

# ***Umsetzung der Steuerreform und der AHV-Finanzierung 2020***

Botschaft und Entwurf des Regierungsrates  
an den Kantonsrat von Solothurn  
vom 9. Juli 2019, RRB Nr. 2019/1086

## **Zuständiges Departement**

Finanzdepartement

## **Vorberatende Kommission(en)**

Finanzkommission

## Inhaltsverzeichnis

Kurzfassung .....	5
1. Ausgangslage.....	9
1.1 Abstimmung vom 19. Mai 2019.....	9
1.2 Neues Unternehmenssteuerrecht ab 2020 .....	10
1.3 Finanzielle Bedeutung der Unternehmenssteuern im Kanton Solothurn.....	11
1.4 Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 17. März 2017.....	12
1.5 Bundesgesetz über die wirtschaftliche Landesversorgung vom 17. Juni 2016 .....	13
1.6 Erledigung von parlamentarischen Vorstössen und Volksaufträgen im Kanton .....	13
1.7 Erwägungen, Alternativen .....	13
2. Verhältnis zur Planung .....	14
3. Grundzüge der Vorlage .....	15
3.1 Ziele der Vorlage .....	15
3.2 Steuern der juristischen Personen .....	15
3.2.1 Abschaffung der besonderen Steuerstatus .....	15
3.2.2 Instrumente des Bundesrechts.....	16
3.2.2.1 Patentbox.....	16
3.2.2.2 Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen .....	17
3.2.3 Entlastungsbegrenzung.....	18
3.2.4 Senkung des Gewinnsteuersatzes .....	19
3.2.5 Der Kapitalsteuersatz .....	21
3.2.5.1 Anpassungen an das Rechnungslegungsrecht .....	21
3.2.5.2 Praxisanpassungen.....	21
3.2.6 Finanzielle Auswirkungen .....	22
3.3 Steuerliche Gegenfinanzierung.....	22
3.3.1 Teilbesteuerung der Dividenden .....	22
3.3.2 Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips.....	22
3.3.3 Erhöhung der Vermögenssteuer .....	24
3.3.4 Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer .....	24
3.3.5 Ergebnis .....	24
3.4 Flankierende Massnahmen.....	25
3.4.1 Milderung des Einkommenssteuertarifs für tiefe Einkommen .....	25
3.4.2 Erhöhung des Abzugs für Kosten der familienexternen Kinderbetreuung.....	26
3.4.3 Mindererträge aufgrund der flankierenden Massnahmen .....	26
3.5 Finanzieller Ausgleich Gemeinden .....	26
3.5.1 Ausgangslage.....	26
3.5.2 Ausgleich Steuerausfälle bei den Gemeinden.....	27
3.5.2.1 Zielsetzung.....	27
3.5.2.2 Ausgestaltung.....	28
3.5.2.3 Modellrechnung .....	28
3.6 Zusammenfassung .....	29
4. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen der Vorlage.....	30
4.1 Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern .....	30
4.2 Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich der Einwohnergemeinden .....	42
4.2.1 Befristeter arbeitsmarktlicher Lastenausgleich .....	42
4.2.2 Finanzierung der Ausgleichsmassnahme aufgrund der kantonalen Umsetzung STAF ..	42
4.2.3 Werte für das erste Vollzugsjahr und Berechnungen .....	43
4.2.4 Anhang (Formelanhang) .....	43
5. Auswirkungen.....	43
5.1 Personelle Konsequenzen.....	43
5.1.1 Steueramt .....	43

5.1.2	Amt für Gemeinden.....	44
5.2	Finanzielle Auswirkungen .....	44
5.3	Vollzugsmassnahmen.....	45
5.4	Folgen für die Gemeinden.....	46
5.5	Wirtschaftlichkeit.....	46
5.6	Nachhaltigkeit.....	46
6.	Rechtliches .....	47
6.1	Rechtmässigkeit .....	47
6.2	Zuständigkeit .....	47
6.3	Inkrafttreten .....	47
7.	Antrag.....	47

## **Beilagen**

Beschlussesentwurf

FILAG Anhang 1: Formel A-F

Synopse

Anhang A: Vergleich Steuerbelastung ordentlich besteuerte juristische Personen

Anhang B: Vergleich Steuerbelastung Holdinggesellschaften

Anhang C: Vergleich Vermögenssteuerbelastung

Anhang D: Einkommenssteuerbelastung

Anhang E: Teilausgleich Gemeinden mit arbeitsmarktlichem Lastenausgleich, Modellrechnung



## Kurzfassung

Die Unternehmensbesteuerung steht seit längerem im Brennpunkt der internationalen politischen Interessen. Besonders auf dem Radar der OECD, der G20-Staaten und der EU befinden sich die internationale Nichtbesteuerung und die Verschiebung mobilen Kapitals. Unter Beobachtung stehen dabei unter anderen auch die folgenden schweizerischen Regimes: Verwaltungsgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Holdinggesellschaften und Prinzipalgesellschaften. Im Herbst 2014 konnte die Schweiz die Kontroverse mit der EU um die Unternehmensbesteuerung bereinigen, indem sie sich bereit erklärt hat, die international nicht mehr akzeptierten Steuerregimes aufzuheben.

Aus diesem Grund war eine Reform der Unternehmensbesteuerung, bei der die besonderen Steuerregimes aufzuheben sind, unumgänglich. Zusätzlich galt es den Unternehmensstandort Schweiz zu stärken und die steuerliche Attraktivität der Schweiz mit weiteren Massnahmen zu festigen. Die entsprechende Vorlage des Bundes, die Steuervorlage 17 (SV 17), die aufgrund von wesentlichen Änderungen durch die Eidgenössischen Räte in Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) umbenannt wurde, wurde an der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 mit 66.4% Ja-Stimmen deutlich angenommen. Mit der Annahme der STAF werden die Änderungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer<sup>1</sup> (DBG) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden<sup>2</sup> (StHG) am 1. Januar 2020 in Kraft treten.

Die Solothurner Stimmbevölkerung hiess die STAF auf Bundesebene mit 58.6% der Stimmen gut. Gleichzeitig lehnte sie mit 51.4% der Stimmen die kantonale Vorlage zur Umsetzung von STAF, die am 7. März 2019 vom Kantonsrat verabschiedet und dem obligatorischen Referendum unterstellt wurde, am 19. Mai 2019 ab. Die kantonale Vorlage sah unter dem Titel «Vorwärtsstrategie» eine markante Senkung des gesetzlichen Steuersatzes für die Besteuerung der Gewinne von juristischen Personen auf 3% vor. Gemäss statischen Berechnungen musste dabei mit jährlichen Steuerausfällen von 80 bis 90 Mio. Franken gerechnet werden.

Aktuell zählt Solothurn zu den Kantonen mit der höchsten Gewinnsteuerbelastung der ordentlich besteuerten juristischen Personen. Ein Hauptziel der STAF bestand darin, trotz des Wegfalls der besonderen Steuerstatus eine wettbewerbsfähige Steuerbelastung für Unternehmen zu erreichen. Der Kanton Solothurn kommt deshalb nicht darum herum, seinen Gewinnsteuersatz für juristische Personen anzupassen.

Für die Ausarbeitung dieser neuen Vorlage wurde das Ziel gesetzt, den Umfang der zu erwartenden Mindererträge für Kanton und Gemeinden zu halbieren. Neu soll der Gewinnsteuersatz auf 5% gesenkt werden. Dies führt über alle Steuerhoheiten betrachtet zu einer effektiven Gesamtsteuerbelastung des Gewinns von rund 16% (15.96% gerechnet mit einem Gemeindesteuerfuss von 100%). Mit der neuen Strategie werden die Mindererträge bei den Steuereinnahmen im Vergleich zu der vom Volk abgelehnten Vorlage halbiert. Dadurch wird sich der Kanton Solothurn zwar weiterhin im hinteren Drittel sämtlicher Kantone einordnen, gewährleistet mit dieser moderateren Senkung des Gewinnsteuersatzes aber, dass er eine gegenüber heute deutlich attraktivere Steuerbelastung für Gewinne über 100'000 Franken anbieten kann und den Anschluss im Steuerwettbewerb an die kompetitiveren Kantone nicht verliert. Im aktuellen Recht werden Gewinne von juristischen Personen bereits heute zum gesetzlichen Satz von 5% besteuert (§ 97 Abs. 1 StG). Der Maximalsatz von 8,5% wird für Gewinne über 100'000 Franken angewendet. Für die hochmobilen Gesellschaften, die bisher privilegiert besteuert wurden, bedeutet

<sup>1</sup> SR 642.11

<sup>2</sup> SR 642.14

auch die hier vorgeschlagene Senkung auf den einheitlichen Gewinnsteuersatz von 5% eine nicht unerhebliche Erhöhung der Besteuerung.

Einige Änderungen im StHG verpflichten die Kantone, ihre Gesetzgebung zwingend anzupassen. Die neue Vorlage zur Umsetzung der STAF im Kanton Solothurn hat denn auch in erster Linie das Ziel, die neuen bundesrechtlichen Vorgaben zur Unternehmensbesteuerung termingerecht in das kantonale Steuerrecht zu überführen und hier umzusetzen. Die zentrale Massnahme ist die Abschaffung der besonderen Steuerstatus (Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften). Teilweise als Ersatz dieser verpönten Steuerregimes stellt das Bundesrecht Instrumente zur Verfügung, die international akzeptiert sind. Dabei handelt es sich um eine Patentbox, die für die Kantone verbindlich ist, und um einen fakultativen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (kurz: F&E-Aufwendungen). Die Patentbox entlastet Gewinne aus Patenten und vergleichbaren Rechten um bis zu 90% von der Gewinnsteuer. Der Zusatzabzug erlaubt es, neben dem tatsächlichen Aufwand für Forschung und Entwicklung bis zu 50% dieser Aufwendungen zusätzlich abzuziehen. Diese Instrumente sollen im kantonalen Recht voll ausgeschöpft werden. Das Bundesrecht schreibt weiter vor, dass auch mit Anwendung dieser Instrumente mindestens 30% des steuerbaren Gewinns besteuert werden müsse. Die Kantone sind frei, die Entlastungsgrenze auch tiefer anzusetzen. Wir schlagen vor, die Entlastungsbegrenzung im kantonalen Recht bei den maximal möglichen 70% festzusetzen, d.h. mindestens 30% des Gewinns werden besteuert.

Die vorgeschlagene Senkung des Gewinnsteuersatzes sowie die weiteren Anpassungen führen zu Steuerausfällen und verlangen daher nach einer – zumindest teilweisen – Gegenfinanzierung im Steuerbereich. Im Vordergrund steht die Erhöhung der Teilbesteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen, die bei der direkten Bundessteuer auf 70% angehoben wird. Den Kantonen wird eine Mindestbesteuerung von 50% vorgeschrieben. Weil die Gewinnsteuersätze generell - nicht nur im Kanton Solothurn - stark abgesenkt werden, vermindert sich auch die steuerliche Vorbelastung der ausgeschütteten Unternehmensgewinne. Das Ziel einer rechtsformneutralen Besteuerung des an die Inhaber des Unternehmens ausgeschütteten Gewinns wird mit einer Teilbesteuerung von 70% erreicht, weshalb dieser Ansatz auch für den Kanton Solothurn Geltung haben soll. Der Kanton Solothurn zählt zu den Kantonen mit den tiefsten Vermögenssteuern, deshalb soll diese für Vermögen von über 1 Mio. Franken angehoben werden, indem der Maximalsatz von bisher 1.0‰ auf 1.4‰ (ab 3 Mio. Franken) erhöht wird. Die Steuerbelastung wird auch nach der Anpassung weiterhin unter dem schweizerischen Mittel liegen.

Mit der neuen Vorlage fällt die steuerliche Entlastung der juristischen Personen nicht mehr so markant aus, weshalb keine weiteren Gegenleistungen der Wirtschaft vorgesehen sind.

Für die natürlichen Personen sind steuerliche Entlastungen in der Höhe von insgesamt über 10 Mio. Franken (Kanton und Gemeinden) vorgesehen. Zum einen sollen Personen mit tiefen Einkommen bei der Einkommenssteuer, die im gesamtschweizerischen Vergleich weit überdurchschnittlich hoch besteuert werden, entlastet werden. Um die Vereinbarkeit von Familie und Beruf zu verbessern, wird sodann der Abzug für die Kosten der Drittbetreuung von Kindern von bisher 6'000 auf 12'000 Franken erhöht.

Mit der moderaten Steuerstrategie halbieren sich die Mindererträge im Vergleich zur vorherigen Vorlage beim Kanton und bei den Gemeinden. Damit macht der Ausfall bei den Gemeinden, bezogen auf die einfache Staatssteuer<sup>1</sup> aller Gemeinden, durchschnittlich noch vier Prozentpunkte aus. In der Konsequenz wird ein auf acht Jahre befristeter Teilausgleich im Umfang des erhöhten Bundessteueranteils von 15 Mio. Franken eingeführt. Dieser Ausgleich soll über

<sup>1</sup> Einfache Staatssteuer = jeweilige Gemeindesteuer bei einem Steuerfuss von 100% (massgebendes Staatssteueraufkommen natürliche und juristische Personen), bemessen nach den Vorgaben des Gesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich der Einwohnergemeinden (FILAG EG), Basisjahre 2016-2017

einen dynamisch konzipierten Lastenausgleich erfolgen. Zu beachten ist, dass wegen der zeitlich nicht vor Ende Jahr möglichen Inkraftsetzung der hier präsentierten Vorlage zur Umsetzung der STAF der Gemeindeausgleich erst auf das Jahr 2021 eingeführt werden kann, folglich also während den Jahren 2021-2028 vollzogen würde.

Die finanziellen Auswirkungen für den Kanton und die Gemeinden für die Jahre 2021 – 2028 sind in der nachfolgenden Tabelle zusammengefasst. Die Mehr- und Mindererträge der einzelnen Massnahmen haben wir aufgrund einer statischen Betrachtung ermittelt. Die Berechnungen stellen auf die Veranlagungen des Steuerjahres 2017 ab.

Beträge in Mio. Franken (statisch)	Kanton	Gemeinden
Juristische Personen (siehe Ziff. 3.2.6)	- 33.5	- 36.6
Erhöhung Bundessteueranteil	+ 14.7	
Gegenfinanzierung Steuerbereich (siehe Ziff. 3.3)	+ 10.0	+ 10.8
Flankierende Massnahmen Steuerbereich (siehe Ziff. 3.4)	- 5.3	- 6.0
Total	- 14.1	- 31.8
<b>Ab 2021 – 2028:</b>		
Finanzieller Ausgleich Kanton an Gemeinden (s. Ziff. 3.5)	- 15.0	+ 15.0
Total Minderertrag	- 29.1	- 16.8

Die statische Darstellung gibt keinen Aufschluss darüber, wie sich das Steuersubstrat aufgrund von Zu- oder Wegzügen von Steuerpflichtigen oder von Verhaltensänderungen dynamisch entwickeln wird.

Per Ende 2018 weist der Kanton ein für die Defizitbremse massgebendes Kapital von rund 459 Mio. Franken auf. Dieses wird sich bis Ende der Finanzplanperiode 2023 leicht reduzieren. Mit den heute verfügbaren Informationen (neueste Zahlen NFA und Steuererträge) muss in den Finanzplanzahlen 2020 – 2023 mit kleinen Aufwandüberschüssen in der Erfolgsrechnung gerechnet werden, welche jedoch mit den jährlichen Budgetvorgaben noch minimiert werden sollten. Ein spezieller Massnahmenplan ist aufgrund der neuen Vorlage nicht notwendig.

Die Übersicht auf der nächsten Seite zeigt die Unterschiede und die Gemeinsamkeiten der ersten Vorlage gemäss Kantonsratsbeschluss und der hier nun präsentierten neuen Vorlage zu kantonalen Umsetzung der STAF (ein Vergleich der finanziellen Auswirkungen findet sich in Ziffer 3.6):

<b>Kantonsratsvorlage 13%</b>	<b>Neue Vorlage 16%</b>
Abschaffung der besonderen Steuerstatus (Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften)	unverändert
Gesetzlicher Gewinnsteuersatz von <b>3%</b> (erstes Jahr nach Inkrafttreten 5%)	Gesetzlicher Gewinnsteuersatz von <b>5%</b>
Kapitalsteuersatz gegenüber aktuellem Recht unverändert von 0.8‰	unverändert
Anteil der Beteiligungen, Immaterialgüterrechte und Darlehen an Konzerngesellschaften beträgt 5% am steuerbaren Eigenkapital	unverändert
Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (max. 50%) und Patentbox mit maximaler Entlastung von 90%	unverändert
Entlastungsbegrenzung kantonale Gewinnsteuern bei <b>50%</b>	Entlastungsbegrenzung kantonale Gewinnsteuern bei <b>70%</b>
Teilbesteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen bei <b>60%</b>	Teilbesteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen bei <b>70%</b>
Einschränkung Kapitaleinlageprinzip bei börsenkotierten CH-Gesellschaften: Steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen nur, wenn im gleichen Umfang steuerbare Dividenden	unverändert
Erhöhung Vermögenssteuer maximal 1.4‰ bei 3 Mio. Franken (einfache Staatssteuer)	unverändert
Entlastung der kleinen Einkommen bei der Einkommenssteuer	unverändert
Erhöhung Abzug für Kosten der familienexternen Kinderbetreuung auf 12'000 Franken	unverändert
Leistungen der Wirtschaft 30.8 Mio. Fr.  Bestehend aus: Erhöhung Kinderzulagen 5.3 Mio. Fr. Beiträge Familienergänzungsleistung 7.0 Mio. Fr. Gutscheine für familienergänzende Kinderbetreuung 10.3 Mio. Fr. Informatische Bildung 8.2 Mio. Fr.	<b>Nicht mehr vorgesehen.</b>
Ausgleich der Mindererträge bei den Gemeinden durch den Kanton befristet auf sechs Jahre. Vollständiger Ausgleich im ersten Jahr nach Inkrafttreten, anschliessend jährliche Reduktion des Ausgleichs: 21.3 Mio. Fr. im ersten Jahr (bei Steuersatz 5%), im zweiten Jahr 44.7 Mio. Fr. (bei Steuersatz 3%), anschliessend jährliche Reduktion um einen Fünftel.	Weitergabe des zusätzlichen Anteils an der direkten Bundessteuer von aufgerundet <b>15 Mio. Fr.</b> an die Gemeinden als Ausgleich für deren Mindererträge; beschränkt auf acht Jahre ab Inkrafttreten der Teilrevision FILAG ( <b>2021 – 2028</b> ).
Keine Einschränkung nach oben bei der Festlegung des Gemeindesteuerfusses für juristische Personen.	Beschränkung des Gemeindesteuerfusses für JP auf max. drei Zehntel Abweichung vom Steuerfuss für NP wie im aktuellen Recht (vgl. § 253 Abs. 3 StG).

Sehr geehrte Frau Präsidentin  
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen nachfolgend Botschaft und Entwurf über die Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung 2020 im Kanton Solothurn.

## **1. Ausgangslage**

### **1.1 Abstimmung vom 19. Mai 2019**

Am 19. Mai 2019 haben die Schweizer Stimmberechtigten das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) mit 66% Ja-Stimmen gegen 34% Nein-Stimmen angenommen. Die Solothurner Stimmberechtigten stimmten mit 58,6% Ja-Stimmen gegen 41,4% Nein-Stimmen der Bundesvorlage zu. Die kantonale Umsetzung scheiterte am gleichen Tag jedoch; sie wurde mit 51,4% Nein-Stimmen gegen 48,6% Ja-Stimmen verworfen.

Auf Bundesebene führt die Annahme der STAF zu Änderungen im Bundesrecht, die am 1. Januar 2020 in Kraft treten. Die Reform der Unternehmensbesteuerung muss auch im Kanton Solothurn umgesetzt werden, weshalb zeitnah eine neue Vorlage unterbreitet wird.

Für diese neue Vorlage wurde das Ziel gesetzt, den Umfang der zu erwartenden Mindererträge für Kanton und Gemeinden zu halbieren.

Mit der Annahme von STAF auf Bundesebene werden die besonderen kantonalen Steuerstatus (Holding-, Domicil-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften) schweizweit per 1. Januar 2020 abgeschafft. Diese besonderen Steuerstatus standen nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards, weshalb die Schweiz international stark unter Druck geriet. Gleichzeitig jedoch werden mit der STAF neue Regeln eingeführt, die den internationalen Standards entsprechen. Diese Regeln bezwecken die Besteuerung von mobilen Erträgen (Patentbox), die Förderung von Forschung und Entwicklung (erhöhter Abzug für Aufwendungen aus Forschung und Entwicklung) und die Verbesserung der Steuersystematik (Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht; Zinsabzug auf dem Sicherheitskapital). Mit der Unternehmenssteuerreform STAF soll die Schweiz als attraktiver Unternehmensstandort erhalten und Arbeitsplätze gesichert werden. Zur Strategie des Bundes gehört die Senkung der Gewinnersteuersätze für juristische Personen in den Kantonen, um international trotz Abschaffung der besonderen Steuerstatus bei der Unternehmensbesteuerung wettbewerbsfähig zu bleiben. Die Solothurner Stimmberechtigten stimmten der Bundesvorlage zu, lehnten die entsprechende Umsetzung auf kantonaler Ebene hingegen ab. Die Gegner der kantonalen Umsetzung von STAF kritisierten vor allem die Steuerausfälle als zu hoch. Die bisherige Vorlage rechnete mit weniger Einnahmen für Kanton und Gemeinden von insgesamt 80 bis 90 Mio. Franken jährlich. Diese Ausfälle, die auf einer statischen Betrachtung basierten, wären in erster Linie auf die in der Vorlage vorgeschlagene markante Senkung des gesetzlichen Gewinnersteuersatzes von heute maximal 8,5% auf nur noch 3% zurückzuführen gewesen.

Die Strategie der STAF steht weiterhin im Vordergrund, sie wird mit einer moderaten Senkung des Gewinnsteuersatzes und deutlich kleineren Mindererträgen weiterverfolgt. Die neue Vorlage nutzt schwergewichtig die Instrumente des Bundes (z.B. Patentbox oder Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen) und sieht – wie die erste Vorlage – die Entlastung der tiefen und mittleren Einkommen bei den natürlichen Personen sowie die steuerliche Begünstigung der Vereinbarkeit von Familie und Erwerbstätigkeit vor.

