



Bern, 6. September 2017

# **Vernehmlassungsverfahren zur Steuervorlage 17 (SV17)**

**Erläuternder Bericht**

## 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. Die SV17 ist ausgewogen, weil sie ein besonderes Augenmerk darauf legt, dass auch die Unternehmen weiterhin ihren Beitrag an die Finanzierung der Aufgaben von Bund, Kantonen, Städten und Gemeinden leisten.*

### **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 und der Reputation der Schweiz. Eine Reform des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts ist unverändert dringlich.*

### **Inhalt der Vorlage**

*Die SV17 soll eine wettbewerbsfähige Steuerbelastung mit international akzeptierten Regelungen sicherstellen. Die Unternehmen sollen weiterhin ihren Beitrag an die Finanzierung der Aufgaben von Bund, Kantonen, Städten und Gemeinden leisten. Letzterem schenkt die SV17 durch gezielte Massnahmen mehr Beachtung als die USR III.*

*Ausgangspunkt der SV17 ist die Abschaffung der international nicht mehr akzeptierten Regelungen für kantonale 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, so dass es nicht zu Verwerfungen unter den Kantonen kommt. Mit der Erhöhung der Dividendenbesteuerung und der Mindestvorgaben des Bundes für Familienzulagen wird sichergestellt, dass die Lasten der Reform ausgewogen verteilt werden und auch die Unternehmen ihren angemessenen Beitrag leisten.*

*Die SV17 sieht keine Steuersenkungen auf Bundesebene vor. Die jährliche Mehrbelastung auf Stufe Bund beträgt rund 750 Millionen Franken. Diese Mehrbelastung ist darauf zurückzuführen, dass sich der Bund angemessen an den Kosten der Vorlage beteiligt. Er stellt den Kantonen finanzielle Mittel zur Verfügung, damit diese bei Bedarf ihre Gewinnsteuer senken können, um ihre Standortattraktivität zu erhalten.*

*Die SV17 ist ein föderalistisch geprägtes Projekt. Die Kantone werden zentrale steuerpolitische Entscheide auf ihrer Stufe treffen. Dazu gehört namentlich die Festlegung der Höhe der Gewinnsteuerbelastung. Das hat zur Folge, dass der Bund die finanziellen Auswirkungen auf den Stufen Kantone, Städte und Gemeinden nicht zum Vorherein beziffern kann. Die Kantone werden ihre Umsetzungsprojekte aber parallel zur SV17 vorantreiben. Der Bundesrat wird die von den Kantonen prognostizierten Auswirkungen im Rahmen der weiteren Arbeiten an der SV17 darstellen.*

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Grundzüge der Vorlage</b>	<b>5</b>
1.1	Ausgangslage	5
1.1.1	Internationale Entwicklungen	5
1.1.1.1	Jüngere Entwicklungen in der OECD	5
1.1.1.2	Diskussionen mit der EU	5
1.1.1.3	Entwicklungen innerhalb der EU	6
1.1.2	Geltendes Steuerrecht	6
1.1.3	Finanzpolitische Bedeutung der Unternehmenssteuern	7
1.1.4	Geltender Finanzausgleich	8
1.1.5	Reformbedarf	8
1.1.6	Ziele der Reform	9
1.2	Die beantragte Neuregelung	9
1.2.1	Überblick über die einzelnen Reformelemente	9
1.2.2	Zentrale Massnahmen der Vorlage	9
1.2.2.1	Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften	9
1.2.2.2	Patentbox	9
1.2.2.3	Zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsabzüge	10
1.2.2.4	Entlastungsbegrenzung	11
1.2.2.5	Erhöhung der Dividendenbesteuerung	11
1.2.2.6	Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer	12
1.2.2.7	Berücksichtigung der Städte und Gemeinden	14
1.2.2.8	Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen	14
1.2.3	Weitere Massnahmen	15
1.2.3.1	Fakultative Entlastungen bei der Kapitalsteuer	15
1.2.3.2	Aufdeckung stiller Reserven	15
1.2.3.3	Anpassungen bei der Transponierung	16
1.2.3.4	Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung	16
1.2.3.5	Anpassungen im Finanzausgleich	16
1.3	Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung	17
1.4	Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht	19
1.5	Umsetzung	21
<b>2</b>	<b>Erläuterungen zu einzelnen Artikeln</b>	<b>21</b>
2.1	Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG)	21
2.2	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)	22
2.3	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)	23
2.4	Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	26
2.5	Bundesgesetz über die Familienzulagen (Familienzulagengesetz, FamZG)	26
2.6	Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV)	26
2.7	Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten	30
<b>3</b>	<b>Auswirkungen</b>	<b>34</b>
3.1	Finanzielle Auswirkungen	34
3.1.1	Vorbemerkungen	34
3.1.1.1	Referenzszenario	34
3.1.1.2	Statische versus dynamische Auswirkungen	35
3.1.1.3	Studienergebnisse von Dritten im Umfeld der USR III	35
3.1.1.4	Einordnung der Studienergebnisse	38
3.1.2	Finanzielle Auswirkungen der einzelnen Massnahmen	38
3.1.2.1	Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften versus neue, international akzeptierte Sondermassnahmen	38
3.1.2.2	Patentbox	39
3.1.2.3	Zusätzliche F&E-Abzüge	39
3.1.2.4	Entlastungsbegrenzung	40
3.1.2.5	Aufdeckung stiller Reserven	40
3.1.2.6	Erhöhung der Dividendenbesteuerung	40
3.1.2.7	Entlastungen bei der Kapitalsteuer	40
3.1.2.8	Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung	40
3.1.2.9	Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer	40
3.1.2.10	Befristeter Ergänzungsbeitrag für ressourcenschwache Kantone	41
3.1.2.11	Kantonale Gewinnsteuersenkungen	41
3.1.2.12	Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen	41
3.1.3	Statische finanzielle Auswirkungen auf den Bund	42
3.1.4	Statische finanzielle Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden sowie auf urbane Zentren, Agglomerationen und Berggebiete	43
3.2	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	43
3.2.1	Zielorientierte Steuerpolitik	43

3.2.2	Auswirkungen auf das Standortziel	44
3.2.2.1	Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften, der Prinzipalgesellschaften und der Swiss Finance Branch	44
3.2.2.2	Patentbox	44
3.2.2.3	Zusätzliche F&E-Abzüge	44
3.2.2.4	Aufdeckung stiller Reserven	44
3.2.2.5	Kantonale Gewinnsteuersenkungen	45
3.2.2.6	Übrige Massnahmen	45
3.2.2.7	Keine Ersatzmassnahme für konzerninterne Zinsen	45
3.2.3	Auswirkungen auf das Effizienzziel	45
3.2.3.1	Niedrige Steuerlast auf Grenzinvestitionen	45
3.2.3.2	Positive externe Effekte	45
3.2.3.3	Entscheidungsneutrale Besteuerung	45
3.2.4	Zweckmässigkeit im Vollzug	52
3.2.5	Auswirkungen auf die Verteilung	52
3.2.6	Auswirkungen auf die KMU	54
3.3	Personelle Auswirkungen	54
<b>4</b>	<b>Rechtliche Aspekte</b>	<b>55</b>
4.1	Verfassungsmässigkeit	55
4.2	Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	55
4.2.1	Allgemeine Bemerkungen	55
4.2.2	Die BEPS-Mindeststandards	55
4.2.2.1	BEPS-Massnahme 5: Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	56
4.2.2.2	BEPS-Massnahme 13: Länderbezogene Berichterstattung	56
4.2.3	Beurteilung der beantragten Neuregelungen	56
4.3	Unterstellung unter die Ausgabenbremse	56

# 1 Grundzüge der Vorlage

## 1.1 Ausgangslage

### 1.1.1 Internationale Entwicklungen

Auf internationaler Ebene sind im Bereich der Unternehmensbesteuerung gegenläufige Trends auszumachen, die sich in den letzten Monaten akzentuiert haben. Einerseits führen zahlreiche Staaten weltweit neue Massnahmen zum Schutz ihres Steuersubstrats ein. Teilweise handelt es sich dabei um neuartige unilaterale Massnahmen. Teilweise gehen diese Massnahmen aus dem wohl bedeutendsten und umfassendsten Projekt der jüngsten 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)<sup>1</sup>. Andererseits bemühen sich verschiedene Staaten, ihre Standortattraktivität durch steuerliche Massnahmen zu erhöhen. Durch die Kombination von defensiven und attraktiven Massnahmen versuchen insbesondere mittlere und grosse Staaten, ihre Position im Standortwettbewerb für mobile Konzernfunktionen zu verbessern. Dies führt weltweit zu einem angeheizten Steuerwettbewerb und wirkt sich sowohl auf die schweizerische Steuerpolitik als auch die internationale Akzeptanz der Schweizer Unternehmensbesteuerung aus.

#### 1.1.1.1 Jüngere Entwicklungen in der OECD

OECD und 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 hat die OECD die Schlussberichte des 15 Massnahmen umfassenden BEPS-Projekts publiziert, welche die Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit wiederherstellen sollen.<sup>2</sup> 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 Staaten und Territorien 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; und
- (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 mit dem Schlussbericht 2015<sup>3</sup> abgeschlossen. 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 (vgl. Fussnote 1) 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 weiteren 15 Patentboxen anderer Staaten als nicht-konform mit dem neuen Substanzkriterium beurteilt (vgl. Ziffer 4.2.2.1). Die angepasste Patentbox des Kantons Nidwalden wurde zwischenzeitlich als nicht schädlich beurteilt.

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 Teilnahme am *Inclusive Framework on BEPS* setzt voraus, dass sich ein Staat zur Umsetzung der BEPS-Mindeststandards verpflichtet. Es nehmen 102 Staaten und Territorien teil (Stand 6. Juli 2017), darunter alle OECD- und G20-Staaten, aber insbesondere auch Singapur, Hongkong und Panama. Die Arbeiten des *Inclusive Framework on BEPS* sollen auch Übergangsfristen für die Abschaffung bzw. Anpassung von als schädlich beurteilten Regimes beinhalten. Die Umsetzung der Mindeststandards durch alle beteiligten Staaten und Territorien wird mittels sog. *Peer Reviews* überprüft. Damit sollen weltweit gleich lange Spiesse im steuerlichen Standortwettbewerb geschaffen werden. Diese Überprüfung ist bereits angelaufen. Erste Prüfberichte, die auch die Schweiz betreffen, sollen im Verlauf des Jahres 2017 vorliegen. Zudem überprüft das FHTP die Regimes der neuen Mitgliedstaaten des *Inclusive Framework on BEPS* und überwacht die Umsetzung der im Schlussbericht 2015 gemachten Zugeständnisse.

#### 1.1.1.2 Diskussionen mit der EU

Im Rahmen einer gemeinsamen Erklärung vom 14. Oktober 2014<sup>4</sup> 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 bekräftigt seine Absicht, im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (USR III) die in der Erklärung aufgeführten, international nicht mehr akzeptierten Steuerregimes aufzuheben (Regelungen betreffend Verwaltungsgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften, Prinzipalgesellschaften und *Finance-Branch*-Strukturen). Im Gegenzug bestätigen die EU-Mitgliedstaaten ihre Absicht, die entsprechenden Gegenmassnahmen aufzuheben, sobald die betreffenden Regimes abgeschafft sind. Fristen wurden keine festgelegt. In dieser Erklärung verpflichtet sich der Bundesrat, auf die Einführung neuer Massnahmen, die im Widerspruch zu den von der OECD aufgestellten internationalen Standards stehen, zu verzichten. Seit der Ablehnung der USR III in der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 stand die Schweiz in ständigem Kontakt mit den europäischen Behörden. Sie hat mehrfach bestätigt, sich für die Abschaffung der in der gemeinsamen Erklärung aufgeführten Steuerregimes einsetzen zu wollen. Insbesondere wurde die Schweiz im Juni 2017 an eine Sitzung der Gruppe zum Verhaltenskodex eingeladen, um eine Auslegeordnung über die Abschaffung der Steuerregimes zu präsentieren.

<sup>1</sup> Vgl. Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III, BBL 2015 5069, Ziffer 1.1.1 Internationale Entwicklungen.

<sup>2</sup> Vgl. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>.

<sup>3</sup> Vgl. <http://www.oecd.org/publications/wirksamere-bekampfung-schadlicher-steuerpraktiken-unter-beruecksichtigung-von-transparenz-und-substanz-aktionspunkt-5-abschlussbericht-9789264258037-de.htm>.

<sup>4</sup> <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-54818.html>

### 1.1.1.3 Entwicklungen innerhalb der EU

Im Januar 2016 präsentierte die Europäische Kommission ein Massnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, das namentlich die ATAD-Richtlinie (*Anti-Tax Avoidance Directive*<sup>5</sup>), die Revision der Amtshilferichtlinie<sup>6</sup> und die Erstellung einer Liste der unkooperativen Staaten für Steuerzwecke vorsieht. Die vom EU-Rat am 12. Juli 2016 genehmigte ATAD-Richtlinie umfasst fünf Massnahmen zur Missbrauchsbekämpfung: eine generelle Klausel zur Missbrauchsbekämpfung sowie Sonderregeln für beherrschte ausländische Gesellschaften (CFC), für die Wegzugsbesteuerung im Falle des Transfers von Vermögenswerten, für die Zinsschranke sowie für die hybriden Gestaltungen. Am 29. Mai 2017 wurde die ATAD-Richtlinie revidiert<sup>7</sup> und der Anwendungsbereich der Regeln für die hybriden Gestaltungen auf Drittstaaten ausgeweitet. Mit der ATAD-Richtlinie geht die EU teilweise über die Mindeststandards des BEPS-Projekts hinaus. Sofern diese Massnahmen durch die EU und ihre Mitgliedstaaten wie vorgeschlagen umgesetzt werden, können sie die relative Attraktivität des Steuerstandorts Schweiz tangieren.

Am 25. Mai 2016 hat der EU-Rat die Revision der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden<sup>8</sup> verabschiedet und damit den automatischen und vertraulichen Austausch von länderbezogenen Berichten ermöglicht. Zurzeit ist eine Diskussion über die Publikation von länderbezogenen Berichten durch multinationale Unternehmen mit einem Umsatz über 750 Millionen pro Jahr in Gang.

Am 12. Juni 2017 haben die beiden Ausschüsse des EU-Parlaments für Recht (JURI) und für Wirtschaft und Währung (ECON) ihren Entwurf für eine öffentliche länderbezogene Berichterstattung von internationalen Unternehmen bereinigt und verabschiedet, der in gewissen Bereichen vom Vorschlag des EU-Rates abweicht. Zur Inkraftsetzung der Änderung sind noch eine Verabschiedung durch das Plenum des EU-Parlaments und ein von der EU-Kommission geführter Trilog mit EU-Parlament und EU-Rat (Mitgliedstaaten) erforderlich.

Im Januar 2017 hat der Präsident der Gruppe Verhaltenskodex des EU-Rates an 92 Staaten und Territorien eine Einladung verschickt, an einem Prozess zur Evaluation der Steuerpolitiken mitzuwirken, der in eine Liste der nicht-kooperativen Staaten für Steuerzwecke münden soll. Der Prozess beruht auf drei Typen von Kriterien: Steuertransparenz, Steuergerechtigkeit – die präferenzielle Steuerregimes einschliesst – und Umsetzung von Anti-BEPS-Massnahmen. Die Fertigstellung der Liste ist per Ende Jahr geplant.

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. Zunächst wird eine gemeinsame Bemessungsgrundlage erarbeitet, d. h. die Regeln zur Berechnung der steuerbaren Gewinne der Unternehmen werden EU-weit vereinheitlicht. Diese Bemessungsgrundlage sieht u.a. auch einen kalkulatorischen Zinsabzug auf zusätzlich geschaffenem Eigenkapital (ein sogenannter Freibetrag für Wachstum und Investitionen; FWI) sowie zusätzliche Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E-Abzüge) vor. Danach geht es um die Konsolidierung, d. h. die Möglichkeit für die Unternehmen, alle Gewinne und Verluste ihrer Untergesellschaften mit Sitz in der EU zu kumulieren, damit sie innerhalb der EU ein Nettoergebnis erzielen. Am 21. Juni 2017 hat die EU-Kommission ausserdem ihren Vorschlag präsentiert, die Amtshilferichtlinie dahingehend zu revidieren, dass ihr auch die Steuerintermediäre unterstellt werden. Die Steuerintermediäre werden verpflichtet, den Steuerverwaltungen alle aggressiven Steuerplanungen zu melden.

### 1.1.2 Geltendes Steuerrecht

Die Gewinnsteuern sind die bedeutendste Steuerart für den Unternehmensstandort. In der Schweiz werden sie auf den Stufen Bund, Kantone und Gemeinden erhoben. Während die Bemessung des steuerbaren Gewinns im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990<sup>9</sup> über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) weitgehend vereinheitlicht und mit dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990<sup>10</sup> 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 Korrektornormen. Ein grundlegender Vorteil des Massgeblichkeitsprinzips ist, dass die Ermittlung des steuerbaren Gewinns und damit die Steuererklärung im Vergleich zu anderen Staaten administrativ einfacher sind.

Nachfolgend werden die im vorliegenden Kontext wichtigsten Ausnahmen vom Massgeblichkeitsprinzip beschrieben.

#### 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 mithalten zu können. 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<sup>11</sup> der Eidgenössischen Steuerverwal-

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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; aktuellste Version abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A02011L0016-20170605>.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> SR 642.14

<sup>10</sup> SR 642.11

<sup>11</sup> Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 18. Dezember 2001, Internationale Steuerausscheidung von Principal-Gesellschaften.

tung (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 Finanzbetriebsstätte (Swiss Finance Branch) dar. Sie ist namentlich für die Darlehensvergabe innerhalb von Konzernen mit Sitz im Ausland zuständig. Das dafür nötige Kapital kommt von einer ausländischen Finanzgesellschaft. Dieser wird ein Nutzungsentgelt für das der schweizerischen Betriebsstätte zur Verfügung gestellte 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.

### Dividendenbesteuerung

Nebst den Gewinnsteuern ist im vorliegenden Kontext auch die Besteuerung der Dividenden bei natürlichen Personen von Bedeutung. Die reduzierte Besteuerung der Dividenden 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 mit der Einkommenssteuer erfasst wird und daraus eine höhere Steuerbelastung resultiert als bei einem Referenzeinkommen. Als Steuerbelastung auf dem Referenzeinkommen wird häufig im Sinne der Rechtsformneutralität die Steuerbelastung eines Beteiligten an einem Personenunternehmen herangezogen. Damit ein Aktionär die reduzierte Besteuerung der Dividenden in Anspruch nehmen kann, muss er 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 auch alle Kantone die reduzierte Besteuerung der Dividenden eingeführt. Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die geltenden Regelungen in den Kantonen.

Tabelle 1: Dividendenbesteuerung in den Kantonen, Rechtsstand 2017

	Reduktion der Bemessungsgrundlage auf		Reduktion des Steuersatzes auf	
	Privatvermögen	Geschäftsvermögen	Privatvermögen	Geschäftsvermögen
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%		

Quelle: ESTV

### 1.1.3 Finanzpolitische Bedeutung der Unternehmenssteuern

Das heutige System der Unternehmensbesteuerung ist mit Blick auf die Steuereinnahmen von grosser Bedeutung. Sowohl auf Kantons- und Gemeinde- als auch auf Bundesebene leisten auch die Statusgesellschaften einen wesentlichen Beitrag zur Finanzierung der Staatstätigkeit.

Tabelle 2: Geschätzte jährliche Gewinnsteuereinnahmen und Anteile der Statusgesellschaften an den jährlichen Gewinnsteuereinnahmen der Kantone und ihrer Gemeinden inkl. Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (dBSt) juristischer Personen, Durchschnitt 2011 – 2013:

	A Ordentlich besteuerte Gesellschaften (Mio. Fr.)	B Statusgesellschaften nach Art. 28 StHG (Mio. Fr.)	A+B Total (Mio. Fr.)	C Anteil ordentlich besteuerte Gesellschaf- ten	D Anteil Statusgesell- schaften nach Art. 28 StHG
ZH	2'041.5	172.7	2'214.2	92.2%	7.8%
BE	800.7	14.6	815.2	98.2%	1.8%
LU	235.1	24.2	259.3	90.7%	9.3%
UR	16.5	0.3	16.9	98.0%	2.0%
SZ	57.0	16.7	73.8	77.3%	22.7%
OW	18.0	1.1	19.1	94.4%	5.6%
NW	20.0	4.9	24.9	80.4%	19.6%
GL	17.6	2.2	19.8	89.0%	11.0%
ZG	219.5	255.9	475.5	46.2%	53.8%
FR	187.6	51.1	238.6	78.6%	21.4%
SO	228.6	3.4	232.0	98.5%	1.5%
BS	300.3	375.8	676.1	44.4%	55.6%
BL	236.0	48.4	284.5	83.0%	17.0%
SH	51.0	44.2	95.2	53.5%	46.5%
AR	23.7	1.2	24.9	95.1%	4.9%
AI	4.9	0.9	5.9	83.8%	16.2%
SG	341.9	34.3	376.2	90.9%	9.1%
GR	108.3	5.5	113.8	95.2%	4.8%
AG	602.1	7.9	610.0	98.7%	1.3%
TG	155.2	4.0	159.2	97.5%	2.5%
TI	370.2	107.8	478.0	77.5%	22.5%
VD	770.4	302.3	1'072.7	71.8%	28.2%
VS	235.3	5.3	240.6	97.8%	2.2%
NE	142.1	234.9	377.0	37.7%	62.3%
GE	1'096.3	430.8	1'527.1	71.8%	28.2%
JU	69.5	3.5	73.0	95.2%	4.8%
Total	8'349.3	2'153.9	10'503.2	79.5%	20.5%

Die Einnahmen des Bundes (direkte Bundessteuer) von Statusgesellschaften betragen im Durchschnitt der Jahre 2011–2013 insgesamt rund 4,2 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. bei Gewinnsteuereinnahmen von Zulieferbetrieben oder Einkommenssteuern von Angestellten).

#### 1.1.4 Geltender Finanzausgleich

Der neue Finanzausgleich wurde 2008 eingeführt. Der Finanzausgleich im engeren Sinn besteht aus den drei Instrumenten Ressourcen-, Lasten- und Härteausgleich.<sup>12</sup> Der Ressourcenausgleich hat zum Ziel, Kantone mit unterdurchschnittlichen eigenen Ressourcen, die so genannten 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 sog. Ressourcenpotenzial verwendet. Dieses stützt sich auf Steuerdaten von Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen und von Gewinnen der juristischen Personen ab. Bei letzteren wird zwischen ordentlich besteuerten Gesellschaften und Statusgesellschaften unterschieden. Für die Bestimmung des Ressourcenpotenzials wird jeweils ein Durchschnitt von drei steuerlichen Bemessungsjahren verwendet.

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

#### 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 namentlich kritisiert, dass sie eine unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Erträgen vorsehe (so genanntes *ring-fencing*) und damit

<sup>12</sup> Der Finanzausgleich im weiteren Sinn umfasst zusätzlich alle vertikalen zweckgebundenen Transfers auf Grund der Verteilung der Aufgaben und Einnahmen zwischen Bund und Kantonen, sowie die interkantonale Zusammenarbeit mit Lastenausgleich.

zu einem schädlichen Steuerwettbewerb führe. Die Privilegierung der Statusgesellschaften steht 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 und der Reputation der Schweiz. Eine Reform im Bereich des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts ist unverändert dringlich. Deshalb hat der Bundesrat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bereits am 22. Februar 2017 beauftragt, in Zusammenarbeit mit den Kantonen und unter Einbezug der Städte und Gemeinden sowie mittels Anhörungen der relevanten Interessengruppen Empfehlungen für Eckwerte zur SV17 auszuarbeiten.

In der Folge wurde eine Projektorganisation Bund/Kantone eingesetzt. Deren Aufgabe war es, Eckwerte für die SV17 zu evaluieren, so dass die Vorlage eine möglichst breite Unterstützung genießt. Deshalb hat sie im März 2017 Anhörungen mit allen relevanten Interessengruppen durchgeführt. Zudem fanden bilaterale Gespräche zwischen dem EFD und Vertreterinnen und Vertretern der politischen Parteien, der Städte und Gemeinden sowie von Interessenverbänden der Wirtschaft statt. Die Städte und Gemeinden wurden darüber hinaus zusätzlich in die Arbeiten der Projektorganisation einbezogen.

In den Anhörungen und Gesprächen bestand Einigkeit, dass es eine neue Reform braucht. Die Abschaffung der international nicht mehr akzeptierten Regelungen für Statusgesellschaften ist unbestritten. Neue steuerliche Sonderregelungen und kantonale Gewinnsteuersenkungen sollen sicherstellen, dass die Schweiz ihre Attraktivität wahren kann. Ebenso soll der Finanzausgleich an die neuen Gegebenheiten angepasst werden. Darüber hinaus soll die SV17 möglichst rasch umgesetzt werden, ohne dass jedoch auf eine ordentliche Vernehmlassung verzichtet wird.

Die Gründe für die Ablehnung der USR III erblickten die Anhörungssteilnehmerinnen und -teilnehmer in den unklaren finanziellen Auswirkungen, der fehlenden Gegenfinanzierung und in der Komplexität der Vorlage. Diesen Aspekten ist bei der Ausarbeitung einer neuen Vorlage verstärkt Rechnung zu tragen.

### **1.1.6 Ziele der Reform**

Die Anhörungen mit den verschiedenen Interessengruppen haben ergeben, dass die bereits im Rahmen der USR III definierten Ziele weiterhin Gültigkeit haben. So soll mit der SV17 eine wettbewerbsfähige Steuerbelastung sichergestellt und die internationale Akzeptanz wiederhergestellt werden. Zudem sollen die Unternehmen weiterhin ihren Beitrag an die Finanzierung der Aufgaben von Bund, Kantonen, Städten und Gemeinden leisten. Letzterem soll mit der SV17 mehr Beachtung geschenkt werden als mit der USR III.

