

Dieser Text ist ein Vorabdruck. Verbindlich ist die Version, die im Bundesblatt (<https://www.admin.ch/gov/de/start/bundesrecht/bundesblatt.html>) veröffentlicht wird.

Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III

vom ...

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf des Bundesgesetzes über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III).

Gleichzeitig beantragen wir Ihnen, die folgenden parlamentarischen Vorstösse abzuschreiben:

- | | | | |
|------|---|---------|--|
| 2008 | M | 04.3736 | Beseitigung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital (N 12.03.07, Bührer, S 28.05.08) |
| 2008 | M | 07.3309 | Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit mit zusätzlicher Unternehmenssteuerreform (N 01.10.07, Freisinnig-demokratische Fraktion, S 05.03.08, N 24.09.08) |
| 2009 | M | 08.3239 | Beseitigung steuerlicher Hindernisse bei der Finanzierung von Konzerngesellschaften (S 30.09.08, WAK-S, N 11.06.09) |
| 2010 | M | 08.3111 | Standort Schweiz unter den Top Five (N 11.06.09, Fraktion CVP/EVP/glp, S 15.09.10) |
| 2010 | M | 08.3853 | Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen zur Stärkung des Forschungsstandortes Schweiz (N 09.03.09, Freisinnig-demokratische Fraktion, S 15.09.10, N 09.12.10) |
| 2010 | P | 10.3894 | Steuerliche Fördermassnahmen im Bereich der Forschung und Entwicklung (N 09.10.12, Kommission für Wirtschaft und Abgaben NR 08.3853) |
| 2012 | P | 12.4223 | AHV. Beitragssubstrat erhalten (N 22.03.12, Humbel) |
| 2013 | M | 13.3184 | Ende der Überbesteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz (N 21.06.13, Pelli, S 27.11.13) |

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

...

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Simonetta Sommaruga

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Mit der Unternehmenssteuerreform III (USR III) soll die Attraktivität des Unternehmensstandorts Schweiz im internationalen Umfeld gestärkt werden. Die in dieser Botschaft vorgeschlagenen steuerpolitischen Massnahmen stellen dafür ein ausgewogenes Gesamtpaket dar, das zudem sicherstellt, dass die Unternehmen auch in Zukunft einen substanziellen Beitrag an die Finanzierung der Staatsaufgaben leisten. Die finanzpolitischen Massnahmen bewirken eine ausgewogene Verteilung der Lasten zwischen den Staatsebenen und setzen auch nach der USR III den Rahmen für einen fairen interkantonalen Steuerwettbewerb.

Ausgangslage

Der Bundesrat hatte das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bereits im November 2008 beauftragt, eine Vorlage für die USR III zu erarbeiten. Die darin vorgesehenen Reformelemente reichten allerdings nicht aus, um die internationale Akzeptanz des Schweizer Unternehmenssteuersystems wiederherzustellen. Deshalb beauftragte der Bundesrat im Frühling 2012 das EFD (BRB vom 1. Juni 2012), in Zusammenarbeit mit den Kantonen und unter Konsultation der interessierten Wirtschaftskreise seine Arbeiten zur Vorlage von Massnahmen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts fortzuführen.

Daraufhin wurde eine zwischen Bund und Kantonen paritätisch zusammengesetzte Projektorganisation eingesetzt. Gestützt auf die Vorarbeiten dieser Projektorganisation hat das EFD eine Vernehmlassungsvorlage ausgearbeitet.

Nach der Analyse der Stellungnahmen aus dem Vernehmlassungsverfahren hat der Bundesrat mit Beschluss vom 1. April 2015 die Eckwerte der USR III definiert und das EFD beauftragt, eine Botschaft auszuarbeiten.

Inhalt der Vorlage

Mit der vorliegenden Reform sollen drei Ziele erreicht werden: die Gewährleistung einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung, die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz sowie die Sicherung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden. Zwischen diesen Zielen bestehen teilweise gewichtige Konflikte. So stehen bspw. hoch kompetitive Steuerregelungen regelmässig in einem Spannungsfeld mit internationalen Bestrebungen zur Einschränkung der Steueroptimierungsmöglichkeiten der Unternehmen. Umgekehrt sind allgemeine Gewinnsteuersatzsenkungen bis zu einem gewissen Grad problemlos mit internationalen Standards vereinbar, führen aber zu erheblichen Mindereinnahmen und sind insofern weniger zielgerichtet als spezielle Regelungen für mobile Erträge.

Um dieser Ausgangslage in einem sehr dynamischen internationalen Umfeld gerecht zu werden, erweist sich eine steuerpolitische Strategie als zielführend, die aus den folgenden drei Elementen besteht:

- *Einführung neuer Regelungen für mobile Erträge, die den internationalen Standards entsprechen,*

-
- kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen,
 - weitere Massnahmen zur Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts,

Diese Strategie bietet insbesondere auch Gewähr dafür, dass im Hinblick auf die künftigen internationalen Entwicklungen flexibel agiert werden kann, indem die einzelnen Elemente gegebenenfalls stärker oder schwächer gewichtet werden können. Nicht vermeiden lässt sich, dass die konkreten Massnahmen zur Umsetzung der Strategie periodisch überprüft und gegebenenfalls angepasst werden müssen.

Die Innovationstätigkeit von Unternehmen in der Schweiz soll mit der vorgeschlagenen Patentbox und der Möglichkeit für die Kantone, erhöhte Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen vorzusehen, steuerlich gefördert werden. Beide Massnahmen sollen es der Schweiz zudem erlauben, im internationalen Wettbewerb um forschungsintensive Unternehmen weiterhin mitzuhalten.

Die Massnahmen zur Stärkung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts stehen nicht in einem technischen Zusammenhang mit den Entwicklungen auf internationaler Ebene. Sie beinhalten sowohl steuerentlastende wie auch -belastende Elemente. Sie sollen das Unternehmenssteuerrecht weiterentwickeln, indem bestehende Unter- und Überbesteuerungen beseitigt oder reduziert werden. Im Einzelnen angestrebt werden ein Abbau von Fehlanreizen, eine Vereinfachung des Steuersystems und eine Erhöhung der Rechtssicherheit.

Die in dieser Vorlage vorgeschlagenen Massnahmen stellen ein ausgewogenes Gesamtpaket dar, das die Attraktivität des Steuerstandortes Schweiz für die kommenden Jahre stärkt und gleichzeitig sicherstellt, dass die Unternehmen weiterhin einen substanziellen Beitrag an die Finanzierung der Staatsaufgaben leisten. Von entscheidender Bedeutung werden indes auch die steuerpolitischen Entscheide der Kantone sein. Der Bundesrat respektiert deren verfassungsrechtlich garantierte Autonomie, insbesondere in Bezug auf die Festsetzung der Steuertarife. Mit der USR III soll der Bund aber einen Rahmen setzen, der den Kantonen eine bestmögliche Ausgangslage für die Wahl ihrer steuerpolitischen Strategie eröffnet. Die vertikalen Ausgleichsmassnahmen und die Anpassung des Ressourcenausgleichs leisten in dieser Hinsicht ebenfalls einen wichtigen Beitrag zur Reform: Sie bewirken eine ausgewogene Verteilung der Lasten zwischen den Staatsebenen und geben den Rahmen für einen fairen interkantonalen Steuerwettbewerb.

Inhaltsverzeichnis

1 Grundzüge der Vorlage	7
1.1 Ausgangslage	7
1.1.1 Internationale Entwicklungen	7
1.1.2 Geltendes Steuerrecht	14
1.1.3 Finanzpolitische Bedeutung der Unternehmenssteuern	16
1.1.4 Reformbedarf	17
1.1.5 Ziel der Reform	21
1.1.6 Bisherige Arbeiten	21
1.2 Die beantragte Neuregelung	24
1.2.1 Steuerpolitische Stossrichtung	24
1.2.2 Überblick über die einzelnen Reformelemente	25
1.2.3 Abschaffung der kantonalen Steuerstatus	25
1.2.4 Patentbox	26
1.2.5 Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen	29
1.2.6 Anpassungen bei der Kapitalsteuer	30
1.2.7 Aufdeckung stiller Reserven	30
1.2.8 Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital	31
1.2.9 Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren	32
1.2.10 Pauschale Steueranrechnung – Umsetzung der Motion Pelli (13.3184)	32
1.2.11 Vertikale Ausgleichsmassnahmen	33
1.2.12 Anpassung des Ressourcenausgleichs	42
1.2.13 Gegenfinanzierung auf Bundesebene	54
1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung	56
1.3.1 Vernehmlassungsergebnis	56
1.3.2 Gesamtpaket der steuerpolitischen Massnahmen	59
1.3.3 Zur Standortrelevanz der einzelnen politischen Massnahmen	60
1.3.4 Geprüfte und verworfene Massnahmen	60
1.4 Steuerbelastungsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht	68
1.5 Umsetzung	69
1.6 Erledigung parlamentarischer Vorstösse	70
1.7 Weitere standortrelevante Reformvorhaben	71
1.7.1 Reform der Verrechnungssteuer	71
1.7.2 Pa. Iv. 09.503 Fraktion RL «Stempelsteuer schrittweise abschaffen und Arbeitsplätze schaffen»	72
1.7.3 Neue Regionalpolitik	72
2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln	72
2.1 Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG)	72
2.2 Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG)	75
2.3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)	76
2.4 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)	78

2.5 Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	82
3 Auswirkungen	82
3.1 Finanzielle Auswirkungen der USR III	82
3.1.1 Auswirkungen der steuerpolitischen Massnahmen	82
3.1.2 Qualität der Schätzungen	86
3.1.3 Finanzielle Auswirkungen auf den Bund	87
3.2 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden sowie auf urbane Zentren, Agglomerationen und Berggebiete	89
3.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	91
3.3.1 Zielorientierte Steuerpolitik	91
3.3.2 Auswirkungen auf das Standortziel	93
3.3.3 Auswirkungen auf das Effizienzziel	95
3.3.4 Zweckmässigkeit im Vollzug	101
3.3.5 Auswirkungen auf die Verteilung	102
3.3.6 Auswirkungen auf die KMU	104
3.4 Personelle Auswirkungen	106
4 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu nationalen Strategien des Bundesrates	106
4.1 Verhältnis zur Legislaturplanung	106
4.2 Verhältnis zu nationalen Strategien des Bundesrates	106
5 Rechtliche Aspekte	107
5.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit	107
5.1.1 Ausgangslage	107
5.1.2 Allgemeines	107
5.1.3 Aufdeckung stiller Reserven	108
5.1.4 Anpassungen bei der Kapitalsteuer	109
5.1.5 Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren	109
5.1.6 Zusätzlicher Abzug für F&E-Aufwendungen	109
5.1.7 Patentbox	110
5.1.8 Steuerharmonisierung	111
5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz und mit internationalen Empfehlungen	111
5.2.1 Allgemeine Bemerkungen	111
5.2.2 Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EU von 1972 (FHA)	112
5.2.3 Empfehlungen der OECD – BEPS-Aktionsplan	113
5.2.4 Gemeinsame Erklärung über die Unternehmensbesteuerung mit der EU	119
5.2.5 Steuerpolitische Prinzipien der EU	119
5.2.6 Abschaffung der kantonalen Steuerstatus	120
5.2.7 Prüfung der Patentbox	121
5.2.8 Prüfung der erhöhten Abzüge für F&E-Aufwendungen	121
5.2.9 Prüfung der Aufdeckung stiller Reserven	121
5.3 Unterstellung unter die Ausgabenbremse	121

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

1.1.1 Internationale Entwicklungen

Die Unternehmensbesteuerung steht schon seit geraumer Zeit im Brennpunkt des internationalen politischen Interesses. In den vergangenen zwei Jahren haben insbesondere die Initiativen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (*Organisation for Economic Co-Operation and Development*; OECD), der G 20 (Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer) und der Europäischen Union (EU) für eine neue Dynamik gesorgt. Als bedeutendstes und umfassendstes Projekt ist der Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS) der OECD zu erwähnen. Im Kern wollen die Staaten den Handlungsspielraum multinationaler Unternehmen im Bereich Unternehmensbesteuerung begrenzen und die Ausreizung bestehender Schwachstellen im internationalen Steuerwesen einschränken. Besonders im Visier stehen Erträge aus mobilen Faktoren und damit verbundene Steuerplanungsmöglichkeiten, die das Besteuerungssubstrat der Staaten aushöhlen und zu sehr geringen Steuerbelastungen von Unternehmensgewinnen führen können. Diese Entwicklungen wirken sich auch auf die schweizerische Steuerpolitik und die internationale Akzeptanz der Schweizer Unternehmensbesteuerung aus.

Exkurs: Erträge aus mobilen Faktoren

Ist der Standort, an dem ein einzelnes Unternehmen oder ein Konzern seinen Gewinn erzielt, nicht von vornherein festgelegt, so ist die Gewinnsteuerbasis, d.h. die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer als Differenz zwischen den Erträgen und den Aufwendungen, gebietskörperschaftsübergreifend mobil. Diese Mobilität kann ein Unternehmen als Ganzes oder bestimmte Unternehmensfunktionen innerhalb eines Konzernverbundes betreffen. Im ersten Fall legt ein Unternehmen fest, an welchem von mehreren potenziellen Standorten es sich ansiedelt. Im zweiten Fall entscheidet ein Konzern, der aus mehreren, in verschiedenen Gebietskörperschaften angesiedelten Gesellschaften besteht, in welcher Konzerngesellschaft er zentrale Unternehmensfunktionen erbringt.

Unternehmen oder Unternehmensfunktionen können nach Massgabe der internationalen Mobilität der Steuerbasis grob einem von vier Segmenten zugewiesen werden.

Das erste Segment umfasst die immobilien Unternehmen. Für sie stellt sich die Standortfrage nicht, da der Standort von vornherein gegeben ist. Dies ist etwa dann der Fall, wenn wegen des für das Geschäftsmodell erforderlichen unmittelbaren Kundenkontaktes eine Präsenz direkt vor Ort unabdingbar ist. Beispiele dafür sind das lokal tätige Gewerbe, aber auch die lokal tätigen Niederlassungen von Grossunternehmen im Detailhandel, im Retail-Banking oder im Versicherungsgeschäft für

private und gewerbliche Kundeninnen und Kunden. Ebenfalls als immobil anzusehen sind Unternehmen, welche standortgebundene natürliche Ressourcen ausbeuten. Dazu gehören z.B. Bergbauunternehmen oder Wasserkraftwerke. Voraussetzung für ihre Immobilität ist aber, dass ihre Kosten unter Einschluss der marktgerechten Verzinsung des gebundenen Eigenkapitals unterhalb des Marktpreises für ihre Produkte liegen, sodass die Unternehmen überdurchschnittlich rentabel operieren und eine ökonomische Rente erwirtschaften. Grenzanbieter, d.h. Anbieter, deren Erlös gerade die Produktionskosten deckt, sind in diesen Märkten demgegenüber als mobil anzusehen.

Aufgrund des fehlenden Steuerwettbewerbs lassen sich bei solchen Unternehmen an sich hohe Steuerbelastungen durchsetzen. Da in der Schweiz neben dem internationalen auch noch der kleinräumigere Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen spielt, existieren im Segment der international immobilen Unternehmen, auch Gesellschaften, die zwar nicht international, dafür aber interkantonal mobil sind. Dieser Umstand beschränkt den Freiraum der Kantone bei der Steuerfestsetzung.

Die übrigen drei Segmente umfassen Unternehmen oder Unternehmensaktivitäten, bei denen sich grundsätzlich die Frage stellt, wo sie angesiedelt werden sollen. Beim Standortentscheid spielen jeweils verschiedene Faktoren für die Standortgüte eine Rolle, die steuerlicher oder nicht-steuerlicher Natur sein können. Wichtige nicht-steuerliche Standortfaktoren sind:

- zentrale Lage mit vorzüglicher internationaler Verkehrsanbindung;
- ausgebauter Infrastruktur;
- gutes Bildungssystem;
- Mehrsprachigkeit;
- exzellenter Forschungsstandort;
- bestehende Technologiecluster;
- hohe Verfügbarkeit qualifizierter Arbeitskräfte;
- flexibler Arbeitsmarkt;
- leistungsfähiges Bankensystem;
- hohe Lebensqualität;
- politische Stabilität und sozialer Friede.

Die drei Segmente können voneinander nach dem Ausmass abgegrenzt werden, in dem die steuerlichen Faktoren den Ausschlag für den Standortentscheid geben.

Im zweiten Segment finden sich die wenig mobilen Unternehmen und Unternehmensaktivitäten. Hier spielen steuerliche Aspekte zwar eine Rolle, die nicht-steuerlichen Standortfaktoren fallen aber wesentlich stärker ins Gewicht. Zwischen den einzelnen Standorten besteht eine monopolistische Konkurrenz, die sich durch das Bündel der gegebenen oder auch politisch bewusst gestalteten Standortfaktoren der jeweiligen Gebietskörperschaften ergibt.

Die Unternehmen in diesem Segment sind nicht an einen lokalen oder nationalen Absatzmarkt gebunden und können ihren Standort an sich frei wählen. Aufgrund der nicht-steuerlichen Standortfaktoren kommen aber tatsächlich nur wenige Standorte in Frage. Typische Vertreter in diesem Segment sind exportorientierte Industrie- und

Dienstleistungsunternehmen, die Arbeitskräfte mit spezifischen, seltenen Qualifikation benötigen. Darunter finden sich sowohl Konzerngesellschaften als auch KMU.

In der Schweiz fallen die Belastungen normalbesteuerter Unternehmen in Kantonen mit tieferer Steuerbelastung in dieses Segment.

Im dritten Segment sind die mobilen Unternehmen und Unternehmensaktivitäten angesiedelt. Die steuerlichen Gesichtspunkte wiegen hier stärker als im zweiten Segment, dennoch bleiben gewisse nicht-steuerliche Standortfaktoren relevant. Das Bündel der Standortfaktoren, das die steuernden Gebietskörperschaften offerieren können, um mobile Unternehmen anzuziehen, ist homogener als im zweiten Segment. Der Preis- bzw. Steuerwettbewerb ist schärfer und die Zahl der Gebietskörperschaften, welche dieses Segment bedienen, ist niedriger. Die Konkurrenz zwischen den Gebietskörperschaften weist daher die Struktur eines Oligopols auf.

In dieses Segment fallen verschiedene zentrale Konzernfunktionen, die oft in Headquarter- oder Prinzipalstrukturen zusammengefasst und zentralisiert sind. Dazu gehören neben dem Halten von Beteiligungen und der Konzernleitung, die Übernahme von Konzernrisiken und die Verwaltung von Immaterialgüterrechten. Auch Grosshandelsaktivitäten, die global oder auf grössere Ländergruppen ausgerichtet sind, lassen sich diesem Segment zurechnen. Dies gilt auch für den internationalen Rohwarenhandel.

In der Schweiz deckt derzeit die Steuerbelastung der Gesellschaften mit Steuerstatus nach Art. 28 StHG (Holdinggesellschaft, Domizilgesellschaft und gemischte Gesellschaft) sowie jene für Prinzipalstrukturen dieses Segment ab.

Im vierten Segment befinden sich die hochmobilen Unternehmen und Unternehmensaktivitäten. Die nicht-steuerlichen Standortfaktoren treten hier zurück, so dass die steuerlichen Aspekte (nahezu) das einzige Kriterium für die Standortwahl darstellen.

In dieses Segment fallen beispielsweise Offshore-Vermögensverwaltungsgesellschaften, Konzernfinanzierungsgesellschaften und *Captives* (firmeneigene Versicherungsunternehmen, welche dem Mutterunternehmen zur Absicherung firmeneigener Versicherungsrisiken im Rahmen der Selbstversicherung dienen) sowie Aktivitäten in der Hochseeschifffahrt.

In der Schweiz lassen sich im geltenden Recht entsprechend tiefe Steuerbelastungen im Rahmen der *Swiss Finance Branch* für ausländische Gesellschaften, die über eine Betriebsstätte in der Schweiz Finanzierungsaktivitäten ausüben, realisieren.

Zu beachten ist, dass in jüngerer Zeit verschiedene Regelungen, welche auf die mobilen Segmente ausgerichtet sind, international nicht mehr akzeptiert werden, und daher bereits an Attraktivität eingebüsst haben oder noch einbüssen werden. Andere Regelungen, welche eine sehr tiefe Steuerbelastung ermöglichen, werden aber wohl auch künftig international akzeptiert. Dadurch können sich die Abgrenzung der mobilen Segmente und die Unternehmenslandschaft in diesen Segmenten verändern.

Jüngere Entwicklungen in der OECD

Unter dem Einfluss der G20 hat die OECD beschlossen, Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen zu bekämpfen. Am 19. Juli 2013 publizierte die OECD den BEPS-Aktionsplan. Diesem kam am 20. Juli 2013 von den Finanzministerinnen und Finanzministern und den Leistungsgremien der Notenbanken und am 13. September

2013 von den Staats- und Regierungschefs der G 20 Unterstützung zuteil. Mit den 15 Massnahmen dieses Plans soll insbesondere erreicht werden, dass Gewinne am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit besteuert, aggressive Steuerplanung unterbunden und die grenzüberschreitende Nichtbesteuerung vermieden werden. Die verschiedenen Arbeitsgruppen, an denen sich die Schweiz aktiv beteiligt, haben im Herbst 2013 ihre Tätigkeit aufgenommen. Erste Resultate, unter Einschluss von Empfehlungen zum Erlass oder zur Anpassung von Rechtssätzen und Praxen, wurden im September 2014 publiziert. Bis Ende 2015 sollen die Arbeiten an der Konkretisierung der Massnahmen abgeschlossen sein und weitere Berichte erstellt werden.

Im November 2012 begann das OECD-Forum über schädliche Steuerpraktiken (*Forum on Harmful Tax Practices*; FHTP) mit der Prüfung von identifizierten Steuerregimes. Darunter finden sich insbesondere die Patentboxen zahlreicher europäischer Staaten und sechs Schweizer Regimes, die grundsätzlich auch Gegenstand von Diskussionen mit der EU sind. Gegenwärtig untersucht das FHTP die folgenden schweizerischen Steuerregimes: 1) Domizilgesellschaft, 2) gemischte Gesellschaft, 3) Holdinggesellschaften, 4) Prinzipalgesellschaften, 5) Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik und 6) die Lizenzbox des Kantons Nidwalden.

Es zeichnet sich bereits ab, dass insbesondere die ersten drei und das sechste sowie die Bundessteuerpraxis zu den Prinzipalgesellschaften von der OECD als schädlich beurteilt werden. In Diskussion befinden sich noch die Übergangsregelungen.

Die Arbeiten des FHTP wurden mit dem BEPS-Aktionsplan koordiniert. Das FHTP befasst sich mit den Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz, die einer privilegierten Besteuerung durch ein Steuerregime zugrunde liegen muss. Basierend auf den zu erarbeitenden Kriterien werden die Regimes der Mitgliedstaaten – in erster Linie die Patentboxen – beurteilt. Das FHTP erarbeitet ausserdem einen Rahmen für den obligatorischen spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings. Unter die Definition „Ruling“ der OECD fällt „jeder durch eine Steuerbehörde an einen spezifischen Steuerzahler oder eine Gruppe von spezifischen Steuerzahlern gerichtete Rat, jede solche Information oder jede solche Handlung, welche die steuerliche Situation dieser Personen betrifft und worauf diese sich verlassen können“. Der BEPS-Aktionsplan sieht darüber hinaus weitere Schritte bis Ende 2015 vor, namentlich die Definition einer Strategie für den Einbezug weiterer Staaten sowie die Möglichkeit einer Anpassung oder Ergänzung des geltenden Regelwerks von 1998 zu schädlichen Steuerpraktiken. Ein Zwischenbericht über den Stand der Arbeiten des FHTP wurde im September 2014 veröffentlicht.¹ Im Februar 2015 publizierte die OECD eine Einigung über die Eckwerte eines künftigen Standards für präferenzielle Regimes für Immaterialgüter (z.B. Patentboxen).² Die Verabschiedung eines aktualisierten Berichts über die Arbeiten des FHTP im Rahmen des BEPS-Projekts ist für September 2015 geplant.

Im Zusammenhang mit den zukünftigen Entwicklungen des Unternehmenssteuerrechts ist auch die Förderung von Forschung und Entwicklung (F&E) zu erwähnen. Mit deren Auswirkungen und ihrer Messung befassen sich verschiedene Gremien der OECD. Eine der bedeutendsten Publikationen in dieser Hinsicht ist das so-

¹ OECD (2014), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

² Explanatory Paper, *Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*.

nannte Frascati Manual³, das Empfehlungen für Standards für Statistiken zu F&E enthält. Das Frascati Manual wird zurzeit grundlegend überarbeitet und um neue Kapitel erweitert, damit insbesondere Aspekte einer globalisierten Wirtschaft besser berücksichtigt werden können. Diese Arbeiten sollen in der zweiten Hälfte 2015 abgeschlossen werden.

Diskussionen mit der EU

Seit 2005 belastet die Kontroverse um die Unternehmensbesteuerung die Beziehungen zwischen der Schweiz und der EU. Im Jahre 2007 fällte die Europäische Kommission (EU-Kommission) einen unilateralen Entscheid, wonach die kantonalen Unternehmenssteuerregimes inkompatibel mit der Beihilfebestimmung des Freihandelsabkommens Schweiz-EU von 1972⁴ seien. Die Schweiz konnte sich der rechtlichen Beurteilung der Sachlage durch die EU-Kommission nicht anschliessen und erachtete diesen Entscheid als unbegründet. Bei den von der EU als schädlicher Steuerwettbewerb kritisierten Besteuerungsmodellen für Unternehmen in der Schweiz handelt es sich um 1) Domizilgesellschaften, 2) gemischte Gesellschaften, 3) Holdinggesellschaften, 4) Beteiligungsabzug, 5) Finanzbetriebsstätten, 6) Prinzipalgesellschaften und 7) Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik. Bis 2009 konnte keine Lösung für den Konflikt gefunden werden. Die Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik sind Gegenstand technischer Gespräche zwischen dem Eidgenössischen Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung (WBF) und der Generaldirektion Wettbewerb der Europäischen Union.

Im Juni 2010 kamen die EU und die Schweiz überein, einen Dialog über die Unternehmenssteuerregimes zu führen. Die Schweiz hält ausdrücklich an ihrer Souveränität und an einem ausgewogenen Steuerwettbewerb fest und lehnt eine Verpflichtung auf das EU-interne Instrument des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (nachfolgend Verhaltenskodex) ab. Dieser Verhaltenskodex stellt ein politisches Instrument innerhalb der EU dar, mit dem sich die EU-Mitgliedstaaten verpflichten, den schädlichen Wettbewerb im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu bekämpfen. Im Visier sind Steuerbestimmungen und Steuerpraktiken, die zu einer deutlich niedrigeren Effektivbesteuerung führen, als dies im betreffenden Mitgliedstaat üblich ist. Die Schweiz erklärte sich aber bereit, mit der EU Gespräche über strittige Fragen zu führen. In diesem Rahmen wurden verzerrende Steuerregimes besprochen, insbesondere solche, die Aspekte einer privilegierten Besteuerung von Einkünften aus ausländischer Quelle (sog. *ring-fencing*) aufweisen. Auch Gegenmassnahmen der EU-Mitgliedstaaten kamen zur Diskussion. Nach Konsultation der zuständigen parlamentarischen Kommissionen und der Kantone verabschiedete der Bundesrat am 4. Juli 2012 ein Mandat für den Dialog über die Unternehmensbesteuerung mit der EU. Darin wurden die folgenden drei Zielsetzungen bestimmt:

- die Wahrung und Weiterentwicklung der steuerlichen Attraktivität des Unternehmensstandortes Schweiz;
- die Förderung der internationalen Akzeptanz der schweizerischen Steuerordnung;
- die Sicherstellung ausreichender Einnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden zur Finanzierung staatlicher Tätigkeiten.

³ OECD (2002), "Frascati Manual, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development".

⁴ Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft: SR **0.632.401**.

In zahlreichen technischen und politischen Gesprächen mit den zuständigen Dienststellen der EU-Kommission konnte die Schweiz beharrlich ihren Standpunkt vertreten und im Mai und im November 2013 ihre Haltung in der Gruppe zum Verhaltenskodex (*Code of Conduct Group*; CoC-Gruppe) den EU-Mitgliedstaaten darlegen. Nach zahlreichen Gesprächen einigten sich die Unterhändler auf eine gemeinsame Erklärung (*Joint Statement*), die am 1. Juli 2014 in Bern paraphiert wurde.

Die in diesem Rahmen erzielte Vereinbarung enthält keine staatsvertraglichen Verpflichtungen und beschränkt sich auf die Aufzählung von Prinzipien und gegenseitigen Absichten. Der Bundesrat bekräftigt seine Intention, im Rahmen der USR III die in der Erklärung aufgeführten Steuerregimes abzuschaffen (Domizilgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften, Prinzipalgesellschaften, *Finance-Branch*-Strukturen) und neue steuerliche Massnahmen an internationalen Standards auszurichten. Im Gegenzug bestätigen die EU-Mitgliedstaaten ihre Absicht, die entsprechenden Gegenmassnahmen aufzuheben, sobald die betreffenden Regimes abgeschafft sind. Fristen zur Umsetzung wurden keine festgelegt.

Die gemeinsame Erklärung wurde am 14. Oktober 2014 von Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf und Vertreterinnen und Vertretern der 28 EU-Mitgliedstaaten in Luxemburg unterzeichnet. Damit kam eine fast zehn Jahre auf den Beziehungen Schweiz-EU lastende Kontroverse zu einem vorläufigen Abschluss. Der EU-Rat begrüsste in seinen Schlussfolgerungen vom 16. Dezember 2014 die Unterzeichnung der gemeinsamen Erklärung und ermutigte die Schweiz mit Nachdruck, die kritisierten Steuerregimes effektiv und rasch abzuschaffen.

Entwicklungen innerhalb der EU

Der ECOFIN-Rat beauftragte an seiner Sitzung vom 10. Dezember 2013 die CoC-Gruppe, sämtliche Patentboxen in der EU im Rahmen des Verhaltenskodex zu überprüfen, auch jene, die bereits früher überprüft worden waren.⁵ Die Gruppe soll sicherstellen, dass alle Patentboxen dem Gleichbehandlungsprinzip entsprechen und die internationalen Entwicklungen berücksichtigen, namentlich das BEPS-Projekt der OECD.

Steuermassnahmen können gemäss EU-Recht staatliche Beihilfen darstellen. Für die Beurteilung, ob eine Beihilfe vorliegt und ob diese zulässig ist, sind primär die Organe der EU und nicht die einzelnen Mitgliedstaaten zuständig. Die EU-Kommission verfügt in diesem Bereich über weitgehende Kompetenzen. Innerhalb der EU werden regelmässig beihilferechtliche Untersuchungen von Steuerpraktiken der EU-Mitgliedstaaten durchgeführt. In diesem Zusammenhang hat die EU-Kommission – zusätzlich zu den Arbeiten der CoC-Gruppe – Nachforschungen darüber aufgenommen, ob Patentboxen unzulässige staatliche Beihilfen darstellen könnten. Weiter hat die EU-Kommission am 11. Juni 2014 vertiefte Ermittlungen im Zusammenhang mit der Rulingpraxis von Mitgliedstaaten in drei spezifischen Fällen eröffnet.⁶ Am 7. Oktober 2014 hat sie ein weiteres Verfahren in einem konkreten Fall eingeleitet.⁷ Es soll geprüft werden, ob die Entscheidungen der Steuerbehörden bezüglich Unternehmensbesteuerung den EU-Regeln über staatliche Beihilfen entsprechen. Am 17. Dezember 2014 hat die EU-Kommission das beihilferechtliche

⁵ IP 17556/13.

⁶ IP/14/663.

⁷ IP/14/1105.

Auskunftsersuchen zu Steuervorbescheiden und ähnlichen Instrumenten (sog. Steuerrulings) auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet.⁸ Die EU-Mitgliedstaaten wurden aufgefordert, Informationen über ihre Steuerrulings zu liefern und gegebenenfalls eine Liste aller Unternehmen bereitzustellen, die zwischen 2010 und 2013 ein verbindliches Steuerruling erhalten haben.

Am 18. März 2015 hat die EU-Kommission ein Massnahmenpaket zur Verbesserung der Transparenz im Unternehmenssteuerbereich vorgestellt. Im Mittelpunkt des Transparenzpakets steht ein Vorschlag für eine Richtlinie über den automatischen Austausch von Informationen über Steuervorbescheide und Vorabverständigungsvereinbarungen zwischen den Mitgliedstaaten.⁹ Gemäss dem Richtlinienvorschlag der EU-Kommission sollen die Bestimmungen am 1. Januar 2016 in Kraft treten. Die Richtlinie bedarf der einstimmigen Gutheissung durch den Rat der EU, und das Europäische Parlament wird konsultiert werden.

Zum Transparenzpaket gehört auch eine Mitteilung, in der weitere Initiativen zur Verbesserung der Transparenz genannt werden, mit denen die Agenda zur Steuertransparenz der EU vorangebracht werden soll.¹⁰ Darunter wird u.a. eine Reform des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung vorgeschlagen. Die EU-Kommission wird in Zusammenarbeit mit den EU-Mitgliedstaaten den Verhaltenskodex überarbeiten, um seine Effektivität zu steigern. Ausserdem wird sie prüfen, ob, über die Verwaltungszusammenarbeit hinausgehend, eine weitergehende Offenlegung von Steuerinformationen der multinationalen Unternehmen eingeführt werden sollte.

Als nächster Schritt soll noch vor dem Sommer 2015 ein detaillierter Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung folgen. In diesem Rahmen dürften auch die Arbeiten zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) die EU-Kommission in den nächsten Monaten beschäftigen. Damit sollen einheitliche Regeln für die Berechnung der steuerpflichtigen Gewinne der in mehreren EU-Mitgliedstaaten tätigen Unternehmen geschaffen werden. Des Weiteren sollen Überlegungen angestellt werden, wie die neuen Massnahmen des BEPS-Projekts in EU-Regelungen übernommen werden können.

Im Zusammenhang mit den zukünftigen Entwicklungen des europäischen Unternehmenssteuerrechts ist die Strategie „Europa 2020“ zu erwähnen, die F&E als entscheidenden Faktor für die Verwirklichung der Ziele eines intelligenten, nachhaltigen und integrativen Wachstums bezeichnet.¹¹ Die EU-Kommission hat als Ziel definiert, dass bis zum Jahr 2020 3 % des Bruttoinlandprodukts der EU in F&E investiert werden sollen. Staatliche F&E-Beihilfen sollen unter gewissen Bedingungen mit dem Binnenmarkt vereinbar sein. Die EU-Kommission hat am 27. Juni 2014 eine Mitteilung erlassen, welche den Rahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation definiert.¹²

⁸ IP/14/2742.

⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, COM(2015) 135 final.

¹⁰ Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament und den Rat über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung vom 18. März 2015, COM(2015) 136 final.

¹¹ KOM(2010)2020 ENDG. VOM 3.3.2010.

¹² 2014/C 198/01.

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 1990¹³ über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) weitgehend vereinheitlicht wurde, können die Kantone die Höhe des Gewinnsteuersatzes frei bestimmen. Die effektive Steuerbelastung auf den Stufen Bund, Kantone und Gemeinden variiert zwischen ca. 12 % und 24 %.

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 äusserst einfach sind.

Für Unternehmen sind, beispielsweise bei Standort- oder Investitionsentscheiden, auch weitere Steuerarten von Bedeutung, namentlich die Einkommenssteuern natürlicher Personen sowie "Nebensteuern" wie die Verrechnungssteuer und Stempelabgaben auf Bundesebene und die Kapitalsteuer auf kantonaler Ebene.

Nachfolgend werden die wichtigsten Ausnahmen vom Massgeblichkeitsprinzip sowie weitere vorliegend interessierende Massnahmen beschrieben.

Kantonale Steuerstatus

Die drei kantonalen Steuerstatus für Holding- und für Verwaltungsgesellschaften sind in Artikel 28 StHG geregelt. Sie betreffen ausschliesslich die Ebene der kantonalen Steuern und sind für alle Kantone verbindlich. Bei der direkten Bundessteuer folgt die Besteuerung den ordentlichen Regeln, wie sie auch für alle übrigen Gesellschaften gelten.

Holdingsgesellschaften zeichnen sich dadurch aus, dass ihre Hauptaktivität im langfristigen Halten und Verwalten von Beteiligungen besteht. Sie üben in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit aus. Sie entrichten auf kantonaler Ebene keine Gewinnsteuer, ausser auf Erträgen aus schweizerischem Grundeigentum. Verwaltungsgesellschaften üben in der Schweiz entweder gar keine Geschäftstätigkeit aus und nehmen nur Verwaltungsfunktionen wahr oder ihre Geschäftstätigkeit in der Schweiz ist lediglich von untergeordneter Bedeutung. Erstere werden auch als Domizilgesellschaften, Letztere als gemischte Gesellschaften bezeichnet. Diese Verwaltungsgesellschaften entrichten auf kantonaler Ebene eine reduzierte Gewinnsteuer.

Ziel dieser kantonalen Steuerstatus ist es in erster Linie, für bestimmte mobile Aktivitäten eine Steuerbelastung anzubieten, die sich als international konkurrenzfähig erweist. Die effektive Steuerbelastung beträgt je nach Konstellation zwischen 7,8 % und ca. 12 %. Typische Aktivitäten, die sich in diesen Unternehmen abspielen, sind das Halten von Beteiligungen, Konzernzentralenfunktionen, konzerninterne Dienstleistungen, Finanzierungsaktivitäten, Tätigkeiten im Bereich von Immaterialgütern sowie internationaler Grosshandel.

Die kantonalen Steuerstatus ermöglichen es sämtlichen Kantonen – auch denjenigen, die einen vergleichsweise hohen Gewinnsteuersatz kennen –, im internationalen

¹³ SR 642.14

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.

Die Behandlung der stillen Reserven einer juristischen Person bei Veränderung der Steuerpflicht erfolgt grundsätzlich nach den Regeln der generellen Gewinnermittlung. In den Kantonen bestehen teilweise gesetzliche Grundlagen und Praxen zur Aufdeckung stiller Reserven beim Eintritt in einen kantonalen Steuerstatus, und es ist eine weitverbreitete Praxis, stille Reserven beim Wechsel von einem Steuerstatus in die ordentliche Besteuerung steuerneutral aufzudecken. Diese Praxis wurde auch vom Bundesgericht geschützt, sofern spiegelbildlich allfällige Verluste, die unter den kantonalen Steuerstatus entstanden sind, unberücksichtigt bleiben.

Prinzipalbesteuerung

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 Prinzipalgesellschaft. Befindet sich diese Prinzipalgesellschaft in der Schweiz, so wird gestützt auf eine publizierte Praxis¹⁴ der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zur direkten Bundessteuer eine vorteilhafte Steuerauscheidung im Verhältnis zur im Ausland befindlichen Vertriebsgesellschaft vorgenommen. Der so ins Ausland ausgeschiedene Ertrag wird dort unter Umständen steuerlich nicht erfasst. In den Kantonen werden Prinzipalgesellschaften grösstenteils als gemischte Gesellschaften besteuert. Im Ergebnis resultiert eine effektive Gewinnsteuerbelastung von rund 5 %.

Swiss Finance Branch

Eine weitere Besonderheit stellt die *Swiss Finance Branch* dar. Hier wird der Finanzgesellschaft mit Sitz im Ausland ein Nutzungsentgelt für das der schweizerischen Betriebsstätte zur Verfügung gestellte Kapital zugestanden. Diese Behandlung stützt sich auf eine unveröffentlichte Praxis der ESTV und der kantonalen Steuerbehörden. Sie bewirkt eine effektive Gewinnsteuerbelastung von rund 2-3 %.

Beteiligungsabzug

Der Beteiligungsabzug (Art. 69 und 70 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹⁵ über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 28 Abs. 1, 1^{bis} und 1^{ter} StHG) dient dazu, Mehrfachbelastungen im Konzernverhältnis zu vermeiden. Diese unerwünschten Mehrfachbelastungen entstehen, wenn eine Tochtergesellschaft eine bereits als Gewinn versteuerte Dividende an ihre Muttergesellschaft ausschüttet, diese die Dividende als Ertrag versteuern muss und die Dividende sodann an ihre Anteilseigner weiterleitet, welche diese ebenfalls als Einkommen versteuern müssen. Der Beteiligungsabzug setzt in diesem Beispiel auf Stufe der Muttergesellschaft an und bewirkt dort eine reduzierte Gewinnsteuer. Das Konzept des Beteiligungsabzugs, die Beseitigung der Mehrfachbelastung, ist international anerkannt und verbreitet.

Neue Regionalpolitik

Die Neue Regionalpolitik (NRP) des Bundes ist seit 2008 als wirtschaftsorientierte regionale Strukturpolitik konzipiert. Sie bezweckt, den Strukturwandel im Bergge-

¹⁴ Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV, Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften.

¹⁵ SR 642.11

biet, im weiteren ländlichen Raum und den Grenzregionen zu unterstützen und die Wettbewerbsfähigkeit dieser Räume zu stärken.

Im Rahmen der NRP können auch Steuererleichterungen gewährt werden. Auf Bundesebene bestimmt das Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006¹⁶ über die Regionalpolitik den Anwendungsbereich dieser Steuererleichterungen. Solche können für Vorhaben gewährt werden, die eine Reihe von Anforderungen erfüllen, namentlich wenn neue Arbeitsplätze geschaffen oder bestehende neu ausgerichtet werden, wenn das Vorhaben in strukturschwachen Regionen umgesetzt wird und wenn der betreffende Kanton ebenfalls eine Steuererleichterung gewährt.

1.1.3 Finanzpolitische Bedeutung der Unternehmenssteuern

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

Tabelle 1: Geschätzte jährliche Gewinnsteuereinnahmen und Anteile der Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus an den jährlichen Gewinnsteuereinnahmen der Kantone und ihrer Gemeinden inkl. Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (dBSt) juristischer Personen, Durchschnitt 2009 – 2011:

	A Ordentlich besteuerte Gesellschaften (Mio. Fr.)	B Statusgesell- schaften nach Art. 28 StHG (Mio. Fr.)	A+B Total (Mio. Fr.)	C Anteil ordentlich besteuerte Gesell- schaften	D Anteil Statusge- sellschaften nach Art. 28 StHG
ZH	1919.7	169.6	2089.3	91.9%	8.1%
BE	693.5	45.8	739.3	93.8%	6.2%
LU	253.3	32.3	285.7	88.7%	11.3%
UR	16.2	0.4	16.6	97.5%	2.5%
SZ	59.9	21.7	81.6	73.4%	26.6%
OW	14.8	0.8	15.6	95.0%	5.0%
NW	16.9	3.2	20.1	84.0%	16.0%
GL	16.7	2.5	19.2	86.8%	13.2%
ZG	218.8	233.7	452.5	48.4%	51.6%
FR	175.3	37.4	212.6	82.4%	17.6%
SO	251.8	5.0	256.8	98.1%	1.9%
BS	314.7	401.4	716.1	44.0%	56.0%
BL	160.4	87.8	248.2	64.6%	35.4%
SH	58.5	33.7	92.2	63.4%	36.6%
AR	23.1	1.1	24.2	95.6%	4.4%
AI	4.6	1.4	5.9	77.2%	22.8%
SG	328.0	35.8	363.8	90.2%	9.8%

¹⁶ SR 901.0

GR	136.0	8.7	144.7	94.0%	6.0%
AG	587.1	7.3	594.4	98.8%	1.2%
TG	112.3	2.8	115.1	97.6%	2.4%
TI	413.9	132.5	546.3	75.8%	24.2%
VD	736.2	313.9	1050.2	70.1%	29.9%
VS	221.2	2.4	223.6	98.9%	1.1%
NE	152.8	89.5	242.3	63.1%	36.9%
GE	880.6	434.4	1315.0	67.0%	33.0%
JU	51.5	4.7	56.2	91.7%	8.3%
CH	7'817.8	2'109.9	9'927.6	78.7%	21.3%

1.1.4 Reformbedarf

Die in Ziffer 1.1.1 genannten internationalen Entwicklungen, namentlich auf Stufe OECD und G20, prägen die Ausgangslage für den Unternehmensstandort Schweiz wie folgt:

- Die OECD strebt die Entwicklung neuer bzw. die Aktualisierung bestehender internationaler Empfehlungen und Standards für die Unternehmensbesteuerung an. Es ist davon auszugehen, dass deren Umsetzung nicht in das Belieben des nationalen Gesetzgebers gestellt wird, sondern dass die OECD mit Suktors der G20 die Einhaltung durchsetzen wird, analog zu den Standards im Bereich des Informationsaustauschs. Der Spielraum für den nationalen Gesetzgeber wird damit eingeschränkt werden – nicht nur, aber auch in der Schweiz. Zudem werden auch andere Staaten angehalten sein, ihre bestehenden Sonderregelungen zu prüfen und – falls sie nicht mehr mit den definierten Standards übereinstimmen – zu ändern oder gänzlich abzuschaffen. Wie sich die Staaten positionieren werden und welche Auswirkungen dies auf die Schweiz haben wird, kann derzeit noch nicht gesagt werden.
- Mit der Lancierung des BEPS-Projekts hat auf internationaler Ebene die OECD die Führung übernommen. Die von der EU entwickelten Kriterien im Bereich der Unternehmensbesteuerung haben daher für das Nicht-EU-Mitglied Schweiz vorerst etwas an Bedeutung verloren.
- Unverändert wichtig für die Schweiz bleibt aber das bilaterale Verhältnis zu den EU-Mitgliedstaaten, namentlich zu den Nachbarstaaten Deutschland, Frankreich und Italien.
- Das BEPS-Projekt zielt insgesamt auf eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ab, indem Steuerregimes – verstanden in einem weiten Sinne – eingeschränkt werden sollen. Eine solche Entwicklung hätte zur Folge, dass der allgemeine Gewinnsteuersatz eine höhere Bedeutung für den internationalen Standortwettbewerb erlangt, als dies heute der Fall ist. Gleichzeitig eröffnet sich finanzpolitischer Spielraum für die Staaten, diesen Gewinnsteuersatz zu senken. Eine solche Entwicklung ist für den Standort Schweiz grundsätzlich als positiv zu werten, da die Schweiz bereits heute insgesamt tiefe Steuersätze aufweist und in diesem Wettbewerb über die Steuersätze gut aufgestellt ist. Allerdings würde sich ein Druck auf Kantone mit vergleichsweise hohem Steuersatz ergeben.

- Der Wettbewerb über die allgemeinen Steuersätze sollte nicht eingeschränkt werden. Die Schweiz sollte es daher vermeiden, solchen Bestrebungen Vorschub zu leisten, indem die gesetzlichen Steuersätze auf einem ähnlichen Niveau gehalten werden wie in wichtigen Konkurrenzstandorten (z.B. 12.5 %) und nicht unter einen solchen Benchmark gesenkt werden.
- Die konkreten technischen Ergebnisse aus dem BEPS-Projekt liegen derzeit noch nicht vollends vor. Es ist davon auszugehen, dass ein Teil der Ergebnisse erst im Rahmen der parlamentarischen Beratungen berücksichtigt werden kann.
- Auch nach Erreichen der angekündigten Meilensteine im BEPS-Projekt bis Ende 2015 werden die Arbeiten der OECD im Bereich der Unternehmensbesteuerung weitergehen. Die Schweiz muss sich daher darauf einstellen, dass weitere Reformen der Unternehmensbesteuerung erforderlich sein werden, um den internationalen Entwicklungen Rechnung zu tragen.

Trotz der genannten Unsicherheiten in den internationalen Entwicklungen kann bereits heute festgestellt werden, dass gewisse steuerliche Regelungen der Schweiz international nicht mehr akzeptiert werden. Würde an diesen Regelungen festgehalten, so wäre die Rechts- und Planungssicherheit der in der Schweiz ansässigen Gesellschaften international tätiger Konzerne gefährdet. Es ist zudem davon auszugehen, dass die Schweiz vermehrt Gegenmassnahmen ausgesetzt sein würde, was sich negativ auf den Standort Schweiz auswirkte. Zudem hat sich die Schweiz auch in der gemeinsamen Erklärung über die Unternehmensbesteuerung mit der EU vom 14. Oktober 2014 zu entsprechenden Anpassungen verpflichtet. Aus diesen Gründen ist es notwendig, dass die Schweiz gewisse Regelungen abschafft. Im Rahmen der vorliegenden Reform werden die kantonalen Steuerstatus, die Praxis zur Prinzipalbesteuerung und die Praxis zur *Swiss Finance Branch* abgeschafft. Die zwei Praxisänderungen sind formell nicht Teil der USR III, da keine Gesetzesänderungen notwendig sind. Sie sollen aber auf denselben Zeitpunkt wie die Gesetzesänderungen wirksam werden.

