

XV. Nachtrag zum Steuergesetz

Botschaft und Entwurf der Regierung vom 9. Oktober 2018

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	3
1 Ausgangslage	5
1.1 Besteuerung von juristischen Personen im geltenden Recht	5
1.1.1 Ordentliche Besteuerung	5
1.1.2 Besondere Steuerregimes	6
1.1.2.a Auf Stufe Kanton (insbesondere kantonale Steuerstatus)	6
1.1.2.b Auf Stufe Bund	7
1.1.3 Systemwechsel (insbesondere Statuswechsel)	7
1.2 Steuerbelastung von juristischen Personen im interkantonalen und internationalen Vergleich	8
1.3 Internationaler Druck zur Abschaffung der besonderen Steuerregimes	10
1.4 Rahmenbedingungen für eine Reform der Unternehmenssteuern	10
1.4.1 Bedeutung von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus für den Bund	10
1.4.2 Bundesfinanzausgleich	11
1.4.3 Finanzpolitische Rahmenbedingungen im Kanton St.Gallen	11
1.4.3.a Im Allgemeinen	11
1.4.3.b Beteiligung der Gemeinden am Steuerertrag der juristischen Personen	12
1.4.3.c Bedeutung der besonderen Steuerregimes im Kanton St.Gallen	12
1.4.4 Einbezug aller staatlichen Ebenen in den Reformprozess	12
2 Steuerreform auf Bundesebene	12
2.1 Entstehungsgeschichte	12
2.1.1 Gescheiterte Unternehmenssteuerreform III	12
2.1.2 Vernehmlassung zur Steuervorlage 17	13
2.1.3 Botschaft des Bundesrates zur Steuervorlage 17	13
2.1.4 Verabschiedung der Reform durch das Bundesparlament	14
2.2 Steuerpolitische Massnahmen	15
2.2.1 Aufhebung der kantonalen Steuerstatus und der Praxisregelungen auf Stufe Bund	15
2.2.2 Patentbox	15
2.2.3 Erhöhter Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand	17
2.2.4 Abzug für Eigenfinanzierung	17
2.2.5 Aufdeckung von stillen Reserven	18
2.2.5.a Notwendigkeit von einheitlichen Regelungen	18

2.2.5.b	Bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (Step-up)	19
2.2.5.c	Übergangslösung bei Statuswechsel (Sondersatz)	19
2.2.5.d	Vorzeitiger Step-up	20
2.2.6	Entlastungsbegrenzung	20
2.2.7	Anpassungen bei der Kapitalsteuer	21
2.2.8	Teilbesteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen	22
2.2.9	Anpassungen beim Kapitaleinlageprinzip (KEP)	22
2.2.10	Anpassungen bei der Transponierung	23
2.3	Vertikaler Ausgleich	23
2.4	Erhöhung der AHV-Finanzierung	24
2.5	Anpassungen des Ressourcenausgleichs im Bundesfinanzausgleich (NFA)	24
2.6	Inkrafttreten	26
3	Umsetzung der Steuerreform im Kanton St.Gallen	26
3.1	Ausgangslage	26
3.1.1	Spielraum bei der Umsetzung	26
3.1.2	Kantonale Vernehmlassung und «runder Tisch»	26
3.2	Abschaffung der kantonalen Steuerstatus und der internationalen Ausscheidung infolge überwiegender Auslandsbezogenheit	27
3.3	Senkung und Vereinheitlichung des Gewinnsteuersatzes	28
3.3.1	Gründe für eine Senkung	28
3.3.2	Senkung der Gewinnsteuerbelastung auf (zunächst) 14,94 Prozent / Positionierung des Kantons bei der Gewinnsteuerbelastung	29
3.3.3	Konkrete Umsetzung der Senkung	30
3.3.4	Vereinheitlichung des gesetzlichen Gewinnsteuersatzes	31
3.3.5	Finanzielle Auswirkungen dieser Massnahme	32
3.4	Einführung des maximal möglichen erhöhten Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand	32
3.5	Einführung der Patentbox mit eher moderaten Entlastung	33
3.6	Keine Einführung des Abzugs für Eigenfinanzierung	33
3.7	Entlastungsbegrenzung	34
3.8	Anpassungen bei der Kapitalsteuer	34
3.9	Aufdeckung von stillen Reserven	36
3.9.1	Bei Beginn und Ende der Steuerpflicht	36
3.9.2	Übergangslösung bei Statuswechsel	36
3.10	Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen	37
3.11	Anpassungen beim Kapitaleinlageprinzip (KEP)	37
3.12	Anpassungen bei der Transponierung	38
3.13	Erhöhung der AHV-Finanzierung	38
3.14	Ausgleichsmassnahmen zu Gunsten der natürlichen Personen	38
3.14.1	Steuerliche Ausgleichsmassnahmen	38

3.14.2	Soziale Ausgleichsmassnahmen	39
3.15	Fahrplan für die Umsetzung	40
4	Auswirkungen	40
4.1	Finanzielle Auswirkungen im Überblick	40
4.2	Personelle Auswirkungen	42
5	Bedeutung der Reform aus volkswirtschaftlicher Sicht	43
6	Referendum	43
7	Antrag	44
	Entwurf (XV. Nachtrag zum Steuergesetz)	45

Zusammenfassung

Das Bundesparlament erliess am 28. September 2018 das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF). Der Bundesrat plant, das Gesetz bereits auf den 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen, ohne den Kantonen eine Übergangsfrist für die Umsetzung im kantonalen Recht zu gewähren. Dieser enge Zeitrahmen erfordert, die kantonalen Umsetzungsarbeiten schon vor Ablauf der Referendumsfrist weiter voranzutreiben.

Im Zentrum der beschlossenen Steuerreform steht die Abschaffung der besonderen Steuerregimes für juristische Personen, wozu auf Stufe der Kantone die Holdinggesellschaften, die Domizilgesellschaften und die gemischten Gesellschaften gehören. Diese stehen nicht mehr im Einklang mit den internationalen Standards. Mit der Abschaffung der besonderen Steuerregimes soll die internationale Akzeptanz wiederhergestellt werden.

Die Steuerreform beschränkt sich aber nicht allein darauf. Sie zielt auch darauf ab, eine weiterhin wettbewerbsfähige Gewinnsteuerbelastung zu gewährleisten. Zu diesem Zweck sieht das STAF neue, international jedoch akzeptierte steuerliche Massnahmen vor. Die obligatorische Patentbox unterwirft gewisse Erträge aus Immaterialgüterrechten kantonal einer reduzierten Besteuerung. Die Kantone erhalten zudem die Möglichkeit, einen erhöhten Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen vorzusehen, was als Inputförderung bezeichnet wird. Der steuerlichen Förderung von Finanzierungsaktivitäten dient sodann ein Abzug für Eigenfinanzierung, der unter gewissen engen Voraussetzungen auf Stufe Kanton eingeführt werden kann und einen kalkulatorischen Zinsabzug auf überschüssigem Eigenkapital ermöglicht. Vorgesehen ist weiter, die stillen Reserven, die unter einem kantonalen Steuerstatus gebildet wurden, während fünf Jahren zu einem kantonalen Sondersatz zu besteuern. Diese Massnahmen sollen schliesslich durch kantonale Gewinnsteuersenkungen flankiert werden.

Das dritte Ziel der Reform besteht in der ausgewogenen Verteilung der Reformlast, wozu auch die Sicherung des Steueraufkommens gehört. Eine Massnahme in diesem Zusammenhang ist, dass der Bund den Kantonen einen höheren Anteil an der direkten Bundessteuer als bisher gewährt, um ihnen so finanziellen Spielraum für die Reform zu verschaffen. Aufnahme ins Gesetz fand auch die sog. Entlastungsbegrenzung, wonach die kumulierte Ermässigung aus Patentbox, Inputförderung und Abzug für Eigenfinanzierung höchstens 70 Prozent betragen darf. Im Unter-

schied zur bundesrätlichen Vorlage (Steuervorlage 17) ist hingegen die Teilbesteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen von natürlichen Personen zu 70 Prozent nur noch bei der direkten Bundessteuer vorgesehen, während kantonal nur eine Besteuerung zu mindestens 50 Prozent vorgeschrieben ist. Im Gegenzug beschloss das Bundesparlament noch Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip. Die steuerpolitischen Massnahmen wurden schliesslich mit einem sozialpolitischen Ausgleich in Form einer Erhöhung der AHV-Finanzierung im Betrag von 2 Mrd. Franken verknüpft.

Die kantonale Umsetzung der Steuerreform ist geprägt von einem Spannungsfeld: Auf der einen Seite soll der Kanton St.Gallen als Wirtschafts- und Steuerstandort weiterhin attraktiv sein und sich im inskünftig wohl noch verschärften Standortwettbewerb behaupten können; auf der anderen Seite müssen sich aber die Massnahmen zum Erhalt oder sogar zur Steigerung der Standortattraktivität in finanzpolitisch vertretbarem Rahmen für Kanton und Gemeinden abspielen. Mit Blick auf diesen Zielkonflikt schlägt die Regierung folgendes Massnahmenpaket vor:

- Abschaffung der kantonalen Steuerstatus (Holding- und Domizilgesellschaft) sowie der Betriebsstätte aufgrund überwiegender Auslandsbezogenheit (gemischte Gesellschaft nach St.Galler Modell);
- gestaffelte Senkung der effektiven Gewinnsteuerbelastung: zunächst per 1. Januar 2020 von 17,4 Prozent auf 14,94 Prozent und dann per 1. Januar 2025 auf 14,2 Prozent, wobei der zweite Schritt nicht schon jetzt gesetzgeberisch umgesetzt werden, sondern davon abhängen soll, ob die prognostizierten zusätzlichen Mittel aufgrund der Anpassungseffekte des Bundesfinanzausgleichs tatsächlich in dieser Höhe fliessen;
- Einführung der Inputförderung mit maximaler Ausschöpfung des gesetzlichen Handlungsspielraums; d.h. der zusätzliche Abzug soll auf 50 Prozent des förderfähigen Forschungs- und Entwicklungsaufwands festgelegt werden;
- Einführung der Patentbox mit einer steuerlichen Entlastung von Patentboxerträgen von 50 Prozent;
- Einführung der Entlastungsbegrenzung mit einer höchstens möglichen steuerlichen Ermässigung aus Patentbox und Inputförderung von 40 Prozent;
- Festlegung des Sondersatzes auf 0,5 Prozent einfache Steuer;
- Aufhebung des reduzierten Kapitalsteuersatzes, im Gegenzug direkte Freistellung von Beteiligungen, für die Patentbox qualifizierenden Immaterialgüterrechten und konzerninternen Darlehen von der Kapitalsteuer;
- Wechsel vom Halbsatz- zum Teilbesteuerungsverfahren und Erhöhung der Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen auf 70 Prozent (analog direkte Bundessteuer).

Darüber hinaus soll mit dieser Vorlage auch der im Februar 2018 vom Kantonsrat erteilte Auftrag umgesetzt werden, eine Steuergesetzrevision vorzulegen, die steuerliche Entlastungen zu Gunsten der natürlichen Personen in Höhe von 25 Mio. Franken vorsieht. Die Regierung schlägt hier eine Erhöhung des Maximalabzugs für Versicherungsprämien um Fr. 950.– je erwachsene Person und Jahr vor.

Das mit dieser Vorlage vorgeschlagene Massnahmenpaket zur kantonalen Umsetzung der vom Bundesparlament beschlossenen Steuerreform führt bei einer rein statischen Betrachtung zu Steuerausfällen. Die geschätzten Mindereinnahmen belaufen sich für den Kanton auf 35 Mio. Franken, für die politischen Gemeinden auf 27,2 Mio. Franken und für die Kirchgemeinden auf 4,5 Mio. Franken; dies gilt bei voller Wirksamkeit sämtlicher Massnahmen, was bei Vollzugsbeginn der Änderungen am 1. Januar 2020 erst im Jahr 2021 der Fall ist. In einer dynamischen und langfristigen Betrachtung ist indessen zu beachten, dass ein Verzicht auf die vorgeschlagenen Massnahmen deutlich grössere Risiken mit sich bringen würde. Es wäre mit Abwanderungen von Unternehmen zu rechnen. Die Standortattraktivität des Kantons St.Gallen würde sich im interkantonalen und internationalen Vergleich verschlechtern. Mit der dieser Vorlage wird die Steuerre-

form im Kanton St.Gallen massvoll umgesetzt. Es sind keine Steuererhöhungen bei den natürlichen Personen erforderlich. Vielmehr werden mit dieser Vorlage sogar Entlastungen zu Gunsten der natürlichen Personen in Form eines höheren Abzugs für Versicherungsprämien vorgeschlagen. Damit gehen weitere Mindereinnahmen einher. Sie betragen 24,7 Mio. Franken für den Kanton, 26,6 Mio. Franken für die politischen Gemeinden und 5,1 Mio. Franken für die Kirchgemeinden.

Frau Präsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit dieser Vorlage Botschaft und Entwurf des XV. Nachtrags zum Steuergesetz.

1 Ausgangslage

1.1 Besteuerung von juristischen Personen im geltenden Recht

1.1.1 Ordentliche Besteuerung

Juristische Personen mit steuerlicher Zugehörigkeit im Kanton St.Gallen unterliegen kantonal für den Gewinn der Gewinnsteuer und für das Kapital der Kapitalsteuer. Der Bund erhebt zusätzlich eine Gewinnsteuer; eine Kapitalsteuer kennt er nicht.

Gegenstand der Gewinnsteuer bildet der steuerbare Gewinn: Dieser entspricht dem Saldo der Erfolgsrechnung (ER) gemäss dem handelsrechtlichen Jahresabschluss, korrigiert gegebenenfalls um steuerlich notwendige Aufrechnungen einerseits und bestimmte zusätzliche Abzüge andererseits. Die Gewinnsteuer resultiert aus der Multiplikation des steuerbaren Gewinns mit dem gesetzlichen Gewinnsteuersatz. Sowohl bei der Kantonssteuer als auch bei der direkten Bundessteuer gilt für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ein proportionaler Satz; er beträgt derzeit 3,75 Prozent beim Kanton und 8,5 Prozent beim Bund. Der kantonale Satz von 3,75 Prozent entspricht aber nur der einfachen Steuer; diese ist noch mit dem Kantonssteuerfuss von derzeit 115 Prozent zu multiplizieren und um den festen Zuschlag von 220 Prozent der einfachen Steuer zu erhöhen. Daraus resultiert ein kantonaler Gewinnsteuersatz von aktuell 12,56 Prozent ($3,35 \times 3,75$ Prozent). Unter Einbezug der direkten Bundessteuer beträgt die statutarische Gewinnsteuerbelastung total 21,06 Prozent (12,56 Prozent + 8,5 Prozent). Davon zu unterscheiden ist der effektive Steuersatz, der an anderer Stelle erläutert wird (vgl. Abschnitt 1.2).

Die allgemeinen Regeln über die Gewinnermittlung gelten grundsätzlich auch für die übrigen juristischen Personen, wozu namentlich Vereine und Stiftungen gehören, sowie für die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, die den übrigen juristischen Personen gleichgestellt sind. Für die Vereine, Stiftungen und kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz berechnet sich derzeit (noch) die einfache Steuer nach dem Tarif für alleinstehende natürliche Personen, sie beträgt wenigstens 3 Prozent; Gewinne, die auf 12 Monate berechnet Fr. 10 000.– nicht erreichen, werden nicht besteuert. Der Verweis auf den Tarif für natürliche Personen sowie der Mindestsatz von 3 Prozent werden indessen mit dem XIV. Nachtrag zum Steuergesetz (22.17.11) aufgehoben. Dieser Nachtrag wurde vom Kantonsrat am 13. Juni 2018 erlassen und nach unbenütztem Ablauf der Referendumsfrist am 14. August 2018 rechtsgültig. Er tritt am 1. Januar 2019 in Vollzug. Er sieht für Vereine und Stiftungen (gleich wie für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) einen Gewinnsteuersatz von 3,75 Prozent vor. Für kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz gilt hingegen inskünftig ein Gewinnsteuersatz von 7,5 Prozent.

Gegenstand der Kapitalsteuer bildet das steuerbare Eigenkapital. Es setzt sich bei den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus dem einbezahlten Grundkapital, den offenen und aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie dem verdeckten Eigenkapital zusammen. Bei den Vereinen, Stiftungen und kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz entspricht es dem Reinvermögen, das nach den Regeln für natürliche Personen ermittelt wird. Der ordentliche Kapitalsteuersatz beträgt 0,2 Promille einfache Steuer. Die Kapitalsteuerbelastung beträgt somit aktuell 0,67 Promille ($3,35 \times 0,2$ Promille). Von Bedeutung ist, dass der Kanton St.Gallen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnet, sodass eine Kapitalsteuer nur anfällt, wenn sie grösser als die Gewinnsteuer ist; andernfalls entfällt sie zufolge Anrechnung.

Der Kanton St.Gallen hat auf den 1. Januar 2015 eine Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften eingeführt. Diese müssen ab dem fünften Geschäftsjahr nach der Gründung eine einfache Mindeststeuer von Fr. 250.– entrichten, wenn die einfachen Gewinn- und Kapitalsteuern zusammen diesen Betrag nicht erreichen.

1.1.2 Besondere Steuerregimes

1.1.2.a Auf Stufe Kanton (insbesondere kantonale Steuerstatus)

Das kantonale Steuergesetz (sGS 811.1; abgekürzt StG), nicht aber das Recht der direkten Bundessteuer (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [SR 642.11; abgekürzt DBG]), kennt zwei Gesellschaften, denen ein besonderer Steuerstatus zugestanden wird und damit Steuerprivilegien eingeräumt werden (Statusgesellschaften). Es sind dies:

- zum einen die Holdinggesellschaften, welche die Beseitigung der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung von Gewinnausschüttungen bezwecken. Von diesem Privileg können Kapitalgesellschaften und Genossenschaften profitieren, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht, die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben und deren Beteiligungen oder Erträge daraus langfristig wenigstens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Holdinggesellschaften sind von der Gewinnsteuer grundsätzlich befreit und entrichten eine reduzierte Kapitalsteuer von 0,01 Promille auf dem steuerbaren Eigenkapital, wenigstens aber Fr. 300.–;
- zum anderen die Domizilgesellschaften, welche die schweizerische Infrastruktur nur minimal in Anspruch nehmen. Darunter fallen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz lediglich eine Verwaltungs-, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, wobei sich ihr Hauptzweck anders als bei den Holdinggesellschaften nicht im dauernden Halten von Beteiligungen erschöpft, sondern sie können auch Geschäftstätigkeiten im Ausland oder Hilfsfunktionen wahrnehmen. Domizilgesellschaften entrichten keine Gewinnsteuer auf Erträgen aus Beteiligungen, während die übrigen Einkünfte aus der Schweiz und eine Quote von den übrigen Einkünften aus dem Ausland zum ordentlichen Tarif besteuert werden. Die Kapitalsteuer ist reduziert und beträgt 0,01 Promille auf dem steuerbaren Eigenkapital, wenigstens aber Fr. 300.–.

In Abweichung vom Konzept in Art. 28 Abs. 4 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14; abgekürzt StHG) werden hingegen gemischte Gesellschaften im Kanton St.Gallen nicht als privilegiert besteuerte Gesellschaften behandelt. Bei solchen Gesellschaften mit überwiegend auslandbezogener Geschäftstätigkeit wird vielmehr eine ausländische Betriebsstätte angenommen und die Erträge aus dem Ausland dorthin ausgeschieden. Dementsprechend ist die gemischte Gesellschaft im StG nicht bei den Vorschriften über die Steuerberechnung geordnet, sondern bei der subjektiven Steuerpflicht (Art. 73 Abs. 1 Satz 2 StG). Die Ausscheidung der Auslanderträge an die (fiktive) ausländische Betriebsstätte setzt voraus, dass die schweizerische Geschäftstätigkeit von untergeordneter Bedeutung ist, d.h. sie darf höchstens 20 Prozent des gesamten Geschäftsvolumens ausmachen. Die fehlende Privilegierung zeigt sich nun daran, dass Erträge aus Beteiligungen nicht direkt steuerfrei sind, sondern dem Beteiligungsabzug unterliegen; ausserdem kommt für das Kapital der ordentliche Tarif von 0,2 Promille einfache Steuer zur Anwendung.

1.1.2.b Auf Stufe Bund

Das Recht der direkten Bundessteuer kennt keine privilegiert besteuerten Gesellschaften. Auf der Praxis beruhen jedoch zwei besondere Modelle zur Vornahme von internationalen Ausscheidungen: einerseits die Regelung über die Prinzipalbesteuerung, andererseits die Regelung zu den Finanzbetriebsstätten (Swiss Finance Branch).

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. Die Obergesellschaft einer solchen Struktur wird als Prinzipalgesellschaft bezeichnet. Befindet sich diese Prinzipalgesellschaft in der Schweiz, so wird gestützt auf eine publizierte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Kreisschreiben Nr. 8 vom 18. Dezember 2001) zur direkten Bundessteuer eine Steuerauscheidung im Verhältnis zu den im Ausland erzielten Umsätzen 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 für den Normalfall insgesamt eine effektive Gewinnsteuerbelastung von 5 bis 7 Prozent.

Eine weitere Besonderheit stellt die Swiss Finance Branch dar. Hier wird einer Finanzgesellschaft mit Sitz im Ausland ein (fiktives) Nutzungsentgelt für das der schweizerischen Betriebsstätte zur Verfügung gestellte Kapital zugestanden. Aufgrund dessen verbleibt bei der schweizerischen Betriebsstätte nur eine kleine Marge (als Differenz zwischen Zinsertrag und Nutzungsentgelt) von in der Regel 0,25 Prozent zur Besteuerung. Diese Behandlung stützt sich auf eine unveröffentlichte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Kantonal erfüllen die Betriebsstätten regelmässig die Voraussetzungen zur Besteuerung als Domizilgesellschaft. Insgesamt resultiert eine effektive Gewinnsteuerbelastung von rund 2 Prozent.

1.1.3 Systemwechsel (insbesondere Statuswechsel)

Die unterschiedliche Behandlung von Holding- und Domizilgesellschaften auf der einen Seite und gemischten Gesellschaften auf der anderen Seite zeigt sich auch bei einem Systemwechsel. Ein solcher liegt vor, wenn ein Steuerprivileg neu beansprucht wird und damit ein Übergang von der ordentlichen zur privilegierten Besteuerung erfolgt oder wenn erstmals die Voraussetzungen einer Betriebsstätte aufgrund überwiegender Auslandsbezo-genheit erfüllt sind. In beiden Fällen liegt eine steuersystematische Realisation vor, doch wird im Kanton St.Gallen der erste Fall als Statuswechsel und der zweite Fall als Begründung der Betriebsstätte ins Ausland behandelt.

Diese Systemwechsel sind grundsätzlich nicht steuerneutral möglich, sondern es muss eine Abrechnung über die stillen Reserven erfolgen. Der Kanton St.Gallen gewährt jedoch beim Übergang in eine Holding- oder Domizilgesellschaft einen Steueraufschub; erst wenn die stillen Reserven echt oder buchmässig realisiert werden, erfolgt die Besteuerung der dazumal noch vorhandenen stillen Reserven (Art. 88 Abs. 5 StG und Art. 48 der Steuerverordnung [sGS 811.11; abgekürzt StV]). Dies setzt voraus, dass der Bestand an stillen Reserven im Übergangszeitpunkt in einer Merkliste festgehalten wird, weshalb diese Regelung über den Systemwechsel auch als Merkpostenlösung bezeichnet wird. Keine Aufschublösung sieht das Gesetz demgegenüber für den Fall vor, dass die Voraussetzungen einer Betriebsstätte aufgrund überwiegender Auslandsbezo-genheit (gemischte Gesellschaft) gegeben sind. Wird eine entsprechende Ausscheidung erstmals verlangt, so ist über die stillen Reserven auf denjenigen Aktiven und Verbindlichkeiten, die der ausländischen Betriebsstätte zugewiesen werden, unmittelbar abzurechnen; soweit hingegen die fiskalische Verknüpfung mit der Schweiz gewahrt bleibt, hat eine Besteuerung der stillen Reserven zu unterbleiben (Art. 35 Abs. 2 StV).

