Eidg. Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

27. April 2004

Unternehmenssteuerreform II

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2003 hat uns das Eidg. Finanzdepartement die Vorlage zur Unternehmenssteuerreform II zur Vernehmlassung unterbreitet. Wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und nehmen die gebotene Gelegenheit gerne wahr.

1. Allgemeines

Mit dem Projekt Unternehmenssteuerreform II soll die schon länger bestehende Forderung nach Beseitigung oder Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Aktiengesellschaft und Aktionär angegangen werden. Daneben sind Änderungen beim Beteiligungsabzug, bei der steuerlichen Behandlung des Agios sowie Erleichterungen bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit geplant. Diese Reformvorhaben verdienen grundsätzlich Unterstützung, wenn man von den finanziellen und verwaltungsökonomischen Auswirkungen absieht.

Wir beurteilen den eingeschlagenen Weg in Richtung fiskalischer Rechtsform- und Ausschüttungsneutralität als steuersystematisch korrekt. Ebenso werden – ohne steuerrechtliche Sonderregelungen – Anreize für eine unternehmerische Tätigkeit geschaffen. Zudem kann auf dem Weg der Gesetzgebung der Kritik an der Rechtsprechung des Bundesgerichts (indirekte Teilliquidation im Zusammenhang mit Unternehmensverkäufen, gewerbsmässiger Wertschriftenhandel auf Einzeltransaktionen) mit einer sachgemässen Lösung Rechnung getragen werden.

Die Besteuerung von juristischen Personen in der Schweiz ist anerkannt attraktiv, insbesondere im Vergleich mit dem Ausland. Erleichterungen auf Stufe Gesellschaft sind nicht notwendig. Wir begrüssen daher, die angestrebte Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch Erleichterungen auf Stufe Anteilseigner vorzunehmen.

Die Unternehmenssteuerreform I hat gezeigt, dass alle Kantone innert kurzer Zeit den Beteiligungsabzug auf Veräusserungsgewinne ausgedehnt haben. Es spricht deshalb nichts dagegen, das Teilbesteuerungsverfahren den Kantonen verbindlich vorzuschreiben. Zwar erscheint es auf den ersten Blick ein verfassungsmässig unzulässiger Eingriff in die Tarifautonomie der Kantone zu sein, wenn der Bundesgesetzgeber das Ausmass der Entlastung festlegt. Mit Blick auf die angestrebte Rechtsformneutralität stellt diese Grösse aber keine tarifliche Massnahme dar, sondern sie ist aus dem Vergleich der Steuerbelastung einer Personenunternehmung mit der gesamten Belastung von juristischen Personen auf Stufe AG und Aktionär entstanden und damit bemessungsmässiger Natur. Unterschiedliche Entlastungen würden ausserdem zu unterschiedlichen steuerbaren Vermögenserträgen führen und das Erstellen von Steuer- und Wertschriftenverzeichnissen durch Steuerberater und Banken sowie die interkantonale Steuerauscheidung ausserordentlich erschweren.

2. Zum Fragenkatalog

2.1. Allgemeine Fragen zu einer Reform der Unternehmensbesteuerung

1. Sollen ihrer Ansicht nach überhaupt Massnahmen zu einer Unternehmenssteuerreform ergriffen werden?	Ja X	Nein
2. Ist es richtig, die Verbesserung der Konkurrenzfähigkeit des Standortes Schweiz mittels gesamtwirtschaftlicher Entlastung des Risikokapitals auf Ebene der Investoren anzustreben?	Ja X	Nein
3. Sollen die zu treffenden Massnahmen auch bewirken, dass die unterschiedlichen steuerlichen Folgen bei Ausschüttung oder aber Thesaurierung wegfallen?	Ja X	Nein
4. Ist es richtig, zwecks Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung statt eines Anrechnungsverfahrens ein Teileinkünfteverfahren vorzusehen?	Ja X	Nein
5. Sollen zwecks Annäherung an die Rechtsformneutralität die Unterschiede bei der Steuerbelastung von Körperschaft und Anteilshabern einerseits sowie von Personenunternehmen andererseits auch durch gezielte Massnahmen zugunsten von Personenunternehmen verkleinert werden?	Ja X	Nein
6. Ist es richtig, die Förderung der Konkurrenzfähigkeit des Standortes Schweiz auch durch ergänzende Massnahmen zugunsten der Kapitalgesellschaften anzustreben?	Ja X	Nein

7. Welches der Modelle 1 – 3 bevorzugen Sie? (Unter Ziffer 1, 2 oder 3 mit X ankreuzen)	1	2	3 X
--	---	---	---------------

Aus methodischer und steuersystematischer Sicht überzeugt uns zwar das Modell 2 mehr. Nach unserer Beurteilung wird dieses aber im Vollzug auf Schwierigkeiten stossen. Insbesondere aus diesem Grund geben wir dem Modell 3 den Vorzug. Eine ausführliche Begründung dazu finden Sie in den ergänzenden Bemerkungen zu den einzelnen Modellen.