Bleibe es bei der ersatzlosen Abschaffung der kantonalen Steuerstatus, wäre mit Abwanderungen zu rechnen. Die kantonalen Steuerstatus sind jedoch für den Unternehmensstandort Schweiz von grosser Bedeutung. Bedeutend ist ihr Anteil am Gewinnsteueraufkommen mit 48.9 % beim Bund und 21.3 % bei den Kantonen und Gemeinden. Ebenfalls sehr gewichtig ist ihr geschätzter Anteil an den F&E-Ausgaben mit 47.6 %. Dieser Anteil umfasst sowohl zum grösseren Teil die in diesen Gesellschaften selbst getätigten (intra muros) als auch zu einem kleineren Teil die bei Dritten in Auftrag gegebene (extra muros) F&E. Der Anteil der Statusgesellschaften am Personalaufwand und damit an der Beschäftigung erscheint auf den ersten Blick mit 3.2 % weniger bedeutsam. Immerhin deutet diese Zahl auf eine direkte Beschäftigtenzahl im Bereich von 135 000 bis 175 000 hin. Zu berücksichtigen ist auch, dass Statusgesellschaften oft in einen Konzernverbund eingebettet sind, was dank den attraktiven Standortbedingungen auch zu Wertschöpfung und Beschäftigung in ordentlich besteuerten Konzerngesellschaften im Inland beiträgt. Schliesslich lösen die Statusgesellschaften auch via ihre ordentlich besteuerten Zulieferer und über die Konsumausgaben ihrer Beschäftigten indirekte und induzierte Wertschöpfungs- und Beschäftigungseffekte aus. Der volkswirtschaftliche und finanzielle Nutzen der Statusgesellschaften lässt sich gemäss der folgenden Tabelle nach direkten, indirekten und induzierten Effekten gliedern:

Tabelle 2: Volkswirtschaftliche und finanzielle Auswirkungen:

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

Das Aufsummieren der drei Effekte, wie es bei Impact-Studien üblich ist, führt allerdings zu einer Überschätzung der positiven Auswirkungen der Statusgesellschaften bzw. der negativen Auswirkungen einer Abwanderung dieser Gesellschaften. Der Grund dafür ist, dass implizit unterstellt wird, die Produktionsfaktoren würden vollständig ungenutzt bleiben, wenn es die Statusgesellschaften nicht oder nicht mehr gäbe. Realitätsnäher sind daher die in der nachfolgenden Tabelle beschriebenen volkswirtschaftlichen Auswirkungen einer (vollständigen) Abwanderung der Statusgesellschaften ins Ausland.

Tabelle 3: Auswirkungen bei (vollständiger) Abwanderung:

Szenario	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft (Betrachtung insgesamt)	Auswirkungen auf die Volkswirtschaft (Betrachtung pro Kopf)
Gesellschaften wandern ins Ausland ab; Arbeitskräfte wandern ebenfalls ins Ausland ab	<ul style="list-style-type: none"> • Direkter Effekt entfällt vollständig (Rückgang Wertschöpfung, Abnahme der Bevölkerung und der Erwerbstätigen). • Indirekter Effekt bei den Zulieferern: Wertschöpfungs- und Beschäftigungseinbuße (unfreiwillige Arbeitslosigkeit), soweit es diesen nicht gelingt, die wegfallende Nachfrage anderweitig zu kompensieren. • Der induzierte Effekt: Die Nachfrageeffekte, welche vom Sektor der Statusgesellschaften ausgegangen sind, bleiben vollständig aus, jene aus dem Sektor der Zulieferer teilweise. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufgrund des Bevölkerungsrückgangs sinkt das BIP pro Kopf weniger stark als das BIP, da der direkte Effekt entfällt und nur der indirekte und der induzierte Effekt wirksam werden.
Gesellschaften wandern ins Ausland ab; Arbeitskräfte bleiben	<ul style="list-style-type: none"> • Direkter Effekt entfällt teilweise (Wegfall Nettobetriebsüberschuss, Wegfall der Lohnsumme), soweit die betroffenen Arbeitskräfte keine oder nur eine schlechter bezahlte Stelle finden. • Indirekter Effekt bei den Zulieferern: 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufgrund der stabilen Bevölkerung sinkt das BIP pro Kopf mit der gleichen Rate wie das BIP.

	<p>Wertschöpfungs- und Beschäftigungseinbusse (unfreiwillige Arbeitslosigkeit), soweit es diesen nicht gelingt, die wegfallende Nachfrage anderweitig zu kompensieren.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der induzierte Effekt: Die Nachfrageeffekte, welche vom Sektor der Statusgesellschaften und der Zulieferer ausgegangen sind, bleiben teilweise aus. 	
--	--	--

In Bezug auf die finanziellen Auswirkungen bemisst sich das Potenzial des direkten Effektes wie folgt:

Das Steueraufkommen der kantonalen Steuerstatus beträgt für die direkte Bundessteuer im Durchschnitt der Jahre 2009 – 2011 rund 3,2 Milliarden Franken (resp. vor Abzug des Kantonsanteils rund 3,8 Milliarden Franken), bei Gesamteinnahmen – einschliesslich der ordentlich besteuerten Gesellschaften – von 6,5 Milliarden Franken (inkl. Kantonsanteil rund 7,8 Milliarden Franken). Darin enthalten sind die geschätzten Steueraufkommen der Prinzipalgesellschaften von rund 440 Millionen Franken inkl. Kantonsanteil und der *Swiss Finance Branch* von rund 180 Millionen Franken inkl. Kantonsanteil.

Diese Einnahmen wären potenziell gefährdet. Aus den nachfolgend dargestellten Gründen würden diese Einnahmen aber selbst im schlechtesten Fall nicht vollständig wegbrechen:

- Die in der Schweiz ansässigen Konzerne würden vor einem allfälligen Wegzug bzw. einer Funktionsverlagerung Möglichkeiten der Steuerplanung prüfen, um sich an die geänderten tatsächlichen Rahmenbedingungen anzupassen.
- Es ist davon auszugehen, dass verschiedene Kantone steuerpolitische Massnahmen ergreifen würden mit dem Ziel, die internationale Konkurrenzfähigkeit des jeweiligen Kantons zu stärken, um die Mindereinnahmen in Grenzen zu halten. Im Vordergrund stehen dabei kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen.
- Statt mit Abwanderungen ins Ausland wäre teilweise mit interkantonalen Wanderungsbewegungen zu rechnen, die sich für den Bund im Wesentlichen nicht auswirken würden, aber zu Verwerfungen zwischen den Kantonen führen können.

Noch schwieriger zu quantifizieren sind die Auswirkungen der indirekten und der induzierten Effekte. Hier könnten die Impact-Studien der Créa¹⁷ für Genf zu den Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus gewisse Hinweise zum Status quo geben. Aufgrund der oben ausgeführten Einschränkungen können diese Ergebnisse aber nicht tel quel übernommen werden.

Insgesamt ist bei diesem Szenario jedoch mit substantziellen Mindereinnahmen bei den Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden gegenüber dem Status quo

¹⁷ Nilles (2012, 2015), Sociétés auxiliaires et sociétés liées – impacts direct, indirect et induit sur l'économie genevoise.

zu rechnen. Ebenso würden sich Mindereinnahmen bei den Einkommenssteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie ein Verlust von Wertschöpfung und Arbeitsplätzen ergeben. Hinzu käme eine Verschärfung des interkantonalen Wettbewerbs.

Um diese negativen Auswirkungen einzudämmen, sollen mit der vorliegenden Reform neue steuerliche Massnahmen eingeführt werden, die die Position des Unternehmensstandorts Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb stärken.

In finanzpolitischer Hinsicht erfordert die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus zum einen Anpassungen beim nationalen Finanzausgleich, da die Tiefergewichtung der Gewinne der Statusgesellschaften wegfällt.

Zum anderen erfordert die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus teilweise Steuerenkungen der Kantone, damit diese ihre steuerliche Wettbewerbsfähigkeit erhalten können. Hier ergibt sich auf Bundesebene zwar formell kein Reformbedarf. Da der Bund vom Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit aber ebenfalls profitiert, sind Anpassungen bei der Einnahmerteilung zwischen Bund und Kantonen erforderlich.

1.1.5 Ziel der Reform

Die vorliegende Reform soll mit geeigneten Anpassungen den Standort Schweiz stärken. Dazu sollen drei Ziele verfolgt werden: die Wahrung einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung, die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz zentraler Merkmale der schweizerischen Unternehmenssteuerordnung sowie die Sicherstellung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden.

1.1.6 Bisherige Arbeiten

Projektorganisation zur USR III

Der Bundesrat hatte das EFD bereits im November 2008 beauftragt, eine Vorlage für die USR III zu erarbeiten. Die darin vorgesehenen Reformelemente reichten allerdings nicht aus, um die internationale Akzeptanz des Schweizer Unternehmenssteuersystems wieder herzustellen. Deshalb hat der Bundesrat das EFD im Juni 2012 beauftragt, in Zusammenarbeit mit den Kantonen und unter Konsultation der interessierten Wirtschaftskreise seine Arbeiten zur Vorlage von Massnahmen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts fortzuführen.

In der Folge hat das EFD gemeinsam mit der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) eine paritätische Projektorganisation eingesetzt. Deren Auftrag war es, Vorschläge zur Reform der Unternehmensbesteuerung zu erarbeiten, welche eine möglichst optimale Positionierung der Schweiz im Spannungsfeld zwischen steuerlicher Standortattraktivität, finanzieller Ergiebigkeit und internationaler Akzeptanz ermöglichen.

Der Bundesrat hat vom Bericht der Projektorganisation mit Beschluss vom 18. Dezember 2013 Kenntnis genommen und das EFD beauftragt, auf dieser Grundlage eine Konsultation in den Kantonen durchzuführen.

Mit Beschluss vom 30. April 2014 hat der Bundesrat vom Ergebnis der Konsultation in den Kantonen zum Bericht der Projektorganisation Kenntnis genommen.

Bericht und Empfehlungen der Projektorganisation

Im Bericht der Projektorganisation wird festgehalten, dass die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus mit einer Einschränkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz und einer Verschärfung des interkantonalen Steuerwettbe-

werbs verbunden wäre. Im Weiteren würde ein substanzieller Verlust von Steuereinnahmen und Arbeitsplätzen drohen. Deshalb hält es die Projektorganisation für unumgänglich, dass eine allfällige Abschaffung der kantonalen Steuerstatus und weiterer Praxisregelungen von gezielten Massnahmen begleitet wird. Sie spricht sich deshalb für eine steuerpolitische Stossrichtung aus, die aus drei Elementen besteht:

- Einführung von neuen Regelungen für bestimmte mobile Erträge;
- kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen;
- Abbau bestimmter Steuerlasten zur allgemeinen Stärkung der Standortattraktivität.

Neue Regelungen für mobile Erträge sollen dabei kumulativ den folgenden Kriterien genügen:

- Sie entsprechen allgemein anerkannten internationalen Standards der OECD und enthalten insbesondere keine Elemente eines ring-fencings und zielen nicht auf eine internationale Nichtbesteuerung ab;
- Sie sind steuersystematisch begründbar oder orientieren sich an Regelungen, die nachweislich auch in einem Mitgliedstaat der OECD angewendet werden. Zur Absicherung der Akzeptanz ist zudem die Steuerpolitik der EU im Auge zu behalten.

Gestützt auf die genannten Kriterien legt die Projektorganisation in ihrem Bericht verschiedene mögliche Regelungen dar und schlägt die Einführung einer Lizenzbox auf Ebene der kantonalen Steuern vor, die sich an einer Lösung orientiert, die sich bereits in einem Mitgliedsstaat der OECD erfolgreich in Anwendung befindet. Zudem schlägt sie vor, das Modell einer zinsbereinigten Gewinnsteuer mit Beschränkung des Schutzzinsabzuges auf überdurchschnittlich hohem Eigenkapital weiter zu prüfen.

Zudem spricht sich die Projektorganisation dafür aus, das erreichte Mass an formeller Harmonisierung der direkten Steuern zu erhalten.

Als weiteres Element sollen die Kantone auf das Instrument von Gewinnsteuersatzsenkungen zurückgreifen, soweit sie dies für erforderlich halten, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Dabei gilt: Je enger die neuen Regelungen ausgestaltet werden, desto mehr Gewicht erhält das Element der kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen. Der diesbezügliche Entscheid liegt in der kantonalen Autonomie.

Zwecks Stärkung der Standortattraktivität soll im Weiteren ein Abbau von Steuerlasten geprüft werden. Dabei stehen insbesondere die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital sowie Anpassungen bei der kantonalen Kapitalsteuer zur Diskussion.

Die Projektorganisation ist der Ansicht, dass die finanziellen Lasten der Reform ausgewogen verteilt werden sollen: Der Bund soll den Kantonen mit vertikalen Ausgleichsmassnahmen finanzpolitischen Spielraum verschaffen, damit die mit den kantonalen Gewinnsteuersenkungen verbundenen Mindereinnahmen abgedeckt werden. Dadurch kann verhindert werden, dass Kantone, welche die finanziellen Lasten der Reform aus eigener Kraft nicht tragen können, an Standortattraktivität einbüßen und damit auch dem Bund bedeutende Steuereinnahmen verloren gehen.

In welchem Umfang sich der Bund mit vertikalen Ausgleichsmassnahmen beteiligen soll, hängt von der Ausgestaltung der steuerpolitischen Massnahmen ab: Je enger die neuen Regelungen gefasst werden bzw. je mehr die kantonalen Gewinnsteuern für den Erhalt mobiler Gewinnsteuerbasen gesenkt werden müssen, desto höher wird

tendenziell die Beteiligung des Bundes über vertikale Ausgleichsmassnahmen ausfallen. Allerdings ist die Projektorganisation der Auffassung, dass die Kantone einen vergleichbaren eigenen Beitrag beim Tragen der finanziellen Lasten zu leisten haben. Bei der konkreten Ausgestaltung ist darauf zu achten, dass die steuerpolitische Autonomie nicht untergraben und dass der Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen nicht beeinträchtigt wird. In Frage kommen insbesondere direkte Ausgleichsmassnahmen in Form erhöhter Anteile der Kantone an Bundeseinnahmen oder indirekte Ausgleichsmassnahmen durch steuerliche Entlastungen für Unternehmen auf Bundesebene.

Der bestehende *Finanzausgleich* soll auch unter neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen einen fairen Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen ermöglichen. Im Zuge der Reform der Unternehmensbesteuerung werden Anpassungen am System des Ressourcenausgleichs erforderlich sein, um die neuen steuerpolitischen Realitäten abzubilden. Die Projektorganisation empfiehlt, dass im Ressourcenpotenzial neu sämtliche Unternehmensgewinne gemäss ihrer steuerlichen Ausschöpfbarkeit gewichtet werden sollen. Obwohl damit die kantonalen Unterschiede der finanziellen Leistungsfähigkeit besser abgebildet werden als bei einer blossen Adaption des heutigen Systems der Beta-Faktoren, wird diese Anpassung kaum ohne Änderungen bei den kantonalen Ausgleichszahlungen möglich sein.

Bund und Kantone werden die Mehrbelastungen infolge der USR III kompensieren müssen, damit sie kein Ungleichgewicht in den Finanzhaushalten bewirken. Auf Bundesebene sollen bei der *Gegenfinanzierung* die folgenden Grundsätze gelten:

- Die Frage der Gegenfinanzierung muss integraler Bestandteil der USR III sein.
- Falls die USR III zu grossen Mehrbelastungen im Bundeshaushalt führt, muss die Gegenfinanzierung auch substanzielle einnahmenseitige Elemente aufweisen.
- Ausgabenseitige Kompensationen sollen nicht mit grundlegenden Struktur-reformen vermischt werden oder durch Lastenabwälzungen auf die Kantone erfolgen.

Das ordentliche schweizerische Gesetzgebungsverfahren eröffnet Bund und Kantone aufgrund seiner Dauer die Möglichkeit, die Gegenfinanzierung frühzeitig anzugehen. Damit kann die Notwendigkeit von eigentlichen Sparschnitten bei der Inkraftsetzung der Reform reduziert werden.

Konsultationsergebnis

Die von der Projektorganisation vorgeschlagenen steuerpolitischen Massnahmen werden von den Kantonen grundsätzlich begrüsst. Sämtliche an der Konsultation teilnehmenden Kantone sind damit einverstanden, dass die Schweiz aufgrund der internationalen Entwicklungen die kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften abschafft. Die Mehrheit der Kantone glaubt auch, dass die vorgestellten steuerpolitischen Massnahmen geeignet sind, die steuerliche Attraktivität der Schweiz im geänderten internationalen Kontext zu festigen. Nach der Mehrheit der Kantone ist eine Lizenzbox vertieft zu prüfen und rasch einzuführen. Dabei soll auch eine Einführung derselben auf Bundesebene geprüft werden. Für einige Kantone sind einzig Senkungen der kantonalen Gewinnsteuersätze eine wirksame Massnahme zum Erhalt der Standortattraktivität. Als ebenfalls prioritäre Massnahme beurteilen die Kantone die Aufdeckung der stillen Reserven. Die zins-

bereinigte Gewinnsteuer wird von den Kantonen kritisch beurteilt. Im Vordergrund stehen Befürchtungen, dass die Massnahme zu hohe Mitnahmeeffekte generiert und die internationale Akzeptanz ungewiss ist. Ebenso bezweifelt eine Mehrheit der Kantone den Nutzen der Anpassungen beim Beteiligungsabzug. Die weiteren steuerpolitischen Massnahmen (Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital, Umbau der Verrechnungssteuer, Erleichterungen bei der Kapitalsteuer, *Tonnage Tax*, pauschale Steueranrechnung) sind für die grosse Mehrheit der Kantone nicht prioritär.

Die Kantone befürworten grundsätzlich, dass der Bund ihnen mit vertikalen Ausgleichsmassnahmen finanzpolitischen Handlungsspielraum für die Senkung des Gewinnsteuertarifs verschafft. Hinsichtlich der konkreten Form des Ausgleichs zeigt die Konsultation auf, dass eine Anpassung der Einnahmenteilung zwischen dem Bund und den Kantonen bevorzugt wird.

Die Notwendigkeit, den nationalen Finanzausgleich im Zuge der Reform der Unternehmensbesteuerung anzupassen, wird von allen Kantonen anerkannt.

Mit den im Schlussbericht postulierten Grundsätzen zur Gegenfinanzierung sind alle Kantone, die eine Stellungnahme eingereicht haben, einverstanden. Die Erhöhung der Mehrwertsteuer wird von einer Mehrheit der Kantone abgelehnt; hingegen wird die Einführung einer Kapitalgewinnsteuer auf Wertschriften von einer Mehrheit als prüfenswert beurteilt.

Vernehmlassungsvorlage

Gestützt auf die Ergebnisse der Konsultation zum Bericht der Projektorganisation wurde eine Vernehmlassungsvorlage ausgearbeitet. Der Bundesrat hat das Vernehmlassungsverfahren am 19. September 2014 eröffnet. Angeschrieben wurden die Kantone, die politischen Parteien, die gesamtschweizerischen Dachverbände der Gemeinden, Städte und Berggebiete, die gesamtschweizerischen Dachverbände der Wirtschaft und die weiteren interessierten Kreise. Das Vernehmlassungsverfahren dauerte bis zum 31. Januar 2015.

1.2 Die beantragte Neuregelung

1.2.1 Steuerpolitische Stossrichtung

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung, namentlich für mobile Erträge (insbesondere Zinserträge sowie Erträge aus Immaterialgüterrechten), herrscht nach wie vor ein intensiver internationaler Steuerwettbewerb. Unter anderem finden sich in mehreren EU-Staaten Sonderregelungen für diese mobilen Erträge, die zu Steuerbelastungen von unter 10 % führen. Diese Sonderregelungen stossen in der Öffentlichkeit jedoch, wie ausgeführt, zunehmend auf Kritik und es ist unklar, ob und – falls ja – welche dieser Sonderregelungen in Zukunft noch Bestand haben werden. Vor diesem Hintergrund schlägt der Bundesrat eine steuerpolitische Stossrichtung vor, wie sie von der gemeinsamen Projektorganisation Bund/Kantone entwickelt worden ist und die aus folgenden Elementen besteht:

- Einführung neuer Regelungen für mobile Erträge, die den internationalen Standards entsprechen;
- kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen;
- weitere Massnahmen zur Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts.

1.2.2 Überblick über die einzelnen Reformelemente

Ausgangspunkt der USR III ist die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus. Gemäss der definierten Stossrichtung werden sodann neue Regelungen für mobile Erträge vorgeschlagen, die an internationalen Standards, namentlich der OECD, ausgerichtet sind. Weiter sind die steuerpolitischen Prinzipien der EU vergleichend im Auge zu behalten. Für forschungsintensive Unternehmen soll auf kantonaler Ebene eine Patentbox eingeführt werden, zusätzlich soll den Kantonen ermöglicht werden, erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen vorzusehen. Ausserdem sollen Anpassungen bei der kantonalen Kapitalsteuer vorgenommen werden.

Die kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen sind formell nicht Teil der vorliegenden Reform, da der Entscheid über die Höhe der kantonalen Gewinnsteuersätze in der alleinigen Kompetenz der Kantone liegt. Indirekt spielen sie im Reformpaket aber dennoch eine Rolle: Die Reduktion der ordentlichen Gewinnsteuerbelastung bewirkt in den betroffenen Kantonen kurz- bis mittelfristig einen Rückgang der Fiskaleinkünfte (wobei sich langfristig auch positive Auswirkungen ergeben dürften). Da der Bund vom Erhalt der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit fiskalisch ebenfalls profitiert, soll er den Kantonen durch vertikale Ausgleichsmassnahmen finanzpolitischen Handlungsspielraum verschaffen. Dadurch beteiligt er sich an den Lasten der Reform und gewährleistet Opfersymmetrie zwischen den Staatsebenen. Der Bundesrat geht aber davon aus, dass sich die Kantone bei ihren Gewinnsteuersatzsenkungen massvoll verhalten werden.

Das dritte Element der Stossrichtung, die Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts, dient insbesondere der Vereinheitlichung bestehender Regeln und zielt auf eine ausgewogenere Steuerbelastung im Bereich der Kapitaleinkünfte ab. Es werden sowohl steuerbelastende wie auch –entlastende Massnahmen zur Einführung vorgeschlagen:

- Einführung einer einheitlichen Regelung zur Aufdeckung stiller Reserven
- Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital
- Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren
- pauschale Steueranrechnung – Umsetzung der Motion Pelli (13.3184 „Ende der Überbesteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz“)

Die Anpassung der Unternehmensbesteuerung wirkt sich in finanzieller Hinsicht auf die Beziehungen zwischen den Kantonen aus: Um die neuen reformbedingten steuerpolitischen Realitäten abzubilden, sind Anpassungen bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials nötig.

Die genannten Reformelemente führen zu einer erheblichen Belastung des Bundeshaushalts. Die zur Einhaltung der Schuldenbremse notwendigen Massnahmen zur Gegenfinanzierung müssen daher rechtzeitig eingeleitet werden.

Die Wirkungszusammenhänge verdeutlichen den Charakter der USR III als steuer- und finanzpolitisches Gesamtpaket.

1.2.3 Abschaffung der kantonalen Steuerstatus

Die kantonalen Steuerstatus werden international nicht mehr akzeptiert. Das führt zu Rechts- und Planungsunsicherheiten bei den betroffenen Unternehmen in der Schweiz und gefährdet nicht zuletzt auch die Attraktivität der Schweiz im internati-

onalen Wettbewerb um Unternehmensansiedlungen. Deshalb soll zukünftig auf diese Regelungen verzichtet werden.

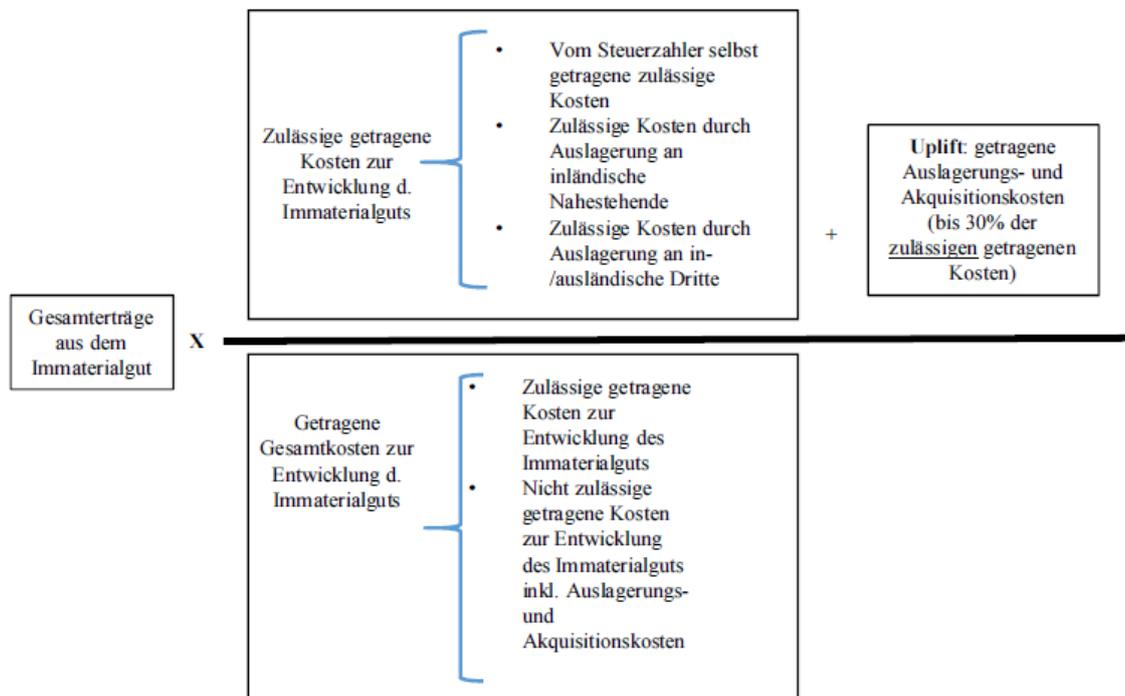
Ebenso sollen die Praxisregelungen zur speziellen Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften und zur *Swiss Finance Branch* aufgehoben werden. Da diese Anpassungen keiner gesetzlichen Änderungen bedürfen, sind sie formell nicht Bestandteil dieser Reform. Sie sollen aber gleichzeitig mit dem Inkrafttreten der Reform vorgenommen werden.

1.2.4 Patentbox

Mittels einer Patentbox werden Erträge aus Immaterialgüterrechten und vergleichbaren Rechten von den übrigen Erträgen eines Unternehmens getrennt und reduziert besteuert, sie kommen mithin in eine spezielle „Box“. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der sogenannten Outputförderung im Bereich F&E. Da die vorgeschlagene Massnahme stark auf Patente fokussiert ist und mit dem von der OECD definierten Standard ein enger Zusammenhang zwischen der steuerlichen Entlastung und der F&E-Tätigkeit besteht, ist es treffender von einer Patentbox zu sprechen, statt wie bisher von einer Lizenzbox.

Bei der konkreten Ausgestaltung einer Patentbox besteht aus technischer Sicht ein erheblicher Spielraum. Allerdings werden in der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts derzeit neue Kriterien für derartige Boxen definiert. Die Arbeiten konzentrieren sich vor allem auf erhöhte Substanzanforderungen (siehe Ziff. 5.2.3), die sicherstellen sollen, dass Erträge nicht willkürlich von Hochsteuer- in Tiefsteuerländer verschoben werden können. Für Patentboxen wurde dabei der so genannte modifizierte Nexus-Ansatz entwickelt. Dieser besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren F&E-Aufwands zum gesamten F&E-Aufwand privilegiert besteuert werden dürfen. Um die Finanzierung und Kontrolle von F&E im Ausland abzugelten, ist zudem ein Zuschlag (sog. *uplift*) von 30 % des F&E-Aufwands im Inland vorgesehen, sofern im Ausland tatsächlich F&E in diesem Umfang getätigt wurde.

Abbildung 1: Funktionsweise des modifizierten Nexus-Ansatzes



Gewisse Fragen im Zusammenhang mit dem modifizierten Nexus-Ansatz sind in der OECD derzeit noch offen. Sie betreffen insbesondere die Fragen, welche Rechte neben Patenten noch für die Box qualifizieren können und wie der F&E-Aufwand diesen Rechten zugeordnet werden soll. In Bezug auf diese Punkte wird im Folgenden dargestellt, wie sich die Ausgangslage derzeit für die Patentbox präsentiert. Es ist vorgesehen, dass die dereinst in der OECD dazu ausgearbeiteten Standards in einer Verordnung zum StHG und/oder einer Präzisierung der nun vorgeschlagenen Norm während der parlamentarischen Beratung nachvollzogen werden.

Die schweizerische Patentbox soll auf kantonaler Ebene obligatorisch eingeführt werden. Die Beschränkung auf die kantonale Ebene führt dazu, dass der darunter fallende Erfolg in etwa derselben Steuerbelastung unterliegt wie bisher. Mit der Beschränkung kann zudem erreicht werden, dass die Steuerbelastung auf den Stufen Bund, Kanton und Gemeinde kumuliert mindestens ca. 10 % beträgt, was aus Sicht der internationalen Akzeptanz eine angemessene Steuerbelastung sicherstellt. Hinzu kommen die finanzpolitischen Restriktionen des Bundes: Mit der Einführung einer Patentbox auf Bundesebene würden die vertikalen Ausgleichsmassnahmen (Ziff. 1.2.11) für die Kantone entsprechend den Mindereinnahmen des Bundes geringer ausfallen.

Die vorgeschlagene Patentbox weist folgende Eckwerte auf:

(a) *Steuersubjekt*: Die Patentbox kann von juristischen Personen und von natürlichen Personen mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in Anspruch genommen werden. Die Ausdehnung auf natürliche Personen mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit trägt der Rechtsformneutralität des Steuerrechts Rechnung und dient insbesondere auch den KMU.

(b) *Qualifizierende Rechte*: Patente und vergleichbare Rechte qualifizieren für die Patentbox. Unter vergleichbaren Rechten können zum Beispiel ergänzende Schutz-

zertifikate und der sogenannte Erstanmelderschutz gemäss Artikel 12 des Heilmittelgesetzes vom 15. Dezember 2000¹⁸ verstanden werden.

(c) *Substanzanforderungen*: Der modifizierte Nexus-Ansatz wird angewendet. Damit entspricht die schweizerische Patentbox dem aktuellen Stand des von der OECD entwickelten Standards zu den Substanzanforderungen.

(d) *Berechnung des relevanten Boxenerfolgs*: Die OECD hat keine konkreten Vorgaben zur Berechnung des Ergebnisses aus Patenten und vergleichbaren Rechten erlassen. Zum jetzigen Zeitpunkt schlägt der Bundesrat vor, die sogenannte Residualmethode (*Top-down-Ansatz*, indirekte Berechnungsmethode) anzuwenden. Diese Methode funktioniert wie folgt:

Schritt 1

Vom gesamten Gewinn vor Steuern einer juristischen Person bzw. von den steuerbaren Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird das Finanzergebnis abgezogen. Dieses umfasst insbesondere die Erträge aus Wertschriften, die Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertschriften sowie Zinsaufwendungen.

Schritt 2

Alle Erträge und Kosten, die nicht auf Patenten und vergleichbaren Rechten oder auf einem Verkauf eines Produkts / einer Dienstleistung mit qualifizierendem Immaterialgüterrecht beruhen, werden ausgeschieden und unterliegen der ordentlichen Besteuerung.

Schritt 3 a

Alle in der Erfolgsrechnung gebuchten Lizenzeinnahmen von Dritten sowie von Nahestehenden, welche dem Drittvergleich standhalten und auf qualifizierende Patente und vergleichbare Rechte zurückzuführen sind, fallen zu 100 % in die Patentbox. Ebenso fallen alle mit diesen Lizenzeinnahmen zusammenhängenden Kosten wie F&E (siehe auch Ziff. 1.2.5), Abschreibungen usw. in die Patentbox.

Schritt 3 b

Der Systematik der Residualmethode folgend müssen in Schritt 3b die Gewinne aus Routinefunktionen und Markenentgelten heraus gerechnet werden. Routinefunktionen üben z.B. Lohnfertiger, Kommissionäre und andere *Low-Risk*-Vertreiber sowie Dienstleistungsgesellschaften aus. Unter Markenentgelt wird derjenige Teil des Kaufpreises eines Produkts verstanden, der für die Marke bezahlt wird.

Der verbleibende Betrag entspricht dem Boxenerfolg.

(e) *Höhe der Entlastung*: Der so ermittelte Boxenerfolg wird mit dem aus dem Nexus-Ansatz resultierenden Faktor multipliziert. Die Entlastung soll sodann auf Stufe Bemessungsgrundlage ansetzen und beträgt 90 %. Damit wird eine Mindestbesteuerung der Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten sichergestellt. Die Kantone können allerdings im kantonalen Steuergesetz eine geringere Entlastung vorsehen.

¹⁸ SR 812.21

1.2.5

Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen

Eine steuerliche Förderung von F&E kann statt am Output auch am Input ansetzen, d. h. an den F&E-Aufwendungen. Dabei kann zwischen verschiedenen Fördersystemen differenziert werden. Erstens kann zwischen einer volumenbasierten oder inkrementellen Förderung unterschieden werden. Eine volumenbasierte Förderung begünstigt den Bestand an F&E-Aufwendungen, während eine inkrementelle oder aufwuchsbasierte Förderung lediglich die Veränderung der F&E-Aufwendungen in Bezug zu einer Referenzperiode fördert. Zweitens kann eine Förderung an der Bemessungsgrundlage ansetzen, beispielsweise über eine erhöhte Abzugsfähigkeit von F&E-Aufwendungen, oder aber über eine Reduktion der Steuerschuld („Steuer-gutschrift“). Des Weiteren muss bei Auftragsforschung festgelegt werden, ob die Förderung beim Auftraggeber oder -nehmer ansetzen soll. In jedem Fall sind Doppelförderungen zu vermeiden. Schliesslich muss festgelegt werden, ob im Verlustfall eine Auszahlung eingeräumt werden soll.

Es gibt verschiedene Gründe, die eine steuerliche Förderung von F&E über die Inputseite legitimieren können. Eine Inputförderung von F&E kann ein Marktversagen beheben, wenn dieses durch Spillover-Effekte hervorgerufen wird. 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 haben. 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.

Darüber hinaus kann eine Inputförderung auch die Standortattraktivität erhöhen, da zuziehende F&E-betreibende Unternehmen von der Förderung profitieren würden. Ein weiterer Vorteil einer Inputförderung, der im Zusammenhang mit dem Standortziel gesehen werden muss, ist die breite Anwendung von Inputförderungen in den OECD-Staaten. Das Instrument ist international akzeptiert. Je nach Ausgestaltung der Inputförderung kann die Behebung eines Marktversagens gegenüber dem Standortziel in den Vorder- oder Hintergrund treten.

Des Weiteren hat sich im Vernehmlassungsverfahren gezeigt, dass zahlreiche Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer einer Förderung über die Inputseite aufgeschlossen gegenüberstehen. Aus diesem Grund befürwortet der Bundesrat, den Kantonen die Möglichkeit einzuräumen, auf Kantonsebene einen erhöhten Abzug für F&E-Aufwendungen einzuführen.

Eine fakultative Regelung impliziert, dass es den Kantonen freisteht, eine Förderung über die Inputseite zu beschliessen. Dies wiederum bedeutet, dass dieser Massnahme für den Finanzausgleich keine Bedeutung beizumessen ist.

Die fakultative Regelung wird es den Kantonen erlauben, eine Förderung entsprechend ihren Bedürfnissen vorzusehen. Für einige Kantone mag das Standortziel im Vordergrund stehen, für andere Kantone mag der Konnex zwischen Patentbox und Inputförderung weniger wichtig sein. Aus diesem Grund befürwortet der Bundesrat den kantonalen Entscheidungsspielraum zu wahren und lediglich einige Eckwerte der Förderung festzulegen:

- Die Förderung setzt i.d.R. beim Auftraggeber an, da – insbesondere bei der Grundlagenforschung – oftmals universitäre Einrichtungen in Anspruch ge-

nommen werden. Eine Förderung des Auftragnehmers würde hier ins Leere laufen. Die Förderung ist auf im Inland betriebene F&E beschränkt.

- Die Förderung kann nicht mit einer Auszahlung im Verlustfall gekoppelt werden, da sie in diesem Fall eher den Charakter einer Subvention hätte.
- Die Förderung ist in Form einer erhöhten Abzugsfähigkeit auszugestalten. Grundsätzlich wirken eine Steuergutschrift und eine erhöhte Abzugsfähigkeit ähnlich. Unterschiede ergeben sich insoweit, als bei einer erhöhten Abzugsfähigkeit die Förderung nicht unabhängig von der Grenzsteuerbelastung ist.

1.2.6 Anpassungen bei der Kapitalsteuer

Anlässlich der Ankündigung der UR III im Dezember 2008 hatte der Bundesrat auch eine Massnahme im Bereich der kantonalen Kapitalsteuer in Aussicht gestellt. Die Kantone sollten die Möglichkeit erhalten, auf die Erhebung derselben verzichten zu können. Dieser Vorschlag wurde sowohl von der Projektorganisation wie auch vom grössten Teil der angefragten Kantone negativ beurteilt, da er für die Kantone mit sehr hohen Steuereinsparungen verbunden wäre. Deshalb verzichtet der Bundesrat auf diese Massnahme und schlägt stattdessen vor, eine Entlastung für das Eigenkapital vorzusehen, das in Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten sowie mit Beteiligungen steht. Im Bereich der Patente und vergleichbaren Rechte wird damit eine Parallellität zur kantonalen Gewinnsteuer hergestellt, bei der die Einführung einer Patentbox vorgeschlagen wird. Zudem kann mit dieser Massnahme auch die F&E über die Kapitalsteuer gefördert werden. Eine Entlastung bei Beteiligungen stellt sicher, dass es auch im Bereich der Kapitalsteuer nicht zu Mehrfachbelastungen kommt.

1.2.7 Aufdeckung stiller Reserven

Unternehmen verfügen regelmässig über stille Reserven. Diese entstehen entweder durch eine Unterbewertung der Aktiven oder durch eine Überbewertung der Passiven. Sie können unter anderem zwangsläufig, aufgrund handelsrechtlicher Höchstbewertungsvorschriften der Aktiven, oder aber willkürlich, aufgrund handelsrechtlich zulässiger übermässiger Abschreibungen oder Rückstellungen entstehen. Im Falle einer Realisierung, beispielsweise durch Verkauf des betreffenden Aktivums, stellen sie grundsätzlich steuerbaren Gewinn dar.

Im Falle eines Wechsels in der Steuerpflicht bestehen heute unterschiedliche Regelungen und Praxen, wie mit diesen stillen Reserven umzugehen ist. Im Rahmen der vorliegenden Reform 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. Dabei ist zwischen dem Wegfall der kantonalen Steuerstatus (1) und den übrigen Fällen (2) zu unterscheiden.

(1) Die kantonalen Steuerstatus stehen international unter starkem Druck und sollen mit der vorliegenden Reform abgeschafft werden. Diese Abschaffung hat bei der direkten Bundessteuer keine Auswirkungen. Hingegen hat der Verlust eines kantonalen Steuerstatus grundlegende Auswirkungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Er bewirkt, dass die davon betroffenen Gesellschaften neu einer höheren

Besteuerung unterliegen. Als Folge davon entsteht eine latente Gewinnsteuerlast auf den in diesen Unternehmen vorhandenen stillen Reserven. Ohne gesetzliche Regelung würden die bestehenden stillen Reserven je nach kantonaler Regelung oder Praxis unterschiedlich behandelt. Um Rechtssicherheit zu schaffen, sollen diese Fälle mit der vorliegenden Reform einheitlich geregelt werden. Daher sollen die massgebenden stillen Reserven bei deren zukünftigen Realisation aus steuersystematischen Gründen zu einem gesonderten (tieferen) Steuersatz besteuert werden. Die beim Übergang zum neuen Recht massgebenden stillen Reserven sind dabei nach allgemein anerkannten Bewertungsregeln festzulegen und in einer Feststellungsverfügung festzuhalten.

(2) Bereits im geltenden Recht werden beim Wegzug einer Gesellschaft ins Ausland die vorhandenen stillen Reserven zulasten des Steuerpflichtigen aufgedeckt und besteuert. Spiegelbildlich dazu soll neu auch eine Aufdeckung zugunsten des Steuerpflichtigen 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 aufgedeckt und in den Folgejahren gewinnsteuerwirksam abgeschrieben werden. Die gleichen Grundsätze sollen auch bei Beginn und Ende einer subjektiven oder objektiven Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen.

Stille Reserven, einschliesslich des selbst geschaffenen Goodwills (Unternehmungsmehrwert), können somit neu bei Beginn der Steuerpflicht steuerneutral in der Steuerbilanz aufgedeckt werden. Stille Reserven, die auf den einzelnen Aktiven aufgedeckt werden, müssen gemäss den Abschreibungssätzen im Merkblatt A¹⁹ abgeschrieben werden. Der in der Steuerbilanz ausgewiesene Goodwill muss innert höchstens zehn Jahren abgeschrieben werden.

1.2.8 Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital

Mit der vorliegenden Reform soll die Emissionsabgabe auf Eigenkapital abgeschafft werden.

Die Massnahme wirkt sich auf alle Gesellschaften, die neues Eigenkapital begeben, positiv aus, da sie die effektive Gewinnsteuerbelastung auf der Beteiligungsfinanzierung senkt. Dies gilt namentlich für zuziehende Gesellschaften mit grossem Kapital und für Konzernzentralen, aber auch für bereits im Inland ansässige Unternehmen mit grossen Investitionsvorhaben. Sie trägt überdies zur Verbesserung der Finanzierungsneutralität bei, da die Eigenkapitalfinanzierung nicht mehr zusätzlich mit der Emissionsabgabe belastet ist. Trotz dieser Vorteile wurde die Massnahme im Vernehmlassungsverfahren von den meisten Kantonen abgelehnt und auch Teile der Wirtschaft haben sie als nicht prioritär eingestuft. Im Rahmen der Arbeiten zu der parlamentarischen Initiative 09.503 „Stempelsteuer schrittweise abschaffen und Arbeitsplätze schaffen“ hat der Bundesrat dem Parlament jedoch in Aussicht gestellt, die Massnahme in die USR III zu integrieren.

¹⁹ Die ESTV hat gestützt auf Artikel 27 Absatz 2 Buchstabe a, 28 und 62 DBG Merkblätter für verschiedene Arten von Unternehmen herausgegeben, die die zulässigen Abschreibungssätze definieren:
<http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00382/index.html?lang=de>

1.2.9 Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren

Das Teilbesteuerungsverfahren wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführt und trat auf Bundesebene am 1. Januar 2009 in Kraft. Gemäss StHG steht es den Kantonen frei, ob und – falls ja – mit welchen Modalitäten sie die Teilbesteuerung einführen 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 des Teilbesteuerungsverfahrens ist die Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, welche entsteht, wenn die in Form einer Dividende ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft zuerst auf Stufe Gesellschaft mit der Gewinnsteuer und anschliessend auf Stufe Anteilseigner mit der Einkommenssteuer erfasst werden. Bei der direkten Bundessteuer beträgt die Entlastung der Bemessungsgrundlage 40 %, wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten werden und 50 %, wenn sie im Geschäftsvermögen gehalten werden.

Mit der USR III soll das Teilbesteuerungsverfahren vereinheitlicht und für die Kantone obligatorisch eingeführt werden. Die Entlastung ist nur noch über die Bemessungsgrundlage möglich und wird auf 30 % begrenzt, da die Gewinnsteuerbelastung in den letzten Jahren tendenziell gesunken ist (und im Zuge der USR III wohl weiter sinken wird) und da die wirtschaftliche Doppelbelastung mit den geltenden Entlastungen in einzelnen Kantonen überkompensiert wird. Zudem entfällt damit der in einzelnen Kantonen geschaffene Anreiz, Dividenden anstelle von Lohn zu beziehen, was Mindereinnahmen bei der AHV entgegenwirkt.

1.2.10 Pauschale Steueranrechnung – Umsetzung der Motion Pelli (13.3184)

Am 27. November 2013 überwiesen die eidgenössischen Räte die Motion Pelli (13.3184). Die 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 Steuern belastet sind, unter bestimmten Voraussetzungen die pauschale Steueranrechnung beanspruchen können.

Am 19. September 2014 hat der Bundesrat das EFD beauftragt, bei den Kantonen, den politischen Parteien und den Dachverbänden der Wirtschaft ein Vernehmlassungsverfahren zur Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (Umsetzung Motion Pelli - 13.3184) durchzuführen. Das Vernehmlassungsverfahren dauerte vom 19. September 2014 bis zum 23. Dezember 2014.

Die Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer stimmte der Vorlage inhaltlich zu. In formeller Hinsicht wiesen einige darauf hin, dass der Bundesrat nicht die Kompetenz habe, eine unilaterale Ausweitung der pauschalen Steueranrechnung zu beschliessen. Zur Umsetzung der Motion Pelli brauche es eine formell-gesetzliche Grundlage²⁰.

Der Bundesrat hat am 22. April 2015 beschlossen, die für die Umsetzung der Motion Pelli notwendige gesetzliche Grundlage im Rahmen der Botschaft zur USR III zu schaffen.

²⁰ Vgl. Ergebnisbericht zur Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (Umsetzung Motion Pelli – 13.3184 unter www.admin.ch/aktuell/Vernehmlassung).

1.2.11 Vertikale Ausgleichsmassnahmen

Die steuerpolitische Ausrichtung der Reform bezweckt, einen Teil der mobilen Gewinnsteuerbasen mittels neuer Regelungen (insbesondere Patentbox) weiterhin privilegiert zu besteuern. Für gewisse mobile Erträge, insbesondere Grosshandelserträge, gibt es jedoch aufgrund mangelnder internationaler Akzeptanz keine gezielte steuerpolitische Lösung. Die entsprechenden, von den neuen Regelungen nicht abgedeckten Gewinne, werden nach dem Wegfall der kantonalen Steuerstatus ordentlich besteuert.

Der Verbleib dieser Gesellschaften in der Schweiz ist unter anderem auch von der allgemeinen Steuerbelastung abhängig. Diese wird bestimmt durch den Gewinnsteuersatz der direkten Bundessteuer und denjenigen des jeweiligen Kantons. Weil die Gewinnsteuerbelastung auf Bundesebene unverändert bleibt, werden einige Kantone ihre ordentliche Gewinnsteuerbelastung reduzieren müssen, wenn sie für diese Art mobiler Gewinnsteuerbasen weiterhin international kompetitiv bleiben und eine Abwanderung verhindern wollen.

Die damit verbundenen Mindereinnahmen fallen bei den Kantonen (und deren Gemeinden) an. Das Gewinnsteueraufkommen des Bundes hingegen bleibt – unter der Annahme ausbleibender Abwanderung – unverändert. Ohne bundesseitige Beteiligung an den aus den kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen resultierenden Kosten wäre das Kosten-Nutzen-Verhältnis zwischen den beiden Staatsebenen asymmetrisch verteilt; zwar würden sowohl Bund *und* Kantone vom Erhalt mobiler Gewinnsteuerbasen profitieren, die Kosten des Erhalts der internationalen Kompetenz würden aber lediglich durch die Kantone getragen.

Deshalb sieht die steuerpolitische Stossrichtung der USR III vor, dass der Bund den Kantonen durch vertikale Ausgleichsmassnahmen finanzpolitischen Handlungsspielraum verschafft, damit diese in der Lage sind, die ordentliche Unternehmenssteuerbelastung zu senken. Da die mit der Senkung der Gewinnsteuerbelastung verbundenen Einnahmeherausfälle von Kantonen und Gemeinden dauerhafter Natur sind, sollen die vertikalen Ausgleichsmassnahmen ebenfalls dauerhaft sein.

Bei der Ausgestaltung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen stellen sich zwei Fragen:

- *Gesamtvolumen:* Wie hoch soll der vertikale Ausgleich dotiert werden?
- *Art des Ausgleichs:* Wie soll das Gesamtvolumen auf die Kantone verteilt werden?

Diese beiden Aspekte werden in den folgenden zwei Unterkapiteln behandelt.

Umfang des vertikalen Ausgleichs

Gewährleistung von Opfersymmetrie

Bei der Festlegung des Umfangs des vertikalen Ausgleichs steht die Frage im Zentrum, in welchem Ausmass die Staatsebenen fiskalisch von den heutigen steuerlichen Regelungen für mobile Unternehmensaktivitäten (namentlich den kantonalen Steuerstatus) profitieren. Die Gewinnsteuereinnahmen von Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus sind beim Bund rund 50 % höher als bei den Kantonen und ihren Gemeinden (unter Berücksichtigung des Kantonsanteils an der dBSt).

Neben dieser direkten steuerlichen Ausschöpfung sind aber auch diejenigen Steuereinnahmen zu berücksichtigen, die durch die Besteuerung der Einkommen der

Angestellten von Unternehmen mit mobilen Gewinnsteuerbasen generiert werden. Diese induzierten Effekte sind zwar schwierig quantifizierbar, doch werden hier die Kantone und ihre Gemeinden von den Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus stärker profitieren als der Bund, da die aggregierten direkten Steuern von natürlichen Personen von Kantonen und Gemeinden rund fünfmal höher sind als jene des Bundes.

Somit haben Bund *und* Kantone einen erheblichen fiskalischen Nutzen von Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus. Eine im Auftrag des Kantons Genf verfasste Studie der Universität Lausanne²¹ deutet darauf hin, dass – unter Berücksichtigung der Besteuerung der Statusgesellschaften und ihrer Angestellten – beide Staatsebenen in vergleichbarem Ausmass profitieren. Obwohl sich die Studienergebnisse nicht unmittelbar auf eine gesamtschweizerische Betrachtung übertragen lassen, kann davon ausgegangen werden, dass die Annahme einer Nutzensymmetrie plausibel ist.

Weil Bund und Kantone in vergleichbarem Ausmass von den mobilen Steuerbasen profitieren, ist der Bundesrat der Ansicht, dass sich die Bemessung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen am Grundsatz der Opfersymmetrie orientieren soll und dass sich der Bund deshalb zur Hälfte an den gesamten Reformlasten beteiligen soll.

