

Ergebnis der 1. Lesung des Regierungsrats vom 10. April 2018
FD FDS 4.3 / 21.4 / 98528

Änderung des Steuergesetzes - sechstes Revisionspaket

Bericht und Antrag des Regierungsrats
vom 10. April 2018

Sehr geehrter Herr Präsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen hiermit Bericht und Antrag auf Änderung des Steuergesetzes. Unseren Bericht gliedern wir wie folgt:

1.	In Kürze	2
2.	Ausgangslage	3
2.1	Vorbemerkungen zum Umfeld	3
2.2	Gesetzestechische Ausgangslage	4
3.	Gründe und Rahmenbedingungen	6
3.1	Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17)	6
3.1.1	Überblick über das gesamte SV17-Paket	6
3.1.2	Besondere Charakteristika des international ausgerichteten Wirtschafts- und Steuerstandortes Zug	8
3.1.3	Strategische Überlegungen des Regierungsrats für die kantonale Umsetzung	8
3.1.4	Aufhebung der privilegierten kantonalen Steuerstatus und Festlegung eines neuen einheitlichen Gewinnsteuersatzes	10
3.1.5	Kantonale Ermässigung für Patentboxerträge	10
3.1.6	Kantonaler Überabzug für Forschungs- und Entwicklungskosten	13
3.1.7	Steuerliche Aspekte des Statuswechsels	13
3.1.8	Maximalbeschränkung für steuerliche Ermässigungen	15
3.1.9	Umbau Kapitalsteuer	16
3.1.10	Teilbesteuerung von Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungen	17
3.1.11	Diverse weitere steuerliche Ergänzungen und Anpassungen	18
3.1.12	Auswirkung der SV17-Statusanpassungen auf den nationalen Finanzausgleich NFA	19
3.1.13	NFA-Simulationsrechnungen für den Kanton Zug und die Gemeinden	21
3.1.14	Erhöhung Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer als finanzielle Kompensation des Bundes an die Kantone	23
3.1.15	Finanzielle Auswirkungen für den Kanton	24
3.1.16	Finanzielle Auswirkungen für die Einwohnergemeinden	25
3.1.17	Finanzielle Auswirkungen für die Kirchgemeinden und die Bürgergemeinden	26
3.1.18	Finanzielle Auswirkungen für die Unternehmen	26
3.1.19	Gesamtwürdigung der kantonalen SV17-Umsetzung	27
3.2	Weitere bundesrechtliche Vorgaben	28
3.2.1	Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken	28
3.2.2	Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB	29
3.2.3	Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Maklerprovisionen)	30
3.2.4	Energiegesetz	30

3.3	Parlamentarische Vorstösse	31
3.3.1	Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer - steuerliche Entlastung von Risikokapital vom 23. April 2010 (Vorlage Nr. 1931.1 - 13402)	31
3.3.2	Motion der SVP-Fraktion betreffend Einführung der Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox im Kanton Zug vom 26. Februar 2013 (Vorlage Nr. 2225.1 - 14261)	32
3.4	Anregung des Verwaltungsgerichts zur Anpassung des Wortlauts von § 29 Abs. 1 StG an seinen wahren Sinn im Interesse der Rechtssicherheit	33
4.	Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens	34
5.	Kommentar zu den einzelnen Bestimmungen	34
6.	Finanzielle Auswirkungen	38
7.	Zeitplan	38
8.	Anträge	38

1. In Kürze

Die Steuervorlage 17 prägt das Kernstück der aktuellen Teilrevision des Zuger Steuergesetzes. Sie wird zu einem grösseren Umbau des Unternehmenssteuerrechts führen, weil es nicht mehr internationalen Standards und Erwartungen entspricht. Der Umbau führt zu einem einheitlichen Gewinnsteuersatz von rund 12 Prozent und zu gezielten steuerlichen Entlastungen, namentlich durch eine Patentbox und eine Förderung von Forschung und Entwicklung. Die bisherigen privilegierten Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften werden aufgehoben. Der Kanton Zug setzt die Vorgaben aufkommensneutral und ohne Steuererhöhung für natürliche Personen um.

Verschiedene Änderungen in der Steuergesetzgebung auf Bundesebene, insbesondere die Abschaffung von Steuerprivilegien bei juristischen Personen, verpflichten die Kantone zur Anpassung ihrer Gesetzgebungen. Die weitreichendsten Änderungen ergeben sich im Zusammenhang mit der Steuervorlage 17 (SV17), welche wiederum das Resultat einer Anpassung des schweizerischen Rechts an internationale Standards ist. Will die Schweiz im internationalen Handel nicht benachteiligt werden, drängt sich ein zukunftsorientierter Umbau der Unternehmenssteuern auf. Weiter sollen eine Anregung des Verwaltungsgerichts umgesetzt und zwei Motionen innert erstreckter Frist behandelt werden.

Zug weiterhin attraktiv für Unternehmen und Private

Auch nach der SV17-Umsetzung wird der Kanton Zug seinen Unternehmen und seiner Bevölkerung attraktive steuerliche Rahmenbedingungen bieten können, sowohl nach nationalen wie auch internationalen Massstäben. Mit der SV17 werden keine Steuerlasten von den Unternehmen auf die Bevölkerung, d.h. auf die privaten Steuerrechnungen der Einwohnerinnen und Einwohner, umverteilt. Auch in Zukunft werden alle Unternehmen mindestens die von ihnen verursachten NFA-Kosten decken und darüber hinaus einen angemessenen Beitrag an die Kosten der Zuger Infrastruktur und der öffentlichen Leistungen entrichten.

Mehr- und Mindereinnahmen im Lot

In finanzieller Hinsicht führt das vorliegende sechste Revisionspaket gesamthaft zu keinen wesentlichen Mehr- oder Mindereinnahmen. Während gewisse Änderungen zu Mehreinnahmen führen werden, ist in anderen Bereichen mit Mindereinnahmen zu rechnen. In ihrer Kombination gleichen sie sich in etwa aus. Der Umbau des Unternehmenssteuerrechts unter Einbezug der finanziellen Folgewirkungen beim Finanzausgleich NFA und beim Kantonsanteil an der di-

rekten Bundessteuer soll also in etwa aufkommensneutral erfolgen. Trotz der Schwierigkeit, aufgrund der komplexen Zusammenhänge verlässliche Prognosen zu erstellen, lassen die Abklärungen des Bundes zu den dynamischen Auswirkungen der SV17 langfristig positive Auswirkungen für den Bund und den Kanton Zug erwarten.

2. Ausgangslage

2.1 Vorbemerkungen zum Umfeld

Die internationale Wirtschaft ist ein anspruchsvolles Pflaster, auf welchem mit harten Bandagen um Marktanteile und finanzielle Vorteile gerungen wird. Wettbewerbsvorteile werden energisch verteidigt, während bei komparativen Nachteilen auch versucht wird, Konkurrenzstandorte mit Machtpolitik und hemmenden Regulatorien einzubremsen. Während grosse Volkswirtschaften mit ausgeprägtem Machtapparat die Regeln entscheidend zu ihren Gunsten beeinflussen können, sind die diesbezüglichen Möglichkeiten der Schweiz eingeschränkt. Ihr Erfolgspotenzial liegt in guten Leistungen, Innovation, attraktiven Nischen und Agilität am Markt. Entsprechend sieht sie sich immer wieder neuem Druck anderer Staaten und Staatengemeinschaften ausgesetzt, was bis zur Diskriminierung gegenüber Drittstaaten führen kann (siehe Anerkennung der Schweizer Börsenregulierung durch die EU).

Dies führte denn auch dazu, dass das schweizerische und die kantonalen Steuersysteme unter massiven internationalen Druck gerieten, zumal die OECD-Standards nicht mehr erfüllt werden. Entsprechend versprach der Bundesrat, die umstrittenen Steuerregimes bis 2019 abzuschaffen. Um Sanktionen vorzubeugen, drängt sich somit eine Revision der schweizerischen Unternehmensbesteuerung auf, welche damit verbunden auch eine Synchronisierung der zugerischen Regelungen nötig macht. Da die Steuerreform der Vereinigten Staaten zusätzliche Unsicherheit schafft, ist zeitnahes Handeln gefordert, um den Unternehmen in der Schweiz schnellstmöglich Rechts- und Planungssicherheit zu gewährleisten. Der erste Versuch mit der Unternehmenssteuerreform III (USR III) scheiterte in der Urnenabstimmung im Februar 2017. Entsprechend dringend ist jetzt die Umsetzung einer tragfähigen Lösung.

Der Abstimmungskampf zur USR III zeigte, dass die Schweizer Bevölkerung eine ausgewogene Gegenfinanzierung erwartet, damit der öffentlichen Hand nicht substanziell Mittel für die Realisierung wichtiger Aufgaben entgehen. Allenfalls ist ein sozialer Ausgleich zu schaffen. Ebenfalls würde nicht goutiert, wenn Privatpersonen die Steuerausfälle bei den Unternehmen kompensieren müssten. Der Bund hat deshalb mit der SV17 eine optimierte Vorlage erarbeitet, welche die Besteuerung der bislang privilegiert besteuerten Gesellschaften in einem vertretbaren Ausmass erhöht und den Kantonen gewisse Flexibilität lässt, ihren individuell unterschiedlichen Rahmenbedingungen gerecht zu werden. Fakt ist: Der internationale Druck zielt darauf ab, die Wettbewerbsposition der Schweiz zu schwächen. Ganz ohne Einbussen geht es deshalb nicht. Die SV17 zielt denn auch darauf hin, die Standortattraktivität zu erhalten und allfällige «Nebenwirkungen» so gering wie möglich zu halten. Das Steuerungsorgan des Bundes, welchem auch der Zuger Finanzdirektor angehörte, hat mit der SV17 angesichts der sehr anspruchsvollen Aufgabenstellung eine tragfähige Lösung erarbeitet, welche den Kantonen als Basis für ihre individuellen Anpassungen dient. Zu erwähnen sind hier die Verschärfung der Entlastungsbegrenzung von 80 Prozent auf 70 Prozent, die Einschränkungen von Patentbox und Inputförderung, die Harmonisierung und Erhöhung der Dividendenbesteuerung auf 70 Prozent sowie die Streichung der zinsbereinigten Gewinnsteuer. Die Eckwerte für die Weiterbearbeitung beinhalten jedoch auch eine sozialrelevante Massnahme: Der Mindestsatz für Kinder- und Ausbildungszulagen wird um 30 Franken auf 230 Franken erhöht. Diese Mass-

nahme ist für Zug nicht relevant, weil der Mindestsatz in Zug bereits heute höher liegt. Um die Kantone bei dieser Umsetzung zu unterstützen, sollen sie neu 21,2 Prozent aus den Einnahmen der direkten Bundessteuer erhalten (bisher 17 Prozent).

Die SV17-Vorlage wurde aufgrund der Rückmeldungen zur USR III mit den Gemeinden und Städten abgestimmt. Entsprechend enthält sie eine Gemeindeklausel. Für den Kanton Zug besteht allerdings kein Handlungsbedarf, da die Zuger Gemeinden durch die SV17 keine wesentlichen Beeinträchtigungen erfahren werden.

Der Kanton Zug kann die Umsetzung ins kantonale Recht – wenn das Bundesgesetz gemäss bundesrätlicher Botschaft beschlossen wird – so vornehmen, wie er dies schon für die Umsetzung der USR III deklarierte. Der Gewinnsteuersatz soll einheitlich auf 12 Prozent gesenkt werden, dies aufkommensneutral und ohne Steuererhöhung für die natürlichen Personen. Der Kanton Zug muss wegen der SV17 keine weiteren Verzichtübungen starten und bittet auch nicht die privaten Steuerzahlerinnen und Steuerzahler zur Kasse. Dies dürfte ein wesentlicher Grund dafür gewesen sein, dass die Zuger Bevölkerung im Gegensatz zur Gesamtschweiz die USR III angenommen hatte. Aufkommensneutral heisst, dass die Mehreinnahmen wie Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer und vertretbare Erhöhung der Steuern für bisherige Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften die Ausfälle durch Reduktion des ordentlichen Gewinnsteuersatzes für Unternehmen und allfällige Abwanderung sowie NFA-Folgewirkungen ungefähr kompensieren. Genau lässt sich das aufgrund der komplexen Wechselwirkungen nicht prognostizieren. Damit handelt es sich bei der SV17 wie auch bei der folgerichtigen Anpassung des Zuger Steuergesetzes nicht um Steuersenkungsvorlagen, sondern um einen Steuerumbau aufgrund veränderter externer Rahmenbedingungen.

Gibt es eine Alternative zur SV17 und der damit verbundenen hier vorgelegten Umsetzung im Zuger Recht? Angesichts des zeitlichen und aussenpolitischen Drucks wäre die Aufhebung der kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften durch übergeordnetes Bundesrecht aber ohne flankierende Massnahmen wohl das einzige alternative Szenario. Kantonale Unterschiede, situative Einbindung der Gemeinden und Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit könnten kaum mehr berücksichtigt werden. Finanzielle und soziale Verwerfungen sowie substanzielle Abwanderung von Steuersubstrat ins Ausland wären zu befürchten. So gesehen gibt es keine wirksame Alternative zur SV17.

Die Schaffung von Rechtssicherheit und der Erhalt der Standortattraktivität sind angesichts des internationalen Steuerwettbewerbs für die Schweiz und den Kanton Zug von grösster Bedeutung. Die SV17 und die darauf abgestimmte Revision des Zuger Steuergesetzes bilden dafür eine tragfähige Basis.

2.2 Gesetzestechnische Ausgangslage

Das Zuger Steuergesetz (StG; BGS 632.1) trat am 1. Januar 2001 in Kraft und wurde seither fünf Mal einer Teilrevision unterzogen, nämlich auf den 1. Januar 2007, auf den 1. Januar 2009, auf den 1. Januar 2010, auf den 1. Januar 2012 und letztmals auf den 1. Januar 2016.

Auf Bundesebene haben in der Zwischenzeit sowohl das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) als auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) zahlreiche grössere und kleinere Änderungen erfahren. Diese Änderungen

verpflichten die Kantone zur Anpassung ihrer Gesetzgebung oder lassen Anpassungen an geändertes Bundesrecht als sinnvoll erscheinen.

Die weitreichendsten Änderungen ergeben sich im Zusammenhang mit der Steuervorlage 17 (SV17). Nachdem das Schweizer Stimmvolk am 12. Februar 2017 mit der USR III einen ersten Anlauf zu einem Umbau des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts in einer Referendumsabstimmung abgelehnt hat, hat der Bundesrat am 21. März 2018 den eidgenössischen Räten die Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 unterbreitet. Sie soll wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen in der Schweiz sicherstellen und einen entscheidenden Beitrag zu einem attraktiven Standort und damit zu Wertschöpfung, Arbeitsplätzen und Steuereinnahmen leisten. Ausgangspunkt der SV17 ist die Ablösung bestehender Steuerregimes, die nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards stehen. Die kantonale Umsetzung der SV17 führt in allen Kantonen und somit auch im Kanton Zug zu einem grösseren Umbau des Unternehmenssteuerrechts. Flankiert wird dieser kantonale Umbau durch verschiedene Begleitmassnahmen im Bundesrecht, namentlich durch Anpassungen im Finanzausgleich zwischen dem Bund und den Kantonen (NFA) und durch finanzpolitische Kompensationsmassnahmen des Bundes zugunsten der Kantone.

Die Steuergesetze der Kantone sind gemäss Botschaft des Bundesrats auf den 1. Januar 2020 an die neuen SV17-Bestimmungen des StHG anzupassen, soweit diese für die Kantone obligatorisch sind. Angesichts der vorgesehenen kurzen Umsetzungsfrist eröffnet der Regierungsrat – ähnlich wie dies auch in den meisten anderen Kantonen vorgesehen oder bereits geschehen ist – die Vernehmlassung zur kantonalen Umsetzung, noch bevor die eidgenössischen Räte die SV17 abschliessend beraten und verabschiedet haben. Die Beratung in den eidgenössischen Räten wird Mitte April 2018 starten und soll nach aktuellem Zeitplan im Herbst 2018 abgeschlossen sein. Falls die eidgenössischen Räte bei der Schlussabstimmung von den in der Botschaft des Bundesrats vorgesehenen Gesetzesbestimmungen abweichen, kann diesen Abweichungen für die Umsetzung im Kanton Zug im Bericht und Antrag des Regierungsrats (2. Lesung, «Botschaft») im Herbst 2018 Rechnung getragen werden. Ist ein Kanton nicht in der Lage, sein kantonales Recht per 2020 zeitgerecht anzupassen, finden die bundesrechtlichen Bestimmungen des StHG direkte Anwendung, soweit ihnen das kantonale Recht widerspricht. In zahlreichen StHG-Bestimmungen wird den Kantonen ein Umsetzungsfreiraum eingeräumt, etwa durch fakultative Bestimmungen oder durch Bandbreiten bei der Nutzung bestimmter steuerlicher Instrumente. Zudem können die Kantone ihre Steuersätze für die Gewinn- und Kapitalsteuern im Rahmen ihrer verfassungsrechtlich garantierten Tarifautonomie festsetzen.

Ausser der SV17 sollen folgende Anpassungen des StHG oder anderer Bundesgesetze mit der vorliegenden 6. Teilrevision des Steuergesetzes umgesetzt werden:

- Bundesgesetz vom 20. März 2015 über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken (BBI 2015, 2751)
- Bundesgesetz vom 26. September 2014 über die Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB (BBI 2014, 7319)
- Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Maklerprovisionen; BBI 2016, 5357)
- Energiegesetz (Änderung von Art. 9 Abs. 3 und 3^{bis} StHG; BBI 2013, 7561)

Weiter soll eine Anregung des Verwaltungsgerichts aufgenommen und umgesetzt werden. Im Nachgang zu einem Urteil vom 26. Januar 2016 (A 2015 10) hat das Verwaltungsgericht empfohlen, den Wortlaut von § 29 Abs. 1 StG im Interesse der Rechtssicherheit und der Transparenz inhaltlich an die Regelungen von DBG und StHG anzupassen.

