU	12,32 %	Proportional	12,32 %	Proportional
UR	14,92 %	Proportional	12,51 %	Proportional
SZ[2]	15,19 %	Proportional	14,43 %	Proportional
			12,51 %	Proportional
OW	12,66 %	Proportional	12,66 %	Proportional
NW	12,66 %	Proportional	12,05 % bis 12,66 %	Proportional
GL	15,70 %	Proportional	12,43 %	Proportional
ZG	14,62 %	Progressiv, Statusgesellschaften proportional	12,09 %	Proportional
FR	19,86 %	Progressiv	13,91 %	Proportional
SO	21,38 %	Progressiv	13,12 % bis 16,32 %[3]	Proportional
BS	22,18 %	Ertragsintensitäts-abhängig	13,04 %	Proportional
BL	20,70 %	Progressiv	13,94 %[4]	Proportional
SH	15,97 %	Proportional	12,09 %	Proportional
AR	13,04 %	Proportional	13,04 %	Proportional
AI	14,16 %[5]	Proportional	12,66 %[5]	Proportional
SG	17,40 %	Proportional	15,20 %	Proportional
GR	16,12 %	Proportional	14,02 %	Proportional
AG[6]	18,61 %	Progressiv	18,17 %	Progressiv
TG	16,43 %	Proportional	13,40 %	Proportional
TI	20,95 %	Proportional	17,01 %	Proportional
VD	21,37 %	Proportional	14,00 %	Proportional
VS	21,56 %	Progressiv	16,00 %	Progressiv
NE	15,61 %	Proportional	12,50 % bis 13,50 %	Proportional
GE	24,16 %	Proportional	13,49 %	Proportional
JU	20,66 %	Proportional	15,40 % bis 17,48 %[7]	Proportional

1 2019: 20,20 % (bereits beschlossen); 2020: 18,71 % (bereits beschlossen); 2021: 17,16 % (geplant); ab 2022: 16,37 % (geplant)

2 SZ beabsichtigt, zwei Gewinnsteuersatzvarianten in die Vernehmlassung zu schicken: Variante 1: Senkung des einfachen Gewinnsteuersatzes von bisher 2,25 % auf 2,00 %, was im Kantonshauptort eine effektive Gewinnsteuerbelastung von 14,43 % ergibt (Steuerfüsse 2018); Variante 2: Einführung eines einheitlichen Gesamtsteuersatzes von 5,80 % für alle Gemeinden (beinhaltet Steuern für Kanton, Bezirke, Gemeinden und Kirchgemeinden), was im Kantonshauptort eine effektive Gewinnsteuerbelastung von 12,51 % ergibt.

3 Die Frage ist noch offen. Zur Diskussion stehen aktuell Steuersätze in der Grössenordnung von 6,6 % bis 11,0 % (einfache Staatssteuer von 3 % bis 5 %, multipliziert mit Steuerfuss Kanton [110 % inkl. Finanzausgleichssteuer zugunsten der Kirchgemeinden] und Kantonshauptort [110 %])

4 Gestaffelte Senkung ab 2020; neuer Satz ab 2025.

5 Für nicht ausgeschüttete Gewinne

6 Bisher (statutarischer Maximalsatz Kanton und Gemeinde [Kantonshauptort] und Kirche): 9,3 % für Gewinne bis 250 000 Franken respektive 14,4 % für Gewinne über 250 000 Franken. Neu (statutarischer Maximalsatz Kanton + Gemeinde (Kantonshauptort) + Kirche):
8,7 % für Gewinne bis 250 000 Franken respektive 13,7 % für Gewinne über 250 000 Franken.

7 Der Satz wird bei Inkrafttreten auf 17,48 % gesenkt und anschliessend in einem Zeitraum von vier bis fünf Jahren schrittweise auf 15,40 % verringert.

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Höhe der von den Kantonen angestrebten maximalen Ermässigung bei der Patentbox.

Tabelle 20

Patentbox

	Angestrebte maximale Ermässigung bei der Patentbox (ohne Einbezug der Belastungsbegrenzung)	Geschätzter Anteil des Steuersubstrats, das nach Inkrafttreten der Reform von der ermässigten Besteuerung in der Patentbox profitieren kann	
		Bisher in einem Unternehmen mit einem Steuerstatus nach Art. 28 StHG besteuertes Steuersubstrat	Bisher in einem ordentlich besteuerten Unternehmen besteuertes Steuersubstrat
ZH	90 %	19 %	15 %
BE	noch offen	unbedeutend	unbedeutend
LU	10 %	<3 %	<5 %
UR	30 %	0 %	0 %
SZ	90 %	0,5 %	3 %
OW	80 %	5 %	1 %
NW	80 %	keine Angabe	keine Angabe
GL	noch offen[1]	nicht quantifizierbar	nicht quantifizierbar
ZG	90 %	10 %	7 %
FR	90 %	0 %	10 %
SO	90 %	nicht quantifizierbar	nicht quantifizierbar
BS	90 %	50–60 %	10–20 %
BL	90 %	4 %	7 %
SH	90 %[2]	5 %	10 %
AR	30 %–50 %	<5 %	<2 %
AI	30 %	0 %	0 %
SG	50 %	0 %[3]	0 %[3]
GR	70 %	nicht quantifizierbar	nicht quantifizierbar
AG	90 %	60 %	5 %
TG	40 %	0,1 % bzw. unbedeutend	0,1 % bzw. unbedeutend
TI	90 %	nicht quantifizierbar	nicht quantifizierbar
VD	noch offen	10–20 %	nicht quantifizierbar
VS	90 %	vernachlässigbar	vernachlässigbar
NE	10 %–20 %	nicht quantifizierbar[4]	nicht quantifizierbar[4]
GE	10 %	nicht quantifiziert[5]	nicht quantifiziert[5]
JU	90 %	0,1 %	6,5 %