## **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, so dass 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 sichergestellt, dass die Lasten der Reform ausgewogen verteilt werden und auch die Unternehmen ihren angemessenen Beitrag leisten.

### **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 Steuerauscheidung 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 wird der Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, auf Antrag hin mit einer Ermässigung von 90 Prozent besteuert. 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 (siehe Ziffer 1.4, Abbildung 3: Patentbox) angewendet 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 in erster Linie, den von der OECD definierten Standard einzuhalten. Darüber hinaus besteht aus technischer Sicht ein erheblicher Spielraum. Für den Bundesrat stehen bei der Ausgestaltung die Praktikabilität der Regelung und die Innovationsförderung im Vordergrund.

#### **Modifizierter Nexusansatz**

Die OECD hat für Patentboxen einen Standard definiert. Ziel dieses 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 von einer Patentbox profitieren können. Andererseits hat die OECD den so genannten „modifizierten Nexusansatz“ entwickelt. Dieser besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des der steuerpflichtigen Person zurechenbaren Forschungs- und Entwicklungsaufwands (F&E-Aufwand) zum gesamten F&E-Aufwand privilegiert besteuert werden dürfen. Damit soll dem Grundsatz Nachachtung verschafft werden, dass die Gewährung der Patentbox ausreichende wirtschaftliche Substanz beim Unternehmen voraussetzt. Als der steuerpflichtigen Person zurechenbarer 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 durchgeführte F&E, soweit diese Konzerngesellschaften ihren Sitz in der Schweiz haben. Um die Finanzierung und Kontrolle namentlich für durch Konzerngesellschaften im Ausland durchgeführte F&E abzugelten, ist ein Zuschlag (sog. *Uplift*) von 30 Prozent des der steuerpflichtigen Person zurechenbaren F&E-Aufwands vorgesehen, soweit im Ausland tatsächlich F&E in diesem Umfang getätigt wurde.

## Qualifizierende Rechte

Für die schweizerische Patentbox sollen Patente und vergleichbare Rechte qualifizieren. Unter den Begriff der „vergleichbaren Rechte“ fallen ergänzende Schutzzertifikate, Topographien, Pflanzensorten, Unterlagenschutz nach Heilmittelgesetz 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. Sie kann jedoch nicht patentiert werden. Im Unterschied zu den Patenten existiert für den Urheberrechtsschutz kein Register, und die Steuerbehörde verfügt nicht über das nötige Fachwissen um abzuschätzen, ob eine konkrete Software tatsächlich Urheberrechtsschutz genießt oder nicht.

Soweit Software Teil einer Erfindung ist, kann sie auch in der Schweiz patentiert werden (so genannte „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 wenn sie 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 zielführend und sachgerecht, dass auch Patente für computerimplementierte Erfindungen für die schweizerische Patentbox qualifizieren. Damit können namentlich auch vermehrt Dienstleistungen für die Patentbox qualifizieren. 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 den schweizerischen Patenten vornehmen muss.

Anders als in der Schweiz ist jedoch Software als solche 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.

Aus den genannten Gründen ist es aus Sicht des Bundesrats 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 zielführend. Einerseits können die Kantone die Höhe der Ermässigung in der Patentbox festlegen und damit die finanziellen Auswirkungen der Patentbox 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. Dieser Umstand könnte dazu führen, dass KMU faktisch von einer Patentbox ausgeschlossen wären. In der Schweiz ist es jedoch vergleichsweise kostengünstig und einfach, ein Patent zu beantragen. Aus diesem Grund verzichtet der Bundesrat darauf, diese Kategorie in die schweizerische Patentbox aufzunehmen. Hinzu kommt, dass für diese Kategorie eine staatliche Stelle zu schaffen wäre, die die Erfindungen der KMU zertifizieren würde.

### Berechnung des Boxengewinns

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, stellt den Boxengewinn dar. Beide Methoden beinhalten Ungenauigkeiten. Da die Residualmethode als administrativ einfacher gilt, soll sie in der Schweiz zur Anwendung gelangen. Um vom Gewinn aus dem Produkt zum Gewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, zu gelangen, ist ein Abzug des Markenentgelts und ein Abzug von sechs Prozent der dem Produkt zugewiesenen Kosten vorgesehen. Die Höhe dieses Abzugs beruht auf Erfahrungswerten. Damit sollen zu grosszügige Ergebnisse vermieden werden und nur jene Gewinne ermässigt besteuert werden, die tatsächlich mit Innovation im Zusammenhang stehen. Die Residualmethode wird in ähnlicher Ausgestaltung auch in Grossbritannien angewendet.

#### 1.2.2.3 Zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsabzüge

Wie die Patentbox werden auch Massnahmen zur Förderung der Forschung und Entwicklung (F&E) in vielen Staaten (siehe Ziffer 1.4, Abbildung 4: Förderung von F&E) angewendet. Diese Massnahmen wurden von der OECD und der EU bisher nicht geprüft. Die Einführung von für die Kantone fakultativen zusätzlichen F&E-Abzügen stellt sicher, dass die Schweiz auch in diesem Bereich international wettbewerbsfähig bleibt. Zudem dienen die zusätzlichen F&E-Abzüge der Innovationsförderung.

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, die im Inland durchgeführt wird, einen zusätzlichen Abzug von der Bemessungsgrundlage der kantonalen Gewinnsteuer vorzusehen. Dieser zusätzliche Abzug darf 50 Prozent des förderfähigen F&E-Aufwands nicht überschreiten.

Der Begriff der F&E entspricht demjenigen aus dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 2012<sup>13</sup> zur Förderung der Forschung und Innovation (FIFG). Diese Definition umfasst F&E in einem weiten Sinn, da der Begriff neben der Grundlagenforschung auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissenschaftsbasierte Innovation beinhaltet. Nicht darunter fallen namentlich Aufwendungen

<sup>13</sup> SR 420.1

für die Markteinführung und -verwertung von Produkten. Die Übernahme einer im schweizerischen Recht bereits eingeführten Definition von F&E dient der Einheit der Rechtsordnung.

Die Beschränkung des zusätzlichen Abzugs auf die Personalaufwendungen stellt das Gegengewicht zur relativ breiten Definition der F&E dar und gewährleistet die Ausgewogenheit der Massnahme. Zudem sind die Personalaufwendungen mit vergleichsweise kleinem administrativem Aufwand für die Unternehmen und die Steuerbehörden festzustellen.

Mit einem Zuschlag von 35 Prozent auf den 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, wobei bei Auftragsforschung lediglich 80 Prozent des in Rechnung gestellten Betrags förderfähig sein sollen. Da bei Drittforschung der Rechnungsbetrag regelmässig eine Gewinnkomponente und eine Abgeltung für Gemeinkosten beinhaltet, würde die volle Abzugsfähigkeit des Rechnungsbetrags die Eigenforschung gegenüber der Drittforschung diskriminieren. Aus diesem Grund ist die Förderung auf 80 Prozent des in Rechnung gestellten Betrags beschränkt.

Von dieser Massnahme können alle Unternehmen profitieren, die im Bereich F&E tätig sind, namentlich auch KMU, sofern ein Kanton diese Massnahme einführt. Auf Stufe Bund werden keine zusätzlichen F&E-Abzüge gewährt.

#### **1.2.2.4 Entlastungsbegrenzung**

Bereits in der parlamentarischen Beratung zur USR III wurde eine sogenannte „Entlastungsbegrenzung“ vorgeschlagen und verabschiedet. 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, der das Unternehmen 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. In den Anhörungen zur SV17 blieb diese Massnahme denn auch unbestritten und soll deshalb in die neue Vorlage aufgenommen werden. Die Entlastungsbegrenzung sieht für die Kantone verbindlich vor, dass ein Unternehmen immer mindestens 30 Prozent seines steuerbaren Gewinns vor Anwendung der Sonderregelungen versteuern muss und dass aus der Anwendung der Sonderregelungen keine 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 auf Bundes- und Kantonsebene auf 70 Prozent erhöht werden, wobei die Kantone eine weitergehende Erhöhung vorsehen können. Gleichzeitig soll auch die Entlastungsmethode harmonisiert werden, so dass 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 in einzelnen Kantonen teilweise überkompensiert. Daraus ergeben sich Verhaltensanpassungen wie die Umwandlung von Personengesellschaften in Aktiengesellschaften oder die Ausrichtung von Dividenden statt Lohn. Aus diesen Gründen rechtfertigt sich eine Erhöhung der Dividendenbesteuerung bereits unter dem geltenden Recht. 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);
- Kapitalsteuer (Kapitalunternehmen);
- Emissionsabgabe (Kapitalunternehmen);
- Vermögenssteuer.

Aufgrund der vielen Einflussfaktoren lässt sich keine für jede Konstellation ein für allemal „richtige“ Höhe der Dividendenbesteuerung festlegen. Dies auch deshalb nicht, weil sich das Kapitalunternehmen in vielen Fällen nicht im gleichen Kanton wie der Aktionär befindet oder im Ausland. Theoretisch müsste die konkrete Gewinnsteuerbelastung im Einzelfall an die Einkommenssteuer des Aktionärs angerechnet werden, was indes in der Praxis nicht mit verhältnismässigem 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 Ziffer 3.2.3.3). 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 umgekehrt wiederum tendenziell zu einer Überbesteuerung führen, die entgegengesetzte Verhaltensanpassungen zur Folge hätte, und 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. Dies 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 möglichst erhalten bleiben. Die dafür vorgesehenen steuerlichen Instrumente (zusätzliche F&E-Abzüge und Patentbox) wirken sich dabei 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 demjenigen 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, 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 diese in der Lage sind, bei Bedarf die ordentliche Unternehmenssteuerbelastung zu senken. Dadurch kann eine ausgewogene Verteilung der Reformlasten zwischen den Staatsebenen gewährleistet werden und 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

Um den Kantonen Planungssicherheit zu geben, muss der Umfang des vertikalen Ausgleichs im Voraus festgelegt werden. Die grundsätzliche Schwierigkeit dabei besteht darin, dass die finanziellen Auswirkungen der Reform auf die Kantone noch nicht vollumfänglich bekannt sind; ihre steuerpolitischen Entscheide werden die Kantone erst treffen, nachdem feststeht, wie die Bundesvorlage konkret ausgestaltet ist. In finanzieller Hinsicht im Zentrum steht dabei die Frage, ob und wie stark die Kantone ihre ordentliche Gewinnsteuerbelastung reduzieren.

Aufgrund der kantonalen Steuerautonomie wird jeder Kanton eigenständig über diese Frage entscheiden. Weil das Ausmass der kantonalen Steuersenkungen noch nicht bekannt ist, müssen die finanziellen Auswirkungen der kantonalen steuerpolitischen Entscheide – und damit der notwendige Umfang des vertikalen Ausgleichs – auf der Basis von Annahmen hergeleitet werden. Dabei wird unterstellt, 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 wurden nur Annahmen über aggregierte bzw. durchschnittliche Werte auf nationaler Ebene getroffen.

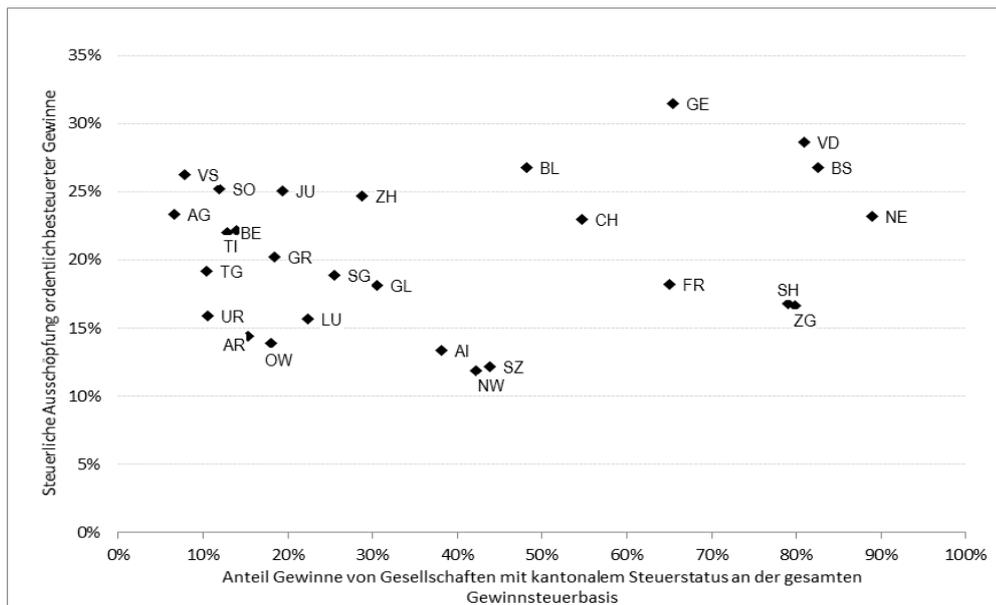
Sowohl die Durchführung als auch der Verzicht auf Gewinnsteuersenkungen führt tendenziell zu Mindereinnahmen. Reduziert ein Kanton den Gewinnsteuersatz auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau, kann zwar das mobile Gewinnsteuersubstrat gehalten werden. Es entstehen aber Mindereinnahmen, weil die 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 besteuerten 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, die entstehen, weil die vormalig ordentlich besteuerten Gewinne ebenfalls mit dem neuen, tieferen Steuersatz besteuert werden. Senkt ein Kanton mit hohem Gewinnsteuersatz die Steuerbelastung 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.
- Mit steigendem Anteil privilegiert besteuerten Gewinnsteuersubstrats am gesamten Gewinnsteuersubstrat fallen einerseits die Mindereinnahmen bei ausbleibender Steuersenkung grösser aus (und umgekehrt). Andererseits entstehen tiefere Mindereinnahmen bei einer Gewinnsteuerreduktion aufgrund des kleineren Mitnahmeeffekts der bisher ordentlich besteuerten Gewinnsteuerbasen (und umgekehrt).

Die untenstehende 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 (d.h. Gewinnsteuereinnahmen, dividiert durch die entsprechende Bemessungsgrundlage) verwendet. Dabei ist die steuerliche Belastung durch die direkte Bundessteuer mitberücksichtigt.

Abbildung 1: Betroffenheitsprofil der Kantone bezüglich ordentlicher Gewinnsteuerbelastung und Anteil der Gewinne von Statusgesellschaften (Durchschnitt 2011–2013)



### Umfang des vertikalen Ausgleichs

Basierend auf den oben beschriebenen Annahmen ist bei den kantonalen Gewinnsteuersenkungen mit Mindereinnahmen der öffentlichen Haushalte von rund 2,5 Milliarden Franken zu rechnen (basierend auf den jüngsten verfügbaren Daten; Durchschnitt 2011–2013). Davon entfallen rund 20 Prozent auf den Bund und knapp 80 Prozent auf die Kantone und Gemeinden. Bei diesen Berechnungen wird angenommen, dass ein Teil der Gewinne von Statusgesellschaften dank der Patentbox und der F&E-Förderung weiterhin privilegiert besteuert wird. Zudem wird berücksichtigt, 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 wichtigsten 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. Ins Gewicht fällt hierbei insbesondere die Anpassung der Dividendenbesteuerung: Während diese auf Bundesebene rund 80 Millionen Franken Mehreinnahmen bringt, sind die Mehreinnahmen auf kantonalen Ebene mit rund 355 Millionen Franken deutlich höher. Unter umfassender Berücksichtigung der Verteilungswirkung 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.

### Ausgestaltung des vertikalen Ausgleichs

Zusätzlich zum Volumen des vertikalen Ausgleichs muss festgelegt werden, wie die Summe auf die Kantone verteilt werden soll. Dabei muss bis zu einem gewissen Grad die Betroffenheit der Kantone berücksichtigt werden. Mit einer ausschliesslichen Ausrichtung auf diejenigen Kantone, die durch die Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften unmittelbar unter finanziellen Druck geraten, würde der Bund in ausgewählten Kantonen Steuersenkungen subventionieren, was im Widerspruch zur kantonalen Steuerautonomie stünde. Der Ausgleich soll deshalb möglichst steuerwettbewerbsneutral erfolgen: Der Verteilungsmechanismus soll grundsätzlich allen Kantonen ermöglichen, ihre Position im internationalen und interkantonalen Steuerwettbewerb zu behaupten oder zu verbessern.

Die Kantone sollen frei entscheiden, wie sie ihre Standortattraktivität erhalten oder verbessern. Neben der Senkung der Gewinnsteuerbelastung kann dies beispielsweise auch 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.

Die oben aufgeführten Prämissen sind durch eine Anpassung der Einnahmerteilung bestmöglich berücksichtigt. Der Bundesrat schlägt vor, den vertikalen Ausgleich über eine stärkere Beteiligung der Kantone an der direkten Bundessteuer umzusetzen. 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 (Art. 128 Abs. 4 BV) als Mindestanteil festgelegt; eine Erhöhung des Kantonsanteils ist somit auf Gesetzesebene möglich.

Das Volumen, welches die Reformlasten zwischen den Staatsebenen ausgewogen verteilt, entspricht in der Zeitspanne der verwendeten Datenbasis rund 650 Millionen Franken. Das Ausgleichsvolumen soll als Anteil an den Einnahmen der direkten Bundessteuer festgelegt werden. Im Zeitpunkt der Umsetzung der SV17 in den Kantonen (voraussichtlich 2020) wird der Betrag deshalb deutlich höher ausfallen; wie hoch, hängt von der Entwicklung der direkten Bundessteuer in den nächsten Jahren ab. Der Bundesrat erwartet ein Volumen von rund 825 Millionen Franken oder 3,5 Prozent der direkten Bundessteuer. Um den Kantonen finanzpolitischen Handlungsspielraum in entsprechendem Umfang zu verschaffen, wird der Kantonsanteil an den Einnahmen der direkten Bundessteuer dementsprechend von heute 17 Prozent auf 20,5 Prozent erhöht.

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.

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

Tabelle 3: Erwartete Verteilungswirkung auf die Kantone (in Millionen Franken)

ZH	163
BE	58
LU	32
UR	2
SZ	29
OW	4
NW	7
GL	2
ZG	57
FR	23
SO	14
BS	53
BL	24
SH	11
AR	4
AI	1
SG	30
GR	11
AG	39
TG	14
TI	28
VD	94
VS	14
NE	17
GE	93
JU	4
CH	825

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. Ziffer 1.2.3.5).

#### 1.2.2.7 Berücksichtigung der Städte und Gemeinden

Von der Abschaffung der Regelungen zu den kantonalen Statusgesellschaften sind auch die Städte und 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 Städte und 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 Städte und 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 deren Einführung 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 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 Mittelstandes 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 Aus-

bildungen infolge längerer Ausbildungsdauer und steigendem Anteil höherer Bildungs- und Berufsabschlüsse.<sup>14</sup> Die Familien sollen deshalb mit höheren Familienzulagen entlastet werden.

Die Höhe der Familienzulagen wird von den Kantonen festgelegt. Der Bund schreibt im Bundesgesetz vom 24. März 2006<sup>15</sup> über die Familienzulagen (FamZG) lediglich die Mindestansätze fest (Kinderzulagen 200 Franken pro Monat, Ausbildungszulagen 250 Franken pro Monat). Die Mindestvorgaben gemäss FamZG sind auch bindend für die Familienzulagen in der Landwirtschaft (FLG<sup>16</sup>). 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 (FAK) entrichten. Ausschliesslich 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. Finanziert werden sie grösstenteils durch die Arbeitgeber (5,3 Mrd. Fr.), deren Beiträge an die Familienausgleichskasse je nach Kanton und Branche zwischen 0,1 und 3,6 Prozent der AHV-pflichtigen Einkommen liegen. Je 0,2 Milliarden Franken übernehmen die Selbstständigerwerbenden und die öffentliche Hand<sup>17</sup>. Die mit dem Taggeld der Arbeitslosenentschädigung ausgezahlten Zuschläge in Höhe der Kinder- und Ausbildungszulagen werden durch die Arbeitslosenversicherung finanziert (69 Mio. Fr.). In manchen Kantonen zahlen zudem Nichterwerbstätige eigene Beiträge (7 Mio. Fr.).

Die Kosten einer Erhöhung der Zulagen werden auf 337 Millionen Franken geschätzt. 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 301 Millionen, die Selbstständigerwerbenden 12 Millionen, die öffentliche Hand 20 Millionen, die Arbeitslosenversicherung 4 Millionen Franken und die Nichterwerbstätigen 400 000 Franken an die Reform. Die Erhöhung ist in allen Kantonen ausser Bern, 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. In den übrigen Kantonen führt die Erhöhung der Familienzulagen zu einer entsprechenden Erhöhung der Arbeitgeberbeiträge.

Der Bundesrat hat auch eine weitergehende Erhöhung der Familienzulagen sowie weitere sozialpolitische Massnahmen geprüft. Bei einer Erhöhung der Familienzulagen um 50 Franken statt 30 Franken würden sich die Mehrkosten somit von 337 Millionen auf 621 Millionen Franken erhöhen. Damit würde die Erhöhung auch in den Kantonen Bern und Freiburg wirksam<sup>18</sup>. Der Bundesrat ist allerdings der Ansicht, dass eine Mehrbelastung in der erwähnten Grössenordnung das Gleichgewicht der Vorlage und damit die Erfolgchancen im politischen Prozess gefährden würde. Ebenfalls geprüft wurde eine allfällige 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.

### **1.2.3 Weitere Massnahmen**

#### **1.2.3.1 Fakultative Entlastungen bei der Kapitalsteuer**

Bereits heute können die Kantone die Gewinnsteuer juristischer Personen 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 Mehrbelastung 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 generelle Anrechnung der Gewinnsteuer an die 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, aufgrund handelsrechtlicher Höchstbewertungsvorschriften für Vermögenswerte, oder aber willkürlich, aufgrund handelsrechtlich zulässiger übermässiger Abschreibungen oder Rückstellungen entstehen. Im Falle einer Realisierung, 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

<sup>14</sup> Vgl. Bericht des Bundesrates „Familienpolitik. Auslegeordnung und Handlungsoptionen des Bundes“ in Erfüllung des Postulats Tornare (13.3135) „Familienpolitik“ vom 20. März 2013, S. 9. Kann abgerufen werden unter: [www.bsv.admin.ch](http://www.bsv.admin.ch) > Sozialpolitische Themen > Familienpolitik > Grundlagen > Bericht zur Familienpolitik.

<sup>15</sup> SR 836.2

<sup>16</sup> Bundesgesetz vom 20. Juni 1952 über die Familienzulagen in der Landwirtschaft; SR 836.1

<sup>17</sup> Zulagen für Nichterwerbstätige sowie Bundes- und Kantonsbeiträge für Familienzulagen nach dem FLG.

<sup>18</sup> Bei einer Erhöhung der Familienzulagen um 50 Franken würden im Kanton Bern die Kinderzulagen um 20 Franken und die Ausbildungszulagen um 10 Franken steigen. Im Kanton Freiburg würden nur die Kinderzulagen um 5 Franken erhöht, bei den Ausbildungszulagen gäbe es keine Änderung, da sie bereits heute 55 Franken über dem vom Bund festgelegten Minimum liegen.

die Gewinnsteuer reduziert. Die gleichen Grundsätze sollen auch bei Beginn und 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 Regelungen würden die bestehenden stillen Reserven je nach kantonaler Regelung oder Praxis unterschiedlich behandelt. Um Überbesteuerungen entgegenzuwirken, soll mit der SV17 für diese Fälle eine einheitliche Regelung geschaffen 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 Realisierung 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 eine Unternehmung verkauft, an der diese Privatperson zu mindestens 50 Prozent beteiligt ist („Verkauf an sich selbst“).

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 steuerfreien Aktienverkäufen in Millionenhöhe führen kann. Deshalb soll sie mit der SV17 aufgehoben werden, so dass 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.

Eine vom Parlament überwiesene Motion fordert, dass 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. Mit der SV17 soll die dafür notwendige gesetzliche Grundlage geschaffen werden. Diese wird sodann im Rahmen einer Verordnungsänderung zu konkretisieren sein.

### **1.2.3.5 Anpassungen im Finanzausgleich**

Der Wegfall der Regelungen für Statusgesellschaften erfordert eine Anpassung beim Ressourcenausgleich. Diese beschränkt sich im Wesentlichen auf die Frage der 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 sog. 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 dieser Regelungen 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.

Die Anpassung des Ressourcenausgleichs ist notwendig, damit dieser weiterhin funktionieren und 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 inklusive die Gewinne der ehemaligen Statusgesellschaften wie die Einkommen der natürlichen Personen zu 100 Prozent im Ressourcenpotenzial berücksichtigt. Der Ressourcenindex von Kantonen, bei 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 sog. 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, sollen ausgeklammert und im dritten Wirksamkeitsbericht zum Finanzausgleich diskutiert werden.

#### **Anwendung der Zeta-Faktoren**

Die gesamten Gewinne werden mit dem Faktor Zeta-1 gewichtet. Dieser Faktor entspricht dem Quotienten zwischen der steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen und der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen natürlicher Personen. Da dieser Quotient Schwankungen unterworfen ist, wird jeweils 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 juristischen Personen merklich unter derjenigen der natürlichen Personen liegt. Der Zeta-1 Faktor ist damit deutlich kleiner als eins. Gemäss Berechnungen auf Basis des geltenden Steuerrechts bewegt er sich heute etwas unter der 40-Prozent-Marke.