## 1.2 Neues Unternehmenssteuerrecht ab 2020

Mit der Gutheissung der Vorlage STAF auf Bundesebene werden die bisherigen Steuerprivilegien für überwiegend international tätige Unternehmen (Statusgesellschaften) per 1. Januar 2020 aufgehoben. Künftig gelten für alle Unternehmen – für Grosskonzerne wie für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) – die gleichen Besteuerungsregeln. Am 24. Mai 2019 hat die Eidg. Steuerverwaltung ausserdem mitgeteilt, dass sie im Zuge der Umsetzung der STAF die Bundespraxen für Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches ab 1. Januar 2020 nicht mehr auf Unternehmen anwendet.

Ausgangspunkt der Steuerreform war die Abschaffung der international nicht mehr akzeptierten Regelungen für kantonale Statusgesellschaften. Damit die Schweiz weiterhin ein attraktiver Wirtschaftsstandort bleibt, wird diese Massnahme durch die Einführung neuer steuerlicher Sonderregelungen zur Förderung von Forschung und Entwicklung (F&E) begleitet: Die Patentbox bewirkt, dass ein Teil der Gewinne aus Erfindungen in den Kantonen künftig ermässigt besteuert wird. Zudem haben die Kantone die Möglichkeit, einen zusätzlichen Abzug von höchstens 50% für F&E-Ausgaben vorzusehen. Darüber hinaus können Kantone mit einer effektiven Gewinnsteuerbelastung von mindestens 18,03% einen Abzug für Eigenfinanzierung einführen. Diese Sonderregelungen werden von einer Entlastungsbegrenzung flankiert. Sie sieht für die Kantone verbindlich vor, dass ein Unternehmen immer mindestens 30% seines steuerbaren Gewinns vor Anwendung der Sonderregelungen versteuern muss.

Um der Ausgewogenheit der Vorlage Rechnung zu tragen, waren in der Vorlage zudem folgende Massnahmen enthalten, die nun auch per 2020 in Kraft treten:

- Erhöhung der Dividendenbesteuerung auf 70% beim Bund und auf mindestens 50 Prozent in den Kantonen, wobei die Kantone auch eine höhere Besteuerung vorsehen können;
- Anpassungen beim Kapitaleinlageprinzip – Einschränkung der steuerbefreiten Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven bei börsenkotierten Schweizer Gesellschaften;
- Berücksichtigung der Städte und Gemeinden im Rahmen der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer.

Weiter wird der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer erhöht: Die Kantone erhalten neu 21,2% aus den Erträgen der direkten Bundessteuer (bisher: 17%). Das verschafft den Kantonen finanzpolitischen Spielraum, um bei Bedarf ihre Gewinnsteuern zu senken und so wettbewerbsfähig zu bleiben.

In Nachachtung der kantonalen Tarifautonomie (Art. 129 Abs. 2 BV) sind die Kantone unverändert frei, die Steuersätze auf Gewinn und Kapital entsprechend ihren Bedürfnissen und Vorstellungen festzusetzen und sie folglich auch zu senken. Der Bundesrat ging in seiner Botschaft zur STAF davon aus, dass einige Kantone (gemeint sind jene mit überdurchschnittlichen Gewinnsteuersätzen) ihre ordentliche Gewinnsteuerbelastung reduzieren müssen, wenn sie für mobile Gewinnsteuerbasen weiterhin wettbewerbsfähig bleiben wollen (BBl 2018 2554). Der Finanzausgleich wird an die neuen steuerpolitischen Realitäten angepasst, so dass es nicht zu Verwerfungen unter den Kantonen kommt und der Ausgleich weiterhin auf den effektiven unterschiedlichen Ressourcen der Kantone beruht.

Die nachfolgende Tabelle zeigt im Überblick die verschiedenen Elemente aus der Bundesvorlage STAF, die am 1. Januar 2020 in Kraft treten:

Element	STAF
Abschaffung der besonderen Steuerstatus in den Kantonen und der Prinzipalbesteuerung	Zwingend
Patentbox mit maximaler Entlastung von 90%	Kantone: zwingend, Höhe der Entlastung flexibel; Konkretisierung im Gesetz
Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (max. 50%)	Kantone: optional, Konkretisierung im Gesetz
Zinsbereinigte Gewinnsteuer (NID; Abzug für Eigenfinanzierung)	Kantone optional, wenn hohe Gewinnsteuerbelastung (18,03%)
Entlastungsbegrenzung kantonale Gewinnsteuern	max. 70% Entlastung
Ermässigung Kapitalsteuer für Beteiligungen, Immaterialgüterrechte und konzerninterne Darlehen	Kantone: optional
Teilbesteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen	Bund: 70%, Kantone: min. 50%
Einschränkung Kapitaleinlageprinzip bei börsenkotierten CH-Gesellschaften: Steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen nur, wenn im gleichen Umfang steuerbare Dividenden	Zwingend
Erhöhung Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (bisher 17%)	21.2%
Verbesserung AHV-Finanzierung	Erhöhung AHV-Beiträge um 0.3 Prozentpunkte
Anpassung des interkantonalen Finanzausgleichs	Geringere Berücksichtigung der Gewinne der juristischen Personen beim Ressourcenpotential

### 1.3 Finanzielle Bedeutung der Unternehmenssteuern im Kanton Solothurn

Die Gewinnsteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beträgt im Kanton Solothurn nach geltendem Recht 5% auf den ersten 100'000 Franken Reingewinn und 8.5% auf dem verbleibenden Reingewinn (§ 97 StG [Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern<sup>1</sup>]; einfache Staatssteuer). Zusammen mit der Finanzausgleichssteuer von 10% der einfachen Staatssteuer (§ 109 StG) und der Gemeindesteuer (gerechnet mit dem Steuerfuss der Stadt Solothurn von 110%) ergibt sich eine Maximalbelastung bei sehr hohen Gewinnen von 18.7%. Rechnet man die direkte Bundessteuer mit einem Steuersatz von 8.5% hinzu, beläuft sich die gesamte statistische Gewinnsteuerbelastung auf maximal 27.2% (Stadt Solothurn). Da die Steuer als Aufwand vom steuerbaren Gewinn abgerechnet werden kann, beträgt die effektive Steuerbelastung auf den Gewinnen vor Abzug der Steuern jedoch rund 21.4%.

Damit gehört der Kanton Solothurn in der Schweiz zu den Kantonen mit der höchsten Gewinnsteuerbelastung von ordentlich besteuerten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Da jedoch kleine Gewinne deutlich weniger hoch besteuert werden, bewegt sich dort die Steuerbelastung im oder sogar unter dem schweizerischen Durchschnitt (vgl. Eidg. Steuerverwaltung [ESTV], Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte - Kantonsziffern 2017, Neuenburg 2018, S. 61 ff.).

Die Steuereinnahmen des Kantons von juristischen Personen betragen in den letzten Jahren (2014 bis 2018) rund 120 - 150 Mio. Franken (inkl. Finanzausgleichssteuer) oder rund 13 - 16% der gesamten Steuererträge (inkl. Nebensteuern). Berücksichtigt man nur die direkten Staats-

<sup>1</sup> BGS 614.11

steuern, welche die Gemeinden ebenfalls erheben können, erhöht sich der Anteil auf rund 14 - 17%.

Staatssteuer in Mio. Franken	2014	2015	2016	2017	2018
Natürliche Personen inkl. Quellen- und Sondersteuern	647.6	677.3	704.0	711.2	737.4
Juristische Personen	122.2	128.6	135.0	108.0	106.4
Finanzausgleichssteuer	11.8	12.8	13.0	10.4	10.9
Bussen	0.6	0.6	0.1	0.2	0.4
Grundstückgewinnsteuer, Kanton	6.7	8.8	8.4	8.9	9.9
<b>Total direkte Staatssteuern</b>	<b>788.9</b>	<b>828.1</b>	<b>860.5</b>	<b>838.7</b>	<b>865.0</b>
Handänderungssteuer	21.2	25.3	24.8	27.3	25.6
Erbschaftssteuer	16.1	15.1	15.7	19.7	22.3
Nachlasstaxe	5.4	6.4	6.9	7.0	6.8
Schenkungssteuer	3.1	0.7	1.1	1.9	1.5
<b>Total Staatssteuern</b>	<b>834.7</b>	<b>875.6</b>	<b>909.0</b>	<b>894.6</b>	<b>921.2</b>
Total juristische Personen inkl. Finanzausgleichssteuer	134.0	141.4	148.0	118.4	117.3
Anteil jur. Personen in Prozent	16.1%	16.1%	16.3%	13.2%	12.7%
Anteil jur. Personen in Prozent der direkten Staatssteuern	17.0%	17.1%	17.2%	14.1%	13.6%

Der Anteil der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus ist sowohl anzahlmässig mit knapp 4% als auch bezüglich des Ertragsanteils an den Steuern der juristischen Personen mit rund 4% bis 6% gering, wie die nachfolgende Aufstellung für die letzten Steuerjahre 2014 bis 2016 zeigt. Diese Zahlen lassen sich mit den vorstehenden, die sich auf die Rechnungsjahre beziehen, nicht vergleichen. Sie bilden aber die Ausgangslage für die Berechnung der Auswirkungen von Tarif- und anderen Massnahmen, die sich auf die Steuerbelastung auswirken.

Steuerjahr	2014	2015	2016
<i>Ordentlich besteuerte Gesellschaften</i>			
Anzahl	9'352	9'653	9'930
Total Steuer (einfache Staatssteuer in Mio. Franken)	119.6	105.0	100.9
<i>Statusgesellschaften</i>			
Anzahl	345	372	385
Total Steuer (einfache Staatssteuer in Mio. Franken)	5.1	4.7	6.1
Anteil an Gesamtsteuer			
Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	4.1%	4.3%	5.7%

Die Statusgesellschaften sind als hochmobile Unternehmen oder Unternehmensteile zu qualifizieren. Zu diesen sind zusätzlich noch einige wenige Prinzipalgesellschaften zu zählen. Hinzu kommen weitere mobile Unternehmenseinheiten, die im Rahmen von Umstrukturierungen selbstständig und somit leicht verlegt werden können. Von den rund 400 besonders mobilen Unternehmen und Unternehmensteilen sind aber insgesamt nur etwa 30 bezüglich des Steuerertrages und der von ihnen angebotenen Arbeitsplätze von Bedeutung. Der Steuerertrag der besonders mobilen Unternehmen insgesamt beläuft sich bei der Staatssteuer auf rund 15 bis 20 Mio. Franken jährlich, bei den Gemeindesteuern sind es 20 bis 25 Mio. Franken.

#### 1.4 Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 17. März 2017

Nach dem bisherigen Wortlaut des StHG ist der Liegenschaftskanton berechtigt, Provisionen aus der Vermittlung von im Kanton gelegenen Grundstücken zu besteuern, wenn der ausserkantonale Makler eine natürliche Person ist. Vermitteln juristische Personen Grundstücke, so kann der Liegenschaftskanton die Provision nur besteuern, wenn die Maklerin ihren Sitz im Ausland hat. Diese Differenz wurde grösstenteils als gesetzgeberisches Versehen beurteilt, und die Mehrzahl der Kantone hat sie in ihrem Recht auch nicht umgesetzt. Mit der genannten Änderung (AS

2017 5039) haben die Eidgenössischen Räte diese Differenz in dem Sinne bereinigt, dass der Liegenschaftskanton Maklerprovisionen nur besteuern kann, wenn der Makler keinen Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz hat, ungeachtet, ob es sich um eine natürliche oder juristische Person handelt. Die Änderung trat am 1. Januar 2019 in Kraft. Da der Kanton Solothurn die bisherige StHG-Differenzierung nicht übernommen hatte, sind nur redaktionelle Anpassungen erforderlich. Materiell ändert sich nichts.

#### 1.5 Bundesgesetz über die wirtschaftliche Landesversorgung vom 17. Juni 2016

Das genannte Gesetz (AS 2017 3097) hat das DBG und StHG in der Weise geändert, dass Seeleute mit Wohnsitz im Ausland, die an Bord von Hochseeschiffen unter Schweizer Flagge arbeiten, nicht mehr aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig sind. Die neue gesetzliche Regelung entspricht der bisherigen langjährigen Praxis, weil offenbar die Schweizer Hochseeflotte gefährdet war, und geht auf zwei überwiesene Motionen aus dem Jahr 1994 zurück (ausführlicher dazu: Botschaft des Bundesrates zur Totalrevision des Landesversorgungsgesetzes (BBl 2014 7119, insb. 7171). Obwohl kaum von praktischer Bedeutung, ist die Anpassung auch im kantonalen Steuergesetz vorzunehmen.

#### 1.6 Erledigung von parlamentarischen Vorstössen und Volksaufträgen im Kanton

Mit Beschlüssen vom 13. September 2017 hat der Kantonsrat folgende Volksaufträge mit geändertem Wortlaut erheblich erklärt:

**Kaufkraft der Familien stärken (VA 0174/2016):** Der Regierungsrat wird beauftragt, bei der Umsetzung der Steuervorlage 17 die Stärkung der Kaufkraft von Familien durch die Erhöhung der Familien- und Kinderzulagen, einen Ausbau der Ergänzungsleistungen für Familien, die Schaffung von bezahlbaren Kinderbetreuungsplätzen sowie eine Erhöhung der Prämienverbilligung zu prüfen.

**Arbeitsplätze sichern (VA 0175/2016):** Der Regierungsrat wird beauftragt, bei der Umsetzung der Steuervorlage 17 ein Massnahmenpaket zu prüfen, das der Arbeitsplatzsicherung dient, indem Bildung für alle in den Unternehmen gefördert wird.

**Mehr Steuergerechtigkeit (VA 0176/2016):** Der Regierungsrat wird beauftragt, bei der Umsetzung der Steuervorlage 17 auch die Senkung der Steuerbelastung von kleinen Einkommen sowie die Erhöhung der Vermögenssteuer und der Teilbesteuerung von Dividenden zu prüfen.

Mit dem Kantonsratsbeschluss vom 7. März 2019 wurden diese Volksaufträge, die als Prüfaufträge erheblich erklärt wurden, als erledigt abgeschlossen. Die Vorlage wurde sodann an der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 abgelehnt. In der neuen Vorlage sehen wir eine weit weniger markante Senkung des Gewinnsteuersatzes vor. Mit dieser Vorlage sind die Volksaufträge wiederum als geprüft und erledigt zu betrachten.

#### 1.7 Erwägungen, Alternativen

Die Abschaffung der besonderen Steuerstatus (Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften) sowie der anderen steuerlichen Sonderregimes war zwingend und zunehmend dringend. Die Privilegierung der Statusgesellschaften stand - wie ausgeführt - nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards und den politischen Verpflichtungen der Schweiz zur Aufhebung von Regelungen, die diesen Standards entgegenstehen. Das führte zu Rechts- und Planungsunsicherheiten bei den betroffenen Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, und schadete damit der Schweiz als Unternehmens- und Wirtschaftsstandort. Denn es war mit Gegenmassnahmen anderer Staaten zu rechnen, wenn die Korrekturen nicht in Kürze vorgenommen werden. Und zudem intensivte sich der internationale Steuerwettbewerb. Die STAF in Kombination mit Gewinnsteuersenkungen auf kantonaler Ebene soll zum Ziel führen, dass die Schweiz

auch in Zukunft ein wettbewerbsfähiger Wirtschaftsstandort bleibt (so die Botschaft des Bundesrates, BBl 2018 2547).

Mit der Annahme der STAF auf Bundesebene am 19. Mai 2019 werden die Änderungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer<sup>1</sup> (DBG) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden<sup>2</sup> (StHG) am 1. Januar 2020 in Kraft treten. Die Kantone müssen auf diesen Zeitpunkt hin ihre Gesetzgebung hinsichtlich der zwingenden Bestimmungen im StHG anpassen (Art. 72z Abs. 1 StHG). Tun sie dies nicht, sind die zwingenden Bestimmungen gestützt auf Bundesrecht direkt anwendbar (Art. 72z Abs. 2 StHG; siehe zur Übersicht über die zwingenden Bestimmungen Ziffer 1.2). Aus diesem Grund besteht hier keine vertretbare Alternative. Es ist letztlich für die Rechtsanwender von Vorteil, wenn das geschriebene (kantonale) Recht tatsächlich dem geltenden und anwendbaren Recht entspricht.

Die Ausgestaltung der Steuertarife fällt jedoch bezüglich der Staats- und der Gemeindesteuern in die Hoheit des Kantons und seiner Gemeinden. Die Korrektur des Gewinnsteuersatzes ist Teil der Strategie von STAF mit dem Ziel, trotz Abschaffung der besonderen Steuerstatus die Attraktivität der Schweiz als Unternehmens- und Wirtschaftsstandort zu erhalten. Ohne Steuersenkung besteht die Gefahr, dass insbesondere das heute noch privilegiert besteuerte Substrat in andern Kantonen und allenfalls sogar in andern Staaten weitaus günstigere steuerliche Konditionen vorfindet, und mit ihm werden möglicherweise auch andere mobile, nicht ortsgebundene Unternehmen abwandern. Dabei ist zu beachten, dass die nationalen und internationalen Konzerne rasch und mit wenig örtlichen Veränderungen ihre Geschäftsmodelle in Bezug auf die Allokation der Funktionen, Risiken und Immaterialgüterrechte legal anpassen können. Das ermöglicht ihnen, die hohen steuerbaren Reingewinne in Tiefsteuerdestinationen anfallen zu lassen. Die Senkung der Gewinnsteuersätze ist damit unausweichlich, um im interkantonalen und internationalen Steuerwettbewerb mithalten zu können. Dazu besteht nach wie vor keine Alternative. Mit der Ablehnung der Vorwärtsstrategie und der vorgeschlagenen markanten Senkung des gesetzlichen Gewinnsteuersatzes auf 3% ist für uns klar, dass eine Mehrheit der Stimmbürger zwar eine Senkung des Gewinnsteuersatzes als notwendig erachtet, jedoch in einem moderateren Ausmass.

Im vorliegenden Gesetzgebungsprojekt besteht die Möglichkeit, Massnahmen vorzusehen, um die mit der Senkung des Gewinnsteuersatzes verbundenen Mindererträge wenigstens teilweise zu gegenfinanzieren. Zusätzlich können auch flankierende Massnahmen umgesetzt werden, welche die Vorlage sozialverträglicher ausgestalten. Diese Vorteile würden ohne eine kantonale Umsetzung von STAF dahinfallen. Die Kantonsregierung hätte - soweit erforderlich - bloss noch die vorläufigen Vorschriften dazu zu erlassen (Art. 72z Abs. 1 und 2 StHG). Das würde insbesondere die Höhe der Ermässigung durch die Patentbox und die maximale Gesamtentlastung durch dieses Instrument betreffen. An den heutigen, nicht mehr wettbewerbsfähigen Gewinnsteuersätzen würde sich hingegen nichts ändern. Ebenso würden die gesetzlichen Grundlagen für die Einführung der optionalen Entlastungsinstrumente (Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, Ermässigung bei der Kapitalsteuer für Beteiligungen) für die flankierenden Massnahmen und für die Gegenfinanzierung fehlen.

## **2. Verhältnis zur Planung**

Der Legislaturplan 2017 - 2021 (RRB Nr. 2017/1803 vom 31. Oktober 2017) orientiert sich an drei Leitsätzen zu den Bereichen Wirtschaft, Umwelt und Gesellschaft. Der erste lautet: Standortattraktivität und Wettbewerbsfähigkeit des Kantons Solothurn stärken. Unter diesem Leitsatz haben wir in Ziffer B.1.1 zum strategischen Ziel „Gleichgewicht des Finanzhaushaltes erhalten“ für die Umsetzung der SV 17 Folgendes ausgeführt: „Bei der Umsetzung der SV 17 auf kantonaler

<sup>1</sup> SR 642.11

<sup>2</sup> SR 642.14

Ebene ist das Ziel zu verfolgen, die Standortattraktivität des Kantons Solothurn im internationalen und interkantonalen Vergleich zu verbessern. Gleichzeitig sollen flankierende Massnahmen zugunsten der Einwohner und Einwohnerinnen vorgesehen werden.“ Gemäss Handlungsziel B.1.1.2 soll die Steuerbelastung für Unternehmen tiefer sein als der Durchschnitt aller Kantone. Dieses Handlungsziel werden wir mit der Ablehnung der Vorwärtsstrategie vom 19. Mai 2019 und der neuen Vorlage verfehlen. Hingegen schlagen wir weiterhin flankierende Massnahmen zugunsten der Einwohnerinnen und Einwohner vor.

Unter dem zweiten Leitsatz „Individualität achten und nutzen sowie den gesellschaftlichen Zusammenhalt wahren“ ist das strategische Ziele B.3.1 „Soziale Sicherheit bedarfsgerecht gewährleisten“ enthalten. Es umfasst unter anderen die Handlungsziele B.3.1.1 „Vereinbarkeit von Beruf und Familie verbessern“ und B.3.1.8 „Familien finanziell entlasten“.

Das vorliegende Gesetzgebungsprojekt entspricht dieser Planung und setzt mehrere der darin vorgesehenen Handlungsziele um bzw. leistet wichtige Beiträge zur Erfüllung dieser Ziele.

### **3. Grundzüge der Vorlage**

#### **3.1 Ziele der Vorlage**

Die Vorlage hat in erster Linie das Ziel, die neuen bundesrechtlichen Vorgaben zur Unternehmensbesteuerung termingerecht per 1. Januar 2020 in das kantonale Steuerrecht zu überführen und hier umzusetzen. Mit der Ablehnung der ersten Vorlage zur kantonalen Umsetzung der STAF durch das Stimmvolk am 19. Mai 2019 hat sich die zeitliche Dringlichkeit nochmals verschärft. Mit der gleichzeitigen Annahme der STAF auf Bundesebene sind nun die Vorgaben des Bundes definitiv.

Die nicht mehr zulässigen besonderen Steuerstatus sind abzuschaffen, und im Einklang mit der STAF des Bundes ist die internationale Akzeptanz des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts wiederherzustellen. Die Standortattraktivität des Kantons Solothurn soll im internationalen und interkantonalen Verhältnis grösstmöglich erhalten werden, insbesondere auch mit einer Senkung der Steuerbelastung für Unternehmen.

Um die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu verbessern und Familien finanziell zu entlasten, sind steuerliche Entlastungen für Familien und Personen mit kleinen Einkommen vorzusehen.