2.2. Fragen zur Teilbesteuerung gemäss Modell 1

8. Ist die Neuumschreibung betreffend Zugehörigkeit von Beteiligungsrechten zum Geschäftsvermögen richtig?	Ja X	Nein
--	----------------	------

Die Neu-Umschreibung bezweckt, das Geschäftsvermögen so zu definieren, dass Transaktionen von Wertschriften (sowohl typischer Handel mit einer Vielzahl von Wertschriften als auch Einzeltransaktionen) nur dann zu steuerbarem Einkommen führen, wenn die Wertschriften Bestandteil des Geschäftsvermögens sind. Der neue Begriff stellt eine denkbare Umschreibung dar, ist aber auslegungsbedürftig und wird zu Rechtsmittelverfahren führen. Daher bestehen gewisse Bedenken, ob das Ziel mit dieser Umschreibung erreicht werden kann.

9. Sollen die steuerlichen Entlastungen den Beteiligungsinhabern mit einer Beteiligungsquote von 10 Prozent und mehr zukommen?	Ja X	Nein
10. a) Ist eine tiefere Beteiligungsquote vorzusehen und, wenn ja, welche? (Prozentsatz einsetzen)		
10. b) Ist eine höhere Beteiligungsquote vorzusehen und, wenn ja, welche? (Prozentsatz einsetzen)		

11. Soll den Inhabern einer qualifizierten privaten Beteiligung hinsichtlich des Teilbesteuerungsverfahrens für Ausschüttungen und Veräusserungsgewinne eine Optionsmöglichkeit eingeräumt werden?	Ja	Nein X
a) Soll eine solche Optionsmöglichkeit wie vorgesehen zugunsten einer steuerlichen Behandlung wie Geschäftsvermögen vorgesehen werden?	Ja	Nein
b) Soll eine solche Optionsmöglichkeit zugunsten einer steuerlichen Behandlung wie Privatvermögen vorgesehen werden?	Ja	Nein

Optionsmöglichkeiten führen zu aufwendigen Steuerdeklarationen und sind aus verfahrensökonomischen Gründen zu vermeiden. Sie müssen über Jahrzehnte verwaltet und bewirtschaftet werden. Probleme ergeben sich insbesondere beim Übertritt der steuerpflichtigen Person in eine andere Steuerhoheit und allenfalls schon beim Wechsel des Verwaltungsbezirks.

12. Ist es richtig, dass für den Ansatz von 60 Prozent, zu dem der Nettobetrag der Einkünfte aus qualifizierten geschäftlichen und optiert geschäftlichen Beteiligungen in die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer einbezogen werden soll, auf die durchschnittliche Grenzsteuerbelastung bei der Einkommenssteuer und die durchschnittliche Vorbelastung bei den Gesellschaften abgestellt wird?	Ja X	Nein
--	----------------	------

Für den Vollzug ist ein einheitlicher Ansatz für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern wichtig. Das setzt voraus, dass auf Durchschnittswerte abgestellt werden kann und auf unterschiedliche Ansätze verzichtet wird, die von Kanton zu Kanton (und letztlich zwischen den Gemeinden) differieren.

13. Halten Sie es hinsichtlich der Grundsätze der Optionsausübung für richtig		
a) dass sich die bezüglich einer qualifizierten Beteiligung des Privatvermögens bei Erwerb oder in einem späteren Zeitpunkt ausgeübte Option auf alle übrigen qualifizierten Beteiligungen des Privatvermögens bezieht?	Ja X	Nein
b) dass eine qualifizierte Beteiligung des Privatvermögens, für welche die Option zugunsten der steuerlichen Behandlung als Geschäftsvermögen ausgeübt worden ist, dem System der Teilbesteuerung unterworfen bleibt, auch wenn die Beteiligungsquote unter die gesetzliche Limite von 10 Prozent gefallen ist?	Ja X	Nein

14. a) Sind die im Steuerharmonisierungsgesetz vorgesehenen Massnahmen betreffend Vermögenssteuer auf qualifizierten Beteiligungen des optierten Geschäftsvermögens richtig (buchmässiges Netto-Eigenkapital)?	Ja X	Nein
b) Sollen die Kantone im Bereich der Vermögenssteuer die Möglichkeit erhalten, andere Massnahmen zur Milderung der Steuerbelastung auf qualifizierten Beteiligungen des optierten Geschäftsvermögens vorzusehen? Wenn ja, welche?	Ja	Nein X

Das Abstellen auf die Einkommenssteuerwerte an Stelle der Verkehrswerte ist im Hinblick auf die Qualifikation als Geschäftsvermögen konsequent. Da damit in der Regel eine Reduktion der Werte verbunden sein dürfte, erübrigen sich weitere Erleichterungen.

Im Hinblick auf die Vernetzung der Bewertung von nicht kotierten Wertpapieren über das EDV-System WVK sind kantonal unterschiedliche Wertansätze unbedingt zu vermeiden.

15. Sind die vorgesehenen Regelungen betreffend den massgebenden Einkommenssteuerwert von optierten geschäftlichen Beteiligungen richtig?		
a) In Bezug auf den Vermögenssteuerwert für Altbeteiligungen bei Ausübung der Option?	Ja X	Nein
b) In Bezug auf nach der Optionsausübung erworbene qualifizierte Beteiligungen (Gestehungskosten)?	Ja X	Nein
c) In Bezug auf die Vermeidung von Missbräuchen?	Ja X	Nein

Ergänzende Bemerkungen zur Teilbesteuerung gemäss Modell 1:

Mit Modell 1 wird die Kritik am Urkonzept, die Besteuerung von echten Kapitalgewinnen (vgl. Vernehmlassungsvorlage S. 26 ff.), nicht beseitigt: Da der Veräusserungsgewinn vollständig im Umfang der Differenz zwischen Veräusserungserlös und steuerlich massgebendem Buchwert erfasst werden soll, wird weiterhin in den Bereich des steuerfreien Kapitalgewinns (derjenige Teil, welcher über die Veränderung der thesaurierten Gewinne hinausgeht) eingegriffen.