Den umgekehrten Fall, also wenn eine Holding- oder Domizilgesellschaft ihren privilegierten Status verliert oder die Voraussetzungen einer Betriebsstätte aufgrund überwiegender Auslandsbezogenheit nicht mehr erfüllt sind, regelt das st.gallische Steuerrecht nicht. Dies ist auch nicht nötig, denn dabei steht nicht die Besteuerung von stillen Reserven, sondern vielmehr die steuerneutrale Offenlegung der unter dem Privileg oder im Ausland entstandenen stillen Reserven zur Diskussion. Dementsprechend müssen die Folgen dieses Systemwechsels nicht im Gesetz, sondern können durch die Praxis geregelt werden. Nach der geltenden St.Galler Praxis sind bei einem Wegfall des Holding- oder Domizilprivilegs die während dessen Dauer entstandenen stillen Reserven zu ermitteln und in einer sog. Merkliste festzuhalten. Soweit sie später echt oder buchmässig realisiert werden, unterliegen sie nicht der ordentlichen Besteuerung. Sind die Voraussetzungen einer Betriebsstätte aufgrund überwiegender Auslandsbezogenheit nicht mehr erfüllt, kommt es zu einem Import von im Ausland entstandenen stillen Reserven unter die schweizerischen Gewinnsteuern. Solche stille Reserven können (nur dann) steuerfrei aufgedeckt werden, wenn die Aufdeckung in der Handelsbilanz erfolgt oder eine steuerliche Abrechnung im Ausland (Exit-Besteuerung) stattgefunden hat.

1.2 Steuerbelastung von juristischen Personen im interkantonalen und internationalen Vergleich

In der Schweiz besteht die Besonderheit, dass die Steuern von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden können; sie bilden Aufwand. Der im Gesetz bestimmte Gewinnsteuersatz bezieht sich denn auch auf den Gewinn nach Steuern. In anderen Ländern sind die Steuern demgegenüber nicht abzugsfähig. Ein aussagekräftiger internationaler Vergleich der Gewinnsteuersätze ist deshalb nur möglich, wenn der Steuersatz auf dem Gewinn vor Steuern herangezogen wird. Er entspricht dem effektiven Gewinnsteuersatz. Der gesetzliche (statutarische) Gewinnsteuersatz im Kanton St.Gallen beträgt 12,56 Prozent, derjenige bei der direkten Bundessteuer 8,5 Prozent. Dies entspricht einem effektiven Steuersatz auf dem Gewinn vor Steuern für Bund und Kanton von 17,4 Prozent ($21,06 \text{ Prozent} \times 100 \text{ Prozent} / 121,06 \text{ Prozent}$).

Im interkantonalen Vergleich ist der Kanton St.Gallen bei der Gewinnsteuerbelastung derzeit im Mittelfeld klassiert. Er liegt auf Rang 14, doch gilt es zu erwähnen, dass mit Ausnahme von Zürich sämtliche Nachbarkantone bereits heute eine tiefere Gewinnsteuerbelastung kennen. Der Abstand zu den günstigsten Standorten in der Schweiz beträgt effektiv rund 5 Prozentpunkte.

Kantone	effektiver Steuersatz heute	Zielsteuersatz STAF ¹
Aargau	18,61 %	18,17 %
Appenzell Ausserrhoden	13,04 %	13,04 %
Appenzell Innerrhoden	14,16 %	12,66 %
Basel-Landschaft	20,70 %	13,94 %
Basel-Stadt	22,18 %	13,04 %
Bern	21,64 %	16,37 %
Freiburg	19,86 %	13,91 %
Genf	24,16 %	13,49 %
Glarus	15,70 %	12,43 %
Graubünden	16,12 %	14,02 %
Jura	20,66 %	15,40 bis 17,48 %
Luzern	12,32 %	12,32 %
Neuenburg	15,61 %	12,50 bis 13,50 %
Nidwalden	12,66 %	12,05 bis 12,66 %
Obwalden	12,66 %	12,66 %
Schaffhausen	15,97 %	12,09 %
Schwyz	15,19 %	12,51 oder 14,43 %
Solothurn	21,38 %	13,12 bis 16,32 %
St.Gallen	17,40 %	14,94 % / 14,20 %²
Tessin	20,95 %	17,01 %
Thurgau	16,43 %	13,40 %
Uri	14,92 %	12,51 %
Waadt	21,37 %	14 %
Wallis	21,56 %	16 %
Zug	14,62 %	12,09 %
Zürich	21,15 %	18,19 %

Bei den Statusgesellschaften ist die Steuerbelastung deutlich tiefer. Sie variiert je nach Situation, d.h. der Höhe der privilegiert besteuerten Erträge. Für Holding- und Domizilgesellschaften besteht heute im Kanton St.Gallen eine Steuerbelastung auf dem Gewinn vor Steuern in der Regel zwischen 8 und 9 Prozent; bei gemischten Gesellschaften liegt die Belastung für gewöhnlich etwas höher bei rund 10 Prozent. Bei den besonderen Steuerregimes, wozu auch die gemischte Gesellschaft nach St.Galler Modell gezählt wird, ist der Abstand zu den günstigsten Standorten in der Schweiz deutlich geringer als bei den ordentlich besteuerten Gesellschaften; er beträgt effektiv rund 1 Prozentpunkt.

International ist die Steuerbelastung von juristischen Personen nur schwer zu vergleichen. Nicht nur die Art und Weise der Besteuerung, sondern auch die Festlegung der Steuerbasis variiert zwischen den einzelnen Ländern. Der Kanton St.Gallen kann zwar mit den günstigsten Standort-

¹ Siehe Botschaft des Bundesrates, BBl 2018, 2639.

² Die Regierung will den effektiven Gewinnsteuersatz zunächst per 1. Januar 2020 von 17,4 Prozent auf 14,94 Prozent senken und dann per 1. Januar 2025 auf 14,2 Prozent, wobei aber der zweite Schritt davon abhängen soll, ob die prognostizierten zusätzlichen Mittel aufgrund der Anpassungseffekte des Bundesfinanzausgleichs tatsächlich in dieser Höhe fliessen (vgl. dazu im Einzelnen unten Abschnitt 3.3.2).

ten nicht mithalten, dennoch ist seine Gewinnsteuerbelastung im internationalen Vergleich durchaus attraktiv.³ Berücksichtigt man zudem die Auswirkungen der besonderen Steuerregimes, ist er sogar sehr attraktiv.

1.3 Internationaler Druck zur Abschaffung der besonderen Steuerregimes⁴

Die Unternehmensbesteuerung steht seit längerem im Brennpunkt der internationalen Politik. Die Diskussion wurde vor allem innerhalb der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), der Europäischen Union und der G20 (Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer) vorangetrieben. Ausgelöst haben sie namentlich Praktiken von multinationalen Unternehmen, bestehende Schwachstellen im internationalen Steuerwesen auszureizen und so eine sehr tiefe Steuerbelastung von Unternehmensgewinnen zu erreichen; im Vordergrund steht dabei das grenzüberschreitende Verschieben von mobilem Kapital.

Um solchen schädlichen Steuerpraktiken zu begegnen, hat die OECD im Jahr 2013 den Aktionsplan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) publiziert. Er wendet sich gegen die Aushöhlung der Steuerbasis und Gewinnverlagerung. Mit diesem 15 Aktionen umfassenden Plan soll erreicht werden, dass Gewinne am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit besteuert werden, aggressive Steuerplanung unterbunden und die internationale Nichtbesteuerung vermieden wird. Die Schweiz hat sich als OECD-Mitglied aktiv am Projekt beteiligt. Die Arbeiten wurden im Oktober 2015 mit der Publikation der verschiedenen Schlussberichte abgeschlossen.

Im Fokus der internationalen Diskussion um die Unternehmensbesteuerung steht auch die Schweiz. Zu Kontroversen kam es deswegen vor allem mit der Europäischen Union. Dabei ging es in erster Linie um verzerrende Steuerregimes, die eine privilegierte Besteuerung von Erträgen aus ausländischer Quelle vorsehen und damit zu einer Ungleichbehandlung mit inländischen Erträgen führen (ring fencing). Über diese Steuerregimes nahm die Schweiz mit der Europäischen Union im Juli 2010 einen Dialog auf, der auch die von den Mitgliedstaaten der Europäischen Union gegenüber der Schweiz ergriffenen Gegenmassnahmen einschloss. Die zahlreichen technischen und politischen Gespräche mündeten in einer gemeinsamen Erklärung, die am 14. Oktober 2014 in Luxemburg unterzeichnet wurde. Der Bundesrat bekräftigte darin seine Absicht, im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (USR III) zum einen die drei kantonalen Steuerstatus, die Prinzipalstrukturen sowie die Praxis zu den Finanzbetriebsstätten (Swiss Finance Branch) abzuschaffen und zum anderen neue steuerliche Massnahmen an den internationalen Standards auszurichten; im Gegenzug erklärten sich die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bereit, ihre Gegenmassnahmen aufzuheben, sobald die betreffenden Steuerregimes abgeschafft sind.

1.4 Rahmenbedingungen für eine Reform der Unternehmenssteuern

1.4.1 Bedeutung von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus für den Bund

Das heutige System der Besteuerung von juristischen Personen ist mit Blick auf die Ergiebigkeit von grosser Bedeutung. Die Gewinnsteuereinnahmen des Bundes belaufen sich auf über 8 Mrd. Franken. Rund die Hälfte davon bzw. 4,3 Mrd. Franken (einschliesslich Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer) stammen von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus. Diese leisten somit einen bedeutenden Beitrag zur Finanzierung der Staatstätigkeit.

³ Zur Steuerbelastung im internationalen Vergleich vgl. www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerstatistiken/fachinformationen/steuerbelastungen/internationale-steuervergleiche.html; siehe auch Botschaft des Bundesrates, BBl 2018, 2576.

⁴ Vgl. zum Folgenden ausführlich BBl 2015, 5077 ff. und BBl 2018, 2540 ff.

1.4.2 Bundesfinanzausgleich⁵

Der nationale Finanzausgleich ist seit dem Jahr 2008 in Kraft. Seine wesentlichen Zielsetzungen liegen darin, die kantonalen Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit zu vermindern sowie die finanzielle Autonomie und die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Kantone zu steigern. Er basiert auf drei Säulen: dem Ressourcenausgleich, dem Lastenausgleich und dem Härteausgleich.

Die Besteuerung von juristischen Personen beeinflusst einzig den Ressourcenausgleich. Dieser basiert auf dem Ressourcenpotential der Kantone, das sich anhand der durchschnittlichen aggregierten Steuerbemessungsgrundlage von drei Jahren bemisst. Sie umfasst die steuerbaren Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen, die quellenbesteuerten Einkommen sowie die Gewinne von juristischen Personen; zudem werden die interkantonalen Steuerrepartitionen berücksichtigt. Auf dieser Grundlage findet eine Einteilung in ressourcenschwache und ressourcenstarke Kantone statt. Die ressourcenschwachen Kantone erhalten von den ressourcenstarken Kantonen (horizontaler Ressourcenausgleich) und vom Bund (vertikaler Ressourcenausgleich) finanzielle Mittel, über die sie frei verfügen können.

Im Ressourcenausgleich findet Berücksichtigung, dass die steuerliche Ausschöpfung der Gewinne von Gesellschaften mit kantonalem Steuerregime geringer ist. Deren Gewinne fliessen deshalb mit einer tieferen Gewichtung in das Ressourcenpotential ein als die Gewinne von ordentlich besteuerten Gesellschaften. Die jeweiligen Gewichtungsfaktoren werden als Beta-Faktoren bezeichnet. Sie bleiben während vier Jahren unverändert. Für die Referenzjahre 2016 bis 2019 gelten folgende Beta-Faktoren: 12,3 Prozent für gemischte Gesellschaften, 11,3 Prozent für Domizilgesellschaften und 2,6 Prozent für Holdinggesellschaften. Das hat etwa zur Folge, dass der Gewinn einer Holding mit nur 2,6 Prozent im Ressourcenpotential berücksichtigt wird, während derjenige einer ordentlich besteuerten Gesellschaft zu 100 Prozent einfliesst. Diese Tieferbewertung rechtfertigt sich natürlich nur so lange, wie die Privilegien bestehen (vgl. dazu unten Abschnitt 2.5).

In zeitlicher Hinsicht ist von Bedeutung, dass die Steuerdaten der Kantone erst mit einer Verzögerung von vier bis sechs Jahren in das Ressourcenpotential einfliessen. So bestimmen sich etwa die Ausgleichszahlungen 2015 nach dem Durchschnitt der Steuerdaten der Jahre 2009 bis 2011.

Die Wechselwirkungen mit dem Finanzausgleich sind erheblich und komplex. Die Regierung hat dieses Thema auch gutachterlich vertiefen lassen (Prof.Dr. Christoph Schaltegger, Ordinarius für Politische Ökonomie an der Universität Luzern / Direktor am Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht der Universität St.Gallen; Patrick Leisibach, MSc UniBE, Universität Luzern).

1.4.3 Finanzpolitische Rahmenbedingungen im Kanton St.Gallen

1.4.3.a Im Allgemeinen

Die finanzielle Situation des Kantons St.Gallen kann gegenwärtig und nicht zuletzt aufgrund der erfolgreichen Umsetzung der Sparpakete I und II sowie des Entlastungsprogramms 2013 in den Jahren 2011 bis 2013 als konsolidiert bezeichnet werden. Jüngste Zahlen des Aufgaben- und Finanzplans 2019–2021 vom 19. Dezember 2017 (33.18.04) bestätigen diese Entwicklung, zeigen aber in den Jahren 2020 und 2021 eine gewisse Verschlechterung auf. Im Bericht 33.16.04A «Langfristige Finanzperspektiven» der Regierung vom 22. Dezember 2015 wurde gestützt auf eine Risikoanalyse auf verschiedene Unsicherheiten im Kantonshaushalt hingewiesen. So weisen etwa die Staatsbeiträge eine hohe Wachstumsdynamik aus und lassen sich in der kurzen Frist nur bedingt steuern. Zudem sind die Auswirkungen der anstehenden Reformbestrebungen im Bundesfinanzausgleich trotz der Hochrechnungen systembedingt mit gewissen Unsicherheiten

⁵ Vgl. zum Folgenden auch BBI 2015, 5114 und BBI 2018, 2539 f.

behaftet. Vor diesem Hintergrund stehen beträchtliche Unsicherheiten im Raum, die eine weiterhin nachhaltige und umsichtige Finanzpolitik erfordern. Die Eigenkapitalsituation des Kantons St.Gallen präsentiert sich ausgewogen, kann doch auf einen Bestand von rund 827 Mio. Franken (verwendbares Eigenkapital) per Ende 2017 abgestellt werden.

1.4.3.b Beteiligung der Gemeinden am Steuerertrag der juristischen Personen

Die Steuerfüsse der politischen Gemeinden und der Kirchgemeinden gelten nur für die natürlichen Personen. Die Steuerhoheit über die juristischen Personen steht ausschliesslich dem Kanton zu. Er veranlagt und bezieht allein die Gewinn- und Kapitalsteuern. Die Gemeinden haben Anspruch auf einen bestimmten Anteil am festen Zuschlag zu den Gewinn- und Kapitalsteuern. Das bedeutet, dass für sämtliche juristischen Personen innerhalb des Kantons ein einheitlicher Steuerfuss zur Anwendung gelangt. Der Zuschlag beträgt 220 Prozent der einfachen Steuer, wovon den politischen Gemeinden 130 Prozent und den Kirchgemeinden 22,5 Prozent zustehen. Im Umfang von 67,5 Prozent am Zuschlag sowie im Ausmass des Kantonssteuerfusses von derzeit 115 Prozent kommt der Steuerertrag der juristischen Personen dem Kanton zu.

1.4.3.c Bedeutung der besonderen Steuerregimes im Kanton St.Gallen

Für Gesellschaften, die kantonal ein besonderes Steuerregime in Anspruch nehmen können, ist die Gewinn- und Kapitalsteuerbelastung tief (vgl. dazu oben Abschnitt 1.1.2.a und Abschnitt 1.2). Diese Steuerbelastung ist sowohl im interkantonalen als auch im internationalen Vergleich wettbewerbsfähig. Das Steueraufkommen dieser Gesellschaften beträgt jährlich mehr als 40 Mio. Franken, was zwar nur (aber immerhin) rund 10 Prozent der gesamten Gewinn- und Kapitalsteuern entspricht. Die Bedeutung von Gesellschaften mit besonderen Steuerregimes im Kanton St.Gallen hängt aber nicht allein davon ab. Von solchen Gesellschaften hängen direkt und indirekt zahlreiche Arbeitsplätze ab, sodass bei ihrer Abwanderung auch Einkommenssteuern verloren gingen. Es greift denn auch zu kurz, wenn die Kosten der aktuellen Steuerreform nur in Relation zum drohenden Verlust an Gewinn- und Kapitalsteuereinnahmen gesetzt werden.

1.4.4 Einbezug aller staatlichen Ebenen in den Reformprozess

Die Kantone waren in den Prozess der Ausarbeitung der aktuellen Steuerreform auf Bundesebene aktiv involviert. So wurden deren Eckwerte von einer gemeinsamen Projektorganisation von Bund und Kantonen erarbeitet. Nach Veröffentlichung der Vernehmlassungsvorlage durch den Bundesrat fanden Gespräche mit Vertretern der St.Galler Gemeinden statt. Der Vorsteher des Finanzdepartementes und der Präsident der Vereinigung St.Galler Gemeindepräsidentinnen und Gemeindepräsidenten (VSGP) informierten denn auch anlässlich einer Medienkonferenz vom 21. Dezember 2017 gemeinsam über die Stossrichtung der Umsetzung im Kanton St.Gallen. Schliesslich war die VSGP in der Person ihres Präsidenten auch am «runden Tisch» (vgl. dazu unten Abschnitt 3.1.2) vertreten.

2 Steuerreform auf Bundesebene

2.1 Entstehungsgeschichte

2.1.1 Gescheiterte Unternehmenssteuerreform III

Die eidgenössischen Räte erliessen nach längeren politischen Debatten am 17. Juni 2016 das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III).⁶ Es sah zwecks Herstellung der internationalen Akzeptanz⁷ die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus im StHG sowie die Aufgabe der Praxis zur Prinzipalbesteuerung und zur Swiss Finance Branch bei der direkten Bun-

⁶ BBI 2016, 4937.

⁷ Vgl. dazu oben Abschnitt 1.3.

dessteuer vor. Gleichzeitig sollten neue, international jedoch akzeptierte steuerliche Massnahmen – sogenannte Ersatzmassnahmen – Aufnahme ins Gesetz finden. Im Vordergrund standen dabei die Patentbox und der erhöhte Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Überdies waren sowohl im DBG als auch im StHG die zinsbereinigte Gewinnsteuer und einheitliche Regelungen zur Aufdeckung von stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht vorgesehen. Über einen erhöhten Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer wollte der Bund den Kantonen zudem finanzpolitischen Handlungsspielraum verschaffen, damit diese die Steuerbelastung für juristische Personen senken können. Die Abschaffung der Statusgesellschaften hätte schliesslich Anpassungen im nationalen Finanzausgleich notwendig gemacht.

Gegen das Unternehmenssteuerreformgesetz III kam das Referendum zu Stande. In der Abstimmung vom 12. Februar 2017 lehnten die Stimmberechtigten die Steuerreform relativ deutlich ab. Die Gründe für die Ablehnung wurden in der VOTO-Studie analysiert⁸. Zwei der wichtigsten Gründe für das Scheitern der Unternehmenssteuerreform III waren die Überforderung mit der Vorlage und die Unsicherheit über die finanziellen Auswirkungen. Die besonderen Steuerregimes sind aufgrund der Ablehnung der USR III zwar weiterhin in Kraft; ihr Widerspruch zu den internationalen Standards und die politische Verpflichtung der Schweiz zur Aufhebung der entsprechenden Regelungen bestehen jedoch ebenfalls fort. Dies führt einerseits zu Rechts- und Planungsunsicherheiten für international tätige Unternehmen. Andererseits mehren sich sowohl unilaterale als auch international koordinierte Gegenmassnahmen zum Schutz von Steuersubstrat und zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken. Der Handlungsbedarf hat sich dadurch sogar noch erhöht.

2.1.2 Vernehmlassung zur Steuervorlage 17

Der Bundesrat beauftragte deshalb bereits am 22. Februar 2017 das Eidgenössische Finanzdepartement, umgehend eine neue Vorlage auszuarbeiten. Am 2. März 2017 hat sich das Steuerungsorgan aus Bund und Kantonen konstituiert. Die Arbeiten zu einer neuen Vorlage zur Unternehmensbesteuerung liefen unter dem Titel Steuervorlage 17 (SV17). Das Steuerungsorgan verabschiedete am 1. Juni 2017 seine Empfehlungen zur SV17. Diese wurden vom Bundesrat in der am 6. September 2017 eröffneten Vernehmlassung im Wesentlichen übernommen. Abgewichen ist der Bundesrat einzig beim Kantonsanteil am Ertrag der direkten Bundessteuer, der nur 20,5 Prozent und nicht 21,2 Prozent betragen sollte, wie vom Steuerungsorgan empfohlen. Zusammen mit dem Gesetz wurde auch die Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die konkretisierende Bestimmungen zur Patentbox enthält, in die Vernehmlassung gegeben. Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis zum 6. Dezember 2017.

2.1.3 Botschaft des Bundesrates zur Steuervorlage 17

Der Bundesrat verabschiedete am 21. März 2018 die Botschaft zur SV17.⁹ Sie entspricht in wesentlichen Teilen der Vernehmlassungsvorlage. Eine Ausnahme bildet der vertikale Ausgleich. Eine Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmenden forderte eine stärkere Beteiligung des Bundes an den Reformlasten. Der Bundesrat schlug deshalb eine Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer auf 21,2 Prozent vor.

Die Ziele der Reform blieben gegenüber der USR III unverändert. Nach dem Bundesrat geht es darum, die internationale Akzeptanz des Unternehmenssteuerrechts der Schweiz wiederherzustellen, gleichzeitig sollen aber wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen geschaffen, dabei die Reformlasten ausgewogen verteilt werden und die finanziellen Auswirkungen für Bund, Kantone und Gemeinden im Rahmen bleiben. Er definierte deshalb die vier folgenden strategischen Stossrichtungen:

⁸ www.voto.swiss

⁹ BBI 2018, 2527.

- Abschaffung der besonderen Steuerregimes;
- Einführung neuer steuerlicher Sonderregelungen, die den internationalen Standards entsprechen;
- Anpassung des Finanzausgleichs an die neuen steuerpolitischen Realitäten;
- ausgewogene Verteilung der Reformlasten.

Davon ausgehend nahm der Bundesrat gegenüber der von den Stimmberechtigten abgelehnten USR III diverse Änderungen vor. Im Einzelnen sind dies:

- engere und praktikablere Ausgestaltung der Patentbox, indem nicht patentgeschützte Erfindungen von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) und (nur) urheberrechtlich geschützte Software nicht für die ermässigte Besteuerung qualifizieren;
- Fokussierung des erhöhten Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand auf den Personalaufwand;
- Verzicht auf die zinsbereinigte Gewinnsteuer;
- Senkung der Entlastungsbegrenzung;
- Erhöhung der Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen sowohl beim Bund als auch auf Ebene der Kantone;
- Berücksichtigung der Gemeinden im Zusammenhang mit der Erhöhung des Kantonsanteils bei der direkten Bundessteuer;
- Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen.

Im Sinn einer verbesserten Transparenz enthält die bundesrätliche Botschaft zudem Informationen zu den Umsetzungsplänen der Kantone und Schätzungen der dynamischen Auswirkungen.

2.1.4 Verabschiedung der Reform durch das Bundesparlament

Die eidgenössischen Räte erliessen in der Schlussabstimmung vom 28. September 2018 das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF). Die neue Bezeichnung geht darauf zurück, dass die Räte – an Stelle der vom Bundesrat in der Botschaft zur SV17 vorgeschlagenen Erhöhung der bundesrechtlichen Mindestvorgaben für Kinder- und Ausbildungszulagen – einen sozialpolitischen Ausgleich zugunsten der AHV im Umfang von 2 Mrd. Franken eingefügt haben. Die Anpassungen bei der AHV-Finanzierung bilden zusammen mit der Steuerreform Bestandteil des von den eidgenössischen Räten verabschiedeten Gesetzes.