Die Senkung der Steuerbelastung für Unternehmen wirkt sich auch auf die Finanzhaushalte der Gemeinden aus, die sehr unterschiedlich davon betroffen sind. Die Vorlage hat hier zum Ziel, einen finanziellen Ausgleich zu schaffen, damit die Auswirkungen der Vorlage für die betroffenen Gemeinden verkraftbar bleiben und sie Zeit haben, sich an die veränderte Situation anzupassen.

Die Vorlage bietet zugleich Gelegenheit, gewisse notwendige Anpassungen am kantonalen Steuerrecht vorzunehmen, die im Zusammenhang mit dem Unternehmenssteuerrecht stehen, die bisher aber nicht dringend waren.

#### **3.2 Steuern der juristischen Personen**

##### **3.2.1 Abschaffung der besonderen Steuerstatus**

Die zentrale Massnahme der STAF ist die Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften (Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften). Diese stehen nicht mehr im Einklang mit den internationalen Standards (vgl. Ziffer 1.2). Das führte zu Rechts- und Planungsunsicherheiten bei den betroffenen Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind,

und gefährdet die Attraktivität der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb. Entsprechend werden die Absätze 2 bis 5 von Art. 28 StHG, welche die gesetzliche Grundlage für diese Sonderregeln darstellen, aufgehoben. Bei der Umsetzung im kantonalen Recht sind folglich die Bestimmungen, in denen die Besteuerung der Statusgesellschaften geregelt ist (§§ 99 bis 101 und § 253 Abs. 4 StG), ersatzlos aufzuheben.

### 3.2.2 Instrumente des Bundesrechts

Damit die Schweiz weiterhin ein attraktiver Unternehmensstandort bleibt, sah die STAF als teilweisen Ersatz der Statusgesellschaften die Einführung neuer steuerlicher Sonderregelungen vor, die international akzeptiert sind. Dabei handelt es sich einerseits um eine Patentbox, die für die Kantone verbindlich eingeführt wird. Andererseits können die Kantone fakultativ einen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (kurz: F&E-Aufwendungen) einführen. Diese Ersatzinstrumente dienen dazu, für hochmobile Aktivitäten steuerlich attraktiv zu bleiben und wichtige Unternehmensfunktionen zu fördern. Beide Instrumente stehen nicht nur den juristischen Personen offen, sondern auch den Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften).

Das Bundesrecht lässt den Kantonen ausserdem die Möglichkeit offen, für juristische Personen einen Abzug für Eigenfinanzierung (zinsbereinigte Gewinnsteuer, notional interest deduction, NID) einzuführen. Voraussetzung ist jedoch, dass die kumulierte Steuerbelastung mit Kantons- und Gemeindesteuern über den gesamten Tarifverlauf im Kantonshauptort mindestens 13.5% beträgt (Art. 25a<sup>bis</sup> StHG). Das entspricht im Kanton Solothurn bei den gegenwärtigen Steuerfüssen einem gesetzlichen Gewinnsteuersatz von mindestens 6.14%. Gewinne bis rund Fr. 150'000.-- würden damit höher besteuert als bisher. Allein aus diesem Grund kommt für uns die Einführung des NID nicht in Frage. Der NID könnte auch dann nicht angewendet werden, wenn die STAF im Kanton Solothurn nicht umgesetzt würde, da auch in diesem Fall der aktuelle Steuersatz von 5% für die ersten 100'000 Franken Gewinn zu tief wäre.

#### 3.2.2.1 Patentbox

Mit der Patentbox soll der Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt (Borexengewinn), mit einer Ermässigung von maximal 90 Prozent besteuert werden. Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen (Art. 24a und 24b StHG). Auf Stufe Bund werden diese Gewinne ohne Ermässigung besteuert.

Die Patentbox ist ein Instrument, das derzeit in vielen Staaten angewendet und von OECD und EU unter gewissen Bedingungen akzeptiert wird. Die Einführung in der Schweiz ist die Voraussetzung dafür, dass die Schweiz auch in diesem hart umkämpften Segment des internationalen Steuerwettbewerbs mithalten kann. Bei der konkreten Ausgestaltung ist der von der OECD definierte Standard einzuhalten. Dieser will verhindern, dass die Anwendung einer Patentbox zu einem schädlichen Steuerwettbewerb führt. Dies soll mit zwei Massnahmen erreicht werden. Einerseits definiert der Standard die Rechte, die für eine Patentbox qualifizieren können. Andererseits hat die OECD den „modifizierten Nexusansatz“ entwickelt. Danach dürfen Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des F&E-Aufwands, welcher der steuerpflichtigen Person zugerechnet werden kann, zum gesamten F&E-Aufwand privilegiert besteuert werden. Dies soll dem Grundsatz Nachachtung verschaffen, dass die Gewährung der Patentbox ausreichende wirtschaftliche Substanz in Form von selbst getätigter F&E beim Unternehmen voraussetzt.

Das Gesetz zählt die Patente und vergleichbaren Rechte, die für die Patentbox qualifizieren, in § 91<sup>bis</sup> entsprechend den bundesrechtlichen Vorgaben (Art. 24a StHG) abschliessend auf. Unter den Begriff der „vergleichbaren Rechte“ fallen ergänzende Schutzzertifikate, Topographien (dreidimensionale Strukturen von Halbleitererzeugnissen), Pflanzensorten, der Unterlagen-schutz nach dem Heilmittelgesetz vom 15. Dezember 2000 (SR 812.21), der Berichtschutz nach

der Pflanzenschutzmittelverordnung vom 12. Mai 2010 (SR 916.161) und die entsprechenden ausländischen Rechte. Für die nähere Umschreibung dieser Rechte kann auf die Botschaft des Bundesrates vom 21. März 2018 (BBl 2018 2549 f.) verwiesen werden.

Beim Boxengewinn kann es sich z.B. um Lizenzgebühren oder Gewinne aus dem Verkauf von Patenten und vergleichbaren Rechten handeln. Nebst diesen direkt aus der Buchhaltung ersichtlichen Gewinnen können die Patente und vergleichbaren Rechte auch in einem Produkt enthalten sein. In diesem Fall muss der Gewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, vom übrigen Gewinn (z.B. Routinefunktionen, Finanzerfolg, Markenrechtsentschädigungen) aus dem Produkt getrennt werden. Dies soll mit der sogenannten Residualmethode erfolgen. Danach stellt der Gewinn aus dem Produkt oder - falls dieser nicht feststellbar ist - der gesamte Gewinn eines Unternehmens den Ausgangspunkt dar. Anschliessend werden alle Teile des Gewinns, die nicht in Verbindung mit Patenten und vergleichbaren Rechten stehen, aus der Patentbox herausgerechnet und ordentlich besteuert. Was am Ende noch in der Patentbox verbleibt, wird ermässigt besteuert.

Die Patentbox ist ein eher komplexes Instrument, das insbesondere für jene Unternehmen, die es beanspruchen, einen erheblichen Administrations- und Dokumentationsaufwand verursacht. Gerade bei vergleichsweise eher höheren Steuersätzen kann es sich aber gerade für grössere Unternehmen, die substanzielle Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten erzielen und für die sich dieser Aufwand lohnt, die Anwendung der Patentbox zu beantragen. Das bedeutet aber auch, dass die Patentbox im Ergebnis zu einer spürbaren steuerlichen Entlastung führen muss. Aus diesem Grund ist der Entlastungsrahmen, den das Bundesrecht gewährt, voll auszuschöpfen. Entsprechend ist der Boxengewinn bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns mit einer Ermässigung von 90%, oder umgekehrt mit 10%, einzubeziehen.

Denkbar ist, dass ein Unternehmen einen Grossteil seiner Gewinne ermässigt versteuern kann, was im Zusammenspiel mit weiteren Entlastungsinstrumenten im Ergebnis zu einer „Steuerbefreiung“ des gesamten Gewinns von gegen 90% führen könnte. Um eine derartige überschießende Entlastung zu vermeiden, ist eine Gesamtentlastungsbegrenzung vorgesehen. Näheres dazu siehe Ziffer 3.2.3 nachstehend.

#### 3.2.2.2 Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen

Nebst der Patentbox wenden zahlreiche Staaten, so die meisten EU-Staaten in unterschiedlicher Ausprägung, auch steuerliche Massnahmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung (F&E) an. OECD und EU haben diese bisher zwar noch nicht überprüft. Die Einführung zusätzlicher F&E-Abzüge stellt aber sicher, dass die Schweiz auch in diesem Bereich international wettbewerbsfähig bleibt. Zudem dienen die zusätzlichen F&E-Abzüge der Innovationsförderung. Der Zusatzabzug wird auch kleineren und mittleren Unternehmen, die ihre Entwicklungsergebnisse nicht patentieren lassen, Vorteile bringen.

Aus diesen Gründen ist der aufgrund des Bundesrechts zulässige, für die Kantone aber fakultative Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen (Art. 25a StHG) vorzusehen. Auch hier ist die Entlastungsmöglichkeit mit einem zusätzlichen Abzug von 50% der förderfähigen F&E-Aufwendungen voll auszuschöpfen. Einschränkungen sind ebenfalls über die Begrenzung der Gesamtentlastung vorzusehen.

Der Begriff „Forschung und Entwicklung“ entspricht den Begriffen „wissenschaftliche Forschung“ und „wissenschaftsbasierte Innovation“ nach Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 zur Förderung der Forschung und Innovation (SR 420.1; FIG). Diese Definition umfasst F&E in einem weiten Sinn, da sie neben der Grundlagenforschung auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissenschaftsbasierte Innovation beinhaltet. Nicht darunter fallen namentlich Aufwendungen für die Markteinführung und -verwertung von Produkten.

Die zusätzlichen F&E-Abzüge sollen auf der Grundlage der Personalaufwendungen ermittelt werden. Diese lassen sich von den Unternehmen und den Steuerbehörden mit vergleichsweise kleinem administrativem Aufwand feststellen. Mit einem Zuschlag von 35% auf dem Personalaufwand F&E werden die übrigen F&E-Aufwendungen (z.B. für Laboreinrichtungen, Mietanteile, Infrastrukturkosten) pauschal abgegolten, wobei der gesamte Aufwand die Obergrenze darstellt.

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

### 3.2.3 Entlastungsbegrenzung

Wie bereits erwähnt, können die Ermässigung in der Patentbox und die zusätzlichen F&E-Abzüge dazu führen, dass ein Unternehmen auf Kantonsebene keine Steuern mehr bezahlen muss oder aufgrund dieser Regelungen einen (höheren) steuerlichen Verlust ausweist, den es in den Folgejahren mit anderen Gewinnen verrechnen kann. Diese Situation kann sich ergeben, obwohl das Unternehmen ohne diese Sonderregelungen einen steuerbaren Gewinn ausgewiesen hätte. Eine Entlastungsbegrenzung wirkt diesem Effekt entgegen.

Das Bundesrecht sieht für die Kantone deshalb verbindlich vor, dass ein Unternehmen immer mindestens 30% Prozent des steuerbaren Gewinns, den es ohne Anwendung der Sonderregelungen ausgewiesen hätte, versteuern muss und dass aus der Anwendung der Sonderregelungen keine Verluste resultieren dürfen (Art. 25b StHG). Die Kantone können eine höhere Mindestbesteuerung vorsehen, wobei Kantone mit höheren Gewinnsteuersätzen dazu tendieren, die Gesamtentlastung mit 70% voll auszuschöpfen. In die Entlastungsbegrenzung einbezogen werden sollen auch Abschreibungen, die auf eine frühere Besteuerung als Statusgesellschaft zurückgehen. Unternehmen, die im geltenden Recht den Sonderstatus verlieren, haben die Möglichkeit, bestehende stille Reserven steuerfrei aufzudecken und in den Folgejahren steuerwirksam abzuschreiben (Art. 78g StHG; § 290 Abs. 5 E-StG; sog. altrechtliche Aufdeckung der stillen Reserven). Diese Abschreibungen sollen gemäss Übergangsregelung auch unter die Entlastungsbegrenzung fallen.

Im Nachgang zur abgelehnten Vorwärtsstrategie wird eine weniger markante Senkung des Gewinnsteuersatzes vorgeschlagen. Der Kanton Solothurn wird sich mit einem effektiven Gewinnsteuersatz von rund 16% (gerechnet über alle Steuerhoheiten und mit einem Gemeindesteuerfuss von 100%) in jenes Drittel der Kantone einreihen, das die höchste Steuerbelastung für juristische Personen aufweist. Aus diesem Grund wird angestrebt, die maximale Gesamtentlastung von 70%, die das Bundesrecht erlauben würde, auszuschöpfen. Allerdings werden voraussichtlich nur wenige Unternehmen in der Lage sein, mit den beiden Instrumenten ihren steuerbaren Gewinn in diesem Umfang zu minimieren. Übergangsrechtlich kann es mit den Abschreibungen auf aufgedeckten stillen Reserven eher möglich sein.

Die finanziellen Auswirkungen der Patentbox und des Zusatzabzuges für F&E-Aufwendungen sind mangels Erfahrungswerten äusserst schwer abzuschätzen. Voraussichtlich werden nur wenige Unternehmen die Patentbox beantragen, weshalb die Mindererträge relativ gering, im tiefen sechsstelligen Bereich (einfache Staatssteuer), ausfallen werden. Für die Schätzung der Mindererträge aufgrund des Zusatzabzuges wird von einem Personalaufwand für F&E von total 100 Mio. Franken ausgegangen. Rechnet man weitere 20 Mio. Franken für Auftragsforschung im Inland dazu, gelangt man zu Abzügen von 50 bis 60 Mio. Franken, was beim vorgeschlage-

nen Gewinnsteuersatz von 5% und unter Berücksichtigung der Entlastungsbegrenzung Mindererträge von rund 3.4 Mio. Franken (einfache Staatssteuer) jährlich ergibt.

### 3.2.4 Senkung des Gewinnsteuersatzes

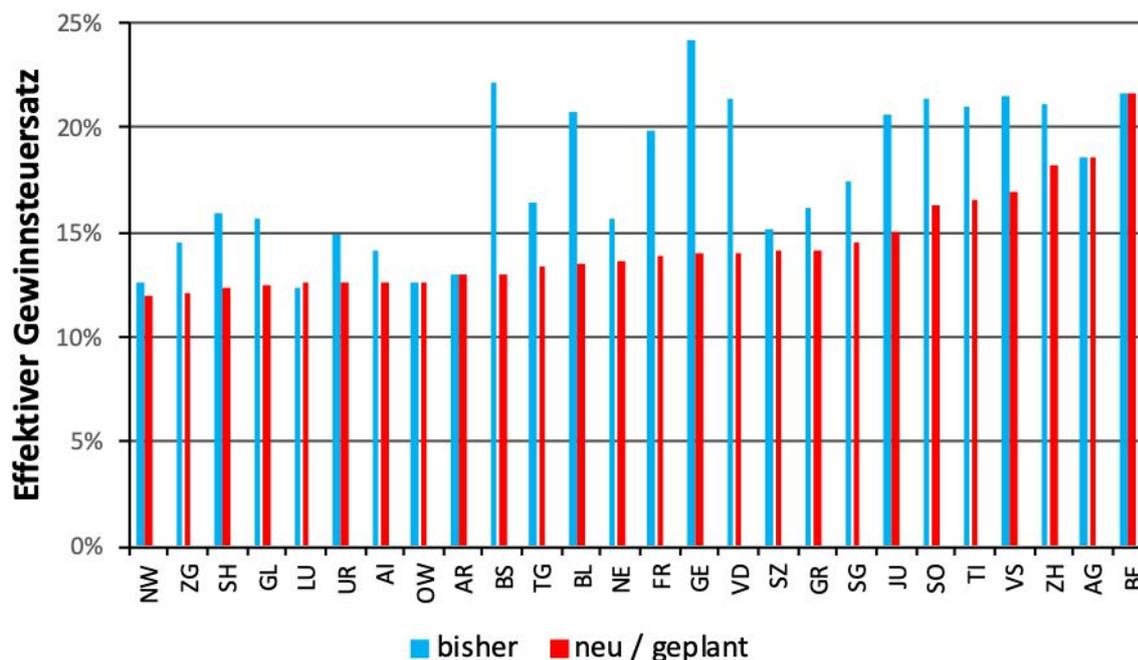
Wie vorne (Ziffer 1.3) ausgeführt, zählt Solothurn aktuell zu den Kantonen mit der höchsten Gewinnsteuerbelastung der ordentlich besteuerten juristischen Personen, namentlich wenn es um Gewinne über 100'000 Franken geht. Ein Hauptziel der STAF besteht darin, eine wettbewerbsfähige Steuerbelastung für Unternehmen sicherzustellen, im Spannungsfeld zwischen internationaler Akzeptanz und Ergiebigkeit.

Dabei befinden sich die Kantone wie Solothurn mit derzeit hohen Gewinnsteuersätzen gewissermassen in einem Dilemma, das der Bundesrat in seiner Botschaft (BBl 2018 2555) wie folgt beschrieben hat: „Sowohl die Durchführung von Gewinnsteuersenkungen als auch der Verzicht darauf führt tendenziell zu Mindereinnahmen. Reduziert ein Kanton den Gewinnsteuersatz auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau, so kann er zwar das mobile Gewinnsteuersubstrat halten. Es entstehen aber Mindereinnahmen, weil die bisher zum ordentlichen Gewinnsteuersatz besteuerten Unternehmen ebenfalls tiefer besteuert werden. Aufgrund der hohen Mobilität und der damit verbundenen Abwanderung der heute privilegiert besteuerten Unternehmen fallen Mindereinnahmen jedoch auch dann an, wenn sich ein Kanton für einen Verzicht auf Gewinnsteuersenkungen entscheidet.“

Nachdem die STAF auf Bundesebene am 19. Mai 2019 im Gegensatz zur kantonalen Umsetzungsvorlage vom Stimmvolk gutgeheissen wurde, befindet sich der Kanton Solothurn einerseits weiterhin in dem eben beschriebenen Dilemma und andererseits nun auch noch unter grossem zeitlichem Druck, seine Gesetzgebung per 1. Januar 2020 anzupassen, um für Rechtssicherheit bei der kantonalen Unternehmensbesteuerung zu sorgen.

Die neue Vorlage hat das Ziel die Attraktivität des Kantons als Unternehmens- und Wirtschaftsstandort zu erhalten und die Steuerausfälle für den Kanton und die Gemeinden tragbar zu gestalten. Vorgesehen ist die Aufhebung des Maximalsteuersatzes von 8,5% vor, d.h. sämtliche Gewinne von juristischen Personen würden neu mit dem tieferen und deutlich moderateren Gewinnsteuersatz von 5% besteuert, der im aktuellen Recht nur für Gewinne bis 100'000 Franken angewendet wird. Über alle Steuerhoheiten betrachtet führt dieser einheitliche Satz, abhängig vom jeweiligen Gemeindesteuerfuss, zu einer effektiven Steuerbelastung des Gewinns von rund 16% (gerechnet mit einem Gemeindesteuerfuss von 100%). Das nachfolgende Diagramm zeigt die Position des Kantons Solothurn mit einem effektiven Gewinnsteuersatz von 16.32% am Hauptort (gerechnet mit dem Steuerfuss von 110% der Stadt Solothurn) im Vergleich zu den anderen Kantonen gegenüber 21.4% bisher.

## Umsetzung der STAF in den Kantonen



Quelle: Umfrage der FDK, Stand des Umfrageergebnisses vom 05.04.2019

Diese im Vergleich zur ersten Vorlage moderate Senkung des Gewinnsteuersatzes hat zum einen den Vorteil gegenüber heute, dass das kantonale Steuerrecht anstelle von zwei Gewinnsteuersätzen nur noch einen Gewinnsteuersatz kennen würde. Ein zweistufiger Gewinnsteuersatz ist im Unternehmenssteuerrecht nicht sinnvoll. Er setzt falsche Anreize, den Unternehmensgewinn möglichst unter dem Grenzbetrag zu halten, der zur Anwendung des höheren Steuersatzes führt. Auch ist nicht einzusehen, weshalb bei der Besteuerung von juristischen Personen höhere Gewinne stärker besteuert werden sollten als tiefe. Eine progressive Ausgestaltung der Steuersätze ist bei der Besteuerung von natürlichen Personen angezeigt, nicht aber von juristischen Personen. Weiter ist festzuhalten, dass die Abschaffung des bisherigen Maximalsteuersatzes bzw. dessen Senkung von 8,5% auf 5% gleichwohl einer markanten Verbesserung gleichkommt. Der Kanton Solothurn wird sich rangmässig im schweizweiten Vergleich zwar kaum verbessern, da die meisten anderen Kantone ebenfalls ihre Gewinnsteuersätze senken. Dennoch wäre gewährleistet, dass er zumindest den Anschluss durch eine zu grosse Differenz zum Mittelfeld nicht verliert. Mit dieser moderaten Anpassung des Gewinnsteuersatzes kann sich der Kanton Solothurn zudem gegenüber den beiden Nachbarkantonen Aargau und Bern abgrenzen, die ihre bisherigen Gewinnsteuersätze gemäss der FDK-Umfrage nicht anpassen (effektive Gewinnsteuerbelastung Kanton AG: 18.61%; Kanton BE: 21.64%).

Berechnet auf der Basis der Veranlagungen des Steuerjahrs 2017 führt der einheitliche gesetzliche Gewinnsteuersatz von 5.0% zu einem jährlichen Minderertrag von insgesamt rund 32.5 Mio. Franken (einfache Staatssteuer). Dabei ist der so genannte Steuereffekt in der Höhe von rund 3.6 Mio. Franken berücksichtigt. Denn die Senkung der Steuerbelastung führt, da die Steuern als Aufwand abgezogen werden können, zu höheren steuerbaren Gewinnen und damit zu leicht höheren Gewinnsteuern.

Diese Zahlen geben aber keinen Aufschluss darüber, wie sich das Steuersubstrat aufgrund von Zu- oder Wegzügen von Steuerpflichtigen oder von Verhaltensänderungen, u.a. auch von Umstrukturierungen oder Verlegung von Funktionen und Betrieben, dynamisch entwickeln wird. Mit einem vergleichsweise hohen Gewinnsteuersatz ist tendenziell damit zu rechnen, dass hochmobile Gesellschaften in steuergünstigere Kantone wegziehen.