3. Gründe und Rahmenbedingungen

3.1 Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17)

3.1.1 Überblick über das gesamte SV17-Paket

Die zentralen SV17-Massnahmen im StHG und DBG sowie im Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG; SR 613.2) lassen sich wie folgt gliedern:

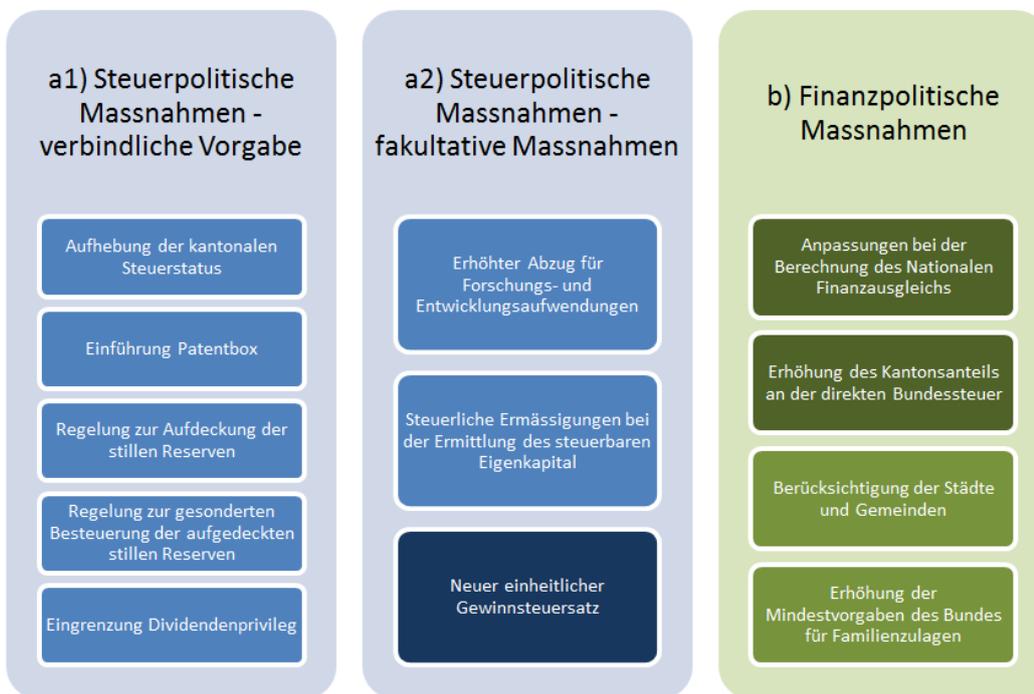


Abb. 1: Die Massnahmen der SV17 im Überblick

a) Steuerpolitische Massnahmen:

Vorgaben, die für die Kantone verbindlich sind:

- Aufhebung der kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften (Aufhebung von Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG).
- Einführung einer Patentbox für Patente und vergleichbare Rechte (Art. 8a, 24a und 24b StHG).
- Regelung zur Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht, also Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen aus dem Ausland oder in das Ausland oder in eine in- oder ausländische Betriebsstätte, Beginn und Ende der Steuerbefreiung, Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung aus dem Ausland oder in das Ausland (Art. 24c und 24d StHG).
- Regelung zur gesonderten Besteuerung der bei Aufhebung der kantonalen Steuerstatus bestehenden stillen Reserven von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus (Art. 78g StHG).
- Dividendenteilbesteuerung von mindestens 70 Prozent auf qualifizierenden Beteiligungen (Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 2^{quinquies} StHG).

Massnahmen, welche die Kantone fakultativ einführen können:

- Einführung eines erhöhten Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen von maximal 150 Prozent des inländischen Forschungs- und Entwicklungsaufwandes (Art. 10a und 25a StHG).
- Steuerliche Ermässigungen bzw. Abstufungen für Eigenkapital, welches auf qualifizierte Beteiligungsrechte sowie auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt (Art. 29 Abs. 3 StHG).

b) Finanzpolitische Massnahmen:

- Anpassungen bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials für die Berechnung des Finanzausgleichs unter den Kantonen (Art. 3 Abs. 3 und Art. 23a FiLaG).
- Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 17 Prozent auf 21,2 Prozent (Art. 196 Abs. 1 DBG).
- Angemessene Berücksichtigung der Interessen der Städte und Gemeinden, soweit diese vom Umbau des Unternehmenssteuerrechts und dessen Folgewirkungen substantiell betroffen sind (Art. 196 Abs. 1^{bis} DBG).
- Die Familienzulagen müssen in allen Kantonen neu mindestens 230 statt bisher 200 Franken pro Monat betragen (Art. 5 Familienzulagengesetz, SR 836.2).

Aufgrund der teils tiefgreifenden Veränderungen und ihrer Folgewirkungen sind die Kantone zudem faktisch gezwungen, ihre bisherigen Steuersätze für die Gewinn- und Kapitalsteuern mit Blick auf die nationale und internationale Wettbewerbsfähigkeit als Wirtschafts- und Steuerstandort kritisch zu hinterfragen und im Rahmen ihrer kantonalen Tarifautonomie neu festzusetzen.

Im direkten Vergleich zwischen der am 12. Februar 2017 in einer Referendumsabstimmung abgelehnten Unternehmenssteuerreform III und der nun vorgeschlagenen SV17 sind insbesondere die folgenden zentralen Unterschiede festzustellen:

- Mit der SV17 soll anders als noch mit der USR III keine zinsbereinigte Gewinnsteuer eingeführt werden.
- Mit der SV17 wird die Teilbesteuerung von qualifizierenden Dividenden gesamtschweizerisch auf mindestens 70 Prozent erhöht. In der USR III war lediglich ein Mindestwert von 60 Prozent ausschliesslich für jene Kantone vorgesehen, die eine zinsbereinigte Gewinnsteuer einführen.
- Die für die Patentbox qualifizierenden Patente und vergleichbaren Rechte sind in der SV17 enger definiert als noch in der USR III.
- Die SV17 begrenzt die steuerliche Maximalentlastung auf 70 Prozent statt wie in der USR III vorgesehen 80 Prozent.
- Mit der SV17 wird der Mindestansatz für Familienzulagen gesamtschweizerisch um 30 Franken auf 230 Franken pro Monat erhöht. Die USR III sah keine Anpassungen bei den Familienzulagen vor. Der Kanton Zug ist von dieser Erhöhung der Familienzulagen gemäss SV17 nicht betroffen, da er bereits heute in seinem kantonalen Recht höhere Mindestsätze kennt (§ 4 Einführungsgesetz zum Bundesgesetz über die Familienzulagen, BGS 844.4). Demzufolge muss das Zuger Recht in diesem Punkt nicht angepasst werden.

3.1.2 Besondere Charakteristika des international ausgerichteten Wirtschafts- und Steuerstandortes Zug

Im Kanton Zug tragen die Unternehmen (d.h. die juristischen Personen) mit ihren Gewinn- und Kapitalsteuern bisher zu einem erheblichen Anteil an das gesamte Steueraufkommen des Kantons und der Gemeinden bei. Der prozentuale Anteil der Steuererträge von Unternehmen ist im Kanton Zug weit höher als jener in den meisten anderen Kantonen. Eine im interkantonalen Vergleich besonders grosse Bedeutung kommt dabei den Steuererträgen sogenannter «gemischter Gesellschaften» zu, also von ausgeprägt international orientierten Gesellschaften, welche bisher gemäss § 69 Abs. 2 StG nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert wurden.

Eine Übersicht über die heutige Zusammensetzung der Steuererträge des Kantons und der Gemeinden vermittelt die Beilage 2.

Aufgrund der besonderen Ausgangslage ist es für den Kanton Zug und seine Gemeinden finanz- und gesellschaftspolitisch von entscheidender Bedeutung, dass der Kanton Zug auch nach der Umsetzung der SV17 nach nationalen und internationalen Massstäben ein attraktiver Wirtschafts- und Steuerstandort bleibt und dass gerade auch die international orientierten Unternehmen weiterhin substantziell zum gesamten Steueraufkommen beitragen und qualifizierte Arbeitsplätze in grosser Zahl anbieten können.

Dem Kanton Zug kommt zugute, dass er für seine Unternehmen schon heute eine im interkantonalen und internationalen Vergleich attraktive Gewinnsteuerbelastung kennt. Als sich ab Mitte des letzten Jahrzehnts im internationalen Umfeld abzeichnete, dass sich die bisherigen Statusregeln längerfristig wohl nicht mehr werden aufrecht erhalten lassen, wurde der einfache Gewinnsteuersatz bereits mit den 2. und 3. Teilrevisionen des Steuergesetzes per 2009, 2011, 2012, 2013 und 2014 gestaffelt in insgesamt fünf moderaten Schritten von ursprünglich 7 auf heute 5,75 Prozent gesenkt. Dadurch sank die effektive Gewinnsteuer von rund 16,3 Prozent im 2008 auf rund 14,6 Prozent seit 2014 (inklusive direkte Bundessteuer). Die bereits erfolgten Senkungen erleichtern es Zug nun, den notwendigen letzten Schritt zu einem national und international wettbewerbsfähigen einheitlichen Gewinnsteuersatz mit verkraftbaren finanziellen Auswirkungen anzugehen. Bereits heute befindet sich das Zuger Gewinnsteuerniveau im Vergleich mit anderen Kantonen im vordersten Drittel, was sich in der Übersicht in Beilage 3 zeigt.

Dem Kanton Zug war es immer wichtig, nicht nur den Unternehmen attraktive steuerliche Rahmenbedingungen zu bieten, sondern auch den Privatpersonen. Das aktuelle Bild für die Einkommensteuern der Privatpersonen im Kantonsvergleich zeigt ebenfalls Beilage 3.

Für den Kanton Zug wird es auch künftig von grosser Bedeutung sein, den Privatpersonen ein attraktives steuerliches Umfeld anbieten zu können. Bei einem substantziellen Anstieg der Steuerbelastung und einem Abrutschen im interkantonalen Vergleich müsste mit Wegzügen steuerstarker Einwohnerinnen und Einwohner gerechnet werden, was eine Negativspirale in Gang setzen könnte. Diesem Wirkungszusammenhang ist bei der SV17-Umsetzung Rechnung zu tragen.

3.1.3 Strategische Überlegungen des Regierungsrats für die kantonale Umsetzung

Der Regierungsrat hat sich bei seinem Bericht und Antrag zur kantonalen Umsetzung der SV17 von der «Strategie des Regierungsrats 2010–2018, Legislatur 2015–2018» und den «Legislativzielen 2015–2018» (<https://www.zg.ch/behoerden/regierungsrat/strategie>) leiten lassen.

Aus der Strategie 2010–2018 lassen sich für den Kontext der SV17-Umsetzung die folgenden unmittelbaren Vorgaben entnehmen:

- Der Kanton Zug hat Steuern, die für natürliche und juristische Personen zu den tiefsten der Schweiz gehören und im internationalen Standortwettbewerb konkurrenzfähig sind.
- Der Kanton Zug verfolgt eine berechenbare und stabile Steuerpolitik.
- Der Kanton Zug hat einen langfristig ausgeglichenen Staatshaushalt.

Aus den Legislaturzielen 2015–2018 ist namentlich das Ziel 2 «Erhaltung Spitzenposition im Standortwettbewerb» zu berücksichtigen. Es wurde durch die Massnahmen «Sicherung konkurrenzfähige Unternehmenssteuern nach Unternehmenssteuerreform III» und «Verhinderung strukturelle Defizite» konkretisiert.

Weitere strategische Eckwerte ergeben sich aus der «Finanzstrategie 2017–2025 des Kantons Zug» gemäss Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 8. März 2016 (Vorlage Nr. 2597.1 - 15117; <https://www.zg.ch/behoerden/finanzdirektion/direktionssekretariat/links-finanzdirektion>). Darin hat der Regierungsrat die drei wichtigsten finanzpolitischen Ziele trotz der in den vergangenen Jahren stark veränderten wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und finanziellen Rahmenbedingungen wie folgt bestätigt:

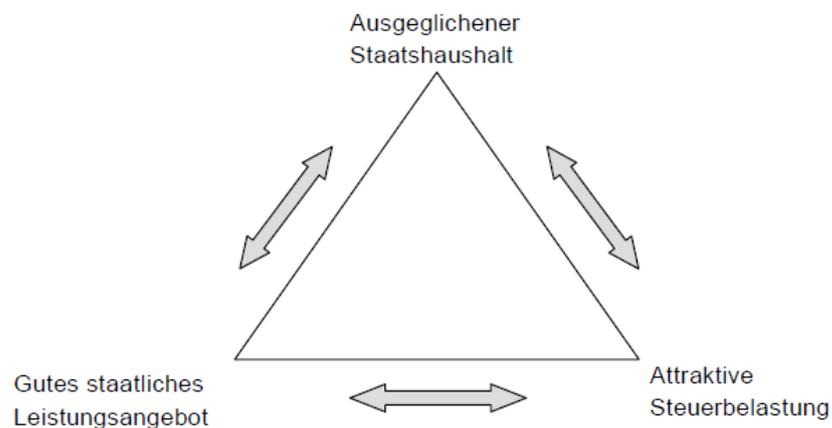


Abb. 2: Die wichtigsten finanzpolitischen Ziele des Regierungsrats

Unter Berücksichtigung der vorgenannten generellen strategischen Ziele des Kantons und der Finanzstrategie hat der Regierungsrat für den absehbaren Umbau des Zuger Unternehmenssteuerrechts folgende Leitlinien festgelegt und bereits am 19. September 2016 mittels Medienmitteilung öffentlich kommuniziert:

- Unternehmen und Bevölkerung sollen im Kanton Zug auch in Zukunft attraktive steuerliche Rahmenbedingungen vorfinden, sowohl nach nationalen wie auch internationalen Massstäben.
- Auf die anspruchsvolle Finanzlage des Kantons Zug und teilweise auch der Zuger Gemeinden ist zu achten.
- Es soll keine Umlagerung von Steuerlasten von den Unternehmen auf die Bevölkerung, d.h. auf die privaten Steuerrechnungen der Einwohnerinnen und Einwohner, erfolgen.
- Der Umbau des Unternehmenssteuerrechts soll unter Einbezug der finanziellen Folgewirkungen beim Finanzausgleich NFA und beim Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer in etwa aufkommensneutral erfolgen.

Die damals festgelegten und kommunizierten Leitlinien sind in den vorliegenden Bericht und Antrag eingeflossen.

3.1.4 Aufhebung der privilegierten kantonalen Steuerstatus und Festlegung eines neuen einheitlichen Gewinnsteuersatzes

Die Kantone müssen ihre bisherigen kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften im Sinne von Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG zwingend aufheben. Dementsprechend sind im Zuger StG die entsprechenden Bestimmungen von § 68 (Holdinggesellschaften), § 69 Abs. 1 (Domizilgesellschaften) und § 69 Abs. 2 (gemischte Gesellschaften) aufzuheben. Aus der Aufhebung der Steuerstatus sind sodann verteilt über zahlreiche weitere StG-Bestimmungen zur Gewinn- und Kapitalbesteuerung inhaltliche und redaktionelle Folgeanpassungen vorzunehmen.

Künftig wird für alle Gesellschaften ein einheitlicher kantonaler Gewinnsteuersatz zur Anwendung kommen. Mit Blick auf die grosse Bedeutung und die künftige nationale und internationale Konkurrenzfähigkeit des Wirtschafts- und Steuerstandortes Zug soll die effektive Gewinnsteuerbelastung für die Ebenen Bund, Kanton und Gemeinden zusammen rund 12 Prozent betragen. Damit wird sich der Kanton Zug bei der steuerlichen Attraktivität für Unternehmen in die Spitzengruppe der Kantone einreihen. Einen Überblick über die bisher kommunizierten Pläne der anderen Kantone vermittelt Beilage 4.

Um das angestrebte effektive Gewinnsteuerniveau von rund 12 Prozent im Kanton Zug zu erreichen, ist der einfache kantonale Gewinnsteuersatz in § 66 StG unter Berücksichtigung der Gewinnsteuerbelastung für die direkte Bundessteuer von nominal 8,5 Prozent (bzw. effektiv 7,8 Prozent nach Abzug der Steuern) und der Steuerfüsse des Kantons und der Zuger Gemeinden auf neu einheitlich 3,5 Prozent festzulegen. Er betrug bisher 3 Prozent für die ersten 100 000 Franken und 5,75 Prozent auf dem höheren Gewinn. Je nach Sitzgemeinde ergibt sich unter der Annahme unveränderter gemeindlicher Steuerfüsse (inklusive Kirchgemeinden) eine neue effektive Gewinnsteuer von rund 11,9 Prozent (Baar mit 53 Prozent Steuerfuss als günstigste Gemeinde) bis rund 12,5 Prozent (Menzingen mit 71 Prozent Steuerfuss als teuerste Gemeinde). In der Stadt Zug als Kantonshauptort wird die Steuerbelastung rund 12,0 Prozent betragen.

Die bisher von einem kantonalen Steuerstatus profitierenden Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften werden künftig moderat höhere Steuern entrichten. Bisher unterliegen sie je nach Status und konkreten Umständen einer effektiven Gewinnsteuer von etwa 8 bis 11 Prozent inklusive Bundessteuer, künftig kommt auf sie die einheitliche Gewinnsteuer für alle Unternehmen von rund 12 Prozent je nach Sitzgemeinde zur Anwendung. Die Vorteile aus der gestärkten internationalen Akzeptanz der Schweizer Steuerordnung und die verbesserte Planungs- und Rechtssicherheit wiegen die moderate Mehrbelastung für die betroffenen Unternehmen auf.