Es ist davon auszugehen, dass im Gegensatz zum gewillkürten Geschäftsvermögen gemäss Stabilisierungsprogramm neu in grossem Mass vom Optionsrecht Gebrauch gemacht wird. Mit Rücksicht auf

die Veranlagungsökonomie, sowohl aus der Optik der Steuerpflichtigen wie auch aus derjenigen der Steuerbehörden, sind Wahlrechte im Veranlagungsverfahren wenn immer möglich zu vermeiden.

In Art. 18a (neu) Abs. 4 DBG bzw. im StHG sollten die Einkunftsarten im Hinblick auf die Berechnung der Nettoeinkünfte getrennt werden, analog der Normierung des Beteiligungsabzugs (Art. 70 Abs. 1 und 4 DBG), in:

- a) Nettoertrag aus laufenden Ausschüttungen
- b) Gewinne aus der Veräusserung von qualifizierten Beteiligungen.

In den Normen des StHG fehlen sie ganz und müssen analog ergänzt werden. Dies gilt auch für die Optionsvorschriften gemäss Art. 20 b DBG.

Vorschlag zu Art. 18a (neu) DBG:

⁴ Der Nettoertrag aus Beteiligungen nach Art. 18a Abs. 1 und Art. 20a entspricht dem Bruttoertrag dieser Beteiligungen abzüglich des direkt mit seiner Erzielung zusammenhängenden Aufwandes, des darauf entfallenden proportionalen Anteils des geschäftlichen Finanzierungsaufwandes, der Wertberichtigungen und Abschreibungen.

⁵ Zum Bruttoertrag gehören auch Kapitalgewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungen, soweit der Veräusserungserlös den Einkommenssteuerwert übersteigt.

Angesichts der steuerrechtlichen Bedeutung der Einkommenssteuerwerte, die den qualifizierten Beteiligungen zuzurechnen sind, und den zugehörigen Erfolgsfaktoren wird man letztlich nicht um eine Bilanz und Erfolgsrechnung herumkommen (Vernehmlassungsvorlage S. 125). Deshalb ist es angezeigt, in den Bestimmungen die korrekte betriebswirtschaftliche Terminologie zu verwenden. Mit Blick auf die im Geschäftsvermögensbereich vorherrschende zeitliche Abgrenzung der Erfolgskomponenten sind dies die Ausdrücke Ertrag und Aufwand (statt Kosten).

Die nur in Modell 1 vorgesehene Erleichterung bei der Vermögenssteuer (Bewertung zum Buch- statt zum Verkehrswert) wird bei starken Minderheitsbeteiligungen von z.T. börsenkotierten Unternehmen den Zwang zu Ausschüttungen vermindern, die zur Begleichung der Vermögenssteuer notwendig sind. Gleichzeitig entfällt der bisherige steuerplanerische Anreiz zur Gewinnthesaurierung.

Die Probleme um die indirekte Teilliquidation und die Transponierung werden nur dann beseitigt, wenn bei qualifizierten Beteiligungen tatsächlich auf Geschäftsvermögen optiert wird.

2.3. Fragen zur Teilbesteuerung gemäss Modell 2

16. Ist es richtig, die im Modell 1 vorgesehene Neuumschreibung betreffend Zugehörigkeit von Beteiligungsrechten zum Geschäftsvermögen auch im Modell 2 einzuführen?	Ja X	Nein
--	--------------------	------

Die Neu-Umschreibung bezweckt, das Geschäftsvermögen so zu definieren, dass Transaktionen von Wertschriften (sowohl typischer Handel mit einer Vielzahl von Wertschriften als auch Einzeltransaktionen) nur dann zu steuerbarem Einkommen führen, wenn die Wertschriften Bestandteil des Geschäftsvermögens sind. Der neue Begriff stellt eine denkbare Umschreibung dar, ist aber auslegungsbedürftig und wird zu Rechtsmittelverfahren führen. Daher bestehen gewisse Bedenken, ob das Ziel mit dieser Umschreibung erreicht werden kann.

17. Ist es richtig, mit Rücksicht auf die für die Teilbesteuerung erforderliche und den Beteiligungsinhabern zugemutete Einsichtnahme in die Jahresrechnungen ¹) eine Beteiligungsquote von 20 Prozent vorzusehen?	Ja X	Nein
--	--------------------	------

Erhebungen, welche den Steuerausfallberechnungen zugrunde liegen, haben gezeigt, dass der Kreis der Begünstigten bei einer Erhöhung der Qualifikationsquote von 10 auf 20 Prozent nicht wesentlich ändert (vgl. S. 30 Vernehmlassungsvorlage). Damit qualifizieren jene Fälle, die für die Vermögenssteuer ohnehin bewertet werden müssen.

18. Ist es richtig, in diesem Modell auf ein Optionsrecht zu verzichten, da es anders als im Fall der Option gemäss Modell 1 nicht zu einer Teilbesteuerung nach den Regeln des Geschäftsvermögens kommt?	Ja X	Nein
---	--------------------	------

19. Teilen Sie die Auffassung, dass sich hinsichtlich der Vermögenssteuer namentlich deshalb keine Änderungen aufdrängen, da im Modell 2, anders als im Modell 1, für qualifizierte Beteiligungen nicht das Buchwertprinzip gilt?	Ja X	Nein
---	--------------------	------

Erleichterungen bei der Vermögenssteuer drängen sich auch deshalb nicht auf, weil echte Kapitalgewinne weiterhin steuerfrei bleiben.