Der Faktor Zeta-2 bezieht sich auf die Gewinne in der Patentbox nach Art. 24b 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 wird die Inputförderung nach Art. 25a E-StHG, die für die Kantone optional ist, nur indirekt über die steuerliche Ausschöpfung der juristischen Personen und damit im Gewichtungsfaktor 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 kaum bzw. 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 welchen die Berechnungsgrundlage vom heutigen System auf das System der SV17 überführt wird. Neben der Einführung der Zeta-Faktoren sind 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 23a Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003<sup>19</sup> 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, welche 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 vorerst noch als Statusgesellschaften einbezogen. Andererseits werden alle Gesellschaften, die mit Inkrafttreten der SV17 in den Kantonen ihren Status verlieren, im Rahmen des Ressourcenausgleichs ebenfalls noch als Statusgesellschaften behandelt. Das Volumen dieser mit den Beta-Faktoren gewichteten Gewinne wird dabei nach Inkrafttreten der SV17 schrittweise reduziert. Mit dieser Regelung wird gleichzeitig pauschal der Aufdeckung von stillen Reserven bei Wegfall der Regelungen für Statusgesellschaften Rechnung getragen, die 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.

Eine dritte Übergangsbestimmung betrifft schliesslich die sog. 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 und 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 (vgl. Botschaft USR III, BBL 2015 5124).

Entgegen der vorgeschlagenen Regelung im Rahmen der USR III wird von einer einmaligen sechsjährigen Periode im Finanzausgleich abgesehen und der Vierjahresrhythmus beibehalten. Die Konferenz der Kantonsregierungen (KdK) hat im März 2017 ein Massnahmenpaket zur Optimierung des Finanzausgleichs vorgeschlagen, das u.a. eine garantierte Mindestausstattung vorsieht. Damit würde zumindest im Ressourcenausgleich der Vierjahresrhythmus obsolet. Der dritte Wirksamkeitsbericht zum Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen wird sich u.a. mit diesem Massnahmenpaket auseinandersetzen und Vorschläge für eine Anpassung des Finanzausgleichs formulieren. Es ist nicht auszuschliessen, dass ab 2020 der Ressourcenausgleich auf der Grundlage des KdK-Vorschlags angepasst und damit auf Vierjahresperioden verzichtet wird. Aus diesem Grund soll im Rahmen der SV17 noch vom bestehenden System ausgegangen und insbesondere auf die Einführung einer einmaligen Sechsjahresperiode verzichtet werden. Dies vereinfacht die Übergangsbestimmungen im Artikel 23a FiLaG, indem gegenüber der Regelung im Rahmen der USR III fünf Absätze wegfallen.

### Umsetzung der Anpassungen im Ressourcenausgleich

Die Änderungen des FiLaG sind in Ziffer 2.1 erläutert, diejenigen der Verordnung vom 7. November 2007<sup>20</sup> über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV) in Ziffer 2.6.

## 1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

- Die USR III ist vom Volk abgelehnt worden. Die Ausgangslage ist seither dieselbe geblieben, namentlich ist es mit Blick auf die Rechts- und Planungssicherheit für schweizerische Unternehmen nach wie vor notwendig, das schweizerische Unternehmenssteuerrecht rasch zu reformieren. Ziel des Bundesrats ist es daher, mit der SV17 eine Vorlage zu präsentieren, die mehrheitsfähig ist. Damit dieses Ziel erreicht werden kann, soll mit geeigneten Massnahmen der Kritik an der USR III Rechnung getragen werden.

Deshalb weist die SV17 folgende namhafte Unterschiede gegenüber der USR III auf:

- Umfassende Regelung der Patentbox auf Gesetzesstufe zur Erhöhung der Transparenz. Begrenzung der Patentbox: nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU und urheberrechtlich geschützte Software können nicht für die Patentbox qualifizieren;
- Abschliessende Regelung der zusätzlichen F&E-Abzüge auf Gesetzesstufe; Fokussierung auf den Personalaufwand;
- Erhöhung der Entlastungsbegrenzung;
- Verzicht auf eine zinsbereinigte Gewinnsteuer;
- Erhöhung der Dividendenbesteuerung auf 70 Prozent beim Bund und in den Kantonen, wobei die Kantone auch eine höhere Besteuerung vorsehen können;
- Berücksichtigung der Städte und Gemeinden im Rahmen der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer;
- Erhöhung der Mindestvorgaben des Bundes für die Familienzulagen um je 30 Franken pro Monat.
- Der Bundesrat hat sich weitestgehend an den Eckwerten orientiert, die die Projektorganisation Bund/Kantone ihm empfohlen hat.
- Mit der Aufhebung der Regelungen für Statusgesellschaften werden die schweizerischen Steuergesetze an die internationalen Standards im Bereich der schädlichen Steuerregimes angepasst. Damit werden eingegangene politische Verpflichtungen eingehalten sowie die Rechtssicherheit wiederhergestellt.
- Die vorgesehenen Sonderregelungen (Patentbox und zusätzliche F&E-Abzüge) stehen im Einklang mit den internationalen Standards und werden in verschiedenen Staaten angewendet. Sie sind bereits bekannt und die notwendigen fachlichen Analysen liegen vor, so dass die Kantone ihre Umsetzungsprojekte parallel zum Bund vorantreiben können. Ein Verzicht auf diese Sonder-

<sup>19</sup> SR 613.2

<sup>20</sup> SR 613.21

regelungen würde die Kantone dazu zwingen, weitergehende allgemeine Steuersenkungen zu beschliessen, um die Abwanderung von Steuersubstrat zu vermeiden.

- Mit der Entlastungsbegrenzung soll sichergestellt werden, dass die Unternehmen, die die Sonderregelungen in Anspruch nehmen können, immer einen Teil ihres Gewinns versteuern.
- Die USR III sah zusätzlich die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer vor. Diese sollte die Attraktivität der Schweiz für konzerninterne Finanzierungsaktivitäten sicherstellen und die Diskriminierung der Eigenfinanzierung auf Stufe Unternehmen reduzieren. Dazu war vorgesehen, dass auf einem Teil des Eigenkapitals neu ein kalkulatorischer Zinsabzug geltend gemacht werden kann, der den steuerbaren Gewinn des Unternehmens schmälert. Der Bundesrat verzichtet darauf, in der SV17 erneut eine zinsbereinigte Gewinnsteuer vorzuschlagen. Der Hauptgrund dafür ist, dass diese Massnahme im Rahmen der Abstimmungskampagne zur USR III stark kritisiert wurde. Mit dem Verzicht soll in erster Linie ein Beitrag dazu geleistet werden, eine mehrheitsfähige Vorlage zu schaffen. Gegenüber der USR III enthält die SV17 auf Bundesebene keine steuersenkenden Massnahmen mehr.

Der Verzicht auf eine zinsbereinigte Gewinnsteuer stellt im Bereich der Konzernfinanzierungstätigkeiten im Vergleich zur USR III eine Attraktivitätseinbusse der Schweiz dar. Wie sich diese auswirkt, hängt in erster Linie 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 in ihrem Projekt für eine gemeinsame Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB) die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer in den EU-Mitgliedstaaten vor. Ob und - falls ja - mit welchem Inhalt dieses Projekt umgesetzt wird, ist derzeit offen.

Innerschweizerisch wird nach der Abstimmung über die Volksinitiative „Ja zum Schutz der Privatsphäre“ zu klären sein, wie es mit der pendenten Reform der Verrechnungssteuer weitergeht. In Verbindung mit dieser Reform wird die zinsbereinigte Gewinnsteuer erneut zu diskutieren sein. Beide Massnahmen zusammen können ein attraktives Umfeld für die Konzernfinanzierung mit positiven Auswirkungen auf Wertschöpfung und Arbeitsplätze schaffen.

Zusammen mit der zinsbereinigten Gewinnsteuer war in der USR III auch bei der Kapitalsteuer eine Entlastung beim Eigenkapital vorgesehen, das auf konzerninterne Darlehen entfällt. Auf diese Entlastung wird vorliegend ebenfalls verzichtet. Ohne die zinsbereinigte Gewinnsteuer kann die Entlastung bei der Kapitalsteuer mit Blick auf die Standortattraktivität nur eine geringere Wirkung entfalten. Diese Entlastung wurde zudem im Gutachten zur Verfassungskonformität der Massnahmen der USR III<sup>21</sup> als verfassungswidrig eingestuft. Darüber hinaus eröffnet diese Entlastung Steuerplanungsmöglichkeiten innerhalb eines Konzerns. Die Kapitalsteuerbelastung kann künstlich gesenkt werden, indem innerhalb eines Konzerns Darlehen vergeben werden.

- Die Erhöhung der Dividendenbesteuerung lässt sich mit Blick auf die rechtsformneutrale Besteuerung bereits mit den geltenden Gewinnsteuersätzen rechtfertigen. Sie dient zudem namentlich in den Kantonen der Gegenfinanzierung. Für KMU-Inhaber, deren Unternehmen keine Gewinne versteuern, zeitigt die Erhöhung der Dividendenbesteuerung keine Wirkung, da diese Unternehmen regelmässig keine Dividenden ausschütten. Ebenso wenig profitieren diese Unternehmen von einer Senkung der kantonalen Gewinnsteuern.
- Der Bundesrat verzichtet darauf, nebst der Erhöhung der Dividendenbesteuerung auch Anpassungen am Kapitaleinlageprinzip vorzuschlagen, trotz der Kritik, die gegen dieses Prinzip immer wieder erhoben wird. Aus Sicht des Bundesrats ist das Kapitaleinlageprinzip unverändert korrekt. Es gestattet dem Aktionär, Mittel, die er oder sein Rechtsvorgänger eingebracht hat, steuerfrei zurückzunehmen. Grundsätzlich ist nämlich davon auszugehen, dass das Kapital, welches in eine Gesellschaft eingelegt wird, vom Aktionär bereits einmal versteuert wurde. Das gilt sowohl für das Aktienkapital wie auch für die Kapitaleinlagen. Während ersteres bereits vor der Unternehmenssteuerreform II steuerfrei an den Aktionär zurückfliessen konnte, wurde die Steuerfreiheit für Kapitaleinlagen erst mit der Unternehmenssteuerreform II eingeführt. Somit ist das Kapitaleinlageprinzip aus steuersystematischer Sicht richtig. 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 bei der Einkommenssteuer. Daneben hatte die Einführung des Kapitaleinlageprinzips positive Auswirkungen auf den Standort, namentlich in Form von Zuzügen von Gesellschaften mit einem hohen Bestand an Kapitaleinlagen. Eine Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips könnte die genannten Mindereinnahmen teilweise beseitigen. Gleichzeitig würden auch die genannten positiven Auswirkungen reduziert. Darüber hinaus hätte eine Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips bereits vor ihrem Inkrafttreten massive Verhaltensanpassungen zur Folge. Unternehmen könnten ihre bestehenden Kapitaleinlagen ganz oder teilweise zurückbezahlen oder in Aktienkapital umwandeln (dessen Rückzahlung in der Folge steuerfrei wäre). Ferner könnte es auch zu Wegzügen kommen. Unter diesen Umständen ist der Bundesrat der Ansicht, dass es keine steuer- oder finanzpolitischen Gründe gibt, das Kapitaleinlageprinzip anzupassen.

Hingegen erblickt der Bundesrat eine Besteuerungslücke im Zusammenhang mit der Transponierung. Das Zusammenwirken der 5-Prozent-Hürde bei der Transponierung mit dem Kapitaleinlageprinzip eröffnet unerwünschtes Steuerplanungspotenzial und führt zu Mindereinnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden. Mit dieser Vorlage soll diese Lücke durch eine Anpassung bei der Transponierung geschlossen werden.

- Mit der Bestimmung, dass die Kantone die Auswirkungen der Vorlage auf die Städte und Gemeinden angemessen berücksichtigen sollen, trägt der Bundesrat einem wichtigen Anliegen der Vertreterinnen und Vertreter der Städte und Gemeinden Rechnung.
- Die Erhöhung der Mindestvorgaben des Bundes für die Familienzulagen wird auch diejenigen Unternehmen treffen, die nicht von Gewinnsteuersenkungen profitieren werden. Es ist davon auszugehen, dass ein Teil dieser Kosten über die Höhe der Bruttolöhne und der Preise an die Arbeitnehmer resp. an die Konsumenten weitergegeben wird. Dennoch ist der Bundesrat der Ansicht, dass diese soziale Ausgleichsmassnahme ein Element zur ausgewogenen Ausgestaltung der Reform bildet und dass damit die politische Akzeptanz der Vorlage gestärkt wird. Er stützt sich dabei auch auf die Empfehlungen der Projektorganisation Bund/Kantone. Mit den höheren Familienzulagen soll eine Massnahme zu Gunsten der natürlichen Personen umgesetzt werden. Bei den natürlichen Personen belasten insbesondere die steigenden Gesundheitskosten das Haushaltsbudget. Familien mit Kindern sind davon besonders betroffen. Mit einer Erhöhung des Mindestbetrags für Familienzulagen können die Familien gezielt entlastet werden. Die Kosten für diese Massnahmen fallen in erster Linie bei den Unternehmen an (Arbeitgeberbeiträge). Entsprechend führt die Massnahme zu einem Ausgleich zwischen Unternehmen und natürlichen Personen.

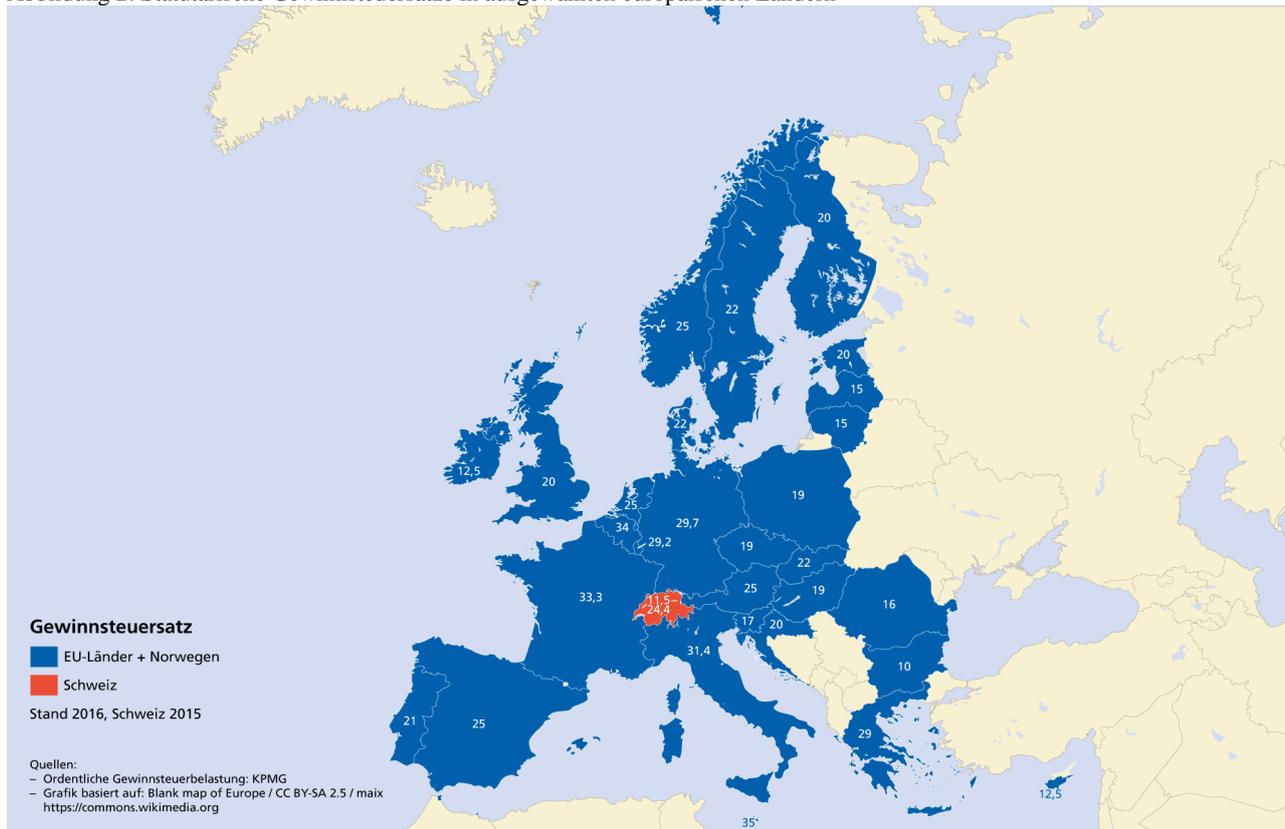
<sup>21</sup> ROBERT DANON, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), S. 68ff., unter : <https://biblio.parlament.ch/e-docs/384330.pdf>.

- Aus Sicht des Bundesrats stellt die SV17 ein ausgewogenes Gesamtpaket dar. Sie ist ein Kompromiss zwischen dem Bestreben, dass die Schweiz ein attraktiver Standort für Unternehmen bleibt und der Kritik an der USR III. Mit der SV17 können Arbeitsplätze und Steuereinnahmen gesichert werden. Weiterhin sind es aber die Kantone, die zentrale steuerpolitische Entscheide auf ihrer Stufe treffen werden. Dazu gehört insbesondere die Festsetzung des kantonalen Gewinnsteuertarifs. Diese steuerpolitischen Entscheide der Kantone werden für die finanziellen Auswirkungen auf Stufe Kantone und Gemeinden elementar sein (siehe dazu auch Ziffer 3.1).

#### 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 2: 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 folgenden Abbildungen geben einen Überblick, welche europäischen Länder diese Regelungen kennen.

Abbildung 3: Patentbox

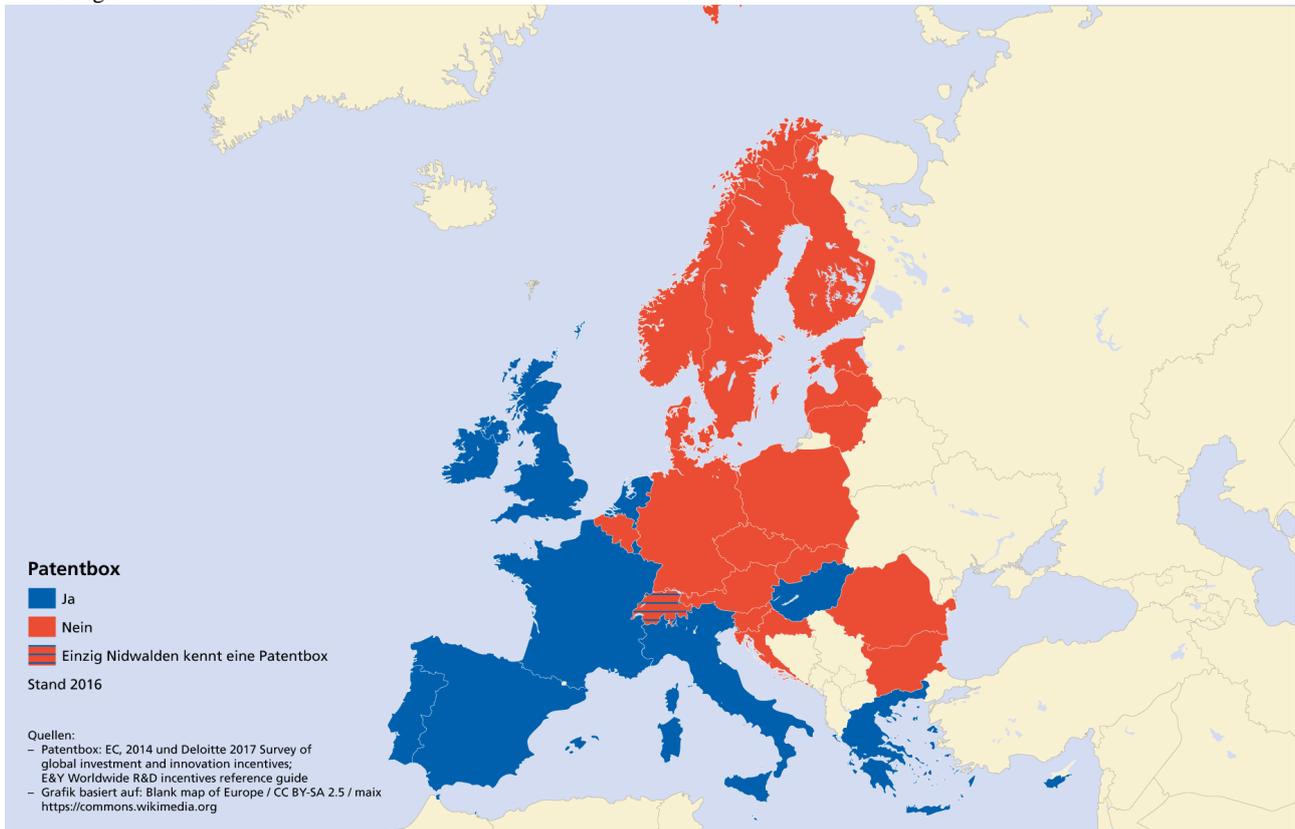
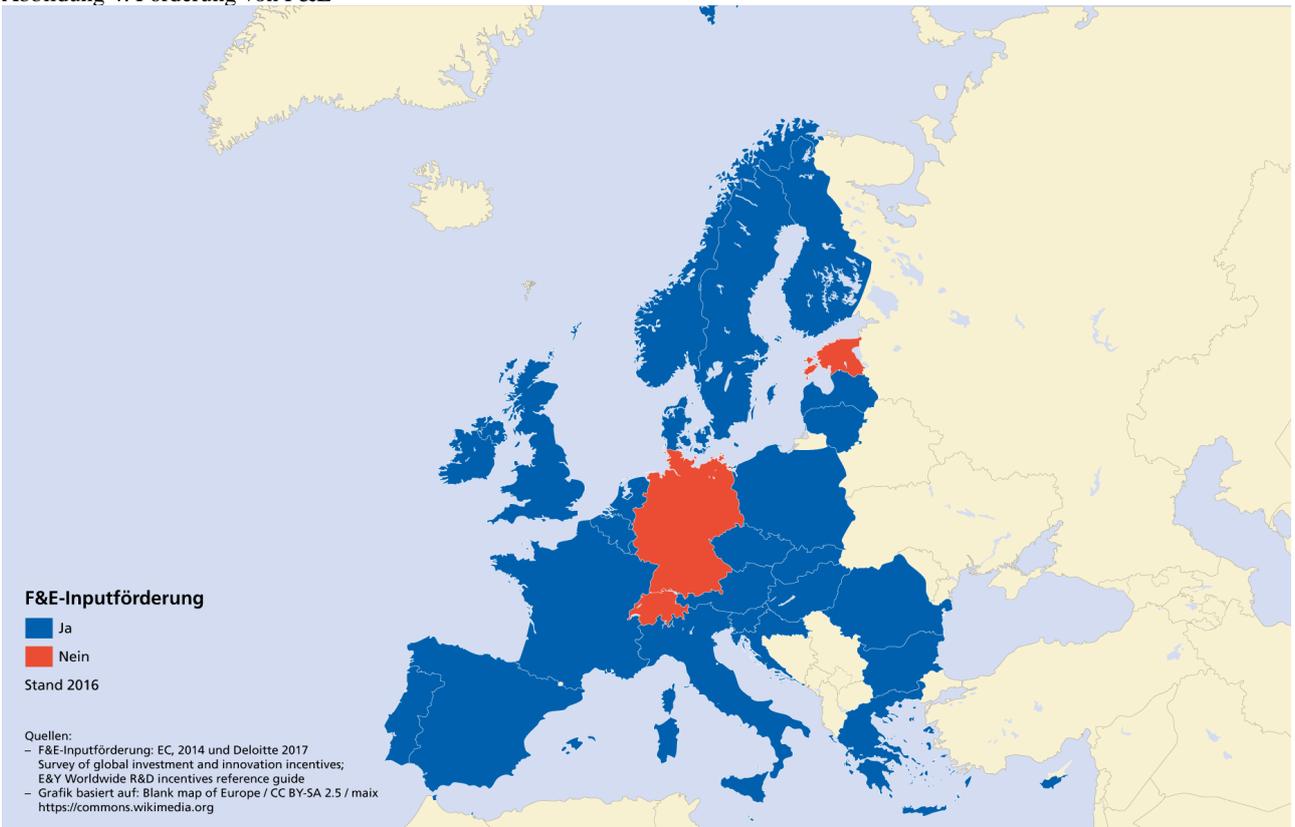


Abbildung 4: Förderung von F&E



## 1.5 Umsetzung

Für die SV17 ist vorgesehen, dass der Bundesrat das Inkrafttreten bestimmt. Die steuerlichen Regelungen auf Bundesebene könnten somit rasch nach Ablauf der Referendumsfrist oder nach Annahme der Vorlage in einer Volksabstimmung in Kraft gesetzt werden. Im StHG wird den Kantonen üblicherweise eine Frist von zwei Jahren eingeräumt, damit sie ihre kantonalen 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 zeitliche 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 nach einer hinreichend langen Frist zur Wahrung ihrer institutionellen Prozesse und dem Standortziel, soll folgender zweistufiger Lösungsansatz gewählt werden:

Die Übergangsregelung nach Artikel 78g E-StHG betreffend Sondersatzlösung tritt möglichst rasch in Kraft. Die Kantone haben ab diesem Zeitpunkt die Möglichkeit – aber nicht die Pflicht – eine solche Regelung in ihr Recht einzuführen. Ein rasches Handeln dürfte in erster Linie für diejenigen Kantone zur Diskussion stehen, bei denen Statusgesellschaften eine bedeutende Rolle spielen. Die übrigen Regelungen, 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.

## 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 indes bezüglich des Zeitplans in der Übergangsphase der Reform.

Von der in der USR III vorgesehenen sechsjährigen Zwischenperiode im Finanzausgleich wird abgesehen. Dies erlaubt eine Abstimmung mit Reformvorschlägen, die im Rahmen des Wirksamkeitsberichts 2016–2019 zum Finanzausgleich diskutiert werden. Da diese auch die Periodizität des Finanzausgleichs berühren, soll vorerst an den bisherigen Vierjahresperioden für die Festlegung der Grundbeiträge an den Ressourcen- und Lastenausgleich festgehalten werden. Daraus resultiert eine kürzere Fassung von Artikel 23a E-FiLaG, da die früher vorgesehene Verlängerung und Abstimmung der Perioden zwischen Ressourcen- und Lastenausgleich nicht mehr notwendig ist: Die Absätze 3, 4 und 6–8 sind gegenüber der Fassung der USR III nicht mehr enthalten.