3.1.5 Kantonale Ermässigung für Patentboxerträge

Gemäss Art. 24a StHG müssen die Kantone für Kantons- und Gemeindesteuerzwecke zwingend eine sogenannte «Patentbox» einführen. Qualifizierende Patente und Immaterialgüterrechte werden dadurch für Kantons- und Gemeindesteuerzwecke reduziert besteuert. Die Höhe der Ermässigung ist Sache der Kantone, sie darf jedoch höchstens 90 Prozent betragen. Für die direkte Bundessteuer steht keine Patentbox zur Verfügung.

Patentboxen sind in Europa weit verbreitet, verschiedene Staaten kennen entsprechende Ermässigungen. Im Rahmen des «Base Erosion and Profit Shifting»-Projekts (BEPS) hat die OECD Kriterien für die internationale Akzeptanz von Patentboxen festgelegt. Da sich die Patentbox ertragsseitig auswirkt, wird auch von «Output-Förderung» für Forschung und Entwicklung gesprochen, dies im Gegensatz zur «Input-Förderung», welche in Abschnitt 3.1.6 beschrieben wird.

Mit Blick auf die nationale und internationale Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschafts- und Steuerstandortes Zug schlägt der Regierungsrat vor, die gemäss Bundesrecht maximal vorgesehene Ermässigung von 90 Prozent mit einem neuen § 59a StG ins kantonale Steuerrecht aufzunehmen. Im Ergebnis und in Kombination mit den in diesem Bericht und Antrag beschriebenen weiteren Massnahmen werden die Gewinne von Unternehmen, welche für die Patentbox qualifizieren und einen hohen Anteil an Forschung und Entwicklung (F&E) in der Schweiz aufweisen, in etwa gleich hoch besteuert werden wie vor der SV17. Die Patentbox kann neu auch zu steuerlichen Ermässigungen für Gesellschaften führen, welche vor Inkrafttreten der SV17 ordentlich besteuert waren und von keinen besonderen steuerlichen Privilegien profitiert haben.

Den von der OECD mit Blick auf die internationale Akzeptanz geforderten Substanzerfordernissen (sogenannter «modifizierter Nexus-Ansatz») wird mit der Patentbox nach Art. 24a und 24b StHG bzw. § 59a StG Rechnung getragen. Gemäss § 59a Abs. 4 qualifizieren für die Patentbox Patente gemäss der Aufzählung in Art. 24a Abs. 1 StHG und sogenannte «vergleichbare Rechte» gemäss Art. 24a Abs. 2 StHG. Als qualifizierender F&E-Aufwand gilt der Aufwand für selbst durchgeführte F&E, der Aufwand für durch Dritte durchgeführte F&E sowie der Aufwand für durch Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz durchgeführte F&E. 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 (sogenannter «Uplift») von 30 Prozent des qualifizierenden F&E-Aufwands gewährt. Weitere Berechnungsdetails wird der Bundesrat in einer Verordnung regeln. Der OECD-Standard läuft darauf hinaus, dass eine Gesellschaft umso stärker von der Patentbox profitiert, je grösser ihr Anteil an den Forschungs- und Entwicklungskosten in der Schweiz ausfällt. In der Praxis führt der Nexus-Ansatz somit tendenziell zu einer Bevorzugung von schweizerischen KMU gegenüber internationalen Unternehmen, weil die KMU eher wenig Forschungsaktivitäten im Ausland ausüben, wogegen die international tätigen Konzerne aus historischen und betrieblichen Gründen oft wesentliche Teile der Forschung im Ausland betreiben. Aus den verschiedenen Begriffsbestimmungen und Vorgaben in Art. 24a und 24b StHG ergeben sich die folgenden Einschränkungen:

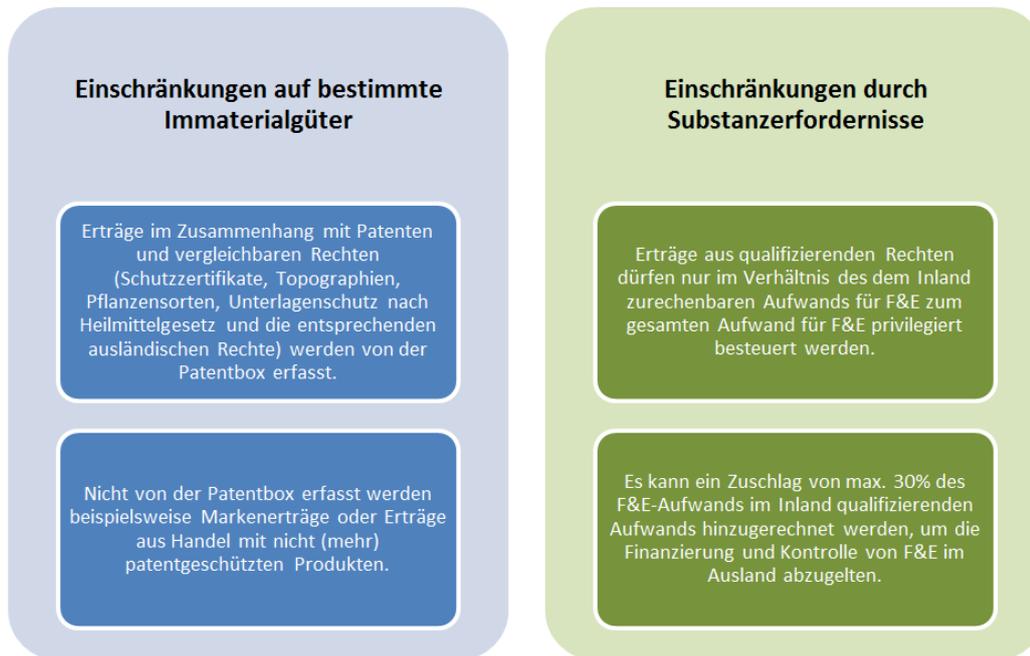


Abb. 3: Welche Erträge qualifizieren für die Patentbox?

Die künftigen internationalen Entwicklungen im Bereich der Patentboxen sind schwer abschätzbar. Bei Bedarf wird ihnen in künftigen Gesetzesrevisionen Rechnung zu tragen sein.

Gemäss den zwingenden Vorgaben von Art. 24b Abs. 3 StHG ist beim Einbringen von Immaterialgütern in die Patentbox steuerlich abzurechnen. Eine solche Abrechnung ist notwendig, weil in früheren Jahren Kosten entstanden sind, welche steuerlich vollständig in Abzug gebracht werden konnten. Demgegenüber werden die für die Patentbox qualifizierenden Erträge nur noch ermässigt besteuert. Die steuerliche Abrechnung über die Forschungs- und Entwicklungskosten bei Eintritt in die Patentbox ist nicht nur für ordentlich besteuerte, sondern auch für ehemalige Statusgesellschaften zwingend, wobei bei Letzteren der Umfang der bisherigen kantonalen Besteuerung zu berücksichtigen ist.

Art. 24b Abs. 3 StHG sieht grundsätzlich vor, dass im Jahr des Boxeneintritts alle in der Vergangenheit steuerlich bereits berücksichtigten F&E-Aufwendungen und ein allfälliger kantonaler Überabzug für F&E-Kosten (siehe dazu Abschnitt 3.1.6), soweit er effektiv abziehbar war, zum steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen und mit Bildung einer versteuerten Reserve einmalig abzurechnen sind. Diese Abrechnungsmethode würde aber im Jahr des Boxeneintritts zu einer markanten einmaligen Steuerbelastung führen. Daher lässt Art. 24b Abs. 3 StHG den Kantonen auch Raum für ein anderes Vorgehen, soweit sichergestellt wird, dass die Besteuerung innert fünf Jahren nach der erstmaligen ermässigten Besteuerung mittels Patentbox auf andere Weise erfolgt. Im vorliegenden Bericht und Antrag wird mit § 59a Abs. 3 StG eine Abrechnungsmethode vorgeschlagen, bei welcher die Abrechnung im Regelfall über mehrere Jahre verteilt wird. Im Ergebnis greift dadurch die steuerliche Ermässigung erst mit zeitlicher Verzögerung, dafür aber ohne steuerliche Einmalbelastung beim Eintritt in die Patentbox (siehe Berechnungsbeispiel in Beilage 5). Auf Antrag der Gesellschaft wird aber auch sofort und einmalig (z.B. im Jahr des Boxeneintritts) abgerechnet.

3.1.6 Kantonaler Überabzug für Forschungs- und Entwicklungskosten

Neben der «Output-Förderung» mittels Patentbox (siehe Abschnitt 3.1.5) erlaubt das StHG den Kantonen in Art. 25a zur weiteren Steigerung ihrer Standortattraktivität neu eine sogenannte «Input-Förderung» für Forschung und Entwicklung. Die Kantone können Aufwendungen für Forschung und Entwicklung über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinaus zum Abzug zulassen, maximal mit 150 Prozent des förderfähigen Aufwands für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Inland. Aufwand für Auslandsforschung bleibt zu 100 Prozent abzugsfähig. Der erhöhte Abzug («Überabzug») führt zu einer Reduktion des steuerbaren Reingewinns und damit einer tieferen effektiven Gewinnbesteuerung. Qualifiziert abzugsfähig sind eigene im Inland entstandene Aufwendungen und von Dritten in Rechnung gestellte Aufwendungen, soweit diese nicht selber vom Überabzug profitieren. Ein Berechnungsbeispiel findet sich in Beilage 6.

Die Input-Förderung ist für die Kantone lediglich fakultativ. Daher wird der geringeren steuerlichen Ausschöpfbarkeit der Gewinne im NFA nicht Rechnung getragen, d.h. dem Kanton Zug wird für NFA-Zwecke rechnerisch ein zu hoher Gewinn ohne kantonalen F&E-Abzug unterstellt. Ein F&E-Überabzug ist deshalb die finanziell kostspieligste Ermässigung aus dem gesamten SV17-Paket des Bundes. Dies ist auch der Grund, weshalb nach aktuellem Planungsstand ein Teil der Kantone von einer Übernahme des fakultativen F&E-Überabzugs ins kantonale Steuerrecht absieht (siehe Übersicht in Beilage 4). Dabei ist allerdings zu bedenken, dass die profitierenden Unternehmen oft Mitarbeitende beschäftigen, welche zumindest teilweise ebenfalls im Kanton wohnen und Steuern zahlen. Auch auf jenen privaten Steuerzahlungen sind aber korrespondierende NFA-Zahlungen zu leisten, wobei die rechnerischen Zusammenhänge sehr komplex und stark von der jeweiligen Steuerprogression abhängig sind.

Der Regierungsrat beantragt, den bundesrechtlich vorgesehenen Umsetzungsfreiraum im Interesse des Wirtschafts- und Steuerstandortes Zug maximal zu nutzen und mit § 60a StG einen 150%-igen Überabzug für inländische F&E-Aufwendungen neu ins kantonale Steuerrecht aufzunehmen.

3.1.7 Steuerliche Aspekte des Statuswechsels

Die gesonderte Besteuerung bzw. Aufdeckung stiller Reserven bei Aufhebung der bisher in §§ 68 und 69 StG verankerten kantonalen Steuerstatus unterstützt die vom Statuswechsel betroffenen Gesellschaften in der Bewältigung des Übergangs in die Besteuerung zum neuen einheitlichen Gewinnsteuersatz nach § 66 Abs. 1 StG (siehe dazu Abschnitt 3.1.4).

Stille Reserven entstehen entweder durch Unterbewertung von Aktiven oder durch Überbewertung von Passiven. Sie können aufgrund handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften oder aufgrund von Abschreibungen und Rückstellungen entstehen, die höher sind als notwendig. Die Realisierung stiller Reserven, beispielsweise bei einem Verkauf, führt gewöhnlich zu steuerbarem Gewinn.

Das Bundesrecht schreibt den Kantonen in Art. 78g StHG vor, für die von der Aufhebung der kantonalen Steuerstatusregeln betroffenen Gesellschaften eine Sondersteuer auf innert fünf Jahren seit Inkrafttreten der SV17 realisierten stillen Reserven vorzusehen. Damit soll erstens sichergestellt werden, dass es infolge des Wegfalls des Steuerstatus nicht zu einer abrupten und markanten Steuermehrbelastung kommt, zweitens kann mit dem Sondersatz auch eine unangemessen tiefe Besteuerung oder gar eine Nullbesteuerung vermieden werden. Die bei Ein-

führung des neuen Rechts vorhandenen stillen Reserven sind nach allgemein anerkannten Bewertungsregeln zu ermitteln und in einer Feststellungsverfügung festzuhalten.

Der Regierungsrat schlägt vor, diese bundesrechtliche Vorgabe und den Sondersatz in den Übergangsbestimmungen in einem neuen § 240a Abs. 1 StG umzusetzen. Für den Sondersteuersatz orientiert sich der Regierungsrat an der bisherigen Steuerbelastung für Statusgesellschaften vor Inkrafttreten der SV17. Statusgesellschaften entrichten bisher eine effektive Gewinnsteuer von rund 8 bis 11 Prozent inklusive direkter Bundessteuer. Auf die Kantons- und Gemeindesteuern alleine entfällt eine nominale (statutarische) Besteuerung von ungefähr 0 bis 3 Prozent. Mit der SV17 entfallen die besonderen Steuerstatus. Damit steigt die nominale Besteuerung des Gewinns der ehemaligen Statusgesellschaften ohne direkte Bundessteuer je nach Sitzgemeinde mit dem neuen einheitlichen Gewinnsteuersatz auf rund 5,25 Prozent (Multiplikation des neuen einfachen Gewinnsteuersatz von 3,5 Prozent in § 66 Abs. 1 StG mit den anwendbaren Steuerfüssen des Kantons und der Gemeinden von insgesamt rund 150 Prozent).

Der Regierungsrat schlägt vor, den einfachen kantonalen Sondersatz für die gesonderte Besteuerung der stillen Reserven in § 240a Abs. 1 StG gestaffelt ansteigend festzulegen, und zwar auf nominal 0,8 Prozent für das Steuerjahr 2020, auf 1,0 Prozent für das Steuerjahr 2021, auf 1,2 Prozent für das Steuerjahr 2022, auf 1,4 Prozent für das Steuerjahr 2023 und auf 1,6 Prozent für das Steuerjahr 2024. Ein ansteigender Sondersteuersatz bringt aus Sicht der betroffenen Unternehmen den Vorteil mit sich, dass sich die Steuerbelastung schrittweise an das neue ordentliche Gewinnsteuerniveau annähert und sich die Änderung der Steuerbelastung über mehrere Jahre verteilt. Aus Sicht des Kantons hat ein ansteigender Sondersteuersatz den Vorteil, dass die betroffenen Unternehmen ihre Reserven tendenziell früh nach Inkrafttreten der SV17 realisieren, was für Zug im Finanzausgleich NFA von Vorteil ist, weil auch die Gewichtung der ausgewiesenen Gewinne ehemaliger Statusgesellschaften für NFA-Berechnungszwecke in den ersten fünf Jahren nach Inkrafttreten der SV17 sukzessive ansteigt (Art. 23a Abs. 1 FiLaG). Je später die Gewinne mit Sondersteuersatz ausgewiesen werden, desto höher ist die NFA-Zahllast des Kantons Zug auf diesen Gewinnen. Dies rechtfertigt den Anstieg des Sondersteuersatzes.

Zusammen mit den Steuerfüssen des Kantons und der Gemeinden ergibt sich eine durchschnittliche nominale Besteuerung von rund 1,8 Prozent, was unter Einbezug der aufwandwirksamen Steuereffekte aus der direkten Bundessteuer effektiven Kantons- und Gemeindesteuern von rund 1,6 Prozent, entspricht. Mit dieser ausgewogenen Besteuerung wird eine abrupte Erhöhung der Gewinnsteuerbelastung für die betroffenen Unternehmen während maximal fünf Jahren vermieden, dabei aber gleichzeitig sichergestellt, dass die Unternehmen die auf ihre Gewinne entfallenden NFA-Kosten des Kantons Zug decken und einen angemessenen Deckungsbeitrag an die Kosten der Infrastruktur und der Dienstleistungen der öffentlichen Hand leisten.

Im Bundesrecht nicht explizit geregelt sind die Steuerfolgen, wenn der Statuswechsel vor dem 1. Januar 2020 erfolgt ist und dabei stille Reserven aufgedeckt wurden. Diese Konstellationen sind in einem ersten Schritt im Lichte des «alten» Rechts noch vor Inkrafttreten der eidgenössischen und kantonalen SV17-Erlasse zu beurteilen. Soweit ausdrückliche gesetzliche Regelungen fehlen, sind in einem zweiten Schritt unter Einbezug der thematisch naheliegenden übrigen eidgenössischen und kantonalen Gesetzesnormen, der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis die üblichen Methoden gemäss juristischer Methodenlehre heranzuziehen. Daraus ergibt sich letztlich, dass stille Reserven, welche nach dem 31. Dezember 2016 aber noch vor dem 1. Januar 2020 aufgedeckt wurden, analog Art. 78g StHG und § 240a Abs. 1 StG und mit zeitli-

cher Befristung analog den neuen Übergangsbestimmungen in Art. 23a Abs. 1 FiLaG bis längstens 31. Dezember 2024 abgeschrieben werden können. Dabei fallen diese Abschreibungen unter den Anwendungsbereich der 70%-igen Ermässigungsbegrenzung gemäss neuem § 60b StG. Dies entspricht auch der schon bisher von der kantonalen Steuerverwaltung gelebten und kommunizierten Verwaltungspraxis gemäss Merkblatt «Steuerliche Aspekte eines Statuswechsels» vom 26. September 2017, veröffentlicht auf der Website der Steuerverwaltung zusammen mit Berechnungsbeispielen unter www.zug.ch/tax, Rubrik Steuervorlage 2017. Der neue § 240a Abs. 2 StG verankert diese Praxis nun im Interesse der Transparenz, Vollständigkeit und Rechts- und Planungssicherheit explizit auch auf gesetzlicher Ebene.