### 3.2.5 Der Kapitalsteuersatz

Die Kapitalsteuer hat die Bedeutung einer Minimalsteuer, weil die Gewinnsteuer an sie angerechnet wird (§ 107 Abs. 3 StG). Sie entfällt folglich schon bei relativ bescheidenen steuerbaren Gewinnen. International erscheint sie zudem als schweizerische Besonderheit, weil die wenigsten Staaten sie kennen. Im geltenden Recht (§ 107 Abs. 1 und 2 StG) beträgt sie für ordentlich besteuerte Gesellschaften 0.8‰, mindestens jedoch 200 Franken. Für Statusgesellschaften ist sie abgestuft; sie beträgt 0.2‰ auf den ersten 50 Mio. Kapital, 0.1‰ auf den nächsten 50 Mio. und 0.05‰ auf dem Kapital, das 100 Mio. Franken übersteigt (je einfache Staatssteuer). Wir schlagen vor, den Kapitalsteuersatz bei 0.8‰ zu belassen. Beteiligungen, Immaterialgüterrechte und Darlehen an Konzerngesellschaften sind jedoch wie im Bundesrecht vorgesehen (Art. 29 Abs. 3 StHG) nur zum Teil, nämlich zu 5%; in die Steuerbemessung einzubeziehen. Die Belastung auf dem diesen Aktiven zuzurechnenden Eigenkapital beträgt dann 0.04‰.

Die vorgeschlagene Lösung ist nahezu erfolgsneutral und führt weder zu wesentlichen Mehr- noch Mindererträgen.

#### 3.2.5.1 Anpassungen an das Rechnungslegungsrecht

Im Vordergrund stehen die Bestimmungen über Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen. Diese stammen noch aus der Zeit, als das Steuergesetz vor rund 35 Jahren einer Totalrevision unterzogen worden ist. Die Terminologie stimmt deshalb zum Teil nicht mehr mit dem 2013 in Kraft getretenen, total revidierten Rechnungslegungsrecht überein. Hier geht es vor allem darum, die Begriffe anzupassen und neu klar zu unterscheiden zwischen Abschreibungen einerseits, die definitiver Natur sind, sowie Rückstellungen und Wertberichtigungen andererseits, die steuerrechtlich wieder aufzulösen sind, soweit sie geschäftsmässig nicht mehr begründet sind.

Das geltende Recht lässt - im Widerspruch zum StHG und auch abweichend vom DBG - für die künftigen Kosten von wirtschaftlich erforderlichen Betriebsumstellungen und -umstrukturierungen die Bildung von steuerfreien Rücklagen zu (§ 35 Abs. 3 StG). Diese Ausnahme ermöglicht es, die Bildung von Eigenkapital für bestimmte Zwecke steuerlich als Aufwand geltend zu machen. Die Gewährung solcher Rücklagen verletzt die steuerlichen Grundsätze des Periodizitätsprinzips sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Ausnahme ist, soweit sie dem Rechnungslegungsrecht fremd ist, aufzuheben.

#### 3.2.5.2 Praxisanpassungen

Die Senkung der Steuerbelastung wird auch Auswirkungen auf die Praxis haben. Bisher werden die hohen Gewinnsteuersätze mit hohen Abschreibungssätzen, welche die betriebswirtschaftliche Realität zum Teil weit übertreffen, teilweise kompensiert. Im Ergebnis lassen sich damit hohe Gewinne mit künftigen tieferen oder gar mit Verlusten ausgleichen, was allenfalls die zeitlich befristete Verlustvortragsperiode aushebeln kann. Auf jeden Fall wird damit die Besteuerung zeitlich hinausgeschoben, was mindestens einen Zinsvorteil ergibt. Weiter verlangen die nationalen (OR, Swiss GAAP FER) und internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS, US-GAAP) von den Unternehmen generell eine stetige Anwendung der Aktivierungs-, Bewertungs- und Abschreibungsgrundsätze. Beim vorgeschlagenen tieferen Gewinnsteuersatz besteht bei den Abschreibungen kein Bedarf mehr nach solchen besonderen Praxen, so dass künftig darauf zu verzichten ist. Die Verstetigung der Bemessungsgrundlage führt in der Übergangszeit (Einführung der STAF) - während rund fünf Jahren - zu höheren steuerbaren Reingewinnen. Die finanziellen Mehrerträge lassen sich aber nicht detailliert quantifizieren.

### 3.2.6 Finanzielle Auswirkungen

Die für die juristischen Personen vorgeschlagenen Massnahmen haben zusammengefasst die folgenden finanziellen Auswirkungen auf Kanton und Gemeinden. Bei diesen Schätzungen und Berechnungen, die auf die Veranlagungen des Steuerjahrs 2017 abstellen, gehen wir von einem Steuerfuss für juristische Personen beim Kanton von 100% und bei den Einwohnergemeinden von einem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss von rund 115% aus. Hinzu kommt die Finanzausgleichssteuer zuhanden der staatlich anerkannten Kirchgemeinden von 10% der einfachen Staatssteuer (§ 109 StG).

Beträge in Mio. Franken (statische Betrachtung)	Kanton	Gemeinden
Senkung Gewinnsteuersatz	- 37.5	- 43.1
Gewinnsteuer Statusgesellschaften	+ 5.4	+ 6.2
Patentbox und Zusatzabzug F&E-Aufwendungen	- 3.4	- 3.9
Steuereffekt ordentlich besteuerte Gesellschaften	+ 3.6	+ 4.2
Finanzausgleichssteuer inkl. Steuereffekt	- 3.1	
Steuereffekt Bundessteueranteil	+ 1.5	
<b>Total juristische Personen</b>	<b>- 33.5</b>	<b>- 36.6</b>

### 3.3 Steuerliche Gegenfinanzierung

Die Mindererträge bei den Steuereinnahmen rufen nach einer Gegenfinanzierung im Steuerbereich, in erster Linie in Bereichen, die in einem Zusammenhang mit den steuerlichen Entlastungen bei den juristischen Personen stehen. Damit sind die Möglichkeiten beschränkt, ausser man fasse generelle Steuererhöhungen ins Auge. Solche scheiden aus, da der Kanton Solothurn bei der Einkommensbesteuerung von natürlichen Personen ebenfalls zu den höchsten in der Schweiz zählt. Im Ergebnis können die Mindererträge nur zu einem geringen Teil mit steuerlichen Massnahmen kompensiert werden.

#### 3.3.1 Teilbesteuerung der Dividenden

Im Vordergrund steht bei den steuerlichen Massnahmen wegen der Senkung der Gewinnsteuersätze die Erhöhung der Teilbesteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen. Denn die Teilbesteuerung von Dividenden will die wirtschaftliche Doppelbesteuerung des ausgeschütteten Unternehmensgewinns aus einer juristischen Person vermeiden.

Im noch geltenden Recht gestattet das StHG den Kantonen die wirtschaftliche Doppelbelastung zu mildern, ohne die Form und das Ausmass der Entlastung vorzuschreiben (Art. 7 Abs. 1 StHG). Mit der Annahme von STAF wird bei der direkten Bundessteuer die Teilbesteuerung von Dividenden auf 70% erhöht (Art. 18b Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> E-DBG; bisher 60% im Privatvermögen und 50% im Geschäftsvermögen). Das StHG sieht ab 2020 neu eine Mindestbesteuerung im kantonalen Recht von 50% vor (Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 2<sup>quinquies</sup> StHG).

Bei einem effektiven Gewinnsteuersatz von rund 16% wird das Ziel, die Doppelbelastung zu vermeiden, mit einer Teilbesteuerung von 70% ungefähr erreicht. Wir schlagen die Erhöhung der Teilbesteuerung auf 70% der Dividenden von massgeblichen Beteiligungen im Privat- und Geschäftsvermögen vor (§ 24<sup>bis</sup> Abs. 1 und § 26 Abs. 1 Bst. b StG; bisher 60% im Privatvermögen und 50% im Geschäftsvermögen). Die Anhebung der Teilbesteuerung der Dividenden auf 70% ergibt einen Mehrertrag von rund 2.4 Mio. Franken (einfache Staatssteuer).

#### 3.3.2 Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips

Das Kapitaleinlageprinzip (KEP) ist mit der Unternehmenssteuerreform II (USTR II) auf 2011 eingeführt worden. Danach werden alle von Anteilseignern geleisteten Kapitaleinlagen, ein-

schliesslich Aufgelder (Agio) und Zuschüsse, bei der Rückzahlung in das Privatvermögen gleich wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital behandelt und bleiben somit steuerfrei. Steuerfrei sind Rückzahlungen von Einlagen, die seit anfangs 1997 geleistet worden sind. Die Gesellschaften müssen die Kapitaleinlagereserven (KER) in ihrer Bilanz unter dem Eigenkapital separat ausweisen und jährlich den Bestand und die Veränderungen der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) melden. Im Fall der Rückzahlung von KER ist die leistende Gesellschaft - im Unterschied zu Dividenden aus erwirtschafteten Gewinnen - davon befreit, von der Auszahlung die Verrechnungssteuer abzuziehen.

KER können in einer Gesellschaft aus verschiedenen Gründen entstehen. Bei KMU stehen vor allem Geld- und Sacheinlagen der Anteilsinhaber im Vordergrund, sei es bei der Gründung oder zu einem späteren Zeitpunkt. Bei grossen, börsenkotierten Unternehmen sind es Kapitalerhöhungen und Umstrukturierungen. Im ersten Fall entstehen zwingend KER, wenn der Ausgabewert der Aktien den Nennwert übersteigt. Umstrukturierungen können demgegenüber auch gezielt genutzt werden, um KER „in die Schweiz zu bringen“, z.B. mit grenzüberschreitenden Quasifusionen.

Das KEP ist schon bald nach der Einführung in die Kritik geraten, namentlich als der Bestand der KER erstmals bekannt wurde. Per Ende März 2018 hat dieser 1388 Mrd. Franken betragen (Anpassungen am Kapitaleinlageprinzip, Erläuterungen der ESTV zuhanden der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 25.05.2018, abrufbar unter:

<https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20180031>; auch zum Folgenden). Die Kritik ist grösstenteils unberechtigt; denn es ist nicht sachgerecht, Kapitaleinlagen des Anteilsinhabers in die Gesellschaft bei der Rückzahlung als Einkommen zu besteuern. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob er die Einlage in Form von Nominalkapital oder als Aufgeld oder als Sacheinlage geleistet hat.

Allerdings kann es aus der Verbindung der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne und dem KEP zu systemwidrigen Unterbesteuerungen kommen. Wenn börsenkotierte Gesellschaften ihr Kapital herabsetzen, tun sie dies üblicherweise über die 2. Handelslinie. Die bisherigen Aktionäre verkaufen ihre im Privatvermögen gehaltenen Aktien anonym über die Börse, z.B. an eine Bank. Damit erzielen sie einen Kapitalgewinn, der weder der Einkommens- noch der Verrechnungssteuer unterliegt. Die Gesellschaft erwirbt ihre Aktien sodann von der Bank (2. Handelslinie). Bei der anschliessenden Vernichtung der Aktien gehen der entsprechende Nennwert, die anteiligen KER und auch die anteiligen übrigen Reserven unter, so dass die latente, bei Ausschüttung fällige Einkommenssteuer auf den übrigen Reserven entfällt.

Aus diesem Grund hat der Bundesgesetzgeber das KEP eingeschränkt. Die Rückzahlung von KER bleibt bei den Beteiligten im Privatvermögen grundsätzlich steuerfrei. Handelt es sich jedoch um Rückzahlungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die an einer Schweizer Börse kotiert sind, ist die Rückzahlung nur steuerfrei, wenn sie mindestens in der gleichen Höhe steuerbare Dividenden ausschütten. Die Beschränkung entfällt, sobald die Gesellschaft über keine ausschüttungsfähigen übrigen Reserven mehr verfügt sowie bei Umstrukturierungstatbeständen und im Fall der Liquidation. Die gleichen Regeln gelten sinngemäss auch für KER, die für die Ausgabe von Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen verwendet werden (Art. 20 Abs. 3 – 7 DBG; Art. 7b StHG).

Die finanziellen Auswirkungen der Einschränkung des KEP lassen sich kaum ermitteln. Aufgrund der Veranlagungen können die Mindererträge wegen der Rückzahlung von KER nicht ausgewertet werden. Denn die Steuerpflichtigen deklarieren den steuerbaren Vermögensertrag; nur dieser wird veranlagt und in den Systemen erfasst. Eine Schätzung ist nur aufgrund der Angaben und Annahmen der ESTV in den oben genannten Erläuterungen möglich. Sie geht von rund 12 bis 13 Mrd. Franken KER aus, die in der Schweiz börsenkotierte Gesellschaften in den letzten Jahren zurückbezahlt haben, und schätzt den Anteil der inländischen natürlichen Personen am Aktionariat dieser Gesellschaften auf 10% bis 15%. Gestützt darauf ermittelt sie einen höheren

Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von rund 32 Mio. Franken und an der Verrechnungssteuer von rund 53 Mio. Franken, total 86 Mio. Franken, wenn die KER-Rückzahlungen vollständig durch steuerbare Dividenden ersetzt würden. Die Kantone könnten mit zusätzlichen Staats- und Gemeindesteuern von insgesamt etwa 307 Mio. Franken rechnen. Da KER im gleichen Umfang wie Dividenden weiterhin steuerfrei zurückbezahlt werden können, reduzieren sich die Mehrerträge um die Hälfte. Im Kanton Solothurn werden rund 1.5% der Vermögen in der Schweiz versteuert (ESTV, Gesamtschweizerische Vermögensstatistik der natürlichen Personen 2015, Bern 2018, S. 5). Dieses Verhältnis kann auch für die Vermögenserträge herangezogen werden. Entsprechend dürfte der Kanton mit zusätzlichen Anteilen an den Bundessteuern von 0.7 Mio. und mit einer Zunahme der Staatssteuer von 1.0 Mio. Franken rechnen.

### 3.3.3 Erhöhung der Vermögenssteuer

Der Kanton Solothurn gehört zu den fünf Kantonen mit der tiefsten Vermögenssteuer. Bei steuerbaren Vermögen über einer Million Franken beträgt die Steuer im schweizweiten Vergleich weniger als 60% des schweizerischen Durchschnitts. Grosse Vermögen bestehen nicht selten aus massgeblichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die in der STAF generell, nicht nur im Kanton Solothurn, steuerlich entlastet werden. Eine gewisse Kompensation durch die Beteiligungsinhaber erscheint auch in dieser Vorlage darum sachgerecht. Wir schlagen eine Erhöhung der Vermögenssteuer vor, deren Maximalsatz bisher 1.0‰ (einfache Staatssteuer) beträgt, auf maximal 1.4‰ vor. Wie im Kantonsratsbeschluss vom 7. März 2019 zur Umsetzung der STAF bleibt auch in dieser Vorlage die Steuerbelastung bis zu einem steuerbaren Vermögen von 1 Mio. Franken gegenüber dem geltenden Recht unverändert. Anschliessend steigt die Belastung kontinuierlich an, so dass der neue Maximalsatz ab einem steuerbaren Vermögen von 3 Mio. Franken erreicht wird. Trotz der Erhöhung bleibt die Steuerbelastung noch immer klar unter dem schweizerischen Mittel. Sie ergibt im Kanton einen Mehrertrag von ca. 5.7 Mio. Franken (einfache Staatssteuer). Durch diese Erhöhung der Vermögenssteuer würde der Kanton Solothurn im Ranking der Kantone mit den tiefsten Vermögenssteuerbelastungen von heute Platz vier auf neu Platz sieben rutschen und sich hinter dem Kanton Luzern und noch vor dem Kanton Zug platzieren.

### 3.3.4 Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer

Gemäss dem revidierten Art. 196 Abs. 1 DBG können die Kantone statt 17% künftig 21.2% der direkten Bundessteuer für sich beanspruchen. Damit will der Bund den Kantonen zusätzlichen Handlungsspielraum zur Sicherstellung der Standortattraktivität verschaffen. Kantonale Gewinnsteuersenkungen sind formal nicht Bestandteil des Reformpakets auf Bundesebene; sie bilden aber ein wichtiges Element der Reformstrategie. Die Erhöhung des Kantonsanteils schafft einen beschränkten finanziellen Ausgleich der Mindererträge, die aufgrund der Gewinnsteuersenkungen entstehen. Der Kantonsanteil hat in den letzten Jahren knapp 60 Mio. Franken betragen, so dass er auf dieser Basis berechnet ab Inkrafttreten rund 14.7 Mio. Franken höher ausfallen wird.

### 3.3.5 Ergebnis

Aufgrund der vorgeschlagenen Massnahmen und der höheren Kantonsanteile können der Kanton (Steuerfuss für natürliche Personen 104%) und die Gemeinden (durchschnittlicher Steuerfuss 120%) mit folgenden Mehrerträgen rechnen:

Beträge in Mio. Franken	Kanton	Gemeinden
Erhöhung Teilbesteuerung Dividenden auf 70%	2.4	2.8
Einschränkung Kapitaleinlageprinzip (inkl. Kantonsanteil direkte Bundessteuer und Verrechnungssteuer)	1.7	1.2
Erhöhung Vermögenssteuer, Maximalsatz 1.4‰	5.9	6.8
Mehrertrag	10.0	10.8
Erhöhung Kantonsanteil direkte Bundessteuer (21.2%)	14.7	
Total Mehrertrag	24.7	10.8

### 3.4 Flankierende Massnahmen

Die vorgesehene Senkung der Steuern der juristischen Personen, insbesondere bei den Gewinnsteuern, verschafft diesen eine steuerliche Entlastung mit entsprechenden Wettbewerbsvorteilen. In diesem Zusammenhang dürfen die natürlichen Personen nicht vergessen gehen, deren Steuerbelastung ebenfalls überdurchschnittlich ist. Wir schlagen wie bereits in der ersten Vorlage zur Umsetzung der STAF wieder eine Milderung des Einkommenssteuertarifs für tiefe Einkommen und die Erhöhung des Abzugs für Kosten der familienexternen Kinderbetreuung vor.

Die in dieser Vorlage vorgeschlagene Senkung des gesetzlichen Gewinnsteuersatzes geht deutlich weniger weit als in der ersten Vorlage. Dort waren aufgrund der markanten Entlastung für juristische Personen Gegenleistungen von der Wirtschaft als Ausgleich für die hohen Steuerausfälle, die das Gemeinwesen hätte gewärtigen müssen, vorgesehen. Diese Gegenleistungen der Wirtschaft sind vorliegend nicht mehr opportun, da der Gewinnsteuersatz nur moderat gesenkt werden soll.

#### 3.4.1 Milderung des Einkommenssteuertarifs für tiefe Einkommen

Der Kanton Solothurn zählt zu den Kantonen mit der höchsten Steuerbelastung bei der Einkommenssteuer. Insbesondere Personen mit kleinen Einkommen werden im schweizerischen Vergleich weit über dem schweizerischen Mittel belastet. Einschränkend zu erwähnen ist, dass hier die relative Höhe teilweise allein auf die Personalsteuer zurückzuführen ist und damit die Belastung betragsmässig nicht so sehr ins Gewicht fällt. Wünschenswert wäre eine generelle Senkung der Einkommenssteuerbelastung; am vordringlichsten ist sie jedoch bei den kleinsten Einkommen. Da der finanzielle Rahmen eng ist, kann sie in einem ersten Schritt nur bei diesen vorgenommen werden.

Aus diesen Gründen schlagen wir eine Milderung des Einkommenssteuertarifs für tiefe Einkommen vor. Neu soll die Besteuerung statt bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 10'000.-- erst bei Fr. 12'000.-- (Alleinstehende) einsetzen. Für Verheiratete bleibt es beim bisherigen Teilsplitting, wobei der Splitting-Divisor von 1.9 beibehalten wird. Bei ihnen beginnt folglich die Besteuerung statt wie bisher bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 19'000.-- neu erst bei Fr. 22'800.--. Alleinstehende werden bis zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 35'800.-- entlastet, Verheiratete bis zu Fr. 68'000.--. Damit können 90'000 Steuerpflichtige (von 165'000, wobei gemeinsam besteuerte Ehepaare je als ein Steuerpflichtiger gezählt werden) mit einer Senkung der Steuerbelastung rechnen. Für rund 40'000 Steuerpflichtige sinkt sie spürbar um mindestens 10%; davon werden etwa 4'000 mit sehr tiefen Einkommen neu gar keine Einkommenssteuer mehr entrichten müssen. Die Milderung des Einkommenssteuertarifs hat Mindereinnahmen von rund 4.7 Mio. Franken (einfache Staatssteuer) zur Folge. Beim aktuellen Steuerfuss von 104% muss der Kanton mit Mindererträgen von rund 4.9 Mio. Franken jährlich rechnen, die Einwohnergemeinden (Durchschnittssteuereffuss ca. 120%) mit insgesamt rund 5.7 Mio. Franken.

### 3.4.2 Erhöhung des Abzugs für Kosten der familienexternen Kinderbetreuung

Nicht nur aus steuerlichen Gründen ist die Vereinbarkeit von Familie und Beruf zu verbessern. Einen ergänzenden Beitrag dazu vermag der steuerliche Abzug der Kosten für die familienexterne Kinderbetreuung zu leisten (§ 41 Abs. 1 lit. d StG). Aktuell beträgt der Abzug im Kanton Solothurn Fr. 6'000.-- je Kind und Jahr (Bundessteuer: Fr. 10'100.--). Auch um dem inländischen Fachkräftemangel zu begegnen, schlagen wir vor, den Abzug auf Fr. 12'000.-- zu erhöhen. Mit relativ bescheidenen Steuer mindererträgen lässt sich ein wichtiges Anliegen recht günstig fördern, das sich aufgrund der Beschäftigungsimpulse künftig sogar positiv auf die Steuererträge auswirken kann. Der Minderertrag beläuft sich vorerst auf rund Fr. 350'000.-- (einfache Staatssteuer), so dass der Kanton und die Gemeinden in den ersten Jahren je etwa 0.4 Mio. Franken geringere Steuereinnahmen erzielen dürften.