Im Folgenden werden die Änderungen kurz zusammengefasst. Technische Anpassungen gegenüber der Botschaft zur USR III werden zusätzlich erläutert.

#### *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. Gegenüber der Botschaft zur USR III ergeben sich keine Änderungen.

#### *Art. 23a Abs. 1*

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 78g StHG. Der Nationalrat hat gegenüber der Formulierung des Bundesrates keine direkte Berücksichtigung dieser gesonderten Besteuerung im Ressourcenausgleich vorgesehen, sondern eine Weiterführung der heutigen Gewichtung von Auslandsgewinnen ehemaliger Statusgesellschaften mit den sog. Faktoren Beta bis fünf Jahre nach Inkrafttreten der Reform. Der Ständerat hat die Bestimmung dahingehend erweitert, dass die Gewichtung während dieses Zeitraums von fünf Jahren jährlich um einen Fünftel reduziert wird.

Der Absatz 1 wurde kürzer formuliert. Er verdeutlicht zudem, dass sich die Regelung auf die Daten zur Berechnung der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage nach Artikel 2 der Verordnung vom 7. November 2007<sup>22</sup> über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV) bezieht (sog. Bemessungsjahre). Diese fließen mit einer Verzögerung von vier bis sechs Jahren in die Berechnung des Ressourcenausgleichs ein (sog. Referenzjahr). Aufgrund des gegenüber der USR III späteren Inkrafttretens in den Kantonen wird auf die Faktoren Beta des Referenzjahres 2020 abgestellt.

Die Beta-Gewichtung für Gesellschaften, die ihren Status vor Inkrafttreten der SV17 freiwillig aufgeben, wird vom Zeitpunkt der Statusaufgabe bis fünf Jahre nach Inkrafttreten der SV17 weitergeführt. Der Stichtag wurde neu um ein Jahr verschoben und auf den 31. Dezember 2016 festgelegt.

#### *Art. 23a Abs. 2*

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

#### *Art. 23a Abs. 3*

Absatz 3 entspricht Absatz 2 gemäss der USR III. Aufgrund der noch beschränkten Datenlage für die Berechnung der Zeta-Faktoren können Unter- und Obergrenzen für diese Faktoren eingeführt werden.

#### *Art. 23a Abs. 4*

Absatz 4 entspricht dem Absatz 5 gemäss USR III.

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

<sup>22</sup> SR 613.21.

an der direkten Bundessteuer) pro Einwohner/-in. 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 in demjenigen Referenzjahr, in dem zum letzten Mal ausschliesslich Bemessungsjahre aus dem bisher geltenden Steuerrecht verwendet werden, d.h. das vierte Jahr nach Inkrafttreten der SV17.

Der *zweite Satz* von Absatz 4 enthält die Festlegung von sog. Ergänzungsbeiträgen an die ressourcenschwächsten Kantone und dient damit der 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 Ergänzungsbeiträge 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 41<sup>ter</sup> und 42<sup>quinquies</sup> 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, damit das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung gelangt, beträgt unverändert 10 Prozent.

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

### *Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup>*

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, damit das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung gelangt, beträgt unverändert 10 Prozent.

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

### *Art. 20a Abs. 1 Bst. b*

Der Tatbestand der „Transponierung“ betrifft Sachverhalte, in denen eine Privatperson Beteiligungsrechte an eine selbst beherrschte Unternehmung veräussert. Unter bestimmten Voraussetzungen wird der dabei erzielte Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert.

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 Gleichbehandlung von Aktienkapital und Kapitaleinlagen geführt, was konsequenterweise auch beim Tatbestand 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 die heute geltende Steuerpraxis nachvollzogen.

Anders verhält es sich mit der heutigen Bedingung, dass erst Transponierungen ab 5 Prozent 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 zu Unterbesteuerungen in Millionenhöhe führen kann. Mit der vorliegenden Änderung kann diese Steuerlücke geschlossen werden.

Liegt steuerbarer Vermögensertrag aus Transponierung vor, 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 Anlagevermögen, Betrieben und Teilbetrieben ins Ausland werden neu in Artikel 61b geregelt. Deshalb wird diese Präzisierung im vorliegenden Artikel nicht mehr benötigt und kann aufgehoben werden, ohne dass sich materiell eine Änderung ergibt. Für die Verlegung von Umlaufvermögen ins Ausland, die von Artikel 61b nicht erfasst wird, ist weiterhin Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe c erster Satz anwendbar.

### *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 und regeln diese spiegelbildlich. Dabei ist es unerheblich, wie die Übertragung der stillen Reserven zivilrechtlich vorgenommen wurde (Einlage, Verkauf oder gemischtes Rechtsgeschäft).

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 Ausgangslage des Unternehmens wirtschaftlich 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 bei Anlagevermögen 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 neu 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 dabei 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 Realisierung über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt werden. Bei der Bewertung des gesamten 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. Sie sind spiegelbildlich zu den Tatbeständen in Artikel 61b. Der Ausschluss von Umlaufvermögen verhindert, dass aufgrund dieser Regelung Gewinnkorrekturen vorgenommen werden müssen. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn eine schweizerische Gesellschaft Handelsware von einer ausländischen Gruppengesellschaft zu einem zu tiefen Preis kauft und im selben Jahr zu einem höheren Preis an Dritte verkauft.

*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 betreffende 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 der Bestimmungen des Handelsrechts zwingend auf den tieferen Verkehrswert abgeschrieben werden (Einhaltung Niederstwertprinzip).

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 zu Folge haben, ist dem bei der Abschreibung des Mehrwerts Rechnung zu tragen. Zudem ist bei steuerverneutralen Umstrukturierungen nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstaben b und d und Absatz 3 DBG der anteilmässige nur in der Steuerbilanz ausgewiesene 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 61a steuerverneutral aufgedeckt werden, ist bei Ende der Steuerpflicht für die Bewertung des Mehrwerts die gleiche Methode wie bei der Aufdeckung zu verwenden, sofern sich die Ausgangslage des jeweiligen Unternehmens wirtschaftlich 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 übertragen 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. Für die Verlegung von Umlaufvermögen ins Ausland ist Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe c erster Satz anwendbar (steuersystematische Realisation). Geldwerte Leistungen sind weiterhin aufgrund von Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe b Lemma 5 steuerlich zu erfassen.

#### *Art. 196*

*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 20,5 Prozent. Entsprechend wird der von den Kantonen abzuliefernde Anteil am Rohertrag der direkten Bundessteuer zum Zeitpunkt der Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften auf 79,5 Prozent gesenkt.

*Absatz 1<sup>bis</sup>*: 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 Städte und Gemeinden angemessen zu berücksichtigen. Mit der gesetzlichen Verankerung wird der zentralen Forderung der Dachverbände der Städte und Gemeinden entsprochen.

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

#### *Art. 7 Abs. 1*

Mit dieser Bestimmung wird das Teilbesteuerungsverfahren für alle Kantone obligatorisch eingeführt. Die Entlastung erfolgt über die Bemessungsgrundlage, eine Entlastung über den Steuersatz ist nicht mehr möglich. 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 1<sup>bis</sup> E-DBG.

Art. 7a Abs.1 Bst. b

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

Art. 8 Abs. 2<sup>quinquies</sup>

Analog Artikel 7 Absatz 1. 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 18b Absatz 1 E-DBG.

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

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

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

Analog Artikel 25a E-StHG.

Art. 14 Abs. 3 zweiter Satz

Für Patente und vergleichbare Rechte nach Artikel 8a können die Kantone bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit auch bei der Vermögenssteuer eine Steuerermässigung vorsehen. Im Gegensatz zum entsprechenden Artikel bei der kantonalen Kapitalsteuer (Artikel 29 Absatz 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. 3<sup>bis</sup> erster Satz und Abs. 3<sup>quater</sup> Bst. b

Diese Bestimmungen enthalten Verweise auf die Regelungen zu den kantonalen Statusgesellschaften in Artikel 28 Absätze 2-4. Mit der Abschaffung dieser Regelungen werden die entsprechenden Verweise vorliegend ebenfalls aufgehoben.

Art. 24a Patente und vergleichbare Rechte: Begriffe

Der Artikel definiert die qualifizierenden Rechte. *Absatz 1* umschreibt die Patente und *Absatz 2* die vergleichbaren Rechte. Die entsprechenden ausländischen Patente und vergleichbaren Rechte qualifizieren ebenfalls für die Patentbox. Es handelt sich dabei um eine abschliessende Aufzählung. Das bedeutet, dass namentlich nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU und urheberrechtlich geschützte Software nicht für die Patentbox qualifizieren.

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 beantragt. Die Kantone haben die Möglichkeit eine geringere Ermässigung vorzusehen. Dabei gelangt der so genannte modifizierte Nexusansatz zur Anwendung, wie er von der OECD definiert wurde. Dieser Ansatz stellt auf die dem Patent oder vergleichbaren Recht zugrundeliegende Forschung und Entwicklung ab. Er führt dazu, dass der Gewinn, der ermässigt besteuert werden kann, umso grösser ausfällt, je mehr Forschung und Entwicklung der steuerpflichtigen Person zugerechnet werden kann. Die steuerpflichtige Person hat dabei die Wahl, welche Patente und vergleichbaren Rechte in der Patentbox besteuert werden sollen.

*Absatz 2* regelt den Fall, dass die Patente und vergleichbaren Rechte in einem Produkt enthalten sind. Dabei muss der Reingewinn, der auf die Patente und vergleichbaren Rechte entfällt vom übrigen Gewinn auf dem Produkt getrennt werden. Dafür soll die so genannte Residualmethode zur Anwendung gelangen, die auf der Produktebene ansetzt. Der Gewinn pro Produkt wird zusätzlich um einen Betrag im Umfang von sechs Prozent der darauf entfallenden Gesamtkosten und um das Markenentgelt vermindert. Ersteres stellt sicher, dass der Gewinn für Routinefunktionen nicht ermässigt besteuert wird oder anders gesagt, dass nur derjenige Gewinn aus einem Produkt ermässigt besteuert wird, der tatsächlich auf Innovation beruht. Der Abzug des Markenentgelts dient der Einhaltung des OECD-Standards, der vorschreibt, dass Marken nicht für die Patentbox qualifizieren können. Alle Gewinnanteile die mit der Residualmethode aus der Patentbox herausgerechnet werden, werden ohne Ermässigung besteuert.

*Absatz 3* regelt, wie Patente und vergleichbare Rechte steuerlich zu behandeln sind, wenn sie erstmals der Besteuerung nach Artikel 24b unterstehen. Bei der Einbringung in die Patentbox wird über die bereits für die Patente, vergleichbaren Rechte oder Produkte gemachten F&E-Aufwendungen abgerechnet. Damit wird die bisherige steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen neutralisiert. Dabei ist zu beachten, dass die Aufwendungen nur soweit dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, als sie in vergangenen Steuerperioden den in der Schweiz steuerbaren Gewinn vermindert haben. Daher sind Aufwendungen vergangener Steuerperioden ausländischer Betriebsstätten und Geschäftsbetriebe sowie den Auslandsparten von Domizil- und gemischten Gesellschaften und den Holdinggesellschaften belastete 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, können höchstens die Aufwendungen bis zum jeweiligen Verkehrswert dem steuerbaren Ergebnis zugerechnet werden. Dies gilt es zu beachten, da auch F&E-Aufwendungen nach Artikel 25a in die Berechnung einzubeziehen sind. Im Umfang der Hinzurechnung ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Die zukünftigen Abschreibungen vermindern das Ergebnis nach Absatz 1 und 2.

Beispiel: Das Unternehmen X will für Gewinne, die auf sein neu entwickeltes Patent entfallen, die Patentbox in Anspruch nehmen. Der Verkehrswert des Patents beträgt 100, der F&E-Aufwand 50 über die letzten fünf Jahre. Der F&E-Aufwand fiel vollumfänglich in der Schweiz an. Gemäss Absatz 3 der vorgeschlagenen Norm werden nun im ersten Jahr, indem die Patentbox angewendet wird, 50 (F&E-Aufwand) zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet. Damit wird der dannzumal voll vom steuerbaren Gewinn abgezogene Aufwand nachträglich der Besteuerung unterworfen, da zukünftig auch die Erträge nicht voll steuerbar sein werden.

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 (siehe Ziffer 2.7).

*Art. 24c* Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Analog den Ausführungen zu Artikel 61a E-DBG.

*Art. 24d* Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Analog den Ausführungen zu Artikel 61b E-DBG.

*Art. 25a* Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

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

*Absatz 2* hält fest, dass die Definition des Begriffs „Forschung und Entwicklung“ derjenigen aus dem Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und Innovation entspricht. Diese Definition beinhaltet neben der Grundlagenforschung auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissensbasierte Innovation.

*Absatz 3* definiert die Aufwendungen, die für einen zusätzlichen Abzug berechtigen. Grundsätzlich sollen die direkt zurechenbaren Personalaufwendungen für den zusätzlichen Abzug qualifizieren. Damit sind namentlich die Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen gemeint. Die Formulierung „direkt zurechenbar“ schliesst Personalaufwendungen für Angestellte, die nicht im Bereich F&E tätig sind, aus. Mit dem Zuschlag von 35 Prozent werden die übrigen F&E-Aufwendungen (bspw. Maschinenaufwand) pauschal abgegolten. Nebst der selbst durchgeführten F&E sollen gemäss Buchstabe b auch die Aufwendungen für durch Dritte durchgeführte F&E für den zusätzlichen Abzug qualifizieren. Die Beschränkung auf 80 Prozent stellt sicher, dass kein zusätzlicher Abzug auf dem in Rechnung gestellten Gewinnzuschlag sowie auf übrige Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Auftrag gewährt wird. 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 neue Betrag massgebend.

*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. Eine selbst gewählte Zuweisung der Abzugsberechtigung an den Auftragnehmer, wenn der Sitzkanton des Auftragnehmers eine generösere Förderung vorsieht, ist ausgeschlossen, wenn der Kanton des Auftraggebers dieses Instrument anbietet. Der Grund für eine Zuweisung der Abzugsberechtigung an den Auftraggeber ist, 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 Kostenaufschlagmethode 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 die ermässigte Besteuerung in der Patentbox, die zusätzlichen F&E-Abzüge und gemäss Artikel 78g Absatz 3 auch die Abschreibungen aus einem vorzeitigen Statusaustritt. Gemäss dem vorliegenden Artikel muss jeweils 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.

*Absatz 2* regelt, dass die Kantone die Möglichkeit haben, 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 ergibt oder erst durch das Zusammenwirken mehrerer Sonderregelungen.

*Art. 28 Abs. 2 – 5*

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

*Art. 29 Abs. 2 Bst. b*

Mit der Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften wird diese Regelung gegenstandslos und kann aufgehoben werden.

*Art. 29 Abs. 3*

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

*Art. 72y*

In *Absatz 1* wird festgehalten, dass alle diese Änderungen in den 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 werden. Nötigenfalls erlässt die Kantonsregierung die erforderlichen Bestimmungen.

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

#### *Art. 78g*

Dieser Artikel regelt die Folgen der Beendigung der Besteuerung als Statusgesellschaft für die betreffenden Unternehmen. Nach geltender bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben die Kantone 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 des Endes der Besteuerung als Statusgesellschaft steuerlich behandeln sollen.

*Absatz 1* regelt, dass die stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert bei Realisation innert den nächsten fünf Jahren 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.

*Absatz 2:* Das Total der bestehenden stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts wird mit einer anfechtbaren Verfügung festgesetzt. In den nächsten fünf Jahren können bei den Unternehmungen Realisationen (echte, buchmässige oder steuersystematische) bis maximal zum festgesetzten Wert gesondert besteuert werden. 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 ist den Gesellschaften ein Fragebogen über die bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts zuzustellen. 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, sind diese durch die Veranlagungsbehörden zu überprüfen und mittels Verfügung festzusetzen. Die Bewertung der stillen Reserven hat dabei nach einer anerkannten Methode zu erfolgen. Kantone, die diese Regelung bereits vor Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften anwenden, versenden den Fragebogen entsprechend früher. Die Statusgesellschaften in diesen Kantonen können ihre stillen Reserven entsprechend früher geltend machen. Sie haben aber auch die Möglichkeit, bis zur Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften zu warten und ihre stillen Reserven dann geltend zu machen.

*Absatz 3* regelt, dass Abschreibungen auf stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts, die bei Ende der Besteuerung gemäss Artikel 28 Absätze 2-4 aufgedeckt wurden, in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach Artikel 25b einzu beziehen sind. Es handelt sich dabei um stille Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts, die bei einem freiwilligen Austritt aus den Statusgesellschaften aufgrund der Praxis der Kantone vor dem Inkrafttreten der Änderungen zu Artikel 28 Absätze 2-4 aufgedeckt wurden.

## **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 sodann die Motion Pelli (13.3184) durch eine Anpassung der Verordnung vom 22. August 1967 über die pauschale Steueranrechnung<sup>23</sup> umsetzen. Diese Anpassung würde sich grundsätzlich nach dem Entwurf der 2014 durchgeführten Vernehmlassung zur Änderung der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung richten.

## **2.5 Bundesgesetz über die Familienzulagen (Familienzulagengesetz, FamZG)**

### *Art. 5 Abs. 1*

Im Familienzulagengesetz werden die Mindestansätze für Kinder- und Ausbildungszulagen geregelt. Die Kantone können höhere Ansätze festlegen. Neu soll die Kinderzulage mindestens 230 Franken statt wie bisher 200 Franken pro Monat betragen. Zurzeit liegen die Ansätze für Kinderzulagen in 15 Kantonen<sup>24</sup> auf dem bundesrechtlichen Minimum und in drei Kantonen<sup>25</sup> tiefer als 230 Franken, so dass insgesamt 18 Kantone ihre Ansätze erhöhen müssen.

### *Art. 5 Abs. 2*

Die Ausbildungszulage soll neu mindestens 280 Franken statt wie bisher 250 Franken pro Monat betragen. Zurzeit liegen die Ansätze für Ausbildungszulagen in 15 Kantonen<sup>26</sup> auf dem bundesrechtlichen Minimum und in drei Kantonen<sup>27</sup> tiefer als 280 Franken, so dass insgesamt 18 Kantone ihre Ansätze erhöhen müssen.

## **2.6 Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV)**

Die Umsetzung der Änderungen des FiLaG im Rahmen der SV17 erfolgt in der Verordnung vom 7. November 2007 über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV). Diese Verordnung enthält die Ausführungsbestimmungen für die Berechnung des Ressourcen- und Lastenausgleichs.

Die Berechnung des Ressourcenpotenzials der Kantone basiert auf der sog. aggregierten Steuerbemessungsgrundlage (ASG) der letzten drei verfügbaren Jahre (sog. Bemessungsjahre, Art. 2 FiLaV). Diese Bemessungsjahre liegen gegenüber dem zu berechnenden Referenzjahr vier, fünf und sechs Jahre zurück. In einer Übergangsphase werden für die Bemessungsjahre sowohl altrechtliche wie

<sup>23</sup> SR 672.201

<sup>24</sup> Zürich, Luzern, Uri, Obwalden, Glarus, Solothurn, Basel, Basel-Landschaft, Schaffhausen, Appenzell-Ausser rhoden, Appenzell-Inner rhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau und Tessin.

<sup>25</sup> Schwyz, Graubünden und Neuenburg.

<sup>26</sup> Zürich, Luzern, Uri, Obwalden, Glarus, Solothurn, Basel, Basel-Landschaft, Schaffhausen, Appenzell-Ausser rhoden, Appenzell-Inner rhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau und Tessin.

<sup>27</sup> Schwyz, Nidwalden und Graubünden.

auch revidierte Bestimmungen gelten. Die Inkraftsetzung der neuen Bestimmungen und Aufhebung der altrechtlichen Bestimmungen wird deshalb schrittweise erfolgen.

Für die vorliegenden Erläuterungen wird davon ausgegangen, dass die Bestimmungen der SV17 am 1. Januar 2020 in Kraft treten. Der Zeitplan kann dem Anhang (Anhang: Abbildung 5 – Übergangszeitraum ab Inkrafttreten 1.1.2020) entnommen werden.

#### Art. 1 Abs. 1 Bst. d und e

Die Definition der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage (ASG) wird allgemeiner formuliert. Damit wird der Wortlaut von Artikel 3 Absatz 3 E-FiLaG umgesetzt, wonach der unterschiedlichen steuerlichen Ausschöpfung von Gewinnen der juristischen Personen im Vergleich zu den Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen Rechnung getragen werden soll. Der Verweis auf juristische Personen ohne und mit besonderen Steuerstatus entfällt aufgrund der Aufhebung dieser Status nach Art. 28 Abs. 2–4 StHG<sup>28</sup>.

#### 5. Abschnitt (Art. 15 und 16) und 6. Abschnitt (Art. 17–20)

Der 5. und 6. Abschnitt werden aufgehoben, sobald die Datengrundlagen der altrechtlichen Bemessungsjahre nicht mehr für die Berechnung des Ressourcenpotenzials verwendet werden. Bei einem Inkrafttreten der Bestimmungen per 1. Januar 2020 wäre das letzte Bemessungsjahr nach altrechtlichen Bestimmungen das Jahr 2019. Diese Daten fliessen letztmals im Referenzjahr 2025 in die aggregierte Steuerbemessungsgrundlage ein.

#### 6a. Abschnitt (Art. 20a–20c) und Anhang 6a

Der 6a. Abschnitt führt die neue Berechnung der massgebenden Gewinne der juristischen Personen unter Berücksichtigung von Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten aus. Der massgebende Gewinn der juristischen Personen wird erstmals mit den Daten des Bemessungsjahres 2020, d.h. für das Referenzjahr 2024, nach den revidierten Bestimmungen berechnet. Die Definition der Variablen und Parametern sowie die Berechnungsformeln sind in *Anhang 6a* aufgeführt (Verweis in Art. 20c). Anhang 6a wird ebenfalls die Werte für die Faktoren Zeta (Ziff. 3) und übergangsrechtlichen Faktoren Beta (Ziff. 4) wie auch die auf dieser Basis berechneten Kantonswerte für die einzelnen Kantone (Ziff. 5) enthalten.

#### Art. 20a

*Absatz 1* übernimmt die Bestimmungen von Artikel 15 und 17 zur Berechnung der massgebenden Gewinne für die einzelnen juristischen Personen mit Verweis auf den steuerbaren Reingewinn nach Art. 58 DBG.

Die *Absätze 2–4* beschreiben die Berechnung der massgebenden Gewinne der Kantone. Die Ausführungen zur Berechnung der Faktoren und die formelle Darstellung befinden sich in Artikel 20b und Anhang 6a.

*Absatz 3* berücksichtigt die Entlastungsbegrenzung nach Artikel 25b StHG. Die Kantone erheben die dazu notwendigen Daten.

*Absatz 4* entspricht Artikel 15 Absatz 2 wonach der massgebende Gewinn Null beträgt, wenn der Nettoertrag aus Beteiligungen grösser als der steuerbare Reingewinn ist oder wenn der Gewinn aufgrund des Ergebnisses der Berechnungen nach Absatz 1 bis 3 negativ wird.

#### Art. 20b

Heute haben die Gewinne ordentlich besteuarter Unternehmen im Ressourcenpotenzial das gleiche Gewicht wie die Einkommen natürlicher Personen. Die Auslandsgewinne von juristischen Personen mit kantonalem Steuerstatus werden hingegen mittels Beta-Faktoren tiefer gewichtet. Mit der SV17 werden die kantonalen Regelungen für Statusgesellschaften abgeschafft. Steuerlich privilegiert werden nur noch Patenterträge. Zudem werden sämtliche Gewinne tiefer gewichtet, da die steuerliche Ausschöpfung der juristischen Personen geringer ist als diejenige der natürlichen Personen. Dieser neu einzuführende Gewichtungsfaktor wird als Faktor Zeta-1 bezeichnet. Der Faktor Zeta-1 ist für alle Kantone identisch.

*Absatz 1* konkretisiert Artikel 3 Absatz 3 zweiter Satz FiLaG. Wie oben aufgeführt wird für die Berechnung des Ressourcenpotenzials bei den Gewinnen der juristischen Personen der im Vergleich zu den Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen unterschiedlichen steuerlichen Ausschöpfung Rechnung getragen.

$$\begin{array}{l} \text{Steuerliche Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen} \\ \div \text{Steuerliche Ausschöpfung der Einkommen und Vermögen natürlicher} \\ \text{Personen} \\ \hline = \text{Zeta-1} \end{array}$$

Der Faktor Zeta-1 beruht auf Daten der Finanzstatistik des Bundes zu den Gewinnsteuer-, Einkommens- und Vermögenssteuereinnahmen der Kantone und Gemeinden (inkl. Anteil direkte Bundessteuer der Kantone), der Bemessungsgrundlage der Gewinne der juristischen Personen und der massgebenden Einkommen und Vermögen für die gesamte Schweiz (vgl. Anhang 6a).

Die steuerliche Ausschöpfung erhält man, indem die entsprechenden Steuereinnahmen von Kantonen und Gemeinden durch die jeweilige Bemessungsgrundlage dividiert werden. Dabei wird der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer auch berücksichtigt, da dies ebenfalls Steuererträge sind, die den Kantonen zugutekommen.

<sup>28</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14).