1 Der Regierungsrat des Kantons GL hat sich in seiner Vernehmlassungsantwort zur SV17 dahingehend geäussert, dass die Patentbox – analog den zusätzlichen Abzügen für Forschungs- und Entwicklungskosten – als fakultative Massnahme für die Kantone ins StHG aufgenommen werden soll. GL würde somit auf die Einführung einer Patentbox allenfalls verzichten.

2 Der Kanton SH brachte mit Stellungnahme vom 28. November 2017 vor, dass die Patentbox fakultativ sein soll. Auf die Einführung eines Faktors Zeta 2 sei entsprechend ebenfalls zu verzichten.

3 Da die Patentbox in SG unattraktiv ausgestaltet wird und beim Eintritt in die Patentbox über die bisherigen Aufwendungen abgerechnet wird, rechnet SG in den ersten Jahren mit einem Nullsummenspiel.

4 Nach den Informationen im Besitz von NE und je nach Entlastungsbegrenzung. Es ist nicht anzunehmen, dass diese Massnahme von vielen Gesellschaften beansprucht wird.

5 GE plant eine sehr moderate Anwendung der steuerlichen Sonderregelungen. Die maximal vorgesehene Entlastungsbegrenzung von 9 % hätte einen maximalen Effekt von 0,5 % auf den Steuersatz.

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen

Die folgende Tabelle zeigt, welche Kantone von den zusätzlichen F&E-Abzügen Gebrauch machen, welchen Prozentsatz sie dabei für die Höhe des zusätzlichen Abzugs vorsehen wollen und welche Mindereinnahmen sie aufgrund des Abzugs erwarten.

Tabelle 21

Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

	Plant der Kanton, vom F&E-Abzug von maximal 50 % nach Art. 25a StHG Gebrauch zu machen?	Vorgesehener Prozentsatz des Abzugs	Mindereinnahmen aufgrund des Abzugs in Mio. Fr.
ZH	Ja	50 %	–60
BE	noch offen	noch offen	–25 bis –75[1]
LU	Nein		
UR	Nein		
SZ[2]	Ja	50 %	–2,4 –2,3
OW	Ja	50 %	–0,1
NW	Ja	noch zu definieren	aktuell nicht zu beziffern
GL	Nein		
ZG	Ja	50 %	–15
FR	Ja	50 %	–5,6
SO	Ja	50 %	–4 bis –6
BS	Nein		
BL	Ja	20 %	–26[3]
SH	Nein[4]		
AR	Ja	50 %[5]	–1
AI	Nein		
SG	Ja	50 %	–28
GR	Nein		
AG	Ja	50 %	–50
TG	Nein		
TI	Ja	wahrscheinlich 50 %	nicht quantifizierbar
VD	Ja	noch offen	–10 bis –30
VS	Ja	50 %	–8
NE	Ja	50 %	nicht quantifiziert[6]
GE	Ja	50 %	nicht quantifiziert[7]
JU	Ja	50 %	–2

1 Bei einem Abzug von 50 % über dem geschäftsmässig begründeten Aufwand

2 Höherer Wert gemäss Gewinnsteuersatzvariante 1, tieferer Wert gemäss Gewinnsteuervariante 2

3 Im ersten Jahr der Steuersatzsenkung

4 Nicht in den ersten 5 Jahren nach Inkraftsetzung der SV17

5 Abhängig vom NFA-Einbezug

6 NE verfügt nicht über die erforderlichen Daten.

7 GE plant eine sehr moderate Anwendung der steuerlichen Instrumente. Die maximal vorgesehene Entlastungsbegrenzung von 9 % hätte einen maximalen Effekt von 0,5 % auf den Steuersatz.

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen

Die folgende Tabelle zeigt, welchen Prozentsatz der Entlastungsbegrenzung die Kantone anstreben.