Gewinnsteuersenkung in den Kantonen

Um den Kantonen Planungssicherheit zu geben, muss der Umfang der vertikalen Ausgleichsmassnahmen im Voraus festgelegt werden. Die grundsätzliche Schwierigkeit dabei besteht aber darin, dass die finanziellen Lasten der Reform ex ante nicht bekannt sind. Entsprechende Schätzungen sind ausserordentlich schwierig: Die finanziellen Auswirkungen hängen davon ab, ob und wie stark die Kantone die ordentliche Gewinnsteuerbelastung senken und wie die Unternehmen auf die steuerlichen Massnahmen reagieren.

Beides wiederum hängt wesentlich davon ab, wie sich das internationale steuerliche Umfeld entwickelt. Die Bewegung der Steuerbelastungen in den Konkurrenzstandorten ist jedoch unter anderem auch deshalb schwierig zu antizipieren, weil sich internationale Standards für die Unternehmensbesteuerung zurzeit äusserst dynamisch entwickeln. Wegen dieser Ungewissheiten müssen die vertikalen Ausgleichsmassnahmen aufgrund von Annahmen festgelegt werden.

Im Mittelpunkt steht die Frage, in welchem Ausmass die Kantone ihre ordentliche Gewinnsteuerbelastung senken werden, um das mobile Steuersubstrat halten zu können. Damit verbunden sind Mindereinnahmen bei den bisher ordentlich besteuerten Unternehmen. Aufgrund der Mobilität der heute privilegiert besteuerten Unternehmen fallen Mindereinnahmen jedoch auch dann an, wenn sich ein Kanton für einen Verzicht auf Steuersenkungen entscheidet. Mit Blick auf die Ergiebigkeit stehen die Kantone somit vor einem Dilemma: Sowohl die Durchführung als auch der Verzicht auf Steuersenkungen führt tendenziell zu Mindereinnahmen.

Wie ausgeprägt dieses Dilemma ist, hängt von der Steuerbelastung ordentlich besteuerten Gewinne und vom Anteil der privilegiert besteuerten Gewinne an der gesamten Gewinnsteuerbasis im Status quo ab:

- Je höher der ordentliche Gewinnsteuersatz in einem Kanton ist, desto grösser ist tendenziell das erforderliche Ausmass der Steuersenkung. Je stärker

²¹ Nilles (2012, 2015), Sociétés auxiliaires et sociétés liées – impacts direct, indirect et induit sur l'économie genevoise.

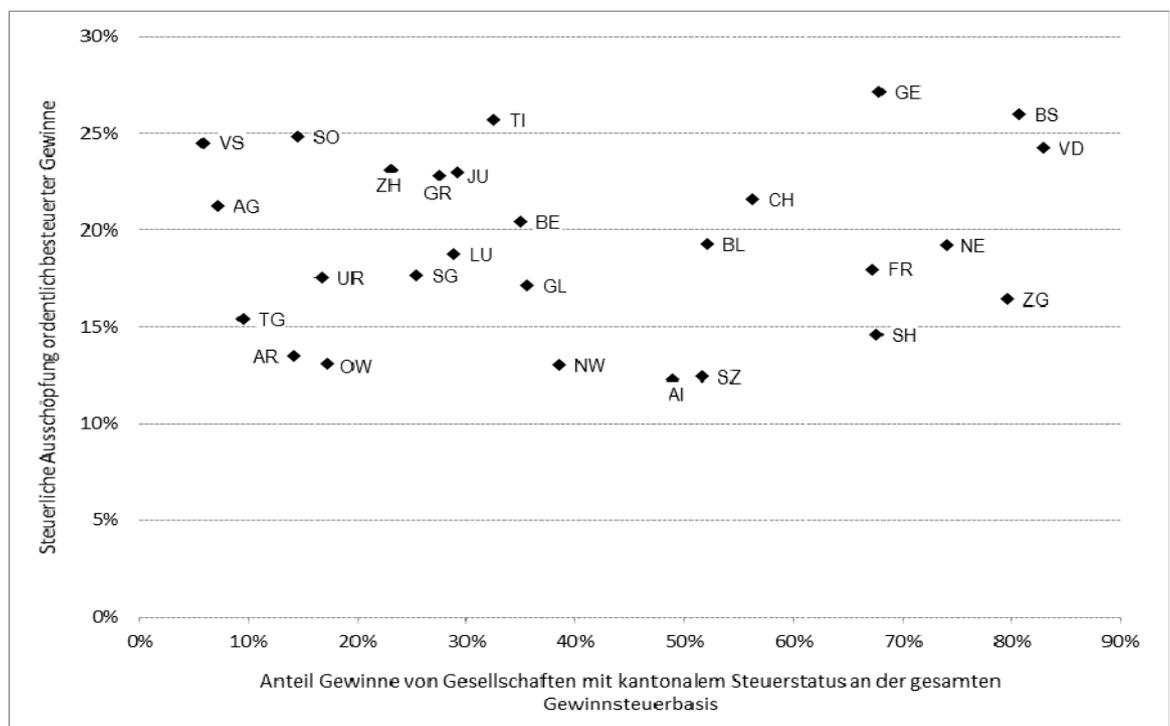
die Reduktion der Gewinnsteuerbelastung ausfällt, desto höher sind die Mindereinnahmen, die entstehen, weil die vormalig ordentlich besteuerten Gewinne ebenfalls mit dem neuen, tieferen Steuersatz besteuert werden. Entsprechend sind Hochsteuerkantone (unter sonst gleichen Umständen) mit höheren Mindereinnahmen konfrontiert, wenn sie ihre Gewinnsteuerbelastung auf ein international kompetitives Niveau senken.

Senkt ein Kanton mit hohem Gewinnsteuersatz die Steuerbelastung nicht, so führt der Wegfall der kantonalen Steuerstatus zu einer starken Erhöhung der Steuerbelastung für die betroffenen Unternehmen und entsprechend zu einer stärkeren Abwanderung. Sind die ordentlichen Gewinnsteuersätze hingegen tief, kommt es bei einer Abschaffung der steuerlichen Privilegierung zwar auch zu Abwanderungen und entsprechenden Mindereinnahmen, sie fallen aber geringer aus als in einem Hochsteuerkanton.

- 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).

Abbildung 2 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 mit berücksichtigt.

Abbildung 2: Ausgangslage der Kantone bezüglich ordentlicher Gewinnsteuerbelastung und Anteil der Gewinne von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus (Durchschnitt 2009-2011)



Im Wesentlichen ist es die Summe der individuellen steuerpolitischen Entscheidungen der Kantone, welche die finanziellen Auswirkungen und damit den Umfang der vertikalen Ausgleichsmassnahmen bestimmt. Die optimale steuerpolitische Reaktion auf die neuen Rahmenbedingungen ist jedoch für jeden Kanton unterschiedlich; es existiert keine steuerpolitische Strategie, die für alle Kantone gleichermaßen vorteilhaft ist.

Aufgrund der kantonalen Steuerautonomie wird jeder Kanton das oben erwähnte Dilemma selber lösen. Er wird autonom darüber entscheiden, ob und wie stark er die ordentliche Gewinnsteuerbelastung senkt. Um das Volumen der vertikalen Ausgleichsmassnahmen festzulegen, muss der Bund mit einem Modell versuchen, das Ausmass der kantonalen Steuersenkungen abzuschätzen. Dabei wird unterstellt, dass sich die Kantone in Bezug auf die Ergiebigkeit optimal verhalten. Diese Verhaltensannahme orientiert sich – in Übereinstimmung mit der Zielsetzung der USR III – daran, das Unternehmenssteuersystem im Spannungsfeld zwischen internationaler Akzeptanz, steuerlicher Wettbewerbsfähigkeit und Ergiebigkeit optimal zu positionieren. Konkret wird also angenommen, dass die Kantone das eingangs erwähnte Dilemma optimal lösen. Das heisst, dass die Kosten für den Erhalt der internationalen steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit für die Gesamtheit von Bund, Kantonen und Gemeinden nicht höher sein dürfen als die des Verzichts auf eine international kompetitive Steuerbelastung. Das Modell verzichtet darauf, die Politik der einzelnen Kantone darzustellen. Es gibt nur Angaben über aggregierte bzw. durchschnittliche Werte auf nationaler Ebene.

Annahmen für die Festlegung der vertikalen Ausgleichssumme

Basierend auf der durchschnittlichen, gesamtschweizerischen Gewinnsteuerbelastung und gestützt auf die Prämisse, dass sich die Kantone punkto Ergiebigkeit optimal verhalten, können die finanziellen Auswirkungen der kantonalen steuerpolitischen Entscheide – und damit der notwendige Umfang des vertikalen Ausgleichs – anhand eines Modells hergeleitet werden.

Dabei wird davon ausgegangen, dass die Kantone die effektive Gewinnsteuerbelastung (inkl. dBSt) von heute durchschnittlich knapp 22 % auf zwischen 13 % und 20 % senken, so dass ein gewichteter Durchschnittswert von rund 16 % resultiert. Bei diesen Berechnungen wird auch angenommen, dass rund ein Drittel der Gewinne von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus dank der Einführung neuer Regelungen weiterhin privilegiert besteuert wird. Zudem wird berücksichtigt, dass Steuersenkungen in einzelnen Kantonen mit dem Ziel, international kompetitiv zu bleiben, im *nationalen* Steuerwettbewerb den Druck auf die Gewinnsteuersätze in den anderen Kantonen erhöhen.

Die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus, die neu eingeführten steuerrechtlichen Regelungen sowie die kantonalen Gewinnsteuersenkungen dürften beim Gewinnsteuersubstrat zwei gegenläufig dynamische Effekte auslösen: Zum einen muss – wie oben beschrieben – damit gerechnet werden, dass gewisse mobile Erträge ins Ausland abwandern, insbesondere aus Hochsteuernkantonen, die ihre Gewinnsteuerbelastung nicht stark senken. Andererseits haben die neuen Regelungen sowie die Gewinnsteuersenkungen positive Auswirkungen in Form von Zuwanderungen oder Wachstumsimpulsen beim heute ordentlich besteuerten Substrat. Es ist davon auszugehen, dass Bund und Kantone – wie oben dargelegt – etwa gleich stark von diesen positiven Effekten profitieren; somit können sie mit Blick auf die Verteilung der Lasten der USR III zwischen Bund und Kantonen vernachlässigt werden. Bezüg-

lich der finanziellen Auswirkungen der Reform auf den Bund (vgl. Ziff. 3.1.3) werden die positiven und dynamischen Effekte mangels Quantifizierbarkeit nicht berücksichtigt. Das Ziel der USR III ist es jedoch, die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz zu erhalten und zu stärken, so dass sich die Mindereinnahmen aufgrund von Abwanderungen und die Mehreinnahmen durch die positiven dynamischen Effekte die Waage halten sollten.

Basierend auf den jüngsten verfügbaren Daten ist das oben skizzierte Szenario mit Mindereinnahmen der öffentlichen Haushalte von gut 2 Milliarden Franken verbunden, davon entfallen rund 20 % auf den Bund und knapp 80 % auf die Kantone und Gemeinden. Dabei sind – im Falle einer Abwanderung von mobilen Steuerbasen aus einem Kanton – erstens die oben erwähnten induzierten (negativen) Auswirkungen bei anderen Steuereinnahmen berücksichtigt und zweitens eine teilweise Verlagerung der mobilen Erträge innerhalb der Schweiz (in Kantone, die ihre Steuern auf ein international kompetitives Niveau senken). Ferner wird von einem Mitnahmeeffekt bei der Einführung neuer Massnahmen (namentlich Patentbox und erhöhter F&E-Abzug) ausgegangen, d.h. ein gewisser Anteil der heute ordentlich besteuerten Erträge wird neu privilegiert besteuert (rund 5 %). Schliesslich wird auch berücksichtigt, dass beim Bund gewisse Mehreinnahmen anfallen, wenn die Kantone die Gewinnsteuerbelastung der Gesellschaften senken.²²

Unter Ausklammerung von positiven dynamischen Effekten (da sie annahmegemäss auf Bund und Kantone symmetrisch wirken) entstehen beim Bund Mindereinnahmen, weil angenommen wird, dass trotz den steuerlichen Massnahmen ein Teil der mobilen Erträge ins Ausland abwandert.

Wie oben dargelegt, orientiert sich die Festlegung des Volumens der vertikalen Ausgleichsmassnahmen am Grundsatz der Opfersymmetrie zwischen Bund und Kantonen. Damit für beide Staatsebenen die gleichen Lasten resultieren, braucht es Ausgleichszahlungen des Bundes an die Kantone im Umfang von rund 30 % der gesamten Mindereinnahmen. Eine symmetrische Verteilung ist dann gegeben, wenn Bund und Kantone (inkl. ihrer Gemeinden) je einen Anteil von 50 % der Gesamtlasten tragen: Mit einem vertikalen Ausgleich des Bundes im Umfang von 30 % erhöht sich die Last des Bundes von 20 % auf 50 %, während sich diejenige von Kantonen und Gemeinden von 80 % auf 50 % reduziert.

Die Modellrechnungen basieren auf den jüngsten verfügbaren Daten (bis 2011). Die absolute Höhe der Ausgleichssumme beläuft sich dabei auf rund 600 Millionen Franken. Zu beachten ist aber, dass die vertikalen Ausgleichsmassnahmen nicht als absoluter Betrag festgelegt werden sollen sondern als Anteil an den Einnahmen der direkten Bundessteuer (vgl. dazu im Detail nächstes Unterkapitel). Im Zeitpunkt der Umsetzung der USR III in den Kantonen (voraussichtlich 2019) wird der Betrag deshalb deutlich höher ausfallen; wie hoch, hängt von der Entwicklung der direkten Bundessteuer in den nächsten Jahren ab, welche allerdings von einigen Unsicherheiten geprägt ist (z.B. Frankenstärke). Der Bundesrat rechnet mit einem Betrag von gegen 1 Milliarde Franken.

Die Ermittlung des Volumens der vertikalen Ausgleichsmassnahmen orientiert sich an den finanziellen Lasten des Bundes einerseits und der Kantone und ihrer Ge-

²² Die Gewinnsteuerbelastung auf Bundesebene wird durch einen *statutarischen* Steuersatz (8,5 %) festgelegt, dieser wird angewendet auf den Gewinn *nach* Steuern. Die Senkung der Steuerbelastung auf kantonaler Ebene erhöht damit *ceteris paribus* das Gewinnsteuersubstrat des Bundes.

meinden andererseits. Wie die Lasten der Reform innerhalb eines Kantons zwischen kantonaler und kommunaler Ebene verteilt sind, ist von den spezifischen steuerlichen Gegebenheiten (und allenfalls von den innerkantonalen Finanzausgleichssystemen) abhängig. Eine allgemeine Aussage, wie auch innerhalb der Kantone Opfersymmetrie zwischen den Staatsebenen erreicht werden kann (etwa durch eine Partizipation der Gemeinden des jeweiligen Kantons an den vertikalen Ausgleichsmassnahmen des Bundes), lässt sich somit nicht machen. Die Kantone werden zu prüfen haben, ob im Zuge der USR III Anpassungen an den innerkantonalen Finanzausgleichssystemen vorzunehmen sind.

Innerhalb des gesamten Reformpakets stellen die vertikalen Ausgleichsmassnahmen die grösste finanzielle Belastung für den Bund dar. Um die Vorgaben der Schuldenbremse einhalten zu können, muss der Bund diese Mehrbelastung anderweitig kompensieren. Neben der Gewährleistung von Opfersymmetrie zwischen den Staatsebenen müssen also auch die finanzpolitischen Restriktionen des Bundes beachtet werden (vgl. dazu auch Ziff. 1.2.13).

Ausgestaltung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen

Betroffenheitsorientierung vs. Steuerwettbewerbsneutralität

Zusätzlich zum Volumen der vertikalen Ausgleichsmassnahmen muss festgelegt werden, *wie* die oben bestimmte Summe auf die Kantone verteilt werden soll. Dabei bewegt sich der Bund in einem grundsätzlichen Spannungsfeld: Soll sich der vertikale Ausgleich auf die von der Steuerreform direkt betroffenen Kantone ausrichten («*Betroffenheitsorientierung*»)? Oder sollen es die Ausgleichsmassnahmen grundsätzlich allen Kantonen ermöglichen, ihre Position im internationalen und interkantonalen Steuerwettbewerb zu behaupten oder sogar zu verbessern («*Steuerwettbewerbsneutralität*»)?

Betroffenheitsorientierung impliziert eine Fokussierung auf diejenigen Kantone, die durch die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus unmittelbar unter finanziellen Druck geraten. Steuerwettbewerbsneutralität hingegen bedeutet, dass die vertikalen Ausgleichsmassnahmen nicht ungleich lange Spiesse schaffen dürfen und spricht eher für eine breite Verteilung der Mittel.

Nach Ansicht des Bundesrates ist eine reine Betroffenheitsorientierung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen kein gangbarer Weg. Dies würde nämlich implizieren, dass der Bund in ausgewählten Kantonen Steuersenkungen subventioniert, was im Widerspruch zur kantonalen Steuerautonomie stünde.

Ausserdem muss es einem Kanton offenstehen, wie er seine Standortattraktivität erhalten oder verbessern will. Neben der Senkung der Unternehmenssteuerbelastung kann dies beispielsweise auch durch eine Senkung der Einkommenssteuerbelastung oder durch erhöhte Investitionen in Infrastruktur geschehen. Vor diesem Hintergrund schlägt der Bundesrat vor, die vertikalen Ausgleichsmassnahmen des Bundes als nicht zweckgebundene Transfers an die Kantone auszugestalten.

Erhöhung des Anteils der Kantone an der direkten Bundessteuer

Der Prämisse, dass der Ausgleich der Reformlasten die Autonomie der Kantone nicht einschränken darf, kann durch eine Anpassung der Einnahmenteilung bestmöglich Rechnung getragen werden. Die entsprechenden Mittel stehen den Kantonen zweckfrei zur Verfügung, und es steht ihnen offen, in welcher Form sie diese Mittel einsetzen. Zudem ist ein derartiger vertikaler Ausgleich tendenziell steuerwettbewerbsneutral, weil er allen Kantonen zugutekommt und die Kantone generell

und langfristig für die verminderte steuerliche Ausschöpfbarkeit von Unternehmensgewinnen kompensiert werden.

Für den Bundesrat im Vordergrund steht eine stärkere Beteiligung der Kantone an der direkten Bundessteuer. 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 % der Gesamteinnahmen der direkten Bundessteuer im Kanton, der sie erhoben hat. Dieser Kantonsanteil ist in der Bundesverfassung²³ (Art. 128 Abs. 4 BV) als Mindestanteil festgelegt; eine Erhöhung des Kantonsanteils ist somit auf Gesetzesebene möglich.

Eine Erhöhung des Anteils der Kantone an der direkten Bundessteuer kann auf zwei Arten erfolgen:

- *Erhöhung des Kantonsanteils an den Einnahmen der direkten Bundessteuer juristischer Personen*

Weil infolge der Reform bei den Einnahmen von juristischen Personen die stärksten finanziellen Auswirkungen auf die Kantone zu erwarten sind, ist eine naheliegende Massnahme die Erhöhung des Kantonsanteils an den Einnahmen der direkten Bundessteuer von juristischen Personen, d.h. der Anteil an der von den Kantonen eingezogenen direkten Bundessteuer juristischer Personen, welchen der jeweilige Kanton zurückbehalten kann, würde erhöht. Die Erhöhung stünde tendenziell in direktem Zusammenhang mit den Kosten einer kantonalen Gewinnsteuersenkung.

Das Steueraufkommen der direkten Bundessteuer aus der Gewinnbesteuerung juristischer Personen korreliert positiv mit dem Anteil der kantonalen Steuereinnahmen von Statusgesellschaften am Gesamtertrag. Tendenziell würden also insbesondere die von der Reform unmittelbar betroffenen Kantone profitieren. Die ausschliessliche Erhöhung des Kantonsanteils an den Bundessteuereinnahmen der juristischen Personen hätte deshalb den Charakter einer gezielten Unterstützungsmassnahme für diese Kantone und würde eine relativ enge Ausrichtung an der unmittelbaren Betroffenheit der Kantone gewährleisten.

Durch die Steuersenkungen der direkt betroffenen Kantone erhöht sich aber tendenziell der Druck im nationalen Steuerwettbewerb: Auch die Kantone, die von der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus direkt nur wenig betroffen sind, werden ihre Steuerbelastung tendenziell senken müssen, um die nationale Wettbewerbsfähigkeit wahren zu können. Um eine Verzerrung des interkantonalen Steuerwettbewerbs zu verhindern, sollen auch diese Kantone von den vertikalen Ausgleichsmassnahmen profitieren können. Aus diesem Grund ist der Bundesrat der Ansicht, dass der Ausgleich nicht einzig über eine Erhöhung des Kantonsanteils an den Erträgen der juristischen Personen erfolgen soll.

- *Erhöhung des Kantonsanteils an den Einnahmen der direkten Bundessteuer natürlicher Personen*

Eine ausschliesslich auf juristische Personen ausgerichtete Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer wäre auch insofern nicht steuerwettbewerbsneutral, als sich damit der Steuerwettbewerb tendenziell von den natürlichen zu den juristischen Personen verlagern würde; die Wettbewerbsfähigkeit hinsichtlich der

Besteuerung von natürlichen Personen würde an Bedeutung einbüßen. Die Wahlmöglichkeit eines Kantons, auf welche Steuerbasen er sich im interkantonalen Steuerwettbewerb fokussieren will, soll aber durch die Ausgestaltung des Ausgleichsmechanismus nicht beeinträchtigt werden. Schliesslich muss es einem Kanton offen stehen, wie er seine Standortattraktivität erhalten oder verbessern will; neben der Senkung der Unternehmenssteuerbelastung kann dies auch durch eine Senkung der Einkommenssteuerbelastung erfolgen. Dadurch, dass sich ein Teil der Ausgleichszahlungen an den Einkommen natürlicher Personen ausrichtet, kann dieser Umstand berücksichtigt werden.

Die Höhe dieser Einkommen korreliert nur schwach mit dem Steueraufkommen von Statusgesellschaften. Entsprechend ist die Betroffenenorientierung dieses Ausgleichskanals nicht stark ausgeprägt. In Kombination mit einer Erhöhung des Anteils an den Einnahmen der direkten Bundessteuer von juristischen Personen bewirkt eine Erhöhung des Anteils an der direkten Bundessteuer von natürlichen Personen einen breiteren, weniger stark konzentrierten Ausgleich als bei einer ausschliesslichen Orientierung an den Erträgen der juristischen Personen.

Festlegung des Verteilschlüssels

Basierend auf diesen Überlegungen schlägt der Bundesrat vor, den vertikalen Ausgleich zu etwa gleichen Teilen durch diese zwei Kanäle (Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer juristischer bzw. natürlicher Personen) vorzunehmen.

Dazu wird der Kantonsanteil an den gesamten Einnahmen der direkten Bundessteuer um 3,5 Prozentpunkte von heute 17 % auf 20,5 % erhöht. 3,5 % der Einnahmen aus der direkten Bundessteuer entsprechen dem oben hergeleiteten Betrag zur Gewährleistung der Opfersymmetrie zwischen Bund einerseits sowie Kantonen und Gemeinden andererseits.

Weil die Gesamteinnahmen der direkten Bundessteuer zu rund je der Hälfte von natürlichen und juristischen Personen stammen, bewirkt diese Regelung, dass rund je die Hälfte der gesamten Ausgleichssumme gemäss den oben dargestellten Schlüsseln auf die Kantone verteilt wird. Tabelle 4 zeigt, wie die einzelnen Kantone von den so ausgestalteten vertikalen Ausgleichsmassnahmen profitieren.

Tabelle 4: Verteilung des vertikalen Ausgleichs auf die Kantone (Mittelwert direkte Bundessteuer 2009-2011):

	Kantonsanteil natürliche Personen	Kantonsanteil juristische Personen	Ausgleichs- massnahmen Total
ZH	12.6%	7.4%	20.0%
BE	4.1%	2.9%	7.0%
LU	1.8%	1.3%	3.1%
UR	0.1%	0.1%	0.2%
SZ	2.7%	1.0%	3.7%
OW	0.2%	0.1%	0.3%
NW	0.5%	0.2%	0.6%

GL	0.1%	0.1%	0.3%
ZG	2.7%	4.9%	7.6%
FR	1.2%	1.2%	2.4%
SO	1.2%	0.7%	1.9%
BS	1.8%	3.7%	5.5%
BL	2.0%	1.2%	3.2%
SH	0.4%	0.8%	1.2%
AR	0.3%	0.2%	0.5%
AI	0.1%	0.1%	0.2%
SG	2.1%	1.7%	3.8%
GR	1.0%	0.5%	1.5%
AG	3.2%	1.9%	5.1%
TG	1.1%	0.6%	1.7%
TI	2.1%	1.5%	3.6%
VD	5.7%	4.9%	10.6%
VS	1.3%	0.6%	1.9%
NE	0.7%	1.1%	1.9%
GE	5.9%	6.2%	12.1%
JU	0.2%	0.2%	0.4%
CH	55.1%	44.9%	100.0%

Bei der Beurteilung der Auswirkungen des vertikalen Ausgleichs auf die einzelnen Kantone sind allerdings auch die Auswirkungen aufgrund der Anpassungen des Ressourcenausgleichs – insbesondere auch der vorgeschlagene Ergänzungsbeitrag für die ressourcenschwächsten Kantone – zu berücksichtigen (vgl. Ziff. 1.2.12).

Evaluation der vertikalen Ausgleichsmassnahmen

Mit den vertikalen Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Kantone soll eine ausgewogene Verteilung der Lasten der USR III zwischen dem Bund und den Kantonen erreicht werden. Das Volumen des Ausgleichs wird ex ante auf der Grundlage von Annahmen festgelegt. Im Rahmen einer Evaluation wird nach Einführung der USR III zu prüfen sein, ob die gesetzten Ziele mit den Ausgleichsmassnahmen erreicht werden.

Es wird auf einer aggregierten Stufe zu überprüfen sein, ob der ex ante festgelegte Betrag angemessen ist. Der verwendete Modellansatz zur Bestimmung des Volumens impliziert eine Reduktion der effektiven Gewinnsteuerbelastung im Durchschnitt aller Kantone von heute rund 22 % auf 16 % (gewichtet). Eine Evaluation der Wirkung der Ausgleichsmassnahmen auf Stufe der einzelnen Kantone würde bedin-

gen, dass eine Zielgrösse bezüglich der Gewinnsteuerbelastung für jeden Kanton vorliegen müsste. Es würde dem Grundsatz der Finanzautonomie der Kantone wie auch dem schweizerischen Staatsverständnis widersprechen, wenn der Bund solche Zielgrössen formulieren würde. Aus diesem Grund kann die Beurteilung der Angemessenheit des Volumens nur auf einer aggregierten Ebene erfolgen.

Für die Evaluation lässt sich eine Reihe von Indikatoren verwenden. Dabei stehen insbesondere im Vordergrund:

- Entwicklung der Steuerbelastung der Unternehmen (ordentliche und privilegierte Besteuerung) in der Schweiz;
- Entwicklung der massgebenden Gewinne der juristischen Personen (Gewinne innerhalb und ausserhalb der Patentbox);
- Entwicklung der massgebenden Einkommen natürlicher Personen;
- Einnahmen aus der Besteuerung der juristischen und natürlichen Personen.

Eine besondere Herausforderung besteht darin, die Auswirkungen von Einflussfaktoren, die von der USR III unabhängig sind, von den Auswirkungen aufgrund der veränderten steuerlichen Rahmenbedingungen soweit möglich zu trennen. So ist beispielsweise der Einfluss der Konjunktur auf die Steuereinnahmen zu berücksichtigen. Bei der Beurteilung der Entwicklung der steuerlichen Belastung der Gewinne in der Schweiz ist es zudem wichtig, auch Veränderungen im internationalen steuerlichen Umfeld zu berücksichtigen. So wäre es beispielsweise nicht angezeigt, dass der Bund nachträglich die vertikalen Ausgleichsmassnahmen erhöht, wenn die Steuersenkungen in der Schweiz ausgeprägter ausfallen sollten als angenommen, soweit diese nicht durch einen härteren internationalen Steuerwettbewerb gerechtfertigt sind.

Die vertikalen Ausgleichsmassnahmen sollen im Rahmen des 4. Wirksamkeitsberichts des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kantonen evaluiert werden (vgl. Ziff. 1.2.12). Die Evaluation im Gefäss des Wirksamkeitsberichts erscheint gerechtfertigt, besteht doch ein enger Zusammenhang zum Finanzausgleich. Die Entwicklungen der Steuerbelastung und der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit werden im Rahmen des Wirksamkeitsberichts regelmässig untersucht. Im Weiteren sind bei der Betrachtung der Auswirkungen der USR III jeweils auch die Effekte auf den Ressourcenvergleich einzubeziehen.

Sollte die Evaluation zum Ergebnis kommen, dass Anpassungen vorzunehmen sind, so wird dies in den Empfehlungen des Wirksamkeitsberichts aufgeführt und zusammen mit den Empfehlungen zur Dotation der Ausgleichsgefässe und zu allfälligen Gesetzesanpassungen zur Diskussion gestellt. Anpassungen würden nur die künftigen Jahre betreffen. Rückwirkende Korrekturen sind nicht vorgesehen.

1.2.12 Anpassung des Ressourcenvergleichs

Anpassungsbedarf und Vorgaben

Der mit der NFA eingeführte Ressourcenvergleich bezweckt, die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit zwischen den Kantonen zu verringern und den Kantonen minimale finanzielle Ressourcen zu gewährleisten. Der Ressourcenvergleich basiert auf dem sogenannten Ressourcenpotenzial der Kantone, welches die

durchschnittliche Aggregierte Steuerbemessungsgrundlage (ASG) von drei Jahren umfasst und damit die steuerlich ausschöpfbaren Ressourcen eines Kantons abbildet.

Der geltende Ressourcenausgleich trägt der Tatsache Rechnung, dass die Auslandsgewinne von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus gemäss Artikel 28 StHG steuerlich weniger belastet werden können als normale Gewinne. So fliessen beispielsweise die Auslandsgewinne der gemischten Gesellschaften heute mit einem Gewicht von 12.5 % (dem sog. Beta-Faktor) in das Ressourcenpotenzial ein. Bei den im Vergleich zu den gemischten Gesellschaften weniger bedeutenden Holding- und Domizilgesellschaften werden für die Gewichtung der Auslandsgewinne im Ressourcenpotenzial ebenfalls Beta-Faktoren verwendet (2.7 % bzw. 8.8 % für die Periode 2012 – 2015).

Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus entfällt die gesetzliche und datenmässige Grundlage für diese Tiefergewichtung, d.h. die Gewinne der heute unter diese Regelungen fallenden Unternehmen würden nicht mehr mit der Gewichtung der Beta-Faktoren, sondern grundsätzlich zu 100 % und damit wie die Gewinne der ordentlich besteuerten Gesellschaften in das Ressourcenpotenzial einfliessen. Gesamtschweizerisch würde ein Wegfall der Beta-Faktoren unter ansonsten unveränderten Bedingungen – das heisst ohne Systemanpassung und unter der Annahme, dass diese Gesellschaften nicht abwandern – zu einem sprunghaften Anstieg des gesamtschweizerischen Ressourcenpotenzials führen.

Von diesem Anstieg wären die Kantone sehr ungleich betroffen, da die Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus in einigen wenigen, vor allem ressourcenstarken Kantonen konzentriert sind. In diesen Kantonen erhöhen sich in diesem Fall das Ressourcenpotenzial und der Ressourcenindex massiv, obwohl dies nicht in den wirtschaftlichen Gegebenheiten begründet ist. In denjenigen Kantonen, die wenige solche Gesellschaften aufweisen, verändert sich zwar das Ressourcenpotenzial kaum; da sich aber das schweizerische Mittel erhöht, sinkt der Ressourcenindex in diesen Kantonen. In der Folge würden die Disparitäten zwischen den Kantonen stark zunehmen, und es käme zu grossen Verwerfungen bei den Ressourcenausgleichszahlungen (eine Simulation findet sich im Anhang).

Aus diesen Gründen ist eine Anpassung des Ressourcenausgleichs unabdingbar. Diese Anpassung soll sich nach Ansicht des Bundesrates auf die Berücksichtigung der Unternehmensgewinne im Ressourcenpotenzial beschränken, denn im Fokus der USR III stehen vorwiegend die Gewinne der juristischen Personen.

Am grundsätzlichen Konzept des Ressourcenausgleichs wird festgehalten:

- Die vertikale und horizontale Umverteilung erfolgt nach Massgabe der Ressourcenpotenziale der Kantone.
- Der Ausgleich basiert auf klar definierten Regeln; diskretionäre Festlegungen beschränken sich auf die periodische Dotation der Ausgleichsgefässe.
- Die Berechnung der Ausgleichszahlungen ist transparent und erfolgt unter Verwendung offizieller und revisionsfähiger Daten.

Zudem darf das neue System keine Fehlanreize beinhalten (insbesondere keine direkte Berücksichtigung der kantonalen Steuerpolitik), und die Entwicklung der Ausgleichszahlungen im Zeitverlauf soll möglichst stabil sein.

Schliesslich sollen Reformanliegen, die nicht in Zusammenhang mit der USR III stehen, ausgeklammert werden. Themen wie zum Beispiel die „Solidarhaftung“ oder

die Berücksichtigung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger werden im ordentlichen Gefäss, das heisst im Wirksamkeitsbericht des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kantonen behandelt.

Neue Gewichtung der Unternehmensgewinne (Zeta-Faktoren)

Im heute geltenden System fliessen (wegen der Beta-Faktoren) die steuerbaren Gewinne, verglichen mit den Einkommen natürlicher Personen, im Durchschnitt mit reduziertem Gewicht in die ASG ein. Im Referenzjahr 2015 beispielsweise beträgt die durchschnittliche Gewichtung aller Unternehmensgewinne in der ASG rund 50 %. Diese tiefere Gewichtung widerspiegelt die Tatsache, dass die Ausschöpfbarkeit von Unternehmensgewinnen im Durchschnitt geringer ist als diejenige der Einkommen natürlicher Personen.

Mit der USR III kann ein substanzieller Anteil der heute privilegiert besteuerten Erträge trotz gezielter Massnahmen nicht mehr bevorzugt besteuert werden. Die analoge Weiterführung des heutigen Systems – das heisst eine reduzierte Gewichtung nur der privilegiert besteuerten Erträge, namentlich der Boxenerträge – würde demnach zu einem deutlichen Anstieg des Ressourcenpotenzials führen. Dies stünde im Widerspruch zur fiskalischen Realität: Die eingeschränkte Möglichkeit einer gezielten steuerlichen Privilegierung mobiler Steuerbasen reduziert die Ergiebigkeit der Unternehmensbesteuerung, weil der Erhalt der Kompetitivität bei mobilen Steuerbasen zumindest teilweise nur durch eine allgemeine Gewinnsteuersenkung möglich ist. Das bedeutet, dass die steuerliche Ausschöpfbarkeit der Gewinne generell zurückgeht. Vor diesem Hintergrund sollte die Gewichtung der Gewinne im Ressourcenpotenzial in der Tendenz gegenüber heute eher abnehmen.

Tiefere Gewichtung sämtlicher Gewinne juristischer Personen

Da nach der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus nur noch unzureichend zwischen mobilen (d.h. steuerlich weniger ausschöpfbaren) und weniger mobilen Gewinnen unterschieden werden kann, sollen nach Ansicht des Bundesrates neu *sämtliche* Gewinne juristischer Personen mit einem reduzierten Gewicht in der ASG berücksichtigt werden. Idealerweise sollten diese Gewichte die potenzielle steuerliche Ausschöpfung, das heisst die *steuerliche Ausschöpfbarkeit* von Unternehmensgewinnen abbilden. Die steuerliche Ausschöpfbarkeit ist jedoch nicht direkt messbar. Sie müsste beispielsweise durch die ökonometrische Schätzung der Elastizität von Unternehmensgewinnen bezüglich der Steuerbelastung ermittelt werden. Solche Indikatoren würden je nach verwendeten Daten und Methoden variieren und wären wenig transparent. Vor diesem Hintergrund schlägt der Bundesrat eine pragmatische Methode vor: Die Gewichte der Unternehmensgewinne sollen aufgrund der *effektiven steuerlichen Ausschöpfung* ermittelt werden.

Dabei ist allerdings zu beachten, dass die steuerpolitischen Entscheide eines Kantons (namentlich Gewinnsteuersenkung) keinen direkten Einfluss auf das Ressourcenpotenzial dieses Kantons haben sollen, weil dies mit Fehlanreizen verbunden wäre.

Zur Ermittlung der Gewichtung soll deshalb die *durchschnittliche* steuerliche Ausschöpfung über alle Kantone verwendet werden. Sie wird für die Einkommen (und Vermögen) natürlicher Personen und die Gewinne juristischer Personen separat ermittelt, indem die gesamten jeweiligen Steuereinnahmen von Kantonen und Gemeinden, einschliesslich des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer, durch die entsprechende Bemessungsgrundlage gemäss direkter Bundessteuer dividiert werden. Der Quotient zwischen der steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne juristischer

Personen und der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen natürlicher Personen dient dann als Gewichtungsfaktor für die Gewinne der juristischen Personen in der ASG. Dieser relative Steuerausschöpfungsfaktor wird als Zeta-Faktor bezeichnet. Eine detaillierte Darstellung der Berechnung findet sich im Anhang. Weil die Unternehmensgewinne steuerlich geringer ausgeschöpft werden als die Einkommen der natürlichen Personen, ist der Zeta-Faktor kleiner als 1.

Der Vorteil dieser Methode liegt in ihrer Transparenz: Sie stützt sich auf offizielle Daten ab, und die Berechnung ist auch für Dritte nachvollziehbar. Veränderungen bei der steuerlichen Ausschöpfung von natürlichen und juristischen Personen fließen automatisch in die Gewichtung ein, und die Aufdatierung der Gewichtungsfaktoren ist beim Vorliegen neuer Daten problemlos möglich. Der Nachteil des Ansatzes liegt darin, dass er mit einer teilweisen Abweichung von Grundsätzen des jetzigen Ressourcenausgleichs verbunden ist: Im geltenden System werden, mit Ausnahme der Berücksichtigung der Einkommen von Grenzgängerinnen und Grenzgängern und der Berechnung des standardisierten Steuerertrags, keine effektiven Steuereinnahmen, sondern nur Steuerbemessungsgrundlagen verwendet.

Separate Zeta-Faktoren innerhalb und ausserhalb der Patentbox

Das Konzept des Zeta-Faktors soll für Erträge innerhalb und ausserhalb der Patentbox differenziert angewendet werden: Die Einführung eines zusätzlichen F&E-Abzugs wird indessen nicht berücksichtigt, da die entsprechende Regelung für die Kantone nicht obligatorisch ist. Erträge eines Kantons ausserhalb der Box werden mit der durchschnittlichen relativen steuerlichen Ausschöpfung nur dieser Erträge gewichtet. Das Analoge gilt für Erträge innerhalb der Patentbox. Einkommen von Personenunternehmen werden hingegen nicht berücksichtigt, auch wenn sie einer privilegierten Besteuerung in einer Patentbox unterliegen sollten.

Privilegiert besteuerte Gewinne werden im Ressourcenpotenzial folglich mit tieferem Gewicht berücksichtigt als ordentlich besteuerte. Damit ist es möglich – ähnlich wie im heutigen System, wenn auch weniger ausgeprägt – im Ressourcenpotenzial der unterschiedlichen Mobilität und damit auch der unterschiedlichen Ausschöpfbarkeit des Gewinnsteuersubstrats Rechnung zu tragen. Mit einem Ausschöpfungsfaktor, der einheitlich auf alle Gewinne angewendet würde, wäre dies nicht der Fall, und die Kantone hätten ein geringeres Interesse daran, mobile Gewinnsteuerbasen zu halten beziehungsweise anzuziehen: Ein zusätzlicher Franken an Gewinnsteuersubstrat würde das Ressourcenpotenzial gleich stark erhöhen, unabhängig davon, ob es sich um mobile oder immobile Gewinnsteuerbasen handelte. Bei der Verwendung von zwei Zeta-Faktoren dürften die Änderungen bei den Ausgleichszahlungen beim Systemwechsel zudem weniger ausgeprägt ausfallen als bei der Verwendung eines einheitlichen Faktors, weil schon im heutigen System eine Differenzierung nach Mobilität erfolgt.

Auch wenn gegenüber heute mit den gesamtschweizerischen Steuereinnahmen ein Element in den Ressourcenausgleich eingeführt wird, das vom Verhalten der Kantone abhängt, besteht keine Gefahr, dass ein einzelner Kanton seine Ausgleichszahlungen durch steuerliche Massnahmen beeinflussen kann. Simulationen zeigen, dass beispielsweise eine Halbierung der Gewinnsteuersätze für Erträge ausserhalb der Patentbox im Kanton Zürich zwar zu einem leichten Rückgang des entsprechenden Zeta-Faktors führen würde, dass die finanziellen Auswirkungen auf die Ausgleichszahlungen des Ressourcenausgleichs jedoch gering wären. Für einen kleineren Kanton wäre die Auswirkung einer Senkung seiner Gewinnsteuerbelastung auf seine

Ausgleichszahlungen kaum spürbar. Somit ist die Einführung der Zeta-Faktoren nicht mit steuerpolitischen Fehlanreizen verbunden, und es besteht namentlich keine Gefahr, dass die Gewinnsteuern dadurch übermässig gesenkt werden könnten.

Umgang mit Schwankungen der Zeta-Faktoren

Berechnungen basierend auf der ASG und den Steuereinnahmen der letzten Jahre haben gezeigt, dass die relative Steueraus schöpfung von Jahr zu Jahr relativ stark variieren kann. Es besteht also die Gefahr, dass jährlich neu berechnete Zeta-Faktoren zu Schwankungen bei den Ausgleichszahlungen führen. Um diesen Effekt zu dämpfen, sollen die Zeta-Faktoren zu Beginn jeder Vierjahresperiode neu berechnet werden und dann während vier Jahren unverändert bleiben. Die gleiche Regelung gilt heute bei den Beta-Faktoren. Die Berechnung der Zeta-Faktoren erfolgt mit den Daten der insgesamt sechs Bemessungsjahre der Referenzjahre aus der vorangehenden Vierjahresperiode. Dieses Vorgehen erlaubt es zudem, die längerfristige Entwicklung der Zeta-Faktoren im Rahmen des Wirksamkeitsberichts zu untersuchen. Wenn es sich zeigen sollte, dass aufgrund von heute noch nicht absehbaren besonderen Entwicklungen die Faktoren Werte annehmen, welche dazu führen, dass das Ressourcenpotenzial nicht mehr die wirtschaftliche Realität abbildet, können so rechtzeitig Gegenmassnahmen ergriffen werden. Diese können in der Einführung einer Unter- oder allenfalls einer Obergrenze für die Zeta-Faktoren bestehen.

Vorerst Festlegung der Grundsätze

Da die Steuerdaten der Kantone erst mit einer Verzögerung von vier bis sechs Jahren in das Ressourcenpotenzial einfliessen, werden die geplanten Änderungen des Ressourcenausgleichs erst in rund zehn Jahren materielle Wirkung entfalten. Aufgrund dieses langen Zeithorizonts sollen zum jetzigen Zeitpunkt nur die Grundsätze der Umgestaltung festgelegt werden. Namentlich die Berücksichtigung der unterschiedlichen steuerlichen Ausschöpfung von Gewinnen und Einkommen sowie die Differenzierung zwischen ordentlich besteuerten Gewinnen und reduziert besteuerten Gewinnen in der Patentbox sollen im Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003²⁴ über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG) verankert werden.

Die genauen Methoden zur Berechnung des Ressourcenpotenzials werden zwar in diesem Bericht dargelegt, sollen aber erst in einem späteren Zeitpunkt auf Verordnungsebene festgelegt werden. Dieses gestaffelte Vorgehen erlaubt es, die weiteren, möglicherweise nicht absehbaren Entwicklungen zu berücksichtigen. Der Bundesrat wird den Kantonen die entsprechenden Verordnungsänderungen zu gegebener Zeit zur Stellungnahme unterbreiten.

Wirkung

Die Wirkung der oben skizzierten Anpassung des Ressourcenausgleichs abzuschätzen, ist aus zwei Gründen schwierig:

- Erstens kann im Voraus nicht gesagt werden, wie die Kantone auf die neuen Rahmenbedingungen reagieren werden. Insbesondere kann nicht antizipiert werden, ob und in welchem Umfang die Kantone ihre allgemeine Gewinnsteuerbelastung senken werden, um die besonders mobilen Gesellschaften in der Schweiz halten zu können. Damit können die Zeta-

²⁴ SR 613.2

Faktoren im jetzigen Zeitpunkt nur unter Zuhilfenahme von Hypothesen abgeschätzt werden.

- Zweitens ist es nicht möglich abzuschätzen, wie die Unternehmen und damit die Steuerbemessungsgrundlage auf die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen reagieren werden: Einerseits kann kaum vorausgesagt werden, ob in einzelnen Kantonen Unternehmen zu- oder abwandern. Andererseits kann nur grob abgeschätzt werden, wie viel der Steuererträge innerhalb oder ausserhalb der Patentboxen zu liegen kommen.

Trotzdem soll im Folgenden versucht werden, basierend auf Annahmen die Wirkungsweise des angepassten Ressourcenausgleichs darzustellen. Die Berechnungen

- erfolgen für das Referenzjahr 2015 des Ressourcenausgleichs (Bemessungsjahre 2009 – 2011) und werden sich somit für die einzelnen Kantone bis zur Umsetzung der USR III zum Teil noch deutlich verändern,
- sind statisch, das heisst sie erfolgen unter der Annahme, dass sich die Gesamtgewinnsteuerbasis der einzelnen Kantone nicht verändert, und
- basieren auf der Annahme, dass ein (kantonsspezifischer) Anteil der Gewinne innerhalb der Patentbox versteuert wird und dass die durchschnittlichen kantonalen Gewinnsteuersätze von 22 % auf 16 % gesenkt werden. Dabei bleibt die steuerliche Ausschöpfung von Einkommen und Vermögen natürlicher Personen gegenüber dem Status quo unverändert (26,8 %).

Details zur Simulation sind im Anhang aufgeführt. Im Vergleich zu den Simulationen, die im erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage dargestellt wurden, wird in den Berechnungen im Anhang von einer engeren Ausgestaltung der Patentbox ausgegangen und die zugrundeliegenden Daten wurden aktualisiert (Referenzjahr 2015 statt 2014).

Verglichen mit der heutigen Methode sind die Auswirkungen für die meisten ressourcenschwachen Kantone relativ gering. Tendenziell sinken die Ressourcenindizes gegenüber heute leicht. Nur in vier Kantonen (FR, AI, GR und NE) steigt der Ressourcenindex mit den Zeta-Faktoren.

Bei den ressourcenstarken Kantonen sind die Auswirkungen deutlich grösser. Eine erhebliche Zunahme des Ressourcenindex verzeichnen Kantone mit einem geringen Anteil juristischer Personen am Ressourcenpotenzial (z.B. SZ) oder einem hohen Anteil Statusgesellschaften, die gemäss den verwendeten Daten zu einem wesentlichen Teil nicht von einer Boxenlösung profitieren können (z.B. ZG, VD). Bei den Ausgleichszahlungen entlastet werden unter den gegebenen Annahmen insbesondere Basel-Stadt und Zürich. Die stärksten Belastungen erfahren Zug und Waadt.

Obwohl sich Veränderungen bei den Ausgleichszahlungen nicht vermeiden lassen, lässt sich die Schlussfolgerung ziehen, dass die Verwendung von Zeta-Faktoren im Ressourcenausgleich die beste Lösung darstellt. Diese Faktoren dämpfen den Wegfall der heutigen Beta-Faktoren deutlich, und die Resultate liegen dadurch viel näher beim Status quo als beim Szenario einer ersatzlosen Abschaffung der Beta-Faktoren.

Wie bereits erwähnt, wurden diese Simulationen unter der Annahme gemacht, dass die Steuerbasis in den Kantonen unverändert bleibt. Auch die Annahmen über die zukünftigen Steuereinnahmen beruhen auf groben Schätzungen. Sie sind abhängig von der Reaktion der Kantone in Bezug auf die Steuersätze und davon, wie viel Steuersubstrat in der Patentbox privilegiert versteuert wird.

Weiter muss nochmals darauf hingewiesen werden, dass die Simulationen mit den Daten 2015 durchgeführt wurden. Bis die Basisdaten des Ressourcenausgleichs vollständig aus dem neuen System stammen, werden noch rund zehn Jahre vergehen. In Anbetracht der grossen Veränderungen der kantonalen Ressourcenpotenziale in den sechs Jahren seit Einführung der NFA kann nicht ausgeschlossen werden, dass sich die effektiven Auswirkungen deutlich von den Simulationen unterscheiden werden.

Simulationen mit den Referenzjahren 2014 und 2015 haben gezeigt, dass die Ergebnisse teilweise recht unterschiedlich ausfallen. Dies ist ein Hinweis darauf, dass die Resultate vorsichtig zu interpretieren sind. Die Unsicherheit bezüglich der möglichen Auswirkungen der Anpassungen des Ressourcenausgleichs auf die einzelnen Ressourcenindices und damit auf Ressourcenausgleichszahlungen ist sehr hoch. Die Ergebnisse werden zudem beeinflusst von weiteren Einflussfaktoren wie der Migration von Steuerpflichtigen, der wirtschaftlichen Entwicklung in den einzelnen Kantonen sowie auch von Effekten aufgrund der Auflösung von stillen Reserven bei den ehemaligen Statusgesellschaften.