20. Teilen Sie hinsichtlich der für qualifizierte Beteiligungen des Privatvermögens vorzusehenden Übergangsordnung die Auffassung, dass im Hinblick auf die im Falle der Veräusserung geltende Teilbesteuerung der Zunahme (oder den Teilabzug der Abnahme) von offenen und versteuerten stillen Reserven der Stand der offenen Reserven gemäss Bilanz des letzten Geschäftsjahres vor Inkrafttreten der Reform als massgebender Ausgangspunkt für die Entwicklung der offenen und versteuerten stillen Reserven gelten soll?	Ja X	Nein
---	--------------------	------

Ergänzende Bemerkungen zur Teilbesteuerung gemäss Modell 2:

Gegenüber dem Urkonzept wurde Kritik laut, dass eine verkappte Beteiligungsgewinnsteuer auf Beteiligungen des Privatvermögens eingeführt werde. Dieser Kritik wird Rechnung getragen, indem sich die Steuerfolgen auf die Veränderung der offenen und als Gewinn besteuerten stillen Reserven während

¹) Zurückbehaltene Gewinne sollen gleich behandelt werden wie ausgeschüttete. Im Hinblick auf die Teilbesteuerung wird daher im Fall der Veräusserung einer qualifizierten Beteiligung abgestellt auf die während der Besitzesdauer einer qualifizierten Beteiligung eingetretene Entwicklung der offenen und versteuerten stillen Reserven (Zu- oder Abnahme).

der Besitzesdauer im Falle der Veräusserung beschränken. Das Modell führt daher zur angestrebten Neutralität des Steuersystems, insbesondere bezüglich Ausschüttungspolitik. Es besteht jedoch ein Anreiz zur Bildung unverteuerter stiller Reserven, welche über den Verkauf der Beteiligung steuerfrei realisiert werden können.

Trotz Besteuerung der Veränderung der offenen und als Gewinn besteuerten stillen Reserven während der Besitzesdauer wird die wirtschaftliche Doppelbelastung vermindert. Angesichts der Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne, welche darüber hinaus erzielt werden, ist die Erhebung der für die Kantone wichtigen Vermögenssteuer weiterhin vertretbar, da sie im Ergebnis die Besteuerung einer Mindestrendite auf Wertschriftenbesitz darstellt.

Unterschiedliche Qualifikationsquoten für Beteiligungen des Geschäfts- und Privatvermögens muten fremdartig an und lassen sich kaum begründen. Da der Begünstigtenkreis nicht wesentlich differiert, sollte die Qualifikationsquote auch bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen auf 20 Prozent angesetzt werden.

Die Auswirkungen auf die Qualifikation einer Beteiligung des Geschäftsvermögens beim Absinken unter 10 Prozent gemäss Art. 18a Abs. 3 DBG fehlen im StHG und müssen ergänzt werden.

Die steuerliche Behandlung von qualifizierten Beteiligungen des Geschäftsvermögens folgt Modell 1. Die diesbezüglichen Ausführungen zu Modell 1 zur Berechnung des Nettoertrags solcher Beteiligungen gelten auch für Modell 2.

Das Teilbesteuerungskonzept gemäss Modell 2 ist sowohl für Steuerpflichtige wie Steuerbehörden umständlich und aufwendig. Es wird namentlich sehr schwierig sein, die Veränderung der offenen und versteuerten stillen Reserven zwischen Erwerb und Veräusserung einer Beteiligung zu ermitteln. Schwierigkeiten bestehen namentlich dort, wo die Beteiligungsinhaber und das Unternehmen, an dem sie beteiligt sind, nicht von der gleichen Behörde veranlagt werden. Wie das Modell mit vernünftigen Aufwand bewältigt werden soll in Fällen, in denen die Beteiligungsinhaber wiederholt den Kanton wechseln und die mit den Beteiligungen gehaltenen Unternehmen mehrfach umstrukturieren, darüber schweigt sich die Vernehmlassungsvorlage aus. Für die Steuerbehörden wäre es unumgänglich, die Steuerakten der juristischen Personen über Jahrzehnte aufzubewahren, physisch oder auf elektronischen Datenträgern. Diese müssten auf die gleiche lange Frist hinaus lesbar bleiben.

Das Modell 2 vermag die bisherigen Anwendungsfälle des sogenannten Quasi-Wertschriftenhandels und in der Regel die Fälle der indirekten Teilliquidation befriedigend zu lösen. Hingegen verbleibt der Tatbestand der Transponierung, für den mit der „Reserven-Lösung“ (Vernehmlassungsvorlage S. 54) aber eine steuerplanerisch zulässige Vermeidungsalternative zur Verfügung steht.

Gesamthaft betrachtet erweist sich Modell 2 aus steuersystematischer Sicht zwar als korrekte Lösung. Unerwünschte Verzerrungen im Ausschüttungsverhalten, die steuerlich motiviert sind, werden beseitigt, ohne dass in den Grundsatz der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne eingegriffen wird. Ausserdem wird die in der Lehre stark umstrittene und in der Praxis nicht rechtsgleich durchsetzbare Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Fällen indirekter Teilliquidationen und zum gewerbmässigen Wertschriftenhandel auf dem Weg der Gesetzgebung einer befriedigenden und transparenten Lösung zugeführt. Schliesslich kann die für die Kantone wichtige Vermögenssteuer auf qualifizierten Beteiligungen wei-

terhin erhoben werden. Als nachteilig erweisen sich demgegenüber der Anreiz zur Bildung von stillen Reserven und namentlich die Schwierigkeiten in der praktischen Umsetzung.