Tabelle 22

Entlastungsbegrenzung

	Angestrebter Prozentsatz der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG
ZH	70 %
BE	noch offen
LU	20 % mit Entlastungsbegrenzung exklusive Step-up[1] 70 % mit Entlastungsbegrenzung inklusive Step-up
UR	50 %
SZ	70 %
OW	70 %
NW	70 %
GL	keine Angabe
ZG	70 %
FR	20 %
SO	50 %
BS	40 %
BL	50 %
SH	60 %[2]
AR	50 %
AI	50 %
SG	50 %
GR	70 %
AG	70 %
TG	50 %
TI	wahrscheinlich 30 %
VD	noch offen
VS	39 %
NE	10 % bis 20 %[3]
GE	9 %
JU	60 %

1 Step-up: steuerfreie Aufdeckung stiller Reserven

2 60 % während den ersten fünf Jahren, 70 % in den folgenden Jahren

3 Gegebenenfalls können zusätzliche Abzüge betreffend F&E-Aufwendungen in der Höhe von 50 % dazukommen.

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen

Die folgende Tabelle zeigt, welche Kantone eine Anpassung der Kapitalsteuer planen und mit welchen finanziellen Auswirkungen sie dabei rechnen.

Tabelle 23

Kapitalsteuer

	Ist eine Anpassung der Kapitalsteuer geplant?	Geschätzte Mindereinnahmen aus der Anpassung der Kapitalsteuer
ZH	offen[1]	offen
BE	Ja[2]	–9,1[3]
LU	offen	offen
UR	Nein	0
SZ	Ja[4]	Variante 1: –10,6

	Ist eine Anpassung der Kapitalsteuer geplant?	Geschätzte Mindereinnahmen aus der Anpassung der Kapitalsteuer
		Variante 2: –11,2
OW	Ja	–2,7
NW	Nein	0
GL	Ja[5]	nicht quantifizierbar
ZG	Ja	–9
FR	Ja	–4,8
SO	Ja	–4,6
BS	Ja	–70
BL	Ja	–19,5[6]
SH	Ja	–5,9
AR	Ja	–0,3
AI	Ja	–0,14
SG	Nein	0
GR	Ja[7]	keine Angabe
AG	offen	offen
TG	Ja	0
TI	offen	offen
VD	Ja	0[8]
VS	Ja	vernachlässigbar
NE	Ja	nicht quantifizierbar
GE	Ja	–172
JU	Ja	–4,58[9]

1 Abhängig von der definitiven Ausgestaltung der SV17

2 Tarifmassnahmen

3 Kanton: -5,7 Mio. Fr.; Gemeinden: -3,0 Mio. Fr.; Kirchgemeinden: -0,4 Mio. Fr.

4 Es ist eine Entlastung durch tarifliche Massnahmen beabsichtigt, wobei SZ voraussichtlich zwei Kapitalsteuersatzvarianten (in SZ ist die Kapitalsteuer als Minimalsteuer ausgestaltet) in die Vernehmlassung schicken wird:
Variante 1: Senkung des Minimalsteuersatzes von bisher 0,4 ‰ auf 0,03 ‰
Variante 2: Einführung eines Gesamtsteuersatzes von 0,07 ‰ (beinhaltet Steuern für Kanton, Bezirke, Gemeinden und Kirchgemeinden), was in allen Gemeinden eine einheitliche Minimalsteuerbelastung von 0,07 ‰ bedeutet (= einheitlicher Minimalsteuersatz für ganzen Kanton). Demgegenüber ist nicht beabsichtigt, Eigenkapital zu entlasten, das auf Beteiligungen sowie auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt (Art. 29 Abs. 3 E-StHG).

5 Allenfalls Einführung eines Beteiligungsabzuges bei der Kapitalsteuer sowie einer Mindestbesteuerung

6 Kanton: +7,5 Mio. Fr. (Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer fällt weg); Gemeinden –27 Mio. Fr.

7 Steuerermässigung für Beteiligungsrechte, generelle Reduktion in Prüfung.

8 Vorgang mehr oder weniger neutral (Mehreinnahmen durch Mindereinnahmen kompensiert)

9 Staat 2,66, Gemeinden 1,71 und Kirchgemeinden 0,21

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick, welche Höhe der Teilbesteuerung von Dividenden die Kantone bei den natürlichen Personen künftig anpeilen unter der Annahme, dass die Erhöhung der Dividendenbesteuerung im Rahmen der SV17 angenommen wird.

Tabelle 24

Dividendenbesteuerung bei natürlichen Personen

	Angestrebtes Teilbesteuerungsmass im Privatvermögen	Angestrebtes Teilbesteuerungsmass im Geschäftsvermögen
ZH	70 %	70 %
BE	70 %	70 %
LU	70 %	70 %
UR	70 %	70 %
SZ[1]	70 %	70 %
OW	70 %	70 %
NW[1]	70 %	70 %
GL	70 %	70 %
ZG	70 %	70 %
FR	70 %	70 %
SO	70 %[2]	70 %[2]
BS	80 %	80 %
BL	70 %[3]	70 %[3]
SH	70 %	70 %
AR	70 %	70 %
AI[1]	70 %	70 %
SG	70 %	70 %
GR	70 %	70 %
AG[4]	70 %	70 %
TG	70 %	70 %
TI	70 %	70 %
VD	70 %	70 %
VS	70 %	70 %
NE	ca. 70 %	ca. 70 %
GE	70 %	70 %
JU	70 %	70 %

1 SZ, NW und AI setzen sich dafür ein, dass die Festlegung der Höhe der Dividendenbesteuerung wie bis anhin in der Kompetenz der Kantone bleibt. Insofern kann nicht von einem «Anstreben eines Teilbesteuerungsmasses» von 70 % die Rede sein, welches in der SV17 als Minimalbelastung bundesrechtlich vorgeschrieben wird.