Übergangsperiode

Ein besonderes Augenmerk ist auf den Übergang vom geltenden zum neuen System des Ressourcenausgleichs zu richten; dies aus mehreren Gründen:

- Die zur Berechnung des Ressourcenpotenzials verwendeten Steuerdaten beziehen sich jeweils auf Bemessungsjahre, die vier bis sechs Jahre zurückliegen. Damit verbunden ist eine *zeitliche Verzögerung*, bis sich die neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen auf die Ressourcenausgleichszahlungen auswirken.
- Für die Berechnungen des Ressourcenpotenzials für ein Referenzjahr werden jeweils die Daten mehrerer Steuerbemessungsjahre verwendet. Ab dem Zeitpunkt, in dem erste Daten gemäss den neuen Steuerregelungen vorliegen, dauert es deshalb einige Zeit, bis der Ressourcenausgleich vollumfänglich gemäss dem neuen System funktioniert.
- Die neue Methode zur Berechnung des Ressourcenpotenzials bewirkt einen Strukturbruch, das heisst die Ressourcenpotenziale gemäss altem und neuem System sind nicht vollumfänglich miteinander vergleichbar. Ferner kann es durch die Reform auch beim Mindestausstattungsziel zu einer Veränderung kommen.

Nachfolgend wird im Detail aufgezeigt, wie diese Aspekte in der Übergangsperiode berücksichtigt werden sollen.

Zeitliche Verzögerung des Systemwechsels

Die zur Berechnung des Ressourcenpotenzials nötigen Steuerdaten beziehen sich auf Bemessungsjahre, die im Vergleich zum Referenzjahr jeweils vier bis sechs Jahre zurückliegen. Dies hat zur Folge, dass in den ersten Jahren nach Inkraftsetzung der USR III für die Festlegung des Ressourcenausgleichs noch Daten aus den heute geltenden steuerpolitischen Rahmenbedingungen verwendet werden müssen.

Nachstehend wird das zeitliche Muster der Berechnung des Ressourcenpotenzials aufgezeigt. Unter der Annahme, dass die neuen steuerlichen Regelungen in den Kantonen ab 2019 umgesetzt werden, fliessen die Daten der ASG wie folgt in die Berechnung des Ressourcenpotenzials ab 2019 ein:

Tabelle 5: Berechnung des Ressourcenpotenzials in der Übergangsperiode:

Referenz-jahr	Steuerbemessungsgrundlagen (ASG)	
2019	2013, 2014, 2015	Zeitraum 2019-2022 (Phase I): Die verwendeten ASG stammen alle aus dem alten Rechtsrahmen.
2020	2014, 2015, 2016	
2021	2015, 2016, 2017	
2022	2016, 2017, 2018	
2023	2017, 2018, 2019	Zeitraum 2023-2025 (Phase II): Ab der ASG 2019 entfällt die Unterscheidung zwischen ordentlich besteuerten Gesellschaften und Statusgesellschaften. Zeta-Faktoren werden jährlich berechnet.
2024	2018, 2019, 2020	
2025	2019, 2020, 2021	
2026	2020, 2021, 2022	Zeitraum 2026-2029 (Phase III): Es stehen vollumfänglich Daten aus dem neuen Rechtsrahmen für die Bestimmung des Ressourcenpotenzials zur Verfügung. Zeta-Faktoren werden noch jährlich berechnet.
2027	2021, 2022, 2023	
2028	2022, 2023, 2024	
2029	2023, 2024, 2025	
2030	2024, 2025, 2026	Zeitraum ab 2030 (Phase IV): Die gesamte Berechnung (inkl. Zeta-Faktoren) erfolgt ordentlich.
...		

Diese zeitliche Verzögerung bewirkt, dass erst im siebten Jahr nach Umsetzung der USR III, also 2025, in den Kantonen ausschliesslich Daten aus den neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen in die Berechnung des Ressourcenausgleichs einfließen können. In Bezug auf die Verfügbarkeit der Daten können vier Zeiträume unterschieden werden:

In *Phase I* soll das geltende System noch beibehalten werden. Einerseits müssten bei einem Wechsel auf das neue System bereits ab dem ersten Jahr die Zeta-Faktoren ohne verlässliche Datengrundlage geschätzt werden; damit wäre die Gefahr gross, dass es zu ungerechtfertigten Veränderungen bei den Ressourcenausgleichszahlungen kommt. Andererseits bringt die befristete Weiterführung des geltenden Systems Kontinuität: Die Änderungen der Ausgleichszahlungen aufgrund der Systemanpassung erfolgen erst vier Jahre nach Umsetzung der Reform. Dies impliziert eine temporäre Besitzstandswahrung und verhindert, dass einzelne Kantone gleichzeitig durch die steuerpolitischen Massnahmen und die Anpassung der Ressourcenausgleichszahlungen finanzpolitisch unter Druck kommen.

Phase II stellt in Bezug auf die Bestimmung des Ressourcenpotenzials eine Übergangsphase dar. Es erfolgt eine Glättung, weil sukzessive eine zusätzliche jährliche Steuerbemessungsgrundlage aus dem neuen steuerlichen Umfeld in das Ressourcenpotenzial einfließt.

In *Phase III* liegen bezüglich Ressourcenpotenzial vollständige Datengrundlagen aus dem neuen System vor.

Bezüglich der Zeta-Faktoren sind sowohl die Phase II wie auch die Phase III noch unvollständig. Die Zeta-Faktoren sind jeweils zu Beginn einer Vierjahresperiode aufgrund der sechs Bemessungsjahre der Vorperiode neu zu bestimmen. Da in den

Phasen II und III noch nicht sechs Bemessungsjahre zur Verfügung stehen, werden die Zeta-Faktoren jeweils so bestimmt, dass der Durchschnitt aus den verfügbaren Bemessungsjahren verwendet wird. So wird für das erste Jahr der neuen steuerlichen Regelungen (Bemessungsjahr 2019) nur ein Wert vorliegen. In darauffolgenden Jahren wird dann jedes Mal ein Durchschnittswert ermittelt. Dies führt zu einer Glättung der Zeta-Faktoren im Zeitverlauf. Erst ab dem Referenzjahr 2029 können sechs Bemessungsjahre für die Berechnung der Zeta-Faktoren verwendet werden. Es ist nicht auszuschliessen, dass die Zeta-Faktoren in der Anfangsphase grössere Schwankungen aufweisen könnten. Für den Fall, dass in den ersten Bemessungsjahren der neuen steuerlichen Regelungen aufgrund einer noch ungenügenden Datenlage keine oder wenig plausible Zeta-Faktoren berechnet werden können, soll der Bundesrat die Möglichkeit erhalten, temporär eine Untergrenze (oder allenfalls eine Obergrenze) für diese Faktoren einzuführen. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt wäre es noch verfrüht, eine Grenze zu bestimmen. Im Rahmen des dritten und des vierten Wirksamkeitsberichts sollen deshalb die Kriterien für entsprechende Grenzen erarbeitet werden.

In der *Phase IV* werden die Zeta-Faktoren jeweils für eine Vierjahresperiode aufgrund des Durchschnitts der vorangegangenen Periode festgelegt. Der Wechsel zum neuen System ist damit vollzogen.

In der Übergangsperiode ebenfalls zu beachten ist die Berücksichtigung der Auflösung von stillen Reserven bei Wegfall der kantonalen Steuerstatus, da deren steuerliche Behandlung neu einheitlich im StHG geregelt wird. Aus diesem Grund muss der steuerbare Gewinn gemäss direkter Bundessteuer korrigiert werden, da der steuerbare Gewinn auf Stufe Kantone und Gemeinde tiefer ausfällt als auf Stufe Bund. Diese Möglichkeit der Auflösung von stillen Reserven wird im StHG auf fünf Jahre befristet. Aussagen über das quantitative Ausmass dieses Effekts können zum heutigen Zeitpunkt nicht gemacht werden.

Strukturbruch beim Ressourcenpotenzial und beim Mindestausstattungsziel

Mit der Berücksichtigung des ersten Bemessungsjahres nach Umsetzung der USR III entsteht ein Strukturbruch. Der Grund liegt darin, dass das Niveau des Ressourcenpotenzials unter den neuen gesetzlichen Grundlagen aufgrund einer anderen Gewichtung der Gewinne der juristischen Personen aller Voraussicht nach tiefer sein wird als mit der bisher geltenden Berechnungsmethode. Das Ausmass dieses Strukturbruchs kann jedoch zum Voraus nicht quantifiziert werden. Mit der Verwendung von jeweils drei Bemessungsjahren in einem Referenzjahr wird der Strukturbruch in der zweiten Phase geglättet. Die Dotation des vertikalen und des horizontalen Ressourcenausgleichs wird mit der Wachstumsrate des gesamtschweizerischen Ressourcenpotenzials bzw. mit derjenigen der ressourcenstarken Kantone fortgeschrieben. Die Glättung der Auswirkungen des Strukturbruchs über drei Jahre dürfte dazu führen, dass der dadurch ausgelöste Rückgang der Dotation moderat ausfallen wird. Zudem dürften Wachstumseffekte diesen Rückgang weitgehend kompensieren, sodass insgesamt mit einer stabilen Dotation gerechnet werden kann. Eine Fortschreibung der Dotation mit der Wachstumsrate des nominellen Bruttoinlandsprodukts in diesen drei Jahren, wie dies noch in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagen wurden, erscheint daher als nicht notwendig. Insbesondere auch, weil der Ergänzungsbeitrag eine zusätzliche Sicherheit für die ressourcenschwächsten Kantone bietet (s. nächsten Abschnitt). Zudem hat das Parlament die Möglichkeit, die

Dotation anzupassen, falls das Mindestausstattungsziel nicht mehr erreicht werden sollte.

Der Strukturbruch wirkt sich auf das sogenannte Mindestausstattungsziel aus. Gemäss Verfassung (Artikel 135 Absatz 2 Buchstabe b BV) soll der Ressourcenausgleich „den Kantonen minimale finanzielle Ressourcen gewährleisten“. Das heisst der Ausgleich soll es jedem Kanton ermöglichen, seine Kernaufgaben ohne übermässige Belastung seiner Steuerpflichtigen selber zu finanzieren. Diese Zielsetzung ist im FiLaG konkretisiert: Die Ausgleichszahlungen sollen so hoch sein, dass ein Kanton bei durchschnittlicher steuerlicher Ausschöpfung seines Ressourcenpotenzials mindestens 85 % des Schweizer Durchschnitts des standardisierten Steuerertrags (SSE) pro Einwohner/in erreicht. Der durchschnittliche SSE pro Einwohner/in entspricht dem durchschnittlichen (kantonalen) Fiskalertrag pro Einwohner/in in der ganzen Schweiz. Bei gleich bleibendem Steuersubstrat ist zu erwarten, dass der Fiskalertrag wegen der erwarteten kantonalen Gewinnsteuersenkungen abnimmt. Damit würde das im FiLaG definierte Mindestausstattungsziel nominal abnehmen, d.h. die 85 % der durchschnittlichen SSE pro Einwohner/in würden nur noch zur Finanzierung einer tieferen staatlichen Leistung ausreichen. In diesem Fall müsste der prozentuale Zielwert erhöht werden. Es kann indessen nicht im Voraus gesagt werden, ob und in welchem Umfang eine solche Korrektur des gesetzlichen prozentualen Mindestausstattungsziels nötig ist, insbesondere weil nicht bekannt ist, wie stark die Kantone ihre Gewinnsteuern senken werden und wie sich die Gewinnsteuerbasis entwickelt.

Der Bundesrat schlägt deshalb vor, den Zielwert vorerst unverändert zu belassen und erst im Nachhinein, im Rahmen des Wirksamkeitsberichts, auf einer gesicherten Datenbasis gegebenenfalls eine Anpassung des heutigen Zielwerts von 85 % vorzuschlagen. Um in der Zwischenzeit ungünstige Auswirkungen auf die ressourcenschwächsten Kantone zu verhindern, schlägt der Bundesrat jedoch vor, anstelle des 85 %-Ziels eine temporäre Zielgrösse für den Ressourcenausgleich festzulegen. Orientierungspunkt für diese Zielgrösse soll das Mindestausstattungsziel in demjenigen Referenzjahr sein, in dem zum letzten Mal ausschliesslich Bemessungsjahre aus dem alten Steuerregime verwendet werden. Dies ist das vierte Jahr nach Einführung der USR III in den Kantonen. Der Frankenbetrag, welcher 85 % des durchschnittlichen SSE pro Einwohner/in in diesem Referenzjahr entspricht, soll für einen Zeitraum von sieben Jahren als nominelles Übergangziel verwendet werden. In diesen sieben Jahren soll also das Mindestausstattungsziel im Ressourcenausgleich nicht mehr als Prozentsatz des schweizerischen Mittels des jeweiligen Jahres definiert werden, sondern als Frankenbetrag. Diese Regelung wird als temporäre Bestimmung in das FiLaG aufgenommen. Die Zielerreichung wird so überprüft, dass für einen ressourcenschwachen Kanton der SSE, das heisst die massgebenden eigenen Ressourcen, im vierten Jahr nach Einführung der USR III verwendet wird und dass die Ausgleichszahlungen im aktuellen Referenzjahr hinzugezählt werden. Die Summe ist mit dem nominellen Übergangziel zu vergleichen.

Ergänzungsbeitrag

Mit der Einführung der Zeta-Faktoren wird sich das Ressourcenpotenzial und somit auch die Dotation im Ressourcenausgleich reduzieren. Einzelne der ressourcenschwächsten Kantone werden voraussichtlich dadurch das nominelle Übergangziel nicht erreichen. Obwohl bei ihnen kaum Statusgesellschaften ansässig sind, ist ihre indirekte Betroffenheit aufgrund der tieferen Einnahmen aus dem Ressourcenaus-

gleich gross. Um dies zumindest teilweise zu kompensieren, soll ein sogenannter Ergänzungsbeitrag des Bundes eingeführt werden. Im Gegensatz zu den anderen Massnahmen wirkt der Ergänzungsbeitrag zielgerichtet auf diejenigen der ressourcenschwächsten Kantone, die nur unterdurchschnittlich von den vertikalen Ausgleichsmassnahmen profitieren. Da diese Kantone nur geringe Steueraufkommen haben, profitieren sie auch nur unterdurchschnittlich von der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer.

Der Ergänzungsbeitrag wird durch die im Härteausgleich freiwerdenden Mittel des Bundes alimentiert. Das Volumen des Härteausgleichs wird ab 2016 jeweils um 5 % jährlich verringert. Werden die reduzierten Beträge bis 2029 kumuliert und auf die sieben Jahre verteilt, so ergibt sich ein Volumen von 180 Millionen Franken pro Jahr, das im Rahmen des Ergänzungsbeitrags verteilt werden kann. Die Verteilung erfolgt in zwei Schritten. In einem ersten Schritt erhalten diejenigen Kantone Mittel, die das Übergangziel nicht erreichen. In einem zweiten Schritt werden die noch verbleibenden Mittel proportional auf die ressourcenschwächsten Kantone verteilt. Die Reihenfolge der Kantone aufgrund des Index SSE nach Ausschüttung der Ergänzungsbeiträge darf dabei nicht verändert werden.

Gemäss den vorgenommenen Simulationen sollte der Betrag von 180 Millionen Franken ausreichend sein, um den betroffenen Kantonen das temporäre Mindestausstattungsziel zu garantieren. Sollte dies wider Erwarten nicht möglich sein, würden die Ergänzungsbeiträge an die betroffenen Kantone proportional gekürzt, damit die Restriktion von 180 Millionen Franken eingehalten werden kann. Eine solche faktische Garantie der Mindestausstattung ist jedoch nur für den genannten siebenjährigen Zeitraum vorgesehen. Nachdem die Überprüfung des Mindestausstattungsziels im Rahmen des Wirksamkeitsberichts abgeschlossen und gegebenenfalls die diesbezügliche Bestimmung im FiLaG angepasst worden ist, wird wie bis anhin das Mindestausstattungsziel, ausgedrückt in Prozent des gesamtschweizerischen Mittels, anzustreben sein. Die temporäre Zielgrösse und der Ergänzungsbeitrag fallen damit wieder weg. Das Parlament wird dabei ab 2030 wiederum alle vier Jahre den Grundbeitrag der Dotationen aufgrund der Erkenntnisse im Wirksamkeitsbericht festlegen.

Mit Ausnahme der Verwendung der im Härteausgleich frei werdenden Bundesmittel wird der bestehende Härteausgleich durch die Anpassungen aufgrund der USR III nicht weiter berührt.

Weiteres Vorgehen

Angesichts des hohen Grads der Unsicherheit ist es zweckmässig, Grundsätze und Verfahrensregeln im Voraus festzulegen. Die konkreten Lösungen werden jeweils im Rahmen des Wirksamkeitsberichts erarbeitet. So wird im dritten Wirksamkeitsbericht, der die Referenzjahre 2016 – 2019 umfasst, unter anderem abzuklären sein, ob und wie eine allfällige Unter- oder Obergrenze für die Zeta-Faktoren festzulegen ist. Da der Übergang zwischen dem alten und dem neuen System nicht synchron mit den vierjährigen Analyseperioden des Wirksamkeitsberichts verläuft, muss eine Zwischenperiode eingeführt werden. Diese ist für den vierten Wirksamkeitsbericht vorgesehen. Der Bundesrat schlägt vor, diese Periode auf sechs Jahre auszudehnen (Referenzjahre 2020 – 2025). Dies hat hauptsächlich drei Gründe:

- Die Analyseperioden stimmen so mit den einzelnen Phasen des Übergangs überein. Dies erlaubt es, mit den Wirksamkeitsberichten jeweils die aktuelle Phase zu analysieren und – wenn nötig – Massnahmen für die nächste

Phase vorzuschlagen. Bei einer vierjährigen Periode wären im vierten Bericht (2020 – 2023) noch kaum Informationen zur Funktion des neuen Systems vorhanden.

- Das Parlament legt die Grundbeiträge an den Ressourcenausgleich einerseits für das zweite und dritte Jahr und andererseits für das vierte bis siebte Jahr nach Einführung der USR III in den Kantonen fest. Es kann immer in den entscheidenden Zeitpunkten die neue Dotation festlegen und gegebenenfalls das System adjustieren. Ansonsten besteht die Gefahr, dass zu einem Zeitpunkt (d.h. 2023) über Massnahmen diskutiert werden muss, in dem die Auswirkungen der USR III auf den Ressourcenausgleich noch nicht vollständig bekannt sind.
- Die Kantone haben während der Umstellungsphase eine grössere Planungssicherheit. Durch den vorgeschlagenen Mechanismus kann der Strukturbruch, den es trotz allen vorgeschlagenen Massnahmen geben wird, reduziert werden.

Der vierte Wirksamkeitsbericht wird im Weiteren eine Evaluation der vertikalen Ausgleichsmassnahmen enthalten (vgl. Ziff. 1.2.11).

Der Bundesrat schlägt weiter vor, in dieser sechsjährigen Periode nach zwei Jahren (d.h. 2020) dem Parlament einen Zusatzbericht zu unterbreiten, in welchem er die neusten Informationen zum Verhalten der Kantone und der Unternehmen analysiert. Damit bietet sich die Möglichkeit, bei unvorhergesehenen Entwicklungen noch Anpassungen am Übergangsmechanismus und an der Dotation des Ressourcenausgleichs vornehmen zu können. Das Prozedere ist dabei identisch zu demjenigen des Wirksamkeitsberichts. Im Gegensatz zu Letzterem wird der Bericht jedoch keine Evaluation der Zielerreichung des Finanzausgleichs enthalten, sondern sich auf die Frage des Übergangs und auf die Dotation des Ressourcenausgleichs beschränken.

Der fünfte Wirksamkeitsbericht (Referenzjahre 2026 – 2029) schliesslich wird insbesondere das Ziel der Mindestausstattung überprüfen und die Zeta-Faktoren für die anschliessende Vierjahresperiode, der ersten nach Abschluss der Übergangsphase, vorschlagen.

Nach der sechsjährigen Übergangsphase kann der ursprüngliche vierjährige Rhythmus für die Festlegung der Grundbeiträge des Ressourcenausgleichs und des Lastenausgleichs sowie für die Berichterstattung im Rahmen des Wirksamkeitsberichts wieder aufgenommen werden. Wie oben aufgeführt wurde, bezieht sich der Anpassungszeitplan auf eine Umsetzung der neuen steuerlichen Regelungen in den Kantonen bis 1. Januar 2019. Bei einer früheren oder späteren Umsetzung müsste der hier vorgesehene Zeitplan im Sinne der angestrebten Synchronisierung angepasst werden.

Tabelle 6: Einführung der Anpassungen im Ressourcenausgleich über die Zeit:

<p style="text-align: center;"> 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 100 </p>	N O	Evaluation
--	-----	------------

					Analyse- periode	Vernehm- lassung	Parlament. Beratung
I	2018	2019	2013, 2014, 2015	-	2016-19		WB3*
I	2019	2020	2014, 2015, 2016	-	2020-25	ZB**	ZB
I	2020	2021	2015, 2016, 2017	-	2020-25		ZB
I	2021	2022	2016, 2017, 2018	-	2020-25		
II	2022	2023	2017, 2018, 2019	2019	2020-25		
II	2023	2024	2018, 2019, 2020	2019-20	2020-25	WB4	WB4
II	2024	2025	2019, 2020, 2021	2019-21	2020-25		WB4
III	2025	2026	2020, 2021, 2022	2019-22	2026-29		
III	2026	2027	2021, 2022, 2023	2019-23	2026-29		
III	2027	2028	2022, 2023, 2024	2019-24	2026-29	WB5	WB5
III	2028	2029	2023, 2024, 2025	2020-25	2026-29		WB5
IV	2029	2030	2024, 2025, 2026	2020-25	2030-33		
IV	2030	2031	2025, 2026, 2027	2020-25	2030-33		
IV	2031	2032	2026, 2027, 2028	2020-25	2030-33	WB6	WB6
IV	2032	2033	2027, 2028, 2029	2020-25	2030-33		WB6
IV	2033	2034	2028, 2029, 2030	2024-29	2034-37		
...		

* WB = Wirksamkeitsbericht

** ZB = Zusatzbericht

1.2.13 Gegenfinanzierung auf Bundesebene

Die finanzpolitischen Restriktionen des Bundes sind durch die Schuldenbremse gegeben. Damit der Haushalt strukturell im Gleichgewicht bleibt, müssen die Mehrbelastungen durch die USR III gegenfinanziert werden. Diese Gegenfinanzierung soll teilweise durch einnahmenseitige Massnahmen erfolgen. Der auf der Ausgaben-seite verbleibende Teil soll durch ein moderates Ausgabenwachstum im Vorfeld der Reform vorbereitet werden.

Einnahmenseitige Massnahmen zur Gegenfinanzierung

Von den steuerpolitischen Massnahmen, die unter den Ziffern 1.2.3 bis 1.2.10 dargestellt wurden, führt die Anpassung bei der Teilbesteuerung von Dividenden (Ziff. 1.2.9) zu Mehreinnahmen. Darüber hinaus stehen einnahmenseitige Massnahmen zur Gegenfinanzierung der USR III nur in beschränktem Ausmass zur Verfügung (vgl. Ziff. 1.3.4). Der Bundesrat möchte jedoch mit einer Aufstockung der Zahl der Steuerinspektorinnen und -inspektoren einen zusätzlichen einnahmenseitigen Bei-

trag zur Kompensation der Reformlasten leisten: Insgesamt werden, gestaffelt auf die Jahre 2015 – 2018, 75 neue Stellen im Bereich der internen und externen Prüftätigkeit bei der ESTV geschaffen. Basierend auf Erfahrungswerten ist dadurch ab dem Jahr 2019 mit zusätzlichen Steuereinnahmen von rund 250 Millionen Franken pro Jahr zu rechnen.

Zurückhaltende Ausgabenentwicklung im Vorfeld der Reform

Bereits im Hinblick auf die Vernehmlassungsvorlage hat der Bundesrat beschlossen, die Gegenfinanzierung der Reform lange im Voraus anzugehen. Um bei der Einführung der USR III drastische Ausgabenkürzungen zu verhindern, sollte die Zeit bis dahin genutzt werden, um im Bundeshaushalt strukturelle Überschüsse aufzubauen. Im Zeitpunkt der Inkraftsetzung sollten die Mehrbelastungen durch die Reform dann durch diese strukturellen Überschüsse absorbiert werden.

Umgesetzt wurde die Strategie, indem das Ausgabenwachstum ab 2015 relativ zum Einnahmenwachstum moderat gehalten wurde. Dadurch haben sich im Finanzplan 2016 – 2018 vom 20. August 2014 zunehmende strukturelle Überschüsse ergeben, welche ab 2017 die Milliardengrenze überschritten. Infolge des schlechten Rechnungsergebnisses 2014 respektive der zugrunde liegenden schwachen Einnahmenentwicklung haben sich die strukturellen Überschüsse in Defizite verwandelt.

Um die Vorgaben der Schuldenbremse im Budget 2016 einhalten zu können, hat der Bundesrat umfangreiche Bereinigungsmassnahmen beschlossen. Nicht zuletzt mit Blick auf die Gegenfinanzierung der USR III hat er zudem diese Massnahmen in die folgenden Jahre des Legislaturfinanzplans 2017 – 2019 weitergezogen. Parallel dazu wurde mit dem Legislaturfinanzplan 2017 – 2019 erstmals die USR III in der Finanzplanung abgebildet.

Umgang mit Unsicherheit

Aufgrund der langen Fristen bis zur Inkraftsetzung der Reform und der gleichzeitig hohen Dynamik des internationalen Steuerwettbewerbs bestehen erhebliche Unsicherheiten bezüglich der Steuereinnahmen bei der direkten Bundessteuer. Sie können sich – aufgrund der Vorwirkung der Reform – bereits im Vorfeld der USR III ergeben. Im Falle einer Verschlechterung gilt es, das strukturelle Gleichgewicht des Bundeshaushalts durch ausgabenseitige Korrekturen wieder herzustellen. Wegen der zur Verfügung stehenden Zeit können sich die Anstrengungen über mehrere Jahre erstrecken, was abrupte Eingriffe erspart.

Denkbar ist auch, dass die Einnahmehausfälle im Zeitpunkt der Inkraftsetzung über den Erwartungen liegen. Das Finanzhaushaltsgesetz sieht vor, dass solche unerwarteten Überschreitungen der höchstzulässigen Ausgaben gemäss Schuldenbremse dem Ausgleichskonto belastet werden. Da dieses gut dotiert ist, würde es der automatische Ausgleichsmechanismus erlauben, dass finanzpolitische Korrekturmassnahmen erst nach etwa zwei Jahren nötig werden.

1.3 **Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung**

1.3.1 **Vernehmlassungsergebnis**

Die Zielsetzung der Reform, d.h. die Stärkung der Attraktivität des Standortes Schweiz, stösst auf breite Zustimmung, mit dem Fokus auf Wertschöpfung und Arbeitsplätzen. Gleichzeitig wird auch der Bedarf anerkannt, das schweizerische Steuersystem weiterzuentwickeln, dies unter Berücksichtigung der internationalen Entwicklungen. Ebenso anerkennt die klare Mehrzahl der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer die finanzpolitischen Realitäten von Bund, Kantonen und Gemeinden und fordert, dass die Reform für die Gemeinwesen aller Stufen finanziell verkraftbar ist. Das detaillierte Vernehmlassungsergebnis ist in einem Ergebnisbericht zusammengefasst.²⁵

Steuerpolitische Massnahmen

Steuerpolitisch haben sich in der Vernehmlassung zwei Kernfragen herauskristallisiert:

1. Mit welchen Instrumenten soll die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit künftig sichergestellt werden?
2. Inwiefern soll die Besteuerung der Anteilhaber/innen (Aktionäre/Aktionärinnen) in die USR III einbezogen werden?

Sonderregelungen und Gewinnsteuersatz

Sonderregelungen haben folgende Vorteile:

- Sie wirken zielgerichtet für bestimmte Unternehmensaktivitäten. Sie ermöglichen eine Differenzierung der Steuerbelastung aufgrund der unterschiedlichen Mobilität von Unternehmensaktivitäten bzw. aufgrund der internationalen Konkurrenzsituation.
- Aus finanzpolitischer Sicht werden die Mitnahmeeffekte reduziert, indem andere Unternehmensaktivitäten weiterhin zu einem höheren Satz belastet werden.
- Wenn sie für sämtliche Kantone obligatorisch sind (wie die heutigen kantonalen Steuerstatus), wird der interkantonale Steuerwettbewerb im entsprechenden Bereich eingeschränkt, da die Belastungsunterschiede zwischen den Kantonen geringer ausfallen als bei den allgemeinen Gewinnsteuersätzen.
- In Bereichen, wo der Benchmark für eine international hoch kompetitive Steuerbelastung unter 10 % liegt, sind Sonderregelungen der einzige Weg, eine solch hoch kompetitive Steuerbelastung anbieten zu können.

Diesen Vorteilen stehen folgende Nachteile gegenüber:

- Sonderregelungen für bestimmte Aktivitäten führen zu Ungleichbehandlungen.
- Die Unternehmen reagieren auf Sonderregelungen mit Verhaltensanpassungen, was es schwierig bis unmöglich macht, die finanziellen Auswirkungen dieser Regelungen zu prognostizieren.

²⁵ Der Ergebnisbericht kann eingesehen werden unter www.admin.ch > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > 2014 > EFD.

- Sonderregelungen führen zu Abgrenzungsfragen und zu einem erhöhten administrativen Aufwand für Unternehmen und Steuerbehörden.
- Regelungen zur Förderung der Ansiedlung, insbesondere von mobilem Steuersubstrat, unterliegen auf internationaler Ebene fortwährenden Diskussionen und werden von vielen Staaten grundsätzlich infrage gestellt. Diese Diskussionen sind typischerweise von realpolitischen Aspekten und nicht von wissenschaftlichen Ansätzen geprägt. Es lässt sich daher kaum vorhersagen, wie sich die internationalen Standards in Bezug auf eine konkrete Regelung verändern werden. Aus Sicht der Rechts- und Planungssicherheit stellen Sonderregelungen daher immer ein Risiko dar (vgl. auch Ziff. 5.2.1).

Die Vernehmlassung hat ergeben, dass an der Einführung neuer Sonderregelungen insbesondere im Bereich forschungsintensiver Unternehmen festzuhalten ist. Kurzfristig erweisen sich diese Regelungen als nötig, um in einem unverändert intensiven internationalen Steuerwettbewerb zu bestehen, weil solche Sonderregelungen weiterhin auch der Realität in Konkurrenzstandorten entsprechen. Angesichts der mit diesen Sonderregelungen verbundenen Rechts- und Planungsunsicherheiten sowie der unerwünschten Nebeneffekte in Bezug auf Steuerplanungsmöglichkeiten, Verzerrungen und administrativen Mehraufwand ist aber gleichzeitig an der Zielsetzung festzuhalten, dass mittel- bis längerfristig die kantonalen Gewinnsteuersätze auf ein international kompetitives Niveau gelangen sollten.

Besteuerung der Anteilsinhaber

Die Anteilsinhaber/innen von schweizerischen Gesellschaften sind unmittelbar von der Ausgestaltung der USR III betroffen. Steuererhöhungen (infolge der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus) ebenso wie Steuersenkungen (infolge der Einführung neuer Sonderregelungen und auch der Senkung von allgemeinen Gewinnsteuersätzen) betreffen zwar formal die Unternehmensebene. Es sind aber die Anteilsinhaber/innen, die von diesen Massnahmen betroffen sind. Die Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze, die der Bund mit entsprechenden finanzpolitischen Massnahmen begünstigt, wird somit zu einer Entlastung der Anteilsinhaber/innen führen. Die Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer erkennen, dass dadurch ein Anreiz für Aktionäre und Aktionärinnen geschaffen wird, ihren Lohn zugunsten von erhöhten Dividendenzahlungen zu reduzieren. Die Folge davon sind insbesondere Mindereinnahmen bei der AHV. Ein entsprechender Anreiz besteht bereits heute in einzelnen Kantonen, die das Mass der Dividendenbesteuerung sehr tief angesetzt haben.

Finanzpolitische Massnahmen

Vertikale Ausgleichsmassnahmen

Der Grundsatz, dass der Bund den Kantonen finanzpolitischen Spielraum verschafft, wird allgemein anerkannt. Ein vertikaler Ausgleich, der eine ausgewogene Verteilung zwischen den Staatsebenen sicherstellt, wird von einer breit abgestützten Mehrheit als richtig und notwendig beurteilt.

Zum Umfang und zu den Modalitäten des vertikalen Ausgleichs äussert sich jeweils lediglich rund die Hälfte der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer. Von den Kantonen wird eine Aufstockung des Volumens gefordert. Auch einige Wirtschaftsdachverbände und Organisationen sprechen sich für eine verstärkte finanzielle Unterstützung der Kantone aus, teilweise auch durch die Forderung nach einer

sofortigen Erhöhung der Ausgleichszahlungen (anstelle der ursprünglich vorgeschlagenen Staffelung). Von kantonaler Seite wird zudem mehrheitlich dafür plädiert, dass die Mehrerträge der Gewinnsteuereinnahmen des Bundes, welche infolge von kantonalen Steuersenkungen entstehen, temporär an diejenigen Kantone zurückerstattet werden, die ihre Gewinnsteuersätze senken mussten.

Hinsichtlich der Ausgestaltung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen sind die Meinungen geteilt. Etwas mehr als die Hälfte der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer, die sich dazu äussern, befürworten den Vorschlag des Bundesrates, den Anteil der Kantone an der direkten Bundessteuer zu erhöhen. Zustimmend äussern sich unter anderem eine knappe Mehrheit der Kantone sowie mehrere gesamtschweizerische Dachverbände und Organisationen. Eine knappe Minderheit der Kantone lehnt den vorgeschlagenen Ausgleichsmechanismus hingegen ab. Sie plädieren stattdessen dafür, den Gesamtbetrag der vertikalen Ausgleichssumme zur Hälfte nach dem Anteil der Kantone am Ertrag der direkten Bundessteuer und zur Hälfte nach der Wohnbevölkerung der Kantone aufzuteilen. Nach Ansicht dieser Kantone könnte dadurch dem verstärkten Druck aus dem interkantonalen Steuerwettbewerb Rechnung getragen werden. Demgegenüber sprechen sich jeweils kleine Minderheiten dafür aus, den vertikalen Ausgleich auf besonders betroffene Kantone zu fokussieren bzw. ausschliesslich den Kantonsanteil an den Gewinnsteuereinnahmen juristischer Personen zu erhöhen. Zudem wird im Sinne eines alternativen Ausgleichskanals vereinzelt dafür plädiert, den vertikalen Ausgleich über eine Reduktion der Gewinnsteuerbelastung der direkten Bundessteuer umzusetzen.

Die zur Beurteilung unterbreitete Frage nach einer möglichen Abstufung der vertikalen Ausgleichszahlungen in Abhängigkeit der kantonalen Gewinnsteuerbelastung wird weitestgehend ablehnend beantwortet.

Anpassung des Ressourcenausgleichs

Eine Anpassung des Ressourcenausgleichs wurde mit grosser Mehrheit begrüsst. Das Hauptelement der Anpassung, die Einführung von Zeta-Faktoren für die Gewichtung der Gewinne juristischer Personen im Ressourcenpotenzial wurde ebenfalls grundsätzlich gutgeheissen. Die Kantone haben indessen mehrheitlich die Einführung von Untergrenzen für die Zeta-Faktoren gefordert. Die Geberkantone haben zudem vorgeschlagen, dass nach der Übergangsphase für die Berechnung der Zeta-Faktoren ein rollender Durchschnitt der jeweils letzten sechs Bemessungsjahre verwendet werden soll. Im Rahmen der Vernehmlassung wurde zudem aufgebracht, zusätzliche Sachverhalte im Ressourcenpotenzial der Kantone zu berücksichtigen: Dies betrifft insbesondere die reduzierte Besteuerung von stillen Reserven beim Wechsel von einer privilegierten in die ordentliche Besteuerung.

Differenziert beurteilt haben die Kantone Fragen der Übergangsperiode, so die Festlegung der Dotation, die Garantie eines frankenmässigen Mindestausstattungsziels und den Ausgleich finanzieller Härten. Insbesondere haben die ressourcenstarken Kantone gefordert, dass ein Mindestziel nur eingeführt werden soll, wenn die Dotierung des Ressourcenausgleichs gemäss der aktuellen Fortschreibungsregel festgelegt wird. Den in der Vernehmlassung vorgeschlagenen Ergänzungsbeitrag, welcher gezielt die ressourcenschwächsten Kantone unterstützt, haben die Kantone mehrheitlich gutgeheissen. Die Kantone Waadt und Genf haben hierzu einen Gegenvorschlag eingebracht, der nicht die ressourcenschwächsten Kantone begünstigt, sondern alle Kantone, die negativ durch die USR III betroffen werden.

Gegenfinanzierung auf Bundesebene

Die überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer äussert sich lediglich zu spezifischen Teilelementen des Gegenfinanzierungskonzepts. Dabei werden die einnahmenseitigen Massnahmen zur Gegenfinanzierung unterschiedlich beurteilt. Auf breite Ablehnung stösst die Einführung der Kapitalgewinnsteuer; diese wird in drei Vierteln der eingegangenen Stellungnahmen abgelehnt. Unterstützung findet die Massnahme lediglich bei linken Parteien und Gewerkschaftskreisen. Zur vorgesehenen Aufstockung der Anzahl der Steuerinspektorinnen und -inspektoren wird nur vereinzelt Stellung genommen, wobei sich Zustimmung und Ablehnung in etwa die Waage halten.

Der Aufbau struktureller Überschüsse als primäres Element zur Gegenfinanzierung ist weitgehend unbestritten. Von bürgerlichen Parteien und Verbänden der Schweizer Wirtschaft wird dieses Vorgehen verbreitet gar explizit begrüsst. Linke Parteien und Gewerkschaftskreise bringen zum Ausdruck, dass sie eine mit Sparprogrammen verbundene Gegenfinanzierung ablehnen.

Im Sinne einer alternativen Massnahme zur Kompensation der Reformlasten wird verbreitet darauf hingewiesen, dass der Verzicht auf Reformelemente den Gegenfinanzierungsbedarf reduzieren würde. Vereinzelt wird (zusätzlich) dafür plädiert, dass allfällige Mehreinnahmen aus dem Wechsel zum Zahlstellenprinzip bei der Verrechnungssteuer und zum internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA) der Gegenfinanzierung der USR III angerechnet werden sollen.

1.3.2 Gesamtpaket der steuerpolitischen Massnahmen

Zwischen den drei Zielen Wettbewerbsfähigkeit, internationale Akzeptanz und Ergiebigkeit bestehen teilweise gewichtige Konflikte. So stehen beispielsweise hoch kompetitive Steuerregelungen regelmässig in einem Spannungsverhältnis zu internationalen Bestrebungen, die Steuerplanungsmöglichkeiten der Unternehmen einzuschränken. Umgekehrt sind Gewinnsteuersatzsenkungen bis zu einem gewissen Grad problemlos mit internationalen Standards vereinbar, führen aber zu erheblichen Mindereinnahmen und sind insofern weniger zielgerichtet als spezielle Regelungen für mobile Erträge.

Um dieser Ausgangslage in einem sehr dynamischen internationalen Umfeld gerecht zu werden, erweist sich eine steuerpolitische Strategie als zielführend, die aus den folgenden drei Elementen besteht:

- Einführung neuer Regelungen für mobile Erträge, die den internationalen Standards entsprechen,
- kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen,
- weitere Massnahmen zur Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts.

Diese Strategie bietet insbesondere auch Gewähr dafür, dass im Hinblick auf die künftigen internationalen Entwicklungen flexibel agiert werden kann, indem die einzelnen Elemente gegebenenfalls stärker oder schwächer gewichtet werden können. Nicht vermeiden lässt sich, dass die konkreten Massnahmen zur Umsetzung der Strategie periodisch überprüft und gegebenenfalls angepasst werden müssen.

Die in dieser Vorlage vorgeschlagenen Massnahmen stellen aus Sicht des Bundesrates ein ausgewogenes Gesamtpaket dar, das die Attraktivität des Steuerstandortes

Schweiz für die kommenden Jahre stärkt und gleichzeitig auch sicherstellt, dass die Unternehmen weiterhin einen substanziellen Beitrag an die Finanzierung der Staatsaufgaben leisten. Von entscheidender Bedeutung werden indes auch die steuerpolitischen Entscheide der Kantone sein. Der Bundesrat respektiert deren verfassungsrechtlich garantierte Autonomie, insbesondere mit Bezug auf die Festsetzung der Steuertarife. Mit der USR III soll der Bund aber einen Rahmen setzen, der den Kantonen eine bestmögliche Ausgangslage für die Wahl ihrer steuerpolitischen Strategie eröffnet.

1.3.3 Zur Standortrelevanz der einzelnen politischen Massnahmen

Die Massnahmen unter dem ersten Element der steuerpolitischen Stossrichtung (Patentbox, erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen und die Anpassungen bei der Kapitalsteuer) sind standortpolitisch motiviert. Sie zielen speziell auf bestimmte Erträge und Aktiven im Bereich mobiler Tätigkeiten ab. Sie entsprechen oder ähneln Massnahmen, die in anderen Ländern bereits erfolgreich angewendet und allgemein als attraktiv bezeichnet werden. Mit diesen Massnahmen kann die Schweiz sicherstellen, dass sie auch in Zukunft, das heisst nach Abschaffung der kantonalen Steuerstatus, im internationalen Steuerwettbewerb mit ihren Konkurrenten mithalten kann.

Die kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen, die zwar formell nicht Teil der USR III sind, aber dennoch Teil der Strategie bilden, dienen ebenfalls der Attraktivität des Standorts Schweiz. Sie sind darüber hinaus mit keinen zusätzlichen administrativen Kosten für die betreffenden Unternehmen verbunden.

Die Massnahmen unter dem dritten Element der Stossrichtung dienen der Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts und damit einhergehend auch der Rechtssicherheit. Sie reduzieren den Einfluss des Steuerrechts auf unternehmerische Entscheidungen. Diese Regelungen stehen nicht in einem technischen Zusammenhang mit den internationalen Entwicklungen, die die USR III veranlassen. Dessen ungeachtet vermögen sie in ihrer Gesamtheit die Standortattraktivität zu erhöhen. Die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital fördert Investitionen in der Schweiz direkt. Die Aufdeckung stiller Reserven schafft ein einheitliches System. Auf Bundesebene und teilweise auch in den Kantonen wird heute bereits eine Wegzugsbesteuerung vorgenommen. Es ist richtig, dass spiegelbildlich auch bei Zuzug eine Aufdeckung stiller Reserven erfolgt und dass alle gleichgelagerten Fälle gleich behandelt werden. Die Anpassungen bei der Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne bringen eine Annäherung an die Rechtsformneutralität.

1.3.4 Geprüfte und verworfene Massnahmen

Steuerpolitische Massnahmen

Der Bundesrat hat in der Vernehmlassung die Einführung von drei neuen Sonderregelungen vorgeschlagen (Lizenzbox, zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlich hohem Eigenkapital und Anpassungen bei der kantonalen Kapitalsteuer). Im Rahmen der Vernehmlassung sind von verschiedenen Teilnehmerinnen und Teilnehmern zwei zusätzliche Regelungen ins Spiel gebracht worden, nämlich erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen sowie die Einführung einer *Tonnage Tax*.

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlich hohem Eigenkapital wird von der Mehrheit der Kantone abgelehnt. Sie befürchten hohe Mindereinnahmen und neue Steuerplanungsmöglichkeiten. Auch wird die internationale Akzeptanz der

Massnahme teilweise angezweifelt. Der Bundesrat trägt diesen Befürchtungen Rechnung und verzichtet darauf, die Massnahmen weiterzuverfolgen.

Geprüft wurde auch die Einführung einer *Tonnage Tax*. Aufgrund der vorhandenen Daten kann davon ausgegangen werden, dass bereits in der Schweiz ansässige Unternehmen nur in geringem Umfang Aktivitäten ausüben, die unter die Tonnagebesteuerung fallen würden, dies gilt insbesondere auch für den internationalen Grosshandel. Inwieweit es aufgrund der *Tonnage Tax* zu Neuansiedlungen käme, ist ungewiss, zumal auch verschiedene andere Staaten bereits eine solche Regelung kennen. Mit einer *Tonnage Tax* wird die Hochseeschifffahrt steuerlich gefördert. Daraus resultiert eine rechtsungleiche Behandlung verschiedener Transportarten. Deshalb ist der vom EFD beauftragte Gutachter zu dem Schluss gelangt, dass die *Tonnage Tax* nicht verfassungskonform sei. Denn, anders als bei der Förderung von F&E (Patentbox und erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen), fehlt in der Schweiz eine explizite verfassungsrechtliche Grundlage zur Förderung der Hochseeschifffahrt.

Aufgrund des negativen Vernehmlassungsergebnisses wird ebenso auf die Anpassungen beim Beteiligungsabzug und bei der Verlustverrechnung verzichtet.

Beim Teilbesteuerungsverfahren wurde nebst der Vereinheitlichung der Entlastung auch vorgeschlagen, auf die Mindestbeteiligungsquote von 10 % zu verzichten. Der Vorschlag ist auf ein Urteil des Bundesgerichts zurückzuführen, indem festgestellt wurde, dass kein Grund erkennbar sei, der es rechtfertigen würde, die Dividende eines kleinen Anteilsinhabers höher zu besteuern als diejenige eines grossen. Ein solches Vorgehen verstosse gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Belastungsgleichheit. Der Verzicht auf die Mindestbeteiligungsquote wurde jedoch im Vernehmlassungsverfahren von den meisten Kantonen und von Teilen der Wirtschaft negativ beurteilt.

Ebenfalls abgelehnt wurde im Vernehmlassungsverfahren die Besteuerung privater Kapitalgewinne auf Wertschriften. Gegen diese Einschränkung der bestehenden generellen Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne wurde insbesondere angeführt, dass sich in Kombination mit der Vermögenssteuer eine übermässige Steuerbelastung ergäbe. Kritisiert wurden aber auch der administrative Mehraufwand sowie die erhöhte Zyklizität des Steueraufkommens. Den beiden letztgenannten Argumenten könnte damit begegnet werden, dass nur Kapitalgewinne auf Beteiligungen von mindestens 10 % besteuert würden. Technisch liesse sich diese Massnahme umsetzen, indem Beteiligungen von mindestens 10 % zum Geschäftsvermögen erklärt würden. Damit wäre gewährleistet, dass Kapitalgewinne und -verluste gleich behandelt würden. Zudem würden auch die im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit geltenden Aufschubtatbestände (bspw. bei Erbteilung) anwendbar sein. Damit hätte eine Parallelität zur Mindestbeteiligungsquote beim Teilbesteuerungsverfahren hergestellt werden können, indem bei Beteiligungen unter 10 % keine Teilbesteuerung erfolgen würde, dafür aber allfällige Kapitalgewinne steuerfrei wären, während bei Beteiligungen über 10 % das Teilbesteuerungsverfahren angewendet würde, dafür aber allfällige Kapitalgewinne steuerbar wären. Angesichts des eindeutigen Vernehmlassungsergebnisses hat der Bundesrat indessen darauf verzichtet, dem Parlament einen solchen Kompromissvorschlag zu unterbreiten. Mit der Beibehaltung der heutigen Ausnahmeregelung für Kapitalgewinne bleibt im Einkommensteuerrecht eine gewichtige Lücke bestehen. Damit verbunden sind systematische Unterbesteuerungen, Steueroptimierungsmöglichkeiten und Fehlanreize.

Der Bundesrat hatte das EFD zudem beauftragt zu prüfen, den einkommens- und verrechnungssteuerfreien Bezug von Agio-Kapital gemäss Kapitaleinlageprinzip einzuschränken, indem ein solcher steuerfreier Bezug nur noch dann möglich ist, wenn vorgängig der im entsprechenden Geschäftsjahr erwirtschaftete Jahresgewinn ausgeschüttet wird. Diese vorgängige Ausschüttung unterliegt sodann wie im geltenden Recht der Einkommens- und Verrechnungssteuer. Das EFD gelangte in seiner Analyse zu dem Schluss, dass mit dieser Massnahme dem Problem der Unterbesteuerungen zwar teilweise Rechnung getragen werden kann, dass jedoch der eigentliche Grund für die Unterbesteuerungen die fehlende Kapitelgewinnbesteuerung ist, während das Kapitaleinlageprinzip steuersystematisch gerechtfertigt ist. Zudem kann die Massnahme durch geschickte Steuerplanung zu leicht umgangen werden. Der Bundesrat hat daraufhin verzichtet, diese Massnahme weiterzuverfolgen.