3.1.8 Maximalbeschränkung für steuerliche Ermässigungen

Patentbox, F&E-Inputförderung und die Abschreibung aufgedeckter stiller Reserven können einzeln oder kumuliert zu erheblichen Steuerausfällen bzw. Ermässigungen führen. Ohne angemessene Maximalbeschränkung könnten daraus jahrelange faktische Steuerbefreiungen von Unternehmen resultieren. Zudem bliebe der Sitzkanton trotz ausbleibender oder unangemessen tiefer Steuererträge auf NFA-Zahlungen für diese Unternehmen sitzen, weil die NFA-Berechnungen an den Gewinnen für die Bundessteuer und nicht die Kantons- und Gemeindesteuern anknüpfen. Um dies zu verhindern, sieht das Bundesrecht mit dem neuen Art. 25b StHG eine Maximalbeschränkung für steuerliche Ermässigungen vor. Danach dürfen die gesamten steuerlichen Ermässigungen 70 Prozent des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung und unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages nicht übersteigen. Es steht den Kantonen frei, eine tiefere Ermässigung als 70 Prozent vorzusehen. Bei ihrer Entscheidung über die Maximalermässigung dürften sich die Kantone je nach ihrem allgemeinen Gewinnsteuerniveau und den konkret geplanten Ermässigungen wohl von Gedanken zur nationalen und internationalen Wettbewerbsfähigkeit als Wirtschaftsstandort und von finanziellen Überlegungen mit Blick auf ihre NFA-Zahlungen auf den korrespondierenden Unternehmensgewinnen leiten lassen.

Der Regierungsrat schlägt im neuen § 60b StG vor, die Ermässigungen im Zusammenhang mit der Patentbox (neuer § 59a StG), der F&E-Inputförderung (neuer § 60a StG) und der Abschreibung von aufgedeckten stillen Reserven (neuer § 240a Abs. 2 StG) auf den bundesrechtlich maximal möglichen Wert von 70 Prozent zu beschränken. Damit wird sichergestellt, dass alle von den (neuen) Ermässigungen profitierenden Unternehmen auch künftig eine bestimmte Mindeststeuerleistung erbringen. Aus Sicht des Kantons ist dabei darauf zu achten, dass die Unternehmen mindestens die von ihnen verursachten NFA-Kosten decken und darüber hinaus auch noch einen angemessenen Deckungsbeitrag an die Kosten der Zuger Infrastruktur und der öffentlichen Leistungen beitragen.

Übersteigen die theoretisch möglichen steuerlichen Ermässigungen die Maximalbeschränkung von 70 Prozent, spricht man von einem Abzugsüberschuss. Dieser Abzugsüberschuss kann steuerlich nicht geltend gemacht werden. Für Konstellationen, in denen ein Abzugsüberschuss resultiert, in denen also die einzelnen Ermässigungen kumuliert mehr als 70 Prozent des Reingewinns erreichen, ist ein Mechanismus bzw. eine Reihenfolge zu definieren, wie die einzelnen Ermässigungen zu kürzen sind. Dabei gebietet sich eine Rücksichtnahme auf die Interessenlage der betroffenen Unternehmen genauso wie auf jene des Kantons, welche nicht zuletzt auch durch NFA-Konsequenzen geprägt ist.

Kann eine Gesellschaft von mehreren Ermässigungen profitieren und entsteht dadurch insgesamt ein Abzugsüberschuss, so sind die steuerlichen Ermässigungen in folgender Reihenfolge zu kürzen:

1. Überabzug für Forschungs- und Entwicklungskosten (siehe dazu Abschnitt 3.1.6)
2. Abschreibungen auf aufgedeckten stillen Reserven (siehe dazu Abschnitt 3.1.7)
3. Ermässigung für Patentboxerträge (siehe dazu Abschnitt 3.1.5)

Aus Sicht der Unternehmen dürfte der Überabzug für Forschungs- und Entwicklungskosten in der Regel die am wenigsten attraktive Ermässigung sein, da bei einem späteren Einkauf in die Patentbox Steuerfolgen resultieren können (siehe dazu Abschnitt 3.1.5, Abrechnung auf früheren F&E-Überabzügen bei Eintritt in die Patentbox). Weiter dürften die Unternehmen Ermässigungen aufgrund von Patentboxerträgen im Vergleich zu Abschreibungen auf aufgedeckten stillen Reserven bevorzugen, da Letztere über ein beschränktes Potenzial verfügen (maximal fünf Jahre und nur in Höhe der aufgedeckten Reserven). Unter Berücksichtigung all dieser Überlegungen ergibt sich die oben genannte Reihenfolge. Auch aus Sicht des Kantons Zug ergibt sich – rein zufällig – die gleiche Wunschreihenfolge. Wichtig ist für den Kanton, dass als erstes der Überabzug für Forschungs- und Entwicklungskosten wegfällt oder gekürzt wird, weil dieser dem Kanton Zug für die NFA-Berechnungen nicht sachgerecht angerechnet wird (siehe dazu die Ausführungen zum NFA in Abschnitt 3.1.6). Ein Berechnungsbeispiel zur Wirkungsweise der kantonalen Ermässigungen und der Gesamtbegrenzung findet sich in Beilage 7.

Auch aus Gründen der internationalen Akzeptanz der Zuger bzw. Schweizer Steuerregeln ist es wichtig, dass eine unangemessen tiefe Gewinnbesteuerung aufgrund der Kumulation der verschiedenen Ermässigungen vermieden wird. Eine zu tiefe Gewinnbesteuerung wäre heikel, weil Zuger Unternehmen in diesen Konstellationen ernsthaft mit steuerlichen Gegenmassnahmen ausländischer Staaten rechnen müssten, etwa in Form von Hinzurechnungen Zugerischer Gewinne an ausländische Konzerngesellschaften oder Nahestehende oder in Form von verweigerter steuerlichen Abzügen im Ausland.

3.1.9 Umbau Kapitalsteuer

Durch den vom Bundesrecht vorgegebenen Wegfall der bisherigen kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften und die gemäss Art. 29 Abs. 3 StHG neu vorgesehenen steuerlichen Ermässigungen bzw. Abstufungen für qualifizierte Beteiligungsrechte, Patente und vergleichbare Rechte ist neben der kantonalen Gewinnbesteuerung auch die kantonale Kapitalbesteuerung in den §§ 71 ff. StG grundlegend umzubauen.

Nach geltendem Recht (§ 75 Abs. 1 StG) beträgt die einfache Kapitalsteuer für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen mit überwiegend kommerzieller Tätigkeit 0,5 Promille des steuerbaren Eigenkapitals. Für gemischte Gesellschaften beträgt sie 0,1 Promille, für Domizilgesellschaften und diesen gleichgestellte juristische Personen 0,075 Promille und für Holdinggesellschaften 0,02 Promille, mindestens jedoch 250 Franken. Die einfache Kapitalsteuer ist mit den jeweiligen Steuerfüssen des Kantons und der Gemeinden, letztlich je nach Sitzgemeinde also mit etwa 150 Prozent, zu multiplizieren (§ 2 StG). Die effektive Kapitalsteuer beträgt für ordentlich besteuerte Gesellschaften dementsprechend etwa 0,75 Promille des steuerbaren Eigenkapitals. Für gemischte Gesellschaften beträgt sie etwa 0,15 Promille, für Domizilgesellschaften und diesen gleichgestellte juristische Personen etwa 0,1125 Promille und für Holdinggesellschaften etwa 0,03 Promille, mindestens jedoch etwa 375 Franken.

Bei einem ersatzlosen Wegfall der bisherigen kantonalen Steuerstatus (§§ 68 und 69 StG) würde die Kapitalsteuerbelastung der betroffenen Gesellschaften markant ansteigen. Sie müssten neu auf ihrem ansonsten unveränderten Kapital die deutlich höhere Kapitalsteuer für ordentlich besteuerte Gesellschaften entrichten, was im Falle der bisherigen Holdinggesellschaften einem Anstieg auf den 25-fachen Steuerbetrag bedeuten würde. Ein solcher Anstieg würde unweigerlich zu einem Wegzug vieler betroffener Gesellschaften führen.

Der Regierungsrat schlägt daher vor, den heutigen Kapitalsteuersatz von 0,5 Promille des steuerbaren Eigenkapitals zwar unverändert zu belassen, jedoch von den in Art. 29 Abs. 3 StHG neu vorgesehenen kantonalen steuerlichen Ermässigungen bzw. Abstufungen für qualifizierte Beteiligungsrechte, Patente und vergleichbare Rechte grosszügig Gebrauch zu machen. Im Ergebnis sollen die heutigen Statusgesellschaften künftig eine möglichst ähnliche Kapitalsteuerbelastung erfahren wie vor der SV17. Dementsprechend ist die Bemessungsgrundlage für die Kapitalsteuer mit einem neuen § 72 Abs. 1a StG zu ergänzen. Neu soll Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach § 67 StG und auf Rechte nach § 59a StG entfällt, mit 2 Prozent in die Bemessung einbezogen werden. Zu den Rechten nach § 59a StG werden in der Vollzugspraxis auch jene versteuerten stillen Reserven zählen, die anlässlich eines Statuswechsels vor Inkrafttreten der SV17 aufgedeckt wurden (siehe dazu Abschnitt 3.1.7). Diese Reserven entfallen erfahrungsgemäss zu einem wesentlichen Teil auf Goodwill und weitere immaterielle Rechte.

Am Beispiel einer in der Stadt Zug ansässigen Gesellschaft, deren steuerbares Eigenkapital vor Ermässigungen 25 Millionen Franken beträgt, zeigt sich folgendes Bild:

	Holding Gesellschaft	Domizil- gesellschaft	Gemischte Gesellschaft	Ordentliche Gesellschaft
<i>Kapitalsteuer vor SV17:</i>				
Steuerbares Eigenkapital:	25 Mio. Franken	25 Mio. Franken	25 Mio. Franken	25 Mio. Franken
Einfacher Kapitalsteuersatz:	0,02 Promille	0,075 Promille	0,1 Promille	0,5 Promille
Steuerfuss Kanton & Gemeinden:	150%	150%	150%	150%
Effektive Kapitalsteuer:	750 Franken	2'812 Franken	3'750 Franken	18'750 Franken
<i>Kapitalsteuer nach SV17:</i>				
Eigenkapital gem. Jahresrechnung:	25 Mio. Franken	25 Mio. Franken	25 Mio. Franken	25 Mio. Franken
Ermässigung steuerbares Eigenkapital aufgrund qualifiz. Aktiven (geschätzt):	96%	92%	77%	53%
Steuerbares Eigenkapital:	1'000'000 Franken	2'000'000 Franken	5'750'000 Franken	11'7500'000 Franken
Einfacher Kapitalsteuersatz:	0,5 Promille	0,5 Promille	0,5 Promille	0,5 Promille
Steuerfuss Kanton & Gemeinden:	150%	150%	150%	150%
Effektive Kapitalsteuer:	750 Franken	1'500 Franken	4'312 Franken	8'813 Franken

Abb. 4: Kapitalsteuer vor und nach der SV17-Umsetzung

Der Regierungsrat verzichtet im Rahmen der vorliegenden 6. Teilrevision des Steuergesetzes bewusst darauf, eine Mindestkapitalsteuer vorzuschlagen, wie sie bisher für privilegierte Statusgesellschaften zur Anwendung kommt (§ 75 Abs. 1 StG, letzter Teilsatz). Eine allfällige Mindestkapitalsteuer oder Mindeststeuer für juristische Personen wird im Zusammenhang mit «Finanzen 2019» separat geprüft.

3.1.10 Teilbesteuerung von Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungen

Gemäss zwingendem Bundesrecht (Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 2^{quinquies} StHG) sind Dividenden aus Beteiligungen des Privat- und Geschäftsvermögens, die mindestens 10 Prozent am Grund-

oder Stammkapital der leistenden Gesellschaft ausmachen, durch den betreffenden Kanton neu zu mindestens 70 Prozent statt bisher 50 Prozent zu besteuern. § 18^{ter} und § 19 Abs. 2 sind daher anzupassen. Die vom Bundesrecht vorgeschriebene moderate Anhebung ist sachlich insofern nachvollziehbar, als durch die SV17-Ersatzmassnahmen indirekt auch die Aktionärinnen und Aktionäre profitieren.

3.1.11 Diverse weitere steuerliche Ergänzungen und Anpassungen

Über das ganze Steuergesetz verteilt sind zahlreiche weitere grössere und kleinere steuerliche Ergänzungen und Anpassungen vorzunehmen, teils nur redaktioneller Natur, teils aufgrund von bundesrechtlichen Vorgaben.

Abgesehen von rein redaktionellen Nachführungen betrifft dies in der systematischen Reihenfolge des StG die folgenden Paragraphen:

§ 17 Abs. 1a und § 26^{ter}: Steuerliche Ermässigungen für Selbständigerwerbende

Die neuen gewinnsteuerlichen Bestimmungen zur Patentbox und zum Überabzug für F&E-Aufwendungen bei den juristischen Personen (§ 59a und § 60a StG) sollen in analoger Weise auch für die Einkommensbesteuerung Selbständigerwerbender eingeführt werden. Das Bundesrecht lässt den Kantonen dafür in den Art. 8a und 10a StHG einen entsprechenden Freiraum.

§ 19^{bis} Abs. 1 Bst. b: Transponierung

Gemäss Art. 7a Abs. 1 Bst. b StHG entfällt das bisherige Mindestquorum von 5 Prozent, wenn Beteiligungspapiere in eine selbst beherrschte Gesellschaft eingebracht werden. Diese Änderung gilt auch für die direkte Bundessteuer (Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG) und ist von den Kantonen zwingend umzusetzen.

§ 59b Aufdeckung stiller Reserven bei Zuzug bzw. Beginn der Steuerpflicht

Gemäss Art. 24c StHG haben Gesellschaften bei einem Zuzug aus dem Ausland oder bei anderweitigem Beginn der Schweizer Steuerpflicht neu die Möglichkeit, ihre stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) in ihrer Steuerbilanz aufzudecken. Der aufgedeckte Goodwill ist anschliessend innert zehn Jahren abzuschreiben, die übrigen aufgedeckten stillen Reserven je nach Art der betroffenen Bilanzposition. Die bundesrechtlichen Vorgaben im StHG, die mit einem neuen § 59b StG umgesetzt werden sollen, sind abschliessend und zwingend, d.h. dem Kanton kommt bei der Umsetzung kein inhaltlicher Freiraum zu.

§ 59c Besteuerung stiller Reserven bei Wegzug bzw. Ende der Steuerpflicht

Gemäss Art. 24d StHG ist bei Gesellschaften im Falle eines Wegzugs ins Ausland oder bei anderweitiger Beendigung der Schweizer Steuerpflicht über die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) abzurechnen. Die bundesrechtlichen Vorgaben im StHG, die mit einem neuen § 59c StG umgesetzt werden sollen, sind abschliessend und zwingend, d.h. dem Kanton kommt bei der Umsetzung kein inhaltlicher Freiraum zu.

Gemäss Bundesrecht (Art. 14 Abs. 3 StHG) wäre es den Kantonen zudem erlaubt, bei der Vermögenssteuer, welche auf immaterielle Rechte entfällt, eine Steuerermässigung vorzusehen. Im Kanton Zug soll von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht werden. Die Abgrenzung zwischen qualifizierenden und nicht qualifizierenden Rechten wäre in der Vollzugspraxis sehr anspruchsvoll, nicht nur für die Steuerbehörden, sondern auch für die steuerpflichtigen

Personen selbst. Die weitere Verkomplizierung des Steuerrechts stünde in keinem angemessenen Verhältnis zum standortpolitischen Nutzen einer differenzierten Vermögensbesteuerung, zumal der Kanton Zug schon heute eine vorteilhafte Vermögenssteuerbelastung kennt und sich je nach subjektiver Interessenlage wohl für fast jeden Vermögenswert mehr oder weniger gute Gründe finden liessen, genau diesen Vermögenswert privilegiert zu besteuern.

3.1.12 Auswirkung der SV17-Statusanpassungen auf den nationalen Finanzausgleich NFA

Die hohen NFA-Zahlungen des Kantons Zug gründen in erster Linie auf dem sogenannten Ressourcenindex der Kantone. Dieser errechnet sich in einem komplexen System aus der allgemeinen Steuerbemessungsgrundlage (ASG) der Kantone.

Die steuerbaren Gewinne der ordentlich besteuerten juristischen Personen fliessen heute in die Berechnungen grundsätzlich mit demselben Gewicht ein wie die Einkommen der natürlichen Personen. Ein Franken steuerbares Einkommen einer natürlichen Person zählt also für den NFA gleich stark wie ein Franken steuerbarer Gewinn einer juristischen Person.

Eine spezielle Regelung gilt jedoch für Gewinne von Unternehmen mit einem kantonalen Steuerstatus. Sie fliessen mit einem stark reduzierten Gewicht (sog. «Beta-Faktoren») in den NFA ein, um der reduzierten Besteuerung in den Kantonen Rechnung zu tragen. Gemäss Anhang 6 der Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV) betragen die Beta-Faktoren für die Jahre 2016 bis 2019 2,6 Prozent für Holdinggesellschaften, 11,3 Prozent für Domizilgesellschaften und 12,3 Prozent für gemischte Gesellschaften. Das heisst: Ein vergleichbarer Gewinn einer ordentlich besteuerten Gesellschaft von 1 Million Franken fliesst mit 1 Million Franken in den NFA ein, derselbe Gewinn einer gemischten Gesellschaft mit lediglich 123 000 Franken (= 12,3 Prozent x 1 Million Franken).