2 Allenfalls 75 % bei sehr tiefem Gewinnsteuersatz

3 60 %, sofern die bundesgesetzlichen Vorgaben dies zulassen

4 AG strebt ein Teilbesteuerungsmass von 60 % im Privat- und Geschäftsvermögen an. Dies würde ebenfalls voraussetzen, dass die Festlegung der Höhe der Dividendenbesteuerung wie bis anhin in der Kompetenz der Kantone bleibt.

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die geltende kantonale Praxis sowie die erwarteten finanziellen Auswirkungen aufgrund dieser Praxis und der neu geregelten gesonderten Besteuerung betreffend den Verlust des kantonalen Steuerstatus:

Tabelle 25

Behandlung stiller Reserven bei Austritt aus einem Steuerstatus

	Sieht die geltende kantonale Praxis bei Austritt aus einem Steuerstatus nach Art. 28 StHG bereits einen Step-up (steuerfreie Aufdeckung stiller Reserven) vor?	Welche finanziellen Auswirkungen (in Mio. Fr.) sind aufgrund der geltenden Praxis zu erwarten?	Welche finanziellen Auswirkungen (in Mio. Fr.) sind aufgrund der Anwendung der gesonderten Besteuerung gemäss Art. 78g StHG gegenüber dem geltenden Recht zu erwarten?
ZH	Ja	Aufrechterhaltung der bisherigen Steuerbelastung während 5–10 Jahren führt nicht zu Mindereinnahmen, eventuell geringe Mehreinnahmen	Aufrechterhaltung der bisherigen Steuerbelastung während 5 Jahren führt nicht zu Mindereinnahmen, eventuell geringe Mehreinnahmen
BE	Ja	0	0
LU	Ja	einnahmenneutral, jedoch Mindereinnahmen NFA	+2[1]
UR	Ja	+0.2	0
SZ	Ja	tendenziell Mehreinnahmen, die aber nicht bezifferbar sind	tendenziell Mehreinnahmen, die aber nicht bezifferbar sind
OW	Ja	–0.1	–0.1
NW	Ja	aktuell nicht zu beziffern	aktuell nicht zu beziffern
GL	Ja	nicht quantifizierbar	nicht quantifizierbar
ZG	Ja	+11	+6
FR	Nein		+31
SO	Ja	+2,5[2]	+1[3]
BS	Ja[4]		
BL	Ja	0	+23
SH	Nein[5]		[6]
AR	Ja[7]	0	nicht abschätzbar
AI	Nein		keine Angabe
SG	Nein[8]	0	nicht abschätzbar
GR	Ja	nicht quantifizierbar	nicht quantifizierbar
AG	Ja	0	0
TG	Ja	0	0
TI	Ja	stark vom Schicksal der SV17 abhängig	stark vom Schicksal der SV17 abhängig
VD	Nein		+50
VS	Nein		vernachlässigbar
NE	Nein		nicht quantifizierbar
GE	Nein		geringe Auswirkungen[9]
JU	Ja	keine Schätzung	keine Schätzung

1 statische Berechnung

2 Die Aufdeckung von stillen Reserven auf der quotalen Auslandsparte bei Domizil- und Verwaltungsgesellschaften führt zu keiner Mehr- bzw. Minderbesteuerung. Bei Holdinggesellschaften gehen wir davon aus, dass die kantonale Gewinnsteuer bis zum Inkrafttreten der SV17 Mehrerträge (bei Zinserträgen, Management-Fee, Lizenz- und Markenrechtserträge) von rund 2,5 Mio. Fr. generieren wird.

3 Die verfügten stillen Reserven werden während 5 Jahren zu einem Sondersatz von 1 bis 1,5 % besteuert, was Mehrerträge generieren wird. Da jedoch nicht bekannt ist, wer die

Aufdeckung von stillen Reserven nach neuem Recht geltend machen wird, geht SO nur von geringen Mehreinnahmen aus.

4 Sondersatz und Step-up führen im Vergleich zu heute allein für sich statisch zu Mehreinnahmen von rund 100 Mio. Fr. pro Jahr. Gegenüber einer Situation ohne Sondersatz und Step-up in der neuen Steuerwelt (also unter der Annahme, dass das gesamte Substrat trotz der höheren Belastung hierbleibt) führen Sondersatz und Step-up zu Mindereinnahmen von rund 30 Mio. Fr. pro Jahr.