### 3.4.3 Mindererträge aufgrund der flankierenden Massnahmen

Zusammengefasst ergeben sich aus den steuerlichen Entlastungen für natürliche Personen die folgenden Mindererträge für Kanton und Gemeinden:

Beträge in Mio. Franken	Kanton	Gemeinden
Milderung Einkommenssteuertarif für tiefe Einkommen	- 4.9	- 5.6
Erhöhung Abzug Kinderbetreuungskosten	- 0.4	- 0.4
Total Minderertrag	- 5.3	- 6.0

## 3.5 Finanzieller Ausgleich Gemeinden

### 3.5.1 Ausgangslage

Mit der, mit dieser Botschaft beantragten moderaten Steuerstrategie, reduziert sich der Steuerausfall auch bei den Gemeinden im Vergleich zur früheren Vorwärtsstrategie etwa um die Hälfte auf 36.6 Mio. Franken (brutto). Nach Berücksichtigung der Gegenfinanzierung und den flankierenden Massnahmen im Steuerbereich, ist mit einem Minderertrag von noch 31.8 Mio. Franken (Steuerausfall netto) zu rechnen. Das macht bezogen auf die einfache Staatssteuer<sup>1</sup> aller Gemeinden vier Prozentpunkte aus.

Unabhängig davon ergeben sich – je nachdem wie hoch der Anteil Steuererträge von juristischen Personen (JP) zum jeweiligen Gesamtsteueraufkommen (Steueraufkommen der natürlichen Personen und der juristischen Personen) ist – unterschiedliche Auswirkungen auf die Gemeinden: Gemeinden mit einem hohen Anteil aus Steueraufkommen von juristischen Personen weisen höhere Steuerausfälle auf und umgekehrt. Im Vergleich zur Vorwärtsstrategie sind diese Ausfälle jedoch deutlich geringer: So verzeichnen lediglich 15 Gemeinden oder 14% der Gemeinden einen Steuerausfall von über 5% (ihres jeweiligen einfachen Steueraufkommens). Davon hat nur eine Gemeinde einen Steuerausfall von über 10%. Dieser beläuft sich auf 12.1% (Einwohnergemeinde Zuchwil).

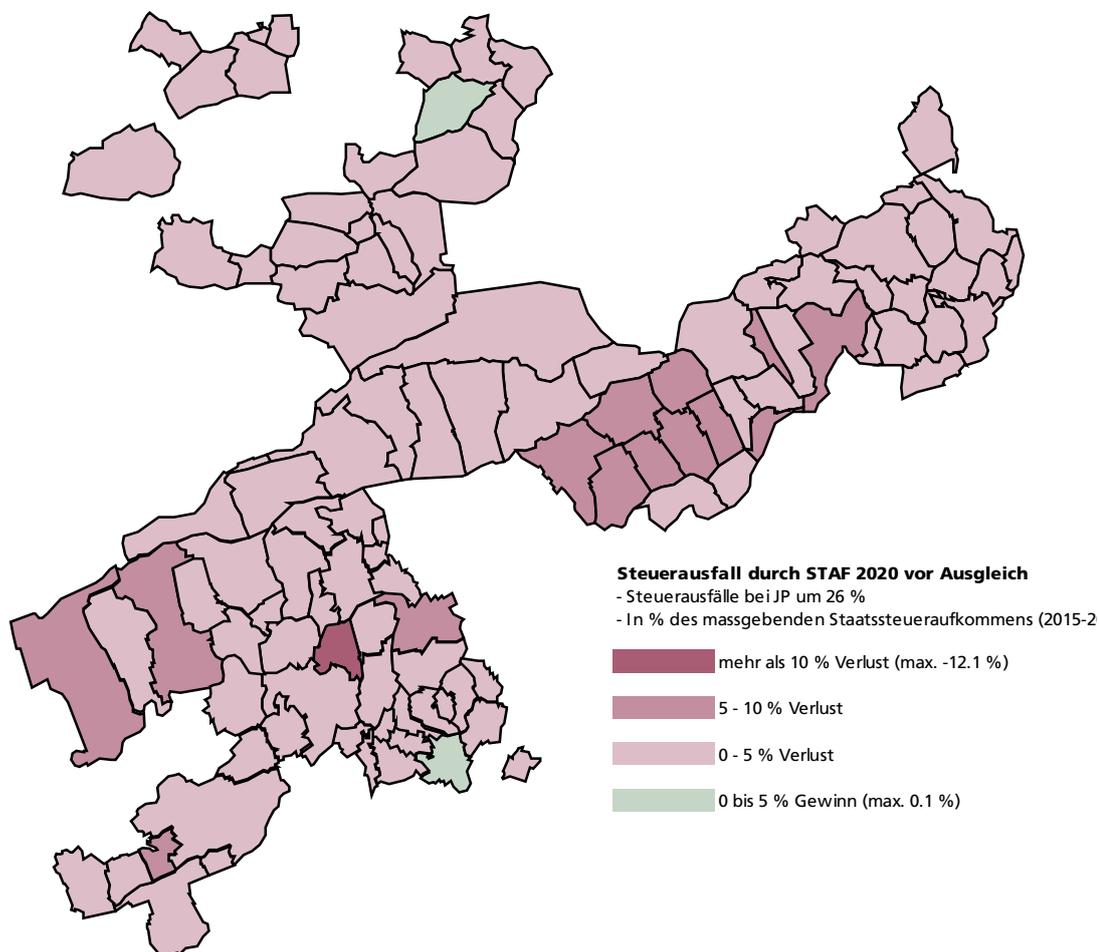
Andererseits belaufen sich die Steuerausfälle bei 73 Gemeinden (67% der Gemeinden) unter 3% ihrer einfachen Staatssteuer. Weitere 21 Gemeinden verzeichnen einen Steuerausfall zwischen 3% bis maximal 5%.

Anders als bei der ersten Vorlage zur Umsetzung der STAF ist in dieser Vorlage kein erweiterter Spielraum für die Gemeinden bei der Festsetzung des Steuerfusses für juristische Personen vorgesehen. Wir schlagen vor, das bisherige Recht, wonach der Steuerfuss für juristische Personen

<sup>1</sup> Einfache Staatssteuer = jeweilige Gemeindesteuer bei einem Steuerfuss von 100% (massgebendes Staatssteueraufkommen natürliche und juristische Personen), bemessen nach den Vorgaben des Gesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich der Einwohnergemeinden (FILAG EG), Basisjahre 2016-2017

nicht mehr als drei Zehntel der ganzen Staatssteuer vom Steuerfuss der natürlichen Personen abweichen darf, bestehen bleibt (vgl. § 253 Abs. 3 StG).

Das Schaubild zeigt die Steuerausfälle in Prozenten der einfachen Staatsteuer bezogen auf die Gemeinderechnungsjahre 2015 - 2017:



### 3.5.2 Ausgleich Steuerausfälle bei den Gemeinden

#### 3.5.2.1 Zielsetzung

Mit Blick auf die für die Gemeinden deutlich geringeren Steuerausfälle sehen wir in der Konsequenz lediglich einen *befristeten Teilausgleich* vor: *Zeitlich* soll der Ausgleich auf acht Jahre befristet werden. *Frankenmässig* wollen wir den Ausgleich im Umfang der Erhöhung unseres Bundessteueranteils von 15 Mio. Franken (14.7 Mio. Franken<sup>1</sup>) begrenzen, was zum Ausgleich von etwa der Hälfte der prognostizierten Steuerausfälle (netto) führt. Auch soll der Teilausgleich – im Vergleich zum ausgeklügelten Ausgleichssystem bei der Vorwärtsstrategie – technisch einfacher erfolgen.

<sup>1</sup> Diese Summe entspricht der Erhöhung des vom Steueramt errechneten Bundessteueranteils von 14.7 Mio. Franken / Jahr (Stand: 11.06.2019): Der Ausgleichsbetrag wird unter pauschaler Abgeltung des erwarteten Wachstums der Bundessteuer pauschal auf 15 Mio. Franken pro Jahr festgesetzt.

### 3.5.2.2 Ausgestaltung

Um auf die Dynamik bei den juristischen Personen angemessen reagieren zu können, wird vorgeschlagen, den Ausgleich weiter über den Finanz- und Lastenausgleich (FILA) vorzunehmen, diesen aber – im Vergleich zum Vorgängermodell – stark zu vereinfachen:

Zu diesem Zweck soll der FILA befristet um einen *arbeitsmarktlichen Lastenausgleich* erweitert werden. Der Teilausgleich an die Gemeinden kann so nach den jährlich aktualisierten Kriterien "JP-Arbeitsplätze" und "JP-Steuerpflichtige" erfolgen. Der Ausgleich erfolgt also nicht starr (beispielsweise im Verhältnis eines einmal festgestellten Steuerausfalls), sondern orientiert sich am gemeindespezifischen Umfang und der Veränderung von JP-Arbeitsplätzen und steuerpflichtigen Unternehmen und entfaltet so eine dynamische Ausgleichswirkung auf Zeit. Gemäss Modellrechnung (siehe Anhang E) erhalten so 55 Gemeinden (46%) der 109 Gemeinden Mittel aus diesem Ausgleich. Für alle übrigen Gemeinden ändert sich an ihrer Abgabe oder ihrem Beitrag aus dem Finanz- und Lastenausgleich nichts, das heisst, diese Gemeinden sind in der Regel ohnehin nur begrenzt von diesen Steuerausfällen betroffen (vgl. Ziffer 3.5.1).

Ansonsten erfolgt wegen dieser Reform kein Eingriff im FILA-System. Diese wären auch nicht begründet, da mit der moderaten Steuerstrategie kein markanter Einfluss auf die Steuerkraft im Finanzausgleich zu vergegenwärtigen ist und auf einen spezifisch auf jede Gemeinde ausgerichteter Vollaussgleich mit einem Zielentlastungswert verzichtet wird (das heisst keine Ausgleichsbilanz, kein Gefäss Direktausgleich, keine Verrechnung der Steuerausfälle im FILA).

Die *Dotation* des arbeitsmarktlichen Lastenausgleichs soll ab Beginn in der Höhe von 15 Mio. Franken festgelegt werden. Andererseits kann es im Verlauf von acht Jahren angezeigt sein, Teile dieser Mittel mit dem Ziel, die Steuerausfälle optimal abzufedern, über die anderen Gefässe des FILA einzusetzen (z.B. zur Kompensation einer Senkung der Abschöpfungsquote oder einer höheren Dotierung im soziodemografischen Lastenausgleich). Entsprechend wird die Bestimmung unter § 39 Abs. 2 FILAG EG bezüglich dieser Mittelverwendung als Kann-Bestimmung formuliert.

Der jährliche Staatsbeitrag an den FILA von heute 38.5 Mio. Franken ist in der Folge um diesen *besonderen Staatsbeitrag* (befristet auf acht Jahre) um 15 Mio. Franken auf 53.5 Mio. Franken zu erhöhen.

*Steuerung:* Die Dotation des Gefässes arbeitsmarktlicher Lastenausgleich wird wie alle übrigen Dotationen Jahr für Jahr vom Kantonsrat beschlossen. Das *Monitoring* zur Steuerstrategie respektive die Beobachtung der Auswirkungen auf die Gemeindehaushalte soll für die Dauer des Ausgleichs durch die bestehende Finanz- und Lastenausgleichskommission wahrgenommen werden, welche sich paritätisch aus vier Kantons- und Gemeindevertreter zusammensetzt.

Zu beachten ist, dass aufgrund der zeitlich spät zu erwartenden Beschlussfassung (Referendumsfrist, obligatorisches Referendum etc.) der neuen Vorlage zur kantonalen Umsetzung der STAF der vorgeschlagene Gemeindeausgleich erst auf das Jahr 2021 eingeführt werden kann, folglich also während den Jahren 2021-2028 vollzogen würde. In Anbetracht der erwarteten geringeren Steuerausfälle und der Tatsache, dass es sich beim Jahr 2020 um ein Übergangsjahr handelt, bei welchem auch Steuern aus Vorjahren (mit bisherigem, höherem Steuertarif abgerechnet werden), ist dies durch die Gemeinden in Kauf zu nehmen.

### 3.5.2.3 Modellrechnung

Die Modellrechnung im Anhang E zeigt unter Einbezug des vom Amt für Gemeinden bereinigten (statischen) Steuerausfalls – berechnet auf der Grundlage der Rechnungsjahre 2015-2017 – den Beitrag aus dem arbeitsmarktlichen Ausgleich sowie die Restbelastung in Franken und in %

des (massgebenden) Staatssteueraufkommens<sup>1</sup> pro Gemeinde. Insgesamt verbleiben nach Vornahme des Teilausgleichs noch rund 16.8 Mio. Franken zu Lasten der Gemeindekassen.

92 Gemeinden (84% aller Gemeinden) weisen nach diesem Teilausgleich eine Restbelastung von bis 3% des massgebenden Steueraufkommens aus, weitere 10 Gemeinden eine solche bis maximal 5%. Diese statisch erhobenen Restbelastungen sind für die Gemeinden zumutbar. Sie sind in Relation zu setzen zu einem geschätzten jährlichen Steuerertrag nach Einführung der STAF von insgesamt deutlich über 850 Mio. Franken und einem buchmässigen Eigenkapital (Bilanzüberschuss) der Gemeinden von über 620 Mio. Franken (31.12.2017, inklusive Neubewertungsreserven).

Die sieben Gemeinden Selzach, Lüterswil-Gächliwil, Zuchwil, Härkingen, Kestenholz, Niederbuchsiten und Boningen verzeichnen auch nach Vornahme des Teilausgleichs eine Restbelastung zwischen 5% bis maximal 8.8% ihres massgebenden Steueraufkommens. Davon liegen zwei Gemeinden über der Marke von 6.6%. In Anbetracht der statischen Grundlagen dieser Ausfälle und mit Blick auf die vorhandenen stattlichen Eigenkapitalreserven auch in diesen Gemeinden, ist der Verzicht auf eine Härtefallregelung vertretbar.

### 3.6 Zusammenfassung

Zusammengefasst schlagen wir für die Umsetzung der STAF im kantonalen Recht, soweit der Kanton über gesetzgeberischen Handlungsspielraum verfügt, im Wesentlichen die folgenden Massnahmen vor, die sich finanziell auswirken:

- **Juristische Personen:** Maximale Entlastung mit der Patentbox, Einführung des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in der maximalen Höhe von 50%, Begrenzung der Entlastung durch diese Instrumente auf 50% des steuerbaren Gewinns, einheitlicher Gewinnsteuersatz von 5% (entsprechend einem effektiven Gewinnsteuersatz über alle Steuerhoheiten von 16.32% am Kantonshauptort), erfolgsneutrale Regelung der Kapitalbesteuerung, indem der Kapitalsteuersatz bei 0.8‰ belassen wird, die Bemessungsgrundlage für Eigenkapital auf Beteiligungen, Immaterialgüterrechten und Konzerndarlehen auf 5% festgelegt wird, was eine Besteuerung von 0.04‰ ergibt;
- **Steuerliche Gegenfinanzierung:** Anhebung der Teilbesteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen auf 70%, Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips und Erhöhung der Vermögenssteuer auf maximal 1.4‰;
- **Flankierende Massnahmen:** Milderung des Einkommenssteuertarifs für kleine Einkommen und Verdoppelung des Abzuges für Drittbetreuung von Kindern,
- **Finanzieller Ausgleich mit den Gemeinden:** befristeter Teilausgleich begrenzt auf dem Umfang der Erhöhung des Bundessteueranteils von 15 Mio. Franken jährlich in den Jahren 2021 – 2028 im Umfang von insgesamt 120 Mio. Franken.

Diese Massnahmen wirken sich finanziell auf die Haushalte von Kanton und Gemeinden, berechnet auf der Basis des Steuerjahrs 2017, zusammengefasst wie folgt aus:

<sup>1</sup> = Steuerpunkte = einfache Staatssteuer nach den Regeln des Finanz- und Lastenausgleichs.

Beträge in Mio. Franken (statisch)	Kanton	Gemeinden
Juristische Personen	- 33.5	- 36.6
Erhöhung Bundessteueranteil	+ 14.7	
Gegenfinanzierung Steuerbereich	+ 10.0	+ 10.8
Flankierende Massnahmen Steuerbereich	- 5.3	- 6.0
Total	- 14.1	- 31.8
<b>Ab 2021 – 2028:</b>		
Finanzieller Ausgleich Kanton an Gemeinden	- 15.0	+ 15.0
Total Minderertrag	- 29.1	- 16.8

#### 4. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen der Vorlage

##### 4.1 Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern

**Ingress:** Der Ingress des Steuergesetzes verweist noch immer auf die Kantonsverfassung vom 23. Oktober 1887 (aKV), wobei in einer Fussnote erwähnt wird, dass die Kantonsverfassung vom 8. Juni 1986 (KV, BGS 111.1) gilt, ohne aber die massgebenden Bestimmungen zu erwähnen. Der Ingress soll neu die geltenden verfassungsmässigen Grundlagen des Steuergesetzes nennen (Art. 132 bis 134 KV).

**§ 9 Abs. 1 lit. c:** Redaktionelle Anpassung an die Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 17. März 2017 betreffend die Besteuerung von Provisionen für Grundstückvermittlungen im interkantonalen Verhältnis (siehe Ziffer 1.4). Die Praxis geht bisher davon aus, dass Personen, die mit Grundstücken handeln, vor dem Verkauf Eigentum am Grundstück haben und aus diesem Grund im Kanton steuerpflichtig sind, wenn sie keinen Wohnsitz im Kanton haben. Neu wird der Handel ausdrücklich erwähnt.

**§ 10 Abs. 1 lit. e und h:** Buchstabe e begründet die Steuerpflicht von Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, die im internationalen Verkehr für Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton tätig sind. Aufgrund der neuen Regelung in Art. 5 Abs. 1 lit. f StHG bleiben Seeleute von der Besteuerung für ihre Arbeit auf Schweizer Hochseeschiffen ausgenommen (siehe dazu die Ausführungen in Ziffer 1.5).

Buchstabe h: Siehe § 9 Abs. 1 lit. c. Weil der Handel mit Grundstücken jetzt ausdrücklich eine Steuerpflicht für Personen ohne Wohnsitz im Kanton begründet, erübrigt sich eine gleiche Statuierung für Personen ohne Wohnsitz in der Schweiz, da sie ja auch keinen Wohnsitz im Kanton haben. Zu nennen ist aber ausdrücklich die Steuerpflicht für diese Personen, wenn sie im Kanton gelegene Grundstücke vermitteln. Zudem wird der Begriff „Liegenschaften“ durch den allgemeineren „Grundstücke“ ersetzt.

**§ 24<sup>bis</sup> Abs. 1:** Der Teilbesteuerungssatz für Dividenden wird auch auf massgeblichen Beteiligungen im Geschäftsvermögen auf 70% angehoben. Neu gilt der gleiche Teilbesteuerungssatz wie im Privatvermögen (§ 26 Abs. 1 lit. b StG). Im Übrigen kann auf die Ausführungen in Ziffer 3.3.1 verwiesen werden.

**§ 24<sup>ter</sup>:** Auch selbständig Erwerbende können grundsätzlich die Patentbox beanspruchen, wobei dies seltene Fälle sein dürften. Aus diesem Grund wird sie hier nicht näher geregelt, sondern es wird auf die ausführlichen Bestimmungen bei den juristischen Personen verwiesen. Im Unterschied zur bundesrechtlichen Regelung, die von einer Ermässigung von 90% spricht, wird hier gleichbedeutend, aber einfacher ausgesagt, dass Patenteinkünfte zu 10% in die Berechnung des steuerbaren Geschäftsertrages einbezogen werden. Ausführlich zur Patentbox Ziffer 3.2.2.1.

**§ 26 Abs. 1 lit. b:** Der Teilbesteuerungssatz für Dividenden auf massgeblichen Beteiligungen wird auf 70% angehoben. Es kann auf die Ausführungen in Ziffer 3.3.1 verwiesen werden.

**§ 26 Abs. 3 bis 7:** Der bisherige Absatz 3 regelt das Kapitaleinlageprinzip (KEP; ausführlich dazu Ziffer 3.3.2). Mit dem neuen Vorbehalt von Absatz 4 wird es eingeschränkt. Danach wird die Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven (KER) durch Gesellschaften, die an einer Schweizer Börse kotiert sind, nur steuerfrei sein, wenn sie mindestens im gleichen Umfang übrige Reserven, d.h. steuerbare Dividenden, ausschütten. Andernfalls ist die Hälfte der Differenz zwischen der Rückzahlung und den Dividenden steuerbar. Dieser Vorbehalt gilt nur solange, als die Gesellschaft über ausschüttungsfähige übrige Reserven verfügt.

Absatz 5 regelt die Ausnahmen. Die Einschränkung gilt nicht für KER, die seit dem 24. Februar 2008 (Datum der Volksabstimmung zur Unternehmenssteuerreform II, mit der das KEP eingeführt worden ist) beim Einbringen von ausländischen Vermögenswerten im Rahmen von Umstrukturierungen in die Schweiz bzw. in eine schweizerische Gesellschaft „importiert“ worden sind (Buchstaben a und b). Schliesslich können bei der Liquidation die KER im ganzen Umfang steuerfrei zurückbezahlt werden (Buchstabe c). Denn in diesem Fall schüttet die Gesellschaft in Liquidation die übrigen Reserven, die als Liquidationsüberschuss steuerbar sind (§ 26 Abs. 1 lit. b StG), ebenfalls vollständig aus.

Absatz 6: Die Ausgabe von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen aus Gewinnreserven stellen nach dem geltenden Recht steuerbaren Vermögensertrag dar (§ 26 Abs. 1 lit. b StG). Wandelt jedoch eine Gesellschaft KER in Aktienkapital um, das später auf jeden Fall steuerfrei an die Anteilsinhaber zurückbezahlt werden kann, müssen für die Umwandlung die gleichen Regeln gelten wie bei der Rückzahlung von KER. Ansonsten könnten die Einschränkungen von Absatz 4 und 5 leicht umgangen werden.

Absatz 7 regelt schliesslich die Teilliquidation oder Kapitalherabsetzung von börsenkotierten Gesellschaften. Beim Rückkauf eigener Aktien müssen KER mindestens im gleichen Umfang vernichtet werden wie Gewinnreserven. Verletzt eine Gesellschaft diese Regel, reduziert die ESTV den Bestand der KER in dem Umfang, der nicht zulässig ist. Im entsprechenden Umfang reduziert sich bei den betroffenen Anteilsinhabern das steuerbare Einkommen. Zukünftig wird die Gesellschaft aber weniger steuerfreie KER zurückzahlen können.