Auch bei den steuerlichen Massnahmen wich das Bundesparlament in einigen Punkten vom Bundesrat ab oder ergänzte dessen Vorlage, und zwar im Einzelnen wie folgt:

- Möglichkeit der Einführung eines Abzugs für Eigenfinanzierung für Kantone, in deren Hauptort das kumulierte Gewinnsteuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13,5 Prozent beträgt;
- Einbezug des Abzugs für Eigenfinanzierung in die Entlastungsbegrenzung;
- Teilbesteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen von natürlichen Personen zu mindestens 50 Prozent auf Ebene Kantone und Gemeinden (bei der direkten Bundessteuer hingegen unverändert gegenüber der bundesrätlichen Botschaft zu 70 Prozent);
- Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips für an schweizerischen Börsen kotierte Unternehmen insoweit, als bei Rückzahlungen von Kapitaleinlagereserven im gleichen Umfang Gewinnreserven ausgeschüttet (Rückzahlungsregel) bzw. – bei Rückkauf eigener Anteilsrechte – vernichtet werden (Teilliquidationsregel) müssen;
- Möglichkeit der Kantone, bei der Besteuerung von Eigenkapital nicht nur Beteiligungen und Patente sowie vergleichbare Rechte, sondern auch konzerninterne Darlehen zu entlasten.

2.2 Steuerpolitische Massnahmen

2.2.1 Aufhebung der kantonalen Steuerstatus und der Praxisregelungen auf Stufe Bund

Mit dem STAF werden Art. 28 Abs. 2 bis 5 StHG ersatzlos aufgehoben, da die kantonalen Steuerstatus international nicht mehr akzeptiert sind. Entfällt somit die Grundlage für die Statusgesellschaften im übergeordneten Recht, müssen auch die entsprechenden Bestimmungen im kantonalen Recht aufgehoben werden.

Im Bereich der direkten Bundessteuer sollen die ebenfalls den internationalen Standards widersprechenden Praxen zur speziellen Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften und zur Swiss Finance Branch nicht mehr fortgeführt werden. Sie sind gesetzlich nicht geordnet, sondern beruhen auf der Praxis, weshalb die entsprechende Aufhebung keiner gesetzlichen Änderungen bedarf.

2.2.2 Patentbox

Mit dem STAF wird eine Patentbox als neue steuerpolitische Massnahme eingeführt, die für die Kantone obligatorisch ist (Art. 8a, Art. 24a und 24b StHG); bei der direkten Bundessteuer ist sie nicht vorgesehen. Mit der Patentbox werden Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten auf Antrag der steuerpflichtigen Person reduziert besteuert. Da sie die Ertragsseite betrifft, wird sie auch als Outputförderung von Forschung und Entwicklung (F&E) bezeichnet. Die entsprechende steuerliche Ermässigung beruht auf folgenden Eckwerten:

- **Steuersubjekt:** Die Patentbox kann von juristischen Personen in Anspruch genommen werden. Sie steht aber auch natürlichen Personen mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit offen. Damit wird der Rechtsformneutralität des Steuerrechts Rechnung getragen.
- **Qualifizierende Rechte:** Nach dem Gesetzeswortlaut soll der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten in die Boxenlösung einfließen. Zu den vergleichbaren Rechten zählen ergänzende Schutzzertifikate, Topographien, Pflanzensorten, der Unterlagenschutz nach dem Heilmittelgesetz, der Berichtschutz nach der Pflanzenschutzmittelverordnung und die entsprechenden ausländischen Rechte. Nicht patentgeschützte Erfindungen von Klein- und Mittelunternehmen qualifizieren nicht für die Patentbox. Gleiches gilt für nur urheberrechtlich geschützte Software; anders verhält es sich jedoch dann, wenn Software einer technischen Anwendung dient und somit Teil einer patentierten Erfindung ist (computerimplementierte Erfindung).
- **Substanz:** Erträge aus Immaterialgüterrechten sollen nicht willkürlich von einem Hoch- in einen Tiefsteuerstandort verschoben werden können. Dies wird dadurch ausgeschlossen, dass wirtschaftliche Substanz in dem Land erforderlich ist, das eine steuerliche Privilegierung in Form der Patentbox gewährt. Innerhalb der OECD hat man sich dabei auf den sog. modifizierten Nexus-Ansatz geeinigt. Dieser besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis der dem Inland zurechenbaren Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen zu den Gesamtaufwendungen für Forschung und Entwicklung von einer Ermässigung profitieren können (Art. 24b Abs. 1 StHG). Für die Patentbox qualifiziert Aufwand für Forschung und Entwicklung, den die steuerpflichtige Person entweder selbst durchführt oder von Dritten oder von Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz durchführen lässt. Um die Finanzierung und die Kontrolle der Forschung und Entwicklung im Ausland abzugelten, wird der qualifizierende Aufwand sodann um einen pauschalen Zuschlag von 30 Prozent erhöht (sog. uplift), soweit im Ausland tatsächlich Forschung und Entwicklung in diesem Umfang getätigt wurde. Die Einzelheiten in diesem Zusammenhang regelt der Bundesrat in einer Verordnung (Art. 24b Abs. 4 Bst. a StHG).
- **Ermittlung Boxenerfolg:** Der für eine Ermässigung qualifizierende Gewinn ist direkt aus der Buchhaltung ersichtlich, soweit Lizenzgebühren vereinnahmt oder Patente und vergleichbare Rechte verkauft werden. Sind hingegen Patente und vergleichbare Rechte in einem Produkt enthalten, muss der darauf entfallende Gewinn vom übrigen Gewinn aus dem Produkt getrennt

werden. Dafür soll die Residualmethode zur Anwendung gelangen. Sie setzt auf der Produktebene an und bestimmt, dass der Gewinn je Produkt im Umfang von 6 Prozent der darauf entfallenden Gesamtkosten und zusätzlich um das Markenentgelt reduziert wird (Art. 24b Abs. 2 StHG). Der verbleibende Betrag wird ermässigt, der nicht in Verbindung mit Patenten und vergleichbaren Rechten stehende Gewinn demgegenüber ordentlich besteuert.

- Höhe der Ermässigung: Die Ermässigung ergibt sich aus der Multiplikation des Boxenerfolgs mit dem aus dem modifizierten Nexus-Ansatz resultierenden Faktor einerseits und mit der gesetzlich bestimmten Entlastung andererseits. Die Ermässigung setzt somit auf Stufe der Bemessungsgrundlage an. Das StHG sieht eine Entlastung von 90 Prozent vor, die Kantone können jedoch einen tieferen Satz vorsehen (Art. 24b Abs. 1 StHG). Der Boxenerfolg abzüglich Ermässigung fliesst dann in den steuerbaren Gewinn ein.

Berechnungsbeispiel Patentbox

Annahme: Ermässigung wird rein illustrativ auf 80 Prozent festgelegt (Art. 24b Abs. 1 StHG: höchstens 90 Prozent).

Ausgangslage:

Reingewinn aus Produkt	1'100
davon übriger Gewinn	600
davon Gewinn aus Patent	500
F&E Kosten Inland und Dritte	200
F&E Gesamtkosten	400
sogenannter uplift	30 Prozent

Berechnung Nexusquotient:

$$\frac{200 \times 130 \%}{400} = 0,65 \text{ (sogenannter Nexusquotient)}$$

Berechnung der Ermässigung durch Patentbox:

Gewinn aus Patent	500
Nexusquotient	0,65
Reduktion Bemessungsgrundlage	0,80
Ermässigung (0,65 x 0,80 x 500)	260

Berechnung des steuerbaren Gewinns mit Patentbox:

übriger Gewinn aus Produkt	600
steuerbarer Boxengewinn (500-260)	240
steuerbarer Gesamtgewinn Produkt	840

Die Kosten für ein qualifizierendes Immaterialgüterrecht gehen zeitlich den damit erzielten Gewinnen voraus. Sie waren voll abziehbar. Wenn nun der Gewinn aus einem Patent oder vergleichba-

ren Recht reduziert besteuert wird, ist der Entlastungseffekt zu hoch. Deshalb ist bei der Einbringung eines solchen Rechts in die Patentbox über den dafür getätigten Forschungs- und Entwicklungsaufwand abzurechnen, soweit dieser in den vergangenen Jahren den in der Schweiz steuerbaren Gewinn reduziert hat. Wurden die Kosten aktiviert, so sind geltend gemachte Abschreibungen dem steuerbaren Ergebnis zuzurechnen. Die Hinzurechnung umfasst auch einen zusätzlichen Abzug nach Art. 25a StHG. Im Umfang der Hinzurechnung ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Letztere kann dann in den Folgeperioden wieder steuerwirksam abgeschrieben werden, womit der Gewinn im Rahmen der Patentbox vermindert wird. Freilich kann die steuerliche Hinzurechnung des in der Vergangenheit entstandenen Forschungs- und Entwicklungsaufwands im Jahr des Boxeneintritts zu einer sehr hohen Steuerbelastung führen. Das Harmonisierungsrecht räumt deshalb den Kantonen die Möglichkeit ein, auf eine einmalige Aufrechnung zu verzichten; diesfalls müssen sie aber sicherstellen, dass die Besteuerung innert der ersten fünf Jahre nach der erstmaligen Besteuerung auf andere Weise erfolgt (Art. 24b Abs. 3 StHG).

Da es sich bei der Patentbox um eine obligatorische Massnahme für die Kantone handelt, findet die geringere Ausschöpfbarkeit von Gewinnen im Bereich der Patentbox Berücksichtigung im Bundesfinanzausgleich (Art. 3 Abs. 3 Satz 3 des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich [SR 613.2; abgekürzt FiLaG]).

2.2.3 Erhöhter Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Neben der Patentbox findet über das STAF eine weitere Massnahme zur Förderung von Innovation Eingang in das Harmonisierungsrecht. Die Kantone haben die Möglichkeit, Ausgaben für Forschung und Entwicklung steuerlich nicht mehr nur zu 100 Prozent anzurechnen, sondern mit einem Zuschlag von höchstens 50 Prozent gegenüber den effektiven Kosten. Die Massnahme setzt auf der Ausgabenseite an, weshalb sie auch als Inputförderung von Forschung und Entwicklung bezeichnet wird. Persönlich steht der Abzug sowohl juristischen Personen als auch natürlichen Personen zu, wenn er denn eingeführt wird (Art. 10a und Art. 25a StHG). Sachlich ist er auf Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen beschränkt, die der steuerpflichtigen Person entweder unmittelbar selbst oder mittelbar durch Dritte im Inland entstanden sind. Kann der Auftraggeber die Kosten abziehen, so steht dem Auftragnehmer kein Abzug zu. Bei selbst durchgeführter Forschung und Entwicklung wird zwecks Ermittlung des zusätzlichen Abzugs vom direkt zurechenbaren Personalaufwand ausgegangen; dieser wird um 35 Prozent erhöht, womit die übrigen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen pauschal abgegolten sind. Wenn die Forschung und Entwicklung durch Dritte erfolgt, sind 80 Prozent vom in Rechnung gestellten Betrag massgebend für die Berechnung des zusätzlichen Abzugs. Da bei Auftragsforschung der Rechnungsbetrag regelmässig eine Gewinnkomponente und eine Abgeltung für Gemeinkosten beinhaltet, würde die volle Abzugsfähigkeit des Rechnungsbetrags die Eigenforschung gegenüber der Auftragsforschung diskriminieren. Aus diesem Grund wird die Förderung auf 80 Prozent des in Rechnung gestellten Betrags beschränkt.

Die Inputförderung ist für die Kantone fakultativ. Bei der direkten Bundessteuer ist der zusätzliche Abzug nicht vorgesehen. Die mit dieser Massnahme verbundene geringere steuerliche Ausschöpfbarkeit wird deshalb nicht im Bundesfinanzausgleich abgebildet.

2.2.4 Abzug für Eigenfinanzierung

Im Gegensatz zur bundesrätlichen Botschaft, die keinen Abzug für Eigenfinanzierung vorsah, fand in den parlamentarischen Beratungen die Möglichkeit, einen entsprechenden Abzug im kantonalen Recht einzuführen, Eingang in das Harmonisierungsrecht (Art. 25a^{bis} StHG; im Rahmen der USR III war in diesem Zusammenhang von zinsbereinigter Gewinnsteuer die Rede). Dies steht jedoch nur Kantonen offen, an deren Hauptort das kumulierte Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13,5 Prozent beträgt. Gemäss den in der Botschaft zur SV17 publizierten Umsetzungsplänen der Kantone würde nur der Kanton Zürich diese Bedingung erfüllen.

Der Abzug für Eigenfinanzierung kommt auf dem überdurchschnittlichen Eigenkapital – dem sog. Sicherheitseigenkapital – zur Anwendung. Der kalkulatorische Zins richtet sich dabei nach der Rendite für zehnjährige Bundesobligationen. Soweit das Eigenkapital auf Forderungen gegenüber Nahestehenden entfällt, besteht die Möglichkeit, einen dem Drittvergleich entsprechenden Zinssatz geltend zu machen.

2.2.5 Aufdeckung von stillen Reserven

2.2.5.a Notwendigkeit von einheitlichen Regelungen

Stille Reserven entstehen entweder aus der Unterbewertung von Aktiven oder der Überbewertung von Passiven. Werden die stillen Reserven realisiert, indem die Unternehmung z.B. einen Vermögenswert verkauft oder eine Rückstellung auflöst, unterliegen sie grundsätzlich der Gewinnsteuer.

Werden stille Reserven in einen Bereich überführt, in dem keine gleichartige Besteuerung besteht, gilt es sicherzustellen, dass das Steuersubstrat nicht endgültig verloren geht. Diesfalls liegt eine steuersystematische Realisation vor, verändern sich doch die handelsrechtlichen Buchwerte der Aktiven und Passiven bei der Überführung nicht, sodass es an einer echten oder buchmässigen Realisation fehlt. Eine steuersystematische Realisierung liegt z.B. beim Wegzug ins Ausland (Ende der Steuerpflicht) und spiegelbildlich dazu bei einem Zuzug in die Schweiz (Beginn der Steuerpflicht) vor. Gleiches gilt, wenn eine Gesellschaft von der ordentlichen Besteuerung in einen privilegiert besteuerten oder gewinnsteuerfreien Bereich wechselt und umgekehrt (Statuswechsel).

Im übergeordneten Recht war bis anhin einzig der Wegzug ins Ausland auf Stufe Bund geregelt (Art. 54 Abs. 2 und Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG). Das Harmonisierungsrecht enthielt gar keine diesbezüglichen Regelungen. So verfügen die Kantone namentlich über Gestaltungsspielraum in der Frage, ob und wann die in den privilegiert besteuerten Bereich überführten stillen Reserven besteuert werden. In den Kantonen bestehen denn auch unterschiedliche Regelungen oder Praxen, welche Folgen der Eintritt in den privilegierten Status für die dazumal bestehenden stillen Reserven zeitigt.

Der Kanton St.Gallen entschied sich bei den Holding- und Domizilgesellschaften für die sog. Aufschublösung. Danach werden die stillen Reserven beim Statuswechsel nicht besteuert, sondern in einer Merkliste festgehalten und erst bei einer späteren echten oder buchmässigen Realisierung der Besteuerung unterworfen, soweit sie in diesem Zeitpunkt noch vorhanden sind (Art. 32 Abs. 3 und Art. 88 Abs. 5 StG sowie Art. 48 StV). Über die Folgen im umgekehrten Fall, also wenn eine Gesellschaft das Privileg verliert oder freiwillig darauf verzichtet, schweigt sich das Gesetz aus. Nach der Praxis sind diesfalls die während der Dauer des Privilegs entstandenen stillen Reserven zu ermitteln. Soweit sie später realisiert werden, unterliegen sie nicht der ordentlichen Besteuerung. Dementsprechend greift sowohl beim Übergang in den besonderen Steuerstatus als auch beim Wegfall oder Verlust ein Aufschub, können doch die überführten stillen Reserven weder besteuert noch steuerfrei offengelegt werden (vgl. dazu schon oben Abschnitt 1.1.3).

Anders verhält es sich bei den gemischten Gesellschaften, da sie im Kanton St.Gallen nicht als privilegiert besteuerte Gesellschaften behandelt werden. Es handelt sich dabei vielmehr um eine spezielle Betriebsstättenlösung und damit um eine internationale Ausscheidung. Wird eine entsprechende Ausscheidung erstmals verlangt, ist über die stillen Reserven auf diejenigen Aktiven und Verbindlichkeiten, die der ausländischen Betriebsstätte zugewiesen werden, unmittelbar abzurechnen (Art. 35 Abs. 2 StV). Sind die Voraussetzungen einer Betriebsstätte aufgrund überwiegender Auslandsbezogenheit nicht mehr erfüllt, kommt es zu einem Import von im Ausland entstandenen stillen Reserven unter die schweizerischen Gewinnsteuern. Sie können nach der gel-

tenden Praxis dann steuerfrei aufgedeckt werden, wenn die Aufdeckung in der Handelsbilanz erfolgt oder eine steuerliche Abrechnung im Ausland (Exit-Besteuerung) stattgefunden hat (vgl. dazu schon oben Abschnitt 1.1.3).

Die unterschiedlichen kantonalen Regelungen und Praxen im Steuerraum Schweiz sind der Rechtssicherheit abträglich. Infolge Abschaffung der kantonalen Steuerstatus und der Praxisregelungen bei der direkten Bundessteuer mit dem STAF kommt es ausserdem zu zahlreichen Systemwechseln. Dies hat den Bundesgesetzgeber bewogen, einheitliche Regelungen für den Beginn oder das Ende der Steuerpflicht (Abschnitt 2.2.5.b) und für den Wegfall der kantonalen Steuerstatus (Abschnitt 2.2.5.c) zu schaffen. Ausserdem wurde eine Bestimmung zum vorzeitigen Step-up geschaffen (Abschnitt 2.2.5.d) – also für den Fall, dass auf einen kantonalen Steuerstatus schon vor Inkrafttreten der Steuerreform verzichtet wird.

2.2.5.b Bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (Step-up)

Ausdrücklich geregelt wird neu, dass eine juristische Person bei Beginn der Steuerpflicht in der Schweiz stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) in der Steuerbilanz aufdecken kann. Eine Ausnahme gilt für stille Reserven auf Beteiligungen von wenigstens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft (Art. 24c Abs. 1 StHG), da diese bei einem Verkauf aufgrund des Beteiligungsabzugs ohnehin steuerbefreit sind. Die Möglichkeit der steuerneutralen Aufdeckung wird deshalb gewährt, weil die stillen Reserven während einer Zeit entstanden sind, als die juristische Person in der Schweiz noch nicht steuerpflichtig war. Als Beginn der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte, das Ende einer Steuerbefreiung sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz (Art. 24c Abs. 2 StHG). Die aufgedeckten stillen Reserven sind gemäss den üblichen, für die jeweiligen Aktiven geltenden Abschreibungssätzen abzuschreiben; der aufgedeckte selbst geschaffene Goodwill ist innert zehn Jahren abzuschreiben (Art. 24c Abs. 3 und 4 StHG).

Bei Beendigung der Steuerpflicht werden die in der Schweiz gebildeten stillen Reserven einschliesslich Goodwill der Gewinnsteuer unterstellt (Art. 24d Abs. 1 StHG). Als Ende der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, der Übergang zu einer Steuerbefreiung sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland (Art. 24d Abs. 2 StHG).

2.2.5.c Übergangslösung bei Statuswechsel (Sondersatz)

Der Wegfall der kantonalen Steuerstatus hat für die betroffenen Unternehmen grundlegende Auswirkungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Sie unterliegen neu der ordentlichen und damit einer (wesentlich) höheren Besteuerung. Zudem entsteht eine latente Gewinnsteuerlast auf den stillen Reserven, die bisher nicht steuerbar gewesen wären. Um diese Steuerbelastung für die bisher privilegiert besteuerten Unternehmen zunächst einmal zu dämpfen, soll im Harmonisierungsrecht den Kantonen vorgeschrieben werden, dass sie die entsprechenden, beim Wegfall des kantonalen Steuerstatus bestehenden stillen Reserven einschliesslich Goodwill während einer Übergangsphase von fünf Jahren bei zukünftiger Realisation gesondert zu einem (tieferen) Steuersatz besteuern (Art. 78g Abs. 1 StHG). Diejenigen stillen Reserven, die auch unter dem kantonalen Steuerstatus steuerbar gewesen sind, unterliegen sodann der Besteuerung zum ordentlichen Steuersatz. Der Gewinn von kantonal bisher privilegiert besteuerten Gesellschaften wird somit aufgeteilt: Ein Teil wird zum Sondersatz, der andere Teil zum ordentlichen Satz besteuert. Mit dieser sog. Zweisatzlösung kann die bisher tiefe Steuerbelastung während höchstens fünf Jahren fortgeführt werden.

Die bei Inkrafttreten der Reform vorhandenen stillen Reserven einschliesslich Goodwill sind nach allgemein anerkannten Bewertungsregeln zu bestimmen und von der Veranlagungsbehörde in einer Feststellungsverfügung festzuhalten (Art. 78g Abs. 2 StHG). Zu diesem Zweck wird mit der letzten Steuererklärung nach altem Recht den Unternehmen ein Fragebogen zugestellt, in dem sie die stillen Reserven einschliesslich Goodwill geltend machen können. Machen sie dies nicht, so ergeht keine Verfügung und die in Zukunft realisierten Gewinne unterliegen integral der Besteuerung zum ordentlichen Satz.

Bedeutsam ist ferner, dass es den Kantonen möglich ist, die vorerwähnten Übergangsregelungen schon einzuführen, bevor die Regelungen über die Statusgesellschaften abgeschafft sind (Art. 72y Abs. 3 StHG). Verzichtet ein Unternehmen vorzeitig auf den Steuerstatus, so sind denn auch die stillen Reserven einschliesslich Goodwill bereits in diesem Zeitpunkt festzusetzen. Die Sonderatzlösung kann aber in jedem Fall immer nur während fünf Jahren beansprucht werden.

2.2.5.d Vorzeitiger Step-up

Das Übergangsrecht sieht weiter vor, dass in die Entlastungsbegrenzung (siehe dazu sogleich unter Abschnitt 2.2.6) auch Abschreibungen auf stillen Reserven einfliessen, die bei Ende einer privilegierten Besteuerung aufgedeckt wurden (Art. 78g Abs. 3 StHG). Damit können nur Abschreibungen auf stillen Reserven gemeint sein, deren Aufdeckung bei einem Verlust oder Verzicht auf einen kantonalen Steuerstatus vor Inkrafttreten der Reform erfolgt ist. Denn bei der Zweisatzlösung kommt es zu keiner steuerlichen Aufdeckung von stillen Reserven, womit es darauf auch keine Abschreibungen geben kann. Die Übergangsbestimmung von Art. 78g Abs. 3 StHG, die sich nur auf Statusgesellschaften zu beziehen scheint, betrifft damit einzig den vorzeitigen Step-up.

Für den Kanton St.Gallen hat diese Regelung nur geringe Relevanz. Er kennt für Holding- und Domizilgesellschaften die Aufschublösung, die eine steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven nicht schon beim Statuswechsel, sondern erst bei Realisierung zulässt. Bei gemischten Gesellschaften, die nicht als Statusgesellschaften gelten (vgl. Abschnitt 1.1.2.a), ist zwar ein vorzeitiger Step-up möglich, jedoch nur dann, wenn die Aufdeckung der stillen Reserven in der Handelsbilanz erfolgt oder eine steuerliche Abrechnung im Ausland stattgefunden hat (vgl. dazu oben Abschnitt 2.2.5.a). In diesem Fall greift die Entlastungsbegrenzung, auch wenn der Wortlaut von Art. 78g Abs. 3 StHG nur die Statusgesellschaften gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG erwähnt. Sinn und Zweck der Bestimmung ist, eine minimale Besteuerung auch bei einem vorzeitigen Step-up zu sichern; ein solcher Step-up soll sich nicht als (wesentlich) attraktiver erweisen als die Zweisatzlösung. Das Regelungsziel, eine allzu grosse Entlastung bei einem vorzeitigen Step-up auszuschliessen, erfasst zweifellos auch die gemischte Gesellschaft nach St.Galler Modell. Der Bundesgesetzgeber hatte diese besondere Ausscheidungslösung nur nicht vor Augen.