Die steuerliche Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen berechnet sich wie folgt:

	Gewinnsteuereinnahmen von Kantonen und Gemeinden
+	Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer auf Gewinnen juristischer Personen
	-----
=	Steuereinnahmen von juristischen Personen
÷	Gewinne juristischer Personen
	-----
=	<b>Steuerliche Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen</b>

Bei der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen und Vermögen natürlicher Personen wird analog vorgegangen wie bei den juristischen Personen. Auch hier werden die Steuereinnahmen der natürlichen Personen aufgrund der effektiven Steuereinnahmen gemäss Finanzstatistik des Bundes berechnet und durch die Steuerbemessungsgrundlage der natürlichen Personen dividiert. Neben den ordentlichen Einkommen werden auch die quellenbesteuerten Einkommen und die Vermögen berücksichtigt.

	Einkommenssteuereinnahmen von Kantonen und Gemeinden
+	Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer auf Einkommen natürlicher Personen
+	Quellensteuereinnahmen
+	Vermögenssteuereinnahmen
	-----
=	<b>Steuereinnahmen von natürlichen Personen</b>
	Massgebende Einkommen natürlicher Personen
+	Massgebende quellenbesteuerte Einkommen
+	Massgebende Vermögen
	-----
=	<b>Steuerbemessungsgrundlage natürliche Personen</b>
	<b>Steuereinnahmen von natürlichen Personen</b>
÷	<b>Steuerbemessungsgrundlage natürlicher Personen</b>
	-----
=	<b>Steuerliche Ausschöpfung natürliche Personen</b>

Die Berechnung basiert auf dem Total über alle Kantone und ihrer Gemeinden, d.h. der Faktor Zeta-1 beinhaltet die durchschnittliche steuerliche Ausschöpfung. Sowohl für die Steuerdaten wie auch für die Bemessungsgrundlagen wird der Durchschnitt aus den letzten sechs verfügbaren Bemessungsjahren verwendet. Durch diesen gleitenden Durchschnitt wird erreicht, dass der Faktor Zeta-1 im Zeitverlauf stabil bleibt.

*Absatz 2* konkretisiert Artikel 3 Absatz 3 dritter Satz FiLaG. Der Faktor Zeta-2 bildet die durchschnittliche Ausschöpfung der Gewinne aus Patenten und vergleichbaren Rechten nach Artikel 24b StHG ab. Zeta-2 berechnet sich aus dem Verhältnis zwischen der Summe der mit dem steuerbaren Anteil gewichteten Boxengewinne der Kantone zur Summe aller Boxengewinne entsprechend der direkten Bundessteuer (vgl. Anhang 6a).

Der Faktor Zeta-2 basiert auf dem letzten verfügbaren Bemessungsjahr. Wie auch beim Faktor Zeta-1 wird ein einziger Faktor für alle Kantone berechnet. Damit wird verhindert, dass ein einzelner Kanton mit seiner Steuerpolitik das Ressourcenpotenzial grundlegend beeinflussen kann.

Die mit Zeta-2 gewichteten Boxengewinne werden zu den ordentlichen Gewinnen hinzugerechnet (Art. 20a Absatz 2). Diese Summe wird anschliessend mit dem Faktor Zeta-1 multipliziert (Art. 20a Absatz 3).

#### Art. 20c

Artikel 20c entspricht den bisherigen Artikel 16 und 18. Wie diese Artikel verweist er auf die Aggregation der Daten sowie die Publikation in Anhang 6a.

#### Art. 51–55, 56 Abs. 1–3 und 57

Die Übergangsbestimmungen zur Einführung des neuen Finanzausgleichssystems im Jahr 2008 sind weitgehend hinfällig und werden aufgehoben.

#### Art. 57a

Für die Berechnung des Ressourcenpotenzials werden Daten der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage der drei letzten verfügbaren Jahren verwendet (Bemessungsjahre nach Art. 2 Abs. 2 FiLaV). Sie liegen vier bis sechs Jahre vor dem Referenzjahr, in welchem die Zahlungen ausgerichtet werden.

Artikel 57a präzisiert, dass sich in der Übergangsphase die Berechnung der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage nach dem jeweiligen Bemessungsjahr richtet. Unter der Annahme, dass die SV17 im Jahr 2020 in Kraft tritt, werden in den Referenzjahren 2024 und 2025 sowohl Daten aus dem geltenden (bis 2019) wie auch Daten aus dem neuen System (ab 2020) in die Berechnung des Ressourcenpotenzials einfließen.

#### Art. 57b

*Absatz 1* führt Artikel 23a Absatz 1 E-FiLaG aus. Dieser sieht vor, in einer Übergangsphase Gewinne von ehemaligen Statusgesellschaften weiterhin mit den Beta-Faktoren zu gewichten. Dies betrifft Gesellschaften, die ihren Status nach dem 31. Dezember 2016 aufgeben, wie auch Gesellschaften, die aufgrund der Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die SV17 ihren Status verlieren. Keinen Einfluss hat, ob der entsprechende Kanton bereits per 1. Januar 2019 eine Sondersatzlösung in Kraft gesetzt hat: Einer Aufgabe der Statusbesteuerung wird im Rahmen des Ressourcenausgleichs durch die Weiterführung der Beta-Faktoren pauschal Rechnung getragen.

Diese Regelung berücksichtigt, dass die ehemaligen Statusgesellschaften die bestehenden stillen Reserven bei deren Realisierung nach Artikel 78g E-StHG gesondert besteuern. Die stillen Reserven werden nur bei der Besteuerung auf kantonaler und kommunaler Ebene aufgedeckt. Die für die Berechnung verwendeten Daten der direkten Bundessteuer bilden diese reduzierte Ausschöpfung deshalb nicht ab.

Für die Bemessungsjahre 2017–2020 wird der qualifizierende Gewinnanteil der ehemaligen Statusgesellschaften mit den jeweiligen Beta-Faktoren gewichtet. Ab dem Bemessungsjahr 2021 wird dieses Volumen jährlich um einen Fünftel reduziert. Der wegfällende Teil wird nach *Absatz 2* mit dem neuen Faktor Zeta-1 bzw. mit dem Faktor Zeta-2 gewichtet.

Bemessungsjahr	Anteil Beta-Gewichtung
2017–20	100 %
2021	80 %
2022	60 %
2023	40 %
2024	20 %

*Absatz 3* berücksichtigt die Entlastungsbegrenzung nach Artikel 25b StHG. Die Kantone erheben die dazu notwendigen Daten.

Die letzten Beta-Faktoren werden für die Periode ab dem Jahr 2020 berechnet. Sie werden nach *Absatz 4* im neuen Anhang 6a aufgeführt.

#### Art. 57c

Im Steuerrecht werden die Regelungen für Statusgesellschaften aufgehoben. Damit die Gewinne der ehemaligen Statusgesellschaften mit den Faktoren Beta gewichtet werden können, müssen diese Gesellschaften weiterhin aus den Daten ersichtlich sein. *Absatz 1* überträgt den Kantonen die Aufgabe, die ehemaligen Statusgesellschaften für diese Datenextraktion zu identifizieren.

*Absatz 2* bestimmt den Gewinnanteil der einzelnen Gesellschaften, der weiterhin mit dem Faktor Beta gewichtet wird. Dabei wird ein gewichteter Durchschnitt über die letzten drei Jahre der Besteuerung als Statusgesellschaft berechnet. Dieser Anteil bleibt bis zum Auslaufen der Übergangsbestimmung fix.

*Absatz 3* legt fest, dass bei einer Fusion einer ehemaligen juristischen Person mit besonderem Steuerstatus mit einer juristischen Person ohne besonderen Steuerstatus die Gewinne der fusionierten juristischen Person anteilmässig mit dem jeweiligen Beta-Faktor gewichtet werden. Der Anteil ermittelt sich aus dem Verhältnis der Gewinne der zwei juristischen Personen. Im Fall einer Spaltung einer Gesellschaft mit besonderem Steuerstatus werden beide juristischen Personen mit dem bisherigen Beta-Faktor gewichtet.

#### Art. 57d

Artikel 23a Absatz 3 E-FiLaG sieht vor, dass der Bundesrat in der Übergangsphase der Referenzjahre 2024–2030 für die Faktoren Zeta-1 und Zeta-2 Untergrenzen und Obergrenzen einführen kann. Dies ist erforderlich, weil zu Beginn die Datengrundlage von sechs Jahren noch nicht vollumfänglich verfügbar ist.

Für den Faktor Zeta-1 wird vorerst eine Spannweite von 25–35 Prozent festgelegt. Eine Fixierung auf einen bestimmten Wert kann zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen werden. Dies bedingt jedoch, dass die Anpassungen der kantonalen Unternehmensbesteuerung bekannt sind und die Auswirkungen präziser abgeschätzt werden können.

Der Faktor Zeta-2 ist abhängig von den Ermässigungen, welche die Kantone für die Boxengewinne einführen werden. Diese sind noch nicht bekannt. Deshalb kann der Faktor Zeta-2 erst zu einem späteren Zeitpunkt fixiert werden.

#### 3b. Abschnitt (Art. 57e und 57f)

Der *3b. Abschnitt* enthält die Übergangsbestimmungen zu den sog. Ergänzungsbeiträgen. Er führt Artikel 23a Absatz 4 E-FiLaG aus. In den Jahren 2024–2030 werden Beträge von 180 Mio. Franken jährlich ausgeschüttet.

#### Art. 57e

*Absatz 1* präzisiert die Berechnung der Ergänzungsbeiträge. Basis bilden die standardisierten Steuererträge nach Ausgleich. Entsprechend dem nominellen, d.h. in Franken ausgedrückten Mindestausstattungsziel werden für die Berechnung die Daten des Referenzjahres 2023 verwendet. Dies entspricht dem letzten Referenzjahr, in dem ausschliesslich Bemessungsjahre aus dem Steuerrecht vor Inkrafttreten der SV17 verwendet werden.

Von den Ergänzungsbeiträgen sollen nur die ressourcenschwächsten Kantone profitieren. Die Beträge werden nach *Absatz 2* so berechnet, dass die ressourcenschwächsten Kantone mit den Beiträgen den gleichen standardisierten Steuerertrag nach Ausgleich aufweisen.

#### Art. 57f

*Artikel 57f* präzisiert, dass die Ergänzungsbeiträge ausserordentlich durch den Bund geleistet werden und damit nicht Bestandteil des Bundesanteils nach Artikel 4 FiLaG sind.

## 2.7 Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten

### Art. 1 Beginn und Ende der Ermässigung

**Absatz 1:** Theoretisch könnte die ermässigte Besteuerung entweder mit der Anmeldung oder mit der Erteilung des Patents gewährt werden. Im Zeitpunkt der Anmeldung besteht jedoch eine erhebliche Unsicherheit, ob die angemeldete Erfindung tatsächlich patentiert werden wird. Deshalb wird für die ermässigte Besteuerung auf den Zeitpunkt der Erteilung des Patents abgestellt.

**Absatz 2** regelt das Ende der ermässigten Besteuerung. Die ermässigte Besteuerung knüpft an ein bestehendes Patent an. Deshalb ist es folgerichtig, dass die ermässigte Besteuerung in dem Zeitpunkt endet, in dem das zugrundeliegende Patent erlischt. Das Wort „spätestens“ verdeutlicht, dass die steuerpflichtige Person vor Ende des Patentschutzes auf die Anwendung der Patentbox verzichten kann. Da beim Eintritt in die Patentbox eine Hinzurechnung der F&E-Aufwendungen stattfindet und in diesem Umfang eine versteuerte stille Reserve gebildet wird, zieht der Austritt aus der Patentbox keine besonderen Steuerfolgen nach sich. Soweit die versteuerte stille Reserve nicht in der Patentbox abgeschrieben werden konnte, kann sie auch nach dem Austritt weiter abgeschrieben werden. Damit wird sichergestellt, dass es nicht zu einer Überbesteuerung kommt.

**Absatz 3:** Wird ein erteiltes Patent erfolgreich angefochten, erlischt der Patentschutz ex tunc. Steuerlich stellt sich die Frage, ob diesfalls ein Nachsteuerverfahren eingeleitet und die ermässigte Besteuerung der vergangenen Steuerperioden rückgängig gemacht werden müssten. Das würde sich zuungunsten der steuerpflichtigen Person auswirken. Gleichzeitig würde aber auch die Hinzurechnung der F&E-Aufwendungen rückgängig gemacht. Der administrative Aufwand für diese Rückabwicklung wäre beträchtlich. Zudem soll namentlich bei Produkten, die ein Patent oder vergleichbares Recht enthalten, durch den Abzug von sechs Prozent der zugewiesenen Kosten sichergestellt werden, dass nur Einkünfte ermässigt besteuert werden, die auf Innovationen beruhen. Aus diesen Gründen besagt Absatz 3, dass eine erfolgreiche Anfechtung des Patents keine Auswirkungen auf vergangene Steuerperioden hat. Das bedeutet, dass diesfalls kein Nachsteuerverfahren durchgeführt wird. In der laufenden und den nachfolgenden Steuerperioden wird keine ermässigte Besteuerung mehr gewährt.

### Art. 2 Berechnungsgrundsatz

Dieser Artikel beschreibt zusammenfassend die Berechnung des ermässigt zu besteuernenden Gewinns. Die Elemente dieser Berechnung werden anschliessend in den Artikeln 3 und 4 ausführlich beschrieben.

Das nachfolgende Beispiel zeigt, wie die Berechnung des ermässigt zu besteuernenden Gewinns erfolgt. Bei den darin enthaltenen Zahlen (inkl. Nexusquotienten) handelt es sich um beispielhafte Annahmen, die die Funktionsweise der Regelung illustrieren sollen.<sup>29</sup>

<b><u>Beispiel 1: Gewinn aus Patenten</u></b>	<b><u>Reingewinn</u></b>	<b><u>Box</u></b>				<b><u>steuerbarer Reingewinn</u></b>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	0	0				0
Beteiligungserfolg	0	0				0
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-90	-90				90
	800	900				100
			<b><u>Patent bzw. Produkt A</u></b>	<b><u>Patent bzw. Produkt B</u></b>	<b><u>Patent bzw. Produkt C</u></b>	
Reingewinn je Patent		900	600	200	100	
Reingewinn je Produkt		0	0	0	0	
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt		0	0	0	0	0
Markentgelt		0	0	0	0	0
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus		900	600	200	100	
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besteuert er Gewinn Box		620	480	120	20	280
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
<b><u>Total Ermässigung Box 90%</u></b>		<b><u>558</u></b>				62
<b><u>Total steuerbarer Gewinn</u></b>						<b><u>342</u></b>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - d						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 4						

### Art. 3 Berechnung bei in Produkten enthaltenen Patenten und vergleichbaren Rechten

Gemäss Artikel 24b Absatz 2 StHG wird für die Berechnung des Reingewinns, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt (nachfolgend wird vereinfacht nur von „Patenten“ gesprochen, die vergleichbaren Rechte sind jeweils mitgemeint), die in Produkten enthalten sind, die sogenannte „Residualmethode“ angewendet. Nach dieser Methode dient grundsätzlich der gesamte steuerbare

<sup>29</sup> Bei diesem und auch bei den nachfolgenden Beispielen wird der Steueraufwand zum steuerbaren Reingewinn in der Patentbox dazugezählt und am Ende der Berechnungen wieder als Steueraufwand abgezogen. Diese Vorgehensweise führt jeweils zu einer höheren Ermässigung der Gewinne in der Patentbox.

Reingewinn des Unternehmens als Ausgangspunkt und anschliessend werden all jene Teile des Gewinns aus der Patentbox herausgerechnet, die nichts mit Patenten zu tun haben.

*Absatz 1:* Unternehmen, die eine detaillierte Produkterechnung führen, können direkt auf der Ebene der Produkte einsteigen. Die Verteilung der Gewinne auf die einzelnen Produkte ist notwendig, da der Nexusquotient gemäss Artikel 4 nicht für alle Produkte derselbe ist. Der Gewinn pro Produkt wird sodann vermindert um sechs Prozent der dem Produkt zugewiesenen Kosten. Als Kosten gelten die Vollkosten des Produkts, bestehend aus den Material-, den Produktions- und den Verwaltungskosten. Dieser Schritt soll sicherstellen, dass der Gewinn aus Routinefunktionen und der Gewinn, der nicht aufgrund wirtschaftlich verwertbarer Innovation realisiert wurde, ordentlich besteuert werden. Aus Praktikabilitätsgründen wird dafür auf die Kosten als Hilfsgrösse abgestellt. Soweit hernach in diesen Produkten noch ein Markenentgelt enthalten ist, muss dieses gemäss OECD-Standard<sup>30</sup> ebenfalls aus der Patentbox herausgerechnet werden. Alle herausgerechneten Teile des Gewinns werden ordentlich besteuert.

*Absatz 2:* Die nach Absatz 1 berechneten Gewinne werden anschliessend mit den entsprechenden Nexusquotienten multipliziert (siehe Artikel 4).

*Absätze 3 und 4:* Falls der Gewinn pro Produkt nicht festgestellt werden kann, wird vom gesamten Reingewinn des Unternehmens ausgegangen. Anschliessend werden der Finanzerfolg, der Liegenschaftserfolg, der Beteiligungserfolg und der übrige Erfolg, der nicht auf Produkte entfällt, die ein Patent enthalten, herausgerechnet. Der verbleibende Gewinn ist anteilmässig auf die einzelnen Produkte zu verteilen. Anschliessend gelangt Absatz 1 zur Anwendung.

#### Art. 4 Nexusquotient

*Absatz 1:* Diese Bestimmung führt den modifizierten Nexusansatz, wie er von der OECD definiert wurde, im schweizerischen Recht ein. Der modifizierte Nexusansatz will sicherstellen, dass eine ermässigte Besteuerung nur gewährt wird, wenn im betreffenden Unternehmen genügend Substanz vorhanden ist. Für die Ermittlung dieser Substanz wird dabei auf die F&E abgestellt, die dem entsprechenden Patent zugrunde liegt. Als qualifizierende F&E-Aufwendungen gelten diejenigen, die die steuerpflichtige Person selbst, Konzerngesellschaften im Inland oder Dritte im In- und Ausland durchgeführt haben. Diese F&E-Aufwendungen sind im Zähler und Nenner des Nexusquotienten enthalten und entsprechen den Faktoren a und b der Formel in Absatz 1. Als nicht qualifizierende Aufwendungen gelten F&E-Aufwendungen, die Konzerngesellschaften, Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten im Ausland durchführen, sowie Aufwendungen für den Erwerb von Patenten. Diese Aufwendungen sind nur im Nenner des Nexusquotienten enthalten und entsprechen den Faktoren c und d der Formel in Absatz 1.

Zusätzlich kann die steuerpflichtige Person gemäss OECD-Standard einen so genannten *Uplift* im Umfang von 30 Prozent der qualifizierenden Aufwendungen geltend machen. Der Nexusquotient kann aber nicht höher als 100 Prozent sein, so dass im Umfang dieses *Uplifts* tatsächlich F&E-Aufwendungen nach den Faktoren c und d angefallen sein müssen.

In *Absatz 2* wird geregelt, dass die zu berücksichtigenden F&E-Aufwendungen jeweils denjenigen aus der laufenden und den zehn vorangegangenen Steuerperioden entsprechen. Diese Zeitspanne entspricht auch der handelsrechtlichen Aufbewahrungspflicht der Geschäftsbücher nach Artikel 958f OR.

*Absatz 3:* Entsprechend dem OECD-Standard werden Zins-, Miet- und Liegenschaftsaufwendungen bei der Berechnung des Nexusquotienten nicht berücksichtigt.

#### Art. 5 Verluste

*Absatz 1:* Bei der Berechnung des qualifizierenden Reingewinns aus Patenten können Verluste auf drei verschiedenen Stufen entstehen. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um echte oder aber um rechnerische Verluste aufgrund der Anwendung der Residualmethode handelt.

Die folgenden vier Beispiele illustrieren diese Thematik. Die Beispiele 2a und 2b verdeutlichen den Grundsatz, dass die Patentbox jeweils über alle Patente und/oder Produkte zusammen angewendet wird. Das zeigt sich im Zusammenhang mit Verlusten darin, dass für die Berechnung in Beispiel 2a auch Produkt B berücksichtigt wird, obwohl bei diesem Produkt ein echter Verlust resultiert. Erst wenn ein echter Verlust über alle Produkte resultiert (Beispiel 2b), erfolgt keine ermässigte Besteuerung.

<sup>30</sup> OECD, Aktion 5, Link: siehe Fussnote 3 des erläuternden Berichts zur SV17.

### Beispiel 2a: Gewinn und Verluste aus

#### Produkten

	<u>Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	<b>900</b>	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Patent bzw. Produkt A</u>	<u>Patent bzw. Produkt B</u>	<u>Patent bzw. Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je <b>Produkt</b>	800	900	-200	100		
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-25	-25		170
Markenentgelt	-220	-200	0	-20		220
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus		410	580	-225	55	
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besterter Gewinn Box		340	464	-135	11	70
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
<b>Total Ermässigung Box 90%</b>		<b>306</b>				34
<b>Total steuerbarer Gewinn</b>						<b>594</b>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - d						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 4						

### Beispiel 2b: Gesamtverlust Box

	<u>Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	<b>900</b>	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-1000	-1000				1000
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	-230	-130				1130
			<u>Patent bzw. Produkt A</u>	<u>Patent bzw. Produkt B</u>	<u>Patent bzw. Produkt C</u>	
Reingewinn je <b>Patent</b>	0	0	0	0	0	
Reingewinn je <b>Produkt</b>	0	0	0	0	0	
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	0	0	0	0	0	0
Markenentgelt	0	0	0	0	0	0
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus		0	0	0	0	
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besterter Gewinn Box		0	0	0	0	0
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						-130
<b>Total Ermässigung Box 90%</b>		<b>0</b>				0
<b>Total steuerbarer Gewinn</b>						<b>900</b>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - d						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 4						
VO Art. 5 Abs. 2						

### Beispiel 3: Verlust Box aufgrund

#### Markenentgelt

	<u>Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	<b>900</b>	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Patent bzw.</u>	<u>Patent bzw.</u>	<u>Patent bzw.</u>	
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je <b>Produkt</b>	800	900	-200	100		
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-25	-25	170	
Markenentgelt	-820	-800	0	-20	820	
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	-190	-20	-225	55		
<b>Nexusquotient</b>			20.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besterter Gewinn Box		-128	-4	-135	11	-62
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
<b>Total Ermässigung Box 90%</b>		<b>0</b>				-128
<b>Total steuerbarer Gewinn</b>						<b>900</b>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - d						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 4						

### Beispiel 4: Verlust Box Anwendung

#### Nexusquotient

	<u>Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	<b>900</b>	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Patent bzw.</u>	<u>Patent bzw.</u>	<u>Patent bzw.</u>	
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je <b>Produkt</b>	800	900	-200	100		
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-25	-25	170	
Markenentgelt	-220	-200	0	-20	220	
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	410	580	-225	55		
<b>Nexusquotient</b>			20.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besterter Gewinn Box		-8	116	-135	11	418
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
<b>Total Ermässigung Box 90%</b>		<b>0</b>				-8
<b>Total steuerbarer Gewinn</b>						<b>900</b>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - d						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 4						

In den Beispielen 2b, 3 und 4 führt ein Verlust über alle Produkte hinweg dazu, dass in der laufenden Steuerperiode keine ermässigte Besteuerung erfolgt.

Ein echter Verlust in der Patentbox ist nur im Beispiel 2b gegeben. Eine Gewichtung dieses Verlusts mit dem Nexusquotienten und eine anschliessende Reduktion dieses Verlusts aufgrund der Ermässigung von 90 Prozent würden dazu führen, dass ein Reingewinn versteuert werden müsste, der höher ist als der vor Anwendung der Patentbox ausgewiesene steuerbare Reingewinn. Eine solche

Besteuerung würde im Widerspruch zur Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen. Deshalb wird dieser echte Verlust vom übrigen Gewinn abgezogen. Damit es nicht zu einer übermässigen Entlastung kommt, regelt *Absatz 2*, dass in den Folgejahren zuerst Gewinne in der Patentbox in der Höhe dieses Verlusts erzielt werden müssen, bevor eine ermässigte Besteuerung angewendet wird.

Bei den anderen Verlusten handelt es sich um rein rechnerische Verluste durch die Anwendung der Residualmethode. Diese Verluste führen ebenfalls dazu, dass in der laufenden Steuerperiode kein Gewinn mehr in der Patentbox verbleibt, der ermässigt besteuert werden könnte. Eine Aufrechnung in späteren Jahren ist jedoch nicht notwendig, da es bei den rein rechnerischen Verlusten nicht zu einer übermässigen Entlastung kommt.

#### Art. 6 Hinzurechnung des bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwands

Dieser Artikel konkretisiert Artikel 24b Absatz 3 E-StHG. Nach *Absatz 1* sollen bei der Hinzurechnung der F&E-Aufwendungen in zeitlicher Hinsicht dieselben F&E-Aufwendungen berücksichtigt werden wie bei der Berechnung des Nexusquotienten. Materiell werden nur F&E-Aufwendungen berücksichtigt, die tatsächlich auch steuerwirksam geltend gemacht wurden. Da gewisse F&E-Aufwendungen nicht den einzelnen Patenten oder Produkten zugeordnet werden können, findet eine anteilmässige Verteilung dieser Aufwendungen statt.

Parallel zur Berechnung des Nexusquotienten sollen nach *Absatz 2* auch bei der Hinzurechnung die Zins-, Miet- und Liegenschaftsaufwendungen unberücksichtigt bleiben.

#### Art. 7 Dokumentationspflichten

Die in *Absatz 1* festgelegten Dokumentationspflichten der steuerpflichtigen Person dienen dazu, den Nexusquotienten richtig berechnen zu können. Sie sind Teil des von der OECD definierten Standards für Patentboxen. Die Dokumentation der steuerpflichtigen Person soll dabei grundsätzlich auf die einzelnen Patente Bezug nehmen. Gemäss dem letzten Satz von Absatz 1 muss die steuerpflichtige Person diese Dokumentation nicht in jeder Steuerperiode der Steuererklärung beilegen. Allerdings kann die Steuerbehörde diese Dokumentation einfordern.