**§ 26<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. b:** Es geht um den Tatbestand der „Transponierung“. Dieser betrifft Sachverhalte, in denen eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen veräussert, das sie selbst beherrscht („Verkauf an sich selbst“). Unter bestimmten Voraussetzungen wird der dabei erzielte Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert. Gleiches gilt, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

Einerseits wird die Mindestbeteiligungsquote von 5% fallen gelassen. Diese sollte erreichen, dass eine Privatperson Streubesitz ohne Steuerfolgen an die von ihr beherrschte Gesellschaft übertragen kann. In der Praxis konnte dies aber im Einzelfall dazu führen, dass die Übertragung von Beteiligungen an mittleren und grossen Gesellschaften von weniger als 5% zu Verkehrswerten an die selbst beherrschte Kapitalgesellschaft in Millionenhöhe nicht besteuert wurden. Auf der anderen Seite gilt es den Umfang der Transponierung an das Kapitaleinlageprinzip anzupassen, was die Steuerpraxis bereits vorweggenommen hat. Steuerbarer Vermögensertrag entsteht nur, soweit der Veräusserungserlös den Nennwert der Beteiligung und neu die (anteiligen) Kapitaleinlagereserven übersteigt. Denn der Aktionär kann sich die Kapitaleinlagen gleich wie den Nominalwert des Kapitals steuerfrei zurückzahlen lassen. Die Änderung ist durch das StHG vorgegeben (Art. 7a Abs. 1 Bst. b StHG) und wird auch im DBG vorgenommen (Art. 20a Abs. 1 Bst. b E-DBG).

**§ 34 Abs. 1 lit. a:** Das bisherige Recht verweist auf § 35, in dem die Abschreibungen, Rückstellungen und Rücklagen geregelt werden. Diese Bestimmung wird neu aufgeteilt in zwei Para-

graphen, der eine regelt die Abschreibungen, der andere die Rückstellungen und (neu) Wertberichtigungen. Die Verweisung ist entsprechend anzupassen.

**§ 35:** Wie erwähnt, regelt die Bestimmung neu nur noch die Abschreibungen. Die Definition hält sich an das 2013 in Kraft getretene neue Rechnungslegungsrecht. Abschreibungen werden danach nur gewährt für nutzungs- und altersbedingte Wertverminderungen von Aktiven des Geschäftsvermögens (Art. 960a Abs. 3 OR). Definitionsgemäss sind solche Wertverminderungen beim betrieblichen Anlagevermögen zu berücksichtigen. Ausgeschlossen sind sie jedoch beispielsweise bei Beteiligungen oder beim Umlaufvermögen. Dort sind Wertverminderungen durch Wertberichtigungen zu berücksichtigen (siehe § 35<sup>bis</sup>), die aber - im Unterschied zu Abschreibungen, die definitiver Natur sind - wieder aufgelöst werden können, wenn sie nicht mehr geschäftsmässig begründet sind.

Absatz 2 entspricht Art. 28 Abs. 2 DBG und dem geltenden § 16 Abs. 1 der Vollzugsverordnung (VV StG; BGS 614.12). Absatz 4 verhindert, die Verlustvortragsperiode von sieben Geschäftsjahren (§ 37 Abs. 1) auszudehnen, indem mit der Aufwertung von Aktiven Verluste ausgeglichen und damit die Verluste über die Abschreibung der aufgewerteten Aktiven in die Zukunft verschoben werden. Die Regelung entspricht Art. 28 Abs. 3 DBG und der geltenden Praxis, die mit Steuerumgehung argumentiert.

**§ 35<sup>bis</sup>:** Die Bestimmung regelt neu die Rückstellungen und Wertberichtigungen. Wofür Rückstellungen zulässig sind, wird in Absatz 1 Buchstaben a bis c inhaltlich wie im bisherigen Absatz 2 von § 35 und sprachlich gleich wie in Art. 29 Abs. 1 DBG normiert. Neu ebenfalls an die Formulierung in Art. 29 Abs. 1 DBG angepasst wird die Bestimmung über die Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte (bisher § 35 Abs. 3). Sie stimmt mit der Regelung in der Steuerverordnung Nr. 19 „Steuerfreie Rücklagen für Forschung, Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen“ (BGS 614.159.19) überein. Nicht mehr zulässig ist hingegen nach Bundesrecht die steuerfreie Bildung von Rücklagen für die Kosten wirtschaftlich erforderlicher Betriebsumstellungen und -umstrukturierungen (Art. 9 Abs. 4 StHG). Dabei handelt es sich um eine Gewinnverwendung bzw. die Bildung von Eigenkapital zu bestimmten Zwecken. Insoweit ist die Bestimmung aufzuheben. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips sind jedoch Rückstellungen für Restrukturierungen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 OR auch steuerlich anzuerkennen, wenn ein verbindlicher Beschluss des leitenden Organs vorliegt und der Rückstellungsbetrag den realistisch geschätzten Aufwand abdeckt (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2014, S. 218).

In Absatz 2 werden neu und in Übereinstimmung mit Art. 960a Abs. 3 OR ausdrücklich die Wertberichtigungen geregelt. Mit ihnen kann Wertverlusten, auch vorübergehenden, Rechnung getragen werden, für die keine Abschreibungen zulässig sind. Zu einem grossen Teil, aber eben nicht vollständig, könnten diese mit Rückstellungen gemäss Absatz 1 Buchstabe b berücksichtigt werden. Wertschwankungen auf Beteiligungen beispielsweise lassen sich damit aber nicht erfassen. Deshalb wird die handelsrechtliche Bestimmung ins Steuerrecht übernommen.

Absatz 3 entspricht dem letzten Satz des bisherigen § 35 Abs. 2, ergänzt um die Wertberichtigungen. Denn im Unterschied zum Handelsrecht müssen Rückstellungen und Wertberichtigungen steuerrechtlich wieder aufgelöst werden können, wenn sie geschäftsmässig nicht mehr begründet sind (so auch Art. 29 Abs. 2 DBG).

**§ 35<sup>ter</sup>:** Selbständig Erwerbende haben ebenfalls die Möglichkeit, den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (Ziffer 3.2.2.2) zu beanspruchen. Da der administrative Aufwand geringer ist als für die Patentbox, werden sie eher in der Lage sein, diese Ermässigung geltend zu machen. Die Voraussetzungen sind die gleichen wie bei den juristischen Personen, weshalb auf die für diese geltende Bestimmung (§ 92<sup>ter</sup>) verwiesen wird.

**§ 35<sup>quater</sup>:** Die Ermässigungen nach § 24<sup>ter</sup> (Patentbox) und § 35<sup>ter</sup> (Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen) sollen im Sinne der Innovationsförderung eine gemilderte Besteuerung von Unternehmensgewinnen bewirken, die auf eine intensive Forschungs- und Entwicklungstätigkeit zurückzuführen sind. Hingegen ist zu vermeiden, dass aufgrund dieser Instrumente Gewinne gänzlich unbesteuert bleiben. Deshalb ist die Entlastung auf 70% des Gewinns vor Anwendung dieser Instrumente zu beschränken (vgl. die Ausführungen in Ziffer 3.2.3). Ebenso ist auszuschliessen, dass die beiden Ermässigungen je für sich allein oder insgesamt zu Verlusten führen, die mit übigen Einkünften verrechnet oder vorgetragen werden können.

**§ 36 Abs. 3:** Die Umschreibung des betriebsnotwendigen Anlagevermögens entspricht der bisherigen Praxis und Art. 30 Abs. 3 DBG.

**§ 41 Abs. 1 lit. d:** Der Höchstbetrag des Abzuges für die Kosten der Drittbetreuung von Kindern wird von Fr. 6'000.-- auf Fr. 12'000.-- angehoben (siehe die Ausführungen in Ziffer 3.4.2). Im Übrigen ist die Bestimmung unverändert.

**§ 44 Abs. 1:** Neuer Einkommenssteuertarif, der Alleinstehende bis zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 35'800.-- und Verheiratete bis zu Fr. 68'000.-- entlastet (siehe Ziffer 3.4.1).

**§ 49 Abs. 2 lit. e:** Von der Steuerpflicht befreite juristische Personen unterliegen für ihre Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer (§ 48 Abs. 1 lit. e StG; Art. 23 Abs. 4 StHG). Wenn sie neu steuerpflichtig werden, z.B. aufgrund einer Zweckänderung oder Ausdehnung ihres Tätigkeitsgebietes, können sie bei Eintritt in die Steuerpflicht die stillen Reserven auch auf den Grundstücken aufdecken. Diese stillen Reserven unterliegen nicht der Gewinnsteuer (§ 94<sup>bis</sup> E-StG). Im Ergebnis würde dies dazu führen, dass der während der Zeit der Steuerbefreiung entstandene Mehrwert (Differenz zwischen Verkehrswert beim Beginn der Steuerpflicht und den Anlagekosten) auch im Fall einer späteren Veräusserung unbesteuert bleibt. Um diese Lücke zu schliessen, ist das Ende der Steuerbefreiung bzw. der Eintritt in die Steuerpflicht als Veräusserungstatbestand (steuersystematische Realisation, wie die Überführung in das Geschäftsvermögen) gesetzlich zu regeln.

**§ 54 Abs. 4:** Wenn eine bisher von der Steuerpflicht befreite juristische Person bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven auf Grundstücken oder Anteilen daran aufdeckt, soll der Wert, zu dem sie diese neu aktiviert, als Erlös gelten. Die gleiche Regel gilt nach dem geltenden Recht auch für die Überführung von Grundstücken aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen. Im Ergebnis hat die juristische Person ein Wahlrecht. Sie kann die Besteuerung des Grundstückgewinns vermeiden, indem sie das Grundstück zu den ursprünglichen Anlagekosten bilanziert, verzichtet damit aber auf künftiges Abschreibungssubstrat. Wenn sie es zu einem höheren Wert, maximal zum Verkehrswert, aktiviert, entrichtet sie die Grundstückgewinnsteuer auf der Differenz zu den ursprünglichen Anlagekosten, kann aber künftig auf dem höheren Wert abschreiben.

**§ 72:** Neuer Vermögenssteuertarif mit einem maximalen Steuersatz von 1.4 Promille ab einem steuerbaren Vermögen von 3 Mio. Franken. Bis zu einem steuerbaren Vermögen von 1 Mio. Franken bleibt die Steuerbelastung gegenüber dem geltenden Recht unverändert (siehe die Ausführungen in Ziffer 3.3.3).

**§ 85 Abs. 2 lit. c und Abs. 3 lit. b:** Redaktionelle Anpassung an die Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 17. März 2017 betreffend die Besteuerung von Provisionen für Grundstückvermittlungen im interkantonalen Verhältnis (siehe Ziffer 1.4). Die beiden Änderungen betreffen die juristischen Personen und stimmen mit jenen für die natürlichen Personen (§ 9 Abs. 1 lit. c und § 10 Abs. 1 lit. h) überein.

**§ 86<sup>bis</sup> Abs. 4:** Die Absätze 2 und 3 von § 86<sup>bis</sup> sehen - analog zur Regelung im DBG - unter bestimmten Voraussetzungen und Einschränkungen die Übernahme von Verlusten ausländischer

Betriebsstätten vor. In allen übrigen Fällen wird der Auslandverlust beim steuerbaren Gewinn nicht berücksichtigt, zur Bestimmung des Steuersatzes, da dieser nach geltendem Recht progressiv ausgestaltet ist, hingegen schon. Neu ist ein proportionaler Gewinnsteuersatz vorgesehen, der bei jeder Höhe des Gewinns gleich ist. Auslandverluste satzbestimmend zu berücksichtigen, wird damit obsolet.

**§ 87:** Die geltende Bestimmung regelt, wie der Steuersatz für verschiedene Konstellationen von teilweiser Steuerpflicht zu ermitteln ist. Mit der Einführung des proportionalen Gewinnsteuersatzes spielen Gewinne und Verluste, die andern Steuerhoheiten zugewiesen sind, für die Bestimmung des Steuersatzes keine Rolle mehr. Es wird ausschliesslich auf die im Kanton steuerbaren Faktoren abgestellt.

**§ 88 Abs. 1 und 2:** Nach Art. 24c und Art. 24d StHG gilt die Verlagerung von Funktionen im Zusammenhang mit der Aufdeckung von stillen Reserven neu ebenfalls als Beginn oder Ende der Steuerpflicht. Das ist in der allgemeinen Bestimmung, die Beginn und Ende der Steuerpflicht regelt, ebenfalls festzuhalten.

**§ 91 Abs. 1 lit. b Ziffer 2:** Die bisherige Bestimmung verweist auf die nach geltendem Recht abziehbaren Rücklagen gemäss § 35 Abs. 3. Die dort geregelte steuerfreie Bildung von Rücklagen für die Kosten wirtschaftlich erforderlicher Betriebsumstellungen und -umstrukturierungen ist nach Bundesrecht jedoch nicht mehr zulässig, weshalb die Bestimmung aufgehoben wird (vgl. die Ausführungen zu § 35<sup>bis</sup>). Die Verweisung ist ebenfalls zu streichen.

**§ 91<sup>bis</sup>:** Im Zusammenhang mit der Patentbox (vgl. die Ausführungen in Ziffer 3.2.2.1) umschreibt diese Bestimmung die Begriffe der Patente (Abs. 1) und vergleichbaren Rechte (Abs. 2), die für diese Ermässigung qualifizieren, unter Hinweis auf die massgebenden Gesetze. Die Definition dieser Rechte kann den jeweiligen Erlassen entnommen werden. Es handelt sich in beiden Absätzen um abschliessende Aufzählungen gemäss Bundesrecht (Art. 24a StHG). Das bedeutet, dass namentlich nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU und urheberrechtlich geschützte Software keinen Anspruch auf die Ermässigung der Patentbox geben.

**§ 91<sup>ter</sup>:** Absatz 1 definiert die grundsätzliche Funktionsweise der Patentbox. Demnach wird der Anteil am gesamten Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, nur mit 10% in den steuerbaren Gewinn eingerechnet, sofern die steuerpflichtige Person diese ermässigte Besteuerung für die jeweiligen Patente und vergleichbaren Rechte beantragt.

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

Absatz 2 regelt den Fall, dass die Patente und vergleichbaren Rechte in einem Produkt enthalten sind. Der Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird in solchen Konstellationen mit der Veräusserung des Produkts realisiert. Für die Anwendung der Patentbox muss daher der Reingewinn, der auf die Patente und vergleichbaren Rechte entfällt, vom übrigen Gewinn aus dem Produkt getrennt werden. Dafür soll die Residualmethode zur Anwendung gelangen, die auf der Produktebene ansetzt. Der Gewinn pro Produkt wird zusätzlich um einen pauschalen

Betrag im Umfang von 6% der darauf entfallenden Gesamtkosten (sog. zugewiesene Kosten) und um das Markenentgelt vermindert. Ersteres soll verhindern, dass auch der Gewinn für Routinefunktionen ermässigt besteuert wird, bzw. gewährleisten, dass nur jener Gewinn aus einem Produkt ermässigt besteuert wird, der auf Innovation beruht. Zu den zugewiesenen Kosten gehören sowohl die Selbst- wie auch die Drittkosten. Damit wird eine rechtsgleiche Behandlung unterschiedlicher Produktionsarten sichergestellt. Der Abzug des Markenentgelts dient der Einhaltung des OECD-Standards, der vorschreibt, dass Marken nicht für die Patentbox qualifizieren können. Alle Gewinnanteile, die mittels der Residualmethode aus der Patentbox herausgerechnet werden, werden ohne Ermässigung besteuert. Angesichts der praktischen Schwierigkeiten bei der Separierung des Gewinnes aus Patenten und vergleichbaren Rechten beruht die Residualmethode notwendigerweise auf Annäherungen und beinhaltet pauschale Grössen.

Absatz 3 regelt, wie Patente und vergleichbare Rechte steuerlich zu behandeln sind, wenn sie erstmals der Besteuerung nach § 91<sup>ter</sup> unterstehen. Ziel dieser Bestimmung ist es, im Ergebnis nur die Nettogewinne privilegiert zu besteuern. Könnten relevante F&E-Aufwendungen vollumfänglich steuerlich in Abzug gebracht werden, während die Erträge nur reduziert besteuert werden, ergäbe sich insgesamt eine wesentlich zu tiefe Steuerbelastung. Bei der Einbringung in die Patentbox wird daher über die für die Patente, vergleichbaren Rechte oder Produkte getätigten F&E-Aufwendungen steuersystematisch abgerechnet. Damit wird die bisherige steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen neutralisiert. Dabei ist zu beachten, dass die F&E-Aufwendungen nur so weit dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, als sie in vergangenen Steuerperioden den in der Schweiz steuerbaren Gewinn vermindert haben. Daher sind namentlich Aufwendungen ausländischer Betriebsstätten und Geschäftsbetriebe sowie F&E-Aufwendungen, die den Auslandsparten von Domizil- und gemischten Gesellschaften und den Holdinggesellschaften belastet wurden, nicht dem steuerbaren Gewinn zuzurechnen. Weiter muss berücksichtigt werden, ob und wie weit diese Aufwendungen Gegenstand des Gewinnsteuerwerts im Zeitpunkt der Übertragung sind. Wurden derartige Aufwendungen in den vergangenen Steuerperioden aktiviert und mit Wirkung für die Gewinnsteuer abgeschrieben, so sind die geltend gemachten Abschreibungen gleich zu behandeln wie die der Erfolgsrechnung belasteten Aufwendungen. Übersteigt das Total der Aufwendungen im Zeitpunkt der Übertragung den Verkehrswert des Patents, vergleichbaren Rechts oder Produkts, so werden höchstens die Aufwendungen bis zum jeweiligen Verkehrswert dem steuerbaren Ergebnis zugerechnet. Dies gilt es zu beachten, da auch die zusätzlichen F&E-Abzüge nach § 92<sup>ter</sup> in die Berechnung einzubeziehen sind.

Absatz 4: Der hinzugerechnete Betrag der früheren F&E-Aufwendungen, der ordentlich besteuert wird, ist in der Steuerbilanz zu aktivieren, und im gleichen Umfang ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Die zukünftigen Abschreibungen, wahlweise nach den ordentlichen Abschreibungssätzen für die Immaterialgüterrechte oder aufgrund ihrer (restlichen) Nutzungsdauer, vermindern das künftige Ergebnis in der Patentbox nach den Absätzen 1 und 2.

Absatz 5: Gemäss Art. 24b Abs. 3 letzter Satz StHG können die Kantone die Besteuerung bei Eintritt in die Patentbox gemäss Absatz 3 innert fünf Jahren ab Eintritt in die Patentbox auf andere Weise sicherstellen. Von dieser Wahlmöglichkeit ist Gebrauch zu machen. Denn es ist denkbar, dass beim Eintritt in die Patentbox wegen der früheren hohen F&E-Aufwendungen die Liquidität fehlt, um die Steuer auf dem hinzugerechneten Betrag gemäss Absatz 3 bereits im ersten Jahr zu entrichten. In solchen Härtefällen kann die Hinzurechnung im Rahmen der Bemessung auf Antrag auf höchstens fünf Jahre verteilt werden.

Absatz 6: Art. 24b Abs. 4 StHG sieht vor, dass der Bundesrat weiterführende Bestimmungen zur Patentbox in einer Verordnung erlässt und diese wie das Gesetz ebenfalls per 1. Januar 2020 in Kraft setzen wird. Diese sind ohnehin anwendbar; im Sinne der Vollständigkeit wird ausdrücklich darauf verwiesen.

**§ 92:** In der Sachüberschrift wird der Begriff „Ersatzbeschaffungen“ gestrichen, da der Absatz 2, in dem die Ersatzbeschaffung bisher geregelt ist, aufgehoben wird. In Absatz 1 Buchstabe b werden die Verweisungen an die Änderungen in den §§ 34 bis 35<sup>bis</sup> angepasst. In Buchstabe c wird bloss ein Darstellungsfehler berichtigt.

**§ 92<sup>bis</sup>:** Die bisherige Regelung wird überflüssig, da nach der neuen Regelung in den §§ 35 und 35<sup>bis</sup> auf Beteiligungen keine Abschreibungen mehr, sondern bei Wertebussen Wertberichtigungen, gewährt werden. Diese werden aufgrund der allgemeinen Regel dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (§ 35<sup>bis</sup> Abs. 3). Die Bestimmung kann aufgehoben werden.

Stattdessen ist die Ersatzbeschaffung, die systematisch schlecht in § 92 passt, in einer eigenen Bestimmung zu regeln. Inhaltlich ändert sich nichts.

**§ 92<sup>ter</sup>:** Wie vorne ausgeführt (Ziffer 3.2.2.2), ist von der Ermächtigung des Bundesrechts Gebrauch zu machen und der Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen einzuführen. Die Höhe des Zusatzabzuges ist dabei voll auszuschöpfen (Absatz 1). Absatz 2 definiert den Begriff der Forschung und Entwicklung entsprechend der Regelung im FIG.

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

Absatz 4 verhindert, dass bei Auftragsforschung die gleichen F&E-Aufwendungen doppelt (beim Auftraggeber und beim Auftragnehmer) oder mehrfach (im Falle von weiteren Subauftragnehmern) zum Abzug zugelassen werden. In diesen Fällen ist die Abzugsberechtigung jeweils grundsätzlich dem Auftraggeber zugewiesen. Den beteiligten Unternehmen steht kein Wahlrecht zu.

Absatz 5: Im Konzernverbund ist es denkbar, dass eine Konzerngesellschaft für ihre Forschungs- oder Entwicklungstätigkeit zugunsten anderer Konzerngesellschaften nur in Form eines Kostenaufschlags entschädigt wird. Wenn die Auftraggeberin nicht abzugsberechtigt ist, könnte die Auftragnehmerin den Zusatzabzug vornehmen, wenn die Voraussetzungen im Übrigen erfüllt sind. In diesem Fall sind zwei Konstellationen denkbar. Einmal könnte der Zusatzabzug den für die Berechnung des Kostenaufschlags massgebenden Aufwand erhöhen und damit indirekt den steuerbaren Gewinn. In diesem Fall wird der Zusatzabzug nicht geltend gemacht. Auf der andern Seite könnte aber der Zusatzabzug den ohnehin minimalen Gewinn aufgrund des Kostenaufschlags weiter schmälern. Das ist ebenfalls auszuschliessen. Diese Beschränkung kann zudem einen Beitrag dazu leisten, dass sich die ganze Wertschöpfungskette im Kanton ansiedelt.