2.4. Fragen zur Teilentlastung von Gewinnausschüttungen gemäss Modell 3

21. Teilen Sie die Auffassung, dass es sich bei der im Modell 3 vorgesehenen Teilentlastung von Gewinnausschüttungen einzig um eine Massnahme zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung handelt?	Ja X	Nein
---	--------------------	------

22. Teilen Sie die Auffassung, dass diese blosse Korrektur der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Wesentlichen tarifarischen Charakter hat?	Ja	Nein X
--	----	------------------

Nicht anders als bei den Modellen 1 und 2 wird ein Teil des Beteiligungsertrages nicht in die Steuerbemessung einbezogen. Auch wenn sich dadurch naturgemäss Änderungen in der Steuerbelastung ergeben, reduziert sich dieses Modell nicht auf eine Tarifffrage. Ansonsten wären die Kantone frei, unter dem Titel Tarifhoheit auch Erwerbseinkommen oder AHV-Renten nur 60% oder 80% als Steuerberechnungsgrundlage zu verwenden.

23. Teilen Sie die Auffassung, dass unter dem Gesichtspunkt der Steuerharmonisierung		
a) die Kompetenz des Bundesgesetzgebers gegeben ist, die Methode der Belastungsmilderung mit Wirkung für die Kantone entweder bei der juristischen Person oder bei der natürlichen Person festzulegen?	Ja X	Nein
b) der Bundesgesetzgeber in Bezug auf das Ausmass der Entlastung die Regelungskompetenz der Kantone zu respektieren hat?	Ja	Nein X

Es ist unumgänglich, dass dem Bund die Kompetenz zusteht, die Entlastungsmethode festzulegen. Andernfalls ergäben sich im interkantonalen Verhältnis Unvereinbarkeiten mit doppelten oder völlig fehlenden Entlastungen, wenn in den Kantonen unterschiedliche Systeme angewandt würden. Entgegen den Ausführungen in der Vernehmlassungsvorlage greift der Bundesgesetzgeber nicht in unzulässiger Weise in die Tarifautonomie der Kantone ein, wenn er das Ausmass der Entlastung festsetzt. Diese Massnahme ist aus dem Vergleich der Steuerbelastung einer Personenunternehmung mit der gesamten Belastung von juristischen Personen auf Stufe AG und Aktionär entstanden und damit bemessungsmässiger Natur.

Interkantonal unterschiedliche Entlastungen würden ausserdem zu unterschiedlichen steuerbaren Vermögenserträgen führen und das Erstellen von Steuer- und Wertschriftenverzeichnissen durch Steuerberater und Banken sowie die interkantonale Steuerausscheidung ausserordentlich erschweren.

24. Halten Sie es insbesondere angesichts der im internationalen Vergleich niedrigeren steuerlichen Belastung der juristischen Person für sinnvoll, die Belastungsmilderung auf Stufe natürliche Person vorzusehen?	Ja X	Nein
---	--------------------	------

Die Besteuerung von juristischen Personen in der Schweiz ist anerkannt attraktiv, insbesondere im Vergleich mit dem Ausland. Erleichterungen auf Stufe Gesellschaft sind nicht notwendig. Mit Blick auf die verteilungspolitische Bedeutung der Besteuerung juristischer Personen auf die einzelnen Steuerhoheiten (Steuerhoheiten mit zahlreichen Unternehmungen und wenig Wohnbevölkerung; Zentren) sind sie auch nicht erwünscht. Wir begrüssen daher, die angestrebte Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch Erleichterungen auf Stufe Anteilseigner vorzunehmen. Überdies würde eine zusätzliche Steuererleichterung bei den juristischen Personen die Besteuerung für einen Aktionär, der seine Beteiligung veräussert, im Vergleich mit den Personengesellschaftern noch milder werden lassen.

Eine Erleichterung auf der Ebene der natürlichen Personen ist dann problematisch, wenn sie nicht nur den Inhabern von Beteiligungen, sondern jedem Aktionär zugute kommt. Dies führt zu einer Diskriminierung im Vergleich zu anderen Anlageformen. Der Sparer, der sein Geld in Aktien anlegt und nicht in Obligationen oder auf einem Sparheft, wird im Vergleich mit andern Sparformen steuerlich bevorzugt. Angesichts der Steuerbefreiung des privaten Kapitalgewinns ist diese Begünstigung nicht gerechtfertigt.

25. Teilen Sie die Auffassung, dass für den Bund aus finanzpolitischen Gründen der Ansatz einer Teilbesteuerung der Gewinnausschüttungen bei 70 Prozent festzulegen wäre?	Ja ☒	Nein ☐
a) Soll der Teilbesteuerungsansatz höher als 70 Prozent sein?	Ja ☐	Nein ☒
b) Soll der Teilbesteuerungsansatz tiefer als 70 Prozent sein?	Ja ☐	Nein ☒

Eine Steuerentlastung von 30 % ist die oberste Grenze, die noch hingenommen werden kann.