5 Die steuerfreie Aufdeckung stiller Reserven ist nach geltender kantonaler Praxis nicht vorgesehen. Diese Frage ist jedoch Gegenstand interner Diskussionen.

6 In der aktuellen Ausgangslage mit der geplanten kantonalen Umsetzung rechnet SH insgesamt mit Mindereinnahmen von über 10 Mio. Fr. für den Kanton und die Gemeinden während der ersten fünf Jahre.

7 Definitiver Entscheid fällt Ende 2018.

8 Holding- und Domizilgesellschaften: SG wendet die Merkpostenlösung an. Gemischte Gesellschaften: stille Reserven können (nur dann) steuerfrei aufgedeckt werden, wenn die Aufdeckung so weit als möglich in der Handelsbilanz erfolgt oder eine steuerliche Abrechnung im Ausland («Exit-Besteuerung») stattgefunden hat.

9 Wenige Gesellschaften ziehen die Anwendung dieser Bestimmung in Betracht. Die finanziellen Auswirkungen dürften sich in engen Grenzen halten.

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen

Die SV17 sieht keinen Abzug vor für Eigenfinanzierungen (zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital). In der Umfrage wurde jedoch auf Initiative der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren gefragt, welche Kantone diese Massnahme einführen würden, falls sie Eingang in die SV17 fände. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick, welche Kantone dies tun würden und welche finanziellen Auswirkungen sie von dieser Massnahme erwarten.

Tabelle 26

Abzug für Eigenfinanzierung (zinsbereinigte Gewinnsteuer)

	Plant der Kanton, einen fakultativen Abzug für Eigenfinanzierung einzuführen, falls dieses Instrument Eingang in die SV17 finden sollte?	Finanzielle Auswirkungen aus einem allfälligen Abzug für Eigenfinanzierung?
ZH	Ja	+50 bis +100[1]
BE	noch offen	sehr stark abhängig von Zinssituation
LU	Nein	
UR	Nein	
SZ	Nein	0
OW	Nein	
NW	Ja	aktuell nicht zu beziffern
GL	Nein	0
ZG	Ja	–6 Mio. Fr. pro Jahr (Mitnahmeeffekte), jedoch Erhalt *Swiss Finance Branches* (+23 Mio. Fr. pro Jahr) für Kanton, Gemeinden und Kirchen
FR	Nein	0
SO	noch offen[2]	keine signifikanten Mindereinnahmen[3]
BS	Nein	

	Plant der Kanton, einen fakultativen Abzug für Eigenfinanzierung einzuführen, falls dieses Instrument Eingang in die SV17 finden sollte?	Finanzielle Auswirkungen aus einem allfälligen Abzug für Eigenfinanzierung?
BL	Nein	
SH	Ja	–5,3
AR	Ja[4]	
AI	Nein	
SG	Nein	
GR	Nein	
AG	Ja	kurzfristig: 0 wenn Zinsen deutlich steigen: –2
TG	Nein[5]	
TI	im Prinzip ja	nicht quantifizierbar
VD	noch offen	Eine statische Schätzung der Mindereinnahmen wurde bei der USR III vorgenommen. In dynamischer Hinsicht sind wir jedoch zum Schluss gekommen, dass die Mindereinnahmen bei einer Nichteinführung noch höher wären, weil Gesellschaften wegziehen oder die Eigenmittel umverteilen und keine neuen Finanzgesellschaften zuziehen.
VS	Nein	
NE	Nein[6]	
GE	Nein	
JU	Nein	

1 Wenn Finanzaktivitäten dank Abzug für Eigenfinanzierung im Kanton Zürich verbleiben; Mitnahmeeffekte der ordentlich besteuerten Gesellschaften sind auch bei steigendem Zinsniveau bescheiden. Hinweis zur direkten Bundessteuer (DBST): Der Abzug für Eigenfinanzierung ist bei der DBST nicht vorgesehen. Wenn dank kantonalem Abzug für Eigenfinanzierung die bisherigen Finanzierungsaktivitäten in der Schweiz gehalten werden, können bei der DBST bedeutende Mehreinnahmen (in der Grössenordnung von 150 – 200 Mio. Fr.) erwartet werden, da die Gewinne aus Finanzierungsaktivitäten neu der ordentlichen Besteuerung unterliegen.

2 Die Frage ist noch nicht entschieden und wird zurzeit noch geprüft.

3 Aktuell erwartet SO aus folgenden Gründen keine signifikanten Mindereinnahmen: Aus CH-Finanzierungen dürfte beim heutigen Zinsniveau kein Minderertrag resultieren. Die Auswirkungen bei einem Zinsanstieg lassen sich kaum verlässlich abschätzen. Stark eigenfinanzierte KMU könnten erheblich profitieren. Bei ausländischen Finanzierungen dürfte sich der Abzug für Eigenfinanzierungen erst mittelfristig auswirken, da Konzernfinanzierungen gegenwärtig mehrheitlich im Ausland angesiedelt sind. Nach Einführung der SV17 und des Abzugs für Eigenfinanzierung könnten die Finanzaktivitäten vermehrt wieder in die Schweiz verlegt werden. Diese Finanzbereiche könnten in der Regel aber auch noch andere zusätzliche Erträge generieren, sodass per Saldo keine Mindereinnahmen resultieren.