Mit der Aufhebung der bisherigen Besteuerungsregeln für Statusgesellschaften entfallen auch die Beta-Faktoren. Ohne Korrektur an den NFA-Berechnungsmechanismen würde dies dazu führen, dass Kantone mit einem hohen Anteil an Erträgen von Statusgesellschaften – darunter insbesondere Zug – rein systembedingt einen markanten Anstieg bei den NFA-Zahlungen hinnehmen müssten. Dies würde der wirtschaftlichen Realität nicht gerecht, denn die Kantone müssen die bisherigen Gewinnsteuern anpassen und weitere steuerliche Massnahmen treffen, weil die betroffenen ehemaligen Statusgesellschaften sonst die Schweiz mangels Attraktivität verlassen würden. Letztlich würden die Wegzüge zu massiven Steuerausfällen und zu enormen Verwerfungen im Finanzausgleich NFA für alle Kantone führen.

Um den Folgen des Umbaus der Unternehmenssteuern in den Kantonen Rechnung zu tragen, wird das System zur Berechnung des Finanzausgleichs NFA in mehreren zentralen Punkten angepasst (Art. 3 Abs. 3 FiLaG):

- a) Gewinne von Unternehmen zählen künftig mit einem tieferen Gewicht als Einkommen von natürlichen Personen. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die Einkommen in den Kantonen einer spürbar höheren Steuerbelastung unterliegen als die Gewinne von juristischen Personen. Der nationale und internationale Standortwettbewerb lässt eine mit dem Steuerniveau natürlicher Personen vergleichbare kantonale Besteuerung der oft sehr mobilen juristischen Personen nicht zu, ohne die entsprechenden Unternehmen und deren geschäftliche Aktivitäten an steuerlich attraktivere Standorte zu verlieren.
- b) Das reduzierte Gewicht der Unternehmensgewinne im NFA-Ressourcenausgleich im Vergleich zu den Einkommen natürlicher Personen wird als «Zeta-Faktor-1» bezeichnet. Der

Bundesrat rechnet in seiner SV17-Botschaft damit, dass der Zeta-Faktor ab 2020 bei etwas unter 0,4 liegt, d.h. wenn ein Franken Einkommen einer natürlichen Person für den NFA mit 100 Prozent zählt, so zählt ein Franken Gewinn eines Unternehmens mit etwas weniger als 40 Prozent. Der tatsächlich anwendbare Zeta-Faktor wird vom Bund jedoch erst im Jahr 2023 auf Basis der ASG 2020 mit Wirkung für das Referenzjahr 2024 berechnet. Der Bund wird dafür einen gewichteten Durchschnitt der Einkommenssteuern in allen Kantonen im Verhältnis zu den gewichteten Gewinnsteuersätzen in allen Kantonen ermitteln. Es ist im Moment nicht einfach vorhersehbar, auf welchen Prozentbetrag der Zeta-Faktor letztlich tatsächlich festgelegt werden wird. Entscheidend wird sein, wie die 26 Kantone die SV17 tatsächlich umsetzen, also insbesondere, welche Gewinnsteuersätze bei ihnen ab 2020 zur Anwendung kommen. Die meisten Kantone haben ihre Umsetzungspläne bereits kommuniziert, jedoch können sich im Rahmen der kantonalen Vernehmlassungen und Beratungen noch Änderungen ergeben. Allen nachfolgenden Berechnungen in diesem Bericht und Antrag wurde ein Zeta-1-Faktor von 38,5 Prozent zugrunde gelegt, wie er vom Bundesrat in seiner USR III-Botschaft verwendet wurde.

- c) Für Erträge, welche künftig in die Patentbox gemäss Art. 24a und 24b StHG bzw. neuem § 59a StG fallen, kommt ein separater Gewichtungsfaktor zur Anwendung, der sogenannte «Zeta-Faktor-2». Er widerspiegelt die durchschnittliche steuerliche Entlastung dieser Gewinne im Vergleich zu den ordentlich besteuerten Gewinnen. Die Patentbox ist für die Kantone gemäss Art. 24b StHG obligatorisch. Da es sich – anders als etwa der F&E-Überabzug – um eine obligatorische steuerliche Massnahme handelt, wird die geringere Ausschöpfbarkeit der Patentbox-Erträge für Kantons- und Gemeindesteuern im NFA berücksichtigt (Art. 3 Abs. 3 FiLaG). Der Zeta-Faktor-2 wird ebenfalls vom Bund aufgrund der künftigen Situation in allen 26 Kantonen berechnet. Der F&E-Überabzug gemäss Art. 25a StHG ist für die Kantone freiwillig. Aus diesem Grund wird ihm im NFA nicht Rechnung getragen, d.h. für die NFA-Berechnungsgrundlage wird dem Kanton Zug der darauf entfallende Gewinn so in Rechnung gestellt, wie wenn der Kanton ihn voll besteuert hätte. Letztlich zahlt der Kanton also NFA auf einen lediglich fiktiven Steuerertrag. Der F&E-Überabzug erweist sich dementsprechend von allen steuerlichen Ermässigungsmassnahmen als am kostspieligsten.
- d) Im Zusammenhang mit dem Statuswechsel kommt es während einer Übergangsfrist von mehreren Jahren zu Sondereffekten verschiedenster Art. Am meisten ins Gewicht fällt die Aufdeckung stiller Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts («Goodwill») vor dem Inkrafttreten der SV17 mit Abschreibung über mehrere Folgejahre, was im neuen § 240a Abs. 2 StG abgebildet ist. Das Bundesrecht trägt einem Teil der Sondereffekte indirekt Rechnung, denn während einer Übergangsfrist von fünf Jahren seit Inkrafttreten der SV17 fliessen die Gewinne ehemaliger Statusgesellschaften reduziert in den NFA ein, wobei die Reduktion mittels Beta-Faktor im Jahr 2020 am grössten ist und dann von Jahr zu Jahr kleiner wird, bis die Gewinne im Jahr 2025 erstmals ohne Reduktion einfliessen (Art. 23a Abs. 1 FiLaG).

Die finanziellen Auswirkungen der verschiedenen NFA-Anpassungen auf den Kanton Zug sind nicht einfach abzuschätzen, da sie unter anderem von der künftigen Verteilung der Gewinne und Einkommen sowie vom Anteil der Patentboxerträge in den einzelnen Kantonen abhängen. Hinzu kommt, dass der NFA-Ressourcenausgleich die steuerliche Realität nur mit zeitlicher Verzögerung und nur stufenweise abbildet, d.h. die Effekte der SV17 im NFA zeigen sich ab dem Jahr 2024 zu einem Drittel, im Jahr 2025 zu zwei Dritteln und ab dem Jahr 2026 grundsätzlich voll. Weiter ist verschiedenen Übergangsregeln Rechnung zu tragen, etwa der Abschreibung von aufgedeckten stillen Reserven während fünf Jahren oder dem über mehrere Jahre gestaffelten Eintritt in die Patentbox, was inklusive Folgewirkungen im NFA dazu führt,

dass letztlich das Jahr 2031 das erste Jahr ohne SV17-bedingte systematische Übergangseffekte sein wird.

3.1.13 NFA-Simulationsrechnungen für den Kanton Zug und die Gemeinden

Die Steuerverwaltung hat verschiedene Berechnungen und Simulationen vorgenommen, um die heutigen und künftigen NFA-Belastungen in Relation zu den Steuererträgen darzustellen. Konkret geht es darum, zu berechnen, welcher Betrag dem Kanton und/oder den Gemeinden letztlich aus den Steuererträgen von natürlichen und juristischen Personen verbleibt, nachdem die darauf entfallenden, zeitlich verzögerten NFA-Folgekosten abgezogen werden.

a) Grenzrendite als wichtigste Kennzahl

Im Zentrum der Berechnungen steht die sogenannte «Grenzrendite» in Prozent. Aus Sicht des Kantons zeigt sie auf, welcher Anteil dem Kanton verbleibt, wenn er von einer natürlichen bzw. juristischen Person die Kantonssteuer und den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer vereinnahmen kann, dann dafür aber NFA-Zahlungen leisten muss, an denen sich die Gemeinden indirekt mit 6 Prozent des Kantonssteuerertrags beteiligen. Der Überschuss im Verhältnis zum gesamten steuerbaren Reineinkommen bzw. Reingewinn stellt die Grenzrendite dar. Aus Sicht der Gemeinden geht es um den Gemeindesteuerertrag abzüglich der 6%-igen indirekten NFA-Beteiligung im Verhältnis zum gesamten steuerbaren Reineinkommen bzw. Reingewinn

Aufgrund der Simulationen der Steuerverwaltung ergeben sich für den Kanton und seine Einwohnergemeinden folgende Grenzrenditen:

	Ohne SV-17	künftig, mit SV17	
	heute	Übergangszeit	Ab 2025
Einkommen (max. Einkommenssteuersätze)			
Grenzrendite Kanton	3.84%	4.29%	4.29%
Grenzrendite Kanton und Stadt Zug	8.92%	9.41%	9.41%
Gewinne - ordentliche Besteuerung			
Grenzrendite Kanton	1.39%	2.36%	2.36%
Grenzrendite Kanton und Stadt Zug	4.93%	4.19%	4.19%
Gewinne - gemischte Gesellschaft			
Grenzrendite Kanton	1.63%	1.86%	2.36%
Grenzrendite Kanton und Stadt Zug	2.34%	2.84%	4.19%

Abb. 5: Grenzrendite für natürliche und juristische Personen vor und nach Umsetzung der SV17 gemäss internen Berechnungen der Steuerverwaltung, dargestellt anhand der Stadt Zug

Im Sinne eines Lesebeispiels anhand der heutigen Situation (vor SV17) für eine ordentlich besteuerte Gesellschaft ist die Abbildung wie folgt zu verstehen:

Bei einer ordentlich besteuerten Gesellschaft mit einem steuerbaren Reingewinn von 1 Million Franken verbleiben dem Kanton Zug aus der Kantonssteuer (ohne Gemeindesteuer), dem Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer und dem 6%-igen NFA-Beitrag der Gemeinden nach Abzug der NFA-Zahlung letztlich noch rund 13 900 Franken. Im Verhältnis zum steuerbaren Reingewinn von 1 Million Franken entspricht dies einer Grenzrendite von 1,39 Prozent. Die Detailberechnung dazu präsentiert sich wie folgt:

Effekt CHF 1 Mio. ordentl. besteuert. Gewinn	Kanton	Gemeinden	Total
Ertrag Staatssteuer (5.75%*82%)	47'150	-	47'150
Kantonsanteil DBSt (8.5%*17%)	14'450	-	14'450
Ertrag Einwohnergemeinden (5.75%*58%)	-	33'350	33'350
Ertrag Kirchgemeinden (5.75%*7.588%)	-	4'363	4'363
Beitrag Gemeinden (6% d. Gemeindesteuern)	2'263	-2'263	-
Grenzbelastung NFA (ca. 5% des steuerbarer Reingewinn)	-50'000	-	-50'000
Nettoeffekt in CHF	13'863	35'450	49'313
Nettoeffekt in %	1.39%	3.55%	4.93%

b) Grenzrenditen heute vor Umsetzung der SV17

Wie sich der Abbildung 5 entnehmen lässt, ist die Grenzrendite im Kanton Zug sowohl für die natürlichen wie auch die juristischen Personen durchwegs positiv, d.h. sowohl aus der isolierten Sicht der rein kantonalen Ebene wie auch unter Einbezug der Gemeindeebene verbleibt letztlich nach Abzug der korrespondierenden NFA-Zahlungen ein positiver Betrag.

Diese Erkenntnis ist keineswegs selbstverständlich, denn ein Teil der Kantone hat etwa für juristische Personen eine negative Grenzrendite, d.h. diese Kantone verlieren bei den juristischen Personen aufgrund von steigenden oder ausbleibenden NFA-Zahlungen mehr, als sie mit ihrem heutigen Gewinnsteuerniveau effektiv an Steuererträgen einnehmen.

c) Grenzrenditen künftig nach Umsetzung der SV17

Wie die Abbildung 5 zeigt, werden mit den in dieser Vorlage beantragten Änderungen die natürlichen und juristischen Personen auch künftig mindestens die eigenen NFA-Kosten tragen und darüber hinaus einen angemessenen finanziellen Beitrag an die Kosten der Infrastruktur und der Leistungen des Kantons und der Gemeinden leisten. Im Vergleich zur Situation heute kann sogar eine Verbesserung der Grenzrendite festgestellt werden, was in erster Linie auf den erhöhten Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (siehe Abschnitt 3.1.14) sowie auf eine tiefere Gewichtung der Unternehmensgewinne (Zeta-Faktoren) zurückzuführen ist. Aufgrund der Möglichkeit der Aufdeckung und späteren Abschreibung von stillen Reserven (siehe Abschnitt 3.1.7) erfolgt dieser Anstieg bei den ehemals privilegiert besteuerten Statusgesellschaften in der Übergangszeit schrittweise. Ab dem Jahr 2025 entspricht die Grenzrendite ehemaligen Statusgesellschaften der Grenzrendite von ordentlichen Gesellschaften.

d) Überprüfung durch unabhängiges Gutachten

Weil es sich bei der Abschätzung der NFA-Folgekosten bzw. der Berechnung der Grenzrenditen um ausserordentlich wichtige Grundlagenarbeiten mit besonders grosser finanzieller Tragweite handelt und die verwaltungsintern ermittelten Zahlen die Entscheide zum konkreten Umbau des Unternehmenssteuerrechts im Kanton Zug in erheblichem Ausmass mitbeeinflussen können, hat die Finanzdirektion bereits im Oktober 2016 im Vorfeld der USR III ein unabhängiges Gutachten veranlasst. Da die zentralen NFA-Parameter und die Erhöhung des Kantonsan-

teils an der direkten Bundessteuer gemäss SV17 im Vergleich zur USR III keine strukturellen Veränderungen erfahren haben, ist das Anfang 2017 verfasste Gutachten auch für die SV17 verwendbar.

Mit dem Gutachten ging es der Finanzdirektion vor allem darum,

- die wichtigsten Kennzahlen und NFA-Grundlagen von besonders ausgewiesenen Fachpersonen unabhängig von der Steuerverwaltung ermitteln zu lassen, um dann zu vergleichen, ob die je separat ermittelten Berechnungen in den zentralen Punkten (Annahmen und Ergebnisse) übereinstimmen;
- sicherzustellen, dass dem Kanton Zug und seinen Gemeinden auch nach dem Umbau des Unternehmenssteuerrechts eine positive Grenzrendite verbleibt, welche dafür sorgt, dass die natürlichen und juristischen Personen auch nach den steuerlichen Änderungen mindestens die eigenen NFA-Kosten tragen und darüber hinaus einen angemessenen finanziellen Beitrag an die Kosten der Infrastruktur und der Leistungen des Kantons und der Gemeinden leisten;
- eine unabhängige Einschätzung der trotz umfangreicher Abklärungen und sorgfältiger Berechnungen noch verbleibenden Ungewissheiten und Risiken bezüglich der NFA-Folgewirkungen des Umbaus der Unternehmenssteuern zu erhalten.

Das unabhängige Gutachten hat gezeigt, dass sich die Simulationen der Steuerverwaltung auf zweckmässige Annahmen stützen und realistische Berechnungsergebnisse zeigen. Zentral sind insbesondere die folgenden Aussagen bzw. Bestätigungen:

- Die heutigen Margen gemäss aktuellem Zuger Steuergesetz sind durchwegs positiv.
- Die künftigen Margen nach dem anvisierten Umbau des Zuger Unternehmenssteuerrechts sind ebenfalls durchwegs positiv.
- Auch bei negativen Szenarien sollten die künftigen Margen durchwegs positiv ausfallen, d.h. selbst wenn sich die Simulationsparameter für den Kanton Zug innerhalb einer gewissen Bandbreite negativer als heute realistischerweise zu erwarten ist entwickeln, sollten die Margen künftig immer noch positiv ausfallen.

Auch wenn die ermittelten Werte aufgrund der Herangehensweise und der verwendeten Methoden leicht variieren, sind die Kernaussagen und die Trends deckungsgleich. Die Gutachter haben zudem in einem zweiten Arbeitsschritt die internen Simulationen der Steuerverwaltung einem Review unterzogen und keine offensichtlichen Fehlannahmen oder Berechnungsfehler festgestellt.

3.1.14 Erhöhung Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer als finanzielle Kompensation des Bundes an die Kantone

Mit der SV17 steigt der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von heute 17 Prozent auf neu 21,2 Prozent (Art. 196 Abs. 1 DBG).

Der Bund trägt mit dieser finanziellen Kompensation an die Kantone der Tatsache Rechnung, dass rund die Hälfte der Gewinnsteuereinnahmen des Bundes von Gesellschaften mit kantonaalem Steuerstatus stammen und der Bund somit ein grosses Interesse daran hat, dass die Kantone auch nach dem Wegfall der Steuerstatus als Wirtschafts- und Steuerstandorte attraktiv bleiben und Bundessteuereinnahmen generieren können. Die finanzielle Kompensation des Bundes soll es den Kantonen erleichtern, den vom Wegfall besonders betroffenen ehemaligen Statusgesellschaften auch künftig attraktive steuerliche Rahmenbedingungen bieten zu können. Den meisten Kantonen gelingt dies nur mit einer Reduktion ihrer heutigen ordentlichen

Gewinnsteuersätze, zudem mit einem gezielten Einsatz der neuen steuerlichen Instrumente wie etwa Patentbox oder Überabzug für Forschung und Entwicklung. Weil alle diese Massnahmen für die Kantone mit steuerlichen Mindereinnahmen verbunden sind, hilft der Bund auf dem Weg der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer mit, die negativen finanziellen Auswirkungen der SV17 für die Kantone abzufedern.