26. Soll eine solche Teilbesteuerung aus finanzpolitischen Gründen sowie aus Gründen der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen an die Bedingung geknüpft werden, dass die zur Ausschüttung gelangenden Gewinne entweder im In- oder Ausland eine für schweizerische Verhältnisse als normale Vorbelastung erfahren haben?	Ja ☐	Nein ☒
--	--------------------------------	---

Grundsätzlich erscheint eine solche Regel als gerechtfertigt. Allerdings sind Vorbelastungstests dem schweizerischen Steuersystem völlig fremd und würden zu einer grundlegenden Änderung des schweizerischen Steuerrechts mit entsprechendem Attraktivitätsverlust im internationalen Vergleich führen. Im Ergebnis wäre dies die erste unilaterale Aussensteuerbestimmung in schweizerischen Steuergesetzen. Davon wäre auch der Beteiligungsabzug und die bisher unilaterale internationale Steuerauscheidung betroffen. Ausserdem wäre sie im Massenveranlagungsverfahren mit unüberwindbaren praktischen Schwierigkeiten verbunden (Feststellung ausländischer Gewinnsteuerbelastungen; Suche nach dem massgebenden Einzelabschluss in Konzernen; unterschiedliche Entlastung bei Titeln von Holding- und Stammhausstrukturen).

27. Ist, soweit es um die direkte Bundessteuer geht, die für die Teilentlastung erforderliche Vorbelastung auf Körperschaftsgewinnen		
a) auf 15 % festzusetzen?	Ja ☒	Nein ☐

b) höher als 15 Prozent festzusetzen? (Prozentsatz im Kästchen rechts angeben sowie unter den Bemerkungen unten die Begründung beifügen)	Ja	Nein X
c) tiefer als 15 Prozent festzusetzen? (Prozentsatz im Kästchen rechts angeben sowie unter den Bemerkungen unten die Begründung beifügen)	Ja	Nein X

Der Satz von 15% erscheint als akzeptabel. Bei einer Änderung müsste er eher nach oben (17–18%) als nach unten angepasst werden.

28. Teilen Sie die Auffassung, dass im Modell 3 weder eine Grundlage noch ein Grund für eine Milderung der Vermögenssteuer besteht?	Ja X	Nein
---	----------------	------

In diesem Modell gibt es keinen Grund, die Vermögenssteuer zu reduzieren, da die einzige Neuerung darin besteht, einseitig die Dividendenbesteuerung herabzusetzen. Dieses Modell ist nicht befriedigend für Aktionäre, deren Aktien (zu einem hohen Wert) an der Börse kotiert sind und die relativ wenig Dividenden erhalten.

Ergänzende Bemerkungen zur Teilbesteuerung von Gewinnausschüttungen gemäss Modell 3

Dieses Modell löst zwar die Probleme um die Bereiche indirekte Teilliquidation, Erbenholding und gewerbsmässiger Wertschriftenhandel nicht. Hier wären ergänzende gesetzliche Regelungen notwendig, um die gewünschte Rechtssicherheit zu erhalten. Auch die angestrebte Neutralität der Rechtsformwahl erreicht es nicht, vermag aber einen Anreiz für vermehrte Ausschüttungen zu schaffen. Sofern an der steuerlichen Entlastung sämtlicher Dividenden, ungeachtet der Höhe der Beteiligung, festgehalten wird, werden verschiedene Arten von Vermögensanlagen unterschiedlich behandelt. Von allen drei Modellen ist es hingegen dasjenige, das am einfachsten vollzogen werden kann.

2.5. Fragen zu Massnahmen auf Stufe Kapitalgesellschaft

29. Befürworten Sie die Einführung des Kapitaleinlageprinzips?	Ja X	Nein
--	----------------	------

Angesichts der Erleichterungen bei der Übertragung von Vermögensgegenständen im Konzern im neuen Fusionsgesetz sollte die Frage der verdeckten Vorteilszuwendungen gesetzgeberisch gelöst werden, weil nur verdeckte Kapitaleinlagen des Aktionärs steuerlich als Agio gelten. Dadurch bleiben die Probleme bei Vorteilszuwendungen bei verbundenen Unternehmen bestehen und sollten im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II einer gesetzlichen Lösung zugeführt werden.

30. Befürworten Sie den Vorschlag, dass nur ab dem 1. Januar 2003 einbezahltes Agio im Sinne des Kapitaleinlageprinzips berücksichtigt werden kann?	Ja X	Nein
---	----------------	------