**§ 92<sup>quater</sup>:** Die Ermässigungen nach § 91<sup>bis</sup> und 91<sup>ter</sup> (Patentbox) sowie § 92<sup>ter</sup> (Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen) sollen im Sinne der Innovationsförderung eine gemilderte Besteuerung

von Unternehmensgewinnen bewirken, die auf eine intensive Forschungs- und Entwicklungstätigkeit zurückzuführen sind. Die übergangsrechtliche Aufdeckung von stillen Reserven sollen den Übergang von der bisherigen vergünstigten Besteuerung als Statusgesellschaft in die ordentliche Besteuerung abfedern (§ 290; vgl. die dortigen Ausführungen). Hingegen ist zu vermeiden, dass aufgrund dieser Instrumente Gewinne gänzlich unbesteuert bleiben. Deshalb ist die Entlastung auf 70% des Gewinns vor Anwendung dieser Instrumente zu beschränken (Absatz 1; vgl. die Ausführungen in Ziffer 3.2.3), d.h. mindestens 30% des Gewinns ist auch bei Anwendung der Instrumente zu versteuern.

Absatz 2 regelt, in welcher Reihenfolge die Ermässigungen zu kürzen sind, damit die Höchstentlastung nicht überschritten wird. Im Sinne einer möglichst einfachen Handhabung sollen zuerst der Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen, dann die Abschreibungen auf den aufgedeckten stillen Reserven und erst in dritter Linie die Entlastung aufgrund der Patentbox herabgesetzt werden.

Absatz 3 bestimmt, wie die Entlastungsbegrenzung berechnet wird. Ausgangslage ist der steuerbare Gewinn des Geschäftsjahres, bevor verrechenbare Verlustvorträge aus den Vorjahren und die Ermässigungen abgezogen werden. Ausgeklammert wird jedoch der Nettobeteiligungsertrag, der über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt wird (§ 98 StG). Weiter sollen Gewinne, die aufgrund der Kostenaufschlagsmethode ermittelt worden sind (vgl. § 92<sup>ter</sup> Abs. 5), ungekürzt steuerbar bleiben.

Absatz 4 schliesst aus, dass die genannten Ermässigungen zu Verlusten führen, die vorgetragen werden können. Dabei ist es unerheblich, ob sich der Verlust bereits aus der Anwendung einer einzigen Sonderregelung oder erst durch das Zusammenwirken mehrerer Sonderregelungen ergibt.

**§ 93 Abs. 2 (aufgehoben):** Die bisherige Bestimmung sieht eine Nachbesteuerung von stillen Reserven vor, wenn eine juristische Person ihren Sitz in einen andern Kanton verlegt und dort innert fünf Jahren Vermögenswerte veräussert oder neu die Besteuerung als Statusgesellschaft in Anspruch nimmt. Das Bundesgericht hat eine solche nachteilende Besteuerung, die zahlreiche Kantone in unterschiedlichen Konstellationen vorgesehen haben, wiederholt verworfen (zuletzt BGE 143 II 694 mit Hinweisen). Einzig für Fälle der Steuerumgehung lässt es sie zu. Die Umwandlung in eine Statusgesellschaft wird ohnehin obsolet. Die Bestimmung ist inhaltslos geworden und kann aufgehoben werden.

**§ 94 Abs. 3 und 5:** Der bisherige Buchstabe b in Absatz 3 entfällt wegen der Aufhebung der §§ 99 und 100 (Statusgesellschaften). Die Regelung von Buchstabe a kann folglich in den Lauftext integriert werden. Die Umstrukturierungen im Zusammenhang mit Statusgesellschaften entfallen.

Absatz 5 wird an die neue Fassung von Art. 24 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG angepasst. Danach wird bei der Übertragung von Beteiligungen auf ausländische Konzerngesellschaften im Rahmen von Umstrukturierungen die Besteuerung der stillen Reserven in der Differenz zwischen Verkehrswert und Gewinnsteuerwert aufgeschoben. Die Besteuerung der Differenz zwischen den Gesteuerungskosten und dem tieferen Gewinnsteuerwert wird hingegen nachgeholt, wenn die Beteiligungsrechte über dem Gewinnsteuerwert veräussert werden. Bei einer Veräusserung der Beteiligungsrechte wird auf der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und den Gesteuerungskosten (Konjunkturgewinn) der Beteiligungsabzug gewährt, sofern die Voraussetzungen gemäss § 98 Abs. 5 erfüllt sind. Er bleibt damit im Wesentlichen steuerfrei. Wenn kurz nach der steuerneutralen Umstrukturierung die Aktiven und Passiven der übertragenen Konzerngesellschaft in wesentlichem Umfang veräussert oder liquidiert werden, wird nachträglich über die stillen Reserven abgerechnet. Die Anpassung hebt die steuersystematische Realisierung bei der Übertragung von Beteiligungsrechten auf ausländische Konzerngesellschaft auf (§ 94<sup>ter</sup>) und vereinfacht grenzüberschreitende Umstrukturierungen, sofern die Ausnahmetatbestände nicht erfüllt sind.

**§ 94<sup>bis</sup>:** Absatz 1 regelt neu klar im Gesetz die Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht, wie die Praxis sie bisher im Wesentlichen gehandhabt hat. Die Unternehmen können bei Vermögenswerten die stillen Reserven und bei Betrieben, Teilbetrieben und Funktionen sowie der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) in der Handelsbilanz (soweit gesetzlich zulässig) oder auch nur in der Steuerbilanz aufdecken. Die Aufdeckung ist in dem Umfang möglich, soweit die stillen Reserven in einer Zeit entstanden sind, in der sie einer ausländischen Steuerhoheit unterworfen bzw. von der Steuerpflicht befreit waren. Durch die Aufdeckung entstehen den Unternehmen keine Gewinnsteuerfolgen (siehe aber § 49 Abs. 2 lit. e E-StG). Die Aufdeckung hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung für die erste Steuerperiode zu erfolgen. Dazu ist eine objektive Bewertung vorzunehmen. Stille Reserven auf Beteiligungen von mindestens 10% dürfen nicht aufgedeckt werden, da diese bei der Realisation über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt werden. Bei der Bewertung des Unternehmens, des Betriebs oder Teilbetriebs sowie der Funktionen ist somit weder der Substanzwert der Beteiligungen noch ein allfälliger Beteiligungsertrag in die Berechnung einzubeziehen.

Absatz 2 bestimmt die Tatbestände, die unter dem Beginn der Steuerpflicht zu verstehen sind. Es handelt sich dabei um Tatbestände im Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt oder dem Ende einer Steuerbefreiung nach § 90 Abs. 1. Sie sind spiegelbildlich zu den Tatbeständen in § 94<sup>ter</sup> ausgestaltet. Da stille Reserven auf allen verlegten Vermögenswerten aufgedeckt werden können, sind auch Gewinnkorrekturen aufgrund dieser Regelung möglich.

Absatz 3 regelt, wie die aufgedeckten stillen Reserven abzuschreiben sind. Da die Aufdeckung der stillen Reserven nach Absatz 1 mehrheitlich nur in der Steuerbilanz erfolgt, ist im handelsrechtlichen Abschluss nur eine Abschreibung ersichtlich, wenn das betreffende Anlagevermögen auch in der Handelsbilanz einen abzuschreibenden Wert ausweist. Aufgedeckte und einzelnen Aktiven zugeordnete stille Reserven sind für steuerliche Belange jährlich nach den geltenden Abschreibungssätzen abzuschreiben. Sollte trotz der steuerlichen Abschreibung der verbleibende Gewinnsteuerwert höher sein als der Verkehrswert in diesem Zeitpunkt, muss der Gewinnsteuerwert analog den Bestimmungen des Handelsrechts zwingend auf den tieferen Verkehrswert wertberichtigt werden (Einhaltung des Niederstwertprinzips auch in der Steuerbilanz).

Der aufgedeckte Mehrwert, der nicht einzelnen Aktiven zugeordnet werden kann (Goodwill), ist unter Berücksichtigung des Niederstwertprinzips längstens innert zehn Jahren steuerlich abzuschreiben (Absatz 4). Denn der bei Beginn der Steuerpflicht in der Steuerbilanz ausgewiesene selbst geschaffene Mehrwert hat nach zehn Jahren kaum mehr einen Einfluss auf den Wert eines Unternehmens. Werden nach der Aufdeckung des Mehrwerts Aktiven oder ganze Geschäftsteile verkauft, die einen Abgang des Mehrwerts zur Folge haben, so ist diesem Umstand auch in der Steuerbilanz entsprechend Rechnung zu tragen.

**§ 94<sup>ter</sup>:** Diese Bestimmung stellt das Gegenstück zu § 94<sup>bis</sup> dar. Bei Beginn der Steuerpflicht bestehende stille Reserven können danach steuerneutral aufgedeckt werden; spiegelbildlich ist am Ende der Steuerpflicht grundsätzlich über alle stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts steuerlich abzurechnen (Absatz 1). Wenn beim Zuzug oder beim Eintritt in die Steuerpflicht die stillen Reserven steuerneutral aufgedeckt werden konnten, so ist am Ende für die Bewertung des Mehrwerts die gleiche Methode wie bei der Aufdeckung zu verwenden, sofern sich die wirtschaftliche Lage des jeweiligen Unternehmens seither nicht grundlegend verändert hat.

Absatz 2 nennt die Tatbestände, bei denen über die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts abzurechnen ist. Neu wird präzisiert, dass steuerlich auch über die stillen Reserven einzelner Funktionen abzurechnen ist, wenn diese ins Ausland verlegt werden (z.B. Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen, Zentralisation der Konzern-Immaterialeigentümerrechte usw.). Im Falle von Liegenschaften muss unterschieden werden, ob das Steuersubjekt fortbesteht (z.B.

Wegzug ins Ausland) oder nicht (z.B. Liquidation). Beim Wegzug ist über die stillen Reserven nicht abzurechnen, da die Steuerpflicht in der Schweiz, neu nur aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, fortbesteht. Im zweiten Fall erfolgt hingegen eine Besteuerung, da das ursprüngliche Steuersubjekt untergeht.

**§ 95 Abs. 2<sup>bis</sup> (aufgehoben):** Die Sonderregelung für Vereine, aus ausserordentlichen Einkünften steuerfreie Rücklagen für zukünftige Ausgaben zu bilden, kann aufgehoben werden. Da juristische Personen mit ideellen Zwecken, auf die diese Bestimmung zugeschnitten ist, für Gewinne bis 20'000 Franken nicht besteuert werden, hat sie kaum mehr eine Bedeutung. Ausserdem steht sie im Widerspruch zum Bundesrecht.

**§ 95<sup>bis</sup>:** Die Gewinnsteuer beträgt neu generell für alle juristische Personen 5% des steuerbaren Gewinns (§ 97 Abs. 1). Es wird nicht mehr differenziert zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (§ 97 des bisherigen Rechts) einerseits und Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen (§ 102 des geltenden Rechts) andererseits. Entsprechend kann die Steuerbefreiung für Gewinne bis 20'000 Franken von juristischen Personen mit ideellen Zwecken in die Bestimmung über die Steuerberechnung integriert werden (neu § 97 Abs. 2).

**§ 97:** Wie soeben erwähnt, ist neu ein einheitlicher Steuersatz für alle juristischen Personen vorgesehen, der in dieser Bestimmung festgesetzt wird. Entsprechend ist die Sachüberschrift anzupassen. Der gesetzliche Steuersatz soll neu 5% betragen (Absatz 1). Zur Begründung verweisen wir auf die umfassenden Ausführungen in Ziffer 3.2.4.

Der neu vorgeschlagene Steuersatz ist gleich hoch wie der bisherige Gewinnsteuersatz von 5%, der für die ersten 100'000 Franken Gewinn von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie für den ganzen Gewinn von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen (§ 102) gilt. Letztere erzielen kaum höhere Gewinne als 100'000 Franken, so dass sie im Ergebnis gleich wie die Kapitalgesellschaften besteuert werden. Im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung erscheint es sachgerecht, für alle juristischen Personen den gleichen, einheitlichen Steuersatz vorzusehen. Aus dem gleichen Grund werden bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, die wirtschaftliche Zwecke verfolgen, neu auch Gewinne unter 5'000 Franken besteuert.

Weil die Steuerberechnung für alle Rechtsformen in der gleichen Bestimmung normiert wird, kann die Steuerbefreiung für Gewinne bis 20'000 Franken von juristischen Personen mit ideellen Zwecken systematisch besser in dieser Bestimmung geregelt werden. Materiell ändert sich nichts.

**§§ 99 – 101 (aufgehoben):** Diese Bestimmungen des geltenden Rechts enthalten die Regelungen für die Statusgesellschaften. Sie können vollständig aufgehoben werden.

**§ 102 (aufgehoben):** Da für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen kein besonderer, tieferer Steuersatz mehr vorgesehen ist, kann die Bestimmung aufgehoben werden (vgl. die Ausführungen zu § 97).

**§ 104 Abs. 3:** Die bisherige Sonderbestimmung für die Ermittlung des steuerbaren Kapitals von Statusgesellschaften kann aufgehoben und ersetzt werden durch die Bestimmung, nach der massgebliche Beteiligungen und Rechte, die unter die Patentbox fallen, sowie Darlehen an Konzerngesellschaften nur zu 5% in die Berechnung des steuerbaren Kapitals einfließen. Art. 29 Abs. 3 StHG sieht diese Entlastungsmöglichkeit ausdrücklich vor. Sie stellt teilweise einen Ersatz dar für die nicht mehr zulässigen, besonderen Steuersätze für Statusgesellschaften (vgl. § 107 Abs. 2). Namentlich bei Holdinggesellschaften bestehen die Aktiven zum grössten Teil aus Beteiligungen und allenfalls aus Darlehen an Konzerngesellschaften, wenn sie in der Konzernfinanzierung tätig sind. Die Regelung vermeidet weitgehend die mehrfache Besteuerung des glei-

chen Kapitals auf verschiedenen Konzernstufen, analog dem Beteiligungsabzug bei der Gewinnsteuer.

Die in der massgebenden Handelsbilanz aktivierten Beteiligungsrechte, Konzerndarlehen und Patente werden bei der Berechnung des Kapitals um den Faktor 95% reduziert. Die ermittelte prozentuale Reduktion der Bilanzsumme wird analog im steuerbaren Eigenkapital berücksichtigt. Dabei wird ausgeblendet, wie die einzelnen Aktiven refinanziert werden. Falls in der Steuerbilanz auf Beteiligungsrechten und Patenten versteuerte stille Reserven vorhanden sind, werden auch diese prozentual in die Ermässigung einbezogen. Das einbezahlte Grundkapital bleibt jedoch mindestens steuerbar, auch wenn die Ermässigung zu einem tieferen Ergebnis führt (§ 104 Abs. 4 StG).

**§ 106 Abs. 2:** Bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen gilt das Reinvermögen als steuerbares Eigenkapital, das nach den für die natürlichen Personen geltenden Vorschriften ermittelt wird. Im Unterschied zu den natürlichen Personen sollen jene wie die Kapitalgesellschaften Anspruch haben auf die ermässigte Besteuerung von Beteiligungen und Rechten, die unter die Patentbox fallen, sowie allenfalls von Konzerndarlehen (vorne § 104 Abs. 3).

**§ 106<sup>bis</sup> (aufgehoben):** Wie bei der Gewinnsteuer wird die Befreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken von der Kapitalsteuer für Kapital bis zu 200'000 Franken in die Bestimmung über die Berechnung der Kapitalsteuer (neu: § 107 Abs. 2) integriert.

**§ 107 Sachüberschrift sowie Abs. 1 und 2:** Der Kapitalsteuersatz wird neu für alle juristischen Personen identisch sein, nachdem die Sondersätze für Statusgesellschaften wegfallen. Wie bei der Gewinnsteuer ist auch hier im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen auf einen steuerfreien Kapitalbetrag zu verzichten, wenn sie wirtschaftliche Zwecke verfolgen. Entsprechend können die Bestimmungen über die Berechnung der Kapitalsteuer in einem Paragraphen zusammengefasst werden. Die Sachüberschrift ist dem anzupassen.

**§ 108:** Die Sonderbestimmung für die Berechnung der Kapitalsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen erübrigt sich. Siehe die Begründung zu § 107.

**§ 111 Abs. 2 (aufgehoben) und Abs. 3:** Da der Gewinnsteuersatz neu rein proportional ist (vgl. § 97), ist bei unter- und überjährigen Geschäftsjahren eine Umrechnung des Gewinns auf ein Jahr für die Bestimmung des Steuersatzes nicht mehr erforderlich. Absatz 2 kann aufgehoben werden. Absatz 3 wird an die neue Regelung betreffend Besteuerung von stillen Reserven bei Beendigung der Steuerpflicht (§ 94<sup>ter</sup>) angepasst. Die Besteuerung erfolgt unverändert zusammen mit dem ordentlichen Reingewinn des letzten Geschäftsjahres.

**§ 115<sup>septies</sup>:** Seeleute, die auf schweizerischen Hochseeschiffen arbeiten, werden für die entsprechenden Entgelte neu ausdrücklich nicht mehr besteuert (vgl. die Ausführungen in Ziffer 1.5 und zu § 10 Abs. 1).

**§ 141 Abs. 2:** Die Bestimmung wird redaktionell an das neue Rechnungslegungsrecht und an Art. 125 Abs. 2 DBG angepasst. Damit wird klargestellt, dass natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen mit der Steuererklärung eine unterzeichnete Jahresrechnung gemäss den für sie geltenden Vorschriften des Obligationenrechts einreichen müssen. Die Jahresrechnung setzt sich gemäss Art. 958 Abs. 2 OR aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang zusammen. Für grössere Unternehmen gelten für die Jahresrechnung weitergehende Anforderungen (Art. 961 ff. OR), so dass diese zusätzlichen Angaben bzw. Unterlagen der Steuererklärung ebenfalls beizulegen sind. Personenunternehmen mit weniger als 500'000 Franken Umsatz im letzten Geschäftsjahr sowie Vereine und Stiftungen, die sich nicht im Handelsregister eintragen lassen müssen, sind nach Art. 957 Abs. 2 OR berechtigt, vereinfacht Buch zu führen. In diesem Fall sind sie weiterhin bloss verpflichtet, Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben,

über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen einzureichen. Hingegen gelten auch für sie die Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung sinngemäss (Art. 957 Abs. 3 OR).

**§ 142 Abs. 3:** Die Bestimmung wird redaktionell an das neue Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht sowie an Art. 126 Abs. 3 DBG angepasst. Mit der Verweisung auf Art. 958f OR ist im Zusammenhang mit der Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen auch die Verordnung über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher vom 24. April 2002 (SR 221.431) anwendbar. Gemäss deren Art. 6 müssen die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege so aufbewahrt werden, dass sie bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist von einer berechtigten Person innert angemessener Frist eingesehen und geprüft werden können. Soweit es für die Einsicht und die Prüfung erforderlich ist, sind das entsprechende Personal sowie die Geräte oder Hilfsmittel verfügbar zu halten. Und im Rahmen des Einsichtsrechts muss die Möglichkeit bestehen, die Geschäftsbücher auf Begehren einer berechtigten Person auch ohne Hilfsmittel lesbar zu machen. Dass die Mitarbeitenden des Steueramtes bei steuerlichen Buchprüfungen berechnete Personen in diesem Sinne sind, steht ausser Zweifel.

**§ 250 Abs. 1 lit. c (aufgehoben):** Buchstabe c wird obsolet und kann aufgehoben werden.

**§ 253 Abs. 2 und 4 (aufgehoben):** In Absatz 2 wird der Begriff „Voranschlag“ entsprechend § 139 Abs. 1 Gemeindegesetz (BGS 131.1) gemäss der Terminologie von HRM2 durch „Budget“ ersetzt. Der bisherige Absatz 4 begrenzt den Gemeindesteuerfuss für Statusgesellschaften auf 100% der einfachen Staatssteuer. Er wird obsolet und kann aufgehoben werden. Damit gelten für alle juristischen Personen die gleichen Begrenzungen des Steuerfusses. Er darf um nicht mehr als 30 Prozentpunkte der einfachen oder ganzen Staatssteuer vom Steuerfuss der natürlichen Personen abweichen. Die Einwohnergemeinden haben folglich - ausgehend vom Steuerfuss für natürliche Personen - unverändert einen Spielraum von insgesamt 60 Prozentpunkten für den Steuerfuss der juristischen Personen.

**§ 289:** Diese Bestimmung regelt in Übereinstimmung mit Art. 78g StHG die Folgen der Beendigung der Besteuerung als Statusgesellschaft für die betreffenden Unternehmen. Absatz 1 bestimmt, dass die stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert bei Realisation innert den nächsten fünf Jahren nach Aufgabe des Steuerstatus gesondert besteuert werden, soweit sie bisher nicht steuerbar gewesen sind. Das Ende der Besteuerung als Statusgesellschaft bewirkt somit, dass die bisher nicht steuerbaren stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts neu besteuert werden. Um einer Überbesteuerung entgegenzuwirken, wird den Kantonen zugestanden, dafür auf Antrag und auf fünf Jahre befristet einen gesonderten, tieferen Gewinnsteuersatz vorzusehen. Dieser muss ebenfalls kompetitiv sein, um einen „Aufdeckungstourismus“ innerhalb der Schweiz zu vermeiden. Er ist folglich auf 1.0% festzusetzen. Nach Ablauf der fünfjährigen Übergangsfrist sind alle realisierten Gewinne zum ordentlichen Satz steuerbar. Die Frist von fünf Jahren wird auf das einzelne Unternehmen bezogen. Als Realisation im Sinne dieser Bestimmung gelten sowohl die echte als auch die buchmässige oder eine steuersystematische Realisation. Vom Sondersatz profitieren nur die stillen Reserven, die unter dem bisherigen Steuerregime (§§ 99 und 100) steuerfrei aufgedeckt werden konnten. Diese sind quotale zu ermitteln.

Die Absätze 2 bis 4 regeln das Verfahren für die gesonderte Besteuerung gemäss Absatz 1. Da die Veranlagungsbehörde die stillen Reserven mit einer anfechtbaren Verfügung feststellen muss, benötigt sie von der steuerpflichtigen juristischen Person alle notwendigen Angaben für deren Bewertung. Der Antrag ist schriftlich mit der Steuererklärung einzureichen, in der die Besteuerung als Statusgesellschaft endet. Macht eine Gesellschaft keine stillen Reserven geltend, so ist nichts zu verfügen. In Zukunft sind dann aber alle realisierten Gewinne zum ordentlichen Satz steuerbar.