Dem Kanton Zug stand bisher ein Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von jährlich rund 220 bis 240 Millionen Franken zu. Nach Berechnungen der Steuerverwaltung wird dem Kanton Zug aus der Erhöhung des Kantonsanteils an der Bundessteuer mit Einbezug der übrigen steuerlichen Folgewirkungen der SV17, die sich auch wieder direkt und indirekt auf die Bundessteuern und somit den Kantonsanteil auswirken, ab 2020 jährlich rund 52,5 Millionen Franken zusätzlich zufließen. Diese Schätzung ist etwas tiefer als jene gemäss bundesrätlicher Botschaft, weil dynamische Effekte wie Wegzüge berücksichtigt wurden. Dank diesem nachhaltigen jährlichen Mehrertrag kann der insgesamt aufkommensneutrale Umbau des Zuger Unternehmenssteuerrechts inklusive der indirekten Folgewirkungen aus dem Finanzausgleich NFA für den Kanton mit dem anvisierten neuen Gewinnsteuersatz von rund 12 Prozent und den weiteren steuerlichen Massnahmen gemäss vorliegendem Bericht und Antrag finanziert werden.

3.1.15 Finanzielle Auswirkungen für den Kanton

Die verschiedenen vorgenannten steuer- und finanzpolitischen Massnahmen des SV17-Pakets sind in ihrer Einzel- und Gesamtwirkung nur mit erheblicher Unschärfe und Unsicherheit zu ermitteln. Ebenso schwierig ist es, die einzelnen Auswirkungen in einfachen Worten zu beschreiben. Die in die Berechnung einzubeziehenden Parameter stehen teilweise in Wechselwirkung zueinander, zudem sind Annahmen darüber zu treffen, welche steuerpolitischen Massnahmen die anderen Kantone treffen und welchen wirtschaftlichen Erfolg sie damit erzielen, welche Veränderungen im steuerlichen Umfeld des Auslands anstehen und wie die national oder international ausgerichteten Unternehmen auf alle diese Änderungen reagieren werden, etwa mit rechtlichen Umstrukturierungen, Anpassungen der betrieblichen Abläufe, Verlagerungen von Geschäftsbereichen oder Zu- und Wegzügen zwischen den Kantonen oder über die Landesgrenzen hinweg. Hinzu kommen teils erhebliche Übergangseffekte und zeitliche Verzögerungswirkungen, gerade auch beim Finanzausgleich NFA, welcher schon rein systembedingt in aller Regel erst mit vier bis sechs Jahren Verzögerung voll wirkt.

Aufgrund von Simulationen der Steuerverwaltung ist für die kommenden Jahre aus Sicht des Kantons (ohne Gemeinden) nach Abzug der darauf entfallenden NFA-Zahllast mit der folgenden Entwicklung der Steuererträge aus den Kantonssteuern und des Zuger Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer zu rechnen.

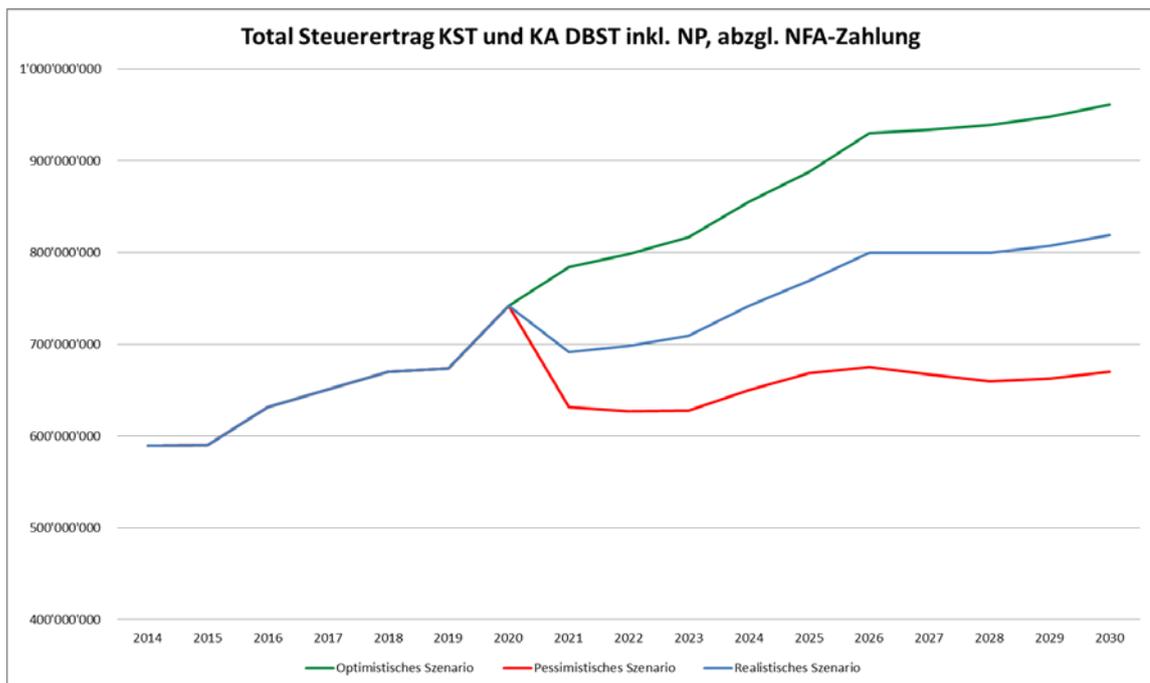


Abb. 6: Netto-Steuererträge des Kantons aus den Kantonssteuern und dem Kantonsanteil an den direkten Bundessteuern (natürliche und juristische Personen) nach Abzug der auf die Gewinne und Einkommen entfallenden, verzögerten NFA-Zahllast; Quelle: Interne Berechnungen der Steuerverwaltung. Darin eingerechnet ist ein Grundwachstum der Steuererträge von jährlich 1,5% sowohl für die natürlichen wie auch die juristischen Personen.

Das Jahr 2020 zeigt insofern einen speziellen Ausschlag, als der höhere Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer bereits im 2020 vollumfänglich positiv greift, während die negativen finanziellen Effekte aus den steuerlichen Anpassungen bei den juristischen Personen wegen des Postnumerandobezugs erst ab 2021 wirken und der Anstieg der NFA-Zahllast sogar erst mit mehreren Jahren Verzögerung (voll) zu Buche schlägt.

Der Beilage 8 lässt sich am Beispiel eines repräsentativen Jahres entnehmen, welche positiven und negativen finanziellen Effekte die einzelnen SV17-Elemente mit sich bringen.

3.1.16 Finanzielle Auswirkungen für die Einwohnergemeinden

Aus Sicht der Zuger Einwohnergemeinden zeigt sich bei der Entwicklung der Steuererträge in den kommenden Jahren das Bild gemäss Beilage 9, wobei die gemeindlichen Steuerfussenkungen per 2018 berücksichtigt wurden.

Im direkten Vergleich zu den finanziellen Auswirkungen für den Kanton ist bei den Gemeinden insbesondere zu berücksichtigen, dass die Gemeinden nicht direkt am nationalen Finanzausgleich NFA partizipieren, d.h. sie werden von der chronisch steigenden Zuger NFA-Zahllast, welche der Kanton schon seit Jahren finanziell schultern muss, nicht belastet. Dafür partizipieren sie anders als der Kanton auch nicht am Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer. Zwei für den Kanton sehr bedeutende finanzielle Auswirkungen aus der SV17, nämlich die Veränderungen beim NFA und der höhere Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer, sind für die Gemeinden somit ohne Einfluss. Dies ist auch der Grund, weshalb es im Kanton Zug – anders als in gewissen anderen Kantonen – weder sachgerecht noch geboten ist, zusätzliche Massnahmen des Kantons zugunsten von Gemeinden im Sinne von Art. 196 Abs. 1^{bis} DBG vorzuse-

hen. Der Umbau des Zuger Unternehmenssteuerrechts unter Berücksichtigung der weiteren finanziellen SV17-Folgewirkungen führt für die Einwohnergemeinden zu keinen substantziellen finanziellen Folgen, welchen der Kanton gesondert Rechnung tragen müsste.

Die Beilage 10 zeigt vertieft auf, wie sich die verschiedenen SV17-Elemente auf die einzelnen Gemeinden auswirken.

3.1.17 Finanzielle Auswirkungen für die Kirchgemeinden und die Bürgergemeinden

Für die Zuger Kirchgemeinden gelten ähnliche Überlegungen wie für die Einwohnergemeinden, d.h. sie sind anders als der Kanton weder von den Veränderungen im NFA noch von der Anpassung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer betroffen.

Der Wirkungs- und Steuererhebungsrayon *der katholischen Kirchgemeinden* deckt sich in der Regel geographisch mit jenem der Einwohnergemeinden. Soweit in den Beilagen 9 und 10 für die jeweilige Einwohnergemeinde ein Mehr- oder Minderertrag ausgewiesen ist, kann daher auch die katholische Kirchgemeinde jener Gemeinde mit einem Mehr- oder Minderertrag rechnen, wenn auch mit tieferen absoluten Frankenbeträgen. Für die meisten katholischen Kirchgemeinden sind die frankenmässigen Auswirkungen sehr gering, da der Grossteil ihrer Kirchensteuererträge von den natürlichen Personen und nur ein geringer Teil von juristischen Personen stammt.

Die *reformierte Kirchgemeinde* des Kantons Zug ist nicht innerhalb einzelner Gemeindegrenzen organisiert, sondern sie erstreckt sich auf das ganze Kantonsgebiet. Die reformierte Kirchgemeinde muss gemäss Beilagen 9 und 10 in der Übergangszeit ebenfalls mit moderaten Mindererträgen rechnen, wird aber ab dem Jahr 2025 Mehrerträge realisieren können.

Die *Bürgergemeinden* sind an den Gewinn- und Kapitalsteuern juristischer Personen mit Ausnahme einiger weniger Spezialfälle (Korporationen) nicht beteiligt. Die gesetzlichen SV17-Anpassungen bei den juristischen Personen wirken sich daher auf die Bürgergemeinden nicht aus. Dagegen können die gesetzlichen Anpassungen bei den Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen, also die Anpassungen bei den Selbständigerwerbenden und bei der Teilbesteuerung qualifizierter Beteiligungen, geringfügige finanzielle Auswirkungen für jene Bürgergemeinden mit sich bringen, die von ihren Bürgerinnen und Bürgern überhaupt noch eine Bürgersteuer erheben. Die finanziellen Auswirkungen sind jedoch minim und dürften sich in der Summe in etwa ausgleichen.

3.1.18 Finanzielle Auswirkungen für die Unternehmen

Die Gesamtheit der im Kanton Zug steuerpflichtigen Gesellschaften wird durch die SV17-Umsetzung – gemessen an einem faktischen Totalumbau des Unternehmenssteuerrechts – weder signifikant belastet noch entlastet. Die SV17-Umsetzung erweist sich somit aus der Sicht der Zuger Unternehmen als in etwa aufkommensneutral, alle Zuger Unternehmen zusammen zahlen künftig in etwa gleich viel Kantons- und Gemeindesteuern wie vorher.

Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die ehemals als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft privilegiert besteuerten Gesellschaften eine moderate Mehrbelastung in Kauf nehmen müssen, wogegen die bisher ordentlich besteuerten Gesellschaften mit einer tieferen Steuerbelastung rechnen können.

Gemäss Simulationen der Steuerverwaltung zeigt sich für die effektive Steuerbelastung, welche die bisherige privilegierte Besteuerung für Statusgesellschaften und die neuen künftigen steuerlichen SV17-Ermässigungen einbezieht, folgende Entwicklung:

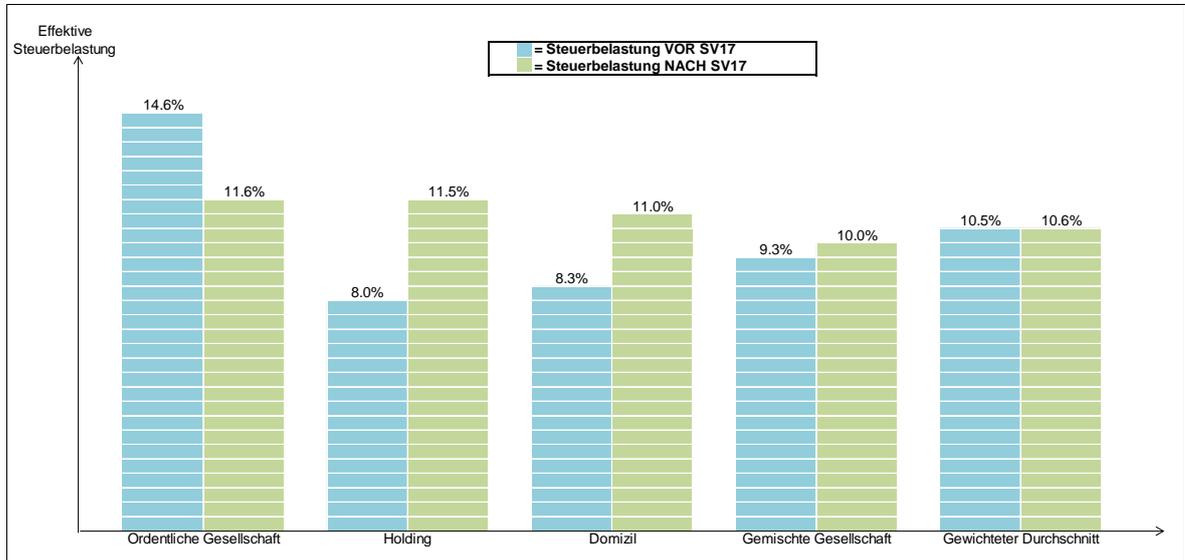


Abb. 7: Effektive Steuerbelastung nach Gesellschaftsart vor und nach der SV17-Umsetzung

Im Einzelnen ergeben sich folgende Veränderungen:

- Bei Holding- und Domizilgesellschaften wird eine Erhöhung der Steuerbelastung resultieren, weil der Wegfall der heutigen privilegierten Besteuerungsregeln nicht oder nur sehr beschränkt durch andere SV17 Massnahmen kompensiert werden kann.
- Gemischte Gesellschaften werden voraussichtlich ebenfalls eine Erhöhung der effektiven Steuerbelastung erfahren. Diese wird jedoch in den Übergangsjahren noch moderat sein, weil bis ins Jahr 2024 die Möglichkeit besteht, von einer im Ergebnis reduzierten Besteuerung auf Reserven zu profitieren, welche anlässlich des Statuswechsels aufgedeckt werden.
- Die durchschnittliche Steuerbelastung von bisher ordentlich besteuerten Gesellschaften wird von heute 14,6 Prozent auf rund 11,6 Prozent sinken. Hier wirkt vor allem der neue einheitliche Gewinnsteuersatz von rund 12,0 Prozent, hinzukommen die neuen steuerlichen Ermässigungen wie Patentbox und Überabzug für Forschung und Entwicklung.
- Insgesamt halten sich die steigende Steuerbelastung der ehemaligen Statusgesellschaften und die sinkende Steuerbelastung von ordentlichen Gesellschaften in etwa die Waage, so dass die effektive Steuerbelastung aller Unternehmen auch künftig etwa 10,5 Prozent beträgt.

3.1.19 Gesamtwürdigung der kantonalen SV17-Umsetzung

Das internationale Steuerrecht ist im Fluss. Die Schweiz und gerade auch der international ausgerichtete Standort Zug können sich dem nicht entziehen. Die SV17 auf eidgenössischer Ebene und die nun vorgeschlagene kantonale Umsetzung sorgen dafür, dass die in der Schweiz bzw. im Kanton Zug ansässigen oder tätigen Unternehmen konkurrenzfähige steuerliche Rahmenbedingungen vorfinden, sowohl nach internationalen wie auch nationalen Massstäben. Internationale Standards und Erwartungen werden eingehalten. Die Zuger Umsetzung nimmt zudem Rücksicht auf die Finanzlage des Kantons und der Zuger Gemeinden und stellt

sicher, dass keine SV17-bedingte Umlagerung von Steuerlasten der Unternehmen auf Privatpersonen stattfindet.

3.2 Weitere bundesrechtliche Vorgaben

3.2.1 Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

Am 20. März 2015 erliessen die eidgenössischen Räte das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken (BBI 2015, 2751). Dieses sieht vor, dass Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert werden, sofern sie einen bestimmten Höchstbetrag nicht überschreiten. Damit sollen namentlich Vereine mit Jugend- und Nachwuchsförderung entlastet werden. Nach dem Wortlaut profitieren aber nicht nur Vereine, sondern sämtliche juristische Personen vom neuen Steuerbefreiungstatbestand.

Bei der direkten Bundessteuer werden ab 2018 die Gewinne juristischer Personen bis zu einer Freigrenze von 20 000 Franken nicht mehr besteuert, sofern diese ausschliesslich und unwiderruflich ideelle Zwecke verfolgen (Art. 66a DBG).

Für die Kantons- und Gemeindesteuern hat das kantonale Recht die Höhe der Freigrenze selbst zu bestimmen. Soweit der kantonale Gesetzgeber dies auf den 1. Januar 2018 nicht bereits tat, gilt die Freigrenze von 20 000 Franken automatisch auch für die Kantons- und Gemeindesteuern (Art. 72t StHG). Ein gleich hoher Freibetrag bei der direkten Bundessteuer und bei den Kantons- und Gemeindesteuern erleichtert die Veranlagungsarbeiten, weshalb die Steuerfreiheit von Gewinnen unter 20 000 Franken auch ins Zuger Steuergesetz übernommen werden soll (neuer § 64a Abs. 1 StG).