31. Teilen Sie die Auffassung, dass aus verwaltungsökonomischen Gründen keine älteren (d.h. vor dem 1. September [recte wohl: Januar] 2003 geleisteten) Agioeinzahlungen, berücksichtigt werden können?	Ja X	Nein
32. Die Anwendung des Kapitaleinlageprinzips kommt den Aktionären nur insofern zu Gute, als für deren Veranlagung nicht das Buchwertprinzip, sondern das Nennwertprinzip massgebend ist; bezüglich der Verrechnungssteuer kommt das Kapitaleinlageprinzip jedoch allen Steuerpflichtigen zu Gute. Haben Sie Bedenken bezüglich dieser Asymmetrie?	Ja	Nein X
33. Teilen Sie die Auffassung, dass steuerliche Anreize zur Entlastung des Risikokapitals nicht nur neu gegründeten (innovativen) KMU, sondern allen KMU (wenn nicht sogar allen Unternehmen) zugute kommen soll ?	Ja X	Nein
34. Befürworten Sie die Herabsetzung der Alternativkriterien für die Erlangung der Ermässigung auf Beteiligungserträgen von 20 auf 10 Prozent Kapitalquote und von zwei auf eine Million Franken Verkehrswert für kleinere Kapitalquoten?	Ja X	Nein
35. Befürworten Sie die Regel, dass für die Ermässigung auf Kapitalgewinnen nur auf die Beteiligungsquote abgestellt wird, allerdings unter gleichzeitiger Einführung der Regel „Einmal qualifiziert, immer qualifiziert“, soweit der Verkehrswert der Beteiligungsrechte vor Verkauf mindestens eine Million Franken betrug?	Ja X	Nein
36. Teilen Sie die Auffassung, dass die Fortführung der Emissionsabgabe sich als flankierende Massnahme zur Überprüfbarkeit des einzuführenden Kapitaleinlageprinzips (Agioeinzahlungen) erweisen wird?	Ja X	Nein
37. Befürworten Sie die Anhebung der Freigrenze bei der Emissionsabgabe der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie die vorgeschlagene Lösung zu Gunsten von sog. Auffanggesellschaften?	Ja X	Nein
38. Sind Sie der Auffassung, dass das BG über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (vom 20. Dezember 1985) weder als Instrument der antizyklischen Konjunkturpolitik noch als Massnahme zur Entlastung des Risikokapitals geeignet ist?	Ja X	Nein

2.6. Fragen zu den Massnahmen im Bereich der Personenunternehmen

39. Befürworten Sie die zu Gunsten der Personenunternehmen vorgeschlagenen Massnahmen?		
a) in Bezug auf die Bewertung des Geschäftsvermögens für die Vermögenssteuer	Ja X	Nein
b) in Bezug auf die Erweiterung der Ersatzbeschaffung?	Ja X	Nein
c) in Bezug auf den Steueraufschub im Falle eines Übergangs von Liegenschaften des Privatvermögens ins Geschäftsvermögen?	Ja X	Nein
d) in Bezug auf den Steueraufschub im Falle des Übergangs von Liegenschaften des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen?	Ja X	Nein
e) in Bezug auf die Verrechnung von Geschäftsverlusten im monistischen System?	Ja X	Nein
f) in Bezug auf die Erbteilung?	Ja	Nein X
g) in Bezug auf die Voraussetzungen der milderen Besteuerung der Liquidationsgewinne?	Ja X	Nein
h) in Bezug auf die Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke?	Ja X	Nein

Zu Buchstabe b): Der vorgeschlagene Gesetzestext (Art. 30 Abs. 1 DBG, Art. 8 Abs. 4 StHG) geht zu weit, weil er die Ersatzbeschaffung einer Betriebsliegenschaft durch ein bewegliches Aktivum nicht ausschliesst (so aber Vernehmlassungsvorlage S. 82 oben).

Zu Buchstabe c): Die Lösung kann auch darin bestehen, dass bei der Überführung von Liegenschaften aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen als Erlös der Wert gilt, zu dem die Liegenschaft im Geschäftsvermögen aktiviert wird (vgl. § 54 Abs. 2 StG-SO). Dem Personenunternehmer bleibt damit die Wahl, ob er bei der Überführung vom Privat- in das Geschäftsvermögen die Grundstückgewinnsteuer entrichten und dafür von einem höheren steuerlichen Buchwert profitieren oder ob er den Steueraufschub beanspruchen will.

Zu Buchstabe d): Der Steueraufschub bei der Überführung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen wird die Steuerbehörden vor grosse Vollzugsprobleme stellen (insbesondere bei interkantonalen Wohnsitzwechseln; Zuständigkeit; AHV etc.). Auch hier hat sich das solothurnische System bewährt, bei der Überführung von Liegenschaften nur die wieder eingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer zu unterwerfen (vgl. § 24 Abs. 1 – 3 StG-SO). Wir geben allerdings zu, dass diese Lösung für die direkte Bundessteuer weniger geeignet erscheint, da hier die privaten Grundstückgewinne steuerfrei sind.

Zu Buchstabe f): Die Weiterführung eines Unternehmens durch bloss einen Teil der Erben wird nicht durch die Besteuerung der ausscheidenden Erben erschwert. Denn diese werden ja abgefunden und sie realisieren damit ihren Anteil am Unternehmen. Das eigentliche Problem besteht in der Regel darin, dass der Unternehmer-Erbe die ausscheidenden Erben abfinden muss und häufig nicht

über die entsprechenden liquiden Mittel verfügt. Ein Steueraufschub lässt sich nur damit begründen, dass die Miterben in der Erbteilung häufig ebenfalls mit Sachwerten abgefunden werden.

Fraglich ist zudem, ob die vorgeschlagenen Gesetzestexte (Art. 18 Abs. 6 DBG, Art. 8 Abs. 1^{ter} StHG) die gesetzgeberische Absicht, bei der Erbteilung eines Unternehmens auf Gesuch der (al-ler?) Erben die Besteuerung des Liquidationsgewinns aufzuschieben (Vernehmlassungsvorlage S. 88 f.), tatsächlich wiedergeben.

Zu Buchstabe h): Aus Sicht des Unternehmenssteuerrechtes ist es fragwürdig und inkonsequent, nur die Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke nicht als Überführung in das Privatvermögen zu beurteilen, nicht aber die Verpachtung anderer Geschäftsliegenschaften oder -betriebe (Hotelkomplex, Schreinerei etc.).