Finanzpolitische Massnahmen

Vertikale Ausgleichsmassnahmen

Im Rahmen der Vernehmlassung wurden verschiedene Anträge zu den vertikalen Ausgleichsmassnahmen gestellt, die der Bundesrat jedoch aus folgenden Gründen ablehnt:

- *Höheres Ausgleichsvolumen:* Die Kantone verlangen, dass sich der Bund zu 60 % statt zu 50 % an den Reformlasten beteiligt. Begründet wird die Forderung mit dem Umstand, dass der Bund bei seinen Gewinnsteuereinnahmen von den kantonalen Steuerstatus stärker profitiert als die Kantone. Der Bundesrat möchte indessen am Grundsatz der Opfersymmetrie festhalten. In der paritätischen Projektorganisation wurde dieser Grundsatz von Bundeseite von Anfang an stipuliert. Zudem profitieren die Kantone durch indirekte Kanäle (Einkommensbesteuerung) deutlich stärker von den kantonalen Steuerstatus als der Bund.
- *Umverteilung im Verhältnis der Wohnbevölkerung:* Eine starke Minderheit der Kantone verlangt, dass die Mittel der vertikalen Ausgleichsmassnahmen teilweise im Verhältnis zur Wohnbevölkerung auf die Kantone verteilt wird. Eine solche Verteilung widerspiegelt die Lasten der Reform allerdings in ungenügendem Ausmass. Der Bundesrat ist der Ansicht, dass die finanzielle Belastung im Zuge der USR III bei den ressourcenstarken Kantonen gewichtiger ausfallen wird. Die ressourcenschwächsten Kantone wiederum, welche von den Auswirkungen der Reform auf den Ressourcenausgleich betroffen sind, können durch die Gewährung des Ergänzungsbeitrags gezielter unterstützt werden. Im Übrigen wäre eine Verteilung pro Einwohner/in auch administrativ deutlich aufwendiger.
- *Reduktion der Gewinnsteuerbelastung auf Bundesebene:* Vereinzelt wurde in der Vernehmlassung anstelle der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer die Senkung der Gewinnsteuerbelastung durch diese Steuer gefordert. Dadurch reduziert sich der Steuersenkungsdruck in den Kantonen, d.h. der vertikale Ausgleich würde gewissermassen indirekt vorgenommen. Der Bundesrat ist aus zwei Gründen gegen diesen Weg: Erstens würde eine Gewinnsteuersatzsenkung auf Bundesebene den interkantonalen Steuerwettbewerb verstärken, da die für alle Kantone gleiche Belastung abnähme. Zweitens resultierte dadurch in einigen Kantonen eine

im Vergleich zu anderen Konkurrenzstandorten sehr tiefe Gewinnsteuerbelastung, was mit Blick auf die internationale Akzeptanz problematisch sein dürfte.

- *Anpassungen bei der Mehrwertsteuer:* In seiner Stellungnahme zur Vernehmlassungsvorlage schlägt der Schweizerische Städteverband unter anderem eine Anpassung des Mehrwertsteuergesetzes vor. Der Bund soll den Kantonen und Gemeinden die Mehrwertsteuer zurückerstatten, die sie auf dem Bezug von Leistungen für ihre nichtunternehmerische Tätigkeit bezahlt haben. Der Bundesrat lehnt diese Anpassung im Rahmen der USR III ab. Sie wurde in der Vergangenheit bereits mit Vertretern der Kantone und Gemeinden diskutiert. Wie damals übereinstimmend festgestellt wurde, würde die Massnahme einen erheblichen administrativen Aufwand für Kantone und Gemeinden mit sich bringen, da für alle Leistungsbezüge die Mehrwertsteuer gesondert erfasst werden müsste. Zudem würde diese Massnahme gemäss damaligen Schätzungen zu jährlich wiederkehrenden Steuermindereinnahmen von ca. 1,11 Milliarden Franken für den Bund führen, wovon nur 510 Millionen Franken auf die Gemeinden entfallen würden, hingegen 600 Millionen Franken den Kantonen zukommen würden. Schliesslich würde die USR III-Vorlage durch den Einbezug der Mehrwertsteuer ein unerwünscht hohes Ausmass an Komplexität erreichen.
- *Verzicht auf eine zeitlich gestaffelte Erhöhung des Kantonsanteils:* In der Vernehmlassungsvorlage hat der Bundesrat vorgeschlagen, die vertikalen Ausgleichsmassnahmen zeitlich gestaffelt einzuführen, d.h. die Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer um 3,5 Prozentpunkte auf vier Jahre zu verteilen. Begründet hat er dies mit der in der Vernehmlassungsvorlage unterbreiteten Regelung zur Aufdeckung und Abschreibung stiller Reserven, welche den Steuersenkungsdruck in den ersten Jahren nach Inkraftsetzung der USR III reduziert hätte. Die Kantone haben diese Staffelung in der Vernehmlassung abgelehnt und verlangt, dass die Erhöhung des Kantonsanteils von Anfang an vollumfänglich erfolgt. Obwohl die Anpassungen der Regelung betreffend die stillen Reserven eine zusätzliche steuerpolitische Flexibilität ermöglichen, ist es realistisch anzunehmen, dass diejenigen Kantone, die Steuersenkungen zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit bei mobilen Gewinnen vorsehen, diese grösstenteils beim Inkrafttreten der Reform auf kantonaler Ebene umsetzen werden. Den Kantonen soll die Möglichkeit gegeben werden, rasch zu reagieren. Dementsprechend soll sich auch der Bund von Beginn an, das heisst ab dem Zeitpunkt der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus, an den Reformlasten beteiligen.

Bei der Erarbeitung der USR III-Vorlage wurden weitere alternative Optionen geprüft, wie die Unterstützungsmassnahmen des Bundes ausgestaltet werden können (Anpassung der Kantonsanteile an anderen Bundeseinnahmen und Anpassung verschiedener Transferzahlungen in den Bereichen Sozialversicherungen, Verkehr und Bildung). Diese Vorschläge waren aber zu wenig zielgerichtet. Zudem erwies sich der mangelnde inhaltliche Bezug zur Reform als problematisch. Diese Vorschläge wurden daher nicht weiterverfolgt.

Anpassung des Ressourcenausgleichs

Aufgrund der breiten Zustimmung im Vernehmlassungsverfahren für eine Anpassung des Ressourcenausgleichs und die Einführung von Zeta-Faktoren beschränkt sich die Bewertung von Alternativen im Folgenden auf die Umsetzung. Vor der Vernehmlassung geprüfte und verworfene Optionen, wie die Massnahmen der USR III im Ressourcenausgleich berücksichtigt werden können, wurden in der Vernehmlassung nicht oder nur in vereinzelt Stellungnahmen aufgenommen: Die im erläuternden Bericht verworfenen Alternativen, die Beta-Faktoren weiterzuführen oder nur die Gewinne mit privilegierter Besteuerung (Boxengewinne) im Ressourcenpotenzial geringer zu gewichten, fanden keine Zustimmung. Die Option, die Gewichtungsfaktoren «politisch» vorzugeben, wurde vereinzelt aufgenommen (vgl. unten).

Die folgenden Alternativen bezüglich der Zeta-Faktoren bzw. des Ergänzungsbeitrags wurden aufgrund der Vernehmlassungsantworten geprüft, jedoch verworfen:

- Eine «politische» Festlegung der Zeta-Faktoren würde den Finanzausgleich von politischen Einzel- und Ad-hoc-Entscheiden abhängig machen. Eine arbiträre Festlegung einzelner Parameter im Mechanismus des Finanzausgleichs würde dem weitgehend regelbasierten System widersprechen. Die von kantonaler Seite mehrheitlich geforderte Einführung von (Unter-)Grenzen für die Zeta-Faktoren wurde teilweise aufgenommen (vgl. Ziff. 1.2.12). Aufgrund der Unsicherheit über die Erforderlichkeit und Höhe solcher Grenzen beim Inkrafttreten der USR III wurde indessen davon abgesehen, bereits jetzt verbindliche Werte in der Gesetzgebung bzw. eine fixe Untergrenze von 50 % festzuschreiben. Zudem wurden mögliche Grenzwerte beschränkt auf die Übergangsperiode, in welcher die Datenlage möglicherweise noch keine zuverlässige Berechnung der Zeta-Faktoren erlaubt.
- Der Vorschlag, ab dem Zeitpunkt der ordentlichen Berechnung der Zeta-Faktoren einen rollenden Durchschnitt der letzten sechs Bemessungsjahre zu verwenden, wird abgelehnt. Ein rollender Durchschnitt würde dem Anliegen der Kantone nach Stabilität widersprechen. Aus diesem Grund werden auch in der heutigen Praxis die Beta-Faktoren für eine Vierjahresperiode berechnet.
- Die Kantone Waadt und Genf brachten in der Vernehmlassung den Vorschlag eines «Härtefallfonds» ein, welcher an die Stelle des Ergänzungsbeitrags treten soll. Der Vorschlag sieht vor, dass die Kantone, die bei der Anpassung des Ressourcenausgleichs infolge USR III belastet werden, entschädigt werden. Der Ausgleich würde einerseits durch den Bund finanziert, und zwar im Umfang des Ergänzungsbeitrags (180 Mio. Fr.), andererseits durch diejenigen Kantone, welche durch die Anpassungen begünstigt werden. Der Ausgleichszeitraum würde mit diesem Vorschlag auf die Jahre 2023–2035 erstreckt.

Dieser Vorschlag wird vom Bundesrat abgelehnt. Ein Ausgleich, der auf der Fixierung der Bemessungsgrundlage vor Einführung der USR III basiert, vernachlässigt die wirtschaftlichen Entwicklungen. Dynamische Simulationen dieses Modells haben ergeben, dass Kantone, deren Ressourcenindex im Zeitverlauf sinkt, gegebenenfalls in den Härtefallfonds einzahlen müssten, obwohl gerade sie zusätzliche Mittel nötig hätten. Auch

würden sich allfällige Sondereffekte aus den drei Jahren vor Einführung der USR III über die gesamten zwölf Jahre des Härtefallfonds auswirken. Anders als der Ergänzungsbeitrag – oder auch der heutige Härteausgleich – kompensiert der Vorschlag zudem auch Kantone, die über eine überdurchschnittliche Ressourcenausstattung verfügen. Ohne den vom Bundesrat vorgeschlagenen Ergänzungsbeitrag besteht zudem die Gefahr, dass die ressourcenschwächsten Kantone nicht mehr genügend Mittel zur Verfügung hätten, um ihre Aufgaben wahrzunehmen. Dies würde dem Ziel des Finanzausgleichs widersprechen, dass die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit zwischen den Kantonen verringert werden sollen. Der Ergänzungsbeitrag wurde in der Vernehmlassung von der Mehrheit der Kantone gutgeheissen.

Gegenfinanzierung auf Bundesebene

Es wurden verschiedene weitere einnahmenseitige Kompensationsmöglichkeiten geprüft. Neben Steuererhöhungen wäre auch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage denkbar. Die Ergebnisse der Prüfung werden nachfolgend zusammengefasst.

Steuererhöhungen

Die Prüfung von einnahmenseitigen Massnahmen wurde auf Fiskaleinnahmen beschränkt. Eine Erhöhung der nichtfiskalischen Einnahmen stellt nach Ansicht des Bundesrates keine Option dar, weil dazu entweder kein Spielraum bzw. keine Einflussmöglichkeit bestehen (z.B. Beteiligungseinnahmen, Gewinnausschüttung der Schweizerischen Nationalbank, Zinseinnahmen, EU-Zinsbesteuerung) oder eine substantielle Erhöhung materiell nicht gerechtfertigt wäre (Gebühren, Entgelte) bzw. gar die Aufgabenerfüllung beeinträchtigt werden könnte (Investitionseinnahmen).

Einnahmenerhöhungen bei den wichtigsten Fiskaleinnahmen beurteilt der Bundesrat wie folgt:

- *Direkte Bundessteuer*: Die maximalen Steuersätze sind in der Bundesverfassung festgeschrieben, wobei die Befugnis zur Erhebung bis Ende 2020 befristet ist. Eine Erhöhung der Maximalsätze zur Gegenfinanzierung der USR III bedürfte demnach eines längeren politischen Prozesses und einer Volksabstimmung. Aus Sicht des Bundesrates wäre eine Erhöhung aber auch nicht wünschbar: Eine Erhöhung der Gewinnsteuer wäre mit Blick auf die internationale steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz tendenziell schädlich und stünde im Widerspruch zu den Zielen der USR III. Eine Mehrbelastung der natürlichen Personen würde die politischen Chancen der Reform empfindlich schmälern.
- *Mehrwertsteuer (MWST)*: Die maximalen Steuersätze sind ebenfalls in der Bundesverfassung festgeschrieben. Per Anfang 2018 wird, nach Ablauf der befristeten Erhöhung zugunsten der Invalidenversicherung, die Mehrwertsteuer um 0,4 Prozentpunkte (ordentlicher Satz) gesenkt. Gleichzeitig werden zugunsten der Finanzierung der Bahninfrastruktur 0,1 Prozentpunkte zusätzlich erhoben (befristet bis 2030). Der Bundesrat beabsichtigt zudem, im Rahmen der Reform der Altersvorsorge («Altersvorsorge 2020») die MWST zugunsten der AHV zu erhöhen. Eine zusätz-

liche Erhöhung der MWST alleine zugunsten des Bundeshaushaltes ist deshalb zu verwerfen.

- *Verrechnungssteuer*: Der Bundesrat hat im Dezember 2014 zur Stärkung des Schweizer-Kapitalmarkts eine Reform der Verrechnungssteuer lanciert. Im Zentrum steht dabei das Anliegen, die Verrechnungssteuer an die neuen Rahmenbedingungen des schweizerischen Finanzplatzes anzupassen und die Schweiz für Finanzierungsaktivitäten attraktiver zu machen. Zu diesem Zweck hat der Bundesrat in seiner Vernehmlassungsvorlage den Wechsel zum sogenannten Zahlstellenprinzip vorgeschlagen. Dies wäre tendenziell mit Mehreinnahmen verbunden, wobei die finanziellen Auswirkungen sehr schwierig zu quantifizieren sind. Die entsprechende Gesetzesrevision ist sehr komplex, und der Bundesrat ist der Ansicht, dass die Reform als eigenständiges Projekt durchgeführt werden soll. Allfällige Mehreinnahmen könnten indessen der Gegenfinanzierung der USR III angerechnet werden, zumal die Steigerung der Attraktivität des Standorts Schweiz für Finanzierungsaktivitäten auch ein Ziel jener Reform ist und somit ein innerer Zusammenhang zwischen den beiden Vorhaben besteht.
- *Stempelabgaben*: Eine Erhöhung der Stempelabgaben liefe dem aktuellen Trend der Reformen entgegen. Während die Emissionsabgabe auf Fremdkapital bereits abgeschafft wurde, ist die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital derzeit noch in der parlamentarischen Beratung (Vorlage A zur parlamentarischen Initiative 09.503 „Stempelsteuer schrittweise abschaffen und Arbeitsplätze schaffen“), wobei der Ständerat das Geschäft bis zum Vorliegen der USR III sistiert hat. Der Bundesrat befürwortet im Grundsatz die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital, zumal sie für Finanzierungsaktivitäten standortschädlich und verzerrend ist. Entsprechend wurde die Abschaffung in die USR III integriert. Auch wenn er sich aus finanzpolitischen Gründen gegen eine Abschaffung der übrigen Stempelabgaben (Vorlage B zur Pa.Iv. 09.503, Abschaffung Umsatz- und Versicherungsabgabe) ausgesprochen hat, ist eine *Erhöhung* dieser Abgaben zur Gegenfinanzierung der USR III mit Blick auf den Wirtschaftsstandort keine Option.
- *Mineralölsteuer*: Der Bundesrat hat in der Botschaft zum Nationalstrassen- und Agglomerationsverkehrs-Fonds (NAF) vorgeschlagen, den Mineralölsteuerzuschlag um 6 Rappen pro Liter zu erhöhen. Eine zusätzliche, nicht zugunsten der Strasse zweckgebundene Erhöhung dürfte deshalb keine Mehrheiten finden. Im Rahmen der Volksinitiative «für eine faire Verkehrsfinanzierung» stehen vielmehr Forderungen im Raum, den heute nicht zweckgebundenen Teil der Mineralölsteuereinnahmen für die Strasse einzusetzen und damit dem allgemeinen Bundeshaushalt zu entziehen.
- *Tabaksteuer*: Die Kompetenz des Bundesrates zur weiteren Erhöhung der Tabaksteuer ist ausgeschöpft. Selbst wenn die gesetzliche Grundlage für eine weitere Erhöhung geschaffen würde, wären keine substanziellen Beiträge zur Gegenfinanzierung der USR III zu erwarten, zumal jeweils nur kleine Erhöhungsschritte sinnvoll sind. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Tabaksteuer nicht nur fiskalische Zwecke verfolgt, sondern auch zur Präventionspolitik des Bundes beitragen soll; eine mit einer allfälligen Steuererhöhung angestrebte Veränderung des Konsumverhaltens reduziert folglich die realisierbaren Mehreinnahmen.

Bei den umfangmässig kleineren Fiskaleinnahmen (insb. Alkohol-, Bier- und Automobilsteuer) ergibt sich vor allem vom Volumen her kein Potenzial für substanzielle einnahmenseitige Massnahmen. Daneben hat der Bundesrat in der Vernehmlassung zum NAF auch eine (teilweise) Zweckbindung der (bisher dem allgemeinen Bundeshaushalt zur Verfügung stehenden) Automobilsteuer für die Strasse vorgeschlagen. Wird diese Zweckbindung umgesetzt, so steht die Automobilsteuer nicht mehr für die Finanzierung des allgemeinen Bundeshaushalts zur Verfügung.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass bei verschiedenen Fiskaleinnahmen Erhöhungen vorgesehen sind, dies allerdings zur Finanzierung spezifischer Vorhaben. Bei den übrigen Fiskaleinnahmen besteht aus Sicht des Bundesrates kein Spielraum für Erhöhungen.

Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

Neben Steuererhöhungen können zusätzliche Fiskaleinnahmen auch durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage generiert werden. Ein naheliegender Ansatzpunkt dafür sind die zahlreichen Steuervergünstigungen bei den Fiskaleinnahmen des Bundes. Die ESTV hat 2011 in einer Studie erstmals die Steuervergünstigungen beim Bund systematisch aufgelistet und die damit verbundenen Mindereinnahmen geschätzt. Sie belaufen sich auf zwischen 20 und 24 Milliarden Franken (Stand 2012). Die gewichtigsten Steuervergünstigungen liegen bei der direkten Bundessteuer (8,7 Mrd.), der Mehrwertsteuer (8,1 Mrd.), den Stempelabgaben (4,4 Mrd.) und der Mineralölsteuer (1,4 Mrd.) vor. Faktisch stellen Steuervergünstigungen («*tax expenditure*») Subventionen dar; sie sind allerdings intransparent und entziehen sich weitgehend der finanzpolitischen Steuerung. Mitunter setzen sie auch falsche Anreize und erzeugen zusätzlichen administrativen Aufwand. Vor diesem Hintergrund wurden auch die Steuervergünstigungen im Hinblick auf eine mögliche einnahmenseitige Gegenfinanzierung geprüft. Die Ergebnisse lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Bei nicht wenigen Steuervergünstigungen muss eine Aufhebung oder Reduktion als politisch chancenlos betrachtet werden. Darunter fallen die (finanziell sehr bedeutenden) Abzüge für Ausgaben im Zusammenhang mit der Altersvorsorge (2. und 3. Säule), aber auch der Abzug von Beiträgen für Krankenkassen oder von Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke.
- Die Stempelabgaben und die direkte Bundessteuer auf Gewinnen juristischer Personen sind anerkanntermassen investitions- bzw. wachstumshemmende Steuern – die Vorteile einer Beseitigung von Vergünstigungen würden durch die wirtschaftlichen Nachteile überkompensiert, was letztlich auch für den Bundeshaushalt kontraproduktiv wäre.
- Mehrere Steuervergünstigungen sind Gegenstand von erst kürzlich behandelten, geplanten oder hängigen Vorlagen, so etwa der Fahrkostenabzug (FABI), der Kinderabzug, Abzüge im Zusammenhang mit Wohneigentum oder auch die zahlreichen Ausnahmen bei der MWST.
- Bei den Abzügen der direkten Bundessteuer ist ferner zu beachten, dass ihre Beschränkung mit Problemen bei der Steuerharmonisierung verbunden ist. So wäre beispielsweise ein Verzicht auf den Abzug für auswärtige Verpflegung nur im Gleichschritt mit den Kantonen möglich, um die vertikale Steuerharmonisierung nicht zu gefährden.

Die verbleibenden Steuervergünstigungen sind entweder nicht ergiebig, ihre Aufhebung brächte wegen Zweckbindungen keine Entlastung für den Bundeshaushalt, oder sie könnten nur als Ersatz für ausgabenseitige Kürzungen eingesetzt werden, da sie auf bestimmte Aufgabengebiete des Bundes fokussiert sind (Mineralölsteuer: Befreiung von konzessionierten Transportunternehmungen, Rückerstattung Landwirtschaft).

Das Parlament hat sich im Allgemeinen zwar vermehrt für eine Vereinfachung des Steuersystems ausgesprochen, bei konkreten Vereinfachungsvorlagen (namentlich Teil B der MWST-Reform, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung) jedoch keine Bereitschaft zur Aufhebung von Steuervergünstigungen gezeigt. Der Bundesrat erachtet daher die Erfolgsaussichten weiterer Anläufe als gering.

1.4 Steuerbelastungsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht

Mit der USR III soll der Standort Schweiz im internationalen Wettbewerb gestärkt werden. Deshalb ist es unerlässlich, die Steuerbelastungen in den Konkurrenzstandorten zu kennen.

Tabelle 7: Statutarische Gewinnsteuerbelastung in Prozent für ordentlich besteuerte Gesellschaften im Jahr 2015 in verschiedenen Ländern:

Land	Satz	Land	Satz	Land	Satz
Bulgarien	10.00	Estland	20.00	Kanada	26.50
Schweiz, Minimum, Meggen LU	11.48	Finnland	20.00	Norwegen	27.00
Irland	12.50	Kroatien	20.00	Neuseeland	28.00
Liechtenstein	12.50	Russland	20.00	Spanien	28.00
Zypern	12.50	Portugal	21.00	Luxemburg	29.22
Lettland	15.00	Schweden	22.00	Deutschland	29.65
Litauen	15.00	Slowakei	22.00	Australien	30.00
Rumänien	16.00	Grossbritannien	23.00	Italien	31.40
Hongkong	16.50	Dänemark	23.50	Japan	33.06
Singapur	17.00	Korea, Republik	24.20	Frankreich	33.33
		Schweiz, Maximum, diverse Gemeinden GE	24.43	Belgien	33.99
Slowenien	17.00	Niederlande	25.00	Malta	35.00
Polen	19.00	Österreich	25.00	USA	40.00
Tschechien	19.00	Griechenland	26.00		
Ungarn	19.00				
Quelle: KPMG					

Die Tabelle 7 zeigt, dass die Schweiz bezüglich der statutarischen Gewinnsteuerbelastung insgesamt sehr gut positioniert ist. Die statutarischen Steuersätze sind im internationalen Steuerwettbewerb indes nur von beschränkter Aussagekraft und

spielen nur im grenzüberschreitenden Verhältnis eine Rolle. Für die Unternehmen sind insbesondere die effektiven Steuersätze von grosser Bedeutung, welche nicht nur den statutarischen Steuersatz, sondern auch die Festlegung der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer sowie die Belastung durch Nebensteuern (z.B. Kapitalsteuer, Emissionsabgabe) berücksichtigen. Die effektive Durchschnittssteuerbelastung ist massgebend für die Entscheide der Konzerne, an welchem Standort sie eine Gesellschaft oder Betriebsstätte ansiedeln.

Tabelle 8: Durchschnittliche effektive Steuerbelastung für ordentlich besteuerte Unternehmen (in %) in den Kantonshauptorten sowie in Hauptstädten und Wirtschaftszentren ausgewählter Länder im Jahr 2013:

Standort	Satz	Standort	Satz	Standort	Satz
Hongkong	9.9%	SG	14.4%	Kopenhagen	22.1%
AR	10.0%	Ljubljana	15.1%	Wien	22.4%
NW	10.1%	Singapur	15.6%	Peking	23.3%
LU	10.2%	Prag	16.2%	London	23.8%
OW	10.8%	Warschau	17.0%	Mailand	24.6%
SZ	11.3%	BE	17.2%	Brüssel	24.7%
UR	11.9%	ZH	17.5%	Luxemburg	24.8%
ZG	12.2%	Budapest	18.9%	Oslo	25.7%
GL	13.0%	Stockholm	18.9%	München	29.3%
GR	13.1%	BS	19.6%	Madrid	31.2%
TG	13.2%	Bratislava	19.7%	Paris	32.5%
SH	13.5%	Amsterdam	20.9%	New York	41.1%
Dublin	14.1%	Helsinki	21.7%		
Quelle: ZEW / BAK Basel					

Auch bei der effektiven Steuerbelastung nehmen einige Kantone im internationalen Wettbewerb eine Spitzenposition ein (vgl. Tabelle 8). Nebst der ordentlichen Steuerbelastung spielen im internationalen Steuerwettbewerb aber auch die gezielte Nutzung unterschiedlicher Steuersysteme durch global tätige Unternehmen sowie Sonderregelungen für mobile Erträge eine grosse Rolle.

Bei den Sonderregelungen für mobile Erträge ist es oftmals so, dass diese in den betreffenden Ländern nur in den Grundzügen im Gesetz geregelt sind und die konkrete Ausgestaltung mittels so genannter Rulings direkt mit den einzelnen Unternehmen vereinbart wird. Dieser Umstand verhindert, dass eine detaillierte und überprüfbare Darstellung dieser Sonderregelungen gemacht werden kann. Im Bereich der Patentboxen, die auf gesetzlicher Stufe am Ausführlichsten geregelt sind, ist ein Rechtsvergleich zurzeit nicht sinnvoll, da die bestehenden Boxen nicht dem von der OECD definierten modifizierten Nexus-Ansatz entsprechen und daher in den nächsten Jahren angepasst werden müssen.

1.5 Umsetzung

Für die Umsetzung der Reform erscheint aus heutiger Sicht der nachfolgende Zeitplan möglich:

- Die parlamentarische Beratung auf Bundesebene könnte bis Mitte 2016 abgeschlossen werden.
- Sofern kein Referendum ergriffen würde, könnten die Anpassungen von DBG und StHG auf den 1. Januar 2017 in Kraft gesetzt werden. Abweichend davon würde Artikel 196 DBG betreffend Kantonsanteil erst 2019 in Kraft gesetzt. Für die Kantone ist eine Frist von zwei Jahren vorgesehen, damit sie ihre Gesetzgebung anpassen können. Danach werden die neuen Regelungen wirksam. Die Inkraftsetzung der neuen Bestimmungen im FiLaG erfolgt ebenfalls auf den 1. Januar 2019. Wird ein Referendum ergriffen, ist eine Volksabstimmung durchzuführen, die im ersten Halbjahr 2017 stattfinden könnte.

1.6 Erledigung parlamentarischer Vorstösse

Im Zusammenhang mit der USR III wurden acht Vorstösse an den Bundesrat überwiesen, die mit der vorliegenden Botschaft ganz oder teilweise umgesetzt werden. Die Motion Bühler²⁶ wie auch die sistierte parlamentarische Initiative der Freisinnig-demokratischen Fraktion²⁷ thematisieren die Stempelabgaben. Im Gegensatz zur Motion Bühler verlangt die parl. Initiative der Freisinnig-demokratischen Fraktion die Abschaffung nicht nur der Emissionsabgabe auf Eigenkapital, sondern aller Stempelabgaben. Im Rahmen der vorliegenden Reform wird die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital vorgeschlagen (vgl. Ziff. 1.2.8).

Eine Motion der Freisinnig-demokratischen Fraktion²⁸ fordert zur Stärkung des Standortes Schweiz die Gewinnsteuersätze für Unternehmen zu senken und die Besteuerung unterschiedlicher Erträge zu flexibilisieren. Mit der vorgesehenen Einführung der Patentbox und der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer werden die Forderungen durch den Bundesrat umgesetzt bzw. verschafft der Bundesrat den Kantonen den Spielraum ihre Gewinnsteuersätze zu senken.

In die gleiche Richtung zielt die Motion der Fraktion CVP/EVP/glp²⁹, die fordert, die Struktur der Unternehmensbesteuerung so anzupassen, damit die Schweiz zu den fünf besten Steuerstandorten Europas gehört. Der Bundesrat verfolgt mit den in der Botschaft vorgeschlagenen Massnahmen ebenfalls das Ziel, die Schweiz unter den besten Standorten in Europa zu etablieren.

Eine weitere Motion der Freisinnig-demokratischen Fraktion³⁰ und ein Postulat der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates³¹ verlangen die Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen im Bereich der Forschung und Entwicklung zu prüfen. Der Bundesrat erachtet, mit der vorgeschlagenen Patentbox

²⁶ 04.3736 Mo Bühler. Beseitigung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital.

²⁷ 09.503 parl. Initiative FDP-Liberale Fraktion. Stempelsteuer schrittweise abschaffen und Arbeitsplätze schaffen (die Behandlung im Parlament wird ausgeführt in Ziff. 1.8.3).

²⁸ 07.3309 Mo Freisinnig-demokratische Fraktion. Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit mit zusätzlicher Unternehmenssteuerreform.

²⁹ 08.3111 Mo Fraktion CVP/EVP/glp. Standort Schweiz unter den Top Five.

³⁰ 08.3111 Mo Freisinnig-demokratische Fraktion. Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen zur Stärkung des Forschungsstandortes Schweiz.

³¹ 10.3894 Po Kommission für Wirtschaft und Abgaben NR. Steuerliche Fördermassnahmen im Bereich der Forschung und Entwicklung.

und mit der Ermächtigung, dass die Kantone für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen Abzüge von über 100 % zulassen können, die Anliegen beider Vorstösse als erfüllt.

Das Postulat Humbel³² verlangt einen Bericht zu den Beitragsausfällen bei der AHV zu erstellen und gesetzliche Massnahmen zu prüfen, um das AHV-Beitragssubstrat zu erhalten. Die vorgeschlagene Massnahme zur Anpassung im Teilbesteuerungsverfahren (vgl. Ziff. 1.2.9) berücksichtigt diesen Prüfauftrag.

Die Motion Pelli³³ wird mit der vorliegenden Reform umgesetzt.

1.7 Weitere standortrelevante Reformvorhaben

1.7.1 Reform der Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer trägt substanziell zu den Bundeseinnahmen bei und übt eine Sicherungsfunktion für die Einkommens- und Vermögenssteuern aus. Die heutige Ausgestaltung der Steuer weist allerdings Nachteile auf. Schweizerische Konzerne vermeiden die Steuer, indem sie ihre Finanzierungen häufig über ausländische Gesellschaften abwickeln. Als Folge davon entsteht den Unternehmen Aufwand für den Unterhalt der ausländischen Strukturen, und der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer verfehlt teilweise sein Ziel.

Eine vollständige oder teilweise Umstellung der Verrechnungssteuer vom geltenden Schuldner- auf das Zahlstellenprinzip erlaubt es, unter bestimmten Rahmenbedingungen, diese Probleme zu überwinden. Gestützt auf die Empfehlungen der Expertengruppe zur Weiterentwicklung der Finanzmarktstrategie hat der Bundesrat Ende 2014 eine Vernehmlassungsvorlage für eine entsprechende Revision der Verrechnungssteuer vorgelegt.

Der Bundesrat schlägt vor, insbesondere bei Obligationen und Geldmarktpapieren zum Zahlstellenprinzip zu wechseln. Dies erlaubt es, die Steuererhebung in diesem Bereich auf natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz zu fokussieren. Ausländische und institutionelle inländische Investoren sollen demgegenüber von der Steuer befreit werden, damit der Kapitalmarkt Schweiz gestärkt werden kann. Um negative Nebenwirkungen für Finanzplatz und Fiskus zu vermeiden, schlägt der Bundesrat flankierende Massnahmen vor, insbesondere eine Abstimmung mit der Einführung eines internationalen automatischen Informationsaustauschs in Steuersachen (AIA).

Die verschiedenen Elemente der Reform ziehen teils Mindereinnahmen nach sich, weil die Verrechnungssteuer auf inländischen Quellen eingeschränkt wird, und generieren teils Mehreinnahmen. Letztere ergeben sich durch das zielgenauere Sicherungsdispositiv des Zahlstellenprinzips in Verbindung mit reziproken internationalen Abkommen über den AIA und die effektive Verwertung der eingehenden Meldungen durch die Schweizer Steuerbehörden. Die Mehreinnahmen können sich bei der Verrechnungssteuer selbst oder bei der Einkommenssteuer und der Vermögenssteuer einstellen. Durch die steigende Steuerehrlichkeit dürfte die Reform per Saldo Mehreinnahmen generieren, auch wenn es angesichts der Ungewissheit über das aktuelle Ausmass der Steuerhinterziehung von Inländern letztlich schwierig ist, die finanziellen Auswirkungen verlässlich abzuschätzen.

³² 12.4223 Po Humbel. AHV. Beitragssubstrat erhalten.

³³ 13.3184 Mo Pelli. Ende der Überbesteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen in der Schweiz.

1.7.2 Pa. Iv. 09.503 Fraktion RL «Stempelsteuer schrittweise abschaffen und Arbeitsplätze schaffen»

Im Rahmen einer ersten Etappe zur Umsetzung der parlamentarischen Initiative 09.503 «Stempelsteuer schrittweise abschaffen und Arbeitsplätze schaffen» hat das Parlament eine Gesetzesvorlage zur Abschaffung der Emissionsabgabe ausgearbeitet. Der Bundesrat sprach sich im Grundsatz ebenfalls für die Abschaffung der Emissionsabgabe aus, wollte diese jedoch in die USR III einbetten. Nachdem der Nationalrat die Abschaffung der Emissionsabgabe beschlossen hatte, sistierte der Ständerat als Zweitrat das Geschäft aufgrund der anstehenden USR III. Im Einklang mit seiner 2008 beschlossenen Strategie nimmt der Bundesrat die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital nun in die vorliegende Botschaft auf.

1.7.3 Neue Regionalpolitik

Der Bundesrat will bei den im Rahmen der Regionalpolitik gewährten Steuererleichterungen grundsätzliche Anpassungen vornehmen. Er hat dazu eine Vernehmlassung zur Totalrevision der Verordnung vom 28. November 2007³⁴ über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik eröffnet.

Zentrales Element der Revision ist die Einführung einer betragsmässigen Obergrenze. Anstelle des heutigen Prozentsatzes zur Festlegung der Bundessteuererleichterung soll in Zukunft ein im Voraus definierter Höchstbetrag bestimmt werden. Mit der vorgesehenen Obergrenze wird gewährleistet, dass gewährte Steuererleichterungen immer in einem Verhältnis zu den geschaffenen oder erhaltenen Arbeitsplätzen stehen. Dabei sollen die Dauer der Steuererleichterung des Bundes und die Zahl der geplanten neu geschaffenen oder erhaltenen Arbeitsplätze berücksichtigt werden. Zur zukünftigen Festlegung der Obergrenze stellt der Bundesrat im Rahmen der Vernehmlassung folgende Bandbreiten für die Höchstbeträge zur Diskussion: 71 594 bis 143 188 Franken pro neu zu schaffenden, bzw. 35 797 bis 71 594 Franken pro zu erhaltenden Arbeitsplatz und Jahr. Auch auf kantonaler Ebene sollen für Steuererleichterungen in Zusammenhang mit einer Bundessteuererleichterung Höchstbeträge eingeführt werden. Damit werden Fehlanreize abgebaut.

Der Verordnungsentwurf legt ferner die Grundlagen einer erhöhten Transparenz über die gewährten Steuererleichterungen. Die mit ausländischen Transparenzregelungen vergleichbare Berichterstattung sichert den Erhalt attraktiver Rahmenbedingungen für strukturschwache Schweizer Regionen.

Die Vernehmlassung dauert bis am 8. Juli 2015. Die Verordnung soll voraussichtlich am 1. Juli 2016, zusammen mit der Verordnung des WBF über die Festlegung der zu den Anwendungsgebieten für Steuererleichterungen gehörenden Gemeinden³⁵, in Kraft treten.

2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

2.1 Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG)

Art. 3 Abs. 3 zweiter und dritter Satz

³⁴ SR 901.022

³⁵ Geltende Verordnung unter SR 901.022.1

Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus per 1. Januar 2019 entfällt das in Absatz 3 aufgeführte Erfordernis, bei der Ermittlung des Ressourcenpotenzials der reduzierten Besteuerung der Gewinne der entsprechenden Gesellschaften Rechnung zu tragen. Diese Bestimmung wird ersetzt durch eine Formulierung, wonach die unterschiedliche steuerliche Ausschöpfung der Gewinne der juristischen Personen im Vergleich zu den Einkommen der natürlichen Personen bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials zu berücksichtigen ist. Dass Gewinne steuerlich weniger ausgeschöpft werden als Einkommen, hat zur Folge, dass ein Gewinnfranken im Ressourcenpotenzial nicht gleich zu gewichten ist wie ein Einkommensfranken. Der Gewichtungsfaktor für die Gewinne berechnet sich durch das Verhältnis der steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne der juristischen Personen zur Ausschöpfung der Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen. Die so definierte relative steuerliche Ausschöpfung wird als Zeta-Faktor bezeichnet. Bei den Gewinnen wird unterschieden zwischen ordentlich besteuerten Gewinnen und privilegiert besteuerten Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten. Dabei werden für beide Gewinnkategorien separate Zeta-Faktoren berechnet. Diese Faktoren werden jeweils für eine Vierjahresperiode festgelegt. Die Werte entsprechen dem Durchschnitt der Zeta-Werte der in der vorangegangenen Vierjahresperiode verwendeten steuerlichen Bemessungsjahre. Für die ersten Jahre im neuen Steuerrecht wird jeweils ein Durchschnitt der verfügbaren Zeta-Faktoren verwendet. Diese Berechnungsmodalitäten werden jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt auf Verordnungsebene festgelegt. Im FiLaG geregelt wird einzig die unterschiedliche Behandlung von Erträgen innerhalb und ausserhalb der Patentbox.

Die verminderte Gewichtung der Gewinne der juristischen Personen ist im Übrigen kein völlig neues Element. In der bisherigen Regelung wurden die Gewinne insgesamt ebenfalls tiefer gewichtet. Mittels der Beta-Faktoren flossen die Auslandsgewinne der Statusgesellschaften mit reduziertem Gewicht ins Ressourcenpotenzial ein, während die inländischen Gewinne dieser Gesellschaften und die Gewinne der ordentlich besteuerten Gesellschaften im Ressourcenpotenzial mit dem gleichen Gewicht wie die Einkommen der natürlichen Personen berücksichtigt wurden.

Art. 23a Abs. 1

Gemäss Artikel 78g StHG sind bei den ehemaligen Statusgesellschaften die bestehenden stillen Reserven bei deren Realisierung innert fünf Jahren gesondert zu besteuern. Der Umfang dieser Reserven wird mittels Verfügung festgelegt. Werden stille Reserven nur auf kantonaler und kommunaler Ebene aufgedeckt, so führt dies stets dazu, dass diese steuerbaren Gewinne auf kantonaler und kommunaler Ebene nicht im selben Mass steuerlich ausgeschöpft werden können wie auf Bundesebene. Dieser Tatsache ist bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials Rechnung zu tragen. Während fünf Jahren sind jeweils der ordentlich besteuerte Teil und der gesondert besteuerte Teil des Gewinns der betreffenden Gesellschaften separat zu erfassen. Letzterer wird im Vergleich zu Ersterem mit einem geringeren Gewicht berücksichtigt. Massgebend für die Gewichtung wird das Verhältnis der durchschnittlichen Steuerbelastung der gesonderten Besteuerung zur durchschnittlichen ordentlichen Besteuerung der Gewinne der juristischen Personen sein. Die konkreten Regelungen der Berechnung sind zu einem späteren Zeitpunkt auf Verordnungsstufe festzulegen.

Art. 23a Abs. 2

In den ersten Bemessungsjahren ist nicht auszuschliessen, dass aufgrund der Datenlage die Berechnung der Zeta-Faktoren problematisch sein bzw. zu wenig plausiblen

Ergebnissen führen könnte. In diesem Fall soll der Bundesrat die Möglichkeit haben, aufgrund von klar definierten Kriterien eine Untergrenze oder gegebenenfalls eine Obergrenze für die Zeta-Faktoren einzuführen. Im Rahmen des Wirksamkeitsberichts werden diese Kriterien zu erarbeiten sein.

Art. 23a Abs. 3

Für das zweite bis siebte Jahr nach der Umsetzung der USR III in den Kantonen wird vom vierjährigen Rhythmus bei der Festlegung der Grundbeiträge an den Ressourcenausgleich abgewichen, da in der Mechanik des Ressourcenausgleichs während dieser Periode der Übergang vom bisherigen zum neuen Recht erfolgt. Es ist daher nicht zweckmässig, während dieser Zeit am vierjährigen Rhythmus festzuhalten. Damit das Parlament innerhalb dieser sechsjährigen Periode trotzdem eine Steuerungsmöglichkeit hat, soll es für das zweite und dritte Jahr sowie für das vierte bis siebte Jahr nach Umsetzung der USR III in den Kantonen jeweils separat die Grundbeiträge an den Ressourcenausgleich festlegen. Die Festlegung dieser Beiträge für das zweite und das dritte Jahr erfolgt auf der Grundlage des Wirksamkeitsberichts der Analyseperiode 2016 – 2019.

Art. 23a Abs. 4

Die Festlegung der Grundbeiträge für das vierte bis siebte Jahr (vgl. Abs. 3) erfolgt nicht auf der Basis eines eigentlichen Wirksamkeitsberichts, sondern stützt sich auf einen Zusatzbericht ab, der sich darauf beschränkt, die Auswirkungen der Einführung der USR III auf den Ressourcenausgleich zu thematisieren. Gestützt auf diesen Bericht kann das Parlament gegebenenfalls Anpassungen am Ressourcenausgleich vornehmen.

Art. 23a Abs. 5

Die USR III wirkt sich möglicherweise auch auf das sogenannte Mindestausstattungsziel aus. Gemäss Artikel 6 Absatz 3 ist mit dem Ressourcenausgleich anzustreben, dass die massgebenden eigenen Ressourcen pro Einwohner/in in jedem Kanton mindestens 85 % des schweizerischen Mittels betragen. Die massgebenden eigenen Ressourcen eines Kantons (die sog. standardisierten Steuererträge, SSE, pro Einwohner/in) entsprechen den Mitteln, die einem Kanton pro Einwohner/in bei durchschnittlicher steuerlicher Ausschöpfung seines Ressourcenpotenzials zur Verfügung stehen. Der Schweizer Durchschnitt, auf den sich das 85 %-Ziel bezieht, entspricht somit den Fiskaleinnahmen aller Kantone und Gemeinden (einschliesslich Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer) pro Einwohner/in. Aufgrund der zu erwartenden Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze ist es möglich, dass dieser Durchschnitt sinkt. In diesem Fall wäre mit dem Zielwert von 85 % nur noch eine geringere staatliche Grundleistung finanzierbar und das Mindestausstattungsziel müsste angepasst werden. Im Rahmen des fünften Wirksamkeitsberichts wird dies rückblickend zu prüfen sein.

In der Zwischenzeit muss eine alternative Zielgrösse bestimmt werden, die mit dem Ressourcenausgleich anzustreben ist. Der Orientierungspunkt für diese Zielgrösse stellt das nominelle, d.h. in Franken ausgedrückte Mindestausstattungsziel in demjenigen Referenzjahr dar, in dem zum letzten Mal ausschliesslich Bemessungsjahre aus dem bisher geltenden Steuerrecht verwendet werden, d.h. das vierte Jahr nach Inkrafttreten der USR III in den Kantonen. Diese nominelle Zielgrösse ergibt sich aus den massgebenden Ressourcen dieses Jahres.

Diese Zielgrösse ist mit dem Ressourcenausgleich für den Zeitraum von sieben Jahren anzustreben. Die Zielerreichung im jeweiligen Referenzjahr beurteilt sich für einen Kanton anhand seiner standardisierten Steuererträge (SSE vor Ausgleich) im vierten Jahr zuzüglich seiner Ausgleichszahlungen im aktuellen Referenzjahr. Diese Summe wird verglichen mit dem nominellen Übergangziel im vierten Jahr.

Als Unterstützung der Kantone zur Erreichung der temporären Zielgrösse erhalten die Kantone vom Bund zusätzliche Mittel in Form von sog. Ergänzungsbeiträgen. Diese werden durch die bei der ordentlichen Reduktion des Härteausgleichs in den Jahren 2016–2029 frei werdenden Mittel alimentiert, wobei nur der Bundesanteil beigezogen wird. Insgesamt stehen im Rahmen dieses temporären Mechanismus für die Jahre 2023–2029 je 180 Millionen Franken zur Verfügung.

Art. 23a Abs. 6

Die vierjährigen Beitragsperioden des Ressourcen- und Lastenausgleichs laufen heute parallel. Da im Zuge der Anpassung des Ressourcenausgleichs eine zweijährige Zwischenperiode nötig wird (vgl. Abs. 3), muss diese Phasenverschiebung auch beim Lastenausgleich vorgenommen werden, damit dieser nach dem Übergang wieder synchron zum Ressourcenausgleich läuft. Anstelle einer zweijährigen Zwischenperiode wie beim Ressourcenausgleich schlägt der Bundesrat beim Lastenausgleich vor, die Beitragsperiode einmalig auf sechs Jahre zu verlängern: Die Grundbeiträge an den Lastenausgleich im zweiten bis siebten Jahr nach der Umsetzung der USR III in den Kantonen werden vom Parlament in einem Bundesbeschluss festgelegt. Materiell wird der Lastenausgleich im Zug der USR III indessen nicht verändert.

Art. 23a Abs. 7

Die Mittel des Lastenausgleichs werden innerhalb der sechsjährigen Periode an die Teuerung angepasst.

Art. 23a Abs. 8

Für das zweite bis siebte Jahr nach der Umsetzung der USR III in den Kantonen legt der Bundesrat dem Parlament einen Bericht über den Vollzug und die Wirksamkeit vor (vierter Wirksamkeitsbericht). Damit wird einmalig vom vierjährigen Rhythmus bei der Erarbeitung des Wirksamkeitsberichts abgewichen.

2.2 Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG)

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^{bis} Absätze 1 Buchstabe a, 2 und 3 aBV entsprechen die Artikel 132 Absatz 1 und 134 der geltenden BV.

Art. 1 Abs. 1 Bst. a, sowie Erster Abschnitt (Art. 5–12)

Diese Gesetzesbestimmungen beziehen sich alle auf die Emissionsabgabe auf Aktien, auf Stammanteilen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und auf Anteilscheinen von Genossenschaften. Sie regeln den Gegenstand der Abgabe, die Entstehung der Abgabeforderung, den Abgabesatz und die Berechnungsgrundlage, die Abgabepflicht, die Fälligkeit der Abgabeforderung, die Stundung und den Erlass.

Sie können bei einer Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital aufgehoben werden.

Art. 28 Abs. 1, Art. 29 erster Satz, 30 Abs. 1 und Art. 34 Abs. 2

Diese Änderungen betreffen lediglich Verweise auf die Artikel 7 und 11, welche aufgehoben werden.

Art. 31

Die Abkürzung „ESTV“ wird eingeführt.

Art. 36

Artikel 36 bestimmt die Auskunftspflicht Dritter bezüglich Emissionsabgabe bei Gründung oder Kapitalerhöhung einer Gesellschaft oder Genossenschaft. Mit der Aufhebung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital wird dieser Artikel obsolet und kann aufgehoben werden.

2.3 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^{ter} und 42^{quinquies} aBV entsprechen die Artikel 128 und 129 der geltenden BV.

Art. 18b Abs. 1

Der Umfang der Besteuerung von Dividenden und Veräusserungsgewinnen im Zusammenhang mit qualifizierenden Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen wird auf 70 % angehoben. Aufgrund des eindeutigen Vernehmlassungsergebnisses wird die Mindestbeteiligungsquote von 10 % beibehalten.

Art. 20 Abs. 1^{bis}

Der Umfang der Besteuerung von Dividenden im Zusammenhang mit qualifizierenden Beteiligungsrechten im Privatvermögen wird auf 70 % angehoben. Aufgrund des eindeutigen Vernehmlassungsergebnisses wird die Mindestbeteiligungsquote von 10 % beibehalten.

Art. 58 Abs. 1 Bst. c zweiter Satz

Die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland wird neu in Artikel 61b geregelt. Deshalb wird diese Präzisierung nicht mehr benötigt und kann aufgehoben werden.

Art. 61a und 61b Aufdeckung stiller Reserven

Diese Artikel regeln neu die Fälle in denen es zu einer Aufdeckung stiller Reserven in der Steuerbilanz kommt. Sie umfassen die Tatbestände bei Beginn und Ende der Steuerpflicht und regeln diese spiegelbildlich. Bei Beginn der Steuerpflicht steht es den Unternehmen frei, die stillen Reserven aufzudecken. Die freiwillige Aufdeckung der stillen Reserven hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung für die erste Steuerperiode bei Beginn der Steuerpflicht zu erfolgen, da nach Artikel 125 Absatz 3 das am Ende der Steuerperiode der Gewinnsteuer dienende steuerliche Eigenkapital auszuweisen ist. Massgebend ist der Verkehrswert der Vermögenswerte zu Fortführungswerten, wobei das Unternehmen als Ganzes zu bewerten ist. 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 muss beibehalten und auch am Ende der Steuerpflicht angewendet werden.

Art. 61a Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Absatz 1 regelt die Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht. Die Unternehmen können stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts neu nur in der Steuerbilanz aufdecken. Durch die Aufdeckung entstehen den Unternehmen dabei keine Gewinnsteuerfolgen. Die Aufdeckung hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung für die erste Steuerperiode zu erfolgen. Im Sinne einer Präzisierung wird klargestellt, dass die stillen Reserven auf Beteiligungen nach Artikel 69 Buchstaben a und b nicht aufgedeckt werden können, da diese bei der Realisierung über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt werden. Bei der Bewertung des gesamten Unternehmens 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.

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 zwingend 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.

Art. 61b Aufdeckung 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 aufgedeckt werden, ist bei Ende der Steuerpflicht für die Bewertung des Mehrwerts die gleiche Methode wie bei der Aufdeckung zu verwenden.

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.