Gemäss der neuen Regelung ist bei der Veranlagung von Vereinen und Stiftungen mit einem Gewinn unter 20 000 Franken künftig zu prüfen, ob ein ideeller Zweck verfolgt wird oder nicht. Einen Hinweis zur Beantwortung der Frage, was als ideeller Zweck gelten könnte, gibt das Zivilrecht in Art. 60 Abs. 1 ZGB (SR 210). Als ideeller Zweck von Vereinen werden beispielhaft politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben erwähnt. Lehre und Rechtsprechung sind sich zudem einig, dass der Zweck ein wirtschaftlicher (und kein ideeller) ist, wenn durch die Tätigkeit der juristischen Person Mitgliedern oder nahestehenden Personen ein konkreter ökonomischer, geldwerter Vorteil verschafft werden soll.

Eine umfassende und vertiefte Prüfung der Frage, ob ein ideeller Zweck verfolgt wird oder nicht, wäre bei der Steuerverwaltung mit einem erheblichen Arbeitsaufwand verbunden. Dieser müsste zu einem Mehrbedarf von 0.5 Personaleinheiten führen (Einfordern der aktuellen Statuten und Jahresberichte, Beurteilung des Zwecks, Mitteilung des Ergebnisses an die juristische Person, allfällige Besprechungen und Rechtsmittelverfahren). Im Lichte der laufenden Bemühungen des Regierungsrats und des Kantonsrats zur nachhaltigen Entlastung der Zuger Kantonsfinanzen wäre es nach Ansicht des Regierungsrats jedoch verfehlt, spürbar zusätzliche personelle Ressourcen für vertiefte Abklärungen einzusetzen. Die Steuerverwaltung wird ihre Prüfungshandlungen nach den Grundsätzen der Verhältnismässigkeit und der Veranlagungsökonomie mit Zurückhaltung und dem nötigen Augenmass vornehmen und sich hauptsächlich auf Plausibilitäts- und Stichprobenkontrollen fokussieren, auch wenn dies in Einzelfällen das Risiko von moderaten steuerlichen Ausfällen nach sich ziehen mag. Die trotz der Vereinfach-

chungsmassnahmen immer noch resultierenden, unvermeidlichen Mehrarbeiten wird die Steuerverwaltung intern ohne zusätzliche Ressourcen auffangen.

Aufgrund von internen Erhebungen der Steuerverwaltung ist von jährlichen Mindererträgen von 6000 Franken bei der Kantonssteuer und von 4800 Franken bei den Gemeindesteuern auszugehen.

3.2.2 Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB

Mit dem Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 26. September 2014 (BBI 2014, 7319) sind die Verjährungsfristen des Steuerstrafrechts per 1. Januar 2017 abschliessend im DBG bzw. im StHG geregelt worden. Das bis Ende 2016 anwendbare Recht liess sich im DBG und im StHG – und somit auch im kantonalen Steuergesetz – nur dann verstehen, wenn die Bestimmung von Art. 333 des Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0), der die Verjährungsfristen schematisch verlängert, beigezogen wird. Soweit das kantonale Recht nach dem 1. Januar 2017 dem Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB widerspricht, finden die neuen Regeln des StHG direkt Anwendung (Art. 72s StHG).

Die Verfolgungsverjährungsfristen kennen keine Unterbrechungsgründe mehr. Andererseits kann die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintreten, wenn ein erstinstanzlicher Entscheid gefällt worden ist.

Vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB per 1. Januar 2017 betragen die Verjährungsfristen bei Verletzung von Verfahrenspflichten vier Jahre, bei versuchter Steuerhinterziehung acht Jahre und bei vollendeter Steuerhinterziehung 15 Jahre (siehe § 211 StG i.V.m. Art. 333 Abs. 6 StGB und BGE 134 IV 328 E. 2.1). Bei der vollendeten Steuerhinterziehung hätte die Verjährungsfrist rein rechnerisch nach dem Wortlaut von Art. 333 Abs. 6 StGB sogar 20 Jahre betragen. Da sie damit aber höher gelegen wäre als beim qualifizierten Tatbestand des Steuerbetrugs, betrug sie gestützt auf die Überlegungen von BGE 134 IV 328 E. 2.1 gleich wie beim Steuerbetrug 15 Jahre. Neu verjährt die Strafverfolgung bei Verletzung von Verfahrenspflichten drei Jahre (Kürzung um ein Jahr) und bei versuchter Steuerhinterziehung sechs Jahre (Kürzung um zwei Jahre) nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die Steuern zu hinterziehen versucht wurden. Bei der vollendeten Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist neu zehn Jahre (Kürzung um fünf Jahre). Für die Gehilfenschaft und die Anstiftung gelten dieselben Verfolgungsverjährungsfristen wie für die Haupttäterin bzw. den Haupttäter. Das StHG und das DBG folgen hier den allgemeinen Regeln des StGB.

Neben der Festlegung der Verfolgungsverjährungsfristen passt das neue Bundesgesetz auch die Sanktionen für strafrechtlich relevante Vergehen (Steuerbetrug durch Urkundendelikte, Veruntreuung von Quellensteuern) sowohl im DBG als auch im StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB an.

Die Umsetzung dieses Bundesgesetzes hat weder personelle noch finanzielle Auswirkungen.

3.2.3 Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Maklerprovisionen)

Am 1. Januar 2019 treten Änderungen des StHG in Kraft (BBI 2016, 5357 ff.). Damit soll erreicht werden, dass Maklerprovisionen im interkantonalen Verhältnis ausschliesslich am Wohnsitz bzw. Sitz der vermittelnden Person besteuert werden. Eine Besteuerung am Grundstücksort soll nur noch in Fällen erfolgen, in denen die vermittelnde Person keinen Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz hat. Gleichzeitig sollen die Bestimmungen zum Steuerort des Liegenschaftshandels präzisiert werden, um die Übersichtlichkeit des Gesetzes zu erhöhen und Auslegungsschwierigkeiten zu vermeiden.

Die bisherige Regelung des StHG zu Maklerprovisionen war uneinheitlich, fehlte doch eine Regelung für juristische Personen im interkantonalen Verhältnis. Gleichwohl schloss das Bundesgericht, dass auch in diesen Fällen eine Besteuerung am Grundstücksort zu erfolgen habe. Diese Rechtsprechung war Gegenstand breiter Kritik, ging doch die herrschende Lehre davon aus, dass die Anknüpfung an den Grundstücksort im interkantonalen Verhältnis ein Rechtsversehen sei und nur im internationalen Verhältnis Geltung finden solle.

Mit den von den eidgenössischen Räten beschlossenen Änderungen des StHG wird sichergestellt, dass für natürliche und juristische Personen dieselbe Regelung gilt und eine Besteuerung der Maklerprovision am Grundstücksort nur noch dann erfolgt, wenn sich der Wohnsitz bzw. Sitz der vermittelnden Person im Ausland befindet. In allen anderen Fällen erfolgt die Besteuerung am schweizerischen Sitz bzw. Wohnsitz der vermittelnden Person.

Beim Liegenschaftshandel wird präzisiert, dass dieser am Grundstücksort steuerbar ist.

Für den Kanton Zug sind diese Änderungen lediglich formeller bzw. präzisierender Natur, weil Gesetzgebung und Praxis bereits heute die entsprechenden örtlichen Zuweisungen vorsehen. Gleichwohl soll das Steuergesetz formell an das StHG angeglichen werden.

Es ist weder von Mehr-, noch Mindereinnahmen auszugehen.

3.2.4 Energiegesetz

Gemäss Art. 32 Abs. 2 und 3 DBG werden bei der direkten Bundessteuer für Liegenschaften im Privatvermögen Kosten für Massnahmen im Bereich Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege den steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt. Für die Kantone sind die Abzüge fakultativ (Art. 9 Abs. 3 StHG). Der Kanton Zug hat von dieser Möglichkeit in § 29 Abs. 2 StG Gebrauch gemacht und gewährt die Abzüge wie bei der direkten Bundessteuer.

Am 21. Mai 2017 haben Volk und Stände dem Energiegesetz des Bundes zugestimmt. In diesem Zusammenhang kommt es ab 2020 auch zu einer Änderung der Steuergesetze. Den steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt werden neu ebenfalls Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau (Art. 32 Abs. 2 E-DBG), um den Ersatz von älteren, energieineffizienteren Gebäuden zu fördern. Zudem wird ein Abzugsvortrag eingeführt. Können Investitionen für Umweltschutz- bzw. Energiesparmassnahmen oder Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau nicht vollständig steuerlich in der laufenden Steuerperiode, in welcher sie angefallen sind, berücksichtigt werden, so sind sie auf die nachfolgenden zwei Steuerperioden vortragbar (Art. 32 Abs. 2^{bis} E-DBG). Für die Kantons- und Gemeindesteuern gelten die neuen Art. 9 Abs. 3 und 3^{bis} StHG sinngemäss.

Diese Massnahmen dürften zu einer erheblichen Zunahme des Vollzugsaufwands führen. Einerseits führen Begriffe wie Rückbaukosten oder Ersatzneubau dazu, dass Baufragen vermehrt von Steuerfachleuten zu prüfen sein werden. Andererseits durchbricht der Abzugsvortrag das für die Einkommensbesteuerung bisher fest verankerte Periodizitätsprinzip. Dies führt dazu, dass die vortragbaren Kosten im Veranlagungsverfahren bestimmt, abgegrenzt und nachgeführt werden müssen. Der höhere Vollzugsaufwand lässt sich jedoch nicht vermeiden. Denn selbst wenn der Kanton Zug die Abzüge und den Abzugsvortrag für die Kantons- und Gemeindesteuern nicht gewährte, müsste er sie für die direkte Bundessteuer gleichwohl anwenden.

Eine Schätzung der steuerlichen Auswirkungen lässt sich zum heutigen Zeitpunkt nicht seriös vornehmen, da diese im Wesentlichen davon abhängen, in welchem Ausmass Liegenschaftsbesitzer von den neuen Instrumenten Gebrauch machen werden und ob bzw. in welchem Umfang es zu Mitnahmeeffekten kommen wird, dürfte doch letztlich beinahe jeder Ersatzneubau energietechnisch bessere Standards als eine bestehende ältere Liegenschaft aufweisen. Allfällige Steuerausfälle bei der Einkommenssteuer dürften sich zumindest teilweise längerfristig in etwas höheren Grundstückgewinnsteuereinnahmen kompensieren, da einkommenssteuerlich abzugsfähige Kosten keine Anlagekosten darstellen und deshalb bei der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigt werden (§ 196 Abs. 2 Bst. b StG). Da die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zug eine rein gemeindliche Steuer ist (§ 1 Abs. 3 bzw. § 168 StG), profitieren von einer solchen späteren Kompensation jedoch nur die Gemeinden, nicht aber der Kanton.

Mit der Änderung von § 29 Abs. 2 bzw. 2a StG werden die neuen Art. 9 Abs. 3 und 3^{bis} StHG ins kantonale Recht übernommen.

3.3 Parlamentarische Vorstösse

3.3.1 Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer - steuerliche Entlastung von Risikokapital vom 23. April 2010 (Vorlage Nr. 1931.1 - 13402)

Die FDP-Fraktion hatte am 23. April 2010 eine Motion mit folgendem Antrag eingereicht: «Der Regierungsrat wird beauftragt, das Zuger Steuergesetz dahingehend zu ändern, dass die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet werden kann.»

Zur Begründung führte die FDP-Fraktion aus, dass die Kantone mit der Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Art. 30 Abs. 2, aufgrund der durch den Souverän am 24. Februar 2008 angenommenen Unternehmenssteuerreform II, die Möglichkeit erhielten, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen. Juristische Personen entrichten auf Kantons- und Gemeindeebene Gewinn- und Kapitalsteuern. Die Gewinnsteuer sei ertragsabhängig und falle entsprechend der Höhe des erwirtschafteten Gewinns an. Die Kapitalsteuer dagegen sei ertragsunabhängig und belaste die unternehmerische Substanz auch dann, wenn kein oder nur wenig Gewinn erzielt werde. Sie belaste Risikokapital und hemme Investitionstätigkeiten. Auf Bundesebene sei diese 1997 abgeschafft worden. International werde sie kaum mehr angewandt. Die Kapitalsteuer könne an die Substanz eines Unternehmens gehen, wenn sie auf das Vermögen, das notabene schon mehrmals besteuert wurde, selber zugreife und nicht bloss auf das daraus erwirtschaftete Einkommen. Dies sei schädlich und müsse verhindert werden.

Kapitalgesellschaften könnten durch die Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer von einer Steuer erleichtert werden, die an ihrer Substanz zehre und ihre Finanzkraft schwäche. Insbesondere für Klein- und Mittelbetriebe biete eine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer eine finanzielle Entlastung. Zusätzlich bestehe die Möglichkeit, dass der Gewinnan-

reiz steige und somit eine Kompensation des Steuersubstrates erwartet werden könne. Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer stärke den Unternehmensstandort Zug. Dieser müsse seine Attraktivität als Wirtschaftsstandort und Finanzplatz sicherstellen und wettbewerbsfähig bleiben.

Die Motion wurde erheblich erklärt, deren Behandlung bzw. Umsetzung jedoch auf Antrag des Regierungsrats zuerst in der Steuergesetzrevision per 2012 und dann noch einmal in der Revision per 2016 bis zum Vorliegen der Umsetzungsvorlage zur USR III vertagt.

Mit der vorliegenden 6. Teilrevision des Steuergesetzes schlägt der Regierungsrat nun einen grundlegenden Umbau sowohl des Gewinnsteuer- wie auch des Kapitalsteuerrechts vor. Nach Umsetzung aller vorgeschlagenen Änderungen gemäss Abschnitt 3.1. (Umsetzung SV 17) wird der Kanton Zug ein national und international wettbewerbsfähiges, ausgewogen austariertes Unternehmenssteuerrecht haben, welches auch auf die finanzielle Situation des Kantons und der Zuger Gemeinden Rücksicht nimmt. Eine Notwendigkeit für eine darüber hinausgehende Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer – verstanden als generelle Massnahme zur steuerlichen Entlastung von Unternehmen, was das ursprüngliche Motiv zur Einreichung der Motion war – besteht aufgrund der seit Einreichung der Motion veränderten Rahmenbedingungen nicht mehr. Die erheblich erklärte Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer - steuerliche Entlastung von Risikokapital - vom 23. April 2010 (Vorlage Nr. 1931.1 - 13402) ist daher als erledigt abzuschreiben.

3.3.2 Motion der SVP-Fraktion betreffend Einführung der Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox im Kanton Zug vom 26. Februar 2013 (Vorlage Nr. 2225.1 - 14261)

Die SVP-Fraktion hat am 26. Februar 2013 folgende Motion eingereicht:

«Der Regierungsrat wird beauftragt, dem Kantonsrat einen Gesetzesentwurf für die Einführung einer Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox vorzulegen. Des Weiteren soll der Regierungsrat in seinem Bericht und Antrag auch darlegen, welche weiteren, nicht wettbewerbsverzerrenden Besteuerungsmodelle in Zug eingeführt werden können, um die Einnahmeherausfälle nach der allfälligen Abschaffung der steuerlichen Ungleichbehandlung in- und ausländischer Erträge von Holding-, Verwaltungs- und gemischten Gesellschaften abzufedern.»

Zur Begründung führte die SVP-Fraktion aus, dass die Schweiz zurzeit Sondierungsgespräche mit der EU-Kommission „hinsichtlich der Aufnahme eines allfälligen Dialogs über den Verhaltenskodex“ über die Unternehmensbesteuerung führe. Sollte die Schweiz den Verhaltenskodex über die Unternehmensbesteuerung akzeptieren – was einer Aufgabe der eigenen Rechtsordnung gleichkäme und damit nicht zu hoffen sei –, müsste der Kanton Zug als Teil der Eidgenossenschaft die steuerliche Ungleichbehandlung in- und ausländischer Erträge von Holding-, Verwaltungs- und gemischten Gesellschaften aufheben, was zu signifikanten Einnahmeherausfällen bei den juristischen Personen führen würde. Aus diesem Grund solle der Regierungsrat bereits heute dem Kantonsrat die Einführung einer Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox beantragen (siehe z.B. die U.K. Patent Box, welche per April 2013 in Kraft tritt, oder die Lizenzbox im Kanton Nidwalden) sowie weitere Alternativen nicht wettbewerbsverzerrender Besteuerungsmodelle vorstellen, damit frühzeitig mit der Diskussion über die zukünftige Ausrichtung des Kantons Zug im internationalen Steuerwettbewerb gestartet werden könne.

Der Kantonsrat hat die Motion an seiner Sitzung vom 21. März 2013 an den Regierungsrat zu Bericht und Antrag überwiesen.

Anlässlich der fünften Teilrevision des Steuergesetzes per 2016 wurde die Motion bzw. deren allfällige Umsetzung thematisiert. Der Regierungsrat stellte den Antrag, zuerst das Ergebnis

des Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmenssteuerreform III auf Bundesebene abzuwarten. Solange die gesetzlichen Leitplanken im Steuerharmonisierungsgesetz nicht festgelegt seien, könne der Kanton Zug nicht nachhaltig legislieren. Der Regierungsrat stellte deshalb den Antrag, die Motion teilweise erheblich zu erklären, aber erst im Rahmen der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Steuerrecht umzusetzen (Fristverlängerung). Die vorberatende Kommission stellte den zusätzlichen Antrag, die Finanzdirektion habe der erweiterten Staatswirtschaftskommission jährlich Bericht zu erstatten. Die Staatswirtschaftskommission unterstützte diesen Zusatzantrag. Der Regierungsrat war mit diesem Zusatzauftrag einverstanden. Der Kantonsrat stimmte anlässlich der Schlussabstimmung vom 25. Juni 2015 sowohl der Fristverlängerung als auch dem Zusatzauftrag der Staatswirtschaftskommission stillschweigend zu, nachdem sich die vorberatende Kommission mit 13:1 Stimmen und die Staatswirtschaftskommission mit 6:1 Stimmen dafür ausgesprochen hatten.