4 abhängig vom NFA-Einbezug

5 allenfalls in einer späteren Phase

6 sofern die Massnahme im nationalen Finanzausgleich unberücksichtigt bleibt

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen

Verschiedene Kantone sehen begleitende Massnahmen für den sozialen Ausgleich bzw. zugunsten natürlicher Personen vor. Die folgende Tabelle liefert einen Überblick über die vorgesehenen Massnahmen und deren Volumen.

Tabelle 27

Massnahmen für den sozialen Ausgleich bzw. zugunsten natürlicher Personen

	Sind Massnahmen für den sozialen Ausgleich bzw. zugunsten natürlicher Personen vorgesehen?	Welche Massnahmen sind vorgesehen?	Wie hoch ist das geschätzte Volumen dieser Massnahmen in Mio. Fr.?
ZH	noch nicht entschieden	gegebenenfalls Erhöhung der Familienzulagen	gegebenenfalls 115
BE	noch offen	noch offen	noch offen
LU	Nein		
UR	Nein		
SZ	Nein		
OW	Nein		
NW	Ja	aktuell werden geprüft: Erhöhung der Familienzulagen sowie Kinder- und Ausbildungsabzüge	2
GL	Nein		
ZG	Nein		
FR	Ja	– Erhöhung der Familienzulagen – Beitrag zugunsten Berufsbildung:[1] – Beitrag zugunsten familienergänzender Betreuung:[2]	22 davon 7 durch Arbeitgeberabgabe
SO	Ja	Zur Diskussion stehen steuerliche Entlastungen und Beiträge der Unternehmen:[3]	steuerliche Massnahmen: 5 übrige Massnahmen: 30[4]
BS	Ja	– Erhöhung der Familienzulagen um 75 Franken pro Monat (Volumen: 70 Mio. Fr. p.a.) – Erhöhung der Prämienverbilligung um 10 Mio. Fr. p.a. – Senkung der Einkommenssteuern der natürlichen Personen (Volumen: 30 Mio. Fr. p.a.)	110, davon 40 zulasten Kanton, 70 zulasten der Unternehmen
BL	Ja	Umsetzung der Mindestvorgaben bei den Familienzulagen	19
SH	Ja	Anhebung des Versicherungsabzugs bei der Kantons- und Gemeindesteuer auf das Niveau der direkten Bundessteuer	3,6
AR	Ja	Erhöhung der Kinderabzüge und der Familienzulagen gemäss den Mindestvorgaben	6,3: davon Kinderabzüge 2,2 (Kanton und Gemeinden); Familienzulagen 4,1
AI	Nein		

	Sind Massnahmen für den sozialen Ausgleich bzw. zugunsten natürlicher Personen vorgesehen?	Welche Massnahmen sind vorgesehen?	Wie hoch ist das geschätzte Volumen dieser Massnahmen in Mio. Fr.?
SG	Ja	Erhöhung der Familienzulagen um 30 Franken gemäss den Mindestvorgaben	keine Schätzung
GR	Nein		
AG	Nein		
TG	Ja	Mindestvorgaben Bund; Finanzierung durch Arbeitgeber	zusätzliches Familieneinkommen ca. 12; Belastung der Arbeitgeber ca. 7
TI	noch offen	noch offen	noch offen
VD	Ja	– Erhöhung der Familienzulagen von 250 auf 300 Franken und von 330 auf 400 Franken (Ausbildung) – Massnahmen zugunsten der Tagesbetreuung – Erhöhung der KVG-Beiträge – Erhöhung des Abzugs für Krankenkassen um 400 Franken – Überarbeitung der Eigenmietwertbesteuerung	Erhöhung der Familienzulagen: ca. 23 Mio. zulasten Arbeitgeber Übrige Massnahmen: ca. 87 Mio. für Kanton
VS	Ja	Erhöhung des Abzuges für Krankenkassenprämien und Abzug für Drittbetreuung	17,6 (Kanton: 8,2; Gemeinden: 9,4)
NE	Ja	Bei den Arbeitgebern erhobene Abgabe auf der Lohnmasse zur Finanzierung der Berufsbildung, um die duale Lehre zu fördern. Reduzierte Abgabe für Lehrbetriebe	Satz noch nicht festgelegt
GE	Ja	wiederkehrende Massnahmen über eine Abgabe von 0,22 % auf der Lohnmasse für folgende Bereiche: vorschulische Betreuung, öffentlicher Verkehr, Berufsbildung und Beschäftigung nicht wiederkehrende Massnahmen über einen zusätzlichen, befristeten Gewinnsteueranteil von 0,3 % für folgende Bereiche: Innovation Gewerbebau, Innovation Kultur und Studierendenunterkunft	wiederkehrende Massnahmen: ca. 60 Mio./Jahr (Kanton + Gemeinden) nicht wiederkehrende Massnahmen (auf 5 Jahre befristet): 44 Mio./Jahr (Kanton + Gemeinden)
JU	Ja	Erhöhung des Abzugs für Krankenkassenprämien, Erhöhung des Abzugs für unterstützungspflichtige Kinder, Erhöhung des Abzugs für Betreuungskosten, Einführung eines Sozialbeitrags bei den Arbeitgebern zur Krippenfinanzierung	Kosten für Staat, Gemeinden und Kirchgemeinden: 10 Mehreinnahmen für Krippenfinanzierung: 2