2.2.6 Entlastungsbegrenzung

Zu den Zielen der Steuerreform gehört neben der Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz und der Gewährleistung einer weiterhin wettbewerbsfähigen Unternehmenssteuerbelastung auch, die finanzielle Ergiebigkeit der Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden zu sichern. Eine Massnahme in diesem Zusammenhang bildet die sog. Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG). Damit soll verhindert werden, dass Unternehmen, die in hohem Mass von der Patentbox, der Inputförderung und dem Abzug für Eigenfinanzierung profitieren können, keine oder kaum noch Gewinnsteuer bezahlen müssen.

Konkret verpflichtet die Entlastungsbegrenzung die Kantone dazu, einen Höchstabzug im Gesetz festzulegen, der durch Ermässigungen aufgrund der Patentbox, der Inputförderung und des Abzugs für Eigenfinanzierung nicht überschritten werden darf. Das Gesetz sieht eine Entlastung von höchstens 70 Prozent vor; das bedeutet, dass eine Unternehmung immer mindestens 30 Prozent

des steuerbaren Gewinns versteuern muss. Die Kantone können jedoch auch eine tiefere Entlastungsgrenze und damit eine höhere Mindestbesteuerung festlegen. Dieser Freiraum drängt sich insofern auf, als nicht alle Kantone dieselbe Strategie fahren werden: So wird ein Kanton, der vorab auf Gewinnsteuersenkungen setzt, tendenziell eher eine tiefere Entlastungsbegrenzung vorsehen als ein Kanton, der seine Strategie auf die steuerpolitischen Massnahmen fokussiert.

Die Entlastungsgrenze bemisst sich auf dem steuerbaren Gewinn vor Abzug der Ermässigungen aus Patentbox, Inputförderung und Abzug für Eigenfinanzierung sowie vor Verlustverrechnung und ohne Berücksichtigung des Nettoerfolgs aus Beteiligungen. Unter die Begrenzung fallen auch die Abschreibungen auf stillen Reserven, die unter einem kantonalen Steuerstatus gebildet, aber vor Inkrafttreten der Reform aufgedeckt wurden (vorzeitiger Step-up, vgl. oben Abschnitt 2.2.5.d).

Berechnungsbeispiel Entlastungsbegrenzung

Annahme: Entlastungsbegrenzung wird rein illustrativ auf 50 Prozent festgelegt (Art. 25b StHG: höchstens 70 Prozent).

	steuerbarer Gewinn ohne Entlastungs- begrenzung	steuerbarer Gewinn mit Entlastungs- begrenzung
Unternehmensgewinn vor Entlastungen	1'100	1'100
– Nettobeteiligungsertrag	–100	–100
Berechnungsbasis für die Entlastungs- begrenzung	1'000	1'000
Ermässigungen:		
– aufgrund Patentbox	–260	–260
– aufgrund Inputförderung	–300	–300
Entlastungsgrenze (50 Prozent)		–500
Unternehmensgewinn nach Entlastungen	440	500
+ Nettobeteiligungsertrag	+100	+100
Zwischentotal	540	600
– Verlustvortrag Vorjahre	–150	–150
Steuerbarer Gewinn	390	450

2.2.7 Anpassungen bei der Kapitalsteuer

Die Statusgesellschaften weisen nicht nur eine tiefere Gewinnsteuerbelastung als ordentlich besteuerte Gesellschaften auf, sondern das steuerbare Eigenkapital unterliegt überdies der Besteuerung zu einem reduzierten Satz (vgl. für den Kanton St.Gallen oben Abschnitt 1.1.2.a). Die Abschaffung der Statusprivilegien ohne Gegenmassnahmen hätte deshalb auch bei der Kapitalsteuer regelmässig eine deutlich höhere Steuerbelastung zur Folge.

Zur Verhinderung dessen räumt das Harmonisierungsrecht den Kantonen die Möglichkeit ein, gewisse Ermässigungen bei der Besteuerung von Eigenkapital vorzusehen (Art. 29 Abs. 3 StHG).

Die möglichen Entlastungen betreffen das Eigenkapital, das auf Patente und vergleichbare Rechte, auf Beteiligungen sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt.

2.2.8 Teilbesteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen

Auf 1. Januar 2009 wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II (USR II) bei der direkten Bundessteuer die Teilbesteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen eingeführt. Seither sind (namentlich) Dividenden nur noch zu 60 Prozent steuerbar, sofern die Beteiligung dem Privatvermögen zugehört, und zu 50 Prozent steuerbar, sofern die Beteiligung dem Geschäftsvermögen zugehört. Die Teilbesteuerung mildert über eine Reduktion der Bemessungsgrundlage die wirtschaftliche Doppelbelastung von Gesellschaft und Beteiligungsinhaber.

Der Kanton St.Gallen kennt die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bereits seit dem 1. Januar 2007. Anders als beim Bund wird bei den Kantons- und Gemeindesteuern aber nicht die Bemessungsgrundlage reduziert, sondern die Entlastung erfolgt beim Steuersatz, indem Erträge aus massgeblichen Beteiligungen des Geschäfts- und Privatvermögens zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert werden. Dies wird als Halbsatzverfahren bezeichnet.

Der Bundesrat schlug im Rahmen der Botschaft zur SV17 vor, Methode und Höhe der Entlastung schweizweit zu vereinheitlichen. Er entschied sich dabei für die Teilbesteuerung; die Entlastung sollte auf Stufe Bund und Kanton auf 30 Prozent begrenzt werden, und zwar sowohl für im Geschäftsvermögen als auch im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen, wobei aber den Kantonen die Möglichkeit eingeräumt war, eine tiefere Entlastung vorzusehen. Die höhere Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen begründete er damit, dass die Gewinnsteuerbelastung in den letzten Jahren tendenziell gesunken sei und im Zuge der aktuellen Steuerreform wohl noch weiter sinken werde, was zusammen mit der starken Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung tendenziell eher zu einer Überkompensation führe. Ausserdem entfalle damit der Anreiz, Dividenden anstelle von Lohn zu beziehen, womit Einnahmefällen bei der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) entgegengewirkt werde. Schliesslich trage die höhere Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen auch zu einer ausgewogenen Vorlage bei und stelle ein Mittel zur Gegenfinanzierung dar.

Die eidgenössischen Räte wichen vom Vorschlag des Bundesrates insofern ab, als sie im Harmonisierungsrecht und damit für die Ebene der Kantone und Gemeinden eine Teilbesteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen (nur noch) zu mindestens 50 Prozent vorgeschrieben haben (Art. 7 Abs. 1 Satz 3 und 4 sowie Art. 8 Abs. 2^{quinquies} StHG). Für die direkte Bundessteuer folgten sie demgegenüber dem Bundesrat und beschlossen eine Erhöhung der Teilbesteuerung auf einheitlich 70 Prozent, d.h. für massgebliche Beteiligungen im Geschäfts- und Privatvermögen (Art. 18b Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG).

2.2.9 Anpassungen beim Kapitaleinlageprinzip (KEP)

Das KEP wurde am 1. Januar 2011 bei der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer eingeführt. Es war Bestandteil der Unternehmenssteuerreform II und ermöglicht, dass Reserven aus Kapitaleinlagen steuerfrei von den Unternehmen an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden können. Reserven aus Kapitaleinlagen sind Einlagen, Zuschüsse oder Aufgelder, die von Inhabern der Beteiligungsrechte an die Kapitalgesellschaft oder die Genossenschaft geleistet werden.

Direktsteuerlich beschlägt das KEP nur den Privatvermögensbereich und dabei die Bemessung des Vermögensertrags. Es hat das Nennwertprinzip abgelöst, nach dem nur die Rückzahlung des Nennwerts von Beteiligungsrechten steuerfrei ist, jede den Nennwert übersteigende Leistung beim Empfänger hingegen steuerbaren Vermögensertrag darstellt. Im Unterschied dazu bleiben

beim KEP im Fall einer Rückzahlung nicht nur der Nennwert, sondern eben auch die von Anteilshabern geleisteten Einlagen in die Reserven der Unternehmung von der Einkommensbesteuerung ausgenommen.

Mit dem STAF wird nun das KEP wieder eingeschränkt, und zwar durch eine Rückzahlungs- und eine Teilliquidationsregel. Die Einschränkungen betreffen ausschliesslich Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die an einer schweizerischen Börse kotiert sind.

Die Rückzahlungsregel schreibt vor, dass bei Rückzahlungen von Kapitaleinlagereserven (KER) im gleichen Umfang steuerbare Reserven ausgeschüttet werden müssen. Wird die Regel verletzt, ist die Rückzahlung der KER im entsprechenden Umfang steuerbar, ausser es sind in diesem Umfang gar keine handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven vorhanden; dann beschränkt sich die Besteuerung auf die Höhe der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven. Dies gilt für alle bestehenden KER mit Ausnahme solcher, die bei einem Zuzug einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in die Schweiz nach dem 24. Februar 2008 (Datum der Volksabstimmung über die USR II) bereits vorhanden waren (Ausnahme für Ausland-KER). Um zu verhindern, dass KER steuerfrei in Nennwertkapital umgewandelt und alsdann steuerfrei an die Anteilshaber zurückbezahlt werden kann, gelten die vorgenannten Regeln sachgemäss auch für Gratisliberierungen aus KER.

Nach der Teilliquidationsregel müssen im Rahmen eines Rückkaufs von eigenen Kapitalanteilen im gleichen Umfang KER wie übrige Reserven vernichtet werden. Wird die Regel verletzt, vermindert sich der steuerbare Liquidationsüberschuss in dem Umfang, in dem die Regel verletzt wurde. Im gleichen Umfang reduziert sich das steuerbare Einkommen beim Anteilshaber.

Die Anpassungen beim KEP sind für die direkte Bundesteuer in Art. 20 Abs. 3 bis 7 DBG und die Kantons- und Gemeindesteuern in Art. 7b Abs. 1 bis 5 StHG normiert.

2.2.10 Anpassungen bei der Transponierung

Eine Transponierung liegt vor, wenn eine natürliche Person ihre im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechte an ein Unternehmen verkauft, das sie selbst beherrscht (Verkauf an sich selbst). Unter bestimmten weiteren Voraussetzungen und in bestimmtem Umfang wird der Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert.

Bis anhin galt, dass es nur zu einer Besteuerung kommt, wenn eine Kapitalbeteiligung von wenigstens 5 Prozent verkauft wird, und zwar insoweit, als der Erlös den Nennwert übersteigt. Der Wortlaut ist in zweierlei Hinsicht zu eng: Zum einen nimmt er nur den Nennwert der verkauften Beteiligungsrechte von der Bemessungsgrundlage aus, obschon seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips per 1. Januar 2011 auch Einlagen in die Reserven steuerfrei zurückgezogen werden können; zum anderen erfasst er nur Beteiligungen von wenigstens 5 Prozent am Grund- oder Stammkapital, was sich als nicht sachgerecht erweist. Mit dem geänderten Bundessteuerrecht erfährt nun die gesetzliche Normierung der Transponierung eine Präzisierung und eine Anpassung dahingehend, dass steuerbarer Vermögensertrag nur in der Differenz zwischen Veräusserungserlös und Nennwert zuzüglich Kapitaleinlagereserven vorliegt und überdies die vorgesehene Mindestquote nicht mehr gilt, sodass auch ein Beteiligungsverkauf von weniger als 5 Prozent Steuerfolgen zeitigen kann (Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG; Art. 7a Abs. 1 Bst. b StHG).

2.3 Vertikaler Ausgleich

Mit dem STAF fallen die kantonalen Steuerstatus dahin, und der gesetzliche Gewinnsteuersatz bei der direkten Bundessteuer bleibt unverändert bei 8,5 Prozent. Zudem gibt es insbesondere für Grosshandelserträge keine international akzeptierte steuerpolitische Lösung. Gezielte Entlas-

tungen für diese Gewinne entfallen daher nach dem Wegfall der kantonalen Steuerstatus. In Betracht kommt nur, die ordentliche Gewinnsteuerbelastung in den Kantonen zu senken, um für diese Art von Unternehmen weiterhin international wettbewerbsfähig zu sein und Abwanderungen zu verhindern. Die damit verbundenen Mindereinnahmen fallen aber allein bei den Kantonen und Gemeinden an, während der Bund von der gesteigerten Wettbewerbsfähigkeit gleichsam profitiert. Ohne Bundesbeitrag wäre das Kosten-Nutzen-Verhältnis bei kantonalen Gewinnsteuersenkungen asymmetrisch zwischen Bund und Kantonen verteilt. Deshalb sieht das STAF einen dauerhaften vertikalen Ausgleich in dem Sinn vor, dass der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von 17 Prozent auf 21,2 Prozent erhöht wird (Art. 196 Abs. 1 DBG). Dadurch soll den Kantonen ein gewisser finanzpolitischer Handlungsspielraum für Gewinnsteuersenkungen verschafft werden. Nach den neuesten Berechnungen des Bundes sollen so jährlich 990 Mio. Franken zusätzlich an die Kantone fliessen und davon rund 36 Mio. Franken auf den Kanton St.Gallen entfallen.

Der erhöhte Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer steht ausschliesslich den Kantonen zu, die von ihnen angekündigten Gewinnsteuersenkungen betreffen aber auch die Gemeinden. Es liegt an sich in der alleinigen Kompetenz der Kantone, wie die Reformlasten zwischen kommunaler und kantonaler Ebene verteilt werden. Mit einer Lex imperfecta werden sie dennoch dazu angehalten, die Auswirkungen der Aufhebung der Statusgesellschaften auf ihre Gemeinden angemessen abzugelten (Art. 196 Abs. 1^{bis} DBG).

2.4 Erhöhung der AHV-Finanzierung

Neben steuerpolitischen Massnahmen (oben Abschnitt 2.2) haben die eidgenössischen Räte mit dem STAF auch einen sozialpolitischen Ausgleich zu Gunsten der AHV beschlossen. Die Idee dahinter ist, die mit der Steuerreform verbundene finanzielle Belastung für Bund, Kantone und Gemeinden durch eine gleich hohe Finanzierung zu Gunsten des AHV-Ausgleichsfonds auszugleichen. Konkret werden die Lohnbeiträge um 3 Promille von 8,40 auf 8,70 Prozent angehoben (je 0,15 Prozent für Arbeitgeber und Arbeitnehmer), das ganze Demografieprozent der Mehrwertsteuererhöhung der AHV zugewiesen und der Bundesbeitrag an die AHV-Ausgaben von 19,55 auf 20,20 Prozent erhöht. Die dazu notwendigen Gesetzesanpassungen beschränken sich auf das Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10) und das Bundesgesetz über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV.

2.5 Anpassungen des Ressourcenausgleichs im Bundesfinanzausgleich (NFA)

Mit dem Wegfall der kantonalen Steuerregimes fällt auch die Tiefergewichtung von Gewinnen entsprechend besteuertter Gesellschaften aufgrund der Beta-Faktoren dahin. Ohne Korrekturmassnahmen würden diese Gewinne (wie diejenigen von ordentlich besteuerten Gesellschaften) mit vollem Gewicht in das Ressourcenpotential einfliessen. Unter der Annahme, dass die privilegiert besteuerten Gesellschaften nicht ins Ausland abwandern, erhöhte sich dadurch nicht nur das gesamtschweizerische Ressourcenpotential erheblich, sondern es würden auch die Disparitäten zwischen den einzelnen Kantonen massiv zunehmen.

Solche massiven Veränderungen im Ressourcenausgleich gilt es zu vermeiden. Deshalb sieht das STAF auch Änderungen im FiLaG vor, jedoch nur insoweit, als ein Zusammenhang mit der Steuerreform besteht. Andere Reformvorschläge werden im dritten Wirksamkeitsbericht zum Finanzausgleich diskutiert; dazu hat der Bundesrat vom 9. März bis zum 30. Juni 2018 eine Vernehmlassung durchgeführt.¹⁰ Mit dem STAF werden neue Gewichtungsfaktoren eingeführt,

¹⁰ Vgl. BBI 2018, 1336.

welche die bisherigen Beta-Faktoren ablösen (Art. 3 Abs. 3 Satz 2 und 3 FiLaG); während einer Übergangszeit sollen jedoch weiterhin die Beta-Faktoren zur Anwendung gelangen (Art. 23a FiLaG). Im Einzelnen präsentiert sich das vorgeschlagene Konzept für die Gewichtung der Gewinne der juristischen Personen wie folgt:

- Einführung eines Faktors Zeta-1 für Gewinne ausserhalb der Patentbox: Unter dem neuen Recht wird von einer geringeren steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen gegenüber den Einkommen natürlicher Personen ausgegangen. Dies gilt neu grundsätzlich für sämtliche Gewinne, unabhängig davon, ob sie auf mobile Erträge oder weniger mobile Erträge zurückgehen. Der Quotient aus der steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen (Zähler) und der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen natürlicher Personen (Nenner) stellt den Gewichtungsfaktor für die Gewinne der juristischen Personen dar. Da letztere eben geringer ausgeschöpft werden, ist der Faktor Zeta-1 deutlich kleiner als 1.
- Einführung eines Faktors Zeta-2 für Gewinne innerhalb der Patentbox: Einzig für Gewinne in der Patentbox soll ein separater Zeta-Faktor gelten, der die geringere steuerliche Ausschöpfung von entsprechenden Gewinnen aufgrund der steuerlichen Entlastung widerspiegelt. Folglich fließen diese reduziert besteuerten Gewinne mit einer tieferen Gewichtung ins Ressourcenpotential ein als Gewinne ohne ermässigte Besteuerung. Keine Berücksichtigung findet hingegen die Inputförderung, steht es doch den Kantonen frei, ob sie einen Überabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand einführen wollen (vgl. oben Abschnitt 2.2.3).
- Weitergeltung der Beta-Faktoren (auch bei vorzeitigem Statuswechsel) während einer Übergangsphase: Übergangsrechtlich wird bestimmt, dass die Beta-Faktoren des Referenzjahres 2020 während fünf Jahren nach Inkrafttreten der Steuerreform weiterhin Anwendung finden auf Gewinne von Gesellschaften, die nach bisherigen Recht einem kantonalen Steuerregime unterstanden. Somit gelten für solche Gewinne die Beta-Faktoren (voraussichtlich) bis Ende 2024 weiter. Ab dem zweiten Jahr nach Inkrafttreten der Steuerreform wird aber das Volumen dieser Gewinne um jährlich einen Fünftel gekürzt. Die entsprechende Berechnungsweise gilt auch dann, wenn eine Gesellschaft vorzeitig und freiwillig nach dem 31. Dezember 2016 auf das kantonale Steuerregime verzichtet hat.

Der Bund hat die Auswirkungen der Abschaffung der Beta-Faktoren und der Einführung der Zeta-Faktoren ausgewertet. Diese Simulationen basieren auf den Daten des Referenzjahres 2018 und zahlreichen Annahmen, so etwa in Bezug auf Zu- und Abwanderungen von Unternehmen oder die Umsetzung der Steuerreform in den Kantonen. Die Simulation zeigt, dass es auch bei Anwendung der Zeta-Faktoren zu Verschiebungen in der Ressourcenstärke der Kantone kommen wird.

Für den Kanton St.Gallen ergibt sich eine rechnerische Abnahme des Ressourcenpotentials im Vergleich zu den anderen Kantonen. Wird auf das Ergebnis der vom Bund durchgeführten Berechnungen abgestellt, ist mit zusätzlichen Zahlungen aus dem Bundesfinanzausgleich in Höhe von rund 39 Mio. Franken zu rechnen. Dieser Betrag ergibt sich aus der Multiplikation der Entlastung von 80 Franken je Einwohnerin und Einwohner, die aus der Simulation unter Verwendung der Zeta-Faktoren gegenüber den effektiven Zahlen 2018 resultiert, mit der Anzahl Einwohnerinnen und Einwohner im Kanton St.Gallen. Die zusätzlichen Gelder fließen aufgrund der vergangenheitsbezogenen Bemessung des Ressourcenausgleichs (vgl. dazu oben Abschnitt 1.4.2) schrittweise erst vier Jahre (teilweise) bzw. sechs Jahre (voll) nach Inkrafttreten der Steuerreform. Ihre Höhe ist aber insbesondere deshalb mit grosser Vorsicht zu geniessen, weil die vom Bund durchgeführte Simulation auf diversen Annahmen beruhen.

Wie bereits vorstehend erwähnt, befindet sich der Bundesfinanzausgleich in einem Anpassungsprozess, der über die mit dem STAF beschlossenen Änderungen hinausgeht. Die Konferenz der Kantonsregierungen hat dem Bundesrat dazu konkrete Anpassungsvorschläge unterbreitet. Es ist damit zu rechnen, dass aus diesem Prozess für den Kanton St.Gallen Belastungen resultieren. Auch diese Entwicklungen sind im Gesamtkontext zu berücksichtigen.

2.6 Inkrafttreten

Es ist vorgesehen, dass der Bundesrat das Inkrafttreten des STAF bestimmt. In der Regel wird den Kantonen eine Frist von zwei Jahren eingeräumt, um ihre kantonalen Regelungen an geändertes Harmonisierungsrecht anzupassen. Aufgrund der fehlenden internationalen Akzeptanz der besonderen Steuerregimes besteht bei dieser Steuerreform aber eine erhöhte Dringlichkeit. Sie soll bereits auf Anfang 2020 in Kraft gesetzt werden. Eine Ausnahme ist für die Übergangsregelung von Art. 78g StHG – mithin die Sondersatzlösung – vorgesehen: Diese soll in Kraft treten, sobald die Referendumsfrist unbenützt verstrichen oder das Gesetz in der Volksabstimmung angenommen worden ist. Ab diesem Zeitpunkt sind die Kantone berechtigt, nicht aber verpflichtet, eine entsprechende Regelung in ihre Steuergesetze aufzunehmen. Sollte gegen das Gesetz das Referendum ergriffen werden und zu Stande kommen, ist die Abstimmung darüber für den 19. Mai 2019 geplant. Diesen Termin hat der Bundesrat am 28. September 2018 kommuniziert, womit er vom ursprünglich kommunizierten Fahrplan abgewichen ist, der eine allfällige Abstimmung am 10. Februar 2019 vorsah.

3 Umsetzung der Steuerreform im Kanton St.Gallen

3.1 Ausgangslage

3.1.1 Spielraum bei der Umsetzung

Mit dem STAF werden die besonderen Steuerregimes abgeschafft, es sieht jedoch an deren Stelle verschiedene neue steuerpolitische Massnahmen vor. Konkret geht es um die vier Massnahmen Patentbox, Inputförderung, Abzug für Eigenfinanzierung und Entlastungsbegrenzung. Diese Massnahmen sind teils obligatorisch, teils fakultativ: Ersteres gilt für die Patentbox und die Entlastungsbegrenzung, Letzteres trifft auf die Inputförderung und den Abzug für Eigenfinanzierung zu. Bei der Patentbox, Inputförderung und Entlastungsbegrenzung besteht zudem Spielraum darin, wie die Massnahmen auszugestalten sind. In der Autonomie des Kantons liegt aber auch, ob die Massnahmen durch allgemeine Gewinnsteuersenkungen begleitet werden sollen. Eine (gewisse) Gegenfinanzierung ist dabei durch den erhöhten Anteil an der direkten Bundessteuer sichergestellt. Als weitere Massnahme zur Gegenfinanzierung kommt eine höhere Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen natürlicher Personen in Betracht; auch hier belässt das Harmonisierungsrecht den Kantonen einen gewissen Spielraum.

Daneben sieht das STAF aber auch Änderungen vor, die im Rahmen der kantonalen Umsetzung keinen Spielraum belassen. Dies trifft auf die Abschaffung der besonderen Steuerregimes, die Anpassungen beim KEP und bei der Transponierung sowie auf die neuen Regelungen über die Aufdeckung von stillen Reserven zu. Diese Neuerungen wurden bei der Vorstellung der Bundesreform (oben Abschnitt 2) bereits im Einzelnen erläutert, weshalb nachfolgend nur noch dargestellt wird, welche Änderungen oder Ergänzungen das kantonale Recht aufgrund der Umsetzung erfährt.