40. Befürworten Sie zwecks Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung Massnahmen im Bereich der Vermögenssteuer in		
a) Modell 1?	Ja	Nein X
b) Modell 2?	Ja	Nein X
c) Modell 3?	Ja	Nein X

41. Haben Sie weitere (andere) Vorschläge im Bereich der direkten Steuer betreffend die Personenunternehmen?	Ja X	Nein
--	----------------	------

Ersatzbeschaffung von Grundstücken im interkantonalen Verhältnis: Im interkantonalen Verhältnis ist umstritten, ob der Kanton der ersetzten Liegenschaft auf die Besteuerung des Gewinns zurückkommen kann, wenn das Ersatzobjekt im andern Kanton zu einem späteren Zeitpunkt veräussert wird. Einige Kantone praktizieren hier eine sogenannte nacheilende Besteuerung, andere überlassen die Besteuerung des Gewinns auf dem Ersatzobjekt vollständig dem Kanton, in dem das Ersatzobjekt liegt. Die unterschiedliche Praxis führt einerseits zu Doppelbesteuerungen und andererseits zu Besteuerungslücken. Angesichts der Unvereinbarkeit der beiden Lösungen muss das Problem, das sich auch bei der Ersatzbeschaffung des selbst bewohnten Eigenheimes stellt, gesetzgeberisch geregelt werden.

Steuerpflicht des Liegenschaftsmaklers im Liegenschaftskanton: Es ist in der Lehre unbestritten, dass die gesetzliche Formulierung von Art. 4 Abs. 1 StHG verunglückt ist, soweit damit eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit von Personen mit Wohnsitz in der Schweiz begründet wird, die in einem andern Kanton Grundstücke vermitteln. Bei den juristischen Personen besteht unter sonst gleichen Voraussetzungen eine Steuerpflicht nur, wenn sie Sitz im Ausland haben (Art. 21 Abs. 2 lit. b StHG). Demgegenüber hat das Bundesgericht im Urteil 2P.289/2000 vom 8. Januar 2002 (= Praxis 91/2002 S. 610 ff., insb. Erw. 4 c)bb)) die Ansicht der einhelligen Lehre nicht geteilt, dass es sich hier um ein gesetzgeberisches Versehen handelt. Im vorliegenden Gesetzgebungsverfahren besteht Gelegenheit, dieses Versehen zu beheben und Art. 4 Abs. 1 StHG mit Art. 21 StHG in Übereinstimmung zu bringen.

2.7. Fragen zu den finanziellen Auswirkungen der Reform

42. Befürworten Sie grundsätzlich die vom Bundesrat eingenommene Haltung zu den finanzpolitischen Rahmenbedingungen für die Unternehmenssteuerreform II?	Ja X	Nein
a) Teilen Sie die Auffassung des Bundesrates, dass die vorgesehene Unternehmenssteuerreform II insbesondere für die Kantone nur tragbar ist, wenn bei Annahme des Steuerpakets 2001 in der Volksabstimmung im Bereich der Wohneigentumsbesteuerung Korrekturen gegenüber dem Steuerpaket angebracht werden, um die Mindereinnahmen für die Kantone und Gemeinden markant zu reduzieren?	Ja X	Nein
b) Teilen Sie die Auffassung des Bundesrates, dass die vorgesehene Unternehmenssteuerreform II für den Bund finanziell nur verkraftbar ist, wenn die im Entlastungsprogramm 03 und im Anschlussprogramm vorgesehenen Massnahmen vom Parlament genehmigt werden?	Ja	Nein
c) Sind aus Ihrer Sicht noch weitere oder andere Entlastungsmassnahmen notwendig zur Sicherstellung der Finanzierbarkeit der Unternehmenssteuerreform II?	Ja	Nein
d) wenn ja, welche?	Ja	Nein

Die finanziellen Auswirkungen der vorgeschlagenen Unternehmenssteuerreform II haben hauptsächlich die Kantone zu tragen. Bereits das Steuerpaket 2001 belastet die Kantone finanziell über Gebühr. Es ist unseres Erachtens jedoch illusorisch, das Steuerpaket – sofern es in der Volksabstimmung überhaupt eine Chance hat – noch zu entschlacken. Einer massvollen Neuauflage der Reform der Familienbesteuerung werden wir uns nicht widersetzen. Dann werden auch auf Bundesebene Mittel frei, um damit die Unternehmenssteuerreform II zu finanzieren. Entlastungsprogrammen des Bundes können wir keinesfalls zustimmen, wenn damit einfach nur Aufgaben, Lasten und Kosten auf die Kantone abgeschoben werden.

Der vorgeschlagenen Unternehmenssteuerreform II können wir deshalb nur unter dem Vorbehalt zustimmen, dass das Steuerpaket 2001 abgelehnt wird und der Bund nicht weitere Aufgaben, Lasten und Kosten auf die Kantone abwälzt.

Abschliessend bedanken wir uns noch einmal für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Zugleich geben wir unserer Hoffnung Ausdruck, dass die hier vorgetragenen Bedenken und Anregungen bei der weiteren Bearbeitung der Gesetzesvorlage berücksichtigt werden können.

Mit freundlichen Grüssen

IM NAMEN DES REGIERUNGSRATES

sig.
Ruth Gisi
Frau Landammann

sig.

Yolanda Studer

Staatsschreiber-Stellvertreterin