*Absatz 2* ermöglicht eine Aufteilung des F&E-Aufwands und des dazugehörigen Reingewinns auf die einzelnen Produkte. Eine solche Aufteilung kann nur gemacht werden, wenn die detailliertere Aufteilung auf die einzelnen Patente nicht sachgerecht wäre. Das ist der Fall, wenn eine solche Aufteilung aufgrund der komplexen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person unrealistisch wäre oder zu willkürlichen Ergebnissen führen würde.

#### Art. 8 Dokumentationspflichten bei fehlender Zuordnung

Dieser Artikel regelt den Fall, dass eine steuerpflichtige Person die F&E-Aufwendungen nicht auf die einzelnen Patente oder Produkte verteilen kann, namentlich wenn die steuerpflichtige Person die Patentbox zum ersten Mal anwendet und daher vorgängig die F&E-Aufwendungen nicht entsprechend dokumentiert hat. Diesfalls werden alle F&E-Aufwendungen der steuerpflichtigen Person der laufenden und der vier vorangegangenen Steuerperioden in die Berechnung des Nexusquotienten einbezogen. Sobald die steuerpflichtige Person die Patentbox in Anspruch nimmt, gelten für sie auch die in Artikel 7 beschriebenen Dokumentationspflichten. Deshalb werden in den darauffolgenden Steuerperioden jeweils die effektiven F&E-Aufwendungen pro Patent oder Produkt in die Berechnung des Nexusquotienten einbezogen (*Absatz 2*). Diese pauschale Ermittlung des Nexusquotienten ist Teil des internationalen Standards der OECD.

#### Art. 9 Berechnung nach Produktfamilien

*Absatz 1* ermöglicht aus Praktikabilitätsgründen auch, dass die Residualmethode auf Produktfamilien angewendet wird und entsprechend auch die Dokumentation nach Artikel 7 nach Produktfamilien erfolgt. Das führt dazu, dass die obigen Artikel nicht auf die einzelnen Patente oder Produkte, sondern auf die Produktfamilien angewendet werden. Die Berechnung nach Produktfamilien ist im OECD-Standard zur Patentbox als Ausnahme geregelt. Die Anforderungen sind dementsprechend hoch. Die in einer Produktfamilie zusammengefassten Produkte dürfen nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen und es müssen ihnen dieselben Patente zugrunde liegen. Das ist beispielsweise bei Medikamenten gegeben, die in verschiedenen Dosierungen angeboten werden.

Wird die produktfamilienbasierte Berechnung gewählt, ist sie über die gesamte Laufzeit der Patente anzuwenden. Das bedeutet, dass sich namentlich auch die Hinzurechnung der F&E-Aufwendungen auf die Produktfamilie bezieht.

#### Art. 10 Inkrafttreten

Dieser Artikel regelt das Inkrafttreten der Verordnung. Es ist vorgesehen, dass die Verordnung zusammen mit den Artikeln 24a und 24b StHG in Kraft treten wird.

### 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 gänzlich ins Ausland wegziehen. Betroffen wären namentlich bisherige Statusgesellschaften, die

Bund, Kantonen und Gemeinden derzeit Gewinnsteuererinnahmen 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.

Eine Quantifizierung dieses „Referenzszenarios“ wäre mit extremen Ungewissheiten verbunden, so dass der Bundesrat nachfolgend auf entsprechende Schätzungen verzichtet. Die folgende Darstellung der finanziellen Auswirkungen im Vergleich mit dem Status quo kann indes zu falschen Schlussfolgerungen verleiten, weshalb sie mit Vorsicht zu geniessen ist.

### 3.1.1.2 Statische versus dynamische Auswirkungen

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

Bei der vorliegenden Reform sind jedoch erhebliche Verhaltensänderungen der Betroffenen zu erwarten. Dies gilt einerseits für die Kantone, welche ihre Steuerpolitik aufgrund der neuen bundesrechtlichen Vorgaben sowie dem internationalen und interkantonalen Steuerwettbewerb anpassen werden. Andererseits werden sich auch die Unternehmen an den neuen Rahmenbedingungen ausrichten. Dies wirkt sich auf ihre Standort- und Investitionsentscheidungen aus und kann die Unternehmen 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:

1. Steuerbelastung im Inland;
2. Steuerbelastung im Ausland;
3. Massnahmen zur Vermeidung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (BEPS) sowie unilaterale Massnahmen des Auslands;
4. 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 gegen BEPS können ebenfalls der Attraktivität von Ländern mit tiefer Steuerbelastung schaden.

Um zu beurteilen, ob eine Steuersenkung einen positiven Effekt auf die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer beziehungsweise 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.<sup>31</sup> 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 (oder die Gewinnsteuererinnahmen) um zwei Prozent reduziert. Die 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 dann auch die Elastizitäten zu bzw. ab.
- Finanzielle Auswirkungen über die Gewinnsteuer hinaus: Neben den direkten Effekten auf die Gewinnsteuererinnahmen stellen sich auch indirekte beziehungsweise induzierte Effekte ein. Wandern beispielsweise reformbedingt Unternehmen ins Ausland ab, 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, 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 die Investitionen und die Kapitalakkumulation aus. Sinkt (steigt) die Steuerbelastung, nimmt der Kapitalstock zu (ab) und die Produktion wird kapitalintensiver (arbeitsintensiver). Dadurch erhöht (vermindert) sich die Arbeitsproduktivität. Entsprechend steigen (sinken) das BIP, das Lohnniveau und die Steuereinnahmen. Auch kann infolge einer Steuerreform die Innovationskraft einer Volkswirtschaft verändert werden, wenn sich wertschöpfungsstarke Branchen (nicht) ansiedeln. Kurzfristig sind diese Effekte gering, summieren sich aber über längere Zeiträume zu einem gewichtigen Effekt auf.

### 3.1.1.3 Studienergebnisse von Dritten im Umfeld der USR III

Im Umfeld der USR III sind verschiedene Studien entstanden, welche sich mit den finanziellen Auswirkungen dieser Reform befassen. Bei allen diesen Studien bildete die Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften den Ausgangspunkt für ein Reform-szenario. Darüber hinaus wurden in einigen Untersuchungen einzelne Elemente der USR III evaluiert.

Die früheste Studie von BSS und mundi consulting (2014)<sup>32</sup> untersuchte die Auswirkungen eines Wegfalls der Regelungen für Statusgesellschaften. Unterstellt wurden dabei alternative Semi-Elastizitäten von 0, -1, -5, -10 und -20 Prozent. Die Untersuchung basiert auf 4 Reform-szenarien (vgl. nachfolgende Tabelle). Die Studie konzentriert sich ganz auf die direkten Auswirkungen bei den bisherigen Statusgesellschaften. Im Vordergrund stehen alleine die fiskalischen Effekte bei der Gewinnsteuer. Ausgeklammert blieben folglich:

- indirekte Effekte auf die Nachfrage nach Leistungen der Zulieferer der abwandernden Gesellschaften oder Unternehmensaktivitäten;

<sup>31</sup> Viele empirische Untersuchungen operieren mit der Semi-Elastizität statt der Elastizität. Diese gibt die prozentuale Veränderung der Bemessungsgrundlage bei einer Veränderung des Gewinnsteuersatzes um einen Prozentpunkt (statt einem Prozent) an.

<sup>32</sup> BSS Volkswirtschaftliche Beratung AG /mundi consulting (2014) Studie Steuerkonflikt kantonale Unternehmenssteuerstrategie. <http://www.bss-basel.ch/images/stories/bss-basel/downloads/b.s.s.-studie-steuerkonflikt-kantonale-unternehmenssteuerregime-schlussbericht-20140218.pdf>

- induzierte Effekte, welche entstehen, weil die Einkommen, Gewinne und Steuern aus der weggebrochenen Wertschöpfung dieser Gesellschaften nicht erneut in den Wirtschaftskreislauf eingebracht werden;
- Wanderungseffekte, welche – je nach Szenario – von einer eventuell veränderten Steuerbelastung für bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften ausgehen;
- allfällige, schwer quantifizierbare dynamische Effekte aus der Abwanderung qualifizierter Arbeitskräfte auf die Innovationskraft der Wirtschaft;
- Auswirkungen allfälliger neuer, international akzeptierter steuerlicher Sonderregelungen;
- potenzielle Mehreinnahmen durch Zuzüge aus dem Ausland.

Die Studie macht deutlich, wie stark die Ergebnisse – je nach Reformvariante – von den tatsächlichen Elastizitäten abhängen, welche die Standortverlagerungsentscheide der Unternehmen reflektieren. So können bei einem Wegfall der Regelungen für Statusgesellschaften je nach unterstellter Semi-Elastizität Mehr- oder Mindereinnahmen in Milliardenhöhe entstehen. Die Studie vermag zudem die – je nach Szenario – zum Teil sehr grossen Umverteilungseffekte zwischen den Kantonen aufzuzeigen. Fallen die Regelungen für Statusgesellschaften ohne jegliche neuen Sondermassnahmen weg, ist davon auszugehen, dass ein Teil der Bemessungsgrundlage aus Hoch- in Tiefsteuernkantonen migrieren wird, wodurch sich die interkantonalen Disparitäten vergrössern könnten. Unterstellt man hohe Steuerelastizitäten, zeigt die Studie, dass weder die generelle 16-Prozent-Steuerbelastungs-Zentralisierungsstrategie (Szenario 2), noch die allgemeine 13-Prozent-Gewinnsteuersenkungsstrategie (Szenario 3) wirklich attraktive Ergebnisse verheissen.

Chatagny et al. (2014)<sup>33</sup> evaluierten nicht nur die Einnahmeveränderungen bei den Statusgesellschaften, sondern auch die finanziellen Auswirkungen auf die Gesamteinnahmen des Staates. Zudem wurden in ihrem Szenario kantonale Gewinnsteuersenkungen mit der Einführung einer (weiten oder engen) Patentbox kombiniert und in ihrem allgemeinen Gleichgewichtsmodell auch die dynamischen Wirkungen der Reform evaluiert. Würde man bei einer Elastizität von -1.1 lediglich die Statusgesellschaften abschaffen, resultierten Mindereinnahmen von etwa 3.8 Milliarden Franken. Der Unterschied zu BSS und mundi consulting, die bei einem solchen Szenario Mehreinnahmen schätzen, liegt darin, dass Chatagny et al. (2014) nicht nur die Einnahmen der Gewinnsteuer, sondern sämtliche Einnahmen (z.B. auch der Lohn- und Einkommenssteuer) betrachten und – anders als in der Untersuchung von BSS und mundi consulting – eine dynamische Berechnung durchführen. Bei Einführung einer Patentbox in Kombination mit kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen kann die Reform langfristig aufkommensneutral sein und selbst in der kurzen Frist liegen die Mindereinnahmen unter denen einer reinen Aufgabe der Regelungen für Statusgesellschaften.

In einer weiteren Untersuchung schätzten Chatagny et al. (2016)<sup>34</sup> auf Basis desselben Modells die Auswirkungen der USR III auf makroökonomische Aggregate (z.B. BIP, Investitionen; Steuereinnahmen) für unterschiedliche Steuerelastizitäten von -0.4 bis -1.5. Eine weitere Neuerung zur Analyse von 2014 stellte der Einbezug der zinsbereinigten Gewinnsteuer als zusätzliches Instrument dar. Als Massnahmen zur Gegenfinanzierung wurden eine Anhebung des Teilbesteuerungsmasses bei Dividenden (Szenario 5) sowie die Einführung einer Kapitalgewinnsteuer betrachtet (Szenario 6). Die Analyse zeigt, dass die neuen Sondermassnahmen gegenüber einer alleinigen Aufhebung der Regelungen für Statusgesellschaften vorteilhaft sind. Dabei fällt der Vorteil umso grösser aus, je höher die Elastizität ist. Aus einer rein fiskalischen Perspektive ist die Einführung einer Patentbox schon bei sehr niedrigen Steuerelastizitäten von -0.4 zielführend. Generell werden durch die Einführung einer Patentbox und einer zinsbereinigten Gewinnsteuer die Wohlfahrt im Vergleich zu einem Szenario, in welchem lediglich die Statusgesellschaften abgeschafft werden, erhöht und die Mindereinnahmen begrenzt.

Die Studie von BAKBasel<sup>35</sup> untersuchte u.a. die Folgen eines Scheiterns der USR III. Die Studie schätzte einen Wertschöpfungsverlust von 34 (kurzfristig) bis 160 Milliarden Franken (langfristig; direkte und indirekte Effekte). Zwischen 194 000 und 848 000 Arbeitsplätze seien gefährdet. Für die Einnahmen des Staates werden lediglich die direkten, d.h. die durch die Abwanderung der Statusgesellschaften entstehenden Mindereinnahmen ausgewiesen. Je nach Szenario ergeben sich bei den Sozialversicherungen Mindereinnahmen von 5.1 bis 22.3 Milliarden Franken und bei der Einkommenssteuer (sämtliche staatlichen Ebenen) von 2.7 bis 11.8 Milliarden Franken. Hinzu kämen Mindereinnahmen bei weiteren Steuern (insbesondere bei der Gewinnsteuer). Die Studie unterscheidet sich von den anderen Untersuchungen in mehreren Punkten. So werden die mobilen Unternehmen anhand der Ausland-Ausland-Verflechtung der Unternehmen gemäss Mehrwertsteuerstatistik bestimmt. Ein weiterer – und zentraler – Unterschied betrifft die Elastizität der mobilen Unternehmen. Da in den jeweiligen Szenarien davon ausgegangen wird, dass sämtliche in der Fallgruppe enthaltenen Unternehmen die Schweiz verlassen, wird implizit von einer Elastizität von minus unendlich ausgegangen. Dies erklärt die deutlich höheren Mindereinnahmen bei dieser Untersuchung im Vergleich zu den zuvor erwähnten Analysen.

<sup>33</sup> Chatagny, F., Koethenbueger, M., Stimmelmayer, M. (2014) Troisième réforme de l'imposition des entreprises: les effets économiques de l'introduction d'une licence box. KOF Analysen, No. 3.

<sup>34</sup> Chatagny, F., Koethenbueger, M., Stimmelmayer, M. (2016) Introducing an IP License Box in Switzerland: Quantifying the effects. KOF Working Papers, No. 416. <http://e-collection.library.ethz.ch/eserv/eth:49868/eth-49868-01.pdf>

<sup>35</sup> BAKBasel (2017) Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Unternehmenssteuerreform III. Eine makroökonomische Wirkungsanalyse im Auftrag von economiesuisse. <http://www.bakbasel.ch/publikationen/berichte-studien/berichtestudiendetail/date/2017/01/16/die-volkswirtschaftliche-bedeutung-der-unternehmenssteuerreform-iii/>

Tabelle 4: Zusammenfassung Studienergebnisse

Verfasser	Reformszenario	Ergebnis in Abhängigkeit der Steuerelastizität
BSS und mundi consulting (2014) Die Autoren untersuchen die Auswirkungen einer Abschaffung der Statusgesellschaften unter verschiedenen Szenarien. Diese beinhalten:	Abschaffung Statusgesellschaften und keine Anpassung durch die Kantone.	i) Mehreinnahmen von 4.48 Mrd. CHF (Kantone: 4.49; Bund - 0.01) bei Semi-Elastizität von -1% bei Wechsel der Statusgesellschaften in tief besteuerte Kantone; ii) Mindereinnahmen von -3.07 Mrd. CHF (Kantone: -0.74; Bund -2.33) bei einer Semi-Elastizität von -20% und Wegzug aus der Schweiz.
	Zentralisierungsvariante (Bund erhebt eine Gewinnsteuer von 16% und ein Teil der Einnahmen fließt den Kantonen zu.	i) Mehreinnahmen von 334 Mio. CHF (Kantone: 425; Bund: - 91) bei Semi-Elastizität von -1%; ii) Mindereinnahmen von -2.98 Mrd. CHF (Kantone: -1.55; Bund -1.43) bei einer Semi-Elastizität von -20%.
	Senkung der kantonalen Steuern, so dass eine effektive schweizweite Steuerbelastung von ca. 13% resultiert.	i) Mindereinnahmen von 2.47 Mrd. CHF (Kantone: -2.45; Bund -0.02) bei Semi-Elastizität von -1%; ii) Mindereinnahmen von -3.11 Mrd. CHF (Kantone: -2.78; Bund -0.37) bei einer Semi-Elastizität von -20%.
	Gezielte Steuersenkung in den 13 Kantonen, in denen die Abschaffung der Statusgesellschaften zu Mindereinnahmen führt.	Nur für Basel-Stadt ist eine allgemeine Gewinnsteuersatzsenkung bei einer Steuerelastizität von -20% selbst finanzierend. In allen anderen Kantonen lohnt sich eine allgemeine Gewinnsteuererhöhung nicht.
Chatagny, Köthenbürger und Stimmelmayer (2014) Es werden die Auswirkungen einer Patentbox bei einer Steuerelastizität von -1.1 für folgende Szenarien evaluiert:	Abschaffung Statusgesellschaften.	Bemessungsgrundlage (BMG) Statusgesellschaften: -88.1% Einnahmen Statusgesellschaften: -67.2% Gesamteinnahmen: -3.76 Mrd. CHF
	Abschaffung Statusgesellschaften + enge Box + 4 Prozentpunkte Gewinnsteuersenkung.	BMG Statusgesellschaften: -39.7% Einnahmen Statusgesellschaften: +15.6% Gesamteinnahmen: kurzfristig: -1.95 Mrd. CHF; langfristig: -0.14 Mrd. CHF
	Abschaffung Statusgesellschaften + weite Box + 4 Prozentpunkte Gewinnsteuersenkung.	BMG Statusgesellschaften: -23.2% Einnahmen Statusgesellschaften: +19.5% Gesamteinnahmen: kurzfristig: -2.8 Mrd. CHF; langfristig: -0.35 Mrd. CHF
Chatagny, Köthenbürger und Stimmelmayer (2016) Es werden die Auswirkungen der USR III für folgende Szenarien evaluiert:	Abschaffung Statusgesellschaften.	Bei Elastizität von -0.4: Einnahmen Statusgesellschaften: 2.12 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 2.34 Mrd. CHF Bei Elastizität von -1.1: Einnahmen Statusgesellschaften: -1.40 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: -1.52 Mrd. CHF
	Abschaffung Statusgesellschaften + Patentbox.	Bei Elastizität von -0.4: Einnahmen Statusgesellschaften: 2.09 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 2.15 Mrd. CHF Bei Elastizität von -1.1: Einnahmen Statusgesellschaften: 0.14 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 0.01 Mrd. CHF
	Abschaffung Statusgesellschaften + Patentbox + 4 Prozentpunkte Gewinnsteuersenkung.	Bei Elastizität von -0.4: Einnahmen Statusgesellschaften: 1.50 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 0.47 Mrd. CHF Bei Elastizität von -1.1: Einnahmen Statusgesellschaften: 0.47 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: -0.66 Mrd. CHF
	Abschaffung Statusgesellschaften + Patentbox + 4 Prozentpunkte Gewinnsteuersenkung + zinsbereinigte Gewinnsteuer (NID).	Bei Elastizität von -0.4: Einnahmen Statusgesellschaften: 1.32 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 0.14 Mrd. CHF Bei Elastizität von -1.1: Einnahmen Statusgesellschaften: 0.47 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: -0.79 Mrd. CHF
	Abschaffung Statusgesellschaften + Patentbox + 4 Prozentpunkte Gewinnsteuersenkung + NID + stärkere Besteuerung von Dividenden.	Bei Elastizität von -0.4: Einnahmen Statusgesellschaften: 1.32 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 0.93 Mrd. CHF Bei Elastizität von -1.1: Einnahmen Statusgesellschaften: 0.47 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 0.00 Mrd. CHF
	Abschaffung Statusgesellschaften + Patentbox + 4 Prozentpunkte Gewinnsteuersenkung + NID + Einführung einer Kapitalgewinnsteuer.	Bei Elastizität von -0.4: Einnahmen Statusgesellschaften: 1.32 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 0.98 Mrd. CHF Bei Elastizität von -1.1: Einnahmen Statusgesellschaften: 0.47 Mrd. CHF Gesamteinnahmen des Staates: 0.05 Mrd. CHF
BAKBasel (2017) Szenario-Rechnungen anhand Abwanderung hoch-mobiler und innovationsintensiver Unternehmen, u.a.	Abwanderung aller Holdinggesellschaften sowie aller Unternehmen mit Ausland-Ausland-Verflechtung von mehr als 50% des Umsatzes und mehr als 250 Beschäftigten.	Einnahmen Sozialversicherungen (inkl. BVG): -5.11 Mrd. CHF. Einkommenssteuer: -2.68 Mrd. CHF
	Wie Szenario 1: zusätzlich wandern alle High-Tech und Medium-High-Tech-Unternehmen mit mehr als 1000 Mitarbeitern ab.	Einnahmen Sozialversicherungen (inkl. BVG): -19.61 Mrd. CHF. Einkommenssteuer: -10.27 Mrd. CHF
	Wie Szenario 2: Abwanderung nun schon bei 250 statt 1000 Mitarbeitern.	Einnahmen Sozialversicherungen (inkl. BVG): -22.27 Mrd. CHF. Einkommenssteuer: -11.76 Mrd. CHF

Quelle: ESTV

### 3.1.1.4 Einordnung der Studienergebnisse

Die betrachteten Untersuchungen unterscheiden sich teilweise deutlich im Hinblick auf die untersuchten Grössen, die Methodik, das unterstellte Szenario und den Zeithorizont. Die Spannweite der Ergebnisse lässt sich zumindest teilweise aufgrund der folgenden Unterschiede erklären:

- Fokus auf die Gewinnsteuereinnahmen oder die Gesamteinnahmen: Werden zusätzlich potenzielle Einnahmeausfälle durch indirekte beziehungsweise induzierte Effekte berücksichtigt, erhöht sich der Finanzierungsbedarf, da ein Wegzug der Statusgesellschaften langfristig auch Einbrüche bei Vorleistungserbringern und somit auch Mindereinnahmen bei der Einkommenssteuer, der Mehrwertsteuer sowie den Sozialversicherungen induziert. Während BSS und mundi consulting (2014) von diesen Wirkungen abstrahiert, sind diese Effekte bei Chatagny et al. (2014; 2016) und BAKBasel (2017) berücksichtigt.
- Markträumung oder (permanente) Unterauslastung: Falls indirekte und induzierte Effekte modelliert werden, ist zu fragen, wie stark diese ausfallen. Eine implizite Annahme der Untersuchung von BAKBasel (2017) ist, dass die durch den Wegzug der Statusgesellschaften induzierten Einnahmerückgänge nicht anderweitig kompensiert werden können. Vermutlich dürfte aber ein Teil der Belegschaft von Statusgesellschaften diesen bei einer Abwanderung folgen und bei einem flexiblen Arbeitsmarkt sollten entlassene Arbeitnehmer bei Vorleistungserbringern mittelfristig eine alternative Beschäftigung finden können.
- Steuerelastizität der Unternehmensgewinne: Der unterstellten Steuerelastizität kommt eine entscheidende Bedeutung für die enorme Spannweite der Untersuchungsergebnisse zu, die von Mehreinnahmen bis zu kräftigen Mindereinnahmen im zweistelligen Milliardenbereich reichen. Die unterstellten Steuerelastizitäten variieren zwischen -0.4 und minus unendlich.

Eine zentrale Frage ist demnach jene nach der „richtigen“ Elastizität der Unternehmensgewinne bzw. -steuereinnahmen in Bezug auf Änderungen bei der Gewinnsteuer. Empirische Untersuchungen zur Reagibilität von multinationalen Unternehmen auf Steuerbelastungsunterschiede ermitteln eine (Semi-)Elastizität von -0.5 bis -4.<sup>36</sup> Unklar ist, inwiefern die Ergebnisse, die oft aus grossen OECD-Ländern gewonnen wurden und in denen auch langfristige Standortentscheide enthalten sind, auf die sehr mobilen Statusgesellschaften in der Schweiz übertragen werden können.

Die einzige Untersuchung, die explizit die Elastizität von Statusgesellschaften im Fokus hat, stammt von Brülhart und Staubli (2017)<sup>37</sup>. Die Studie analysiert den gewinnsteueraufkommensmaximierenden Steuersatz unter der Annahme, dass künftig nicht mehr zwischen mobilen und immobilien Unternehmen differenziert werden kann. Für immobile Unternehmen wird eine Steuerelastizität von -0.4 unterstellt. Für die mobileren Statusgesellschaften wird eine Elastizität von -2.1 bis -2.9 geschätzt. Statusgesellschaften reagieren somit etwa siebenmal so sensitiv wie ordentlich besteuerte Gesellschaften. Legt man den Befund aus ökonomischen Untersuchungen zu anderen Ländern sowie aus der Studie von Brülhart und Staubli (2017) zugrunde, dürften Elastizitäten von weniger als -2 die potenziellen Mindereinnahmen unterschätzen, da eine solche für Statusgesellschaften wohl zu tief ist. Ebenso dürften Elastizitäten von mehr als -4 nur schwer zu rechtfertigen sein, da solch hohe Elastizitäten in der empirischen Forschung bisher eher selten geschätzt und – falls dies der Fall war – als Ausreisser interpretiert wurden.