Art. 196 Abs. 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 % des Aufkommens der direkten Bundessteuer. Die vertikalen Ausgleichsmassnahmen im Zuge der USR III erfolgen durch eine Erhöhung des Kantonsanteils von heute 17 % auf 20,5 %. Entsprechend wird der von den Kantonen abzuliefernde Anteil am Rohertrag der direkten Bundessteuer zum Zeitpunkt der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus auf 79,5 % gesenkt. Artikel 196 DBG tritt damit zeitgleich mit der Anpassung der kantonalen Gesetzgebung im Jahr 2019 in Kraft (vgl. Ziff. 1.5).

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

Art. 7 Abs. 1

Bislang steht es den Kantonen frei, ob und wie sie die wirtschaftliche Doppelbelastung für qualifizierte Beteiligungen mildern. Das Teilbesteuerungsverfahren soll nunmehr neu für alle Kantone obligatorisch erklärt werden. Die Entlastung erfolgt über die Bemessungsgrundlage, eine Entlastung über den Steuersatz ist nicht mehr möglich. Der Umfang der Besteuerung wird einheitlich auf 70 % festgesetzt. Damit erfolgt in diesem Bereich eine vertikale und horizontale Harmonisierung der kantonalen Steuern. Aufgrund des eindeutigen Vernehmlassungsergebnisses wird die Mindestbeteiligungsquote von 10 % beibehalten.

Art. 8 Abs. 2^{quinquies}

Analog Artikel 7 Absatz 1. Dieser Artikel regelt die Steuerfolgen, wenn die Beteiligung im Geschäftsvermögen gehalten wird. Auch hier wird eine vertikale und horizontale Harmonisierung erreicht.

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

Analog Artikel 24a StHG.

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

Analog Artikel 25a StHG.

Art. 14 Abs. 3 zweiter Satz

Für Rechte nach Artikel 8a können die Kantone bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit auch bei der Vermögenssteuer eine Steuerermässigung vorsehen.

Art. 24a Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten

Absatz 1 definiert die Grundsätze der Patentbox. Auf den Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird der modifizierte Nexus-Ansatz angewendet (siehe dazu Ziff. 1.2.4). Die Ermässigung erfolgt grundsätzlich im Umfang von 90 % auf Stufe Bemessungsgrundlage. Der Bundesrat wird in einer Verordnung zum StHG die Berechnung des Erfolgs aus Patenten und vergleichbaren Rechten sowie die Anwendung des modifizierten Nexus-Ansatzes regeln. Er wird sich dabei auf die Ergebnisse aus der OECD abstützen.

Absatz 2 regelt, wie Patente und vergleichbare Rechte steuerlich zu behandeln sind, wenn sie erstmals der Besteuerung nach Artikel 24a unterstehen. Diese Patente und vergleichbaren Rechte sind steuerlich zum Wert des bis zu diesem Zeitpunkt verursachten und steuerlich geltend gemachten Aufwands in die Patentbox zu übertragen. 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 den Auslandsparten von Domizil- und gemischten Gesellschaften sowie 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 oder des vergleichbaren Rechts, können höchstens die Aufwendungen bis zum 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 auf diesen Patenten und vergleichbaren Rechten zu bilden. Die zukünftigen Abschreibungen vermindern das Ergebnis nach Absatz 1.

Beispiel: Das Unternehmen X will für sein neu entwickeltes Patent die Patentbox in Anspruch nehmen. Der Verkehrswert des Patents beträgt CHF 100, der F&E-Aufwand CHF 50 über die letzten fünf Jahre. Der F&E-Aufwand fiel vollumfänglich in der Schweiz an. Gemäss Absatz 2 der vorgeschlagenen Norm werden nun im ersten Jahr, indem die Patentbox angewendet wird, CHF 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.

Absatz 3 delegiert den Erlass von weiterführenden Regelungen an den Bundesrat. In der OECD sind im Zusammenhang mit dem modifizierten Nexus-Ansatz noch verschiedene Fragen offen. Insbesondere soll noch geregelt werden, welche Rechte neben Patenten für die Patentbox qualifizieren können. Zudem soll noch definiert werden, wie der F&E-Aufwand den einzelnen Patenten zugerechnet werden soll. Sobald der Standard zu den Patentboxen feststeht, wird der Bundesrat die entsprechenden Ergänzungen mittels Verordnung vornehmen.

Art. 24b Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Analog den Ausführungen zu Artikel 61a DBG.

Art. 24c Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Analog den Ausführungen zu Artikel 61b DBG.

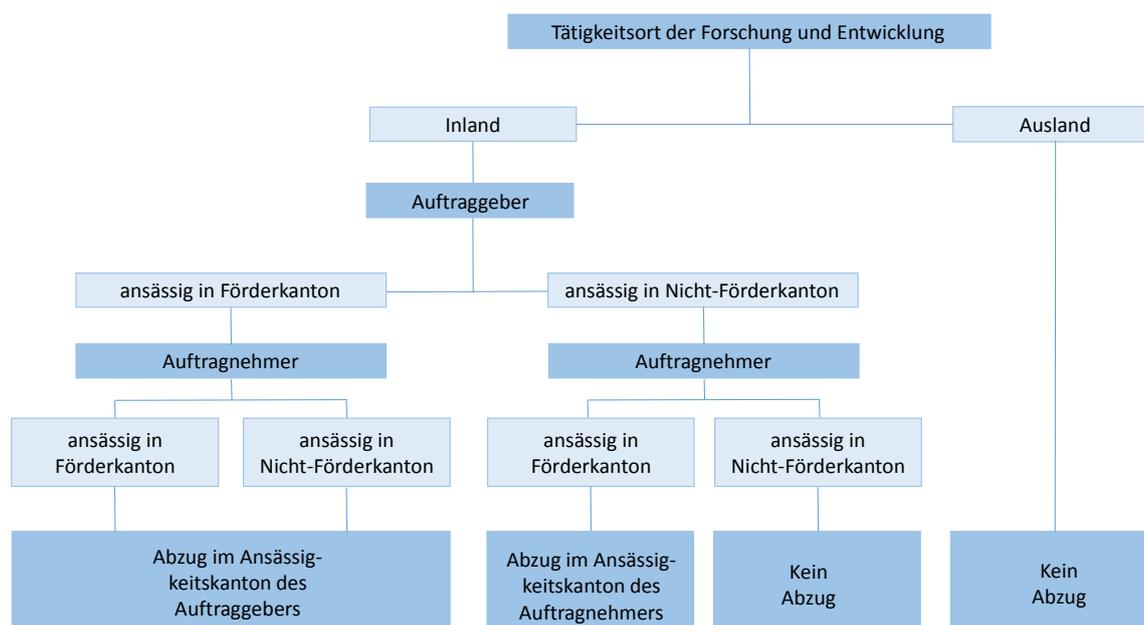
Art. 25a Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen

Absatz 1 ermächtigt einen Kanton, für den Aufwand aus F&E einen zusätzlichen Abzug von der Bemessungsgrundlage der kantonalen Gewinnsteuer vorzusehen. Indem die Aufwendungen für F&E zu mehr als 100 % abzugsfähig sind, wird eine ausserfiskalisch motivierte Inputförderung der F&E realisiert. Die Norm enthält keine Definition des Begriffs der F&E. Es obliegt daher den einzelnen Kantonen, festzulegen, welche Aufwendungen abzugsfähig sind und ob sie volumenbasiert oder aufwuchsbasiert fördern wollen (vgl. hierzu Ziffer 1.2.5). Überdies überlässt es das StHG auch den Kantonen, in welchem Ausmass sie F&E mit dem Abzug fördern möchten.

Absatz 2 hält fest, dass nur F&E-Arbeiten gefördert werden können, die im Inland durchgeführt worden sind. Förderfähig sind sowohl selbst erbrachte F&E-Arbeiten als auch Auftragsforschung für Dritte.

Absatz 3 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. Der Grund dafür ist, dass der Auftraggeber in der Regel mehr vom erhöhten Abzug profitieren kann. Demgegenüber kann es sich beim Auftragnehmer unter Umständen um eine Forschungsinstitution handeln, die gar nicht gewinnsteuerpflichtig ist wie z.B. eine Hochschule. Auch wenn der Auftragnehmer ein marktwirtschaftliches Unternehmen ist, dessen Leistungen vom Auftraggeber auf der Basis einer Kostenaufschlagsmethode abgegolten werden, dürfte mangels hinreichend hoher Gewinne der Abzug zu einem grossen Teil ins Leere fallen. Ist hingegen der Auftraggeber in einem Kanton steuerpflichtig, der von der Förderungskompetenz keinen Gebrauch macht, so steht dem Auftragnehmer der Abzug zu, falls er in einem Kanton ansässig ist, der die Förderungskompetenz wahrnimmt. In **Abbildung 3 Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ist aufgezeigt, in welchen Konstellationen ein Abzug vorgenommen werden kann.

Abbildung 3: Abzugsfähigkeit von Auftragsforschung



Art. 28 Abs. 2 – 5

Mit der Aufhebung dieser Artikel werden die kantonalen Steuerstatus für Holding- und Verwaltungsgesellschaften abgeschafft.

Art. 29 Abs. 2 Bst. b

Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus wird diese Regelung gegenstandslos und kann aufgehoben werden.

Art. 29 Abs. 3

Diese Ausnahme ermöglicht es den Kantonen, für das Eigenkapital, welches auf die im Artikel genannten Aktiven entfällt, eine Steuerermässigung auf Stufe Bemessungsgrundlage vorzusehen. Damit wird eine Parallelität zum Gewinnsteuerrecht hergestellt, wo die entsprechenden Erträge dem Beteiligungsabzug unterliegen oder unter die Patentbox fallen. Bezüglich Beteiligungen kann damit die wirtschaftliche Mehrfachbelastung im Bereich der Kapitalsteuer gemildert werden. In Bezug auf Patente und vergleichbare Rechte wird den Kantonen eine zusätzliche Möglichkeit eröffnet, F&E-Tätigkeiten steuerlich zu fördern.

Art. 72s

Mit diesem Artikel soll sichergestellt werden, dass die Aufhebung der kantonalen Steuerstatus und die Einführung der neuen Massnahmen in allen Kantonen auf denselben Zeitpunkt hin wirksam werden, was auch im Hinblick auf den Finanzausgleich zwingend erscheint.

Art. 78g

Dieser Artikel regelt die Folgen der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus 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 mit der Abschaffung der Statusgesellschaften eine einheitliche Regelung eingeführt, wie die Kantone die bestehenden stillen Reserven und den selbst geschaffenen Mehrwert bei der Realisation aufgrund des Wegfalls der Status steuerlich behandeln sollen. Diese werden bei Realisation innert den nächsten fünf Jahren gesondert besteuert, soweit sie bisher nicht steuerbar gewesen sind. Der Wegfall der besonderen Steuerstatus bewirkt somit, dass die bisher nicht steuerbaren stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts neu besteuert werden, jedoch zu einem gesonderten Satz. Nicht Gegenstand der Besteuerung zum gesonderten Satz sind die Beteiligungserträge. Diese unterliegen der indirekten Freistellung zum ordentlichen Satz.

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. Erreichen die Realisationen innert fünf Jahren das festgesetzte Total nicht, können spätere Realisationen nicht mehr gesondert besteuert werden. 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, da in Zukunft alle realisierten Gewinne zum ordentlichen Satz steuerbar sind. Werden stille Reserven geltend gemacht, sind diese durch die Veranlagungs-

behörden zu überprüfen und mittels Verfügung festzusetzen. Die Bewertung der stillen Reserven hat dabei nach einer anerkannten Methode zu erfolgen.

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

Art. 2 Abs. 1 Bst. g

Der Artikel wird mit einer Delegationsnorm ergänzt, wonach der Bundesrat ermächtigt wird zu bestimmen, 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 1967³⁶ über die pauschale Steueranrechnung umsetzen.

Diese Anpassung würde sich nach dem Entwurf gemäss der unter Ziffer 1.2.10 erwähnten Vernehmlassungsvorlage richten. Danach setzt die Gewährung der pauschalen Steueranrechnung in Umsetzung der Motion Pelli voraus, dass:

1. die Gewinne der Betriebsstätte in der Schweiz auf allen drei Staatsebenen (Bund, Kantone, Gemeinden) ordentlich besteuert werden.
2. der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft die sogenannte Befreiungsmethode (Ausscheidung der Gewinnanteile, die durch die Betriebsstätte erzielt werden) anwendet. Nur bei dieser Methode entsteht eine Doppelbesteuerung, welche mit der vorliegenden Regelung vermieden werden soll. Wendet der Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode an (Ansässigkeitsstaat berücksichtigt die Residualsteuer), so entsteht keine Doppelbesteuerung, weshalb auch keine pauschale Steueranrechnung notwendig ist.
3. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, die in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält, sowie zwischen jedem dieser Staaten und dem Drittstaat, aus dem die zur Anrechnung berechtigenden Erträge stammen, bestehen. Mit der Bedingung, dass auch zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, welche eine Betriebsstätte in der Schweiz unterhält, ein DBA bestehen muss, soll unter anderem vermieden werden, dass die pauschale Steueranrechnung auch Betriebsstätten von Gesellschaften aus Offshore-Ländern gewährt werden muss.

3 Auswirkungen

3.1 Finanzielle Auswirkungen der USR III

3.1.1 Auswirkungen der steuerpolitischen Massnahmen

Patentbox und Aufdeckung stiller Reserven

Die Einführung der Patentbox wird dazu führen, dass gewisse Aktivitäten im Bereich der Immaterialgüter, die heute ordentlich besteuert werden, neu von einer privilegierten Besteuerung profitieren können. Dies führt zu entsprechenden Mit-

³⁶ SR 672.201

nahmeeffekten und Mindereinnahmen bei den kantonalen Steuern. Eine Quantifizierung dieses Effekts ist schwierig, insbesondere auch wegen der im heutigen Zeitpunkt noch nicht vorhersehbaren Verhaltensanpassungen der Unternehmen. Es lässt sich nur eine vergleichsweise weite Bandbreite angeben, die auf groben Annahmen beruht. Die vorgeschlagene Patentbox kann allerdings nicht für alle Unternehmen, die heute einen kantonalen Steuerstatus innehaben, eine Ersatzmassnahme darstellen. Für diese Unternehmen wird der Effekt aus der Aufdeckung stiller Reserven bedeutsamer.

Im Unterschied zu den bisherigen kantonalen Steuerstatus steht die Patentbox nicht nur juristischen Personen, sondern im Geschäftsvermögen auch natürlichen Personen zu, die selbstständig erwerbstätig sind.

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

- a) Gewinne, welche bisher im Rahmen der Statusgesellschaften nach Artikel 28 StHG privilegiert besteuert werden und neu für die Patentbox qualifizieren, dürften sowohl auf Stufe Bund als auch auf kantonaler Ebene in etwa einer gleich hohen Steuerbelastung unterliegen wie bisher. Es ist daher nicht mit einer Abwanderung des betroffenen Steuersubstrats zu rechnen. Diesbezüglich dürfte sich die Einführung der Patentbox sowohl für den Bund als auch für die Kantone weitgehend aufkommensneutral auswirken.
- b) Bei den bisher privilegiert besteuerten Gewinnen, welche nicht für die Patentbox qualifizieren, steigt die Steuerbelastung auf Ebene Kanton und Gemeinde demgegenüber. Temporär vermag die gesonderte Besteuerung der nach dem Statusverlust realisierten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts die Steuerbelastung zu dämpfen. 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, müssen diese Kantone mit der Abwanderung von Steuersubstrat in andere Kantone oder ins Ausland rechnen. Im zweiten Fall würde sich auch das Gewinnsteuersubstrat des Bundes verringern.
- c) Auf Gewinne, welche bisher ordentlich besteuert werden und neu für die Patentbox qualifizieren, reduziert sich die Steuerbelastung auf Stufe Kanton und Gemeinde deutlich. Dadurch entstehen Kantone und Gemeinden Mindereinnahmen. Das Ausmass dieses Effektes 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 von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer absetzbaren 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 und Kantone führen.
- d) Im Unterschied zu den bisherigen kantonalen Steuerstatus steht die Patentbox im Geschäftsvermögen auch natürlichen Personen offen. Da diese weit weniger wirtschaftlich bedeutende Patente halten als die juristischen Personen, dürften

sich die daraus resultierenden Mindereinnahmen bei den natürlichen Personen in engen Grenzen halten.

Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen

Im Rahmen der Reform können die Kantone erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen vorsehen, indem die entsprechenden Aufwendungen zu mehr als 100 % abzugsfähig sind. Von dieser Massnahme können juristische und im Geschäftsvermögen auch natürliche Personen profitieren. Da die Massnahme für die Kantone fakultativ ist, können keine Aussagen zu den finanziellen Auswirkungen getroffen werden. Die kantonalen Mindereinnahmen werden abhängig sein i) von der Anzahl der Kantone, die eine solche Förderung anbieten werden, ii) vom Ausmass der Förderung und iii) 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 von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer des Bundes 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 und Kantone.

Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital

Die nachfolgende Tabelle zeigt, dass die Einnahmen aus der Emissionsabgabe auf Eigenkapital (Beteiligungsrechte) im Zeitablauf stark schwanken, ohne dass ein eindeutiger Trend festzustellen ist. Die Schätzung der finanziellen Auswirkungen beruht daher auf einem Durchschnittswert über die letzten zehn Jahre. Bezogen auf die Zehnjahresperiode 2005-2014 ergeben sich auf diesem Wege jährliche Mindereinnahmen in Höhe von 228 Millionen Franken.

Tabelle 9: Steuereinnahmen aus der Emissionsabgabe auf Eigenkapital:

Jahr	Steuereinnahmen in Mio. Fr.
2001	375.2
2002	254.1
2003	151.9
2004	208.5
2005	119.9
2006	234.8
2007	141.1
2008	364.8
2009	331.2
2010	252.3
2011	278.7
2012	201.7
2013	179.9
2014	175.3
Zehnjahresdurchschnitt 2001-2010	243.4
Zehnjahresdurchschnitt 2002-2011	233.7
Zehnjahresdurchschnitt 2003-2012	228.5

Diesen Mindereinnahmen stehen nicht quantifizierbare Mehreinnahmen für Bund und Kantone gegenüber, die sich aus der Verbilligung der Anteilsfinanzierung ergeben, welche sich positiv auf die Investitionstätigkeit und die Standortattraktivität auswirkt.

Anpassungen 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 kantonalen Steuerstatus entfallen zunächst die Sondertarife für Statusgesellschaften bei der Kapitalsteuer. Daraus ergeben sich Mehreinnahmen. Fakultativ können die Kantone Erleichterungen 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 kommen. Andernfalls ist der Nettoeffekt offen. Schliesslich steht es den Kantonen auch frei, den Tarif der Kapitalsteuer anzupassen, wodurch je nachdem Mehr- oder Mindereinnahmen resultieren.

Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren

Die Anhebung des Teilbesteuerungsmasses auf 70 % bewirkt Mehreinnahmen. Diese werden im Rahmen einer statischen Betrachtung auf jährlich 91 Millionen Franken bei der Bundessteuer und jährlich 331 Millionen Franken bei den kantonalen Steuern geschätzt. Von letzteren entfallen 135 Millionen Franken auf die Gemeinden.

In dieser Schätzung nicht berücksichtigt sind Verhaltensanpassungen. Dazu gehören die finanziellen Auswirkungen infolge eines allfälligen Rückgangs der Gewinnausschüttung sowie ein langfristig niedrigeres Wachstum infolge einer höheren Grenzsteuerbelastung auf beteiligungsfinanzierten Investitionen. Die AHV wird tendenziell entlastet, da der Lohnbezug im Vergleich zum Gewinnbezug wieder attraktiver wird.

Umsetzung der Motion Pelli (13.3184)

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

schen Mindereinnahmen durch die Mehreinnahmen aus den Gewinnsteuern der neuen Betriebsstätten ganz oder teilweise kompensiert werden.

3.1.2 Qualität der Schätzungen

Die Qualität der Schätzungen zu den finanziellen Auswirkungen der einzelnen Massnahmen variiert stark. Dies hängt zum Teil mit der Datengrundlage und zum Teil mit schwierig einzuschätzenden Verhaltensanpassungen zusammen.

Tabelle 10: Güte der Schätzung der finanziellen Auswirkungen:

Massnahme	Qualität der Schätzung
Patentbox + Aufdeckung stiller Reserven	Ein allfälliger Schätzfehler rührt vor allem aus der Über- oder Unterschätzung des Anteils bisher ordentlich besteuert Gewinne, die neu in den Genuss der Patentbox kommen, insbesondere auch unter dem Aspekt von Verhaltensanpassungen. Hier besteht mangels Datengrundlagen eine erhebliche Unsicherheit. Weniger gravierend sind allfällige Fehler bei der Abschätzung, in welchem Ausmass ehemals privilegiert besteuerte Gewinne für die Patentbox qualifizieren. Wenn sie qualifizieren, werden die Gewinne dauerhaft in ähnlicher Höhe besteuert wie bisher. Andernfalls dämpft die Aufdeckung stiller Reserven die Steuerbelastung für maximal fünf Jahre. Erst danach stellen sich grössere Mindereinnahmen ein, sei es, weil die Kantone ihre Gewinnsteuern senken, um die betroffenen Gesellschaften halten zu können, oder sei es, weil die Gesellschaften wegen der zu hohen Steuerbelastung abwandern.
Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen	Keine Schätzung, nur qualitative Aussage.
Abschaffung Emissionsabgabe auf Eigenkapital	Die Schätzung basiert auf dem Durchschnitt der Einnahmen der letzten 10 Jahre und ist verlässlich.
Anpassungen bei der Kapitalsteuer	Keine Schätzung, nur qualitative Aussage.
Anpassung Teilbesteuerungsverfahren	Die Schätzung bei der Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne basiert auf einer Datenerhebung bei verschiedenen Kantonen. Die Qualität der statischen Schätzung darf als recht gut bezeichnet werden. Schwierig vorhersehbar sind jedoch Verhaltensanpassungen.
Umsetzung der Motion Pelli (13.3184)	Keine Schätzung, nur qualitative Aussage.
Wanderung von Gesellschaften und Unternehmensfunktionen	Je nachdem, wie sich die Steuerbelastung in anderen Ländern entwickelt, kann die Schweiz als Standort für Gesellschaften an Attraktivität gewinnen oder auch verlieren. Dies kann sowohl zu Zuwanderung als auch zu Abwanderung ganzer Gesellschaften oder einzelner Unternehmensfunktionen führen. Solche potenziellen Wanderungsbewegungen sind in den Schätzungen der finanziellen Auswirkungen nicht berücksichtigt. Sie sind aber für fast alle Massnahmen relevant. Durch potenziell hinzu- oder wegziehende Unternehmen können die Mindereinnahmen kleiner oder grösser ausfallen. Die möglichen Effekte vergrössern daher die Unsicherheit der Schätzungen über die finanziellen Auswirkungen.
Anpassung der bestehenden Unternehmensstrukturen	Im Zuge der vorliegenden Reform und der darauf basierenden steuerpolitischen Entscheide der Kantone dürften die in der Schweiz ansässigen Unternehmen ihre Strukturen überprüfen

	und gegebenenfalls anpassen, um ihre Steuerbelastung im Hinblick auf die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen zu optimieren. Das Ausmass der diesbezüglichen Verhaltensanpassungen kann nicht vorhergesehen werden, dürfte aber substantielle Auswirkungen auf das Steueraufkommen von Bund, Kantonen und Gemeinden haben.
--	--

3.1.3 Finanzielle Auswirkungen auf den Bund

Die folgende Tabelle gibt eine Übersicht über die finanziellen Auswirkungen der steuerpolitischen Massnahmen auf den Bund.

Tabelle 11: Finanzielle Auswirkungen der steuerpolitischen Massnahmen auf den Bund:

Massnahme	Statische finanzielle Auswirkungen Bund	Dynamische finanzielle Auswirkungen Bund
Patentbox + Aufdeckung stiller Reserven	Kurzfristig resultieren geringfügige Mehreinnahmen, da der von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer des Bundes abziehbare Steueraufwand bei bisher kantonal ordentlich besteuertem Gewinnsteuersubstrat, das neu für die Patentbox qualifiziert, niedriger ausfällt.	Langfristig ergeben sich aufgrund des gleichen Effektes zusätzliche geringfügige Mehreinnahmen, soweit die Kantone ihre Gewinnsteuerbelastung reduzieren. Soweit es jedoch infolge nicht kompetitiver Steuerbelastung für Gewinne, welche nicht für die Patentbox qualifizieren, langfristig zu Abwanderung von Gewinnsteuersubstrat ins Ausland kommt, entstehen dem Bund Mindereinnahmen.
Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen	Geringfügige Mehreinnahmen infolge des niedrigeren abziehbaren Steueraufwands, abhängig vom Ausmass indem die Kantone von der Massnahme Gebrauch machen.	Soweit die Massnahme die F&E-Tätigkeit in der Schweiz erhöht und diese erfolgreich ist, ergeben sich langfristig eine erhöhte Wertschöpfung und Mehreinnahmen.
Abschaffung Emissionsabgabe auf Eigenkapital	Jährliche Mindereinnahmen: -228 Mio. Fr.	Den statischen Mindereinnahmen stehen nicht quantifizierbare Mehreinnahmen gegenüber, die sich längerfristig aus der Verbilligung der Beteiligungsfinanzierung ergeben und sich positiv auf die Investitionstätigkeit und die Erhöhung der Standortattraktivität auswirken.
Anpassung Teilbesteuerungsverfahren	Jährliche Mehreinnahmen: 76 Mio. Fr. (nach Abzug Kantonsanteil 17 %)	Den statischen Mehreinnahmen stehen Mindereinnahmen aufgrund von Verhaltensanpassungen in Form geringerer Gewinnausschüttungen sowie niedrigerer beteiligungsfinanzierter Investitionen gegenüber.

Umsetzung der Motion Pelli (13.3184)	Geringfügige, aber mangels Datengrundlage nicht näher quantifizierbare Mindereinnahmen.	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.
--------------------------------------	---	--

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 Mindereinnahmen aufgrund von Abwanderungen und Funktionsverlagerungen ins Ausland zu rechnen, sofern für solche Tätigkeiten an Konkurrenzstandorten weiterhin Steuerbelastungen von deutlich unter 10 % angeboten werden können. Für den Bund werden die dadurch direkt entstehenden Mindereinnahmen auf bis zu 0,2 Milliarden Franken geschätzt. Darin sind indirekte Mindereinnahmen bei Dienstleistungserbringern und das Risiko der Abwanderung weiterer zentraler Konzernfunktionen aufgrund von konzerninternen Verbundeffekten nicht enthalten.

Neben den steuerpolitischen Massnahmen haben auch die vertikalen Ausgleichsmassnahmen finanzielle Auswirkungen auf den Bund. Sie führen zu Mehrausgaben von gegen 1 Milliarde Franken. Die Anpassung des Ressourcenausgleichs (Einführung der Zeta-Faktoren) bewirkt beim Bund keine zusätzliche Belastung; hingegen zieht der Ergänzungsbeitrag für ressourcenschwache Kantone während 7 Jahren zusätzliche Ausgaben von jährlich 180 Millionen Franken nach sich. Dieser Betrag fällt jedoch unter die zwischen Bund und den Kantonen vereinbarte Verständigungslösung im Rahmen des Konsolidierungsprogramms 2011 – 13, welche vorsieht, dass die frei werdenden Mittel des Bundes aus dem Härteausgleich zugunsten der Kantone einzusetzen sind.

Tabelle 12 fasst in einer statischen Betrachtungsweise die finanziellen Auswirkungen der USR III (soweit sie quantifizierbar sind) auf den Bund zusammen. Darin nicht enthalten sind allfällige dynamische Effekte bei der direkten Bundessteuer. Sie entstehen, wenn Unternehmen aufgrund der neuen steuerlichen Rahmenbedingungen wegziehen bzw. Funktionen verlagern (Mindereinnahmen) oder wenn neue Unternehmen bzw. Funktionen zuziehen bzw. bestehende Unternehmen ein stärkeres Gewinnwachstum aufweisen. Ebenso wenig sind anderweitige Verhaltensanpassungen der Unternehmen wie beispielsweise Umstrukturierungen berücksichtigt. Diese dynamischen Effekte lassen sich nicht quantifizieren. Das Ziel der USR III ist es, die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz zu erhalten und zu stärken. Deshalb sollten negative dynamische Effekte durch positive ausgeglichen werden.

In der Tabelle ebenfalls aufgeführt sind die Massnahmen zur Gegenfinanzierung.

Tabelle 12: Übersicht über die finanziellen Auswirkungen und die Gegenfinanzierung auf Bundesebene (statische Berechnungen mit gerundeten Zahlen, Auswirkungen auf bisherige Kantonsanteile bei Steuereinnahmen bereits berücksichtigt)

	Volumen in Mrd.
Finanzielle Auswirkungen der USR III pro Jahr (- Belastungen, + Entlastungen)	
<i>Einnahmen</i>	
Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital	-0.2
Anpassungen Teilbesteuerungsverfahren	+0.1
Aufdeckung stiller Reserven	pro memoria
Umsetzung der Motion Pelli (13.3184)	pro memoria
<i>Ausgaben</i>	
Vertikale Ausgleichsmassnahmen	-1.0
Ergänzungsbeitrag	-0.2
Total	-1.3
Gegenfinanzierung	
<i>Einnahmenseitige Massnahmen</i>	
Aufstockung Steuerinspektoren	0.3
<i>Ausgabenseitige Massnahmen</i>	
Bereits im Finanzplan eingestellt (Abschaffung Emissionsabgabe auf Eigenkapital)	0.2
Auslaufen NFA-Härteausgleich	0.2
Ausgabenseitig (Residuum)	0.6
Total	1.3

3.2 **Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden sowie auf urbane Zentren, Agglomerationen und Berggebiete**

Die folgende Tabelle gibt eine Übersicht über die finanziellen Auswirkungen der steuerpolitischen Massnahmen auf die Kantone und Gemeinden.

Tabelle 13: Finanzielle Auswirkungen der steuerpolitischen Massnahmen auf die Kantone und die Gemeinden:

Massnahme	Statische Finanzielle Auswirkungen Kantone und Gemeinden	Dynamische finanzielle Auswirkungen Kantone und Gemeinden
Patentbox + Aufdeckung stiller Reserven	Kurzfristig bestimmen sich die finanziellen Auswirkungen v.a. durch die Mindereinnahmen aus bisher ordentlich besteuerten Gewinnen, welche für die Patentbox qualifizieren.	Langfristig, d.h. nach dem Auslaufen der gesonderten Besteuerung der stillen Reserven können die Mindereinnahmen grösser ausfallen, da entweder Gewinnsteuersubstrat abwandern wird oder Gewinnsteuersenkungen erforderlich sein dürften, um das abwanderungsgefährdete Gewinnsteu-

		ersubstrat im Inland zu halten.
Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen	Soweit die Kantone von der freiwilligen Massnahme Gebrauch machen, entstehen ihnen statische Mindereinnahmen. Deren Höhe hängt davon ab, welche Kantone die Massnahme anwenden und wie die Massnahme im Einzelnen ausgestaltet sein wird.	Soweit die Massnahme die F&E-Tätigkeit in der Schweiz erhöht und diese erfolgreich ist, stehen den statischen Mindereinnahmen langfristig dank der erhöhten Wertschöpfung Mehreinnahmen gegenüber.
Kapitalsteuer	Da die Massnahme für die Kantone fakultativ ist, ist keine Schätzung der finanziellen Auswirkungen möglich.	
Anpassung Teilbesteuerungsverfahren	Mehreinnahmen: 346 Mio. Fr pro Jahr (inkl. Kantonsanteil 17 %)	Den statischen Mehreinnahmen stehen Mindereinnahmen aufgrund von Verhaltensanpassungen in Form geringerer Gewinnausschüttungen sowie niedrigerer beteiligungsfinanzierter Investitionen gegenüber.
Umsetzung der Motion Pelli (13.3184)	Geringfügige, aber mangels Datengrundlage nicht näher quantifizierbare Mindereinnahmen.	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.

In statischer Betrachtung ergeben sich auf Stufe der Kantone und Gemeinden die folgenden finanziellen Auswirkungen: Soweit Erträge von bisher privilegiert besteuerten Gesellschaften neu im Rahmen der Patentbox besteuert werden, wirkt sich die Reform auf Stufe der Kantone und Gemeinden in etwa aufkommensneutral aus. Mindereinnahmen entstehen bei der Patentbox jedoch, wenn bisher ordentlich besteuerte Erträge in die Patentbox gelangen. Die Anpassungen bei der Kapitalsteuer sowie die Aufdeckung stiller Reserven infolge der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus wirken sich ebenfalls ungefähr aufkommensneutral aus. Letztere Massnahme ist jedoch zeitlich auf fünf Jahre befristet. Die erhöhten Steuerabzüge für F&E bewirken ebenfalls Mindereinnahmen. Da diese Massnahme freiwillig ist, hängt die Höhe der Mindereinnahmen davon ab, welche Kantone in welchem Ausmass von der Massnahme Gebrauch machen werden. Mehreinnahmen sind demgegenüber aus der Anpassung des Teilbesteuerungsverfahrens (0,3 Milliarden Franken pro Jahr) für qualifizierende Anteilsinhaber zu erwarten. In der Summe erzeugen die (quantifizierbaren) Auswirkungen der verschiedenen Reformelemente für Kantone und Gemeinden Mindereinnahmen von gut 0,4 Milliarden Franken pro Jahr.

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 Mindereinnahmen aufgrund von Abwanderungen und Funktionsverlagerungen ins Ausland zu rechnen, sofern auf diesen Tätigkeiten im Ausland weiterhin Steuerbelastungen von deutlich unter 10 % angeboten werden können. Für die Kantone werden die dadurch direkt

entstehenden Mindereinnahmen auf bis zu 0.1 Milliarden Franken pro Jahr geschätzt. Darin sind indirekte Mindereinnahmen bei Dienstleistungserbringern und das Risiko der Abwanderung weiterer zentraler Konzernfunktionen aufgrund von konzerninternen Verbundeffekten nicht enthalten.

Nicht berücksichtigt sind weiter dynamische Effekte sowie Mindereinnahmen aufgrund allfälliger Senkungen der kantonalen Gewinnsteuersätze. Um der drohenden Abwanderung mobiler Gesellschaften bzw. mobilen Steuersubstrats in andere Gebietskörperschaften zu begegnen, kann auf kantonaler Ebene als Folge der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus ein Bedarf entstehen, die kantonalen Gewinnsteuern zu senken. Dies gilt in der Tendenz für Kantone mit einer mittleren bis höheren Steuerbelastung, soweit keine neuen Massnahmen mit zumindest teilweisem Charakter als Sonderregelungen (Patentbox, Abzüge für F&E-Aufwendungen und Anpassungen bei der Kapitalsteuer) zur Verfügung stehen. Durch solche Gewinnsteuersatzsenkungen werden auch bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften entlastet. Mit den ausgabenseitigen Massnahmen beteiligt sich der Bund an den Lasten der Kantone und erleichtert ihnen den Übergang zu einer wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung. Die Senkung kantonaler Gewinnsteuersätze verbilligt die Investitionstätigkeit ansässiger Unternehmen und steigert die Standortattraktivität. Beide Effekte vergrössern das Steuersubstrat und führen längerfristig zu Mehreinnahmen.

Die Unternehmen werden sich an das neue nationale und internationale Umfeld anpassen. Je nach Strategie, welche die Kantone und die ausländischen Staaten in ihrer Steuerpolitik wählen, kann dies per Saldo entweder zu einer Zu- oder zu einer Abwanderung von Steuersubstrat führen. Grundsätzlich dürfte die Schweiz dabei gut positioniert sein: Mit der Reform bietet sie auch in Zukunft international wettbewerbsfähige steuerliche Standortbedingungen mit niedrigen Steuerbelastungen für forschungsintensive Aktivitäten (Patentbox, Abzüge für F&E-Aufwendungen) sowie eine im Durchschnitt über alle Kantone merklich tiefere Gewinnsteuerbelastung als heute.

Die vertikalen Ausgleichsmassnahmen des Bundes bringen den Kantonen ab 2019 Mehreinnahmen von bis zu 1 Milliarde pro Jahr. Die Anpassungen des Ressourcenausgleichs zeitigen erst ab 2023 finanzielle Auswirkungen bei den Kantonen. Die entsprechenden Veränderungen der Ressourcenausgleichszahlungen sind im jetzigen Zeitpunkt indessen nur schwer quantifizierbar. Zudem begünstigt der Ergänzungsbeitrag die ressourcenschwächsten Kantone im Umfang von 180 Millionen Franken pro Jahr (ebenfalls ab 2023).

3.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

3.3.1 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 werden³⁷. 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

³⁷ Die Wohlfahrtszielsetzung ist in Art. 94 Abs. 2 BV verankert.

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 auf eine tiefe effektive Durchschnittssteuerbelastung zu achten.
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.³⁸
4. Rechts- und Planungssicherheit: Die Unternehmensbesteuerung soll Rechts- und Planungssicherheit gewährleisten. Rechts- und Planungssicherheit bedingen eine international anerkannte Unternehmensbesteuerung.

Unter dem Effizienzziel sollen die steuerlichen Effizienzeinbußen möglichst gering ausfallen. Dies wird erreicht, indem die Steuerlast auf Grenzinvestitionen, d.h. einer vor Steuern gerade noch rentablen Investition, tief ausfällt, indem die Besteuerung entscheidungsneutral ausgestaltet ist, sodass unternehmerische Entscheidungen nicht verzerrt werden und indem die Besteuerung administrativ einfach ist.

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).

³⁸ Vgl. zur Mobilität der Steuerbasen den Exkurs in Ziffer 1.1.1.

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

3.3.2 Auswirkungen auf das Standortziel

Die nachfolgenden Aussagen 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.

Abschaffung der Steuerstatus, 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 Steuerstatus nach Artikel 28 StHG, die spezielle Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften und die Praxis zur *Swiss Finance Branch* abgeschafft werden.

Einführung der 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 in etwa einer gleich hohen Steuerbelastung wie 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, muss jedoch Mindereinnahmen bei Kantonen und Gemeinden vergegenwärtigen.

Da die Patentbox nur im Ansässigkeitsland des Patenthalters genutzt werden kann und der Nexus-Ansatz 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 Nexus-Ansatz nicht attraktiv. Der Nexus-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.

Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen

Ähnlich wie die Patentbox, welche den Output der F&E begünstigt, dienen die erhöhten Abzüge für F&E-Aufwendungen der Förderung von F&E auf der Inputseite. Dabei können die erhöhten Abzüge die Patentbox in dreierlei Hinsicht ergänzen:

- Nur für einen Teil der F&E-Tätigkeiten kann die Patentbox genutzt werden. Ein zusätzlicher erhöhter Abzug für F&E-Aufwendungen kann daher auch F&E-Tätigkeiten fördern, die keine späteren in der Patentbox präferenziell 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 Nexus-Ansatz die Förderrate vergleichsweise niedrig aus. Ein ergänzender erhöhter Abzug für F&E-Aufwendungen vermag daher diesen Nachteil bei der Patentbox zu korrigieren.

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 zurückwandern. 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 kantonalen Steuerstatus 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. 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.

Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital

Die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital senkt die effektive Gewinnsteuerbelastung auf der Beteiligungsfinanzierung. Sie wirkt sich damit auf alle Gesellschaften positiv aus, die neues Eigenkapital begeben. Dies gilt namentlich für zuziehende Gesellschaften mit sehr grossem Kapital und für Konzernzentralen.

Kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen

Kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen 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 Instru-

ment zur Erhöhung der Standortattraktivität im Vergleich zu Sonderregelungen teuer, allerdings mit einer höheren Rechts- und Planungssicherheit verbunden.

Übrige Massnahmen

Die Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren beeinflussen 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.

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 % anbieten können.

3.3.3 Auswirkungen auf das Effizienzziel

Niedrige Steuerlast auf Grenzinvestitionen

Durch die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus 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 präferenziellen Besteuerung gelangen. Ebenso senkt die steuerliche Förderung von F&E in Form einer erhöhten Abzugsfähigkeit des F&E-Aufwands die effektive Grenzsteuerbelastung der förderberechtigten Unternehmen.

Die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital senkt die effektive Grenzsteuerbelastung auf Investitionen, die mit neuem Eigenkapital finanziert werden. Die Massnahme wirkt sehr gezielt, da sie lediglich die Steuerbelastung auf neuen, d.h. noch nicht getätigten Investitionen, vermindert und damit im Unterschied etwa zu einer Gewinnsteuersatzsenkung keine Mitnahmeeffekte im Sinne einer Entlastung der Erträge aus bereits getätigten Investitionen erzeugt. Darüber hinaus weist die Emissionsabgabe auf Eigenkapital gegenüber anderen Steuern, welche darauf abzielen, Vermögenseinkommen nach dem Quellenprinzip bei den Kapitalgesellschaften zu besteuern (Gewinn- und Kapitalsteuer) keine Vorteile, jedoch verschiedene weitere Nachteile auf:

- *Unzulängliche Bemessungsgrundlage:* Die Emissionsabgabe auf Eigenkapital belastet im Rahmen einer Ex-ante-Besteuerung den Sollertrag und nicht wie bei einer Ex-post-Besteuerung das tatsächlich erwirtschaftete Einkommen. Dadurch ergibt sich, gemessen an der Leistungsfähigkeit, einerseits eine Überbesteuerung von eigenkapitalfinanzierten Investitionen, welche im Nachhinein die ursprünglich erwartete Rentabilität nicht erreichen konnten. Andererseits werden aber überdurchschnittlich rentable Investitionen unterbesteuert, weil ökonomische Renten darstellende Ein-

kommensbestandteile unbesteuert bleiben.³⁹ Unter dem Aspekt der Allokationseffizienz ist dies nicht sachgerecht, weil gerade von der Besteuerung ökonomischer Renten kaum Verzerrungseffekte ausgehen. Wegen der Nichtberücksichtigung der unterschiedlichen Rentabilität einer Investition ist die Emissionsabgabe auf Eigenkapital aber auch unter dem Aspekt der horizontalen Steuergerechtigkeit einer Ex-post Besteuerung des tatsächlich erwirtschafteten Einkommens unterlegen.

- *Verzicht auf den Versicherungseffekt der Besteuerung:* Durch die Ex-ante-Besteuerung des Sollertrags geht darüber hinaus der Versicherungseffekt einer Besteuerung des tatsächlich erwirtschafteten Einkommens verloren. Im Unterschied zur Ex-ante-Besteuerung beteiligt sich der Fiskus bei einer Ex-post-Steuer am Risiko, d.h. am Glück oder Pech der Investoren. Infolge dieses Versicherungseffekts (Domar-Musgrave-Effekt) geben sich die Investoren mit einer niedrigeren Risikoprämie zufrieden. Im Einzelfall bedeutend wird der Versicherungseffekt insbesondere dann, wenn das Vermögen der Anteilseigner überwiegend aus Anteilen eines einzigen Unternehmens besteht. Diese Situation ist für Eigentümer-Unternehmer nicht untypisch. Wegen des bestehenden Klumpenrisikos bleibt ihnen nämlich die Risikostreuung via die üblicherweise empfohlene Portfoliodiversifikation versagt.

Auch kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen entlasten Investitionen, welche mit neuem Eigenkapital (Beteiligungsfinanzierung) oder durch thesaurierte Gewinne (Selbstfinanzierung) finanziert werden. Im Unterschied zur Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital treten jedoch Mitnahmeeffekte auf, weil die Gewinnsteuersatzsenkung stets auch die Gewinne aus bereits getätigten Investitionen entlastet, was keine positiven Investitionsanreize mehr auslösen kann.

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 Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren erhöht sich in den meisten Kantonen die Belastung für qualifizierende Investorinnen und Investoren bei der Beteiligungsfinanzierung.

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,

³⁹ Eine ökonomische Rente stellt den Überschuss der Erlöse über die gesamten Opportunitätskosten ihrer Erwirtschaftung dar. Diese Opportunitätskosten bestehen im Falle einer Investition aus sämtlichen anfallenden Aufwandsposten (Kosten für Rohstoffe und Zwischenprodukte, Maschinen, Dienstleistungen, Löhne, Steuern, Fremdkapitalzinsen usw.) zuzüglich der marktüblichen Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals. Decken die erwarteten Erlöse gerade die Opportunitätskosten, resultiert ein Barwert von null, und die Investition ist gerade noch rentabel. Übersteigen die Erlöse die Opportunitätskosten, so fällt der Barwert höher aus, und es entsteht eine ökonomische Rente. Da ein Barwert von null ausreicht, damit ein Investitionsprojekt rentabel ist, spielt die ökonomische Rente für den Entscheid, ob ein Investitionsprojekt realisiert werden soll, keine Rolle.

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.

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.

Wie die nachfolgende Tabelle für Eigentümer-Unternehmer-Beteiligte, die der maximalen Steuerbelastung im jeweiligen Kantonshauptort unterliegen, zeigt, ist dies im geltenden Recht mehr oder weniger der Fall. Der Vergleich ist insofern nicht ganz vollständig, als beim Beteiligten am Personenunternehmen die AHV-Abgaben nicht eingerechnet sind und beim Beteiligten am Kapitalunternehmen die Kapitalsteuer und eine allfällige Emissionsabgabe auf Eigenkapital ausgeklammert sind.

Tabelle 14: Maximalbelastung eines Beteiligten an einem Personenunternehmen im Vergleich zu einem Beteiligten an einem Kapitalunternehmen mit qualifizierender Beteiligung, 2014:

Maximalbelastung eines Beteiligten an einem Personenunternehmen im Vergleich zu einem Beteiligten an einem Kapitalunternehmen mit qualifizierender Beteiligung, 2012				
		Beteiligter an Personenunternehmen	Beteiligter an Kapitalunternehmen	
			Geltendes Recht	Reformvorschlag
ZH	Zürich	40.0%	37.8%	43.2%
BE	Bern	41.4%	40.1%	45.6%
LU	Luzern	30.8%	26.8%	31.2%
UR	Altdorf	25.6%	25.8%	30.3%
SZ	Schwyz	23.7%	22.8%	28.5%
OW	Sarnen	24.1%	24.2%	27.4%
NW	Stans	25.6%	24.8%	28.3%
GL	Glarus	31.6%	27.4%	34.3%
ZG	Zug	22.9%	25.3%	28.3%
FR	Freiburg	36.0%	35.0%	39.9%
SO	Solothurn	34.3%	37.9%	40.6%
BS	Basel	37.5%	37.7%	42.6%
BL	Liestal	42.2%	38.4%	44.1%
SH	Schaffhausen	32.3%	30.5%	35.0%
AR	Herisau	30.5%	28.6%	31.3%
AI	Appenzell	25.5%	24.9%	29.5%
SG	St. Gallen	33.5%	32.0%	36.6%
GR	Chur	32.4%	32.9%	35.6%

AG	Aarau	34.3%	29.0%	35.8%
TG	Frauenfeld	32.5%	32.7%	35.5%
TI	Bellinzona	40.9%	40.1%	43.4%
VD	Lausanne	47.7%	48.5%	49.4%
VS	Sitten	40.9%	40.9%	44.1%
NE	Neuenburg	39.3%	37.6%	40.8%
GE	Genf	45.0%	44.6%	48.0%
JU	Delsberg	41.5%	40.6%	43.9%
	Minimum	22.9%	22.8%	27.4%
	Maximum	47.7%	48.5%	49.4%
Quelle: ESTV				

Unterstellt ist der Fall von Beteiligten, die jeweils den Maximalsteuersätzen unterliegen. Werden diese Maximalsätze nicht erreicht, so reduziert sich die Steuerbelastung beim Beteiligten am Personenunternehmen im Vergleich zu jener des Beteiligten am Kapitalunternehmen überproportional, da bei ihm die Einkommenssteuer voll durchschlägt. Demgegenüber reduziert sich die Belastung des Beteiligten an Kapitalunternehmen, wenn die Gesellschaft einen Teil der erwirtschafteten Gewinne thesauriert, sofern im Fall der teilweisen oder vollständigen Veräusserung der Beteiligungsrechte die thesaurierten Gewinne als Kapitalgewinn steuerfrei vereinnahmt werden können.

Die Reform bringt für bisher qualifizierende Beteiligte an Kapitalunternehmen in allen Kantonen ein höheres Teilbesteuerungsmass für ausgeschüttete Gewinne mit sich. Infolgedessen erhöht sich die Steuerbelastung für Eigentümer-Unternehmer-Beteiligte an einem Kapitalunternehmen. Dem steht jedoch die im Zuge der Umsetzung der USR III zu erwartende Gewinnsteuersatzsenkung auf Stufe der Kantone gegenüber, sodass auf diesem Wege die Belastung der Beteiligten an Kapitalunternehmen wieder sinkt. Unter dem Strich kann dabei gegenüber dem geltenden Recht – je nach Kanton – eine Mehr- oder Minderbelastung resultieren. Die Auswirkungen auf die Rechtsformneutralität sind daher im Einzelfall unklar. Vor dem Hintergrund der zu erwartenden Gewinnsteuersatzsenkungen erscheint die Änderung beim Teilbesteuerungsmass unter dem Gebot der Rechtsformneutralität begründet.