Absatz 5: Alternativ zur neurechtlichen Sondersteuerlösung können Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften schon heute auf ihren besonderen Steuerstatus nach §§ 99 und 100 verzichten und in die ordentliche Besteuerung wechseln (vorgezogener Statuswechsel, altrechtlich). Dabei werden die stillen Reserven aufgedeckt und können gemäss den ordentlichen Abschreibungssätzen in den folgenden Jahren wieder abgeschrieben werden. Aufgedeckt werden kann auch der selbst geschaffene Mehrwert (Goodwill), der innert höchstens zehn Jahren abzuschreiben ist. Ein solcher Statuswechsel ist bis und mit der letzten Steuerperiode vor Inkrafttreten der STAF möglich. Dabei gilt, dass Abschreibungen auf den bei Aufhebung des bisherigen Steuerstatus aufgedeckten stillen Reserven ebenfalls unter die Entlastungsbegrenzung nach § 92<sup>quater</sup> fallen.

**§ 290:** Nach dem bisherigen Recht können für Kosten wirtschaftlich erforderlicher Betriebsumstellungen und -umstrukturierungen jährliche steuerfreie Rücklagen gebildet werden (§ 35 Abs. 3). Diese Umstrukturierungsrücklagen sind künftig nicht mehr zulässig. Bestehende können aber - wie im geltenden Recht - innert fünf Jahren seit ihrer Bildung zweckkonform verwendet werden. Werden sie nicht benötigt, sind sie im geltenden Recht erfolgswirksam aufzulösen. Übergangsrechtlich ist jedoch zu vermeiden, dass solche Rücklagen zur Reduktion des steuerbaren Gewinns unter den geltenden hohen Steuersätzen gebildet und nach Inkrafttreten des neuen Rechts bei wesentlich tieferen Steuersätzen wieder aufgelöst werden. Deshalb ist in diesen Fällen vorgesehen, die Rücklagen in den Jahren ihrer Bildung im Nachsteuerverfahren zu besteuern.

## 4.2 Gesetz über den Finanz- und Lastenausgleich der Einwohnergemeinden

Weil der finanzielle Ausgleich mit und unter den Gemeinden aufgrund der von der kantonalen Umsetzung der STAF bewirkten Steuermindererträge zeitlich befristet sein soll, wird er in den Übergangsbestimmungen geregelt. Damit wird die Struktur des Gesetzes mit den befristeten Regelungen nicht verändert.

### 4.2.1 Befristeter arbeitsmarktlicher Lastenausgleich

**§ 38** Arbeitsmarktlicher Lastenausgleich: Gemeinden, die aufgrund von Steuerausfällen infolge der Umsetzung der Steuerreform und der AHV-Finanzierung 2020 (STAF) übermässig belastet sind, erhalten vom Kanton einen jährlichen Ausgleichsbeitrag über diesen neu zu schaffenden Lastenausgleich. Indikatoren für eine solche hohe Belastung sind eine überdurchschnittliche Anzahl an durch Verordnung näher zu bestimmenden Arbeitsplätzen aus bestimmten Wirtschaftszweigen des zweiten und dritten Sektors (bemessen nach Vollzeitäquivalenten) pro Einwohner sowie eine überdurchschnittliche Anzahl an (steuerpflichtigen) Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften mit Sitz in der betreffenden Gemeinde pro Einwohner. Diese Indikatoren werden auf Verordnungsstufe genauer umschrieben. Die Werte pro Indikator und Gemeinde werden jährlich aktualisiert und bilden so die dynamische Entwicklung in den einzelnen Gemeinden während der Dauer des befristeten Ausgleichs ab.

Dieser Lastenausgleich wird nur während der ersten acht Vollzugsjahre, also einer Übergangszeit, ab der Inkraftsetzung der vorliegenden Teilrevision, gewährt. Bei einer Inkraftsetzung per 1. Januar 2021 erfolgt dies somit für die Vollzugsjahre 2021 - 2028.

Die Beträge werden nach der Formel F des Anhanges berechnet. Die Berechnungsformel ist so angelegt, dass nicht jede Abweichung der Indikatoren vom Median (Zentralwert) einen Anspruch auf einen Ausgleich entstehen lässt, sondern erst, wenn der entsprechende Indikator einen bestimmten Prozentwert über dem Median aller Gemeinden liegt. Der Regierungsrat bestimmt auf Verordnungsstufe die Ausprägung der Indikatoren und deren Basisjahre.

### 4.2.2 Finanzierung der Ausgleichsmassnahme aufgrund der kantonalen Umsetzung STAF

**§ 39** Finanzierung der Ausgleichsmassnahme: Die Finanzierung des Ausgleichs an die Gemeinde aufgrund der Steuerausfälle infolge der kantonalen Umsetzung STAF erfolgt während der ersten acht Vollzugsjahre ab der Inkraftsetzung der vorliegenden Teilrevision über einen besonderen Staatsbeitrag von jährlich 15 Mio. Franken. Diese Summe entspricht der Erhöhung des vom Steueramt errechneten Bundessteueranteils von 14.7 Mio. Franken / Jahr (Stand: 11.06.2019) aufgrund der Umsetzung der STAF auf Bundesebene. Der Ausgleichsbetrag wird unter pauschaler Abgeltung des erwarteten Wachstums der Bundessteuer pauschal auf 15 Mio. Franken pro Jahr festgesetzt.

Dieser besondere Staatsbeitrag kann für den arbeitsmarktlichen Lastenausgleich sowie, sofern im Verlauf der acht Jahre zweckmässig, mit dem Ziel die Steuerausfälle für die Gemeinden abzufedern, auch für sämtliche übrige Finanz- und Lastenausgleichsinstrumente des vorliegenden Gesetzes eingesetzt werden.

#### 4.2.3 Werte für das erste Vollzugsjahr und Berechnungen

**§ 40** Werte für das erste Vollzugsjahr und Berechnungen: Diese Bestimmung regelt, dass der Kantonsrat auf den Inkraftsetzungszeitpunkt der vorliegenden Teilrevision sämtliche nötigen Werte festsetzen kann. Diese Bestimmung ist nach Möglichkeit bereits im Jahr vor dem Inkrafttreten der übrigen Bestimmungen in Kraft zu setzen, damit der Kantonsrat die entsprechenden Werte rechtzeitig beschliessen kann. Das Departement nimmt sämtliche sich aus den vorliegenden Übergangsbestimmungen ergebenden Berechnungen vor.

#### 4.2.4 Anhang (Formelanhang)

Der Anhang des Beschlussesentwurfs ist um die Formel F zum neuen arbeitsmarktlichen Lastenausgleichs nach § 38 Abs. 5 ergänzt.

## 5. Auswirkungen

### 5.1 Personelle Konsequenzen

#### 5.1.1 Steueramt

Die Umsetzung der STAF führt bei der Abteilung juristische Personen temporär und im zukünftigen Arbeitsalltag zu einem höheren Bearbeitungs-, Prüfungs- und Veranlagungsaufwand, was erhöhte personelle Ressourcen erfordert. Der geringe Mehraufwand bei der Abteilung natürliche Personen kann hingegen vernachlässigt werden. In einer ersten Phase müssen schweizweit im Rahmen der AGUN SSK (Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz, Mitglied Leiter juristische Personen) die neuen Auslegungskriterien und –praxen entwickelt werden, welche schriftlich in Verordnungen, Kreisschreiben, Analysen und schriftlichen Dokumenten festgehalten werden. Darauf aufbauend werden die Schulungsunterlagen in Zusammenhang mit den neuen STAF-Normen erstellt. Im 4. Quartal 2019 bzw. 1. Quartal 2020 ist geplant, die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Abteilungen juristische Personen der Kantone durch die Bundesinspektoren und den jeweiligen Leiter juristische Personen des Kantons speziell zu schulen.

Aufgrund von internationalen Restriktionen bzw. der Tatsache, dass die neuen Bundesgesetzgebungen zur STAF (DBG und StHG) per 1. Januar 2020 in Kraft treten, haben bereits einige Unternehmen den Wechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung vollzogen. Im Rahmen dieses Wechsels haben bereits einige zeitintensive Besprechungen stattgefunden, wo die individuellen Übergangsoptionen im Detail besprochen und die gewählten Sachverhaltsgestaltungen in schriftlichen Steuerrulings fixiert wurden. Die meisten Unternehmen bzw. deren Steuervertreter werden im zweiten Halbjahr 2019 den Kontakt mit dem Steueramt, Abteilung

Juristische Personen, suchen, da sie den privilegierten Steuerstatus zwingend per 1. Januar 2020 aufgeben müssen. Diejenigen Unternehmen, die in Zukunft die Patentboxbesteuerung oder den erhöhten F&E-Abzug geltend machen wollen, werden mit grösster Wahrscheinlichkeit ebenfalls das Gespräch mit dem Steueramt suchen. In der Übergangsphase wird der Wechsel vom besonderen Steuerstatus sowie von internationalen Steuerauscheidungen von Prinzipalgesellschaften zur ordentlichen Besteuerung wesentlich mehr Aufwand verursachen (z.B. die Ermittlung von stillen Reserven, Prüfen von aufgelaufenen Kosten in Zusammenhang mit dem NEXUS-Ansatz bzw. Boxeneintritt rückwirkend während 10 Jahren). Namentlich im Zusammenhang mit der Aufdeckung der stillen Reserven werden viele Bewertungsfragen und –gutachten zu prüfen und zu diskutieren sein. Die neuen Instrumente (Patentbox, F&E-Zusatzabzug und Entlastungsbegrenzung) sind in der Anwendung wesentlich komplexer und erfordern jährlich bei der künftigen Veranlagungstätigkeit erhöhten Abklärungs- und Prüfungsaufwand. Zu Beginn werden sich auch vermehrt Auslegungsfragen stellen, welche im Sinne einer einheitlichen rechtsgleichen Veranlagungspraxis definiert werden müssen.

Für die Zukunft erwarten wir aufgrund der geringeren Attraktivität der Besteuerung bei den juristischen Personen, dass die Anzahl der Steuersubjekte pro Jahr geringer wachsen wird. In den letzten Jahren hat sich ihr Bestand pro Jahr um rund 300 erhöht. In Zukunft ist, zum Teil abhängig von den Verhältnissen in den anderen Kantonen und der internationalen Entwicklung in anderen Staaten, damit zu rechnen, dass sich der mengenmässige Zuwachs – nach einem evtl. mengenmässigen Abgang nach Einführung - auf rund 150 – 250 neue Gesellschaften pro Jahr reduzieren wird.

Das Steueramt wird per 1. Januar 2020 im Rahmen des Projekts SOTAXX eine neue Steuerlösung (NEST) einführen. Im Kalenderjahr 2020 werden aufgrund der STAF bereits einige Programmanpassungen an das neue Recht bei NEST erfolgen müssen. Diese binden regelmässig zusätzliche Personalressourcen für die Beschreibung der Anforderungen an die Informatik, für die Tests, die Schulung, Einführung und Umsetzung. Zudem müssen ab Steuerperiode 2020 die Steuerdeklarationsformulare, Wegleitungen und Einlageblätter angepasst und ergänzt werden, was auch einige elektronischen Anpassungen (z.B. webbasierte Steuerdeklarationslösung, Scanning, NEST) zur Folge hat.

Insgesamt schätzen wir, dass der Personalbestand der Abteilung juristische Personen aufgrund des Übergangs sowie des zukünftigen Mengenwachstums um eineinhalb Personen (= 150 Stellenprozent) mit Gesamtkosten von rund 225'000 Franken (ohne IT-Kosten) zu erhöhen ist.

#### 5.1.2 Amt für Gemeinden

Für den Vollzug des Finanz- und Lastenausgleichs ist bei der zuständigen Dienststelle mit einem erhöhten Verwaltungsaufwand zu rechnen: Es wird geschätzt, dass einmalige Verwaltungskosten (Initialkosten Qualitätssicherungsmassnahmen, etc.) von bis 30'000 Franken aufgrund der kantonalen Umsetzung der STAF anfallen. Für den jährlichen Vollzug (Datenerhebung, Monitoring, Qualitätssicherung und Systemunterhalt) ist über die Dauer des auf acht Jahre befristeten Teilausgleichs, mit einer Erhöhung des Pensums bei der zuständigen Fachstelle im Amt für Gemeinden von 20% bis 30% zu rechnen.

#### 5.2 Finanzielle Auswirkungen

Welche finanziellen Auswirkungen die Vorlage für den Kanton und die Gemeinden hat, haben wir bei der Erläuterung der einzelnen Massnahmen dargestellt. Namentlich bei den steuerlichen Massnahmen haben wir die Mehr- und Mindererträge aufgrund einer statischen Betrachtung ermittelt, die auf die Veranlagungen des Steuerjahrs 2017 abstellt. Diese waren im Zeitpunkt der Redaktion der Botschaft im Wesentlichen abgeschlossen, so dass sie verlässliche Aussagen erlauben. Diese Berechnungen und Schätzungen bilden folglich die finanziellen Auswirkungen so

ab, wie wenn im Steuerjahr 2017 bereits die neuen steuerlichen Bestimmungen anwendbar gewesen wären.

Wie im Einzelnen dargestellt, werden sowohl der Kanton als auch die Gemeinden von den steuerlichen Entlastungen der juristischen Personen (Ziffer 3.2) und der natürlichen Personen (Ziffer 3.4) betroffen sein. In gleicher Weise können beide Steuerhoheiten Mehrerträge aus den steuerlichen Gegenfinanzierungen (Ziffer 3.3) erwarten. Der Kanton kommt zusätzlich in den Genuss des höheren Anteils an der direkten Bundessteuer von rund 14.7 Mio. Franken (Ziffer 3.3.4).

Zusammenfassend können die finanziellen Auswirkungen für den Kanton und die Gemeinden nach dem Inkrafttreten der Vorlage wie folgt dargestellt werden:

Beträge in Mio. Franken (statisch)	Kanton	Gemeinden
Juristische Personen	- 33.5	- 36.6
Erhöhung Bundessteueranteil	+ 14.7	
Gegenfinanzierung Steuerbereich	+ 10.0	+ 10.8
Flankierende Massnahmen Steuerbereich	- 5.3	- 6.0
Total	- 14.1	- 31.8
<b>Ab 2021 – 2028:</b>		
Finanzieller Ausgleich Kanton an Gemeinden	- 15.0	+ 15.0
Total Minderertrag	- 29.1	- 16.8

Wie bereits erwähnt, handelt es sich dabei um eine statische Darstellung. Diese gibt aber keinen Aufschluss darüber, wie sich das Steuersubstrat aufgrund von Zu- oder Wegzügen von Steuerpflichtigen oder von Verhaltensänderungen, u.a. auch von Umstrukturierungen oder Verlegung von Funktionen und Betrieben, dynamisch entwickeln wird.

Per Ende 2018 weist der Kanton ein für die Defizitbremse massgebendes Kapital von rund 459 Mio. Franken auf. Dieses wird sich bis Ende der Finanzplanperiode 2023 leicht reduzieren. Mit den heute verfügbaren Informationen (neueste Zahlen NFA und Steuererträge) muss in den Finanzplanzahlen 2020 – 2023 mit kleinen Aufwandüberschüssen in der Erfolgsrechnung gerechnet werden, welche jedoch mit den jährlichen Budgetvorgaben noch minimiert werden sollten. Ein spezieller Massnahmenplan ist aufgrund der STAF II nicht notwendig.

Auch mit Hinblick auf die zu erwartenden Mindererträge aufgrund der Umsetzung der STAF haben wir mit den Weisungen zum Voranschlag 2020 die Departemente veranlasst, Massnahmen zu entwickeln und zu realisieren, um das Budgetergebnis der Erfolgsrechnung 2020 und der Investitionsrechnung 2020 zu verbessern (RRB Nr. 2019/753 vom 6. Mai 2019).

Ausserdem wird der nationale Finanzausgleich auch mit der STAF reformiert. Diese Reform trägt dem Umstand Rechnung, dass die Gewinne der juristischen Personen wegen der Senkung der Gewinnsteuersätze künftig generell in geringerem Mass fiskalisch abgeschöpft werden können. Bisher wird dies nur bei den Gewinnen der Statusgesellschaften berücksichtigt, deren Sonderregelung entfällt. Wie sich die Anpassung im Ergebnis auswirken wird, dazu liegen noch keine gesicherten Erkenntnisse vor, umso mehr als sie erstmals 2024 zur Anwendung gelangt. Zwar liegen statische Berechnungen dazu für das Jahr 2018 vor, die aber auf die Basisjahre 2012 – 2014 abstellen, und darum bestenfalls indikativen Charakter haben (Botschaft des Bundesrates, BBl 2018 2561 ff. und 2579 ff.).

### 5.3 Vollzugsmassnahmen

Die Umsetzung der neuen steuerrechtlichen Bestimmungen erfordert zahlreiche Anpassungen in der Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (BGS 614.12) sowie in verschiedenen Steuerverordnungen.

Namentlich der Vollzug der neuen Instrumente im Unternehmenssteuerrecht (Patentbox und Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen mit Entlastungsbegrenzung) wird erhebliche Anpassungen und Erweiterungen im Informatiksystem des Steueramtes nötig machen. Dabei rechnen wir mit Kosten in der Grössenordnung von 100'000 Franken. Die anderen Änderungen können, soweit Anpassungen an der Informatik erforderlich sind, auf dem Weg der Parametrisierung erfolgen.

Wie bei jeder Änderung des Steuergesetzes müssen die Formulare und Wegleitungen an die Neuerungen angepasst werden. Die Umsetzung der STAF betrifft hauptsächlich die juristischen Personen, hier müssen diese Dokumente umfassend überarbeitet werden. Zu überprüfen und allenfalls anzupassen sind in diesem Zusammenhang auch die betrieblichen Abläufe und die internen Richtlinien.

#### 5.4 Folgen für die Gemeinden

Die Auswirkungen auf die Gemeinden aufgrund der Änderungen im Steuerrecht und aufgrund des Ausgleichs sind unter Ziffer 3.5 umfassend ausgeführt.

#### 5.5 Wirtschaftlichkeit

Der wesentliche Teil der Vorlage setzt neues Bundesrecht um, das per 1. Januar 2020 in Kraft tritt und das teilweise zwingend von den Kantonen in deren Gesetzgebung zum gleichen Datum umgesetzt werden muss. Insoweit stellt sich die Frage nach der Wirtschaftlichkeit im kantonalen Recht nicht. Das gilt namentlich für die neuen bundesrechtlichen Instrumente (Patentbox und F&E-Zusatzabzug), die in der Praxis zusätzlichen Aufwand verursachen werden, und zwar sowohl bei den steuerpflichtigen Unternehmen als auch bei den vollziehenden Behörden. Der Aufwand entfällt nur, wenn auf die Instrumente verzichtet wird, was auf Gesetzesstufe nur für das einfachere zu handhabende Instrument des F&E-Zusatzabzugs möglich ist.

Nachdem die heutigen besonderen Steuerregimes international nicht mehr anerkannt sind, schafft das neue Recht für die Unternehmen, in erster Linie für jene, die international tätig sind, Rechts- und Planungssicherheit. Das entlastet sie von aufwendigen Abklärungen und kann dazu beitragen, dass sie nicht besondere Strukturen - allein aus steuerlichen Gründen - aufbauen. Eine gewisse Vereinfachung stellt zudem der Übergang vom progressiven zum proportionalen Gewinnsteuersatz dar.

#### 5.6 Nachhaltigkeit

Die Vorlage hat keine, jedenfalls keine erheblichen ökologischen Auswirkungen auf den Kanton Solothurn.

Was die wirtschaftlichen Auswirkungen betrifft, ist es unausweichlich, die Steuerbelastung für juristische Personen zu senken. Mit der Senkung auf ein im interkantonalen und internationalen Verhältnis kompetitives Mass kann der Kanton seine Attraktivität als Unternehmensstandort wahren. Zwar werden die Steuererträge tiefer ausfallen; es ist aber damit zu rechnen, dass ohne Anpassung des Gewinnsteuersatzes die Steuerausfälle langfristig höher ausfallen, weil der Kanton in diesem Fall an Attraktivität als Unternehmensstandort gegenüber anderen Kantonen und allenfalls gegenüber dem Ausland stark einbüßen würde.

Die Vorlage leistet in gesellschaftlicher Hinsicht einen Beitrag für eine gerechte Einkommens- und Vermögensverteilung, indem sie einerseits die kleinsten Einkommen bei der Einkommenssteuer entlastet und grössere Vermögen etwas stärker als bisher mit der Vermögenssteuer belastet.

## **6. Rechtliches**

### 6.1 Rechtmässigkeit

Die Vorlage ist verfassungskonform; sie stützt sich auf die Art. 131 - 134 KV, wonach der Kanton und die Gemeinden ihre Mittel unter anderem durch Erhebung von Steuern und Abgaben beschaffen. Die Grundsätze der Steuererhebung sind eingehalten. Weiter erfüllt die Vorlage die bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes bzw. setzt die Änderungen dieses Gesetzes gemäss Beschluss der eidgenössischen Räte vom 28. September 2018 um.

### 6.2 Zuständigkeit

Zuständig für die Revision des Steuergesetzes und des Gesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich ist der Kantonsrat (Art. 71 KV). Er kann eigene Beschlüsse von sich aus der Volksabstimmung unterstellen (Art. 35 Abs. 1 Bst. k KV).

### 6.3 Inkrafttreten

Der Bundesrat hat mit Beschluss vom 14. Juni 2019 die gesetzlichen Bestimmungen der STAF auf den 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung auf das gleiche Datum hin anzupassen (Art. 72z Abs. 1 StHG).

## **7. Antrag**

Wir bitten Sie, auf die Vorlage einzutreten und dem Beschlussesentwurf zuzustimmen.

Im Namen des Regierungsrates

Roland Fürst  
Landammann

Andreas Eng  
Staatsschreiber

### **Verteiler KRB**

Finanzdepartement (2)  
Steueramt (20)  
Amt für Finanzen  
Kantonale Finanzkontrolle  
Volkswirtschaftsdepartement  
Amt für Gemeinden  
Staatskanzlei (eng, rol, ett)  
Amtsblatt (Referendum)  
Parlamentsdienste  
GS, BGS