3.1.2 Kantonale Vernehmlassung und «runder Tisch»

Um interessierten Kreisen eine Äusserungsmöglichkeit zu den Umsetzungsplänen der Regierung einzuräumen, hat das Finanzdepartement vom 16. Mai bis zum 9. Juli 2018 eine Vernehmlassung durchgeführt. Dazu wurden namentlich die im Kantonsrat vertretenen politischen Parteien, die Vereinigung St.Galler Gemeindepräsidentinnen und Gemeindepräsidenten (VSGP), der Katholische Konfessionsteil des Kantons St.Gallen, die Evangelische-reformierte Kirche des Kantons St.Gallen, der Kantonal St.Gallische Gewerbeverband (KGV), die Industrie- und Handelskammer St.Gallen-Appenzell (IHK), der St.Gallische Gewerkschaftsbund sowie die Staatskanzlei und die Departemente eingeladen. Es gingen total 19 Vernehmlassungen ein. Die Vernehmlassungsteilnehmenden anerkennen den dringenden Handlungsbedarf. In Bezug auf die konkrete

Ausgestaltung der Reform gehen die Meinungen aber weit auseinander. Auf diese Kontroversen wird nachfolgend bei der Beurteilung der einzelnen Massnahmen eingegangen.

Bedeutsam ist, dass die Vernehmlassungsvorlage noch auf der Botschaft zur SV17 (vgl. dazu oben Abschnitt 2.1.3) basierte. Die von den eidgenössischen Räten beschlossenen Änderungen und Ergänzungen gegenüber der Botschaft des Bundesrates (vgl. dazu oben Abschnitt 2.1.4) waren darin noch nicht berücksichtigt. Die Ausgangslage für die Umsetzung im Kanton St.Gallen hat sich dadurch aber nicht wesentlich verändert, jedenfalls was die steuerpolitischen Massnahmen anbelangt.

Von Bedeutung ist ferner, dass die Regierung zu einem «runden Tisch» eingeladen hat. Sie trug damit einem entsprechenden Auftrag Rechnung, der im Rahmen des Kantonsratsbeschlusses über die Genehmigung des Aufgaben- und Finanzplans 2019–2021 (33.18.04) an die Regierung gerichtet worden war. Das Ziel des «runden Tisches» bestand darin, eine ausgewogene und damit mehrheitsfähige Vorlage auszuarbeiten. Nach dem Beschluss des Kantonsrates seien zu diesem Zweck auch steuerliche Entlastungen des Mittelstandes in Höhe von jährlich rund 25 Mio. Franken sowie soziale Ausgleichsmassnahmen vorzusehen. Die Sitzungen des «runden Tisches» fanden am 12. März 2018, 4. April 2018, 23. April 2018 und (nach Ende der Vernehmlassung) am 31. August 2018 in St.Gallen statt. Daran nahmen Vertreterinnen und Vertreter aller Fraktionen, der Finanzkommission und der VSGP teil. Der Vorsteher des Finanzdepartementes leitete die Sitzungen. Er wurde von seinem Generalsekretär und Vertretern des kantonalen Steueramtes unterstützt. Im Vordergrund standen dabei die steuerlichen Entlastungen und sozialen Ausgleichsmassnahmen zu Gunsten der natürlichen Personen. Auch auf die Ergebnisse des «runden Tisches» ist nachfolgend im Rahmen der Umsetzung der einzelnen Massnahmen im kantonalen Recht einzugehen.

3.2 Abschaffung der kantonalen Steuerstatus und der internationalen Ausscheidung infolge überwiegender Auslandsbezogenheit

Aufgrund fehlender internationaler Akzeptanz muss die Schweiz die kantonalen Steuerstatus aufheben, wozu die Holdinggesellschaften, die Domizilgesellschaften und die gemischten Gesellschaften gehören. Das STAF sieht dementsprechend eine Streichung von Art. 28 Abs. 2 bis 5 StHG vor. Im Bereich der direkten Bundessteuer ist die Schweiz überdies zur Aufgabe der Praxis zur speziellen Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften und zur Swiss Finance Branch gezwungen. Einer Gesetzesänderung bedarf es hierfür nicht, da sie nicht gesetzlich geordnet sind, sondern auf der Praxis beruhen.

Der Wegfall der Grundlage für die kantonalen Steuerstatus im übergeordneten Recht erfordert eine ersatzlose Streichung der Bestimmungen über die Holding- und Domizilgesellschaften im kantonalen Recht; dies betrifft vorab Art. 92 und Art. 93 StG, aber auch Art. 32 Abs. 3, Art. 88 Abs. 3 Bst. b und Art. 88 Abs. 5 StG. Insoweit besteht kein Handlungsspielraum. Folge der Streichung der entsprechenden Bestimmungen ist, dass für Gesellschaften, die nach geltendem Recht ein Holding- oder Domizilprivileg beanspruchen, inskünftig (nur noch) die Bestimmungen über die ordentliche Gewinnberechnung gemäss Art. 89 und Art. 90 f. gelten, soweit sie nicht vom Sondersatz profitieren können (vgl. dazu unten Abschnitt 3.9.2). Überdies soll mit Vollzugsbeginn der kantonalen Umsetzungsvorlage der privilegierte Steuersatz bei der Kapitalsteuer entfallen (vgl. dazu unten Abschnitt 3.8).

In Abweichung vom Konzept in Art. 28 Abs. 4 StHG und von den Regelungen in anderen Kantonen gibt es im Kanton St.Gallen gemischte Gesellschaften, die einen besonderen Steuerstatus aufweisen, nicht. Vielmehr wird bei Gesellschaften mit überwiegend auslandsbezogener Geschäftstätigkeit eine ausländische Betriebsstätte angenommen und die Erträge aus ausländischer Quelle

im Rahmen der Steuerauscheidung dem Ausland zugewiesen. Für den der Schweiz zur Besteuerung zugewiesenen Gewinn unterliegt die gemischte Gesellschaft der ordentlichen Besteuerung; gleiches gilt für den jeweiligen Anteil am Kapital.

Im Ergebnis nimmt jedoch auch die gemischte Gesellschaft nach St.Galler Modell Erträge aus ausländischen Quellen von der Besteuerung aus. Es läuft letztlich auf das Gleiche hinaus, ausländische Erträge entweder aufgrund einer Steuerauscheidung von der Gewinnbesteuerung in der Schweiz auszunehmen oder – wie bei den Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus – bei der Steuerberechnung freizustellen; beides führt zu einer Ungleichbehandlung von Erträgen aus ausländischen Quellen gegenüber inländischen Erträgen, was als ring fencing bezeichnet wird und international auf Kritik gestossen ist. Somit ist auch die Regelung über die Betriebsstätte infolge überwiegender Auslandsbezogenheit (Art. 73 Abs. 1 Satz 2 StG) zu streichen. Dafür spricht überdies, dass bei der direkten Bundessteuer die Praxen zur Prinzipalbesteuerung und zur Swiss Finance Branch ebenfalls aufgegeben werden müssen. Auch dabei handelt es sich nicht um besondere Steuerstatus, sondern – wie die Betriebsstätte infolge überwiegender Auslandsbezogenheit – um besondere Regelungen zur internationalen Ausscheidung.

3.3 Senkung und Vereinheitlichung des Gewinnsteuersatzes

3.3.1 Gründe für eine Senkung

Der Wegfall der besonderen Steuerregime führt zu einer wesentlichen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage für die betroffenen Gesellschaften. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sie von den neuen steuerpolitischen Massnahmen nicht profitieren können. Verfügen sie über (hohe) stille Reserven, die unter dem kantonalen Steuerstatus entstanden sind, dann können sie zumindest während einer Übergangsphase von fünf Jahren noch von einem Sondersatz profitieren, soweit die entsprechenden stillen Reserven nicht steuerbar gewesen wären; auf dem Restgewinn findet der ordentliche Gewinnsteuersatz Anwendung (vgl. oben Abschnitt 2.2.5.c). Nach Ablauf der Übergangsphase wird sodann der gesamte Gewinn zu diesem, im Vergleich zum Sondersatz höheren Satz besteuert. Die Gewinnsteuerbelastung steigt damit massiv, sofern der Gewinnsteuersatz nicht gesenkt wird. Heute liegt die Steuerbelastung auf dem Gewinn vor Steuern bei kantonalen Steuerstatus zwischen 8 und 9 Prozent, bei gemischten Gesellschaften bei rund 10 Prozent, während sie sich bei ordentlich besteuerten Gesellschaften auf 17,4 Prozent beläuft (vgl. oben Abschnitt 1.2).

Ein wesentlicher Teil der Domizil- und gemischten Gesellschaften im Kanton St.Gallen stellen Handelsgesellschaften dar. Das STAF hält für solche Gesellschaften keine hinreichenden Ersatzmassnahmen bereit. Gleiches gilt für Erträge von Holdinggesellschaften, die nicht auf Beteiligungen zurückgehen, heute aber wegen des Holdingprivilegs ebenfalls keiner Besteuerung unterliegen. Zu denken ist etwa an konzerninterne Managementdienstleistungen oder Zinsen. Sofern überhaupt zugehörige Aktiven vorhanden sind, lasten darauf keine stillen Reserven. Bliebe die Gewinnsteuerbelastung unverändert, hätten diese Gesellschaften in Zukunft eine wesentlich höhere Steuerbelastung hinzunehmen. Aufgrund ihrer hohen Mobilität wäre die Gefahr von Abwanderung in alternative Standorte im In- oder Ausland latent, in denen die Gewinnsteuerbelastung wesentlich tiefer ist.

Bereits heute gibt es Kantone, die einen effektiven Gewinnsteuersatz von rund 12 Prozent kennen. Der interkantonale Steuerwettbewerb wird sich mit dem STAF fraglos noch verschärfen, da er sich neu vermehrt auch auf die kantonalen Statusgesellschaften erstrecken wird. Einige Kantone haben denn auch schon (teils massive) Senkungen des Gewinnsteuersatzes angekündigt. Wenn der Kanton St.Gallen seinerseits nicht reagiert, läge der Abstand zu den günstigsten Standorten bei mehr als 5 Prozentpunkten und die Wettbewerbsfähigkeit wäre diesbezüglich nicht mehr gegeben.

Um diese negativen Folgen zu vermeiden, erscheinen allgemeine Gewinnsteuersenkungen notwendig. Davon könnten auch bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften profitieren; mit der geringeren Steuerbelastung würden sie über zusätzliche Mittel verfügen, die sie für weitere Investitionen im Kanton St.Gallen einsetzen könnten. Von den Gesellschaften mit besonderen Steuerregimen, die nicht oder nur teils von den neuen steuerpolitischen Massnahmen profitieren können, sind inskünftig höhere Steuereinnahmen zu erwarten, da eine Senkung der effektiven Gewinnsteuerbelastung auf (unter) 10 Prozent und damit auf das heutige Niveau aus finanzpolitischen Gründen nicht in Frage kommt. Entsprechende Mehreinnahmen fliessen jedoch nur dann, wenn ein wettbewerbsfähiger Steuersatz besteht. Andernfalls ist damit zu rechnen, dass die mobilen Gesellschaften abwandern werden. Dies könnte sich auch negativ auf im Kanton St.Gallen domizilierte Zulieferbetriebe auswirken.

3.3.2 Senkung der Gewinnsteuerbelastung auf (zunächst) 14,94 Prozent / Positionierung des Kantons bei der Gewinnsteuerbelastung

Die Regierung schlug in der Vernehmlassungsvorlage eine Senkung der effektiven Gewinnsteuerbelastung vor, die (einschliesslich direkte Bundessteuer) letztlich bei rund 14,2 Prozent liegt. Die Senkung auf dieses Niveau sollte jedoch nicht in einem, sondern in zwei Schritten erfolgen: zunächst per 1. Januar 2020 von 17,4 Prozent auf 15,2 Prozent und dann per 1. Januar 2025 eine weitere Reduktion um einen Prozentpunkt. Der zweite Schritt sollte aber massgeblich davon abhängen, ob die zusätzlichen Mittel aus dem Bundesfinanzausgleich tatsächlich im prognostizierten Umfang fliessen. Er sollte denn auch nicht sofort, sondern erst später gesetzgeberisch vorangetrieben werden.

In der Vernehmlassung wurde die vorgeschlagene Senkung der Gewinnsteuerbelastung kontrovers diskutiert. Während die SP und die Grünen sowie der Kantonale Gewerkschaftsbund jegliche Senkung der Gewinnsteuerbelastung ablehnen, geht der Vorschlag der Regierung für die SVP, die FDP, den Kantonalen Gewerbeverband, die IHK und den Hauseigentümerverband Kanton St.Gallen (HEV) zu wenig weit; ihrer Meinung nach sei die effektive Gewinnsteuerbelastung auf 13 Prozent zu senken, dies ohne Berücksichtigung der Inputförderung, die aber auch eingeführt werden soll. Nur die CVP, die VSGP, die Stadt St.Gallen und der Katholische Konfessionsteil beurteilen den Vorschlag der Regierung als ausgewogen.

Für die Regierung stellt ein Verzicht auf Gewinnsteuersenkungen keine Alternative dar. Dies hätte einschneidende Auswirkungen für den Wirtschafts- und Steuerstandort St.Gallen. Auf der anderen Seite ist eine Senkung der effektiven Gewinnsteuerbelastung auf 13 Prozent finanzpolitisch nicht vertretbar. Daraus resultierten allein für den Kanton Mindereinnahmen von jährlich über 70 Mio. Franken, wobei der erhöhte Anteil an der direkten Bundessteuer von rund 36 Mio. Franken (vgl. oben Abschnitt 2.3) bereits abgezogen ist. Der Mitnahmeeffekt bei den heute ordentlich besteuerten Gesellschaften ist bei einer so weitgehenden Senkung zu gross. Letztendlich geht es darum, die Balance zu finden zwischen den divergierenden Zielen – dem Erhalt der Standortattraktivität auf der einen Seite und der finanziellen Tragbarkeit für Kanton, politische Gemeinden und Kirchgemeinden auf der anderen Seite. In Betracht fällt dabei, dass eine gewisse Mehrbelastung bei den Steuern schon heute akzeptiert wird. Die Standortfrage wird nicht nur anhand der Steuerbelastung entschieden, sondern hängt von zahlreichen weiteren Faktoren ab. Bei den nicht steuerlichen Faktoren stehen Aspekte wie Lage und Verkehrsanbindung, Infrastruktur, Bildungsangebot und somit Zugang zu qualifizierten Arbeitskräften, verfüg- und finanzierbarer Wohnraum, Ausgestaltung des Arbeitsrechts, Lohnkosten sowie Lebensqualität im Vordergrund. Der Kanton St.Gallen ist hier unbestrittenermassen gut positioniert, wobei mit seiner Stellung und dem zentralörtlichen Nutzen auch gewisse zentralörtliche Leistungen zu Gunsten der Ostschweiz zu tragen und zu finanzieren sind. Seine hohe Standortqualität und Wettbewerbsfähigkeit zeigt sich denn auch darin, dass die Ertragskraft der juristischen Personen mit Sitz im Kanton St.Gallen in den letzten Jahren überdurchschnittlich gegenüber anderen Ostschweizer Kantonen ge-

wachsen ist, obschon diese – mit Ausnahme von Zürich – allesamt eine tiefere effektive Gewinnsteuerbelastung kennen (vgl. Bericht über die Bilanz und Wirkung von Wirtschaftsförderung durch Steuererleichterungen betreffend die Jahre 2012 bis 2017, S. 20). Deswegen kann sich aber der Kanton St.Gallen dem fraglos zunehmenden Steuer- und Standortwettbewerb nicht gänzlich verschliessen und nicht einfach nichts tun. Mit dem Aktionsplan «Wirtschaftsstandort 2025»¹¹ verfolgt die Regierung das Ziel, den Kanton St.Gallen weiterhin als attraktiven Unternehmensstandort zu positionieren. Der Plan enthält 36 konkrete Massnahmen in den Bereichen Steuern und Abgaben, Arbeitsmarkt, Innovation und Forschung, Internationalisierung, Sozialpartnerschaft und Arbeitsbedingungen, Tourismus sowie Raumplanung und Verkehrsanbindung. Die entsprechenden Massnahmen sind in die Schwerpunktplanung der Regierung (28.17.01) eingebettet und definieren die aktuellen wirtschaftspolitischen Absichten der Regierung. Die Steuerstrategie muss konkret darauf abzielen, bei der Steuerbelastung einigermaßen mit dem Niveau der steuergünstigsten Standorte mithalten zu können oder jedenfalls nicht deutlich abzufallen. Wäre das nämlich der Fall, träten die nicht steuerlichen Standortfaktoren bei der Standortwahl zurück – namentlich bei den mobilen Unternehmen und Unternehmensaktivitäten, die heute ganz wesentlich von den besonderen Steuerregimes profitieren. Die Regierung strebt daher langfristig eine effektive Gewinnsteuerbelastung an, die diejenige an den günstigsten Standorten nicht um wesentlich mehr als 2 Prozentpunkte überschreitet. Sie soll konkret bei rund 14,2 Prozent liegen. Der Abstand zu den günstigsten Standorten in der Schweiz, der heute rund 5 Prozentpunkte beträgt, würde damit mehr als halbiert. Im Vergleich zu den günstigsten Ostschweizer Kantonen beliefe sich der Abstand sogar auf weniger als 2 Prozentpunkte (siehe dazu auch die Tabelle oben Abschnitt 1.2). Der heute bestehende Abstand zu den umliegenden Kantonen wird somit sowohl beim ersten als auch beim zweiten Senkungsschritt massgeblich verkürzt.

Die Senkung auf den Zielsteuersatz von 14,2 Prozent soll aber nicht unbesehen erfolgen, sondern massgeblich und unmittelbar davon abhängen, ob tatsächlich mehr Mittel aus dem Bundesfinanzausgleich an den Kanton St.Gallen fliessen (vgl. dazu oben Abschnitt 2.5). Die diesbezüglichen Unsicherheiten sind erheblich.

Auch an der Zwei Schritt-Strategie ist damit festzuhalten. Dafür spricht, dass die Statusgesellschaften während einer Übergangsphase von höchstens fünf Jahren noch von einem Sondersatz profitieren können, sofern sie über stille Reserven verfügen, die bisher nicht steuerbar gewesen wären. Dadurch kann die bisher tiefe Steuerbelastung während einer gewissen Zeit noch fortgeführt werden. Erst nach Ablauf dieser Übergangsphase oder wenn keine im privilegiert besteuerten Bereich entstandenen stillen Reserven mehr vorhanden sind, steigt die Steuerbelastung für die bisherigen Statusgesellschaften an. Eine Senkung auf den Zielsteuersatz von 14,2 Prozent kommt damit (frühestens) per 1. Januar 2025 in Betracht und soll auch nicht schon jetzt gesetzgeberisch umgesetzt werden.

Was sodann den ersten Schritt angeht, erscheint sinnvoll, die im Standortmarketing psychologisch bedeutsame Schwelle von 15 Prozent ins Auge zu fassen. Deren leichte Unterschreitung ermöglicht, den einfachen Gewinnsteuersatz im Gesetz auf genau 3 Prozent festzulegen. Dadurch resultiert eine effektive Gewinnsteuerbelastung von 14,94 Prozent. Diese Anpassung ist per 1. Januar 2020 geplant. Um die Ausfälle dieser (im Vergleich zur Vernehmlassungsvorlage) weiteren Senkung einzudämmen, ist die Entlastungsbegrenzung enger zu fassen und auf 40 Prozent festzulegen (vgl. dazu unten Abschnitt 3.7).

3.3.3 Konkrete Umsetzung der Senkung

Die Gewinnsteuerbelastung der juristischen Personen mit steuerlicher Zugehörigkeit im Kanton St.Gallen hängt von vier Faktoren ab: dem Gewinnsteuersatz bei der direkten Bundessteuer, dem kantonalen Gewinnsteuersatz, welcher der einfachen Steuer entspricht, dem Kantonssteuerfuss

¹¹ Abrufbar unter https://www.sg.ch/home/wirtschaft_arbeit/wirtschaftsstandort-2025.html.

und dem Zuschlag zur einfachen Steuer. Der kantonale Gewinnsteuersatz liegt (für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) derzeit bei 3,75 Prozent, der Kantonssteuerfuss bei 115 Prozent und der Zuschlag bei 220 Prozent. Vom Zuschlag stehen derzeit den politischen Gemeinden 130 Prozent, den Kirchgemeinden 22,5 Prozent und dem Kanton 67,5 Prozent zu (vgl. oben Abschnitt 1.4.3.b).

Um die Gewinnsteuerbelastung zu senken, sind einer oder mehrere dieser Faktoren zu verändern. Der Gewinnsteuersatz bei der direkten Bundessteuer bleibt unverändert, ebenso der Kantonssteuerfuss, weil dieser auch die Steuerbelastung der natürlichen Personen beeinflusst. Für eine Senkung der Gewinnsteuerbelastung kommt somit nur die Reduktion entweder des kantonalen Gewinnsteuersatzes oder des Zuschlags in Betracht.

Die Reformlast soll auf den Kanton, die politischen Gemeinden und die Kirchgemeinden verteilt werden, und zwar entsprechend dem jeweiligen Anteil an den Gewinnsteuereinnahmen. Die zu erwartenden Mehreinnahmen aus dem vertikalen Ausgleich in Höhe von rund 36 Mio. Franken (vgl. oben Abschnitt 2.3) stehen jedoch allein dem Kanton zu, er ist Veranlagungsbehörde. Diese Ausgleichsumme wird deshalb von ihm vorweg zur Finanzierung einer Gewinnsteuersenkung eingesetzt, ohne dass die daraus resultierenden Steuerausfälle von den politischen Gemeinden und Kirchgemeinden mitgetragen werden müssen. Dies soll dadurch geschehen, dass der Kantonsanteil am Zuschlag zu den Gewinn- und Kapitalsteuern so weit reduziert wird, bis die 36 Mio. Franken aufgebraucht sind. Bis dahin soll die Finanzierung der Gewinnsteuersenkung somit allein beim Kanton liegen; die Anteile der politischen Gemeinden und der Kirchgemeinden am Zuschlag sollen demgegenüber unverändert bleiben, womit sie im Verhältnis zum Kanton prozentual einen höheren Anteil am Steuerertrag der juristischen Personen als heute erhalten und bei statischer Betrachtung keine Gewinnsteuerausfälle hinzunehmen haben. Demgemäss stellen die vom Bund zur Verfügung gestellten 36 Mio. Franken beim Kanton gewissermassen nur einen Durchlaufposten dar: Die Ausgleichssumme wird durch tiefere Steuereinnahmen neutralisiert. Insoweit wird der «Gemeindeklausel» gemäss Art. 196 Abs. 1^{bis} DBG Rechnung getragen.

Über den vertikalen Ausgleich lässt sich eine Senkung der effektiven Gewinnsteuerbelastung bis auf 16,54 Prozent finanzieren. Der Kantonsanteil am Zuschlag zu den Gewinn- und Kapitalsteuern reduziert sich dadurch von 67,5 Prozent auf 34,5 Prozent und die Summe von Kantonssteuerfuss und Zuschlag von 335 Prozent auf 302 Prozent. Dies macht eine Änderung von Art. 7 Abs. 2 StG notwendig. Der Zuschlag auf der einfachen Steuer bei den Gewinn- und Kapitalsteuern beträgt demgemäss nur noch 187 Prozent der einfachen Steuer statt wie bisher 220 Prozent.

Für die weitere Senkung auf 14,94 Prozent, die per 1. Januar 2020 ins Auge gefasst wird, sollen dann aber alle drei Ebenen – also neben dem Kanton auch die politischen Gemeinden und die Kirchgemeinden – entsprechend ihrem Anteil an den Steuererträgen der juristischen Personen an der Finanzierung teilhaben. Dafür ist der gesetzliche Gewinnsteuersatz von 3,75 Prozent auf 3 Prozent zu reduzieren. Dies erfordert eine Anpassung von Art. 89 StG.

3.3.4 Vereinheitlichung des gesetzlichen Gewinnsteuersatzes

Der gesetzliche Gewinnsteuersatz für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts beträgt heute 3 Prozent. Er ergibt sich aus Art. 94 StG. Neu soll ein einheitlicher Gewinnsteuersatz für alle juristischen Personen gelten. Deshalb ist Art. 94 StG ersatzlos zu streichen und der Titel von Art. 89 StG anzupassen. Auch für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts gilt damit inskünftig der ordentliche gesetzliche Gewinnsteuersatz gemäss Art. 89 StG. Damit bleibt zwar die Höhe des auf sie anwendbaren gesetzlichen Gewinnsteuersatzes gleich, die Steuerbelastung reduziert sich aber auch für sie. Dies liegt darin begründet, dass der Kantonsanteil am Zuschlag zu den Gewinn- und Kapitalsteuern von 67,5 Prozent auf 34,5 Prozent reduziert wird.