1
– Finanzierung von überbetrieblichen Kursen
– Kostenbeitrag an Qualifikationsverfahren
– Förderung der Berufsbildung und der höheren Berufsbildung
– Finanzierung von Lehrbetriebsverbünden
– Beitrag an Bau und Renovation von Bildungsbauten
– Hilfe für Jugendliche mit Schwierigkeiten beim Einstieg in die Berufswelt

2
– Anreiz zur Schaffung neuer Plätze für familienergänzende Kinderbetreuung
– Reduktion der Betreuungsplatztarife
– Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle

3 Zur Diskussion stehen die folgenden steuerlichen Entlastungsmassnahmen:
– Milderung der Einkommenssteuer für tiefe Einkommen
– Erhöhung des Abzuges für Kinderdrittbetreuungskosten

Neben diesen steuerlichen Massnahmen sind Beiträge der Unternehmen in folgenden Bereichen in Diskussion:
– Erhöhung der Familienzulagen um 10 Franken pro Monat, falls die Massnahme nicht bundesrechtlich vorgeschrieben wird
– Finanzierung von Familienergänzungsleistungen (Hilfe für Working-Poor-Haushalte mit kleinen Kindern)
– Finanzierung von Betreuungsgutscheinen für familienergänzende Kinderbetreuungsangebote im Vorschulbereich
– Finanzierung von IT-Bildungsmassnahmen.

4 Die steuerlichen Massnahmen verursachen einen Minderertrag von rund 5 Mio. Fr. jährlich (Staatssteuer). Der Richtwert für die übrigen Massnahmen beträgt 30 Mio. Fr. pro Jahr bei einem tiefen Gewinnsteuersatz in der diskutierten Bandbreite. Bei einem höheren Gewinnsteuersatz ist allenfalls auf einzelne Massnahmen zu verzichten. Die Mehrkosten der juristischen Personen für die Erhöhung der Familienzulagen werden an diesen Richtwert angerechnet.

Die folgende Tabelle zeigt, welche Kantone explizite Massnahmen zugunsten ihrer Gemeinden vorsehen und welche finanziellen Auswirkungen ihnen daraus entstehen.

Tabelle 28

Berücksichtigung der Auswirkungen auf die Gemeinden

	Sind Massnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen auf die Gemeinden vorgesehen?	Wie hoch ist das geschätzte Volumen dieser Massnahmen in Mio. Fr.?
ZH	Ja[1]	200
BE	Ja[2]	20[3]
LU	Nein[4]	
UR	Nein	
SZ	Ja[5]	23[6]
OW	Nein	
NW	Ja	in Prüfung, aktuell nicht zu beziffern
GL	Ja[7]	kann erst zu einem späteren Zeitpunkt quantifiziert werden
ZG	Nein	
FR	Ja[8]	9.6 für 7 Jahre, davon 8.5 für Gemeinden und 1,1 für Kirchgemeinden
SO	Ja[9]	15 bis 45[10]
BS	Nein[11]	
BL	Ja[12]	9[13]
SH	Ja[14]	3,5
AR	Nein[15]	
AI	Ja[16]	Es können noch keine Angaben gemacht werden.
SG	Ja	keine Angabe
GR	Nein[17]	
AG	Ja[18]	9 bis 12
TG	Ja[19]	9,5
TI	grundsätzlich ja, aber noch nicht bestimmt	aktuell nicht zu beziffern
VD	Ja[20]	keine Angabe
VS	Ja[21]	9
NE	Ja[22]	aktuell nicht zu beziffern
GE	Ja[23]	46,7
JU	Ja[24]	keine Schätzung

1 Stufenweise Erhöhung des Anteils an den Zusatzleistungen von 44 % auf 53 %; Einlage des Kantons infolge Wirkung des kantonalen Finanzausgleichs zufolge Umsetzung SV17; zusätzlicher temporärer Ausgleich für Kirchgemeinden.

2 Die Gemeinden und Kirchgemeinden werden entsprechend ihrem Anteil an den Gewinnsteuereinnahmen an der Erhöhung des Bundessteueranteils beteiligt. Die Gemeinden erhalten ⅓, die Kirchgemeinden $^{1}/_{14}$ des Mehrertrags.