Geht man davon aus, dass die Elastizität von Statusgesellschaften im Wertebereich von -2 bis -4 liegt, dann ist eine Streichung des Statusprivilegs ohne neue Sondermassnahmen nicht zielführend, wenn man die Minimierung der Mindereinnahmen als wichtiges Ziel der Steuerreform anerkennt. Eine allgemeine Senkung der Gewinnsteuer in allen Kantonen erweist sich aber ebenfalls als suboptimal. Wenn zumindest ein Teil der bisher ordentlich besteuerten Unternehmen nicht für neue, den internationalen Standards entsprechende Sonderregelungen qualifiziert und diese Sonderregelungen zugleich zumindest in einigen Kantonen eine tiefe Steuerbelastung für bisherige Statusgesellschaften sicherstellen können, erzeugt eine Lösung mit diesen Sonderregelungen weniger Mindereinnahmen als eine Lösung, die einzig auf einer allgemeiner Gewinnsteuersenkung basiert. Dabei ermöglicht der Steuerföderalismus massgeschneiderte Strategien für die einzelnen Kantone, was die Mindereinnahmen zusätzlich beschränkt, ohne dass Abstriche bei der Standortattraktivität in Kauf genommen werden müssen.

### 3.1.2 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 von der Patentbox (Art. 24a E-StHG) und/oder den zusätzlichen F&E-Abzügen (Art. 25a E-StHG) profitiert, gemäss der Entlastungsbegrenzung (Art. 25b E-StHG) bei der Steuer von Kanton und Gemeinde wieder um 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 auf fünf Jahre 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.

Die nachfolgende 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.

<sup>36</sup> Vgl. De Mooij, R.A., Ederveen, S. (2008): Corporate Tax Elasticities: a Reader's Guide to Empirical Findings. Oxford Review of Economic Policy, 24(4), 680-697. Feld, L.P., Heckemeyer, J.H. (2011): FDI and Taxation: a Meta-Study. Journal of Economic Surveys, 25(2), 233-272. Heckemeyer, J., Overesch, J.H. (2013): Multinationals Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels. ZEW Discussion Paper No 13-045.

<sup>37</sup> Brülhart, M., Staubli, D. (2017): Die optimale Unternehmenssteuerreform: Auf drei Variablen kommt es an. <http://www.hec.unil.ch/mbrulhar/papers/BrulhartStaubli.pdf>

Tabelle 5: Effektive Steuerbelastung vor Reform

		Tiefsteuernkanton			Hochsteuernkanton		
		Holding-gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentlich besteuerte Gesellschaft	Holding-gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentlich besteuerte Gesellschaft
Statutarischer Steuersatz DBST	A	8.50%	8.50%	8.50%	8.50%	8.50%	8.50%
Statutarischer Steuersatz Kanton + Gemeinde	B	6.00%	6.00%	6.00%	16.50%	16.50%	16.50%
Reduktion steuerbarer Gewinn auf Stufe Kanton auf	C	0%	20%	100%	0%	20%	100%
Statutarische Steuerbelastung	$D=A+B*C$	8.50%	9.70%	14.50%	8.50%	11.80%	25.00%
Effektive Steuerbelastung	$E=D/(1+D)$	7.83%	8.84%	12.66%	7.83%	10.55%	20.00%

Quelle: ESTV

Für das Reformszenario und wiederum für einen Tief- und einen Hochsteuernkanton zeigt im Vergleich dazu die untenstehende 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 Hochsteuernkanton wird dabei eine kantonale Gewinnsteuersenkung unterstellt. Die Tabelle enthält jeweils unterschiedliche bindende Entlastungsbegrenzungs- bzw. Mindestbesteuerungsquoten.

Tabelle 6: Effektive Steuerbelastung mit Reform

		Tiefsteuernkanton			Hochsteuernkanton		
		Holding-gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentlich besteuerte Gesellschaft	Holding-gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentlich besteuerte Gesellschaft
Statutarischer Steuersatz DBST	A	8.50%	8.50%	8.50%	8.50%	8.50%	8.50%
Statutarischer Steuersatz Kanton + Gemeinde nach kantonaler Gewinnsteuersenkung	B	6.00%	6.00%	6.00%	12.00%	12.00%	12.00%
Mindestbesteuerungsquote auf Stufe Kanton mit bindender Entlastungsbegrenzung	C	30%	50%	80%	30%	50%	80%
Statutarische Steuerbelastung	$D=A+B*C$	10.30%	11.50%	13.30%	12.10%	14.50%	18.10%
Effektive Steuerbelastung	$E=D/(1+D)$	9.34%	10.31%	11.74%	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

Die wesentlichen finanziellen Aspekte der Patentbox können qualitativ beschrieben werden. Dabei ist zwischen verschiedenen Konstellationen zu unterscheiden:

- Gewinne, welche bisher im Rahmen der Statusgesellschaften nach Artikel 28 StHG privilegiert besteuert werden 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 Entscheidungen 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.
- Auf Gewinne, welche bisher ordentlich besteuert werden und neu für die Patentbox qualifizieren, reduziert sich die Steuerbelastung auf Stufe Kanton und Gemeinde. Dadurch entstehen Kantone und Gemeinden Mindereinnahmen. Das Ausmass dieses Effekts hängt davon ab, welcher Anteil bisher ordentlich besteuert 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 diese noch eine lange Restlaufzeit haben, da dann die niedrigere Besteuerung der künftigen Gewinne die Kosten des Eintritts kompensieren. 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.

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

In der Konstellation unter Buchstabe a) dürfte ein substanzieller Anteil der Gewinne von der Patentbox profitieren. Da keine gesicherten Daten existieren, ist hier die Unsicherheit aber vergleichsweise gross. Da die Patentbox v.a. für neue Patente mit noch langer Restlaufzeit attraktiv ist, ist denkbar, dass die Patentbox anfänglich zurückhaltend genutzt wird und erst allmählich mit der Erneuerung des Patentportfolios und dem Auslaufen der Übergangsregelungen an Bedeutung gewinnt. In der Konstellation b) könnten aufgrund von Patenten auf computerimplementierten Erfindungen und Software bisher ordentlich besteuerte Gewinne aus dem Dienstleistungssektor in nennenswertem Umfang für die Patentbox qualifizieren. In der Konstellation unter c) wird die Nutzung der Patentbox die Ausnahme darstellen.

### 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 der Kantone, die eine solche Förderung anbieten werden,
- vom Ausmass der Förderung
- und 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 der Kantone, die sich eines solchen Instruments bedienen, und dem Ausmass der Förderung resultieren beim Bund sogar geringfügige Mehreinnahmen, da der abziehbare Steueraufwand niedriger ausfallen wird.

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 den Abschreibungen aus einem Statuswegfall reduziert. Infolge des höheren abziehbaren Steueraufwands verzeichnet der Bund demgegenüber geringfügige statische Mindereinnahmen.

Den statischen Mehreinnahmen stehen in dynamischer Sicht Mindereinnahmen gegenüber, da die Entlastungsbegrenzung die positiven dynamischen Effekte der Massnahmen auf Standortattraktivität und Wertschöpfung abschwächt. Die dynamischen finanziellen Auswirkungen werden massgebend dadurch beeinflusst werden, inwieweit die Konzerne Wege finden werden, 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. 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 Sicht Mindereinnahmen erzeugen. 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 gegenüber steht und sich für das zuziehende Unternehmen daher in der Summe keine Steuerersparnis ergibt.

Bei den bisher privilegiert besteuerten Gewinnen, welche nicht für die Patentbox qualifizieren, steigt die Steuerbelastung auf Ebene 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 dann zumal 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 durch die 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 Teilbesteuerungsmassen 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, um noch von der geltenden tieferen Besteuerung zu 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**

Da die Massnahme für die Kantone fakultativ ist, ist keine Schätzung der finanziellen Auswirkungen möglich. Die folgenden Elemente beeinflussen jedoch das Ergebnis. Aufgrund der zwingenden Abschaffung der Regelungen für Statusgesellschaften entfallen zunächst die Sondertarife für diese Gesellschaften bei der Kapitalsteuer. 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 Mindereinnahmen resultieren. Die im Vorfeld der Volksabstimmung zur USR III veröffentlichten Pläne einzelner Kantone mit hohen Kapitalsteuern deuten darauf hin, dass es bei der Kapitalsteuer zu Mindereinnahmen kommen wird.

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 unvoreilhaftigen 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 825 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.

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.

### **3.1.2.11 Kantonale Gewinnsteuersenkungen**

Die Massnahme ist formal nicht Teil des Reformpakets, bildet aber ein wichtiges Element der Reformstrategie. Viele Kantone haben ihre Umsetzungsprojekte im Rahmen der USR III bereits lanciert und es ist davon auszugehen, dass die Kantone ihre Projekte gestützt auf die Vernehmlassungsvorlage zur SV17 vorantreiben werden. Derzeit ist jedoch offen, welche Anpassungen die Kantone aufgrund der neuen Vorlage an ihren ursprünglichen Projekten vornehmen werden. Deshalb können zum jetzigen Zeitpunkt noch keine Aussagen über die finanziellen Auswirkungen der kantonalen Gewinnsteuersenkungen gemacht werden. Der Bundesrat wird anlässlich der Verabschiedung der Botschaft zur SV17 die von den Kantonen dazumal erwarteten finanziellen Auswirkungen zusammenfassend darstellen.

### **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 und bei den Kantonen und Gemeinden tendenziell die Mehreinnahmen überwiegen.
- Soweit die Massnahme auf die Lohnempfänger überwältzt wird, wirkt sie sich bei der Gewinnsteuer neutral aus. Bei den Haushalten stehen den höheren Zulagen tiefere bzw. weniger stark gewachsene Löhne gegenüber. Diese Effekte gleichen sich dann bei der Einkommensteuer im Wesentlichen aus. Kleinere Differenzen können aber entstehen, wenn sich die Empfänger der Zulagen in anderen Progressionsstufen befinden als die Erwerbstätigen ohne Kinder.
- Soweit die Massnahme auf die Preise überwältzt 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 Empfänger der Zulagen relativ zu 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<sup>38</sup>. Die Mehrbelastung aus der Erhöhung der Mindestvorgaben beläuft sich auf schätzungsweise 6 Millionen Franken. Die Mehrkosten bei den mit dem Taggeld der Arbeitslosenentschädigung ausgezahlten Zuschlägen in Höhe der Kinder- und Ausbildungszulagen werden durch die Arbeitslosenversicherung finanziert (4 Millionen Franken).
- Bei den Familienzulagen in der Landwirtschaft gemäss FLG löst die Erhöhung der Mindestansätze jährliche Mehrausgaben von 14 Millionen aus. Davon trägt der Bund zwei Drittel, die Kantone tragen ein Drittel. Arbeitgeber in der Landwirtschaft sind nicht betroffen, da ihre Beiträge gemäss Art. 18 FLG bei 2 Prozent der in ihrem Betrieb ausgerichteten AHV-pflichtigen Löhne fixiert sind.

<sup>38</sup> In den Kantonen Appenzell-Ausserrhoden, Glarus, Solothurn, Thurgau und Tessin tragen auch die Nichterwerbstätigen zur Finanzierung der Familienzulagen bei.

### 3.1.3 Statische finanzielle Auswirkungen auf den Bund

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

Tabelle 7: Statische finanzielle Auswirkungen der quantifizierbaren Massnahmen auf den Bund (2020/2021)<sup>39, 40</sup>

Massnahme	gegenüber dem geltenden Recht	gegenüber der USR III
Verzicht einer zinsbereinigten Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital für Bund und freiwillig für Kantone	0	+220
Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne im DBG	+80	+80
Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer <sup>1</sup>	-825	+165
Erhöhung Mindestvorgaben Kinder- u. Ausbildungszulagen um 30 Franken pro Monat <sup>2</sup>	-10	-10
<b>Total</b>	<b>-755</b>	<b>+455</b>

<sup>1</sup> Gegenüber der Schätzung im Zeitpunkt des Parlamentsbeschlusses zur USR III wurde die Schätzung aufgrund der stärker als erwarteten Einnahmementwicklung der direkten Bundessteuer und der späteren Umsetzung der Reform von 920 Mio. CHF auf 990 Mio. CHF angepasst. Die Reduktion auf 825 Mio. CHF ergibt sich durch die geringere Erhöhung des Kantonsanteils um 3.5 statt 4.2 Prozentpunkte.

<sup>2</sup> Finanzierungsanteile Bund gemäss Bundesgesetz über die Familienzulagen in der Landwirtschaft. Nicht enthalten sind die Aufwendungen in Form erhöhter Arbeitgeberbeiträge vom Bund. 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 Mindestsätzen.

Quelle: ESTV, EFV

Die Mehrbelastung für den Bundeshaushalt wird für 2020 bzw. 2021 auf insgesamt 835 bzw. 755 Millionen geschätzt (die höhere Teilbesteuerung der Dividenden wirkt sich im Bundeshaushalt erst mit einem Jahr Verzögerung aus). Dazu kommt ab 2024 der Ergänzungsbeitrag von 180 Millionen pro Jahr, welcher aus dem auslaufenden Härteausgleich finanziert werden kann. Der Finanzplan 2019-2021 vom 23. August 2017 zeigt für die Jahre 2020 und 2021 strukturelle Überschüsse von rund 500 Millionen (2020) und 950 Millionen (2021). Unter Einschluss der SV17 resultiert im Jahr 2020 ein strukturelles Defizit von rund 340 Millionen Franken. Aus heutiger Sicht müssten deshalb im Rahmen der Budgetierung für 2020 entsprechende Kürzungen auf der Ausgabenseite vorgenommen werden, damit die Vorgaben der Schuldenbremse eingehalten werden können. Zudem sind in den kommenden Jahren nicht gegenfinanzierte Mehrbelastungen im Bundeshaushalt zu vermeiden, um den Bereinigungsbedarf nicht grösser werden zu lassen.

Mit der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 17 auf 20,5 Prozent trägt der Bund einen wesentlichen Teil der finanziellen Auswirkungen der Reform. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich auch ohne SV17 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. Es wird davon ausgegangen, dass die Kantone die neuen steuerlichen Sonderregelungen nutzen und bei Bedarf eine Senkung ihrer Gewinnsteuern vornehmen, um den Wegfall der privilegierten Besteuerung für bisherige Statusgesellschaften abzufedern. Damit dürfte die steuerliche Standortattraktivität der Schweiz erhalten bleiben, so dass beim Bund keine namhaften Mindereinnahmen bei der Gewinnsteuer anfallen. Allenfalls ergeben sich geringfügige Mindereinnahmen, welche jedoch nicht quantifiziert werden können (vgl. Tabelle 10). Eine Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der Bund den Kantonen finanziellen Handlungsspielraum verschafft, damit sie bei Bedarf ihre Gewinnsteuern senken können.

Die Massnahmen, bei denen sich die finanziellen Auswirkungen auf den Bund gegenüber dem geltenden Recht lediglich qualitativ umschreiben lassen, sind in der nachfolgenden Tabelle aufgeführt.

Tabelle 8: Massnahmen, bei denen die finanziellen Auswirkungen auf den Bund nur qualitativ umschrieben werden können

Massnahme	
Abschaffung kantonale Steuerstatus für Holding-, Domizil und gemischte Gesellschaften <sup>1</sup>	Offen, ob geringfügige Mehr- oder Mindereinnahmen resultieren <sup>2</sup>
Einführung einer obligatorischen Patentbox im Steuerharmonisierungsgesetz	
Obligatorischer Sondersatz für stille Reserven bei Verlust des kantonalen Steuerstatus	
Obligatorische Regelung zur Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht	Keine statischen Auswirkungen
Ermächtigung der Kantone im Steuerharmonisierungsgesetz, freiwillig erhöhte Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E-Aufwendungen) vorzusehen	Geringfügige Mehreinnahmen
Obligatorische Entlastungsbegrenzung im Steuerharmonisierungsgesetz für Unternehmen, welche von der Patentbox, den erhöhten F&E-Abzügen und/oder Abschreibungen aus einem vorzeitigen Austritt aus einem kantonalen Steuerstatus vor Inkrafttreten der Reform profitieren	Geringfügige Mindereinnahmen
Ermächtigung zu freiwilligen Anpassungen bei der kantonalen Kapitalsteuer im Steuerharmonisierungsgesetz	Geringfügige Mehreinnahmen
Obligatorische Ausweitung der pauschalen Steueranrechnung auf Schweizer Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens	Geringfügige Mindereinnahmen
Kantonale Gewinnsteuersenkungen (formal nicht Teil des Pakets, aber wichtiges Element der Reformstrategie)	Mehreinnahmen

<sup>1</sup> Parallel dazu werden auch die Verwaltungspraktiken betreffend Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches aufgehoben.

<sup>2</sup> Langfristig entstehen zusätzliche Mehreinnahmen bei bisherigen Prinzipalgesellschaften.

Quelle: ESTV, EFV

<sup>39</sup> Hinzu kommen ab 2024 die zeitlich befristeten Ergänzungsbeiträge im Umfang von jährlich 180 Millionen Franken, die aus dem auslaufenden Härteausgleich finanziert werden.

<sup>40</sup> Die Verstärkung der personellen Ressourcen im Bereich der Steuerprüfung in der ESTV im Umfang von 75 Stellen sollten gemäss heutiger Einschätzung ab 2020 jährliche Mehreinnahmen von rund 155 Millionen Franken generieren. Allerdings gilt es darauf hinzuweisen, dass die Einnahmen aus Steuerprüfung insbesondere im Bereich der Verrechnungssteuer höchst volatil sind und einzelne Ausreisser das jeweilige Jahresergebnis massiv beeinflussen können. Diese zusätzlichen Einnahmen können als Nebeneffekt mithelfen, die durch die SV17 erwarteten Mehrausgaben des Bundes zu kompensieren.

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

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

Tabelle 9: Statische finanzielle Auswirkungen der quantifizierbaren Massnahmen auf die Kantone und Gemeinden (2020/2021)<sup>41</sup>

Massnahme	gegenüber dem geltenden Recht	gegenüber der USR III
Verzicht einer zinsberechtigten 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
Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer <sup>1</sup>	+825	-165
Erhöhung Mindestvorgaben Kinder- u. Ausbildungszulagen um 30 Franken pro Monat	-10	-10
<b>Total</b>	<b>+1170</b>	<b>+230 bis +470</b>

<sup>1</sup> Gegenüber der Schätzung im Zeitpunkt des Parlamentsbeschlusses zur USR III wurde die Schätzung aufgrund der stärker als erwarteten Einnahmementwicklung der direkten Bundessteuer und der späteren Umsetzung der Reform von 920 Mio. CHF auf 990 Mio. CHF angepasst. Die Reduktion auf 825 Mio. CHF ergibt sich durch die geringere Erhöhung des Kantonsanteils um 3.5 statt 4.2 Prozentpunkte.  
<sup>2</sup> Finanzierungsanteile Kantone für Familienzulagen für Nichterwerbstätige und für Zulagen gemäss Bundesgesetz über die Familienzulagen in der Landwirtschaft. Nicht enthalten sind die Aufwendungen in Form erhöhter Arbeitgeberbeiträge von Kantonen und Gemeinden.

Quelle: ESTV, EFV

Die Massnahmen, bei denen sich die finanziellen Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden gegenüber dem geltenden Recht lediglich qualitativ umschreiben lassen, sind in der nachfolgenden Tabelle aufgeführt.

Tabelle 10: Massnahmen, bei denen die finanziellen Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden nur qualitativ umschrieben werden können

Massnahme	
Abschaffung kantonale Steuerstatus für Holding-, Domizil und gemischte Gesellschaften <sup>1</sup>	Offen, ob Mehr- oder Mindereinnahmen resultieren <sup>2</sup>
Einführung einer obligatorischen Patentbox im Steuerharmonisierungsgesetz	
Obligatorischer Sondersatz für stille Reserven bei Verlust des kantonalen Steuerstatus	
Obligatorische Regelung zur Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht	Keine statischen Auswirkungen
Ermächtigung der Kantone im Steuerharmonisierungsgesetz, freiwillig erhöhte Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E-Aufwendungen) vorzusehen	Mindereinnahmen
Obligatorische Entlastungsbegrenzung im Steuerharmonisierungsgesetz für Unternehmen, welche von der Patentbox, den zusätzlichen F&E-Abzügen und/oder Abschreibungen aus einem vorzeitigen Austritt aus einem kantonalen Steuerstatus vor Inkrafttreten der Reform profitieren	Mehreinnahmen
Ermächtigung zu freiwilligen Anpassungen bei der kantonalen Kapitalsteuer im Steuerharmonisierungsgesetz	Mindereinnahmen
Obligatorische Ausweitung der pauschalen Steueranrechnung auf Schweizer Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens	Geringfügige Mindereinnahmen
Kantonale Gewinnsteuersenkungen (formal nicht Teil des Pakets, aber wichtiges Element der Reformstrategie)	Substanzielle Mindereinnahmen

<sup>1</sup> Gleichzeitig werden auch die Verwaltungspraktiken betreffend Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches aufgehoben.  
<sup>2</sup> Mindereinnahmen entstehen aus den bisher ordentlich besteuerten Gewinnen, welche neu für die Patentbox qualifizieren. Demgegenüber steigt die Belastung bei bisher privilegiert besteuerten Gewinnen tendenziell an, soweit diese in die Patentbox eingehen. Damit sind Mehreinnahmen verbunden. Für die übrigen bisher privilegiert besteuerten Gewinne vermag die gesonderte Besteuerung der nach dem Wegfall der kantonalen Steuerstatus realisierten stillen Reserven den Anstieg der Belastung temporär zu dämpfen. Nach Auslaufen dieser Übergangsregelung ist offen, ob insgesamt Mehr- oder Mindereinnahmen resultieren.

Quelle: ESTV, EFV

## 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 Anteilseigner, auch Wohlfahrtszielsetzungen verfolgt werden<sup>42</sup>. 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. Aus Standortsicht kann es sich dabei als zielführend erweisen, die Steuerbelastung nach Mobilität zu differenzieren.

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.

<sup>41</sup> Hinzu kommen die zeitlich befristeten Ergänzungsleistungen im Umfang von jährlich 180 Millionen Franken, die aus dem auslaufenden Härteausgleich finanziert werden.

<sup>42</sup> Die Wohlfahrtszielsetzung ist in Art. 94 Abs. 2 BV verankert.

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 Effizienzzeinsbussen möglichst gering ausfallen. Dies wird erreicht, indem die Steuerlast auf Grenzinvestitionen, d.h. einer vor Steuern gerade noch rentablen Investition, tief ausfällt. Zudem ist die Besteuerung entscheidungsneutral auszugestalten, so dass unternehmerische Entscheidungen 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 nachfolgenden 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 werden und neu für die Patentbox qualifizieren, unterliegen sowohl auf Stufe Bund als auch auf kantonaler Ebene neu einer leicht höheren Steuerbelastung als bisher.

Auf Gewinne, die bisher ordentlich besteuert worden sind und neu für die Patentbox qualifizieren, reduziert sich die Steuerbelastung auf Stufe Kanton und Gemeinde deutlich. Für solche Gesellschaften gewinnt die Schweiz an Standortattraktivität, es müssen jedoch Mindereinnahmen bei Kantonen und Gemeinden hingenommen werden.

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 wollen, 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 späteren 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 bzw. 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 gegenüber steht.

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, d.h. 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 diese 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 zur Gewinnverlagerung ins Ausland seitens bereits ansässiger Gesellschaften, und die Schweiz gewinnt als Standort für Neuansiedlungen an Attraktivität. Allerdings fallen bei kantonalen Gewinnsteuersenkungen im Vergleich zu Sonderregelungen hohe Mitnahmeeffekte seitens bereits ansässiger ohnehin standortgebundener Unternehmen an. Dementsprechend ist diese Massnahme als Instrument zur Erhöhung der Standortattraktivität im Vergleich zu Sonderregelungen teuer, allerdings 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. Im Vergleich zur Standortwahl der Unternehmen ist jedoch die Wohnsitzwahl der Investoren von untergeordneter Bedeutung.

### **3.2.2.7 Keine Ersatzmassnahme für konzerninterne Zinsen**

Weil keine Massnahme vorgesehen ist, welche bisher, vor allem im Rahmen der *Swiss Finance Branch* und der Holdinggesellschaften, privilegiert besteuerte Zinsen aus konzerninternen Darlehen ersetzen könnte, 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, so dass die Einkünfte aus dem Patent 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.

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, welche bei einer rechtsformneutralen Besteuerung berücksichtigt werden müssen. Die nachfolgende Tabelle listet diese Faktoren auf.

Tabelle 11: 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.<sup>43</sup> Da die Einkommenssteuerbelastung beim Beteiligten an einem Personenunternehmen stärker durchschlägt als beim Beteiligten an einem Kapitalunternehmen, dessen Einkommenssteuerbelastung durch die Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne reduziert wird, stellt sich der Beteiligte an einem Kapitalunternehmen relativ umso besser, je höher die Einkommenssteuer angesetzt ist. Er schneidet 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- bzw. Kapitalunternehmen. Ist dieses Einkommen vergleichsweise tief, 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)<sup>44</sup>. Soweit diese Abgaben nicht rentenbildend sind, stellen sie eine zusätzliche Belastung dar, welcher der Beteiligte am Kapitalunternehmen nicht unterliegt, soweit er das Einkommen aus dem Kapitalunternehmen statt als Erwerbs- als Vermögenseinkommen bezieht.

Der Beteiligte am Kapitalunternehmen hat 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, profitiert der Beteiligte von einem Einschliessungseffekt (Lock-in-Effekt), indem der aus der Gewinnthesaurierung erwirtschaftete Gewinn bis zur Ausschüttung nur mit dem Gewinnsteuersatz belastet bleibt. Er erzielt 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 können.