Mit dem vom Kantonsrat bereits verabschiedeten XIV. Nachtrag zum Steuergesetz (22.17.11) wird aus steuersystematischen Gründen der in Art. 95 Abs. 1 StG vorgesehene Verweis, dass auf die übrigen juristischen Personen und die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz der Tarif von natürlichen Personen anwendbar ist, gestrichen. An dessen Stelle gilt neu wie bei den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ein proportionaler Gewinnsteuersatz, der für Vereine, Stiftungen und Korporationen des Privatrechts 3,75 Prozent und für kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz 7,5 Prozent, je einfache Steuer, beträgt. Dementsprechend wird Abs. 1 von Art. 95 StG geändert, dessen Abs. 2 gestrichen und ein neuer Abs. 3 eingeführt. Die Änderung tritt am 1. Januar 2019 in Vollzug. Ab diesem Zeitpunkt ist die kantonale Gewinnsteuerbelastung für Vereine, Stiftungen und Korporationen des Privatrechts gleich hoch wie diejenige für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Dass Vereine, Stiftungen und Korporationen des Privatrechts ab dem Zeitpunkt, in dem die vorliegende Reform in Vollzug tritt, steuerlich stärker belastet werden als Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, rechtfertigt sich aufgrund ihrer ideellen Zwecksetzung nicht. Vielmehr sollen auch die übrigen juristischen Personen in den Genuss der mit dieser Vorlage beantragten Gewinnsteuersenkung kommen. Für alle juristischen Personen soll inskünftig ein einheitlicher Gewinnsteuersatz gelten, der in Art. 89 Abs. 1 StG normiert wird. Einzig für die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz ist ein separater, höherer Tarif als für juristische Personen vorzusehen. Diese höhere Steuerbelastung lässt sich damit begründen, dass die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz zwar insofern mit Kapitalgesellschaften und Genossenschaften vergleichbar sind, als sie ebenfalls wirtschaftliche Zwecke verfolgen; im Unterschied zu diesen besteht jedoch keine wirtschaftliche Doppelbelastung. Sachgerecht erscheint, dass kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz eine einfache Steuer auf dem Gewinn entrichten, die exakt dem Doppelten des ordentlichen Gewinnsteuersatzes entspricht. Demgemäss ist für sie in Art. 89 Abs. 2 StG ein entsprechender Steuersatz vorzusehen. Dies ermöglicht, auch die für übrige juristische Personen und kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz geltende Steuerberechnungsvorschrift von Art. 95 StG integral zu streichen.

3.3.5 Finanzielle Auswirkungen dieser Massnahme

Aus dieser mit Vollzugsbeginn am 1. Januar 2020 vorgeschlagenen Senkung und Vereinheitlichung der Gewinnsteuerbelastung sind Mindereinnahmen von total 99,1 Mio. Franken zu erwarten. Diese sind jedoch in Höhe von 36 Mio. Franken über den vertikalen Ausgleich gegenfinanziert. Von den verbleibenden Steuerausfällen von 63,1 Mio. Franken entfallen 32,2 Mio. Franken auf den Kanton, 26,3 Mio. Franken auf die politischen Gemeinden und 4,6 Mio. Franken auf die Kirchgemeinden. Diese Zahlen ergeben sich bei einer rein statischen Betrachtung; sie beruhen also auf der Annahme, dass es weder zu Weg- noch zu Zuzügen von juristischen Personen kommt und deren Situation betreffend Gewinn und Kapital unverändert bleibt.

3.4 Einführung des maximal möglichen erhöhten Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Der Kanton St.Gallen möchte sich als Innovationskanton positionieren. In diesem Kontext sind bereits verschiedene Massnahmen ergriffen worden (z.B. Stärkung von Universität und Fachhochschulen, Forschungs- und Innovationszentrum Rheintal, IT-Bildungsoffensive). Der steuerlichen Innovationsförderung dient namentlich die im STAF vorgesehene Möglichkeit, einen zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten einzuführen. Deshalb soll hier der gesetzliche Handlungsspielraum maximal ausgeschöpft werden, also der zusätzliche Abzug auf 50 Prozent des förderfähigen Forschungs- und Entwicklungsaufwands festgelegt werden.

Eine maximale Ausschöpfung der Massnahme war bereits in der Vernehmlassungsvorlage vorgesehen. Die grosse Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmenden hat dies befürwortet. Von daher sieht sich die Regierung nicht veranlasst, auf die Massnahme zu verzichten oder an deren Ausgestaltung etwas zu ändern.

Die Inputförderung soll in einem neuen Art. 85^{bis} StG geregelt werden. Für die Einzelheiten der Regelung kann auf die Erläuterungen zur harmonisierungsrechtlichen Vorgabe von Art. 25a StHG verwiesen werden (oben Abschnitt 2.2.3). Da die Inputförderung auch bei der selbständigen Erwerbstätigkeit anwendbar sein soll, ist neu Art. 41^{bis} StG aufzunehmen.

Die Mindereinnahmen aus der Einführung der Inputförderung können lediglich grob geschätzt werden, da keine (umfassenden) Daten über den förderfähigen Forschungs- und Entwicklungsaufwand der Unternehmen mit steuerlicher Zugehörigkeit im Kanton St.Gallen vorliegen. Gemäss einer vom Kantonalen Steueramt angestellten Berechnung, die auf einem effektiven Gewinnsteuersatz von 14,94 Prozent und einer Entlastungsbegrenzung von 40 Prozent basiert, ist mit Steuerausfällen in Höhe von 7,2 Mio. Franken einfache Steuer zu rechnen.

3.5 Einführung der Patentbox mit eher moderaten Entlastung

Auch wenn bei der Ausgestaltung der Patentbox im Rahmen des STAF der Praktikabilität insofern Rechnung getragen wurde, als Gewinne aus urheberrechtlich geschützter Software und aus nicht patentgeschützten Erfindungen von KMU nicht für die Box qualifizieren, wird dieses obligatorisch einzuführende Instrument zu einem erheblichen Aufwand im Vollzug führen. Die Ermittlung des Boxengewinns ist komplex, und für die Unternehmen, die davon Gebrauch machen wollen, sind die Dokumentationspflichten relativ hoch. Es erstaunt denn auch nicht, dass anlässlich einer Umfrage, die vom Kantonalen Steueramt bei den 130 ertragreichsten St.Galler Unternehmen durchgeführt wurde, der überwiegende Teil den Nutzen der Patentbox als gering eingestuft hat. Aufgrund dieser Überlegungen wurde im Vorentwurf vorgeschlagen, nicht die maximale Ermässigung von 90 Prozent auszuschöpfen, sondern die Entlastung mit 50 Prozent eher moderat festzusetzen.

Eine entsprechende Umsetzung der Massnahme stiess in der Vernehmlassung auf breite Zustimmung. Eine Abweichung drängt sich deshalb nicht auf. Die Entlastung auf dem Boxenerfolg soll damit 50 Prozent betragen.

Die Patentbox soll in zwei neuen Bestimmungen, Art. 83^{bis} StG (Begriffe) und Art. 83^{ter} StG (Besteuerung), geregelt werden. Für die Einzelheiten kann auf die Erläuterungen zu den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben von Art. 24a und Art. 24b StHG verwiesen werden (oben Abschnitt 2.2.2). Da die Patentbox auch selbständig Erwerbstätigen offenstehen soll, ist neu Art. 31^{ter} StG aufzunehmen.

Mit einer steuerlichen Entlastung in Höhe von 50 Prozent der Patentboxerträge ist die Massnahme eher unattraktiv ausgestaltet. Da die Dokumentationskosten zudem hoch ausfallen dürften, wird die Patentbox höchstwahrscheinlich eine relativ geringe Wirkung entfalten. Von der Einführung der Massnahme sind daher keine ins Gewicht fallenden Steuerausfälle zu erwarten.

3.6 Keine Einführung des Abzugs für Eigenfinanzierung

Dem Kanton St.Gallen ist es verwehrt, den Abzug für Eigenfinanzierung einzuführen. Er erfüllt die Voraussetzungen dafür nicht. Das Gewinnsteuermass für den Kanton (und damit gemäss der kantonalen Steuersystematik auch im Hauptort) beträgt schon im geltenden Recht 12,56 Prozent (Gesamtsteuerfuss von 335 Prozent multipliziert mit dem gesetzlichen Steuersatz von 3,75 Prozent). Es unterschreitet somit die für die Einführung zulässige Untergrenze von 13,50 Prozent.

3.7 Entlastungsbegrenzung

Die Entlastungsbegrenzung ist so festzulegen, dass juristische Personen, die kantonal stark von den neuen Entlastungsmassnahmen profitieren können, trotzdem noch einen angemessenen Beitrag an das Steueraufkommen von Kanton und Gemeinde leisten. Da im Kanton St.Gallen nicht nur die Patentbox, sondern auch die Inputförderung eingeführt werden soll, kommt die harmonisierungsrechtlich höchstens mögliche Entlastung von 70 Prozent des steuerbaren Gewinns (ohne Nettobeteiligungsertrag und vor Verlustverrechnung) nicht in Betracht. Auch soll mit Blick auf die internationale Akzeptanz eine effektive Gewinnsteuerbelastung von 10 Prozent nicht unterschritten werden.

Im Vorentwurf wurde die Entlastungsbegrenzung auf 50 Prozent festgelegt. Gleichzeitig war eine Senkung des effektiven Gewinnsteuersatzes (im ersten Schritt) von 17,4 Prozent auf 15,2 Prozent vorgesehen. In dieser Vorlage schlägt die Regierung nun eine weitere Senkung auf 14,94 Prozent vor (vgl. oben Abschnitt 3.3.2). Die damit einhergehenden Mindereinnahmen sollen aber im Rahmen gehalten werden. Dies geschieht über eine Anpassung bei der Entlastungsbegrenzung. Wenn die Entlastungsobergrenze auf 40 Prozent festgelegt und die Gewinnsteuerbelastung von effektiv 14,94 Prozent berücksichtigt wird, lässt sich für Unternehmen, die stark von der Patentbox und der Inputförderung profitieren, die Steuerbelastung auf dem Gewinn vor Steuern auf maximal 12,23 Prozent reduzieren. Davon entfallen 7,46 Prozent auf den Bund und 4,77 Prozent auf Kanton und Gemeinden. Dies erscheint angemessen. Die Entlastungsbegrenzung wird im neuen Art. 85^{ter} StG geregelt. Sie greift auch bei einem Step-up einer gemischten Gesellschaft nach St.Galler Modell (vgl. oben Abschnitt 2.2.5.d).

3.8 Anpassungen bei der Kapitalsteuer

Für die kantonalen Steuerstatus ist im geltenden Recht ein privilegierter Kapitalsteuersatz von 0,01 Promille einfache Steuer vorgesehen, die einfache Kapitalsteuer beträgt wenigstens Fr. 300.—. Für alle anderen juristischen Personen beträgt die einfache Kapitalsteuer 0,2 Promille.

Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus (vgl. dazu oben Abschnitt 3.2) fällt auch deren privilegierte Besteuerung bei der Kapitalsteuer weg. Somit ist Art. 99 Abs. 1 Bst. a StG zu streichen, gleiches gilt für die einzig Holding- und Domizilgesellschaften betreffende Bestimmung über die Bemessung des steuerbaren Eigenkapitals in Art. 97 Abs. 1 Bst. c StG.

Neu soll für alle juristische Personen ein einheitlicher Kapitalsteuersatz gelten; auch Bst. b von Art. 99 Abs. 1 StG kann deshalb aufgehoben und in diesem Absatz nur noch vorgesehen werden, dass die einfache Steuer vom Eigenkapital 0,2 Promille beträgt.

Für die kantonalen Steuerstatus würde dadurch ein 20-mal höherer Kapitalsteuersatz gelten. Immerhin könnten sie neu vom Beteiligungsabzug gemäss Art. 99 Abs. 3 StG profitieren, den der Kanton St.Gallen (auch) beim Kapital kennt. Nun räumt aber das STAF den Kantonen die Möglichkeit ein, auf Eigenkapital, das auf für die Patentbox qualifizierende Immaterialgüterrechte, auf Beteiligungen und auf konzerninterne Darlehen entfällt, eine Steuerermässigung zu gewähren (Art. 29 Abs. 3 StHG). Wird davon Gebrauch gemacht, ermässigt sich das Eigenkapital im Verhältnis der Summe der jeweiligen Aktiven zur gesamten Bilanzsumme. Die neu vorgesehene Möglichkeit zur Ermässigung ist systematisch bei der Eigenkapitalbemessung geordnet; im Unterschied dazu greift Art. 99 Abs. 3 StG (erst) bei der Steuerberechnung.

Die bereits im geltenden Recht vorgesehene indirekte Freistellung von Eigenkapital, das auf Beteiligungen entfällt, soll beibehalten werden, wenn auch neu mittels direkter Freistellung. Um noch weiterem mobilen Steuersubstrat Rechnung tragen zu können und eine massive Erhöhung der Kapitalsteuerbelastung von heute privilegiert besteuerten Gesellschaften zu vermeiden, soll auch der auf qualifizierende Immaterialgüterrechte und auf konzerninterne Darlehen entfallende

Anteil am Eigenkapital freigestellt werden. Dementsprechend ist Art. 99 Abs. 3 StG zu streichen, im Gegenzug jedoch eine direkte Freistellung von Beteiligungen, qualifizierenden Immaterialgüterrechten und konzerninternen Darlehen von der Kapitalsteuer in Art. 97 Abs. 2 StG vorzusehen.

Berechnungsbeispiel zur Ermässigung der Kapitalsteuer

Ausgangslage:

Bilanz			
	Aktiven		Passiven
Flüssige Mittel	41'000		Fremdkapital
Beteiligungen	5'000		Eigenkapital
Patente	9'000		35'000
nicht betriebsnotwendige Aktiven	5'000		35'000
Betriebseinrichtung	10'000		
	70'000		70'000

Berechnung des steuerermässigten Eigenkapitals:

Anteil Aktiven, die für eine Steuerermässigung berechtigen:

Beteiligungen	5'000
Patente	9'000
Zwischentotal	14'000

$$\frac{14'000}{70'000} = 0,2 \text{ (Anteil steuerermässiger Aktiven)}$$

steuerermässigt Eigenkapital: $0,2 \times 35'000 = 7'000$

Berechnung des steuerbaren Eigenkapitals:

Eigenkapital	35'000
./. ermässigt Eigenkapital	7'000
steuerbares Eigenkapital	28'000

Finanziell dürften sich die entsprechenden Anpassungen ungefähr die Waage halten. Der Umstand, dass der ordentliche Kapitalsteuersatz neu für alle juristischen Personen gelten soll, wird eine höhere Kapitalsteuerbelastung für gewisse Holding- und Domizilgesellschaften nach sich ziehen, umgekehrt werden gerade diese privilegiert besteuerten Gesellschaften von den Ermässigungen bei der Kapitalsteuer profitieren können. Der geltende Art. 99 Abs. 3 StG ist auf sie nicht anwendbar. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang weiter, dass der Kanton St.Gallen bereits heute die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer kennt (Art. 99 Abs. 2 StG). Daran soll sich nichts ändern.

3.9 Aufdeckung von stillen Reserven

Der Bundesgesetzgeber will einheitliche Regelungen über die Behandlung von stillen Reserven bei Beginn oder Ende der Steuerpflicht einerseits und für den Wegfall der kantonalen Steuerstatus andererseits einführen (vgl. oben Abschnitt 2.2.5). Auf die kantonale Umsetzung in diesem Zusammenhang ist nachfolgend einzugehen.

3.9.1 Bei Beginn und Ende der Steuerpflicht

Die im STAF vorgesehenen Regelungen über die Aufdeckung bzw. Besteuerung von stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (Art. 24c und 24d StHG) belassen den Kantonen keinen Gestaltungsspielraum. Sie sind deshalb eins zu eins ins kantonale Recht zu übernehmen (Art. 83^{quater} und Art. 83^{quinquies}). Mit der Einführung von Art. 83^{quinquies} StG wird Art. 82 Abs. 1 Bst. c Satz 2 StG entbehrlich und kann gestrichen werden.

Bedeutsam ist sodann, dass Art. 83^{quater} StG auf gemischte Gesellschaften nach St.Galler Modell zur Anwendung kommen wird. Mit Vollzugsbeginn der kantonalen Umsetzungsgesetzgebung fallen die bestehenden Betriebsstätten aufgrund überwiegender Auslandsbezüge dahin (vgl. oben Abschnitt 3.2), sodass es zu einer Verlegung von Aktiven und Passiven in die Schweiz bzw. in den Kanton St.Gallen kommt, wobei allfällige stille Reserven gestützt auf Art. 83^{quater} StG grundsätzlich steuerneutral aufgedeckt werden können. Nachfolgende Abschreibungen auf diesen stillen Reserven unterliegen der Entlastungsbegrenzung (Art. 323 Abs. 3 StG). Das Regelungsziel von Art. 78g Abs. 3 StHG erfasst auch gemischte Gesellschaften nach St.Galler Modell, die einen vorzeitigen Step-up vornehmen (siehe dazu oben Abschnitt 2.2.5.d). Gleiches muss gelten, wenn die Ausscheidungslösung bis zum Inkrafttreten des STAF fortgeführt wird. Die Sondersatz-Lösung steht diesfalls nicht offen, da kein kantonaler Steuerstatus gegeben war (vgl. oben Abschnitt 3.2).

3.9.2 Übergangslösung bei Statuswechsel

Mit dem Inkrafttreten des STAF unterliegen juristische Personen mit kantonalem Steuerstatus neu der ordentlichen Besteuerung. Sofern sie nicht von den neuen, international akzeptierten steuerlichen Ermässigungen profitieren können, kommt es zu einem Fiskalschock, der jedoch während einer Übergangsphase von fünf Jahren gedämpft werden soll. Eine steuerfreie Aufdeckung der unter dem Privileg entstandenen, bisher nicht steuerbaren stillen Reserven sieht das STAF zwar nicht vor (Step-up). Es schreibt den Kantonen aber vor, die entsprechenden, beim Wegfall des kantonalen Steuerstatus bestehenden stillen Reserven einschliesslich Goodwill während einer Übergangsphase von fünf Jahren bei zukünftiger Realisation gesondert zu besteuern (Art. 78g Abs. 1 StHG; vgl. dazu oben Abschnitt 2.2.5.c). Mit dieser Regelung soll das Privileg während höchstens fünf Jahren fortgeführt werden können.

Der Regelungsinhalt von Art. 78g StHG ist zwingend und daher vollständig ins kantonale Übergangsrecht zu übernehmen (Art. 323 StG). Aufgrund der Tarifautonomie können die Kantone noch den Sondersatz bestimmen, der auf die während dem kantonalen Steuerstatus entstandenen, bisher nicht steuerbaren stillen Reserven zur Anwendung gelangt.

Ausgehend von der Steuerbelastung auf dem Gewinn vor Steuern für die kantonal privilegiert besteuerten Holding- und Domizilgesellschaften von aktuell zwischen 8 und 9 Prozent (vgl. oben Abschnitt 1.2) ist der Sondersatz auf 0,5 Prozent einfache Steuer festzulegen (Art. 323 Abs. 1 Satz 2 StG), damit für die kantonalen Steuerstatus unter dem neuen Recht eine ähnliche Steuerbelastung wie bisher resultiert. Alsdann beträgt der statutarische Gewinnsteuersatz rund 10 Prozent (8,5 Prozent beim Bund und rund 1,5 Prozent für Kanton und Gemeinden), was zu einer Steuerbelastung auf dem Gewinn vor Steuern von rund 9 Prozent führt. Dies gilt indessen nur für den zum Sondersatz besteuerten Teil des Gewinns. Der Restgewinn unterliegt der Besteuerung zum ordentlichen Satz (vgl. dazu Abschnitt 2.2.5.c).

3.10 Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen

Das STAF führt zu einer schweizweiten Vereinheitlichung der Methode der Entlastung für Erträge aus massgeblichen Beteiligungen, die von natürlichen Personen vereinnahmt werden. Der Gesetzgeber entschied sich dabei für die Teilbesteuerung, die bereits heute bei der direkten Bundessteuer gilt.

Die Höhe der Entlastung wurde bei der direkten Bundessteuer sowohl für im Geschäftsvermögen als auch im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen neu auf einheitlich 30 Prozent festgesetzt. Die Kantone können eine höhere oder geringere Entlastung vorsehen, sie müssen jedoch Erträge aus massgeblichen Beteiligungen von natürlichen Personen zu mindestens 50 Prozent besteuern (vgl. oben Abschnitt 2.2.8).

Der bundesrechtlich vorgeschriebene Methodenwechsel erfordert die Aufgabe des Halbsatzverfahrens und damit eine Streichung von Art. 50 Abs. 5 StG. Die Teilbesteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen im Geschäftsvermögen (selbständige Erwerbstätigkeit) soll in einem neuen Art. 31^{bis} StG geregelt werden, für die mildere Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen im Privatvermögen (Vermögensertrag) soll Art. 33 Abs. 1^{bis} Aufnahme ins Gesetz finden. Dabei soll die Systematik des DBG übernommen werden, das bereits das Teilbesteuerungsverfahren kennt. Um klarzustellen, dass das Kapitaleinlageprinzip für Erträge aus Beteiligungen mit und ohne Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung gilt – es sich mit anderen Worten auf Art. 33 Abs. 1 Bst. c und Art. 33 Abs. 1^{bis} StG bezieht –, ist es neu in Abs. 3 von Art. 33 StG zu ordnen und in Art. 33 Abs. 1 Bst. c StG zu streichen.

Die Höhe der kantonalen Entlastung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen ist äusserst umstritten. Dies hat die Vernehmlassung noch einmal verdeutlicht. Die Positionen reichen hier von einer Entlastung von 50 Prozent bis zu gar keiner Entlastung. Eine klare Mehrheit für eine Position besteht nicht. In Anbetracht dessen sieht sich die Regierung nicht veranlasst, von der bereits in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagenen Entlastung von 30 Prozent bzw. einer Besteuerung zu 70 Prozent abzuweichen. Für diese Lösung spricht, dass im geltenden Recht tendenziell bereits eine Überkompensation besteht, die mit der in dieser Vorlage beantragten Gewinnsteuersenkung sogar noch verstärkt würde. Zudem gilt es, für eine angemessene Gegenfinanzierung zu sorgen; eine solche wäre nicht einmal bei einer Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen zu 60 Prozent gegeben, resultierten doch daraus keine oder jedenfalls kaum Mehreinnahmen gegenüber dem Halbsatzverfahren.

Die Mehreinnahmen aus dem Wechsel zum Teilbesteuerungsverfahren mit einer Entlastung von 30 Prozent betragen für den Kanton rund 6,2 Mio. Franken einfache Steuer. Dieser Betrag resultiert aus Simulationen der Fachstelle für Statistik auf der Grundlage der Daten 2013 und 2014.

3.11 Anpassungen beim Kapitaleinlageprinzip (KEP)

Mit dem STAF erfährt das KEP Einschränkungen, die ausschliesslich an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften und Genossenschaften betreffen. Bei der Umsetzung verbleibt dem kantonalen Gesetzgeber kein Spielraum. Die Anpassungen beim KEP sind systematisch in den Abs. 3 bis 7 von Art. 33 einzuordnen.

Die Anpassungen beim KEP führen vorübergehend zu Mehreinnahmen. Der Bund schätzt diese für Kantone und Gemeinden auf 60 Mio. Franken. Welcher Anteil davon genau auf den Kanton St.Gallen entfällt, ist nicht bekannt. Dies setzte Kenntnis darüber voraus, wie hoch der Anteil von Personen mit Wohnsitz im Kanton St.Gallen einerseits und in der Schweiz andererseits ist, die an Unternehmen beteiligt sind, die über Kapitaleinlagereserven verfügen und an einer schweizeri-

schen Börse kotiert sind. Wird davon ausgegangen, dass der auf den Kanton St.Gallen entfallende Anteil an den 60 Mio. Franken dem Verhältnis zwischen den Kapitaleinlagereserven von Unternehmen mit Sitz im Kanton St. Gallen (40,65 Mrd. Franken) und den gesamten angemeldeten Kapitaleinlagereserven (1'338 Mrd. Franken) entspricht, so ergibt sich ein Anteil von knapp 3 Prozent. Aufgrund einer groben Schätzung führen daher die beschlossenen Einschränkungen beim KEP für den Kanton St. Gallen und dessen Gemeinden zu Mehreinnahmen in Höhe von 1,8 Mio. Franken oder rund 0,8 Mio. Franken einfache Steuer.