3 bei einem Bundessteueranteil von 20,5 %

4 Im Rahmen des kantonalen Projekts «Aufgaben- und Finanzreform 18 (AFR 18)» werden die Aufgaben des Kantons und der Gemeinden sowie deren Zuordnung optimiert. Die finanziellen Auswirkungen werden in einer Globalbilanz erfasst.

5 Es ist eine auf 8 Jahre befristete Ausgleichsfinanzierung vorgesehen, welche mit dem zusätzlichen Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (4,2 %) alimentiert werden soll. Während 6 Jahren ab Inkrafttreten der SV17 sollen den Bezirken, Gemeinden und Kirchgemeinden die effektiven, aufgrund der SV17 bei den Unternehmenssteuererträgen eintretenden Steuerausfälle ausgeglichen werden (im 7. Jahr noch ⅔ und im 8. Jahr noch ⅓); dabei soll die Steuerausfallberechnung im Jahr n auf der Basis des Steuersubstrats eines Vorjahres (z.B. n-4) erfolgen.

6 statische Schätzung

7 allenfalls Weiterleitung eines Teils des (erhöhten) Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer an die Gemeinden (und Kirchgemeinden)

8 finanzielle Abgeltung, auch für Kirchen

9
– Anpassung der Dotationen der bestehenden Gefässe im innerkantonalen Finanzausgleich; sofern notwendig, Schaffung eines zusätzlichen Gefässes,
– Befristung auf 4 Jahre, allenfalls einmalige Verlängerungsmöglichkeit,
– Anrechnung des Mehrertrages aus der Erhöhung der Vermögenssteuer.

10 Abhängig vom gewählten Gewinnsteuersatz und der Gegenfinanzierung im Steuerbereich.

11 Die Rechnungen des Kantons Basel-Stadt und der Stadt Basel sind nicht getrennt. Für den grössten Teil des Kantons ist deshalb eine allfällige Kompensation der Gemeinden nicht relevant. Für die beiden übrigen, deutlich kleineren Gemeinden des Kantons entstehen aus der Reform erhebliche Mehreinnahmen infolge der höheren Teilbesteuerung der Dividenden, und allfällige Mindereinnahmen sollten aufgrund der geringen Bedeutung der Unternehmens-steuern in diesen Gemeinden verkraftbar sein.

12 anteilsmässige Beteiligung am Bundessteueranteil im Verhältnis der Steuererträge juristischer Personen (Gemeinden und Landeskirchen)

13 bei einem kantonalen Bundessteueranteil von 20,5 %

14 Die zusätzlichen Mittel aus der direkten Bundessteuer der juristischen Personen sollen zu 45 % an die Gemeinden fliessen.

15 Wurde bereits 2008 realisiert.

16 Die Standeskommission wird mit den betroffenen Bezirken und Gemeinden die Situation und die erforderlichen Massnahmen besprechen, sobald abgeschätzt werden kann, in welchem Umfang sich die Steuerausfälle aufgrund der Beratungen auf Bundesebene für die betroffenen Körperschaften belaufen werden.

17 Die Kürzungen aus dem NFA sind höher als die Mehrerträge aus dem erhöhten Anteil der direkten Bundessteuer.

18 Weitergabe des zusätzlichen Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer im Verhältnis der Steuern der juristischen Personen Kanton – Gemeinden, unter Berücksichtigung von anderen Gegenfinanzierungen.

19 Entlastung der Gemeinden für die ambulante Pflege und Hilfe / KVG; Entlastung der Schulgemeinden über zusätzliche Beiträge des Kantons; Entlastung der Kirchgemeinden über Beiträge zur Sanierung von Kirchen und anderen Gebäuden

20 Ein Teil des Bundesausgleichs (rund 31 % gemäss Berechnungen 2015) wird den Gemeinden ausgerichtet.

21 differenzierte Sätze bei der Gewinnsteuer und der Grundstücksteuer

22 Begrenzung des Gemeindebeitrags an Sanierungsmassnahmen des Staates; Beitrag des Kantons an Zentrumslasten im Rahmen des Ausgleichs.

23 Die Aufteilung des bisher geschätzten Totals aus den Begleitmassnahmen soll im Verhältnis zur voraussichtlichen Einbusse von Kanton und Gemeinden erfolgen, d. h. 80 % resp. 20 %.

	Kanton	Gemeinden	Total
vertikaler Ausgleich (Retrozession direkte Bundessteuer)	97,3	14,7	112
Teilanrechnung Dividende	13,2	4,4	17,6
vorschulische Betreuung		18,8	18,8
Berufsbildung	17,2		17,2
Beschäftigung	8		8

	Kanton	Gemeinden	Total
öffentlicher Verkehr	16		16
nicht wiederkehrende Massnahmen	35,2	8,8	44
Gesamtausgleich und Anteil der Gemeinden gemäss 80/20-Regel	186,9	46,7	233,6

[24] Noch nicht entschieden, voraussichtlich wird der Kanton einen Teil der Erhöhung des DBST-Anteils an die Gemeinden weitergeben.

Quelle: Umfrage der ESTV bei den Kantonen