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
Unternehmens- ebene	Gewinnsteuer Kapitalsteuer Emissionsabgabe auf Eigenkapital	Gewinnsteuer Kapitalsteuer	
Haushalts-	Einkommenssteuer auf	Evtl. Steuer auf	Steuer auf Zinsen

ebene	ausgeschütteten Gewinnen Vermögenssteuer	Kapitalgewinnen Vermögenssteuer	Vermögenssteuer
--------------	---	------------------------------------	-----------------

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 relevant 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 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, 2014:

	Beteiligungsfinanzierung		Selbstfinanzierung	Fremdfinanzierung
	Qualifizierender Investor	Nicht qualifizierender		

		Investor			
ZH	Zürich	37.8%	52.7%	21.1%	40.0%
BE	Bern	40.1%	55.1%	23.4%	41.4%
LU	Luzern	26.8%	39.3%	12.3%	30.8%
UR	Altdorf	25.8%	36.9%	15.1%	25.6%
SZ	Schwyz	22.8%	34.6%	14.3%	23.7%
OW	Sarnen	24.2%	33.7%	12.7%	24.1%
NW	Stans	24.8%	35.0%	12.7%	25.6%
GL	Glarus	27.4%	42.3%	15.7%	31.6%
ZG	Zug	25.3%	34.1%	14.6%	22.9%
FR	Freiburg	35.0%	48.6%	19.6%	36.0%
SO	Solothurn	37.9%	48.6%	21.9%	34.3%
BS	Basel	37.7%	51.4%	22.2%	37.5%
BL	Liestal	38.4%	54.2%	20.7%	42.2%
SH	Schaffhausen	30.5%	43.1%	16.0%	32.3%
AR	Herisau	28.6%	39.3%	12.7%	30.5%
AI	Appenzell	24.9%	36.1%	14.2%	25.5%
SG	St. Gallen	32.0%	44.9%	17.1%	33.5%
GR	Chur	32.9%	43.7%	16.7%	32.4%
AG	Aarau	29.0%	44.5%	15.5%	34.3%
TG	Frauenfeld	32.7%	43.6%	16.4%	32.5%
TI	Bellinzona	40.1%	53.1%	20.7%	40.9%
VD	Lausanne	48.5%	60.3%	24.0%	47.7%
VS	Sitten	40.9%	53.8%	21.7%	40.9%
NE	Neuenburg	37.6%	50.5%	18.4%	39.3%
GE	Genf	44.6%	58.3%	24.2%	45.0%
JU	Delsberg	40.6%	53.7%	20.9%	41.5%
	Minimum	22.8%	33.7%	12.3%	22.9%
	Maximum	48.5%	60.3%	24.2%	47.7%
Quelle: ESTV					

Mit der vorliegend vorgeschlagenen Reform ergeben sich verschiedene Veränderungen, die sich auf das Gebot der Finanzierungsneutralität auswirken.

Auf Unternehmensebene beseitigt die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital eine Verzerrung, die bisher zulasten der Beteiligungsfinanzierung besteht. Darüber hinaus ergibt sich auf Unternehmensebene eine Annäherung an die Finanzierungsneutralität durch Massnahmen, welche die Gewinnsteuerbelastung senken. Im Vordergrund stehen hier die kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen.

Auf Haushaltsebene erfolgt lediglich eine Anpassung der Teilbesteuerung ausgeschütteter Gewinne für qualifizierende Investorinnen und Investoren und damit eine leichte Veränderung bei deren Beteiligungsfinanzierung. Der Vorschlag in der Vernehmlassungsvorlage war diesbezüglich konsequenter, indem er auf Haushaltsebene eine Verteuerung der günstigsten Finanzierungswege (Selbstfinanzierung und Beteiligungsfinanzierung für qualifizierende Investorinnen und Investoren) und eine Verbilligung der teuren Beteiligungsfinanzierung für nicht qualifizierende Investorinnen und Investoren gebracht hätte. Immerhin wird mit der einheitlichen Regelung des Teilbesteuerungsmasses der Anreiz beseitigt, AHV-abgabepflichtiges Lohn Einkommen durch AHV-abgabefreie Gewinnausschüttungen zu ersetzen.

Wie die nachfolgende Tabelle zeigt, stellt sich beim Ziel der Finanzierungsneutralität mit der Reform keine Verbesserung ein.

Tabelle 17: Grenzsteuerbelastung alternativer Finanzierungswege durch die Gewinn- und die Einkommenssteuer im Reformszenario, 2012:

	Beteiligungsfinanzierung		Selbstfinanzierung	Fremdfinanzierung	
	Qualifizierender Investor	Nicht qualifizierender Investor			
ZH	Zürich	43.2%	52.7%	21.1%	40.0%
BE	Bern	45.6%	55.1%	23.4%	41.4%
LU	Luzern	31.2%	39.3%	12.3%	30.8%
UR	Altdorf	30.3%	36.9%	15.1%	25.6%
SZ	Schwyz	28.5%	34.6%	14.3%	23.7%
OW	Sarnen	27.4%	33.7%	12.7%	24.1%
NW	Stans	28.3%	35.0%	12.7%	25.6%
GL	Glarus	34.3%	42.3%	15.7%	31.6%
ZG	Zug	28.3%	34.1%	14.6%	22.9%
FR	Freiburg	39.9%	48.6%	19.6%	36.0%
SO	Solothurn	40.6%	48.6%	21.9%	34.3%
BS	Basel	42.6%	51.4%	22.2%	37.5%
BL	Liestal	44.1%	54.2%	20.7%	42.2%
SH	Schaffhausen	35.0%	43.1%	16.0%	32.3%
AR	Herisau	31.3%	39.3%	12.7%	30.5%
AI	Appenzell	29.5%	36.1%	14.2%	25.5%
SG	St. Gallen	36.6%	44.9%	17.1%	33.5%
GR	Chur	35.6%	43.7%	16.7%	32.4%
AG	Aarau	35.8%	44.5%	15.5%	34.3%
TG	Frauenfeld	35.5%	43.6%	16.4%	32.5%
TI	Bellinzona	43.4%	53.1%	20.7%	40.9%
VD	Lausanne	49.4%	60.3%	24.0%	47.7%
VS	Sitten	44.1%	53.8%	21.7%	40.9%
NE	Neuenburg	40.8%	50.5%	18.4%	39.3%
GE	Genf	48.0%	58.3%	24.2%	45.0%
JU	Delsberg	43.9%	53.7%	20.9%	41.5%
	Minimum	27.4%	33.7%	12.3%	22.9%
	Maximum	49.4%	60.3%	24.2%	47.7%

Quelle: ESTV

3.3.4 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 präferentielle 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 Nexus-Ansatz sowie gegebenenfalls weiteren von der OECD noch nicht entschiedenen Rahmenbedingungen. 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 Nexus-Ansatz über eine lange Periode nachverfolgen und dokumentie-

ren muss (sog. *tracking and tracing*). Dabei muss sie zwischen den getragenen Gesamtkosten zur Entwicklung eines Immaterialgutes, den im Sinne der Nexus-Ratio 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 gemäss den künftigen Vorgaben der OECD 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 erhöhten Abzüge für F&E-Aufwendungen führen ebenfalls zu einem zusätzlichen administrativen Aufwand. Dieser entsteht in erster Linie aufgrund der Schwierigkeit die F&E-Aufwendungen von den übrigen Aufwendungen abzugrenzen. Zudem ist davon auszugehen, dass kantonale unterschiedliche Systeme und Definitionen bestehen werden, was den administrativen Aufwand bei interkantonalen Sachverhalten erhöht.

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 Aufdeckung der stillen Reserven infolge des Wegfalls der kantonalen Steuerstatus 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 Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital vereinfacht das Steuersystem durch den Wegfall einer Sondersteuer. Die steuerpflichtigen Personen müssen sich deshalb nicht mehr mit zusätzlichen steuerlichen Bestimmungen mit eigener Steuersystematik und einer Anzahl Ersatz- und Ausnahmetatbeständen vertraut machen. Allerdings stellt die Abgabe mit Bezug auf die Gewinn- und die Verrechnungssteuer bisher auch einen stabilisierenden Faktor dar. Da die Abgabe auf dem Wert der entsprechenden Zuflüsse erhoben wird, versuchen die Steuerzahlenden einerseits, die Steuerbasis möglichst tief auszuweisen. Andererseits besteht aus gewinn- und verrechnungssteuerlicher Optik bei den Steuerzahlenden tendenziell das Interesse, möglichst hohe Werte in die Bilanz einzubuchen. Diese gegensätzlichen Interessen führen in der Praxis zu ausgewogenen Bewertungen. Mit der Abschaffung der Abgabe fällt daher eine Art automatischer Stabilisator weg.

Die Umsetzung der Motion Pelli führt aufgrund der quantitativen Zunahme an Fällen pauschaler Steueranrechnung zu einem leicht höheren administrativen Aufwand.

Vereinfachend wirkt sich demgegenüber die formelle Harmonisierung des Teilbesteuerungsverfahrens aus.

3.3.5 Auswirkungen auf die Verteilung

Die Reformmassnahmen betreffen mit der Gewinn- und Kapitalsteuer sowie der Emissionsabgabe Steuern, die von juristischen Personen bezahlt werden. Dabei geht auf Bundesebene die Zahllast um 0.2 Milliarden Franken zurück. Als Folge der

Reform nimmt sie auch bei der kantonalen Gewinnsteuer deutlich, wenn auch in letztlich 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, welche von der statutarischen Inzidenz ausgeht, 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 die Kapitalsteuer oder die Emissionsabgabe auf Beteiligungsrechten, mit denen Vermögenseinkommen auf Unternehmensebene besteuert werden soll, gelten aber ähnliche Überlegungen.

Die Gewinnsteuer wird formell auf den Unternehmensgewinnen erhoben. Die Zahl last 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 renditeverringenden 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:⁴⁰

- 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.

⁴⁰ Vgl. OECD (2007): Fundamental Reform of Corporate Income Tax. OECD Tax Policy Studies No. 16, S. 72ff..

- 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, überwältigt 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.⁴¹ Der Wert für den Median betrug 40%. Die Hälfte der Antworten lag also über, die andere Hälfte unter diesem Wert. Dabei streuten die Antworten erheblich. 25% der Antwortenden schätzten den Anteil auf 20% oder tiefer, weitere 25% auf 65% oder höher.

3.3.6 Auswirkungen auf die KMU

Die nachfolgende Tabelle zeigt, wie KMU von der Reform betroffen sind.

Tabelle 188: Reformbetroffenheit der KMU

Massnahme	Betroffenheit der als juristische Personen organisierten KMU	Betroffenheit der als natürliche Personen organisierten KMU
1. 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 präferentiellen Sondermassnahme profitiert.	Von der Massnahme nicht betroffen.
2. Einführung Patentbox	Eine Minderheit der KMU hält Patente und erfüllt die Kriterien für die Patentbox. Löst die Patentbox einen kantonalen Steuerstatus ab, resultiert eine ähnlich hohe (oder leicht höhere) Steuerbelastung wie im geltenden Recht. Für bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften ergibt sich eine Steuerersparnis. Für KMU, die von der Massnahme Gebrauch machen, steigt der	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.

⁴¹ 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.

	administrative Aufwand.	
3. Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen	Tendenziell mehr KMU als von der Patentbox können von dieser Massnahme profitieren. Für sie 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 (z.B. selbständiger Erfinder) zum Zuge kommen. Ist dies der Fall resultiert gegenüber dem geltenden Recht eine Steuerersparnis, aber auch ein erhöhter administrativer Aufwand.
4. 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.
5. 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.
6. Abschaffung Emissionsabgabe auf Eigenkapital	KMU, welche Eigenkapital von mehr als 1 Million Franken von aussen zuführen (Beteiligungsfinanzierung) erfahren eine Steuerersparnis. Kleinere KMU, die den Freibetrag von 1 Million Franken nicht ausschöpfen, sind von der Massnahme nicht betroffen.	Von der Massnahme nicht betroffen.
7. Vereinheitlichte Entlastung beim Teilbesteuerungsverfahren.	Auf Stufe des qualifizierenden Anteilshabers resultiert bei der Einkommenssteuer eine Mehrbelastung.	Auf Stufe des Anteilshaber, der eine qualifizierende Beteiligung im Geschäftsvermögen hält, resultiert auf rentablen Beteiligungen eine Mehr- und auf verlustbringenden Beteiligungen eine Minderbelastung.
8. 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 Ge-	Die Gewinnsteuerbelastung sinkt.	Von der Massnahme nicht betroffen.

winnsteuersenkungen als Folge der Reform	Für die meisten KMU dürfte dies der gewichtigste Effekt der Reform darstellen, der in vielen Konstellationen die Mehrbelastung durch die Anpassung des Teilbesteuerungsverfahrens überkompensiert.	
--	--	--

3.4 Personelle Auswirkungen

Die USR III zeitigt keine personellen Auswirkungen beim Bund. Insbesondere hat der vom EFD im Mai 2014 dem Bundesrat unterbreitete Antrag zur Verstärkung der Ressourcen im Bereich der Steuerprüfung seinen Ursprung nicht in der vorliegenden Reform.

Hintergrund sind das im letzten Jahrzehnt stetig gestiegene Mengengerüst und die Zunahme der Komplexität. 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 Prüflichte mehr und mehr abgenommen hat. Die beantragten zusätzlichen Steuerprüferinnen und Steuerprüfer sollen dazu führen, dass die Prüflichte wieder auf den Stand von 2006 gebracht werden kann. Dadurch sollen für die Steuerpflichtigen die Rechtsgleichheit und -sicherheit wieder verbessert werden.

Die durch die zusätzlichen Steuerprüferinnen und Steuerprüfer steigenden Steuereinnahmen sollen als Nebeneffekt helfen, die durch die USR III erwarteten Mehrausgaben des Bundes zu kompensieren.

4 Verhältnis zur Legislaturplanung und zu nationalen Strategien des Bundesrates

4.1 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist in der Botschaft vom 25. Januar 2012⁴² zur Legislaturplanung 2011–2015 und im Bundesbeschluss vom 15. Juni 2012⁴³ über die Legislaturplanung 2011–2015 angekündigt.

4.2 Verhältnis zu nationalen Strategien des Bundesrates

Der Bundesrat hat sich für die Legislaturperiode 2011–2015 sieben Leitlinien gegeben. Gemäss der ersten Leitlinie soll der Standort Schweiz attraktiv und wettbewerbsfähig sein; zudem soll er sich durch einen gesunden Bundeshaushalt sowie effiziente staatliche Institutionen auszeichnen. In der Wirtschaftspolitik will der Bundesrat deshalb den Standort Schweiz ganzheitlich weiterentwickeln und das bestehende Unternehmertum pflegen. Die USR III steht im Einklang mit diesen Vorgaben und leistet einen wichtigen Beitrag zu deren Verwirklichung.

⁴² BBl 2012 482, 544 und 608

⁴³ BBl 2012 7155, 7157

5 Rechtliche Aspekte

5.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

5.1.1 Ausgangslage

Um die Verfassungsmässigkeit der mit der USR III ins Auge gefassten Massnahmen von unabhängiger Seite prüfen zu lassen, hat das Eidgenössische Finanzdepartement diesen Auftrag einem externen Gutachter erteilt, in der Person von Robert J. Danon, Ordinarius für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität von Lausanne. Er hat ein umfassendes Rechtsgutachten⁴⁴ über die Verfassungsmässigkeit der steuerlichen Massnahmen abgegeben, die im Rahmen der USR III vorgeschlagen werden. Das Gutachten wird gleichzeitig mit der vorliegenden Botschaft veröffentlicht.

Der Bundesrat hat auf Grundlage der Ende Januar 2015 abgeschlossenen Vernehmlassung am 1. April 2015 die Grundzüge der USR III verabschiedet.

Der unabhängige Gutachter hat dieselben Massnahmen (nicht aber den mit dieser Botschaft unterbreiteten Gesetzestext) geprüft, die vom Bundesrat am 1. April 2015 präzisiert wurden und die auch Gegenstand des Vernehmlassungsverfahrens waren. Es handelt sich hierbei um folgende Massnahmen: Aufdeckung stiller Reserven; Möglichkeit für die Kantone, ihre Kapitalsteuer anzupassen; Anpassung der Teilbesteuerung von Beteiligungen; bevorzugte Besteuerung der Erträge aus Immaterialgütern (« Patentbox ») gemäss sog. modifiziertem Nexus-Ansatz sowie die Möglichkeit für die Kantone, einen zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen vorzusehen. Auf die Einführung einer *Tonnage Tax* hat der Bundesrat hingegen verzichtet.

5.1.2 Allgemeines

Artikel 127 der Bundesverfassung (BV) legt die Grundsätze der Besteuerung fest. Damit ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln (Artikel 127 Absatz 1 BV).

Ausserdem sind dabei nach Artikel 127 Absatz 2 BV, soweit es die Art der Steuer zulässt, vom Gesetzgeber insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Die Verfassungsgrundsätze verlangen somit prinzipiell die Errichtung eines neutralen und einheitlichen Steuersystems. Bis zu einem gewissen Grad kann der Gesetzgeber allerdings den Geltungsumfang aus Praktikabilitäts- oder steuersystematischen Fragen eingrenzen.

Das Steuerrecht kann ausserdem - unter gewissen Umständen völlig rechtmässig - als Lenkungsinstrument benutzt werden, um ausserfiskalische sozial- oder wirtschaftspolitische Ziele zu verfolgen, selbst wenn bestimmte Steuerpflichtige unabhängig von ihrer Leistungsfähigkeit dadurch begünstigt oder -belastet werden. Solche Massnahmen müssen jedoch, um verfassungsrechtlich zulässig zu sein, eine verfassungsrechtliche Grundlage haben, auf einem überwiegenden öffentlichen Interesse beruhen und dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit entsprechen. Ausserdem muss die Gleichbehandlung für alle von der Massnahme möglicherweise Betroffenen gewährleistet sein. Schliesslich dürfen diese Massnahmen auch den inneren Kern der Gleichbehandlung nicht verletzen.

⁴⁴ Danon Robert J., La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), Lausanne 2015.

Im Folgenden werden die einzelnen Massnahmen mit Blick auf die Verfassungsmässigkeit geprüft. Wo sich gegenüber den Grundlagen, auf die sich das Rechtsgutachten von Professor Danon abstützt, wesentliche Präzisierungen und Änderungen ergeben haben, werden diese ebenfalls thematisiert.

5.1.3 Aufdeckung stiller Reserven

Die Aufdeckung der stillen Reserven sowohl im Rahmen des DBG wie des StHG ist verfassungsrechtlich und steuersystematisch gerechtfertigt. Die Massnahme bezweckt die kohärente Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven, die während der Steuerpflicht gebildet wurden, und umgekehrt die Steuerbefreiung der Wertschöpfung, die während einer steuerbefreiten Periode oder unter einer Steuerpflicht im Ausland entstanden ist.

Die vorgeschlagene Regelung zur Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht respektiert die verfassungsrechtlichen Prinzipien von Artikel 127 Absatz 2 BV. Es werden alle Fälle gleich behandelt, die vergleichbar sind. Dabei wird ausserdem auch der Verhältnismässigkeit Rechnung getragen, indem nur diejenigen stillen Reserven inkl. Goodwill aufgedeckt werden, bei denen tatsächlich ein Wechsel in der Steuerpflicht stattfindet und für die sich auch unter dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Aufdeckung bzw. Abrechnung rechtfertigt.

Für den Austritt aus den kantonalen Statusgesellschaften wurde in Artikel 78g StHG eine andere technische Lösung gefunden. Das Rechtsgutachten von Professor Danon äussert sich nicht ausdrücklich zur neuen technischen Lösung. Im Hinblick auf die Verfassungsmässigkeit ist diese Lösung insofern unproblematisch, als sie zu einem vergleichbaren Resultat führt wie die allgemeinen Bestimmungen zur Aufdeckung der stillen Reserven. Namentlich bestehen im geltenden Recht unterschiedliche kantonale Praxen wie mit den stillen Reserven bei Eintritt in den kantonalen Steuerstatus umgegangen wird. Zudem bestehen unterschiedliche Steuerbelastungen bei den Verwaltungsgesellschaften je nach Kanton und Tätigkeit. Die Regelung in Artikel 78g StHG ermöglicht einen schonenden Übergang und dient damit auch der Rechtssicherheit für die betroffenen Unternehmen und für die Kantone. Darüber hinaus trägt die Regelung der im Vernehmlassungsverfahren geäusserten Kritik Rechnung, wonach eine Aufdeckung stiller Reserven mit Blick auf internationale Rechnungslegungsstandards nicht zielführend sei. Ausserdem entspricht dies auch der nur bedingt vergleichbaren Ausgangslage der Statusgesellschaften gegenüber den übrigen Fällen. Die Befristung der Regelung auf fünf Jahre ist nicht zuletzt der internationalen Akzeptanz des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts geschuldet, die eines der Ziele der USR III ist.

Aus Gründen der Konsistenz schlägt das Rechtsgutachten des Experten auch vor, die Aufdeckung der stillen Reserven auf die selbstständige Erwerbstätigkeit natürlicher Personen auszudehnen. Auf diese Ausdehnung wurde in der vorliegenden Reform verzichtet. Die Ausgangslage ist in diesem Punkt für natürliche und juristische Personen verschieden. Bei juristischen Personen knüpft der Goodwill unbestritten am Unternehmen an. Bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ist eben dieser Goodwill viel stärker, wenn nicht gar zur Gänze, personenbezogen. Dieser Umstand könnte im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven zu schwierigen Abgrenzungsfragen führen, beispielsweise dann, wenn eine natürliche Person einen Geschäftsbetrieb in der Schweiz eröffnet, aber selbst im Ausland wohnt. Der Bundesrat ist sich bewusst, dass aus dem Verzicht zur Aufdeckung stiller Reserven

bei natürlichen Personen im Rahmen der selbstständigen Erwerbstätigkeit gewisse Inkonsistenzen bezüglich der Gleichbehandlung resultieren können. Diesen Umstand gilt es vertieft zu analysieren und gegebenenfalls zu einem späteren Zeitpunkt anzupassen.

5.1.4 Anpassungen bei der Kapitalsteuer

Mit dieser Massnahme wird den Kantonen die Möglichkeit eingeräumt, bei der Besteuerung von Eigenkapital im Zusammenhang mit bestimmten Arten von Aktiven, d.h. von Beteiligungen sowie Patenten und vergleichbaren Rechten, eine Steuerermässigung vorzusehen.

Die Entlastung bei der Besteuerung von Eigenkapital im Zusammenhang mit Beteiligungen ist steuersystematisch ohne weiteres gerechtfertigt, denn eine solche Massnahme steht im Zusammenhang mit der Ausweitung des Beteiligungsabzugs, um eine drei- oder mehrfache Besteuerung des steuerbaren Eigenkapitals zu vermindern.

Auch die vorgesehene steuerliche Entlastung von Patenten und vergleichbaren Rechten ist in der vorgesehenen Form gerechtfertigt, da sie einen Anreiz zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation bietet. Wegen des Gleichbehandlungsgebots und der Rechtsformneutralität wurde eine analoge Bestimmung auch bei der Vermögenssteuer für die selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen.

5.1.5 Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren

Mit der geplanten Massnahme soll die maximal mögliche Steuerentlastung schweizweit vereinheitlicht und sowohl auf Bundes- wie auf Kantonsebene auf 30 % beschränkt werden. Diese Massnahme bietet somit keine Angriffsfläche für Kritiken an ihrer Verfassungsmässigkeit.

Da gemäss geltendem Recht die Beibehaltung einer Mindestbeteiligungsquote von 10 % vorgesehen ist, ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht diese Begrenzung unlängst, insbesondere unter dem Blickwinkel der Gleichbehandlung von Klein- und Grossaktionären in Frage gestellt hat. Aufgrund des Vernehmlassungsergebnisses hat der Bundesrat jedoch die Beibehaltung dieser Mindestbeteiligungsquote beschlossen.

5.1.6 Zusätzlicher Abzug für F&E-Aufwendungen

Mit dieser Massnahme sollen Steuerpflichtige, die eine Tätigkeit im Bereich der F&E ausüben, gegenüber denjenigen, die keine solche Tätigkeit ausüben, weniger stark besteuert werden; damit wird de facto gegen die verfassungsmässigen Grundsätze der Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen.

Nichtsdestotrotz lässt sich ein solcher ausserfiskalischer Anreiz vom Standpunkt der Verfassung aus durchaus rechtfertigen, denn er erfüllt den verfassungsmässigen Auftrag der Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der Innovation nach Artikel 64 Absatz 1 BV. Im Übrigen wird allgemein anerkannt, dass dieser für die Gesellschaft essentielle Tätigkeitsbereich besondere Förderung verdient.

Der konkrete Vorschlag sieht eine Ermächtigung für die Kantone im StHG vor, solche zusätzlichen Abzüge für F&E-Aufwendungen einzuführen. Dabei stellt Artikel 25a in Absatz 2 sicher, dass im Einklang mit Artikel 64 Absatz 1 BV nur die F&E steuerlich gefördert werden kann, die im Inland stattfindet. Darüber hinaus wird in Absatz 3 präzisiert, dass grundsätzlich der Auftraggeber abzugsberechtigt ist. Damit kann im Falle von inländischer Auftragsforschung vermieden werden,

dass für dieselbe F&E ein doppelter Abzug gewährt würde (für die selbständige Erwerbstätigkeit gilt diese Bestimmung analog, vgl. Art. 10a).

Verschiedene Eckwerte werden im Gesetz nicht geregelt, so namentlich die Definition von F&E sowie die Höhe des zusätzlichen Abzugs. Das StHG räumt den Kantonen hier einen Gestaltungsspielraum ein. Die Kantone können selbst entscheiden, ob und – falls ja – in welchem Umfang sie von dieser Massnahme Gebrauch machen wollen. Dabei sind die Kantone ebenfalls an die verfassungsrechtlichen Prinzipien, insbesondere auch an das Verhältnismässigkeitsprinzip, gebunden. Trotzdem wird es höchstwahrscheinlich zu unterschiedlichen Regelungen in den verschiedenen Kantonen kommen. Die Regelung ist somit bspw. vergleichbar mit der geltenden Regelung zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in Artikel 7 Absatz 1 StHG. Sie steht überdies in Einklang mit der verfassungsrechtlichen Vorgabe in Artikel 129 BV, wonach der Bund die *Grundsätze* über die Steuerharmonisierung festlegt (siehe dazu auch Ziff. 5.1.8).

Gewisse Berührungspunkte können sich mit dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 2012⁴⁵ über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIFG) ergeben. Allerdings steht bei diesem Gesetz die nichtkommerzielle F&E im Vordergrund und es handelt sich dabei um eine Förderung des Bundes. Der zusätzliche Abzug für F&E-Aufwendungen würde demgegenüber auf kantonaler Ebene greifen.

5.1.7 Patentbox

Der sog. modifizierte Nexus-Ansatz im Bereich des geistigen Eigentums (« modified nexus approach » vgl. Ziffer 1.2.4) findet heute auf internationaler Ebene breite Zustimmung. Für die USR III diente deshalb dieser Ansatz als Massstab.

Eine solche Massnahme, welche die Einkommen aus Forschung, Entwicklung und Innovation bevorzugt behandeln will, verstösst de facto genau gleich wie die vorhergehende Massnahme gegen die verfassungsmässigen Grundsätze der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Gemäss diesem Ansatz richtet sich der Umfang der steuerlichen Entlastung, die dem Steuerpflichtigen eingeräumt wird, grundsätzlich, beziehungsweise verhältnismässig an der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit sowie der Innovationskraft des Unternehmens aus. Die Logik, die diesem Ansatz zugrunde liegt, entspricht somit im Grundsatz dem schweizerischen Verfassungsrecht, genauer gesagt dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit, der für ausserfiskalische Anreize gilt. Die Berücksichtigung der Praxis des modifizierten Nexus-Ansatzes scheint in der Tat geeignet, die Einhaltung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit zu gewährleisten. Dies insofern, als von dieser Massnahme nur die tatsächlich mit dem Unternehmen zusammenhängenden Kosten erfasst werden.

Dieser Ansatz enthält im Übrigen einen klaren Anreiz zu Gunsten von F&E, der für die Schweiz von grossem öffentlichem Interesse ist und dem verfassungsmässigen Auftrag von Artikel 64 Absatz 1 BV entspricht.

Da sich der Katalog der privilegierten Rechte zudem nicht nur auf die Patente beschränkt und unabhängig von ihrer Rechtsform alle Unternehmen, die Erträge aus Immaterialgütern aufweisen, von dieser Massnahme profitieren können, kann ihr

⁴⁵ SR 420.1

kaum vorgeworfen werden, sie verletze in irgend einer Form das Prinzip der Gleichbehandlung.

Absatz 2 von Artikel 24a (für die selbstständige Erwerbstätigkeit gilt diese Bestimmung analog, vgl. Art. 8a) verhindert, dass ein Unternehmen sowohl von einem zusätzlichen Abzug von F&E-Aufwendungen als auch von der Patentbox profitieren kann. Er führt dazu, dass beim Eintritt in die Patentbox über die bisher steuerlich geltend gemachten Aufwendungen abgerechnet wird. Damit trägt er der vom Gutachter aufgenommenen Frage nach dem Risiko einer überproportionalen Förderung Rechnung.

Die im StHG zur Einführung vorgeschlagene Norm gibt den Rahmen für die Patentbox vor. Allerdings können wichtige Punkte zurzeit noch nicht abschliessend geregelt werden, da die Arbeiten der OECD in diesem Bereich noch nicht abgeschlossen sind. Dies betrifft insbesondere den Kreis der vergleichbaren Rechte, die Methode zur Berechnung des Erfolgs sowie die genaue Ausgestaltung des modifizierten Nexus-Ansatzes. Damit eine einheitliche Anwendung der Patentbox in den Kantonen dereinst sichergestellt werden kann, soll deshalb der Bundesrat diese Punkte mittels Verordnung regeln können. Je nach Fortschritt der Arbeiten in der OECD wird es auch möglich sein, den nun vorgeschlagenen Artikel im Rahmen der parlamentarischen Beratung entsprechend zu präzisieren.

5.1.8 Steuerharmonisierung

Artikel 129 BV überträgt dem Bund die Kompetenz, Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden festzulegen. Der Gesetzgeber ist diesem Auftrag mit der Ausarbeitung des StHG nachgekommen. Es handelt sich dabei um ein Rahmengesetz, das, wie in der Bundesverfassung vorgesehen, blosse Grundsätze festlegt.

Die USR III führt zu einer Reihe von Anpassungen an bestehenden Massnahmen und zur Einführung neuer Massnahmen. In ihrer Ausgestaltung respektieren sie die Vorgaben der Bundesverfassung, indem die Steuerpflicht, der Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern im StHG und DBG gleichermassen geregelt werden. Bei Massnahmen, die einzig auf kantonaler Ebene eingeführt werden, wird der Grad der bisher erreichten Harmonisierung beibehalten.

5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz und mit internationalen Empfehlungen

5.2.1 Allgemeine Bemerkungen

Damit die Schweiz ihre Konkurrenzfähigkeit erhalten und als Unternehmensstandort weiterhin attraktiv bleiben kann, muss sie vorteilhafte und international akzeptierte steuerliche Rahmenbedingungen bieten. Zur Beurteilung der internationalen Akzeptanz des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts sind einerseits Staatsverträge und andererseits die von der OECD erlassenen Empfehlungen, insbesondere im Zusammenhang mit dem BEPS-Aktionsplan, von Bedeutung. Wie in Ziffer 1.1.1 dargelegt, werden die Arbeiten am BEPS-Aktionsplan voraussichtlich erst im September 2015 abgeschlossen werden. Es lässt sich deshalb nicht sagen, wie sich die internationalen Standards und Empfehlungen entwickeln werden. Aus diesen Gründen orientieren sich die beantragten Neuregelungen am Stand der Arbeiten der OECD, namentlich des BEPS-Aktionsplans, per 31. Mai 2015. Um die künftigen internationalen Entwicklungen und insbesondere die weiteren Resultate des BEPS-

Aktionsplans zu berücksichtigen, ist es möglich, dass Anpassungen an den beantragten Neuregelungen vorgenommen werden müssen.

Internationale Standards und Empfehlungen, auch jene der OECD, sind grundsätzlich auslegungsbedürftig. In ihrer Anwendung bestehen zudem Ermessensspielräume, die auch politische Überlegungen einschliessen. Somit können nationale Gesetze und Regeln nicht abschliessend auf ihre internationale Akzeptanz beurteilt werden. Weiter ist zu erwähnen, dass Regelungen zur Förderung der Ansiedlung, insbesondere von mobilem Steuersubstrat, auf internationaler Ebene fortwährenden Diskussionen unterliegen und von vielen Staaten grundsätzlich infrage gestellt werden. Vor diesem Hintergrund kann nicht ganz ausgeschlossen werden, dass einzelne Staaten gegen die beantragten Neuregelungen unilaterale Massnahmen erlassen könnten.

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 erfüllt. Zur Absicherung der Akzeptanz der Massnahmen wird die Steuerpolitik der EU vergleichend im Auge behalten. Es kann davon ausgegangen werden, dass auch die EU und ihre Mitgliedstaaten die USR III und insbesondere die Ausgestaltung der Neuregelungen mit Interesse verfolgen werden, für die sich potenziell die Frage der Vereinbarkeit mit internationalen Standards stellt (insbesondere Abschaffung der kantonalen Steuerstatus, Patentbox und erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen).

5.2.2 Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EU von 1972 (FHA)

Das Abkommen vom 22. Juli 1972⁴⁶ zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union (FHA) gilt für die in Artikel 2 des Abkommens genannten Ursprungserzeugnisse der Vertragsparteien. Das Abkommen untersagt diesbezüglich neue Einfuhr- und Ausfuhrzölle, Massnahmen gleicher Wirkung, mengenmässige Einfuhr- und Ausfuhrbeschränkungen, Massnahmen gleicher Wirkung und Massnahmen oder Praktiken diskriminierender interner steuerlicher Art.

Im vorliegenden Zusammenhang wichtig ist Artikel 23 Absatz 1 Ziffer iii, wonach „jede staatliche Beihilfe, die den Wettbewerb durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verfälscht oder zu verfälschen droht“, als mit dem Abkommen unvereinbar betrachtet wird, soweit sie geeignet ist, den Warenverkehr zwischen der EU und der Schweiz zu beeinträchtigen.

Die EU-Kommission hatte am 13. Februar 2007 den Entscheid⁴⁷ gefasst, dass bestimmte kantonale Massnahmen zur Unternehmensbesteuerung das FHA verletzen würden. Die EU stützte sich dabei auf eine einseitige Erklärung, welche sie anlässlich der Unterzeichnung des FHA abgegeben hatte, die vorsah, dass sie die Praktiken, die Artikel 23 Absatz 1 FHA entgegenstehen, auf der Grundlage der Kriterien des EU-Wettbewerbsrechts beurteilt würden. Unter Bezugnahme auf ihr Wettbewerbs- und Beihilferecht kam die EU in ihrem Entscheid vom 13. Februar 2007 zum Schluss, dass die in Artikel 28 StHG vorgesehenen kantonalen Regimes für Holdinggesellschaften, Domizilgesellschaften und gemischte Gesellschaften diesen

⁴⁶ SR 0.632.401.

⁴⁷ Entscheidung der Kommission vom 13. Februar 2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftssteuerregelungen mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, vom 22. Juli 1972, C(2007) 411 final.

Unternehmen einen selektiven Vorteil gewähren, der nach Artikel 23 Absatz 1 FHA als Beihilfe aufgefasst werden müsse. Die diesen Firmen gewährten Beihilfen seien überdies nicht durch objektive Umstände oder durch im allgemeinen Steuersystem begründete Fakten zu rechtfertigen. Da die Regimes überdies den Wettbewerb verzerrten oder zu verzerren drohten und eine Auswirkung auf den Handel zwischen den Parteien hätten, seien die Regimes als nicht mit dem Abkommen zu vereinbarende staatliche Beihilfen zu qualifizieren. Die EU forderte die Beseitigung dieser Regimes, welche zu einer unterschiedlichen Behandlung von in- und ausländischen Erträgen führten, andernfalls würden Gegenmassnahmen in Betracht gezogen (unter anderem mit Bezugnahme auf Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe a FHA). Die Schweiz qualifizierte diesen Entscheid stets als unbegründet, unter anderem, weil das FHA ausschliesslich den Handel mit Waren regelt und keine ausreichende Grundlage für eine Beurteilung der Unternehmensbesteuerung unter dem Aspekt der Wettbewerbsverfälschung biete. Da die Schweiz nicht Teil des EU-Binnenmarkts ist, sind die Wettbewerbsregeln des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) – und damit auch die Regeln über die staatlichen Beihilfen – auf die Schweiz nicht anwendbar. Die am 14. Oktober 2014 mit der EU unterzeichnete gemeinsame Erklärung trägt diesem Standpunkt Rechnung, denn die dort festgehaltene Absicht des Bundesrates, definierte Regimes abzuschaffen, stützt sich auf konzeptionelle Überlegungen (Ausschluss verzerrender Regelungen, insbesondere *ring-fencing*), und nicht auf Staatsbeihilferegulungen (Vgl. Ziff. 1.1.1).

5.2.3 Empfehlungen der OECD – BEPS-Aktionsplan

Der BEPS-Aktionsplan bezweckt mit seinen 15 Massnahmen, die Besteuerung der Unternehmensgewinne am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit sicherzustellen, die grenzüberschreitende Nichtbesteuerung zu vermeiden und aggressive Steuerplanung zu unterbinden. Als Ergebnisse sind Berichte über Probleme bzw. Lösungsansätze in spezifischen Bereichen, Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften, Änderungen an den Verrechnungspreisleitlinien bzw. am OECD-Musterabkommen sowie die Entwicklung eines multilateralen Instruments (multilaterale Konvention zur Änderung bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen) vorgesehen. Ob und gegebenenfalls welche dieser Ergebnisse zu Standards werden, ist zurzeit noch weitgehend offen. Die ersten Ergebnisse hat die OECD im September 2014 für die Massnahmen 1 (Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme)⁴⁸, 2 (Neutralisierung der Effekte von *Hybrid Mismatch Arrangements*)⁴⁹, 5 (Wirksamere Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz), 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch)⁵⁰, 8 (Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung immaterieller Werte)⁵¹, 13 (Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation)⁵² und 15 (Entwicklung eines multilateralen Instruments)⁵³ veröffent-

⁴⁸ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*.

⁴⁹ OECD (2014), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*.

⁵⁰ OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*.

⁵¹ OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*.

⁵² OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*.

⁵³ OECD (2014), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*.

licht. Im Februar 2015 wurden für die Massnahmen 5, 13⁵⁴ und 15⁵⁵ weitere Zwischenergebnisse veröffentlicht.

Die vorliegenden Ergebnisse werden aufgrund der Arbeiten anderer Massnahmen teilweise noch angepasst, da Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Massnahmen bestehen. Nachfolgend werden alle Massnahmen dargestellt. Zur Beurteilung der beantragten Neuregelungen auf ihre internationale Akzeptanz sind jedoch vor allem die Massnahmen 3 (Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung), 5 (Wirksamere Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz), 8 (Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung - immaterielle Werte) und 13 (Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation) von Bedeutung.

Massnahme 1 - Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme: Der Bericht zeigt die Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft auf und stellt Lösungsoptionen vor. Gewisse technische Arbeiten werden zurzeit noch geführt.

Massnahme 2 – Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatch Arrangements: Die Empfehlungen für koordinierte unilaterale Gesetze und Steuerabkommen neutralisieren die Effekte von *Hybrid Mismatch Arrangements*. Bis Ende 2015 soll ein Kommentar erarbeitet werden, der die Empfehlungen auf technischer Ebene präzisiert.

Massnahme 3 - Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung: Mit der Massnahme 3 sollen Regeln für sog. *Controlled Foreign Companies* (CFC) empfohlen werden, die einige Länder bereits heute anwenden. Dabei handelt es sich um Missbrauchsbestimmungen, die verhindern oder eindämmen sollen, dass ansässige Unternehmen Gewinne in ausländischen Tochtergesellschaften (insbesondere in Tiefsteuerländern) anfallen lassen und so Steuern im Ansässigkeitsstaat vermeiden oder aufschieben. Mit den CFC-Regeln kann der Ansässigkeitsstaat eines Anteilseigners Gewinne einer in einem anderen Staat ansässigen Gesellschaft besteuern, ohne dass die Gewinne ausgeschüttet werden.

Mehrere Optionen werden diskutiert, ein möglicher Ansatz wäre die Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung nicht anzuwenden, wenn das Unternehmen darlegen kann, dass es über genügend Substanz verfügt, um den Gewinn zu erzielen. Grundsätzlich kommen CFC-Regeln nur zur Anwendung, wenn der Ansässigkeitsstaat die effektive Besteuerung im Belegenheitsstaat der beherrschten Gesellschaft als zu tief erachtet. Sie führen letztlich dazu, dass die Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften derselben (höheren) Besteuerung wie die Muttergesellschaft unterliegen. Hingegen dürften CFC-Regeln grundsätzlich nicht auf Einkünfte angewandt werden, die einem Regime unterliegen, das die Substanzanforderungen gemäss Massnahme 5 erfüllt (wie bspw. OECD-konforme Patentbox).

Die Schweiz verfügt wie viele andere Staaten im innerstaatlichen Recht bisher nicht über CFC-Regeln.

Massnahme 4 - Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zinsen oder sonstigen finanziellen Aufwendungen: Die Erosion der Bemessungsgrundlage soll

⁵⁴ OECD (2015), Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting.

⁵⁵ OECD (2015), A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS.

verhindert werden, indem der steuerlich zulässige Schuldzinsenabzug begrenzt wird. Die Massnahme bezweckt Empfehlungen zum Erlass innerstaatlichen Rechts. Zurzeit wird auf technischer Ebene eine Empfehlung diskutiert, die bis September 2015 finalisiert werden soll.

Massnahme 5 - Wirksamere Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz: Nach einem 1998 erschienenen Bericht „*Harmful Tax Competition – an emerging global issue*“ (Bericht 1998) hat die OECD das Forum über schädliche Steuerpraktiken (*Forum on Harmful Tax Practices*; FHTP) geschaffen. Die Arbeiten des FHTP wurden mit dem BEPS-Aktionsplan koordiniert. Dem FHTP wurden die Arbeiten für die Massnahme 5 übertragen.

Basierend auf dem Bericht 1998 wird ein Regime in drei Schritten auf seine potenzielle Schädlichkeit geprüft: (a) Beurteilung, ob ein *präferenzielles* Regime vorliegt und ob es in den Aufgabenbereich des FHTP fällt; (b) Beurteilung des Regimes aufgrund von vier Schlüsselfaktoren und der acht übrigen Faktoren (siehe unten); (c) Beurteilung der wirtschaftlichen Auswirkungen.

- a) Beurteilung, ob ein präferenzielles Regime vorliegt und ob es in den Aufgabenbereich des FHTP fällt:

Das FHTP hat sich nicht zur Definition eines Regimes als solches, jedoch zur Definition eines präferenziellen Regimes geäussert. Danach gilt ein Regime als präferenziell, wenn es in der einen oder andern Form einen steuerlichen Vorteil im Vergleich zu den sonstigen allgemeinen Besteuerungsprinzipien des Landes gewährt.

In den Aufgabenbereich des FHTP fällt das Regime, wenn es für mobile Aktivitäten, wie Finanz- oder andere Dienstleistungen bzw. immaterielle Werte anwendbar ist. Das FHTP hat sich bis anhin nicht auf eine einheitliche Definition mobiler Faktoren festgelegt.

- b) Die vier Schlüsselfaktoren sind die Folgenden:

1. keine Besteuerung oder ein tiefer effektiver Steuersatz;
2. steuerliche Ungleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Unternehmenserträgen (*ring-fencing*);
3. fehlende Transparenz;
4. kein wirksamer Informationsaustausch.

Die acht übrigen Faktoren sind:

1. eine künstliche Definition der Bemessungsgrundlage;
2. keine Anwendung internationaler Verrechnungspreisprinzipien;
3. Einkünfte aus ausländischen Quellen sind von der Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat befreit;
4. verhandelbarer Steuersatz oder verhandelbare Bemessungsgrundlage;
5. Existenz von Geheimhaltungsbestimmungen;
6. Zugang zu einem grossen Netz von Doppelbesteuerungsabkommen;
7. Anpreisung des Regimes als Steuerminimierungsinstrument;

8. Begünstigung rein steuerlich getriebener Funktionsweisen oder Gestaltungen durch das Regime.

Sofern ein Regime den ersten Schlüsselfaktor – das Eintrittskriterium „keine Besteuerung oder ein tiefer effektiver Steuersatz“ – sowie einen oder mehrere weitere Faktoren erfüllt, wird es als potenziell schädlich eingestuft.

- c) Ein potenziell schädliches Regime gilt als effektiv schädlich, wenn eine Analyse zeigt, dass es effektiv ökonomisch schädliche Auswirkungen hat.

Im Rahmen der BEPS-Arbeiten wird der Kriterienkatalog des Berichts 1998 zur Beurteilung von Regimes auf ihre potenzielle Schädlichkeit um einen fünften Schlüsselfaktor der *wirtschaftlichen Substanz* erweitert (die bisherige Ziffer 8 der übrigen Faktoren wird neu zur Ziffer 5 der Schlüsselfaktoren). Im Januar 2015 hat sich das Fiskalkomitee der OECD über die Eckwerte für künftige Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz eines präferenziellen Regimes für Erträge aus Immaterialgüterrechten (sog. Patentboxen) geeinigt. Diese Eckwerte wurden am 6. Februar 2015 gemeinsam mit anderen Zwischenergebnissen des BEPS-Projekts veröffentlicht. Der von der OECD verabschiedete Ansatz sieht eine direkte Verknüpfung zwischen vom Steuerpflichtigen getragenen Kosten für die F&E eines Immaterialgutes und den für eine privilegierte Besteuerung zulässigen Erträgen aus diesem Gut vor (sog. Nexus-Ansatz). Die Einigung schafft auch eine gewisse Flexibilisierung dieses Grundsatzes, insbesondere durch die Einführung eines Zuschlags von 30 % (sog. *uplift*).

Unter der aktuellen Definition des Nexus-Ansatzes könnten grundsätzlich in der Schweiz ansässige Gesellschaften, ausländische Betriebsstätten schweizerischer Gesellschaften und schweizerische Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften in den Genuss einer Patentbox kommen, wenn sie der schweizerischen Steuerpflicht unterliegen. Für die Patentbox qualifizieren ausschliesslich Patente oder ähnliche Immaterialgüter, die funktional einem Patent entsprechen, wenn diese Immaterialgüter sowohl rechtlich geschützt sind als auch einem ähnlichen Registrierungsprozess unterliegen. Zudem müssen diese Immaterialgüter von der steuerpflichtigen Person selbst, von unabhängigen Dritten oder von verbundenen Unternehmen im Inland entwickelt worden sein. Marken oder ähnliche Rechte sowie Immaterialgüter aus Auftragsforschung ausländischer verbundener Unternehmen qualifizieren nicht für die privilegierte Besteuerung der Patentbox. Verschiedene Umsetzungsfragen im Hinblick auf einen künftigen Standard sind derzeit noch offen und sollen bis zum Abschluss des BEPS-Projekts im Laufe des Jahres 2015 geklärt werden. Darunter fällt bspw. die Frage, welche Arten von Immaterialgütern funktional einem Patent entsprechen oder wie die Nachverfolgung von Kosten und Einkünften durch die steuerpflichtige Person sichergestellt werden muss (sog. *tracking and tracing*). Gemäss der erwähnten Einigung vom Februar 2015 müssen Staaten, welche über Patentboxen verfügen, die dem Nexus-Ansatz nicht entsprechen, bereits im Jahr 2015 Schritte zur Anpassung an den Nexus-Ansatz einleiten. Nach dem 30. Juni 2016 dürfen keine Neueintritte (Steuerpflichtige und/oder Immaterialgüter) in nicht Nexus-konforme Patentboxen mehr erfolgen. Steuerpflichtige sollen längstens bis zum 30. Juni 2021 von nicht Nexus-konformen Patentboxen profitieren dürfen.

Im Rahmen der Massnahme 5 soll auch die Transparenz gestärkt werden. Im September 2014 publizierte die OECD einen Rahmen, der vorsieht, dass gewisse Informationen über Rulings mit Bezug zu einem identifizierten Steuerregime spontan – d.h. ohne Ersuchen – mit betroffenen Staaten ausgetauscht werden sollen. Alle

Staaten, die heute noch über keine ausreichende Grundlage für den spontanen Informationsaustausch verfügen, werden aufgefordert, entsprechende Schritte an die Hand zu nehmen. In der Schweiz wird mit der Ratifikation des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen die rechtliche Grundlage dazu geschaffen. Nach Ablauf einer noch zu definierenden Übergangsfrist soll die Durchführung des spontanen Informationsaustauschs ebenfalls evaluiert werden. Die Bestimmungen zur Anwendung des spontanen Austauschs von Informationen im Zusammenhang mit Rulings werden bis Ende 2015 erarbeitet. Aufgrund der Entwicklungen in der EU befasst sich das FHTP derzeit mit einer Ausweitung auf weitere Kategorien von Rulings, d.h. auf solche, die nicht mit einem Steuerregime im Zusammenhang stehen (bspw. grenzüberschreitende Rulings, die Verrechnungspreisfragen oder das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein einer Betriebsstätte betreffen).

Für die übrigen Fragestellungen sind noch Arbeiten erforderlich, zu welchen das FHTP im laufenden Jahr Ergebnisse vorlegen soll. Offen ist beispielsweise, in welcher Form auch für andere Arten von Regimes erhöhte Substanzanforderungen definiert werden sollen. Wie der Einbezug weiterer Staaten in die Arbeiten des FHTP ausgestaltet werden soll und ob in diesem Zusammenhang das Regelwerk des FHTP revidiert oder ergänzt werden soll, steht ebenfalls zur Diskussion.