3.12 Anpassungen bei der Transponierung

Mit dem STAF erfährt die gesetzliche Regelung über die Transponierung eine redaktionelle und eine inhaltliche Anpassung (vgl. oben Abschnitt 2.2.10). Dies erfordert eine Änderung von Art. 33^{bis} Abs. 1 Bst. b StG. Daraus resultierende Mehreinnahmen sind nicht bezifferbar, werden aber auf jeden Fall kaum ins Gewicht fallen.

3.13 Erhöhung der AHV-Finanzierung

Die beschlossenen Anpassungen bei der AHV-Finanzierung beschlagen allein das Bundesrecht. Eine Anpassung der kantonalen Gesetzgebung erfordert dies nicht.

3.14 Ausgleichsmassnahmen zu Gunsten der natürlichen Personen

3.14.1 Steuerliche Ausgleichsmassnahmen

Das Ziel des «runden Tisches» (vgl. dazu oben Abschnitt 3.1.2) bestand darin, Lösungen für eine mehrheitsfähige und ausgewogene Vorlage aufzuzeigen und auszuloten. Im Vordergrund stand dabei, verschiedene Möglichkeiten zu diskutieren, die für steuerliche Entlastungen des Mittelstands in Höhe von jährlich rund 25 Mio. Franken in Betracht kommen, nachdem der Kantonsrat die Regierung eingeladen hatte, eine entsprechende Steuergesetzrevision vorzulegen (vgl. Ziff. 4 des Kantonsratsbeschlusses über die Genehmigung des Aufgaben- und Finanzplans 2019–2021 [33.18.04]). Die Teilnehmenden am «runden Tisch» waren sich einig darin, dass der Betrag von 25 Mio. Franken als Belastung des Kantonshaushalts zu verstehen ist. Der Kantonssteuereffuss beträgt 115 Prozent, womit 21,74 Mio. Franken einfache Steuer für steuerliche Entlastungen des Mittelstands einzusetzen sind.

Der «runde Tisch» traf sich zu mehreren Sitzungen. Dabei wurden folgende Entlastungsmassnahmen diskutiert:

- Anpassung des Einkommenssteuertarifs, wobei drei Bandbreiten in Betracht gezogen wurden, in denen die Entlastungen wirken sollten (Variante 1: Bandbreite steuerbare Einkommen von Fr. 30'000.– bis Fr. 70'000.–; Variante 2: Bandbreite steuerbare Einkommen von Fr. 40'000.– bis Fr. 100'000.–; Variante 3: Bandbreite steuerbare Einkommen von Fr. 50'000.– bis Fr. 120'000.–);
- Erhöhung des Maximalabzugs für Versicherungsprämien von Erwachsenen;
- Erhöhung des Maximalabzugs für Fahrkosten (Pendlerabzug);
- Reduktion der Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Die Regierung bevorzugt nach Konsultation des «runden Tisches» eine Erhöhung des maximalen Versicherungsprämienabzugs für Erwachsene. Diese Massnahme ist deutlich einfacher umzusetzen als eine Anpassung des Einkommenssteuertarifs. Zudem ist ihre Wirkung breiter und entspricht angesichts der konstant angestiegenen Krankenkassenprämien einem Anliegen von sehr vielen Steuerpflichtigen. Der Versicherungsprämienabzug für Kinder wurde bereits mit dem XIII. Nachtrag zum Steuergesetz per 1. Januar 2019 von 600.– Franken auf 1000.– Franken erhöht. Auch die Teilnehmenden am «runden Tisch» äusserten sich schlussendlich dahingehend,

dass mit einer Erhöhung des maximalen Versicherungsprämienabzugs für Erwachsene ein Konsens im Bereich des Möglichen sei. Das bisweilen angeführte Argument, dass sich der höhere Abzug bei höheren Einkommen steuerlich mehr auswirkt als bei tieferen Einkommen, überzeugt nicht. Diese Wirkung ist notwendige Folge des progressiv ausgestalteten Einkommenssteuertarifs. Dies liesse sich zwar mit der Umstellung auf einen Proportionaltarif vermeiden, hätte dann aber bei gleichbleibenden Steuereinnahmen erhebliche Belastungsverschiebungen zu Lasten der tiefen Einkommen zur Folge. Eine Erhöhung des maximalen Fahrkostenabzugs lehnt die Regierung ab. Die Fahrkostenbeschränkung war im Jahr 2015 Gegenstand einer kantonalen Volksabstimmung und wurde dabei gutgeheissen. Dem Volkswillen ist Rechnung zu tragen. Eine Abschaffung oder erhebliche Reduktion der Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften muss deshalb ausser Betracht fallen, weil diese Massnahme nicht die natürlichen Personen, sondern die juristischen Personen betrifft. Zu beachten ist aber immerhin, dass durch die Reduktion des Kantonsanteils am Zuschlag (vgl. dazu oben Abschnitt 3.3.3) der Gesamtsteuerfuss bei den juristischen Personen von derzeit 335 Prozent auf 302 Prozent gesenkt wird, womit auch die Mindeststeuer inskünftig tiefer ausfällt.

Die Regierung schlägt somit allein eine Erhöhung des Maximalabzugs für Versicherungsprämien von Erwachsenen vor (Art. 45 Abs. 1 Bst. g StG). Diese Massnahme zur steuerlichen Entlastung der natürlichen Personen trägt zur Ausgewogenheit bei und soll daher Bestandteil dieser Vorlage sein. Der Grundsatz der Einheit der Materie steht dem nicht entgegen, zumal es sich um eine steuerliche Begleitmassnahme handelt.

Betragsmässig lassen die zur Verfügung stehenden 25 Mio. Franken eine Erhöhung um 950 Franken je Erwachsener und Jahr zu. Der Abzug erhöht sich damit von Fr. 4'800.– auf 6'700.– Franken für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und von Fr. 2'400.– auf 3'350.– für die übrigen Steuerpflichtigen.

3.14.2 Soziale Ausgleichsmassnahmen

Die Regierung verschliesst sich sozialen Ausgleichsmassnahmen nicht. Eine Verknüpfung von steuerlichen und nicht steuerlichen Massnahmen in einer Vorlage würde jedoch den Grundsatz der Einheit der Materie in Frage stellen und könnte diesbezüglich gerichtlich überprüft werden. Das schliesst freilich nicht aus, die Diskussion in Bezug auf soziale Ausgleichsmassnahmen parallel zu führen. Eine solche ist auch angezeigt und wird stattfinden. So wird etwa der Kantonsrat gemeinsam mit dieser Vorlage die Gesetzesinitiative 29.18.01 «Familien stärken und finanziell entlasten» beraten; diese sieht vor, dass die Kinder- und Ausbildungszulagen im Kanton St.Gallen auf Fr. 50.– über die bundesrechtlichen Minimalansätze angehoben werden. Am «runden Tisch» wurde auch über eine Verbesserung der familien- und schulergänzenden Kinderbetreuung diskutiert. Dabei war man sich über die Notwendigkeit solcher Verbesserungen einig. Die Bereitschaft der Unternehmen, einen gewissen Beitrag zu leisten, scheint ebenfalls vorhanden zu sein. Für einen diesbezüglichen Vorschlag ist es aber zum jetzigen Zeitpunkt noch zu früh. Die notwendigen Grundlagen dafür fehlen. Sie müssen zuerst erarbeitet werden. Das Departement des Innern wird entsprechende Arbeiten vorantreiben, sobald der Kantonsrat einen Auftrag zur Erarbeitung eines Gegenvorschlags erteilt hat. Die Regierung hat daher einen Antrag gestellt, den Stimmberechtigten einen entsprechenden Gegenvorschlag zur Gesetzesinitiative «Familien stärken und finanziell entlasten» zu unterbreiten. Im Weiteren sieht die Regierung als soziale Ausgleichsmassnahme die Erhöhung des Volumens für die individuelle Prämienverbilligung (IPV) ab 2020 vor; es wird eine Erhöhung von 10 Mio. Franken in Aussicht genommen. Mit dem AFP 2020–2022 soll ein entsprechender Antrag gestellt werden. Diese Erhöhung des Prämienvolumens schliesst die bundesrechtlich verlangte zusätzliche Verbilligung der Kinderprämien mit ein.

3.15 Fahrplan für die Umsetzung

Geplant ist, dass diese Vorlage in der Novembersession 2018 vom Kantonsrat in erster Lesung beraten wird. Eine Schlussabstimmung in der Februarsession 2019 ist möglich. Eine allfällige kantonale Referendumsabstimmung ist zeitlich mit dem Abstimmungstermin des Bundes (19. Mai 2019) zu koordinieren.

Als Vollzugsbeginn ist grundsätzlich der 1. Januar 2020 geplant. Eine Ausnahme ist für die Übergangsregelung von Art. 323 Abs. 1 und Abs. 2 StG – mithin die Sondersatzlösung – vorgesehen: Diese soll in Vollzug treten, sobald die Frist zur Ergreifung des Referendums gegen das STAF unbenützt verstrichen oder das STAF in der Volksabstimmung angenommen worden ist.

4 Auswirkungen

4.1 Finanzielle Auswirkungen im Überblick

Die finanziellen Auswirkungen der Umsetzung der Steuerreform präsentieren sich im Überblick wie folgt (in Mio. Franken, Annahme: unveränderter Kantonssteuernfuss von 115 Prozent, gewogenes Mittel der Steuerfüsse der politischen Gemeinden von 124 Prozent und der Kirchen von 24 Prozent):

Steuerpolitische Massnahmen STAF	Kanton	Gemeinden	Kirchen
Gewinnsteuersenkung			
Effektive Gewinnsteuerbelastung per 01.01.2020 von 14,94 Prozent	-68,2	-26,3	-4,6
Patentbox			
Ermässigte Besteuerung solcher Erträge zu 50 Prozent	gering	gering	gering
Inputförderung	-10,7	-9,4	-1,6
Kapitalsteuer			
Aufhebung des privilegierten Satzes. Im Gegenzug Freistellung gewisser Aktiven gemäss StHG.	0	0	0
Teilbesteuerung			
Wechsel vom Halbsatzverfahren zum Teilbesteuerungsverfahren mit 70 Prozent	+7,1	+7,7	+1,5
Anpassungen beim KEP	+0,8	+0,8	+0,2
Anpassungen bei der Transponierung	0	0	0
Total steuerpolitische Massnahmen	-71,0	-27,2	-4,5
Gegenfinanzierung STAF			
Vertikaler Ausgleich			
Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 17 Prozent auf 21,2 Prozent	+36	0	0
Total Gegenfinanzierung	+36	0	0
Steuerliche Entlastung natürliche Personen			
Erhöhung Maximalabzug für Versicherungsprämien von Erwachsenen	-24,7	-26,6	-5,1
Total Entlastung natürliche Personen	-24,7	-26,6	-5,1
Total finanzielle Auswirkungen der Vorlage	-59,7	-53,8	-9,6

Detaillierte Ausführungen zu den finanziellen Auswirkungen finden sich bei der Beurteilung der einzelnen Massnahmen. Das Total der für den Kanton, die politischen Gemeinden und Kirchgemeinden geschätzten Steuerausfälle gilt bei voller Wirksamkeit aller in der Tabelle oben aufgeführten Massnahmen. Dies trifft für das Jahr 2020 – also das erste Jahr, in dem sowohl das STAF als auch dessen kantonale Umsetzung in Kraft sein sollen – noch nicht vollumfänglich zu. Im Jahr 2020 steht dem Kanton zwar bereits der höhere Anteil an den Einnahmen der direkten Bundessteuer zu (vertikaler Ausgleich) und die Anpassungen bei der Besteuerung der natürlichen Personen wirken sich bereits im Jahr 2020 erstmals aus. Die vorgeschlagene Senkung des Gewinnsteuersatzes wirkt sich jedoch grundsätzlich erst ab dem Jahr 2021 aus, da bei den juristischen Personen (auch) die (vorläufige) Rechnungstellung jeweils erst nach Ablauf der Steuerperiode erfolgt (Art. 210 Abs. 1 Bst. b StG).

Noch einmal erwähnt sei (siehe auch Abschnitt 3.3.3), dass der Kanton die 36 Mio. Franken aus dem vertikalen Ausgleich vollständig zur Finanzierung der Gewinnsteuersenkung einsetzt; er finanziert die Senkung bis zu einem effektiven Gewinnsteuersatz von 16,54 Prozent allein. Die Kosten für die weitere Senkung auf 14,94 Prozent sind dann aber von allen drei Ebenen – also neben dem Kanton auch von den politischen Gemeinden und den Kirchgemeinden – entsprechend ihrem Anteil an den Steuererträgen der juristischen Personen zu tragen. Folge dieser zweistufigen Finanzierung ist, dass der Kantonsanteil (68,2 Mio. Franken) an den Gesamtkosten der Massnahme (99,1 Mio. Franken) sehr hoch ist. Der Kanton erhält im Gegenzug aber die Ausgleichssumme von 36 Mio. Franken. Unter dem Strich belastet die vorgeschlagene Senkung des Gewinnsteuersatzes den Kantonshaushalt mit 32,2 Mio. Franken. Den politischen Gemeinden und den Kirchgemeinden erwachsen daraus Steuerausfälle in Höhe von 26,3 Mio. Franken bzw. 4,6 Mio. Franken.

Die Umsetzung des STAF wirkt sich beim Bundesfinanzausgleich erst stark verzögert aus. Gemäss Berechnungen des Eidgenössischen Finanzdepartementes, die auf diversen Annahmen beruhen, ist für den Kanton St.Gallen von einer rechnerischen Abnahme des Ressourcenpotentials auszugehen. Es wird aktuell mit zusätzlichen Zahlungen aus dem Bundesfinanzausgleich in Höhe von rund 39 Mio. Franken gerechnet. Diese zusätzlichen Gelder sollen erstmals ab dem Jahr 2026 in dieser Höhe fliessen, für 2024 ist von höheren Ausgleichzahlungen von einem Drittel und für 2025 von zwei Dritteln von 39 Mio. Franken auszugehen. Diese schrittweise Erhöhung ergibt sich daraus, dass der Bundesfinanzausgleich jeweils auf die Steuerdaten von drei Jahren abstellt (vgl. dazu oben Abschnitt 1.4.2) und sich somit Änderungen in den Berechnungsgrundlagen nicht umgehend voll auswirken.

Zu beachten ist sodann, dass der Bundesfinanzausgleich nicht nur durch das STAF geändert werden soll, sondern sich darüber hinaus in einem weiteren Anpassungsprozess befindet. Es ist damit zu rechnen, dass aus diesem Prozess für den Kanton St.Gallen Mindereinnahmen resultieren.

Im Unterschied zum Bundesfinanzausgleich soll das kantonale Finanzausgleichsgesetz (sGS 813.1) mit der kantonalen Umsetzung der Steuerreform keine Änderungen erfahren. Jedoch zeitigt sie, namentlich die vorgeschlagene Senkung des Gewinnsteuersatzes mit Vollzugsbeginn per 1. Januar 2020, finanzielle Auswirkungen auf den vollständig vom Kanton finanzierten innerkantonalen Finanzausgleich. Die kantonale Umsetzung des STAF wirkt sich hauptsächlich beim Ressourcenausgleich aus. Es wird davon ausgegangen, dass sich die Disparitäten zwischen den einzelnen Gemeinden aufgrund der nicht symmetrischen Verteilung der juristischen Personen auf die Gemeinden verringern werden. Dies liegt darin begründet, dass ressourcenstarke Gemeinden über einen überproportionalen Anteil an juristischen Personen verfügen.

Die Auswirkungen treten erst verzögert ein. Der Ressourcenausgleich berechnet sich auf den durchschnittlichen Steuerdaten von zwei Jahren, die zwei und drei Jahre zurückliegen. Die Ausgleichszahlungen 2016 beruhen z.B. auf den Daten von 2014 und 2013. Da bei den juristischen Personen (auch) die (vorläufige) Rechnungstellung jeweils erst nach Ablauf der Steuerperiode erfolgt (Art. 210 Abs. 1 Bst. b StG), wirkt sich die beabsichtigte Senkung des Gewinnsteuersatzes schwergewichtig (voraussichtlich) erst ab dem Jahr 2021 auf die Steuereinnahmen aus. Im Ressourcenausgleich stellt sie sich damit hälftig im Jahr 2023 und vollständig ab 2024 ein.

Das mit dieser Vorlage vorgeschlagene Massnahmenpaket zur Umsetzung des STAF – wozu der Vorschlag zur Erhöhung des Versicherungsprämienabzugs für Erwachsene nicht gehört – führt bei einer rein statischen Betrachtung zu Steuerausfällen. Die geschätzten Mindereinnahmen belaufen sich für den Kanton auf 35 Mio. Franken, für die politischen Gemeinden auf 27,2 Mio. Franken und für die Kirchgemeinden auf 4,5 Mio. Franken. Dies gilt bei voller Wirksamkeit sämtlicher Massnahmen, was bei Vollzugsbeginn der Änderungen am 1. Januar 2020 erst im Jahr 2021 der Fall ist. In einer dynamischen und langfristigen Betrachtung ist indessen zu beachten, dass ein Verzicht auf diese Massnahmen deutlich grössere Risiken mit sich bringen würde. So wäre mit Abwanderungen von Unternehmungen oder geringeren Zuzügen in den Kanton St.Gallen zu rechnen. Die Standortattraktivität des Kantons St.Gallen würde sich im interkantonalen und internationalen Vergleich verschlechtern.

Wichtig ist es, im Spannungsfeld von internationaler Akzeptanz, Standortattraktivität und finanzieller Ergiebigkeit eine vernünftige Balance zu finden. Der hier unterbreitete Vorschlag setzt die Steuerreform im Kanton St.Gallen massvoll um. Indem nun zusätzlich eine Erhöhung des Maximalabzugs für Versicherungsprämien von Erwachsenen vorgeschlagen wird und somit auch die natürlichen Personen steuerlich entlastet werden sollen, wurde die Ausgewogenheit erhöht. Die so austarierte Vorlage ist notwendig und nachhaltig finanzierbar, auch ohne Steuererhöhungen oder weitere Sparpakete, zumal auch in den kommenden Jahren von einem Wachstum der Steuereinnahmen sowohl bei den natürlichen Personen als auch bei den juristischen Personen auszugehen ist. Zudem ist es möglich, in den kommenden Jahren bei Bedarf auch Bezüge aus dem besonderen Eigenkapital vorzunehmen. Das besondere Eigenkapital steht insbesondere für die Finanzierung von steuerlichen Entlastungen zur Verfügung (Kantonsratsbeschluss über die Zuweisung eines Teils des Kantonsanteils am Erlös aus dem Verkauf von Goldreserven der Schweizerischen Nationalbank an das besondere Eigenkapital; sGS 831.51). Sollte jedoch der Gesetzgeber weitergehende steuerliche Entlastungen beschliessen, wären strukturelle Defizite im kantonalen Finanzhaushalt absehbar, die sich nur durch aufwand- und ertragsseitige Massnahmen bzw. die Umsetzung neuer Sparpakete finanzieren liessen.

4.2 Personelle Auswirkungen

Die Umsetzung des STAF erweist sich als äusserst komplexe Aufgabe. Damit einher geht ein administrativer Mehraufwand für das Kantonale Steueramt, der teils vorübergehend, teils dauerhaft ist. Die Umsetzung erfordert zunächst erhebliche EDV-technische Anpassungen. Diese müssen fachlich begleitet werden. Weiter wird von den mehr als 1'000 Gesellschaften mit besonderem Steuerregime die überwiegende Anzahl über stille Reserven verfügen, deren Höhe einschliesslich Goodwill für einen Step-up oder die Zweisatzlösung bestimmt werden muss. Dies wirft vor allem zur Zeit der Einführung des STAF schwierige Bewertungsfragen auf, bei denen teils sehr hohe Beträge auf dem Spiel stehen. Namentlich der Patentbox liegen sodann äusserst komplexe Berechnungen zu Grunde. Die Prüfung von Inputförderung und Patentbox, sofern die Massnahmen denn geltend gemacht werden, erfordern viel Zeit. Nicht im Zusammenhang mit dem STAF steht, hier jedoch auch erwähnt sei schliesslich, dass der bereits eingeführte spontane und automatische Informationsaustausch verstärkt personelle Ressourcen beansprucht. Der Mehrbedarf an Personal durch den zusätzlichen Vollzugaufwand lässt sich nicht genau beziffern. Im Sinn

einer groben Schätzung ist vorübergehend von drei bis vier Vollzeitstellen und langfristig von ein bis zwei Vollzeitstellen auszugehen. Dieser strukturelle Personalbedarf ist bei der Personalkostensteuerung zu berücksichtigen.

5 Bedeutung der Reform aus volkswirtschaftlicher Sicht

Der Umsetzung des STAF im Kanton St.Gallen kommt aus volkswirtschaftlicher Sicht eine zentrale Bedeutung zu. Wie in der Vorlage ausgeführt, verfolgt die Regierung das strategische Ziel, den Kanton St.Gallen als Wirtschafts- und Steuerstandort weiterhin attraktiv zu positionieren. Dadurch soll sich der Kanton im steuerpolitischen Umfeld behaupten können und wettbewerbsfähig bleiben. Die vorgeschlagenen steuerlichen Massnahmen (einschliesslich Senkung der effektiven Gewinnsteuerbelastung auf 14,94 Prozent) müssen sich zudem in einem finanzpolitisch vertretbaren Rahmen für den Kanton, die Gemeinden und die Kirchen bewegen. Dies ist das Spannungsfeld, an dem sich die kantonale Umsetzung zu orientieren hat. Vor dem Hintergrund eines sich verschärfenden interkantonalen Steuerwettbewerbs ist eine rasche Umsetzung und Positionierung des Kantons St.Gallen von grosser Wichtigkeit. Das erhöht die Rechtssicherheit aller ansässigen und potentiell zuziehenden Unternehmen und ermöglicht diesen wie auch dem Kanton, den Gemeinden und den Kirchen eine verbesserte Planung.

Mit dem vorliegenden Massnahmenmix, dessen Einzelmassnahmen in Abschnitt 3 der Vorlage ausführlich beschrieben sind, unterbreitet die Regierung ein ausgewogenes und finanzierbares Massnahmenpaket. Bei einer rein statischen Betrachtung führen die Massnahmen mit Vollzugsbeginn ab 2020 ab dem Jahr 2021 zu Steuerausfällen. Die aus heutiger Sicht geschätzten Mindereinnahmen belaufen sich – ohne Berücksichtigung der nicht auf das STAF zurückgehenden steuerlichen Entlastung der natürlichen Personen – für den Kanton auf 35 Mio. Franken, für die politischen Gemeinden auf 27,2 Mio. Franken und für die Kirchgemeinden auf 4,5 Mio. Franken. Mit dieser massvollen und austarierten Umsetzung ist davon auszugehen, dass weder auf Kantons- noch auf Gemeindeebene mit Steuererhöhungen bei den natürlichen Personen zu rechnen ist, da auch in den kommenden Jahren von einem Wachstum der Gewinn- und Kapitalsteuern ausgegangen werden kann. Auf Ebene des Kantons werden die finanziellen Auswirkungen im Aufgaben- und Finanzplan 2020–2022 berücksichtigt.

Die Umsetzung der Steuerreform im Kanton St.Gallen ist notwendig. Ein Verzicht auf die vorgeschlagenen Massnahmen würde wesentliche Risiken mit sich bringen. Es müsste mit Abwanderungen von Unternehmen gerechnet werden und die Standortattraktivität des Kantons St.Gallen würde sich im interkantonalen wie auch im internationalen Vergleich bedeutend verschlechtern. Würde der Kanton St.Gallen auf die Umsetzung einzelner Massnahmen oder auf Gewinnsteuer-senkungen verzichten, wären die mutmasslichen, langfristigen Steuerausfälle höher als in der vorliegenden Vorlage skizziert. Mit dem unterbreiteten Instrumentenmix lassen sich die Rahmenbedingungen der Industrie, die aufgrund der Wirtschaftsstruktur im Kanton St.Gallen massgeblich für die Steuererträge der juristischen Personen verantwortlich ist, gezielt verbessern. Von Bedeutung ist dabei neben der Reduktion der Gewinnsteuern insbesondere der erhöhte Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, dies im Sinn einer zielgerichteten Innovationsförderung.