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 (2/3 Ertragswert, 1/3 Substanzwert) bewertet. Daraus kann ein Mehr- oder Minderbelastung gegenüber Personenunternehmen entstehen. Beträgt der Gewinn null, ist auch der Ertragswert null und es resultiert eine Tieferbewertung (1/3 des Substanzwertes). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn 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 eines Beteiligten an einem Kapitalunternehmen typischerweise über jener eines 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 in der Regel höheren erwarteten zukünftigen Gewinne 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 Beteiligten 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 Einkommens- und Gewinnsteuer abgestellt werden. Da die Höhe der Kapitalsteuer, der Emissionsabgabe und der Vermögenssteuer von zusätzlichen Faktoren abhängen, können sie bei der Ermittlung des angemessenen Teilbesteuerungsmasses kaum angemessen einbezogen werden. Es ist allenfalls pauschal in Rechnung zu stellen, dass diese Faktoren den Beteiligten am Kapitalunternehmen gegenüber jenem am Personenunternehmen benachteiligen.
2. Kleinere Unternehmen, die nicht allzu kapitalintensiv sind, und je Beteiligten 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

<sup>43</sup> 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.

<sup>44</sup> 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 dem Beteiligten am Kapitalunternehmen vor, der zudem als Unternehmer einen Spielraum bei der Festsetzung des Anteils des Vermögens- bzw. Erwerbseinkommens aus dem Kapitalunternehmen hat.

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 12 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 mit dem geltenden Recht bei den Teilbesteuerungsmassen und einem Szenario mit einem einheitlichen Teilbesteuerungsmass von 70 Prozent auf Stufe Bund und Kantone. Für beide Szenarien sind Unterszenarien mit einer Gewinnthesaurierung von 0 Prozent und von 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 12: Rechtsformneutrale Gewinnsteuersätze bei maximaler Gewinn- und Einkommenssteuerbelastung, ohne Einbezug Sozialabgaben, Steuerjahr 2016

			Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne gemäss geltendem Recht		Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne zu 70%	
			Gewinnthesaurierung		Gewinnthesaurierung	
			0%	50%	0%	50%
1	ZH	Zürich	23.9%	32.9%	16.6%	30.2%
2	BE	Bern	25.0%	34.2%	17.5%	31.5%
3	LU	Luzern	17.3%	24.9%	12.0%	22.7%
4	UR	Altdorf	14.8%	20.5%	9.3%	18.2%
5	SZ	Schwyz	17.4%	25.0%	12.0%	22.8%
6	OW	Sarnen	12.7%	18.9%	8.8%	17.3%
7	NW	Stans	13.5%	20.0%	9.3%	18.2%
8	GL	Glarus	20.5%	26.4%	12.2%	23.1%
9	ZG	Zug	11.6%	17.4%	8.0%	15.9%
10	FR	Freiburg	20.9%	29.2%	14.4%	26.8%
11	SO	Solothurn	17.4%	26.9%	13.6%	25.5%
12	BS	Basel	22.0%	30.6%	15.3%	28.1%
13	BL	Liestal	25.7%	35.0%	18.0%	32.2%
14	SH	Schaffhausen	18.3%	26.1%	12.6%	23.8%
15	AR	Herisau	14.9%	23.5%	11.6%	22.2%
16	AI	Appenzell	14.5%	20.1%	9.1%	17.8%
17	SG	St. Gallen	19.0%	27.0%	13.1%	24.7%
18	GR	Chur	16.1%	25.1%	12.6%	23.8%
19	AG	Aarau	21.6%	28.4%	13.5%	25.2%
20	TG	Frauenfeld	16.2%	25.2%	12.6%	23.9%
21	TI	Bellinzona	21.7%	32.6%	17.2%	31.0%
22	VD	Lausanne	22.8%	37.6%	21.5%	37.2%
23	VS	Sitten	18.7%	28.7%	14.7%	27.2%
24	NE	Neuenburg	22.4%	33.5%	17.8%	31.9%
25	GE	Genf	24.7%	36.4%	19.7%	34.7%
26	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:**

**Beteiligte Person an Kapitalunternehmen:**

- 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, welche 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

**Beteiligte Person an Personenunternehmen:**

- Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
- Sozialabgaben (9.65%): aufgespalten in eine Versicherungs- und eine Steuerkomponente; nur die gegenleistungslose Steuerkomponente fliesst in die Steuerbelastungsvergleichsrechnung ein; als Versicherungskomponente werden die auf den ersten 84'600 CHF Einkommen entrichteten Sozialabgaben unterstellt
- Einkommenssteuer: beteiligte Person wird als alleinstehende Person besteuert, keine Kirchensteuer

Quelle: ESTV

Die nächsten beiden Tabellen wenden sich nun den Konstellationen in Fall 2 zu. 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 des geltenden Rechts zeigt Tabelle 13 die Mehr- bzw. Minderbelastung eines Beteiligten an einem Kapitalunternehmen gegenüber einem 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 13: Steuerbelastungsdifferenz eines Beteiligten an einem Kapitalunternehmen gegenüber einem Beteiligten an einem Personenunternehmen, Steuerjahr 2016, Teilbesteuerung gemäss geltendem Recht

Im Unternehmen erwirtschaftetes Einkommen	Mehr- (+) bzw. Minderbelastung (-) Beteiligter Kapitalunternehmen gegenüber Beteiligter Personenunternehmen				
	150'000	200'000	300'000	500'000	1'000'000
1 ZH Zürich	5'344	218	-11'879	-33'939	-76'169
2 BE Bern	2'597	-3'029	-14'901	-35'227	-79'350
3 LU Luzern	-4'515	-11'078	-25'384	-49'921	-105'549
4 UR Altdorf	-170	-4'792	-14'335	-30'417	-66'508
5 SZ Schwyz	2'349	-1'423	-9'038	-20'251	-45'741
6 OW Sarnen	-464	-5'170	-14'739	-30'942	-67'555
7 NW Stans	-2'880	-8'224	-17'623	-34'605	-74'912
8 GL Glarus	-3'703	-10'666	-25'486	-55'272	-108'345
9 ZG Zug	507	-3'472	-8'757	-19'957	-45'586
10 FR Freiburg	-693	-7'815	-21'490	-30'747	-66'279
11 SO Solothurn	6'090	2'583	-4'049	-10'709	-23'717
12 BS Basel	4'981	1'857	-6'847	-23'922	-55'429
13 BL Liestal	-782	-7'006	-19'542	-41'723	-95'215
14 SH Schaffhausen	-3'141	-10'070	-21'267	-36'418	-78'332
15 AR Herisau	-2'929	-8'837	-20'017	-36'331	-78'271
16 AI Appenzell	-6'274	-12'777	-24'949	-46'217	-97'682
17 SG St. Gallen	-2'627	-8'244	-19'378	-35'063	-73'690
18 GR Chur	1'515	-2'929	-11'888	-27'035	-59'298
19 AG Aarau	-3	-5'574	-17'310	-38'139	-85'461
20 TG Frauenfeld	1'930	-2'531	-12'045	-26'760	-59'224
21 TI Bellinzona	4'184	-91	-8'985	-25'725	-61'287
22 VD Lausanne	6'682	2'746	-6'743	-17'740	-30'004
23 VS Sitten	2'644	-2'073	-6'308	-16'879	-34'197
24 NE Neuenburg	-4'518	-12'886	-23'958	-42'956	-91'585
25 GE Genf	6'584	3'297	-4'942	-20'104	-52'704
26 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:**

**Beteiligte Person an Kapitalunternehmen:**

- 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, welche 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

**Beteiligte Person an Personenunternehmen:**

- Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
- Sozialabgaben (9.65%): aufgespalten in eine Versicherungs- und eine Steuerkomponente; nur die gegenleistungslose Steuerkomponente fliesst in die Steuerbelastungsvergleichsrechnung ein; als Versicherungskomponente werden die auf den ersten 84'600 CHF 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 14 zeigt die analogen Berechnungen wie Tabelle 13, 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 der Beteiligte an einem Personenunternehmen gegenüber jenem an einem Kapitalunternehmen im Vorteil.

Tabelle 14: Steuerbelastungsdifferenz eines Beteiligten an einem Kapitalunternehmen gegenüber einem Beteiligten an einem Personenunternehmen, Steuerjahr 2016, Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne zu 70 Prozent

Im Unternehmen erwirtschaftetes Einkommen	Mehr- (+) bzw. Minderbelastung (-) Beteiligter Kapitalunternehmen gegenüber Beteiligter Personenunternehmen				
	150'000	200'000	300'000	500'000	1'000'000
1 ZH Zürich	10'256	7'621	1'627	-7'598	-20'870
2 BE Bern	8'401	5'803	253	-7'378	-22'427
3 LU Luzern	880	-3'349	-12'688	-26'612	-58'895
4 UR Altdorf	6'010	3'763	-924	-6'973	-19'621
5 SZ Schwyz	6'582	4'553	499	-3'772	-13'203
6 OW Sarnen	3'698	751	-5'234	-14'157	-34'013
7 NW Stans	2'063	-1'116	-6'668	-16'582	-38'839
8 GL Glarus	4'756	1'356	-5'723	-18'589	-33'126
9 ZG Zug	4'543	3'622	540	-4'619	-14'911
10 FR Freiburg	5'884	-1'259	-1'836	-5'354	-16'430
11 SO Solothurn	9'330	7'463	4'386	4'203	4'411
12 BS Basel	10'771	9'886	6'117	484	-4'704
13 BL Liestal	5'910	2'896	-3'151	-12'837	-35'523
14 SH Schaffhausen	3'077	-992	-6'204	-13'415	-32'503
15 AR Herisau	539	-3'772	-11'623	-22'303	-50'307
16 AI Appenzell	489	-3'148	-10'139	-22'104	-49'894
17 SG St. Gallen	4'065	1'040	-4'599	-10'356	-26'419
18 GR Chur	4'827	1'905	-3'818	-12'578	-29'943
19 AG Aarau	7'515	5'262	438	-6'401	-19'447
20 TG Frauenfeld	5'086	2'120	-4'070	-12'481	-30'634
21 TI Bellinzona	7'582	4'985	-193	-9'472	-27'507
22 VD Lausanne	7'268	3'857	-4'169	-12'605	-19'722
23 VS Sitten	6'117	3'683	3'162	-1'488	-4'325
24 NE Neuenburg	-148	-6'309	-13'014	-25'760	-57'193
25 GE Genf	10'091	8'457	3'973	-3'737	-17'964
26 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:**

**Beteiligte Person an Kapitalunternehmen:**

- 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, welche 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

**Beteiligte Person an Personenunternehmen:**

- Beteiligte Person erzielt kein Einkommen aus anderen Quellen
- Sozialabgaben (9.65%): aufgespalten in eine Versicherungs- und eine Steuerkomponente; nur die gegenleistungslose Steuerkomponente fliesst in die Steuerbelastungsvergleichsrechnung ein; als Versicherungskomponente werden die auf den ersten 84'600 CHF 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 nachfolgende 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 ausgeschüttete Gewinne 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, so dass 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 Finanzierungswege 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, so dass 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 werden.

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 Einkommensteuer 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%
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 vorliegend vorgeschlagenen Reform ergibt sich auf Unternehmensebene eine Annäherung an die Finanzierungsneutralität durch Massnahmen, welche die Gewinnsteuerbelastung senken. Im Vordergrund stehen hier 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 nachfolgende 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 Einkommensteuer 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%
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. Allerdings schneidet die Reform unter diesem Gesichtspunkt nicht besonders gut ab, da die Kosten insgesamt zunehmen dürften.

Die ermässigte Besteuerung in der Patentbox ist für die Unternehmen und die Veranlagungsbehörde mit einem erheblich 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 gemäss der Residualmethode 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. Dieser Prozess ist umso aufwändiger, je feingliedriger die Kostenzuweisung auf die einzelnen Patente oder Patentgruppen ausfallen muss. Weil nur eine Minderheit der steuerpflichtigen Personen die Anforderungen der Patentbox erfüllt, ist allerdings auch nur eine Minderheit der Unternehmen von zusätzlichen Entrichtungskosten betroffen. Dieser Umstand begrenzt auch die Zunahme der Erhebungskosten bei den Vollzugsbehörden.

Die zusätzlichen F&E-Abzüge führen ebenfalls zu einem zusätzlichen administrativen Aufwand. Dieser entsteht in erster Linie aufgrund der Schwierigkeit, die F&E-Aufwendungen von den übrigen Aufwendungen abzugrenzen.

Die Anpassungen bei der Kapitalsteuer führen häufig zu keinen wesentlichen Änderungen. Mehraufwand ergibt sich jedoch bei der Steuerteilung im interkantonalen Verhältnis, wenn die involvierten Kantone unterschiedliche Regelungen kennen. Dies erhöht sowohl die Entrichtungskosten der betroffenen Gesellschaften als auch die Erhebungskosten der involvierten Kantone.

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 einmalig bei der Aufdeckung und wiederkehrend bei der Fortführung der Gewinnsteuerwerte.

Die Ausweitung der pauschalen Steueranrechnung auf Schweizer Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens führt aufgrund der quantitativen Zunahme an Fällen pauschaler Steueranrechnung zu einem leicht höheren administrativen Aufwand.

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

### 3.2.5 Auswirkungen auf die Verteilung

Die Reformmassnahmen 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 wohl auch Kapitalsteuer deutlich, wenn auch in letzlich nicht exakt zu beziffernder Höhe 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 Akteure auf die Anstosswirkung der Reformmassnahmen reagieren.

Da nur natürliche Personen – in ihrer Eigenschaft als Kapitalgeber, Arbeitskräfte, Landbesitzer 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 Aktionäre, sondern sämtliche Anspruchsgruppen wie Gläubiger, Arbeitnehmer, Lieferanten oder Kunden, soweit die Gesellschaft die Steuerlast auf sie überwälzen kann. Sind diese Anspruchsgruppen selbst juristische Personen, so wird die Steuer wiederum die natürlichen Personen treffen, welche 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 Kapitaleigner einen um die Steuer verminderten Ertrag aus ihrer Kapitalanlage erhalten. Die Investoren können eine höhere Vorsteuerrendite auf ihrer Anlage fordern, welche den renditeverringernenden 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 an die Konsumenten oder durch tiefere Löhne an 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, welcher auf dem Faktor Kapital liegt, und desto höher ist der Anteil, der auf immobilere 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 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 Jahrhundertwende durchgeführte Umfrage unter führenden amerikanischen Finanzwissenschaftlern ergab auf die Frage, welcher Anteil der Gewinnsteuer vom Faktor Kapital getragen werde, ein breites Meinungsspektrum.<sup>45</sup> 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.

<sup>45</sup> 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.

### 3.2.6 Auswirkungen auf die KMU

Die nachfolgende 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, welche von der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus betroffen ist, wird künftig höher belastet, sofern sie nicht hinreichend von einer Sondermassnahme profitiert.	Von der Massnahme nicht betroffen.
Einführung Patentbox	Eine Minderheit der KMU hält Patente und erfüllt die Kriterien für die Patentbox. Löst die Patentbox einen kantonalen Steuerstatus ab, resultiert eine tendenziell höhere Steuerbelastung als im geltenden Recht. Für bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften ergibt sich eine Steuerersparnis. Für KMU, die von der Massnahme Gebrauch machen, steigt der administrative Aufwand.	Die Patentbox steht solchen KMU grundsätzlich offen, dürfte aber in der Praxis sehr selten (z.B. selbständiger Erfinder) zum Zuge kommen. Ist dies der Fall resultiert gegenüber dem geltenden Recht eine Steuerersparnis, aber auch ein erhöhter administrativer Aufwand.
Zusätzliche F&E-Abzüge	Tendenziell können mehr KMU von dieser Massnahme profitieren als von der Patentbox. Für die KMU ergibt sich eine Steuerersparnis, sofern sie rentabel sind, so dass 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 resultiert gegenüber dem geltenden Recht eine Steuerersparnis, aber auch ein erhöhter administrativer Aufwand.
Anpassungen Kapitalsteuer	Je nach Konstellation kann sich eine Mehr- oder eine Minderbelastung ergeben. Wenn der Kanton den Tarif absenkt, 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 Anteilsinhaber, 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, dass eine Betriebsstätte in der Schweiz hat, welche eine pauschale Steueranrechnung in Anspruch nehmen kann.
Kantonale Gewinnsteuersenkungen als Folge der Reform	Die Gewinnsteuerbelastung sinkt. Für die meisten KMU dürfte dies der gewichtigste Effekt der Reform darstellen, der in vielen Konstellationen die Mehrbelastung durch die Anpassung des Teilbesteuerungsverfahrens überkompensiert.	Von der Massnahme nicht betroffen.
Erhöhung Familienzulagen	In den Kantonen Bern, Freiburg, Zug, Waadt, Wallis, Genf und Jura hat die Vorlage keine Auswirkungen auf die KMU (sofern sie keine Zweigstellen in anderen Kantonen haben), da die Familienzulagen bereits heute um 30 Franken oder mehr über dem vom Bund festgelegten Minimum liegen.  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 (insbesondere Geburts- und Adoptionszulagen, branchenspezifische Risiken wie tiefe Löhne und überdurchschnittliche Kinderzahl, Verwaltungskosten) bestimmen.	In den Kantonen Bern, Freiburg, Zug, Waadt, Wallis, Genf und Jura hat die Vorlage keine Auswirkungen auf die Selbstständigerwerbenden, da die Familienzulagen bereits heute um 30 Franken oder mehr über dem vom Bund festgelegten Minimum liegen.  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 (insbesondere Geburts- und Adoptionszulagen, branchenspezifische Risiken wie tiefe Löhne und überdurchschnittliche Kinderzahl, Verwaltungskosten) bestimmen.

### 3.3 Personelle Auswirkungen

Die SV17 zeitigt keine personellen Auswirkungen beim Bund. Insbesondere hat der vom Bundesrat im Mai 2014 verabschiedete Antrag zur 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 auch 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 führen, dass die Prüfdichte wieder erhöht werden kann. Dadurch sollen für die Steuerpflichtigen die Rechtsgleichheit und -sicherheit wieder verbessert werden.

## 4 Rechtliche Aspekte

### 4.1 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<sup>46</sup>. Einige der nun in der SV17 enthaltenen Massnahmen wurden in diesem Gutachten bereits geprüft und als verfassungskonform angesehen<sup>47</sup>. Es handelt sich dabei um folgende Massnahmen:

- Patentbox;
- Zusätzliche F&E-Abzüge und
- Aufdeckung stiller Reserven.

Ebenfalls in diesem Gutachten geprüft wurden die Entlastungen bei der Kapitalsteuer und die Erhöhung der Dividendenbesteuerung. Bei den Entlastungen bei der Kapitalsteuer wurde die Entlastung für konzerninterne Darlehen als verfassungswidrig angesehen. Diese Massnahme ist in der SV17 nicht mehr enthalten. 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<sup>48</sup>. 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.

Im Gutachten nicht geprüft wurden:

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

Der Bundesrat erachtet diese Massnahmen als verfassungskonform.

Die Norm betreffend die Berücksichtigung der Städte und 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.

### 4.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

#### 4.2.1 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 zum Unternehmenssteuerreformgesetz III vom 5. Juni 2015<sup>49</sup> dargelegt, sind einerseits Staatsverträge und andererseits die von der OECD erlassenen Empfehlungen, insbesondere die Resultate des BEPS-Aktionsplan zur Beurteilung der internationalen Akzeptanz des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts von Bedeutung. Obwohl am 5. Oktober 2015 die OECD die Schlussberichte des 15 Massnahmen umfassenden BEPS-Projekts veröffentlicht hat, werden die Arbeiten im Rahmen des *Inclusive Framework on BEPS* fortgeführt (vgl. Ziffer 1.1.1.1). Weitere Entwicklungen sind damit zu erwarten, können heute jedoch noch nicht vorausgesehen werden. Aus diesen Gründen orientieren sich die beantragten Neuregelungen am Stand der Arbeiten per 30. Juni 2017. Anpassungen an den beantragten Neuregelungen sind nicht ausgeschlossen, um künftigen internationalen Entwicklungen Rechnung zu tragen.

Internationale Standards und Empfehlungen, wie jene der OECD, sind grundsätzlich auslegungsbedürftig. In ihrer Anwendung bestehen Ermessensspielräume, die auch politische Überlegungen beinhalten, weshalb nationale Gesetze und Regeln nicht abschliessend auf ihre internationale Akzeptanz beurteilt werden können. Zudem gilt es zu berücksichtigen, dass Regelungen zur Förderung der Ansiedlung, insbesondere von mobilen Faktoren, 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 Erklärung über die Unternehmensbesteuerung mit der EU (vgl. Ziffer 1.1.1.2) erfüllt.

#### 4.2.2 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. Ziffer 1.1.1.1). Nachfolgend werden die beiden Mindeststandards näher vorgestellt, 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“.

<sup>46</sup> ROBERT DANON, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), unter : <https://biblio.parlament.ch/e-docs/384330.pdf>.

<sup>47</sup> Grundlage des Gutachtens bildeten die Vernehmlassungsvorlage zur USR III und die darauf vom Bundesrat verabschiedeten Eckwerte für die Botschaft zur USR III. Die nun in der SV17 enthaltenen Massnahmen unterscheiden sich in der konkreten Ausgestaltung von den Massnahmen, wie sie dem Gutachten zugrunde lagen.

<sup>48</sup> Siehe auch: BGE 136 I 65, E. 5.5.

<sup>49</sup> BBL 2015 5069

#### **4.2.2.1 BEPS-Massnahme 5: Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz**

Der Mindeststandard der BEPS-Massnahme 5 regelt einerseits die Mindestanforderungen an die wirtschaftliche Substanz eines präferenziellen Regimes für Erträge aus Immaterialgüterrechten (sog. Patentbox), den sogenannten modifizierten Nexusansatz.

Der Schlussbericht 2015 zur Massnahme 5 regelt die Übergangsbestimmungen für nicht nexuskonforme Patentboxen, die die Mindestanforderungen an die wirtschaftliche Substanz nicht erfüllen. Danach sind seit dem 30. Juni 2016 keine Neueintritte mehr in das Regime gestattet und die Vorteile des Regimes dürfen bis am 30. Juni 2021 gewährt werden. Der Begriff „Neueintritt“ umfasst sowohl neue Steuerpflichtige als auch neue Immaterialgüterrechte. Wie in Ziffer 1.1.1.1 dargelegt, führt das FHTP seine Arbeiten fort und ist daran, Übergangsregelungen für andere Regimes als Patentboxen sowie für ab dem Jahr 2017 geprüfte Patentboxen zu definieren.

Andererseits wird Transparenz von Steuerrulings und vergleichbaren Instrumenten verlangt. 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 spontan darüber informiert werden. In der Schweiz wird der spontane Informationsaustausch über Steuerrulings auf der Grundlage des am 18. Dezember 2015 von der Bundesversammlung genehmigten und für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen (Amtshilfeübereinkommen von OECD und Europarat<sup>50</sup>) bzw. des revidierten Steueramtshilfegesetzes<sup>51</sup> erfolgen. Am 1. Januar 2017 ist die revidierte Steueramtshilfeverordnung (SR 651.11) in Kraft getreten, worin Einzelheiten zur Umsetzung des OECD-Standards festgelegt werden. Geplant ist die Anwendung des neuen Standards durch die Schweiz ab dem 1. Januar 2018. 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.

#### **4.2.2.2 BEPS-Massnahme 13: Länderbezogene Berichterstattung**

Mit dem Mindeststandard der BEPS-Massnahme 13 wurde die Verrechnungspreisdokumentation angepasst und die länderbezogene Berichterstattung sowie der automatische Austausch der länderbezogenen Berichte eingeführt. Der länderbezogene Bericht enthält Informationen über die weltweite Verteilung der Umsätze und der entrichteten Steuern, weitere Kennzahlen der multinationalen Konzerne in den einzelnen Staaten und Hoheitsgebieten sowie Angaben über die wichtigsten wirtschaftlichen Tätigkeiten sämtlicher konstitutiver Rechtsträger des multinationalen Konzerns. Dieser Bericht wird grundsätzlich von der Konzernobergesellschaft des multinationalen Konzerns erstellt und auf automatischer Basis ausschliesslich den nationalen Steuerbehörden der Staaten und Hoheitsgebiete übermittelt, in denen der multinationale Konzern über einen konstitutiven Rechtsträger verfügt.

Die Bundesversammlung hat am 16. Juni 2017 den Bundesbeschluss über die Genehmigung der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (ALBA-Vereinbarung) und das Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) verabschiedet. Läuft die Referendumsfrist am 5. Oktober 2017 ungenutzt ab, können die ALBA-Vereinbarung und das ALBAG im Dezember 2017 in Kraft treten. Multinationale Konzerne in der Schweiz würden damit verpflichtet, für das Steuerjahr 2018 erstmals einen länderbezogenen Bericht zu erstellen. Die Schweiz und ihre Partnerstaaten könnten somit erstmals 2020 die obligatorischen länderbezogenen Berichte austauschen.

#### **4.2.3 Beurteilung der beantragten Neuregelungen**

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 diesbezüglichen Anforderungen der EU erfüllen (vgl. die Kriterien und das Verfahren für die Erstellung einer EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, gemäss Schlussfolgerungen des Rates vom 8. November 2016<sup>52</sup>, und gemeinsame Erklärung der Regierungen der EU-Mitgliedstaaten und des Bundesrates zur Unternehmensbesteuerung vom 14. Oktober 2014 in Ziffer 1.1.1.2).

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 so eingegangene politische Verpflichtungen eingehalten. Zusätzliche F&E-Abzüge sind in den OECD-Mitgliedstaaten weit verbreitet und zurzeit international akzeptiert.

### **4.3 Unterstellung unter die Ausgabenbremse**

Nach Artikel 159 Absatz 3 Buchstabe b der Bundesverfassung bedürfen die Artikel 196 Absatz 1 DBG und 23a Absatz 4 FiLaG der Zustimmung der Mehrheit der Mitglieder beider Räte, da die Bestimmung eine einmalige Ausgabe von mehr als 20 Millionen Franken / neue wiederkehrende Ausgaben von mehr als 2 Millionen Franken nach sich zieht.

<sup>50</sup> SR 0.652.1

<sup>51</sup> SR 651.1

<sup>52</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/de/pdf>