Massnahme 6 – Verhinderung von Abkommensmissbrauch: Mit der Massnahme 6 soll verhindert werden, dass in unangemessenen Fällen Abkommensvorteile gewährt werden. Dazu wurden Bestimmungen für das OECD-Musterabkommen erarbeitet. Die technischen Arbeiten sind noch nicht abgeschlossen.

Massnahme 7 – Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte: Die Definition der Betriebsstätte soll im OECD-Musterabkommen angepasst werden, um die künstliche Umgehung des Status einer Betriebsstätte zu vermeiden. Die technischen Arbeiten sind noch nicht abgeschlossen.

Massnahmen 8 bis 10 - Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung (immaterielle Werte, Risiken und Kapital sowie sonstige risikoreiche Transaktionen): Mit den Massnahmen 8 bis 10 soll gewährleistet werden, dass die festgelegten Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen im Einklang mit der Wertschöpfung stehen und somit die Gewinne dem Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet werden.

Gemäss dem Bericht zur Massnahme 8 kann der Eigentümer eines immateriellen Wirtschaftsgutes nur dann Einkünfte aus diesem vereinnahmen, wenn er die entsprechenden Funktionen und Risiken im Zusammenhang mit der Erstellung, der Weiterentwicklung, der Instandhaltung oder der Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter auch tatsächlich selber ausführt. Diese Mindestanforderungen setzen eine gewisse Substanz des Unternehmens voraus, weichen allerdings von den Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz im Rahmen des FHTP ab (vgl. Ausführungen zum Nexus-Ansatz unter Massnahme 5).

Weiter beschreibt der Bericht Bewertungsmethoden, die den Wert eines jeden einzelnen immateriellen Wirtschaftsgutes bestimmen sollen. Summarische Berechnungen könnten gemäss aktuellem Stand der Arbeiten nicht den akzeptierten Bewertungsmethoden entsprechen. Die diesbezüglichen Arbeiten werden auf technischer Ebene weitergeführt.

Die Massnahme 9 hat überkapitalisierte Gesellschaften im Visier. Die Diskussionen in der Vergangenheit wurden nur bezüglich Missbrauchsfällen, insbesondere der

„cashbox“ und hoch kapitalisierten Gesellschaften mit begrenzten Funktionen, geführt. Gesellschaften mit wirtschaftlicher Substanz gemessen an Funktionen, Risiken und Aktiven wären somit nicht betroffen. Die technischen Arbeiten sind noch nicht abgeschlossen.

Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen durch den Abschluss von Transaktionen, die zwischen Dritten nicht oder nur äusserst selten vorkommen, sollen mittels Vorschriften durch die Massnahme 10 unterbunden werden. Die Arbeiten sind auf technischer Ebene noch im Gang.

Massnahme 11 – Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmassnahmen: Diese Massnahme hat zum Zweck, Empfehlungen zu Indikatoren zu erarbeiten, die den Umfang und die wirtschaftlichen Auswirkungen von Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen messen. Auch sollen Instrumente zur Gewährleistung der laufenden Überwachung und Auswertung der Wirksamkeit und wirtschaftlichen Auswirkungen der Gegenmassnahmen entwickelt werden und Empfehlungen darüber erarbeitet werden, welche Daten die Staaten zur Messung von BEPS erheben und verwenden sollen. Die technischen Arbeiten sind noch im Gange.

Massnahme 12 – Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung von aggressiven Steuerplanungsmodellen: Im Rahmen dieser Massnahme werden Empfehlungen zur Gestaltung von zwingenden Offenlegungsregelungen für aggressive oder missbräuchliche Transaktionen, Modelle oder Strukturen erarbeitet. Die technischen Arbeiten sind noch im Gange.

Massnahme 13 - Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation: Die Massnahme 13 des BEPS-Aktionsplans hat zum Ziel, die Transparenz von Unternehmen gegenüber Steuerverwaltungen zu erhöhen. Mehrere Dokumente müssten den Steuerbehörden geliefert werden. Zu diesen Dokumenten gehört die länderbezogene Berichterstattung („country-by-country report“), welche die Unternehmen verpflichtet, unter anderem die weltweite Verteilung von Einkünften, die weltweit gezahlten Steuern und sämtliche wirtschaftliche Aktivität pro Land offenzulegen. Der „country-by-country report“ würde danach mittels automatischen Informationsaustausch zwischen den Ländern ausgetauscht, in denen der internationale Konzern geschäftstätig ist. Darüberhinaus werden die multinationalen Konzerne ein Masterfile und lokales File erstellen müssen, welches den „country-by-country report“ mit detaillierteren Informationen ergänzt. Die Umsetzung der neuen Anforderungen bezüglich Verrechnungspreisdokumentation erfordert neue gesetzliche Grundlagen im Landesrecht und in den Staatsverträgen. Es ist vorgesehen, ein Überwachungssystem zu implementieren, um sicherzustellen, dass die Staaten die Empfehlungen konform umsetzen. Die Einführung einer solchen Kontrolle ist gegenwärtig ab 2020 geplant.

Massnahme 14 – Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen: Diese Massnahme hat zum Ziel, Lösungen zur Beseitigung von Hindernissen zu erarbeiten, welche die Staaten von der Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten im Rahmen von Verständigungsverfahren abhalten. Die technischen Arbeiten sind noch nicht abgeschlossen.

Massnahme 15 – Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Anpassung bilateraler DBA: Dieses multilaterale Instrument soll es Staaten, die dies wünschen, ermöglichen, die im Rahmen des BEPS-Aktionsplans entwickelten und auf DBA bezogenen Massnahmen in allen DBA auf effiziente Weise umzusetzen, ohne dass individuelle Anpassungen der einzelnen DBA vorgenommen werden müssen. Der

im September 2014 publizierte Bericht ist zum Schluss gekommen, dass ein solches multilaterales Instrument wünschbar und machbar ist. Die Arbeiten der für die Entwicklung des multilateralen Instruments zuständigen Ad-hoc-Arbeitsgruppe sollen bis Ende 2016 abgeschlossen sein.

5.2.4 Gemeinsame Erklärung über die Unternehmensbesteuerung mit der EU

Mit der am 14. Oktober 2014 unterzeichneten gemeinsamen Erklärung zwischen der Schweiz und der EU über die Unternehmensbesteuerung (vgl. Ziff. 1.1.1) hat der Bundesrat seine Absicht bekräftigt, dass neue steuerliche Massnahmen an den internationalen Standards der OECD ausgerichtet sein sollen.

5.2.5 Steuerpolitische Prinzipien der EU

Allgemeine Bemerkungen

Die steuerpolitischen Prinzipien der EU – bestehend aus dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung und dem Verbot staatlicher Beihilfen - stellen ein EU-internes Instrument dar und sind keine für die Schweiz verbindliche internationale Verpflichtung. Dennoch sind diese steuerpolitischen Prinzipien der EU zur Absicherung der Akzeptanz der Massnahmen vergleichend im Auge zu behalten.

Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung

Der ECOFIN-Rat und Vertreter der EU-Mitgliedstaaten haben am 1. Dezember 1997 im Rahmen einer Entschliessung einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung verabschiedet. Dieser Verhaltenskodex ist auf die Schweiz als Nichtmitglied der EU nicht anwendbar.

Der Verhaltenskodex stellt eine politische Verpflichtung und kein rechtsverbindliches Instrument dar. Mit seiner Annahme haben sich die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, einerseits geltende steuerliche Massnahmen zurückzunehmen, die als schädlicher Steuerwettbewerb einzustufen sind und andererseits künftig keine derartigen Massnahmen mehr zu treffen („Stillhalteverpflichtung“). Massnahmen, die im Geltungsbereich des Verhaltenskodex liegen und zu einer deutlich tieferen Besteuerung führen als die im betreffenden Mitgliedstaat allgemein anwendbaren Regeln, werden aufgrund folgender Kriterien beurteilt:

1. Werden die steuerlichen Vorteile ausschliesslich Gebietsfremden oder im Zusammenhang mit Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt?
2. Sind die steuerlichen Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben?
3. Werden die steuerlichen Vorteile gewährt, selbst wenn gar keine echte Wirtschaftstätigkeit vorhanden ist?
4. Weichen die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen ab, insbesondere von den vereinbarten Regeln der OECD?
5. Mangelt es den Massnahmen an Transparenz?

Verbot staatlicher Beihilfen

Artikel 107 AEUV verbietet den Mitgliedstaaten mit gewissen Ausnahmen, durch staatliche Beihilfen an die Unternehmen in den freien Wettbewerb einzugreifen: Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.⁵⁶ Die Bestimmungen des AEUV sind auf die Schweiz als Nichtmitglied der EU nicht anwendbar.

Als staatliche Beihilfe gelten unter anderem Steuerbefreiungen (ausdrückliche Ausnahmen bestimmter Einkommensteile oder Umsätze von einer Steuer) oder Steuerstundungen (zeitlich begrenzter Aufschub des Bezugs von Steuereinnahmen durch die öffentliche Hand). Die EU-Kommission prüft das Vorliegen einer mit dem Binnenmarkt unvereinbaren staatlichen Beihilfe in Form einer steuerlichen Massnahme anhand folgender Kriterien⁵⁷:

1. Die Massnahme muss dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen, durch den seine normalerweise zu tragende Belastung vermindert wird.
2. Der Vorteil muss vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt werden.
3. Die Massnahme muss den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.
4. Die Massnahme muss spezifisch oder selektiv sein, d.h. "bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" begünstigen. Der selektive Charakter einer Massnahme kann jedoch durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt sein.

Im Zusammenhang mit der Förderung von F&E kommt der Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation zum Tragen. Darin definiert die EU-Kommission insbesondere die beihilfefähigen Kosten und legt die Beihilfehöchstintensitäten für kleine, mittlere und grosse Unternehmen fest.

5.2.6 Abschaffung der kantonalen Steuerstatus

Nachdem das FHTP die kantonalen Steuerstatus einer Prüfung unterzogen hat, zeichnet sich ab, dass sie als schädlich beurteilt werden (Vgl. Ziff. 1.1.1). Deshalb entspricht die beantragte Abschaffung der kantonalen Steuerstatus dem gegenwärtig geltenden Stand der Arbeiten der OECD.

In der gemeinsamen Erklärung bekräftigt der Bundesrat u.a. seine Absicht, im Rahmen der USR III die von der EU kritisierten Steuerregimes abzuschaffen. Somit entspricht die beantragte Abschaffung der kantonalen Steuerstatus der Zielsetzung der gemeinsamen Erklärung und berücksichtigt die aktuellen steuerpolitischen Prinzipien der EU.

⁵⁶ Art. 107 Abs. 1 AEUV

⁵⁷ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3, Rn. 8 bis 12. Diese Mitteilung soll zukünftig durch eine Mitteilung der EU-Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe ersetzt werden.

5.2.7 Prüfung der Patentbox

Die zur Einführung beantragte Patentbox erfüllt die gegenwärtig publizierten Eckwerte des Nexus-Ansatzes und entspricht damit dem aktuellen Stand der Arbeiten der OECD. Allerdings wurden wichtige Detailpunkte, denen noch Rechnung zu tragen sein wird, von der OECD noch nicht geregelt (vgl. Ziff. 5.2.3). Es ist zudem davon auszugehen, dass Informationen über Rulings im Zusammenhang mit Patentboxen künftig spontan ausgetauscht werden müssen.

Die Patentbox in der beantragten Form berücksichtigt grundsätzlich die Zielsetzung der gemeinsamen Erklärung sowie die aktuellen steuerpolitischen Prinzipien der EU.

5.2.8 Prüfung der erhöhten Abzüge für F&E-Aufwendungen

Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen sind in Mitgliedstaaten der OECD und der EU weit verbreitet und (noch) unbestritten.⁵⁸ Die zur Einführung beantragte Massnahme legt nur Eckwerte fest und überlässt die konkrete Ausgestaltung den Kantonen. Eine Beurteilung der internationalen Akzeptanz kann nur auf der Basis der konkreten kantonalen Ausgestaltung erfolgen. Um deren internationale Akzeptanz sicherzustellen, wären gegebenenfalls die diesbezüglichen Empfehlungen und Standards der OECD zu berücksichtigen und die steuerpolitischen Prinzipien der EU vergleichend im Auge zu behalten.

5.2.9 Prüfung der Aufdeckung stiller Reserven

Bei der Regelung zur Aufdeckung stiller Reserven handelt es sich grundsätzlich um eine aus der allgemeinen Steuersystematik abgeleitete Bestimmung, die der generellen Gewinnermittlung dient. Sie steht deshalb nach dem geltenden Erkenntnisstand im Einklang mit den Arbeiten der OECD, der Zielsetzung der gemeinsamen Erklärung und den steuerpolitischen Prinzipien der EU. Es ist nach heutigem Stand der Diskussionen wahrscheinlich, dass Rulings, die internationale Sachverhalte im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven regeln, künftig spontan ausgetauscht werden müssen.

5.3 Unterstellung unter die Ausgabenbremse

Nach Artikel 159 Absatz 3 Buchstabe b BV bedürfen die Artikel 196 Absatz 1 DBG und 23a Absatz 5 FiLaG der Zustimmung der Mehrheit der Mitglieder jedes der beiden Räte, da beide Bestimmungen neue wiederkehrende Ausgaben von mehr als 2 Millionen Franken nach sich ziehen.

⁵⁸ Vgl. bspw. OECD (2013), "Taxation and knowledge-based capital", in *Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation*; oder TAXUD/2013/DE315 "A Study on R&D Tax Incentives", final report.

Anhang

Anpassung des Ressourcenausgleichs

1 Berechnung der Zeta-Faktoren

Die Grundlage zur Berechnung der Ressourcenausgleichszahlungen ist das Ressourcenpotenzial, welches aus fünf Elementen besteht:

- Einkommen natürlicher Personen
- quellenbesteuerte Einkommen
- Vermögen natürlicher Personen
- Gewinne juristischer Personen
- Steuerrepartition

Ziel bei den Anpassungen im Rahmen der USR III ist es, dass Änderungen in der Berechnungsmethode einzig bei den Gewinnen juristischer Personen erfolgen, da nur diese von der Reform betroffen sind. Die übrigen vier Elemente werden nicht verändert.

Heute haben die Gewinne ordentlich besteueter Unternehmen im Ressourcenpotenzial das gleiche Gewicht wie die Einkommen natürlicher Personen. Die Auslandgewinne von juristischen Personen mit kantonalem Steuerstatus werden hingegen mittels Beta-Faktoren tiefer gewichtet. Mit der USR III werden die kantonalen Steuerstatus abgeschafft. Steuerlich privilegiert werden sollen nur noch Patenterträge (mittels einer neu einzuführenden Patentbox). Die USR III bewirkt also, dass ein geringerer Anteil der mobilen Unternehmensgewinne bevorzugt besteuert wird. Solche mobilen Gewinne sind steuerlich weniger stark ausschöpfbar als immobile, und es gilt, diesem Umstand bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials weiterhin Rechnung zu tragen. Da die Unterscheidung zwischen mobilen und immobilien Gewinnen nach der Umsetzung der USR III nur noch beschränkt möglich ist, sollen neu sämtliche Gewinne tiefer gewichtet werden. Dieser neu einzuführende Gewichtungsfaktor wird als Zeta-Faktor (ζ) bezeichnet. Es ist je ein Zeta-Faktor für die Erträge aus Patentboxen und für die übrigen Erträge vorgesehen. Diese Zeta-Faktoren sind für alle Kantone identisch und gelten jeweils für eine Vierjahresperiode.

Der Zeta-Faktor entspricht dem Verhältnis zwischen der steuerlichen Ausschöpfung von Gewinnen der juristischen Personen und derjenigen von Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen. Da Gewinne weniger stark ausgeschöpft werden als Einkommen und Vermögen, haben die Zeta-Faktoren immer einen Wert < 1 und reduzieren somit die massgebenden Gewinne juristischer Personen im Ressourcenpotenzial. Damit werden die Auswirkungen der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus (bzw. der Beta-Faktoren) auf den Ressourcenausgleich deutlich abgefedert, da schon das heutige System bewirkt, dass bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials die Gewinne juristischer Personen durchschnittlich tiefer gewichtet werden als die Einkommen und Vermögen natürlicher Personen.

Zeta-Faktor

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

Die steuerliche Ausschöpfung erhält man, indem die jeweiligen Fiskaleinnahmen von Kantonen und Gemeinden durch die entsprechenden Bemessungsgrundlagen dividiert werden. Dabei wird der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer auch berücksichtigt, da dies ebenfalls Steuererträge sind, die den Kantonen zugute kommen. Die Berechnungen basieren jeweils auf dem Total über alle Kantone und ihre Gemeinden, d.h. die Zeta-Faktoren beinhalten die *durchschnittliche* steuerliche Ausschöpfung. Sowohl für die Steuerdaten wie auch für die massgebenden Gewinne wird der Durchschnitt aus den sechs Bemessungsjahren der letzten Vierjahresperiode verwendet. Dadurch wird erreicht, dass die Zeta-Faktoren im Zeitverlauf stabil sind: einerseits weil die jährlichen Schwankungen in den Daten geglättet werden und andererseits weil sich so die Faktoren innerhalb einer Vierjahresperiode nicht ändern.

Die *steuerliche Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen* bezieht sich auf Steuererträge bzw. Gewinne innerhalb oder ausserhalb der Patentbox, je nachdem, welcher Zeta-Faktor berechnet werden soll.

Steuerliche Ausschöpfung bei juristischen Personen

$$\begin{array}{r} \text{Gewinnsteuereinnahmen von Kantonen und Gemeinden} \\ + \\ \text{Kantonsanteil an der dBSt auf Gewinnen juristischer Personen} \\ \hline = \\ \text{Fiskaleinnahmen von juristischen Personen} \\ \div \\ \text{Gewinne juristischer Personen} \\ \hline = \\ \text{Steuerliche Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen} \\ \hline \end{array}$$

Bei der *steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen und Vermögen natürlicher Personen* wird analog vorgegangen wie bei den juristischen Personen. Auch hier werden die Fiskaleinnahmen der natürlichen Personen aufgrund der effektiven Steuereinnahmen berechnet und durch die Steuerbemessungsgrundlage der natürlichen Personen dividiert. Neben den ordentlichen Einkommen werden auch die quellenbesteuerten Einkommen und die Vermögen berücksichtigt. Bei Letzteren wird – wie im geltenden System – lediglich die Wertsteigerung in die Berechnung einbezogen.

Steuerliche Ausschöpfung bei natürlichen Personen

	Einkommenssteuereinnahmen von Kantonen und Gemeinden
+	Kantonsanteil an der dBSSt auf Einkommen natürlicher Personen
+	Quellensteuereinnahmen
+	Vermögenssteuereinnahmen
=	Fiskaleinnahmen von natürlichen Personen

	Massgebende Einkommen natürlicher Personen
+	Massgebende quellenbesteuerte Einkommen
+	Massgebende Vermögen
=	Steuerbemessungsgrundlage natürliche Personen

	Fiskaleinnahmen von natürlichen Personen
÷	Steuerbemessungsgrundlage natürlicher Personen
=	Ausschöpfung natürlicher Personen

2 Auswirkungen der Einführung der Zeta-Faktoren

Die Auswirkungen der Abschaffung der Beta-Faktoren und der Einführung der Zeta-Faktoren auf den Ressourcenausgleich wurden in Simulationen mit den Daten des Ressourcenausgleichs 2015 berechnet (Bemessungsjahre 2009–2011). Somit handelt es sich um statische Simulationen, weil allfällige Ab- und Zuwanderungen von Steuersubstrat nicht berücksichtigt wurden. Trotzdem mussten offizielle Zahlen an das Umfeld nach Umsetzung der USR III angepasst werden. Die wichtigsten Änderungen sind nachfolgend aufgeführt:

- Die Gewinne der juristischen Personen der einzelnen Kantone innerhalb und ausserhalb der Patentbox wurden geschätzt.
- Die steuerlichen Ausschöpfungen der ordentlich besteuerten Gewinne juristischer Personen wurde auf 16 % festgelegt, jene innerhalb der Box auf rund 10 %. Diese Annahmen decken sich mit denjenigen zu den vertikalen Ausgleichsmassnahmen.
- Für die steuerliche Ausschöpfung der Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen wurde der Mittelwert der Jahre 2009–2011 (26,8 %) verwendet.
- Es wurde ein Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von 20,5 % unterstellt, d.h. die für die vertikalen Ausgleichsmassnahmen vorgesehene Erhöhung des Kantonsanteils wurde mitberücksichtigt.

- Die Dotation 2015 wurde beibehalten.
- Die übrigen Faktoren (Alpha, Gamma, Delta) wurden nicht verändert.
- Die Aufwertung von stillen Reserven wurde bei der Simulation nicht berücksichtigt, da diesbezüglich keine Daten verfügbar sind.

Aus den Berechnungen ergeben sich die beiden Zeta-Faktoren für ordentliche Gewinne von 38,5 % und für Gewinne aus Patentboxen von 15,0 %.

In den Abbildungen 2.1, 2.2 und in der Tabelle 2.1 sind die Resultate der so simulierten Auswirkungen der Einführung der Zeta-Faktoren auf den Ressourcenindex und die Ressourcenausgleichszahlungen pro Einwohner/in dargestellt (graue Säulen bzw. erste Spalte). Zum Vergleich werden jeweils auch die effektiven Werte aufgeführt, wie sie für 2015 vom Bundesrat beschlossen wurden (Dreiecke bzw. zweite Spalte). Ebenfalls aufgezeigt werden die Auswirkungen, wenn es zu einer ersatzlosen Streichung der Beta-Werte käme und sämtliche Gewinne ungewichtet in das Ressourcenpotenzial einfließen würden (schwarze Striche bzw. dritte Spalte).

Die Abbildung 2.1 zeigt, dass es auch mit den vom Bundesrat vorgeschlagenen Zeta-Faktoren zu Verschiebungen in der Ressourcenstärke der Kantone kommen wird, welche jedoch deutlich geringer sind als bei alternativen Berechnungsmethoden.

Eine Zunahme des Ressourcenindex und damit auch der Einzahlungen weisen diejenigen ressourcenstarken Kantone auf, die einen hohen Anteil an Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus besitzen. Da diese Gesellschaften nicht den gesamten zuvor privilegiert besteuerten Gewinn in die Patentboxen übernehmen können, steigt das Ressourcenpotenzial dieser Kantone überdurchschnittlich an. Nur in den ressourcenstarken Kantonen Zürich, Schaffhausen und Basel-Stadt sinkt mit den Zeta-Faktoren der Ressourcenindex.

Bei den ressourcenschwachen Kantonen steigt der Ressourcenindex nur in den Kantonen Freiburg, Appenzell Innerrhoden, Graubünden und Neuenburg. In den übrigen ressourcenschwachen Kantonen sinkt er. Gleichzeitig sinken auch die Auszahlungen im Ressourcenausgleich für die Mehrheit der Kantone, da die Dotation auf dem Stand von 2015 fixiert wurde und die bevölkerungsstarken Kantone Aargau, St. Gallen und Tessin höhere Beiträge erhalten. Im Falle des relativ ressourcenschwachen Kantons Freiburg, der eine starke Zunahme des Ressourcenindex aufweist, werden die Ausgleichszahlungen aufgrund der Progression relativ stark gekürzt.

Abbildung 2.1: Ressourcenindex bei verschiedenen Berechnungsmethoden

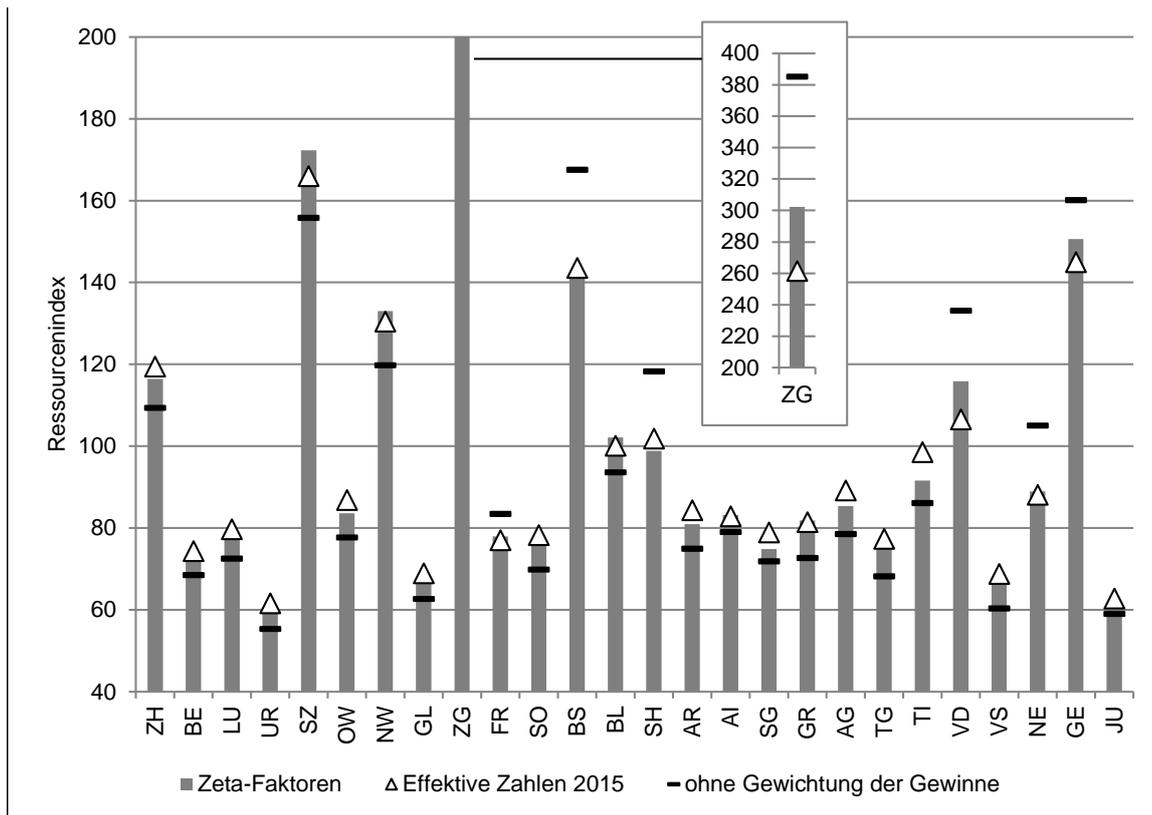


Abbildung 2.2: Ausgleichszahlungen bei verschiedenen Berechnungsmethoden

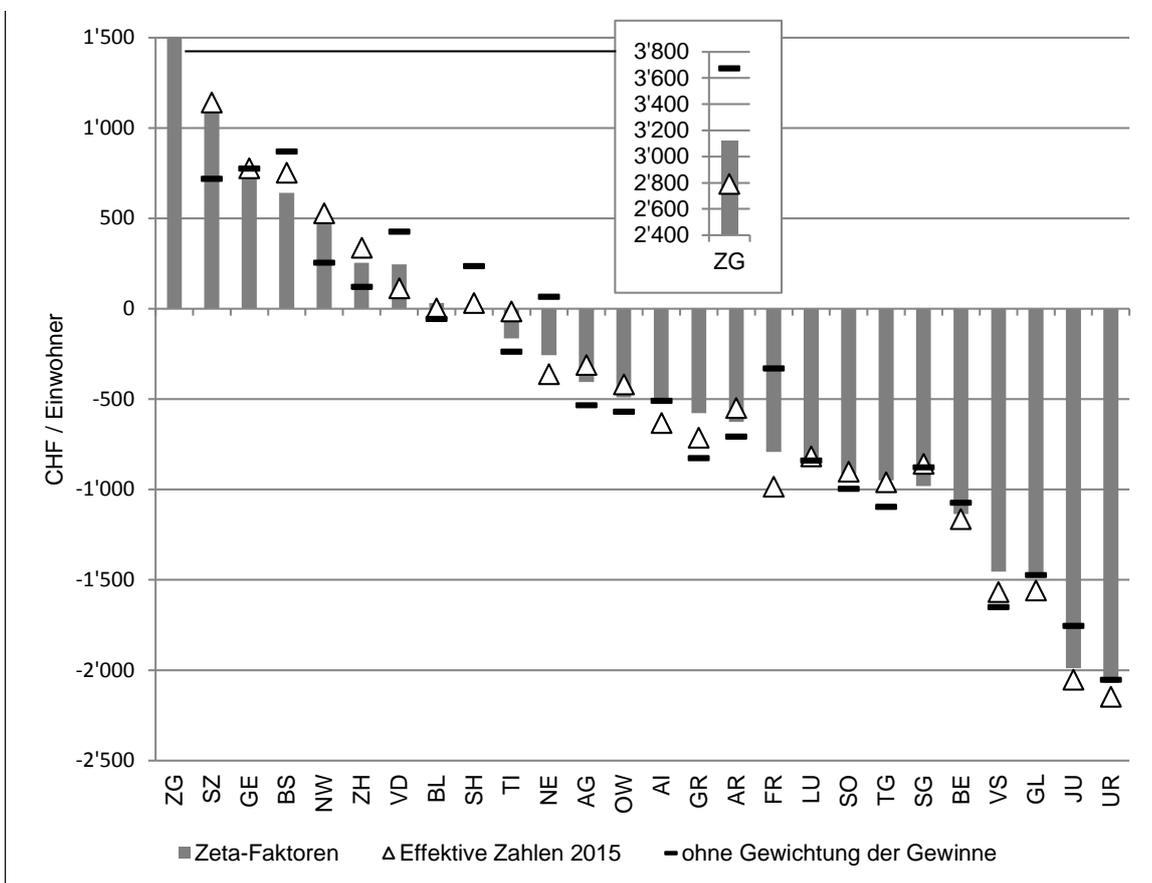


Tabelle 2.1: Resultate bei verschiedenen Berechnungsmethoden

	Zeta-Faktoren		Effektive Zahlen 2015		ohne Gewichtung der Gewinne	
	RI	CHF / Einw.	RI	CHF / Einw.	RI	CHF / Einw.
ZH	116.4	254	119.5	337	109.3	120
BE	72.5	-1135	74.3	-1164	68.6	-1075
LU	77.4	-822	79.6	-818	72.5	-840
UR	60.2	-2070	61.6	-2146	55.3	-2053
SZ	172.3	1117	165.9	1140	155.8	719
OW	83.6	-490	86.9	-420	77.7	-570
NW	133.1	511	130.5	527	119.8	255
GL	67.7	-1475	68.9	-1558	62.7	-1473
ZG	301.9	3120	261.4	2792	385.2	3673
FR	77.9	-793	77.0	-985	83.4	-330
SO	75.9	-912	78.3	-902	69.8	-996
BS	141.5	641	143.6	753	167.5	870
BL	102.1	32	100.1	3	93.6	-57
SH	98.9	-6	101.9	32	118.3	235
AR	80.9	-627	84.4	-548	74.9	-708
AI	83.2	-508	82.8	-631	79.0	-509
SG	74.8	-981	79.0	-859	71.8	-878
GR	81.8	-577	81.4	-713	72.7	-827
AG	85.4	-406	89.2	-312	78.5	-534
TG	75.4	-949	77.4	-960	68.2	-1096
TI	91.6	-165	98.5	-16	86.1	-237
VD	115.9	246	106.5	113	133.1	426
VS	68.0	-1455	68.8	-1569	60.3	-1651
NE	89.0	-257	88.1	-362	105.0	65
GE	150.6	782	144.9	777	160.2	775
JU	61.2	-1989	62.7	-2053	59.0	-1755

RI = Ressourcenindex

3 Umgang mit Unsicherheit

Im verwendeten Modell zur Berechnung der Auswirkungen auf den Ressourcenausgleich mussten aufgrund von fehlenden Daten Annahmen getroffen werden. Die wichtigsten davon sind:

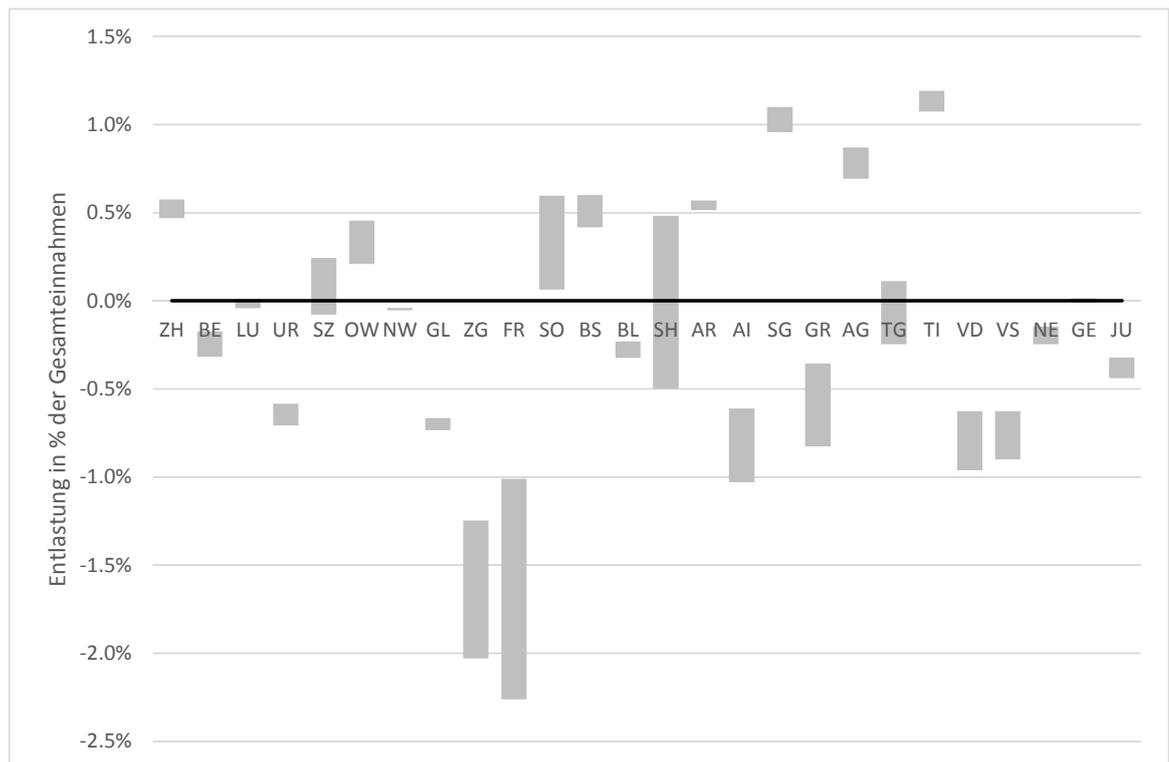
- Die *Mitnahmeeffekte* der Patentbox bei Gesellschaften, die bisher nicht privilegiert besteuert wurden, beträgt 5 %.
- Für die Schätzungen der *Boxenerträge* wurden in ausgewählten Kantonen die wichtigsten Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus genauer analysiert. Die hochgerechneten Resultate und die Annahmen über Mitnahmeeffekte und Abwanderung führten zu den hier verwendeten Daten.
- Die *durchschnittliche Steuerbelastung* der Kantone sinkt auf 16 %.

Die Sensitivitätsanalysen in Anhang 3 des erläuternden Berichts zur Vernehmlassung zeigten, dass eine Änderung dieser Annahmen im Simulationsmodell kaum zu veränderten Resultaten führt. Einzig bei den Kantonen mit dem höchsten Anteil an Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, d.h. Zug, Basel-Stadt und Schaffhausen, hat die Wahl des Parameters einen gewissen Einfluss auf die Einzahlungen in den Ressourcenausgleich. Dennoch lässt sich feststellen, dass die Ergebnisse der verwendeten Simulation relativ robust sind.

Einen erheblichen Einfluss auf die Auswirkungen der USR III hat jedoch die wirtschaftliche Entwicklung der einzelnen Kantone. Da im Ressourcenausgleich die Zahlungen immer im Verhältnis zum schweizerischen Mittel erfolgen, hat eine Veränderung im Ressourcenpotenzial eines Kantons auch immer mehr oder weniger starke Auswirkungen auf die Zahlungen der anderen Kantone. Insbesondere die Kantone mit einem hohen Ressourcenpotenzial wie Zürich, Waadt, Bern und Genf können das schweizerische Mittel beeinflussen.

Die Simulationen wurden aufgrund der neusten verfügbaren Zahlen (Referenzjahr 2015) vorgenommen. Bis zur Umsetzung der USR III in den Kantonen kann es somit noch zu grösseren Veränderungen kommen, die sich heute nicht voraussehen lassen. Deshalb sind die Zahlen im vorhergehenden Abschnitt mit Vorsicht zu verwenden und sollen nur als Anhaltspunkt dienen. Abbildung 3.1 zeigt, wie sich die Resultate nur schon von einem Jahr zum nächsten verändern können. Hier sind die Spannweiten aufgezeichnet zwischen der Simulation mit dem Referenzjahr 2014, die für den erläuternden Bericht zur Vernehmlassung USR III benutzt wurde, und der Simulation mit dem Referenzjahr 2015, die in dieser Botschaft verwendet wird.

Abbildung 3.1: Unsicherheit der Auswirkungen USR III auf den Ressourcenausgleich anhand der Jahre 2014-2015



Der graue Balken zeigt für jeden Kanton an, in welchem Bereich sich die Auswirkungen der USR III mit den Simulationen 2014 und 2015 bewegen. Zum Beispiel sind die Auswirkungen für die Kantone Luzern, Nidwalden, Glarus und Appenzell Ausserrhoden in beiden Jahren ähnlich gross. Demgegenüber schwanken die Auswirkungen für den Kanton Schaffhausen je nach Jahr zwischen einer Belastung und einer Entlastung von je 0,5 % seiner Gesamteinnahmen.

Bei den ressourcenschwachen Kantonen ist die Unsicherheit besonders gross, weil die effektive Belastung bzw. Entlastung wegen der progressiven Auszahlung auch stark davon abhängt, wie sich die übrigen ressourcenschwachen Kantone entwickeln. Die Abbildung 3.1 muss aber relativiert werden. Sie zeigt nur die Auswirkungen auf den Ressourcenausgleich. Wenn man auch die vertikalen Ausgleichsmassnahmen und den Ergänzungsbeitrag berücksichtigen würde, dann gäbe es kaum mehr Kantone, die einen negativen Nettoeffekt aufweisen.

4 Ergänzungsbeitrag

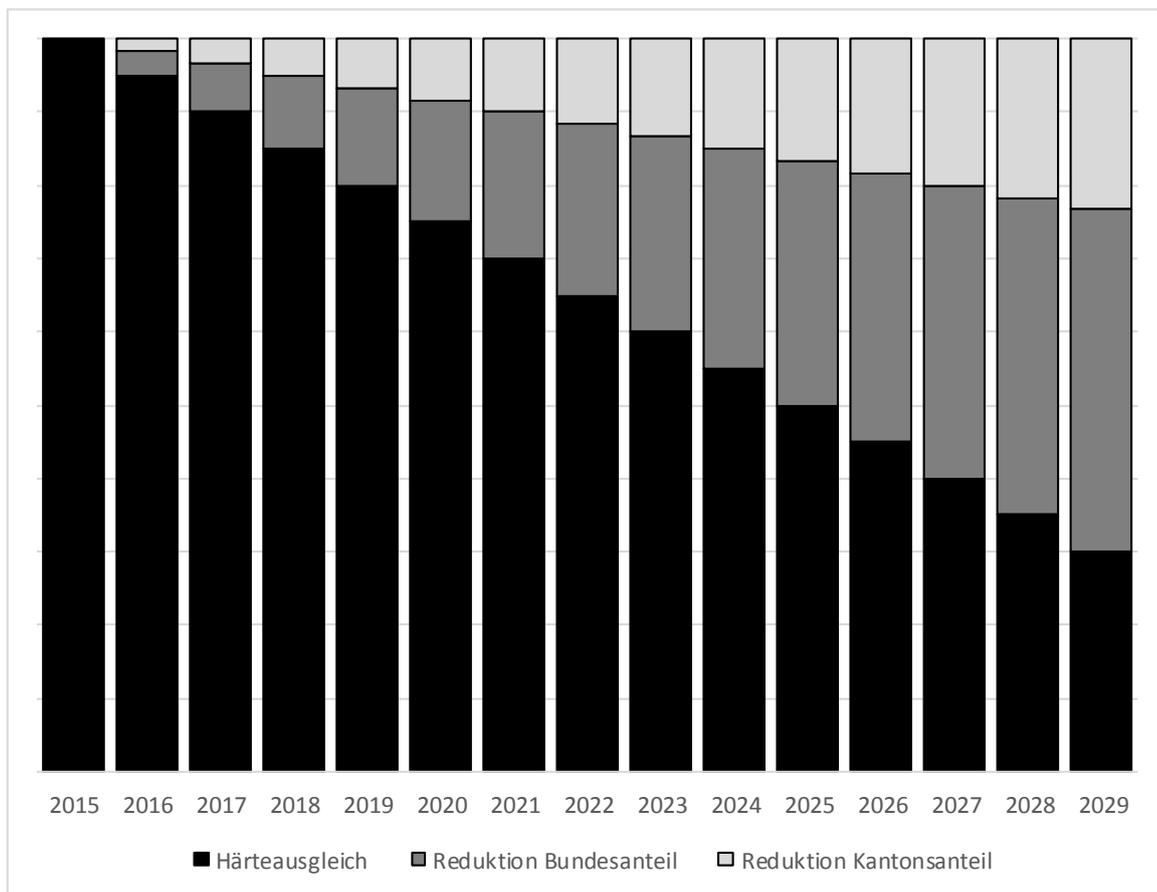
4.1 Berechnung des Ergänzungsbeitrags

Gemäss Artikel 19 Absatz 3 FiLaG wird der Betrag des Härteausgleichs ab dem Referenzjahr 2016 jährlich um fünf Prozent reduziert, sodass er bis 2036 vollständig abgebaut ist. Abbildung 4.1 zeigt das Prinzip. Die grauen Balken zeigen die freiwerdenden Mittel vom Beginn des Abbaus des Härteausgleichs bis zum Ende der Übergangsperiode (2016–2029). Zwei Drittel dieser freiwerdenden Mittel sind Bundesbeiträge (hellgrau) und ein Drittel sind Kantonsbeiträge (dunkelgrau).

Der Anfangsbestand des Härteausgleichs (schwarze Säulen) beträgt 2015 insgesamt 359 Millionen Franken. Somit reduziert er sich jedes Jahr um 18 Millionen Franken, wovon 12 Millionen Bundesmittel sind.

Der gesamte Zeitraum umfasst 14 Jahre. In dieser Zeit werden rund 1,26 Milliarden Franken Bundesgelder frei. Aufgeteilt auf die sieben Jahre der Übergangsperiode (2023–2029) ergibt dies rund 180 Millionen Franken pro Jahr.

Abbildung 4.1: Reduktion des Härteausgleichs in den Jahren 2016 - 2029



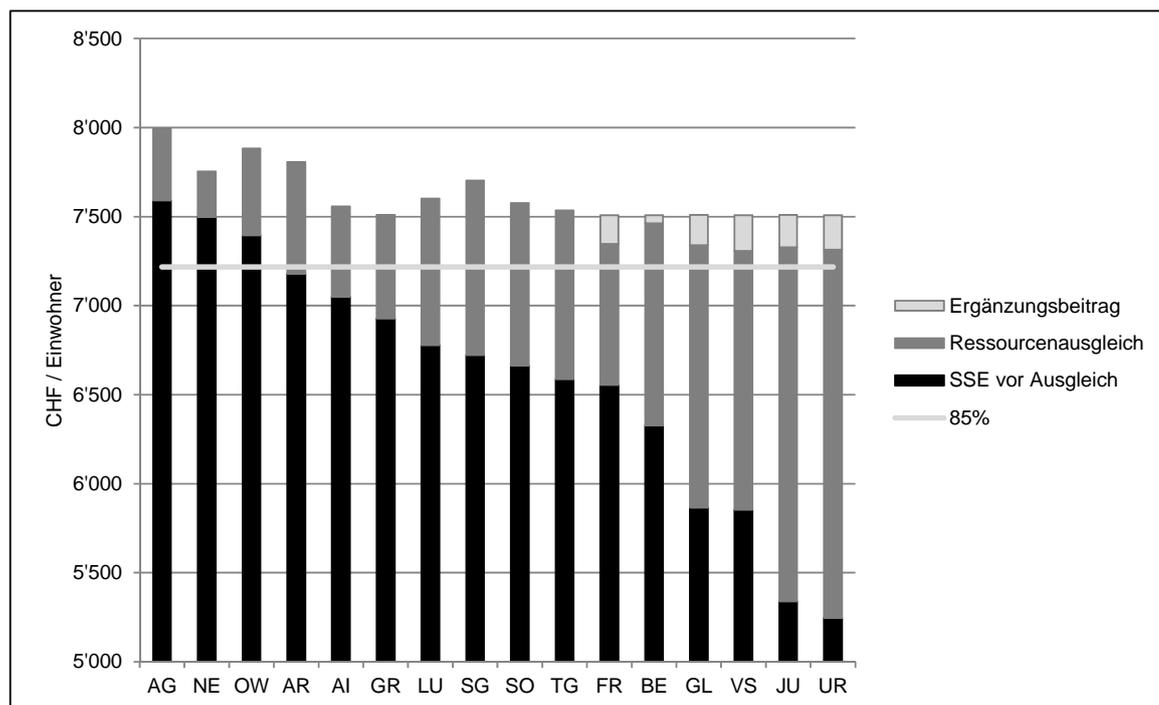
4.2 Verteilung des Ergänzungsbeitrags

Grundlage für die Berechnung des Ergänzungsbeitrags sind die massgebenden eigenen Ressourcen (SSE pro Einwohner/in vor Ausgleich) jedes Kantons im Jahr 2021, dem letzten Referenzjahr, in welchem alle Bemessungsjahre aus dem alten System stammen (schwarze Säulen in Abbildung 4.2). Dazu werden die Ausgleichszahlungen des aktuellen Referenzjahres addiert (dunkelgraue Säulen). Die Mittel aus dem Ergänzungsbeitrag werden nun vollständig auf die ressourcenschwächsten Kantone aufgeteilt (hellgraue Säulen). Dies erfolgt so, dass alle Kantone, die einen Ergänzungsbeitrag erhalten, den gleichen standardisierten Steuerertrag nach dem Ausgleich besitzen. Damit wird angestrebt, dass alle Kantone das Mindestausstattungsziel erreichen.

In welchem Umfang die ressourcenschwachen Kantone vom Ergänzungsbeitrag profitieren, ist in Abbildung 4.2 dargestellt. Die Berechnungen basieren wiederum auf den Daten für das Referenzjahr 2015: Grundlage für den Ergänzungsbeitrag von 180 Millionen ist der durchschnittliche SSE pro Einwohner/in gemäss den effektiven Werten 2015; diese Werte wurden dann mit den Simulationen gemäss Ziffer 2 verglichen. Alle Kantone erreichen die 85 % bereits ohne Ergänzungsbeitrag. Beim Vergleich zwischen den Kantonen Bern und Freiburg fällt aber auf, dass die eigenen Mittel des Kantons Freiburg vor dem Ausgleich höher sind als diejenigen von Bern.

Durch die Einführung der USR III steigt aber der Ressourcenindex von Freiburg deutlich an und damit sinken die Ausgleichszahlungen. Beim Kanton Bern ist gerade das Gegenteil der Fall. Dies führt dazu, dass die eigenen Mittel des Kantons Bern nach dem Ausgleich höher sind als diejenigen von Freiburg. Der Ergänzungsbeitrag führt in diesem Fall dazu, dass die finanziellen Verluste von Freiburg aufgrund der USR III kompensiert werden und der Kanton nach dem Ressourcenausgleich und dem Ergänzungsbeitrag gleich viele Mittel zur Verfügung hat wie der vorher ressourcenschwächere Kanton Bern.

Abbildung 4.2: Auswirkungen von Ressourcenausgleich und Ergänzungsbeitrag



In Tabelle 4.1 sind die finanziellen Auswirkungen für jeden Kanton aufgeführt. Die SSE in der ersten Spalte stammen aus dem letzten Referenzjahr, in welchem alle Bemessungsjahre aus dem alten System stammen. Sie entsprechen somit den schwarzen Säulen in Abbildung 4.2. Die zweite und die dritte Säule entsprechen den dunkel- bzw. hellgrauen Säulen und die letzte Spalte ist das Total der vorhergehenden drei Spalten.

Auch diese Simulationen sind statisch, das bedeutet insbesondere, dass die Dotation des Ressourcenausgleichs 2015 unterstellt wird.

Tabelle 4.1 Auswirkungen von Ressourcenausgleich und Ergänzungsbeitrag

	SSE vor Ausgleich	Ressourcen- ausgleich	Ergänzungs- beitrag	SSE nach Ausgleich
ZH	10'168	-254	0	9'914
BE	6'327	1'135	46	7'508
LU	6'779	822	0	7'601
UR	5'245	2'070	193	7'508
SZ	14'122	-1'117	0	13'005
OW	7'394	490	0	7'884
NW	11'106	-511	0	10'595
GL	5'865	1'475	169	7'509
ZG	22'250	-3'120	0	19'130
FR	6'554	793	162	7'509
SO	6'663	912	0	7'575
BS	12'218	-641	0	11'577
BL	8'523	-32	0	8'491
SH	8'670	6	0	8'676
AR	7'179	627	0	7'806
AI	7'050	508	0	7'558
SG	6'722	981	0	7'703
GR	6'928	577	4	7'509
AG	7'591	406	0	7'997
TG	6'587	949	0	7'536
TI	8'383	165	0	8'548
VD	9'065	-246	0	8'819
VS	5'853	1'455	200	7'508
NE	7'498	257	0	7'755
GE	12'336	-782	0	11'554
JU	5'339	1'989	181	7'509