6 Referendum

Der XV. Nachtrag zum Steuergesetz untersteht nach Art. 49 Abs. 1 Bst. a der Kantonsverfassung (sGS 111.1) i.V.m. Art. 5 des Gesetzes über Referendum und Initiative (sGS 125.1) dem fakultativen Gesetzesreferendum.

7 Antrag

Wir beantragen Ihnen, Frau Präsidentin, sehr geehrte Damen und Herren:

1. auf den XV. Nachtrag zum Steuergesetz einzutreten;
2. die Regierung einzuladen, dem Kantonsrat im Jahr 2023 unter Berücksichtigung der durch das STAF ausgelösten Effekte im Finanzausgleich eine weitere Revision des Steuergesetzes zwecks Senkung der Gewinnsteuerbelastung zu unterbreiten.

Im Namen der Regierung

Stefan Kölliker
Präsident

Canisius Braun
Staatssekretär

XV. Nachtrag zum Steuergesetz

Entwurf der Regierung vom 9. Oktober 2018

Der Kantonsrat des Kantons St.Gallen

hat von der Botschaft der Regierung vom 9. Oktober 2018¹² Kenntnis genommen und erlässt:

I.

Der Erlass «Steuergesetz vom 9. April 1998»¹³ wird wie folgt geändert:

Art. 7 Zuschläge
a) Zuschläge zur Staatssteuer

¹ Der Staat erhebt ausserdem jährlich Zuschläge zu den Gewinn- und Kapitalsteuern sowie zu den Grundstückgewinnsteuern.

² Die Zuschläge betragen: ~~220 Prozent der einfachen Steuer je Steuerart.~~

- a) **187 Prozent der einfachen Steuer bei den Gewinn- und Kapitalsteuern;**
- b) **220 Prozent der einfachen Steuer bei den Grundstückgewinnsteuern.**

Art. 31^{bis} (neu) 1^{bis}. Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen

¹ **Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwands im Umfang von 70 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.**

² **Die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen wird nur gewährt, wenn die veräuserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum des Steuerpflichtigen oder der Personenunternehmung waren.**

¹² ABI 2018, ●●.

¹³ sGS 811.1.

Art. 31^{ter} (neu) 1^{ter}. Einkommen aus Patenten und vergleichbaren Rechten

¹ Für das Einkommen aus Patenten und vergleichbaren Rechten bei selbständiger Erwerbstätigkeit sind die Art. 83^{bis} und Art. 83^{ter} dieses Erlasses sachgemäss anwendbar.

Art. 32 2. Aufschiebung der Besteuerung stiller Reserven
2.1 Umstrukturierungen

¹ Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelunternehmen, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- a) bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung;
- b) bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinn von Art. 88 Abs. 1 dieses Erlasses oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

² Bei einer Umstrukturierung nach Abs. 1 Bst. b dieser Bestimmung werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach Art. 199 ff. dieses Erlasses nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden. Die juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

~~³ Die Besteuerung der stillen Reserven kann, solange die Steuerpflicht im Kanton besteht, unterbleiben, wenn eine Personenunternehmung als Folge der Umstrukturierung ganz oder teilweise in eine Holding- oder Domizilgesellschaft überführt wird.~~

Art. 33 d) Bewegliches Vermögen
1. Grundsatz

¹ Steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere:

- a) Zinsen aus Guthaben, einschliesslich ausbezahlter Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf, ausser wenn diese Kapitalversicherungen der Vorsorge dienen. Als der Vorsorge dienend gilt die Auszahlung der Versicherungsleistung ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten aufgrund eines wenigstens fünfjährigen Vertragsverhältnisses, das vor Ablauf des 66. Altersjahres eingegangen wurde;
- b) Einkünfte aus der Veräusserung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (globalverzinsliche Obligationen, Diskont-Obligationen), die dem Inhaber anfallen;
- c) Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen), soweit sie keine Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital sowie von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, darstellen. Ein bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im Sinn von Art. 4a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer an die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielter Vermögensertrag gilt in dem Jahr als realisiert, in welchem die Verrechnungssteuerforderung entsteht (Art. 12 Abs. 1 und 1^{bis} des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer);
- d) Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung beweglicher Sachen oder nutzbarer Rechte;

- e) Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen, soweit die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen;
- f) Einkünfte aus immateriellen Gütern.

^{1bis} **Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) sind im Umfang von 70 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.**

² Nicht steuerbar ist der Erlös aus Bezugsrechten, die zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehören.

³ **Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen (Reserven aus Kapitaleinlagen), die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Abs. 4 dieser Bestimmung bleibt vorbehalten.**

⁴ **Schüttet eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die an einer schweizerischen Börse kotiert ist, bei der Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen nach Abs. 3 dieser Bestimmung nicht wenigstens im gleichen Umfang übrige Reserven aus, so ist die Rückzahlung im Umfang der halben Differenz zwischen der Rückzahlung und der Ausschüttung der übrigen Reserven steuerbar, höchstens aber im Umfang der in der Gesellschaft vorhandenen, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven.**

⁵ **Abs. 4 und 7 dieser Bestimmung sind nicht anwendbar auf Reserven aus Kapitaleinlagen:**

- a) **die bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen durch Einbringen von Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechten an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach Art. 88 Abs. 1 Bst. c dieses Erlasses oder durch eine grenzüberschreitende Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft nach Art. 88 Abs. 1 Bst. d dieses Erlasses nach dem 24. Februar 2008 entstanden sind;**
- b) **die im Zeitpunkt einer grenzüberschreitenden Fusion oder einer Umstrukturierung nach Art. 88 Abs. 1 Bst. b und Abs. 3 dieses Erlasses oder der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung nach dem 24. Februar 2008 bereits in einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vorhanden waren.**
- c) **im Fall der Liquidation der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.**

⁶ **Die Abs. 4 und 5 dieser Bestimmung gelten sachgemäss auch für Reserven aus Kapitaleinlagen, die für die Ausgabe von Gratisaktien oder für Gratisnennwerterhöhungen verwendet werden.**

⁷ **Entspricht bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die an einer schweizerischen Börse kotiert ist, die Rückzahlung der Reserven aus Kapitaleinlagen nicht wenigstens der Hälfte des erhaltenen Liquidationsüberschusses, so vermindert sich der steuerbare Anteil dieses Liquidationsüberschusses um die halbe Differenz zwischen diesem Anteil und der Rückzahlung, höchstens aber im Umfang der in der Gesellschaft vorhandenen Reserven aus Kapitaleinlagen, die auf diese Beteiligungsrechte entfallen.**

Art. 33^{bis} 2. Besondere Fälle

¹ Als Erträge aus beweglichem Vermögen gelten im Weiteren:

- a) der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von wenigstens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person, soweit innert 5 Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war. Dies gilt sinngemäss auch, wenn innert 5 Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt wenigstens 20 Prozent verkauft werden. Ausgeschüttete Substanz wird beim Verkäufer gegebenenfalls im Verfahren nach Art. 199 ff. dieses Erlasses nachträglich besteuert;
- b) der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung ~~von wenigstens 5 Prozent~~ am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer juristischen Person, an welcher der Veräusserer oder Einbringer nach der Übertragung zu wenigstens 50 Prozent am Kapital beteiligt ist, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung **die Summe aus dem den-Nennwert der übertragenen Beteiligung und den Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen nach Art. 33 Abs. 3 dieses Erlasses** übersteigt. Dies gilt sinngemäss auch, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

² Mitwirkung nach Abs. 1 Bst. a dieser Bestimmung liegt vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zur Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden.

Art. 41^{bis} (neu) 2^{bis}. Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbständiger Erwerbstätigkeit

¹ Für den Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbständiger Erwerbstätigkeit ist Art. 85^{bis} dieses Erlasses sachgemäss anwendbar.

Art. 45 Allgemeine Abzüge

1. Von der Höhe des Einkommens unabhängige Abzüge

¹ Von den Einkünften werden abgezogen:

- a) die privaten Schuldzinsen, soweit sie nicht als Anlagekosten gelten, im Umfang der nach Art. 33, 33^{bis} und 34 dieses Erlasses steuerbaren Vermögenserträge zuzüglich Fr. 50 000.–;
- b) die dauernden Lasten sowie 40 Prozent der bezahlten Leibrenten;
- c) die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten;
- d) die nach Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge;
- e) Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen auf Leistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge nach Art. 82 BVG;
- f) die Prämien und Beiträge für die Erwerbsersatzordnung, die Arbeitslosenversicherung und die obligatorische Unfallversicherung;
- g) die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die nicht unter Bst. f dieser Bestimmung fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen, bis zum Gesamtbetrag von Fr. ~~4800~~**6700**.– für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und von Fr. ~~2400~~**3350**.– für die

- übrigen Steuerpflichtigen. Diese Abzüge erhöhen sich um Fr. 1000.– für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und um Fr. 500.– für die übrigen Steuerpflichtigen, wenn keine Beiträge nach Bst. d und e dieser Bestimmung abgezogen werden. Sie erhöhen sich um Fr. 1000.– für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug geltend machen kann;
- h) die Kosten der Betreuung von Kindern unter 14 Jahren durch Drittpersonen, höchstens Fr. 25 000.– für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen, der für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, der Ausbildung oder der Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen stehen;
- i) Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien bis zum Gesamtbetrag von Fr. 20 000.– für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und von Fr. 10 000.– für die übrigen Steuerpflichtigen, wenn die politischen Parteien:
1. im Parteienregister nach Art. 76a des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1976 über die politischen Rechte¹⁴ eingetragen sind oder
 2. in einem kantonalen Parlament vertreten sind oder
 3. in einem Kanton bei den letzten Wahlen des kantonalen Parlamentes wenigstens 3 Prozent der Stimmen erreicht haben;
- j) die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von Fr. 12 000.– je Steuerpflichtigen, wenn:
1. ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt, oder
 2. das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt.

² Bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten werden vom Erwerbseinkommen, das ein Ehegatte unabhängig vom Beruf, Geschäft oder Gewerbe des andern Ehegatten erzielt, Fr. 500.– abgezogen; ein gleicher Abzug wird bei erheblicher Mitarbeit eines Ehegatten im Beruf, Geschäft oder Gewerbe des andern Ehegatten gewährt.

³ Von den einzelnen Gewinnen aus Lotterien oder lotterиеähnlichen Veranstaltungen werden 5 Prozent, jedoch höchstens Fr. 5000.–, als Einsatzkosten abgezogen.

Art. 50 h) Steuerberechnung
1. Steuersatz

¹ Die einfache Steuer vom Einkommen beträgt:

- | | | |
|----|------------------------------|---------------|
| a) | 0 Prozent für die ersten | Fr. 11 000.– |
| b) | 4 Prozent für die weiteren | Fr. 4 000.– |
| c) | 6 Prozent für die weiteren | Fr. 17 000.– |
| d) | 8 Prozent für die weiteren | Fr. 25 000.– |
| e) | 9,2 Prozent für die weiteren | Fr. 36 000.– |
| f) | 9,4 Prozent für die weiteren | Fr. 157 000.– |

² Für steuerbare Einkommen über Fr. 250 000.– beträgt die einfache Steuer für das ganze Einkommen 8,5 Prozent.

³ Für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten wird der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens angewendet.

⁴ Abs. 3 dieser Bestimmung wird auch auf verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige angewendet, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.

¹⁴ SR 161.1.

~~⁵ Ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften werden zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, wenn die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.~~

Art. 73 Umfang der Steuerpflicht

¹ Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. ~~Eine Betriebsstätte ausserhalb der Schweiz liegt auch vor, wenn wenigstens 80 Prozent der Erträge aus ausländischer Quelle stammen und gleichzeitig wenigstens 80 Prozent des eigenen oder durch Dritte geleisteten Beitrages zur Leistungserstellung im Ausland erbracht wird.~~

² Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Gewinns und des Kapitals, für die gemäss Art. 72 dieses Gesetzes eine Steuerpflicht im Kanton besteht.

Art. 82 b) Berechnung des Reingewinns

1. Grundsätze

¹ Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus:

- a) dem Saldo der Erfolgsrechnung;
- b) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere:
 1. Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens,
 2. geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen,
 3. Einlagen in die Reserven,
 4. Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person,
 5. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Gewinnvorwegnahmen,
 6. geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte;
- c) den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne. ~~Der Liquidation ist die Beendigung der Steuerpflicht zufolge Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung, eines Geschäftsbetriebs oder einer Betriebsstätte ins Ausland gleichgestellt;~~
- d) den Zinsen auf verdecktem Eigenkapital.

² Der steuerbare Reingewinn juristischer Personen, die keine Erfolgsrechnung erstellen, bestimmt sich sachgemäss nach Abs. 1 dieser Bestimmung.

³ Bei kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz gelten die Nettoerträge aus direktem Grundbesitz als steuerbare Gewinne.

Art. 83^{bis} (neu) 2^{bis}. Patente und vergleichbare Rechte: Begriffe

¹ Als Patente gelten:

- a) Patente nach dem Europäischen Patentübereinkommen vom 5. Oktober 1973 in seiner revidierten Fassung vom 29. November 2000¹⁵ mit Benennung Schweiz;
- b) Patente nach dem eidgenössischen Patentgesetz vom 25. Juni 1954¹⁶;

¹⁵ SR 0.232.142.2.

¹⁶ SR 232.14.

- c) ausländische Patente, die den Patenten nach den Bst. a oder b dieses Absatzes entsprechen.

² Als vergleichbare Rechte gelten:

- a) ergänzende Schutzzertifikate nach dem eidgenössischen Patentgesetz vom 25. Juni 1954¹⁷ und deren Verlängerung;
- b) Topographien, die nach dem eidgenössischen Topographengesetz vom 9. Oktober 1992¹⁸ geschützt sind;
- c) Pflanzensorten, die nach dem eidgenössischen Sortenschutzgesetz vom 20. März 1975¹⁹ geschützt sind;
- d) Unterlagen, die nach dem eidgenössischen Heilmittelgesetz vom 15. Dezember 2000²⁰ geschützt sind;
- e) Berichte, für die gestützt auf Ausführungsbestimmungen zum eidgenössischen Landwirtschaftsgesetz vom 29. April 1998²¹ ein Berichtschutz besteht;
- f) ausländische Rechte, die den Rechten nach den Bst. a bis e dieses Absatzes entsprechen.

Art. 83^{ter} (neu) 2^{ter}. Patente und vergleichbare Rechte: Besteuerung

¹ Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird auf Antrag des Steuerpflichtigen im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbares Recht (Nexusquotient) mit einer Ermässigung von 50 Prozent in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen.

² Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die in Produkten enthalten sind, ermittelt sich, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils um 6 Prozent der diesen Produkten zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird.

³ Wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten erstmals ermässigt besteuert, so werden der in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand sowie ein allfälliger Abzug nach Art. 85^{bis} dieses Erlasses zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden.

⁴ Die Ausführungsbestimmungen nach Art. 24b Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990²² über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sind anwendbar.

Art. 83^{quater} (neu) 2^{quater}. Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

¹ Deckt der Steuerpflichtige bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts auf, so unterliegen diese nicht der Gewinnsteuer. Nicht aufgedeckt werden dürfen stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus Beteiligungen von wenigstens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft.

¹⁷ SR 232.14.

¹⁸ SR 231.2.

¹⁹ SR 232.16.

²⁰ SR 812.21.

²¹ SR 910.1.

²² SR 642.14.

² Als Beginn der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte, das Ende einer Steuerbefreiung nach Art. 80 Abs. 1 dieses Erlasses sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz.

³ Die aufgedeckten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird.

⁴ Der aufgedeckte selbst geschaffene Mehrwert ist innert zehn Jahren abzuschreiben.

Art. 83^{quinquies} (neu) 2^{quinquies}. Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

¹ Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert.

² Als Ende der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, der Abschluss der Liquidation, der Übergang zu einer Steuerbefreiung nach Art. 80 Abs. 1 dieses Erlasses sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

Art. 85^{bis} (neu) 4^{bis}. Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

¹ Der Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher dem Steuerpflichtigen direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, wird auf Antrag um 50 Prozent über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zugelassen.

² Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und Innovation²³.

³ Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf:

- a) dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35 Prozent dieses Personalaufwands, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand des Steuerpflichtigen;
- b) 80 Prozent des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung.

⁴ Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.

Art. 85^{ter} (neu) 4^{ter}. Entlastungsbegrenzung

¹ Die gesamte steuerliche Ermässigung nach Art. 83^{ter} Abs. 1 und Abs. 2 sowie Art. 85^{bis} dieses Erlasses darf nicht höher sein als 40 Prozent des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag nach den Art. 90 Abs. 1 und Art. 91 Abs. 1 dieses Erlasses ausgeklammert wird, und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen.

²³ SR 420.1.

² Es dürfen weder aus den einzelnen Ermässigungen noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung Verlustvorträge resultieren.

Art. 88 7. Umstrukturierungen

¹ Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- a) bei der Umwandlung in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person;
- b) bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen;
- d) bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu wenigstens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

² Bei einer Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Abs. 1 Bst. d dieser Bestimmung werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach Art. 199 ff. dieses Erlasses nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden. Die Tochtergesellschaft kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

³ Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind, können direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von wenigstens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten übertragen werden. Vorbehalten bleiben:

- a) die Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft nach Abs. 1 Bst. d dieser Bestimmung;
- b) ~~die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Gesellschaft, die nach den Art. 92 oder 93 dieses Erlasses besteuert wird.~~

⁴ Werden im Fall einer Übertragung nach Abs. 3 dieser Bestimmung während der nachfolgenden fünf Jahre die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder wird während dieser Zeit die einheitliche Leitung aufgegeben, werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach Art. 199 ff. dieses Erlasses nachträglich besteuert. Die begünstigte juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haften für die Nachsteuer solidarisch.

~~⁵ Die Besteuerung der stillen Reserven kann, solange die Steuerpflicht im Kanton besteht, auch unterbleiben, wenn eine juristische Person als Folge der Umstrukturierung oder aus andern Gründen neu als Holding- oder Domizilgesellschaft besteuert wird.~~

Art. 89 Steuerberechnung

a) ~~Kapitalgesellschaften und Genossenschaften~~ **Steuersatz**
~~1. Steuersatz~~

¹ ~~Die Kapitalgesellschaften und die Genossenschaften entrichten als einfache Steuer 3,75 Prozent vom steuerbaren Gewinn. Die einfache Steuer vom steuerbaren Gewinn beträgt 3 Prozent; Abs. 2 dieser Bestimmung bleibt vorbehalten.~~

² **Die einfache Steuer vom steuerbaren Gewinn beträgt bei kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz 6 Prozent.**

Art. 90 ~~2.b)~~ **Gemischte Beteiligungsgesellschaften**

~~2.11. Grundsatz~~

¹ Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die zu wenigstens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven anderer Gesellschaften beteiligt sind oder deren Beteiligung an solchem Kapital einen Verkehrswert von wenigstens Fr. 1 000 000.– aufweist, ermässigt sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrags aus diesen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn.

² Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht dem Ertrag aus Beteiligungen, vermindert um die anteiligen Verwaltungskosten von 5 Prozent oder um die nachgewiesenen tatsächlichen Verwaltungskosten sowie um die anteiligen Finanzierungskosten. Als Finanzierungskosten gelten Schuldzinsen sowie weitere Kosten, die wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen sind.

³ Der Ertrag aus einer Beteiligung wird bei der Berechnung der Ermässigung nicht berücksichtigt, soweit auf der gleichen Beteiligung eine Abschreibung vorgenommen wird, die mit der Gewinnausschüttung im Zusammenhang steht.

Art. 91 ~~2.22.~~ **Kapitalgewinne auf Beteiligungen**

¹ Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören, unter Vorbehalt von Abs. 2 bis 4 dieser Bestimmung, auch die Kapitalgewinne auf diesen Beteiligungen, die Erlöse aus den dazugehörigen Bezugsrechten sowie die Buchgewinne infolge Aufwertung nach Art. 670 OR²⁴.

² Kapitalgewinne und Buchgewinne infolge Aufwertung nach Art. 670 OR²⁵ werden bei der Berechnung der Ermässigung nach Art. 90 dieses Gesetzes nur berücksichtigt:

- a) soweit der Erlös oder die Aufwertung die Gestehungskosten übersteigt;
- b) sofern die veräusserte oder aufgewertete Beteiligung wenigstens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf wenigstens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete und als solche während wenigstens eines Jahres im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

³ Fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10 Prozent, kann die Ermässigung für jeden folgenden Veräusserungsgewinn nur gewährt werden, wenn die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahrs vor dem Verkauf einen Verkehrswert von wenigstens Fr. 1'000'000.– hatten.

²⁴ BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220.

²⁵ BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220.

⁴ Die Gestehungskosten werden um die vorgenommenen Abschreibungen herabgesetzt, soweit diese eine Kürzung der Ermässigung nach Art. 90 Abs. 3 dieses Gesetzes zur Folge hatten. Nach einer Aufwertung nach Art. 670 OR²⁶ werden die Gestehungskosten entsprechend erhöht. Bei Beteiligungen, die bei einer erfolgsneutralen Umstrukturierung zu Buchwerten übertragen worden sind, wird auf die ursprünglichen Gestehungskosten abgestellt.

Art. 92 bis 95 werden aufgehoben.

Art. 97 b) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

¹ Das steuerbare Eigenkapital setzt sich bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zusammen aus:

- a) dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital, dem Partizipationskapital, den offenen und den aus versteuerten Gewinn gebildeten stillen Reserven;
- b) dem Anteil am Fremdkapital, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt;
- c) ~~bei Holding- und Domizilgesellschaften dem Anteil an den stillen Reserven, der im Fall der Gewinnbesteuerung aus versteuertem Gewinn gebildet worden wäre.~~

² Das steuerbare Eigenkapital ermässigt sich im Verhältnis der Beteiligungen nach Art. 90 Abs. 1 dieses Erlasses, der Rechte nach Art. 83^{bis} dieses Erlasses und der Darlehen an Konzerngesellschaften zu den gesamten Aktiven.

Art. 99 Steuerberechnung

¹ Die einfache Steuer vom Eigenkapital beträgt: **0,2 Promille.**

- a) ~~0,01 Promille, wenigstens Fr. 300.–, für Holding- und Domizilgesellschaften;~~
- b) ~~0,2 Promille für die anderen juristischen Personen.~~

² Die Gewinnsteuer wird an die Kapitalsteuer angerechnet.

³ ~~Für gemischte Beteiligungsgesellschaften ermässigt sich die Kapitalsteuer im Verhältnis der Beteiligungen zu den gesamten Aktiven.~~

⁴ Eigenkapital der übrigen juristischen Personen und der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz unter Fr. 50 000.– wird nicht besteuert.

Art. 323 (neu) Übergangsbestimmung des XV. Nachtrags vom ●●

¹ Wurden juristische Personen nach Art. 92 oder Art. 93 dieses Erlasses in der Fassung vor Vollzugsbeginn dieses Nachtrags besteuert, so werden die bei Vollzugsbeginn dieses Nachtrags bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Fall ihrer Realisation innert den nächsten fünf Jahren gesondert besteuert. Die einfache Steuer beträgt 0,5 Prozent.

² Die Höhe der bei Vollzugsbeginn dieses Nachtrags von der juristischen Person geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts ist von der Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festzusetzen.

²⁶ BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220.

³ Abschreibungen auf stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, die bei Ende der Besteuerung nach Art. 92 oder Art. 93 dieses Erlasses in der Fassung vor Vollzugsbeginn dieses Nachtrags oder bei Wegfall einer Betriebsstätte nach Art. 73 Abs. 1 Satz 2 dieses Erlasses in der Fassung vor Vollzugsbeginn dieses Nachtrags aufgedeckt wurden, werden in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 85^{ter} dieses Erlasses einbezogen.

II.

[keine Änderung anderer Erlasse]

III.

[keine Aufhebung anderer Erlasse]

IV.

1. Die Rechtsgültigkeit dieses Erlasses setzt die Rechtsgültigkeit des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) voraus.

2. Dieser Erlass wird wie folgt angewendet:

- a) Art. 323 Abs. 1 und Abs. 2 ab dem Tag, an dem feststeht, dass gegen das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung kein Referendum zustande gekommen oder das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung in der Volksabstimmung angenommen worden ist;
- b) die übrigen Bestimmungen ab 1. Januar 2020.