Mit der vorliegenden 6. Teilrevision des Steuergesetzes schlägt der Regierungsrat nun die Einführung einer Patentbox und weiterer steuerlicher Ermässigungen im kantonalen Steuerrecht vor. Die teilweise erheblich erklärte Motion der SVP-Fraktion betreffend Einführung der Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox im Kanton Zug vom 26. Februar 2013 (Vorlage Nr. 2225.1 - 14261) ist daher als erledigt abzuschreiben.

3.4 Anregung des Verwaltungsgerichts zur Anpassung des Wortlauts von § 29 Abs. 1 StG an seinen wahren Sinn im Interesse der Rechtssicherheit

Gemäss § 29 Abs. 1 StG können von den Erträgen aus beweglichem Privatvermögen die Kosten der Verwaltung durch Dritte und die weder rückforderbaren noch anrechenbaren ausländischen Quellensteuern abgezogen werden.

Die Regelung im Zuger Steuergesetz weicht insofern von Art. 32 Abs. 1 DBG ab, als in der bundesrechtlichen Bestimmung allgemein von «beweglichem Privatvermögen» die Rede ist, von dem gewisse Vermögensverwaltungskosten abgezogen werden können.

Wie sich aus den Materialien zur Totalrevision des heutigen Steuergesetzes klar ergibt, wollten Regierungsrat und Kantonsrat mit der (vermeintlichen) Präzisierung des Wortlautes von § 29 Abs. 1 StG keine materielle Abweichung zur DBG-Norm bzw. zur Regelung gemäss altem Steuergesetz festlegen. Vielmehr war immer beabsichtigt, die Abzugsfähigkeit von Vermögensverwaltungskosten nicht vom Vorhandensein von steuerbarem Vermögensertrag abhängig zu machen. Die Steuerverwaltung hat denn auch ihre diesbezügliche Praxis trotz des neuen Wortlautes nie geändert.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug hat mit Urteil vom 26. Januar 2016 (A 2015 10) festgehalten, dass die Bestimmung von § 29 Abs. 1 StG anlässlich der Totalrevision per 2001 nicht so abgefasst wurde, wie sie gemeint war. § 29 Abs. 1 StG sei deshalb entgegen dem einschränkenden Wortlaut der gleiche materielle Gehalt beizumessen wie der Bestimmung von Art. 32 Abs. 1 DBG. Ein Vergleich der Steuergesetze aller Kantone zeigt denn auch, dass Zug der einzige Kanton ist, der die Abzugsfähigkeit von Vermögensverwaltungskosten im Vergleich zur DBG-Norm einschränkt. Das Verwaltungsgericht hat deshalb dem Regierungsrat empfohlen, eine entsprechende Gesetzesänderung in die Wege zu leiten und den Wortlaut von § 29 Abs. 1 StG inhaltlich an die Regelung der Bundesgesetzgebung (DBG, StHG) anzupassen.

4. Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens

Wird nach Ablauf der Vernehmlassungsfrist für die 2. Lesung im Regierungsrat eingefügt.

5. Kommentar zu den einzelnen Bestimmungen

§ 4 Abs. 1 und 2

Die Bestimmungen für natürliche Personen mit Wohnsitz im Ausland erwähnen nur noch die Maklerprovisionen (Abs. 2 Bst. d). Der Liegenschaftshandel wird in Abs. 1 Bst. c überführt. Letztere Bestimmung gilt für alle natürlichen Personen mit Wohnsitz ausserhalb des Kantons, d.h. im interkantonalen wie auch im internationalen Verhältnis.

§ 17

Die primär für die Gewinnbesteuerung juristischer Personen vorgesehenen steuerlichen Ermässigungen sollen in analoger Weise auch für die Einkommensbesteuerung Selbständigerwerbender eingeführt werden, in § 17 Abs. 1a die Patentbox analog dem neuem § 59a für juristische Personen.

§ 18ter und 19

Die Teilbesteuerung von Dividenden und weiteren Leistungen aus qualifizierten Beteiligungen des Privat- und Geschäftsvermögens muss gemäss zwingendem Bundesrecht (Art. 7 Abs. 1 bzw. Art. 8 Abs. 2^{quinquies} StHG) von heute 50 Prozent auf neu 70 Prozent angehoben werden.

§ 19bis Abs. 1 Bst. b

Anpassung der Bestimmungen über die Transponierung (Übertragung von Beteiligungsrechten) ans zwingende Bundesrecht (Art. 7a Abs. 1 Bst. b StHG).

§ 26ter

Die primär für die Gewinnbesteuerung juristischer Personen vorgesehenen steuerlichen Ermässigungen sollen in analoger Weise auch für die Einkommensbesteuerung Selbständigerwerbender eingeführt werden, in § 26^{ter} der Überabzug für F&E-Aufwendungen analog dem neuen § 60a für juristische Personen.

§ 29 Abs. 1

Anpassung des zu einschränkenden Wortlauts an den wahren Inhalt der Norm. Dies geschieht durch Übernahme des Wortlauts von Art. 32 Abs. 1 DBG. Genau dieser Wortlaut findet sich auch bereits in der Vernehmlassungsvorlage des Regierungsrats zur Totalrevision des Steuergesetzes per 2001 aus dem Jahr 1998.

§ 29 Abs. 2 und 2a

Anpassung an die geänderten Art. 9 Abs. 3 und 3^{bis} StHG. Wie bei der direkten Bundessteuer sind auch für die Kantons- und Gemeindesteuern Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau den steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt. Für Investitionen in Umweltschutz- und Energiesparmassnahmen sowie Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau wird sodann ein Abzugsvortrag von zwei Jahren eingeführt.

§ 52 Abs. 1 und 2

Die Bestimmungen für juristische Personen mit Sitz im Ausland erwähnen nur noch die Maklerprovisionen (Abs. 2 Bst. b). Der Liegenschaftshandel wird in Abs. 1 Bst. c überführt. Letztere Bestimmung gilt für alle juristischen Personen mit Sitz ausserhalb des Kantons, d.h. im interkantonalen wie auch im internationalen Verhältnis. Abs. 2 Bst. b wird zudem redaktionell angepasst, da das Gesetz bei den verwandten Bestimmungen in §§ 4 und 52 von Grundstücken spricht.

§ 59

§ 59 Abs. 1 Ziff. 3 letzter Satz kann aufgrund des neuen § 59c StG aufgehoben werden.

§ 59a

Gemäss Art. 24a und 24b StHG müssen die Kantone für Kantons- und Gemeindesteuerzwecke zwingend eine sogenannte «Patentbox» einführen. Erträge aus qualifizierenden Patenten und Immaterialgüterrechten werden dadurch für Kantons- und Gemeindesteuerzwecke reduziert besteuert. Die Höhe der Ermässigung ist Sache der Kantone, sie darf jedoch höchstens 90 Prozent betragen. Mit Blick auf die nationale und internationale Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschafts- und Steuerstandorts Zug schlägt der Regierungsrat vor, die gemäss Bundesrecht maximal vorgesehene Ermässigung von 90 Prozent ins kantonale Steuerrecht aufzunehmen. Weiter sind in § 59a StG die Abrechnungsmodalitäten gemäss Art. 24b Abs. 3 und 4 StHG für den Eintritt in die Patentbox zu regeln.

§ 59b

Gemäss Art. 24c StHG haben Gesellschaften bei einem Zuzug aus dem Ausland oder bei anderweitigem Beginn der Schweizer Steuerpflicht neu die Möglichkeit, ihre stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) in ihrer Steuerbilanz aufzudecken. Der aufgedeckte Goodwill ist anschliessend innert zehn Jahren abzuschreiben, die übrigen aufgedeckten stillen Reserven je nach Art der betroffenen Bilanzposition. Der neue § 59b StG setzt die bundesrechtlichen Vorgaben um. Der Kanton hat bei der Umsetzung keinen inhaltlichen Freiraum.

§ 59c

Gemäss Art. 24d StHG ist bei Gesellschaften im Falle eines Wegzugs ins Ausland oder bei anderweitiger Beendigung der Schweizer Steuerpflicht über die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) abzurechnen. Die bundesrechtlichen Vorgaben im StHG, die mit einem neuen § 59c StG umgesetzt werden sollen, sind abschliessend und zwingend, d.h. dem Kanton kommt bei der Umsetzung kein inhaltlicher Freiraum zu.

§ 60a

Mit dem neuen § 60a StG soll der in Art. 25a StHG vorgesehene fakultative kantonale Umsetzungsfreiraum maximal genutzt und ein 150%-iger Überabzug für inländische F&E-Aufwendungen ins kantonale Steuerrecht aufgenommen werden.

§ 60b

Die Ermässigungsbegrenzung nach § 60b StG bzw. Art. 25b StHG hat den Zweck, eine unangemessen tiefe Gewinnbesteuerung aufgrund der Kumulation der verschiedenen steuerlichen Ermässigungen im Zusammenhang mit der Patentbox (neuer § 59a StG), der F&E-Inputförderung (neuer § 60a StG) und der Abschreibung von aufgedeckten stillen Reserven (neuer § 240a Abs. 2 StG) auszuschliessen. Alle Unternehmen sollen dem Kanton wenigstens

die durch sie verursachten NFA-Folgekosten decken, zudem sollen sie mit einer angemessenen Mindeststeuerleistung einen Deckungsbeitrag an die Kosten der Zuger Infrastruktur und der öffentlichen Leistungen entrichten. Eine zu tiefe Gewinnbesteuerung wäre zudem auch im internationalen Kontext heikel, weil Zuger Unternehmen ernsthaft mit steuerlichen Gegenmassnahmen ausländischer Staaten rechnen müssten, etwa in Form von Hinzurechnungen Zugerischer Gewinne an ausländische Konzerngesellschaften oder Nahestehende.

§ 62

Aufhebung von § 62 Abs. 3 lit. b StG, da auch die §§ 68 und 69 StG betreffend Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften aufgehoben werden.

§ 64a

Beim Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken handelt es sich um zwingendes Bundesrecht, bei dessen Umsetzung der kantonale Gesetzgeber nur noch die Höhe der Freigrenze bestimmen kann. Die Schwelle von 20 000 Franken ist eine Freigrenze, nicht ein Freibetrag. Wird sie überschritten, ist der gesamte Gewinn zu versteuern.

§ 65

Anpassung von § 65 Abs. 4 StG infolge Aufhebung der §§ 68 und 69 StG betreffend Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften.

§ 66 Abs. 1 und 1a

Künftig wird für alle Gesellschaften ein einheitlicher kantonaler Gewinnsteuersatz zur Anwendung kommen. Damit die effektive Gewinnsteuerbelastung für die Ebenen Bund, Kanton und Gemeinden zusammen rund 12 Prozent beträgt, ist der einfache kantonale Gewinnsteuersatz in § 66 Abs. 1 auf neu einheitliche 3,5 Prozent festzulegen (bisher 3 Prozent für die ersten 100 000 Franken und 5,75 Prozent auf dem höheren Gewinn). Zudem sind Folgeanpassungen vorzunehmen. So steht etwa die Regelung im 2. Satz des aufzuhebenden Abs. 1a neu mit § 66 Abs. 1 allen unter § 66 fallenden juristischen Personen auf Antrag hin zur Verfügung.

§ 66 Abs. 4

Die Gewinnbesteuerung der Stiftungen, Korporationen und mit diesen vergleichbaren Personengemeinschaften sowie der übrigen juristischen Personen soll an den neuen einheitlichen Gewinnsteuersatz für ordentlich besteuerte Kapitalgesellschaften (§ 66 Abs. 1) angeglichen werden. Der einfache Gewinnsteuersatz ist daher von 4,0 auf 3,5 Prozent des Reingewinns zu senken, wobei Gewinne unter 10 000 Franken – wie schon bisher – nicht besteuert werden.

§§ 68, 69 und 70

Alle Kantone müssen ihre bisherigen kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften im Sinne von Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG zwingend aufheben. Dementsprechend sind im Zuger StG die entsprechenden Bestimmungen von § 68 (Holdinggesellschaften), § 69 Abs. 1 (Domizilgesellschaften) und § 69 Abs. 2 (gemischte Gesellschaften) aufzuheben. Dadurch werden auch die Regelungsinhalte von § 69 Abs. 3 und § 70 nicht mehr benötigt.

§ 72 und § 75

Durch den Wegfall der bisherigen kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften in den §§ 68 f. StG und die gemäss Art. 29 Abs. 3 StHG neu vorgesehenen

steuerlichen Ermässigungen bzw. Abstufungen für qualifizierte Beteiligungsrechte, Patente und vergleichbare Rechte ist neben der kantonalen Gewinnbesteuerung auch die kantonale Kapitalbesteuerung in den §§ 71 ff. StG grundlegend umzubauen. Neu soll die Kapitalsteuer für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen mit überwiegend kommerzieller Tätigkeit einheitlich 0,5 Promille des steuerbaren Eigenkapitals betragen (§ 75 Abs. 1 StG). Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach § 67 und auf Rechte nach § 59a entfällt, soll gemäss § 72 Abs. 1a StG mit 2 Prozent in die Bemessung einbezogen werden. Zu den Rechten nach § 59a StG werden in der Vollzugspraxis auch jene stillen Reserven zählen, die anlässlich eines Statuswechsels vor Inkrafttreten der SV17 aufgedeckt wurden. Diese Reserven entfallen erfahrungsgemäss zu einem wesentlichen Teil auf Goodwill und weitere immaterielle Rechte.

§ 211

Neuregelung der Verjährungsfristen bei Verfahrenspflichtverletzungen und bei Steuerhinterziehungen. Zwingende Anpassungen an das Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

§ 229

Die Möglichkeit, eine bedingte Strafe mit einer Busse zu verbinden, ist in Art. 59 Abs. 1 StHG ausdrücklich vorgesehen. Zwingende Anpassung an das Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

§ 230

Die Möglichkeit, eine bedingte Strafe mit einer Busse zu verbinden, ist in Art. 59 Abs. 1 StHG ausdrücklich vorgesehen. Zwingende Anpassung an das Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

§ 232

Die Frist von 15 Jahren entspricht der bisher geltenden Rechtslage (siehe § 232 StG geltende Fassung i.V.m. Art. 333 Abs. 6 StGB) und ist in Art. 60 Abs. 1 StHG ausdrücklich vorgesehen. Im neu gefassten § 232 Abs. 2 wird festgehalten, dass die Verfolgungsverjährung nicht eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Zwingende Anpassung an das Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

§ 240

Aufhebung von § 240 StG infolge Aufhebung der §§ 68 und 69 StG betreffend Holding-, Domicil- und gemischte Gesellschaften.

§ 240a

Der neue § 240a StG regelt wichtige Steuerfragen im Zusammenhang mit dem Statuswechsel von Gesellschaften, die bisher nach §§ 68 und 69 StG als Holding-, Domicil- oder gemischte Gesellschaft besteuert wurden (siehe dazu ausführlich Abschnitt 3.1.7 des vorliegenden Bericht und Antrags).

§ 243^{sexies}

Im neuen § 243^{sexies} wird als Übergangsbestimmung der Vorbehalt des mildereren Rechts angebracht, wie es bei strafrechtlichen Sanktionen gängige Praxis (sogenannt «lex mitior») und auch in StHG so vorgegeben ist. Zwingende Anpassung an das Bundesgesetz über die Anpassung des DBG und des StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

6. Finanzielle Auswirkungen

Siehe Abb. 6 sowie Beilage 8.

7. Zeitplan

April bis Juli 2018	Vernehmlassung
Juli bis August 2018	Vernehmlassungsauswertung, Abgleich mit SV17 auf Bundesebene
September 2018	2. Lesung RR
25. Oktober 2018	Kantonsrat, Kommissionsbestellung
Dezember 2018 bis Januar 2019	Kommissionssitzungen
Februar 2019	Kommissionsbericht
März 2019	Beratung und Bericht Staatswirtschaftskommission
April 2019	Kantonsrat, 1. Lesung
Juni 2019	Kantonsrat, 2. Lesung
Juli 2019	Publikation Amtsblatt
September 2019	Ablauf Referendumsfrist
24. November 2019	Allfällige Volksabstimmung
1. Januar 2020	Inkrafttreten

8. Anträge

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen beantragen wir Ihnen:

1. Auf die Vorlage Nr. - einzutreten und ihr zuzustimmen.
2. Die erheblich erklärte Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer - steuerliche Entlastung von Risikokapital - vom 23. April 2010 (Vorlage Nr. 1931.1 - 13402) als erledigt abzuschreiben.
3. Die teilweise erheblich erklärte Motion der SVP-Fraktion betreffend Einführung der Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox im Kanton Zug vom 26. Februar 2013 (Vorlage Nr. 2225.1 - 14261) als erledigt abzuschreiben.

Zug,

Mit vorzüglicher Hochachtung

Regierungsrat des Kantons Zug

Die Frau Landammann: Manuela Weichelt-Picard

Der Landschreiber: Tobias Moser

Beilagen:

1. Synopse
2. Übersicht über die heutige Zusammensetzung der Steuererträge des Kantons und der Gemeinden
3. Übersicht über die heutigen Gewinn- und Einkommenssteuersätze in den Kantonen
4. Übersicht über die geplanten SV17-Umsetzungen in den Kantonen
5. Berechnungsbeispiel zur Patentbox mit aufgeschobener Abrechnung beim Eintritt
6. Berechnungsbeispiel zum Überabzug für Forschungs- und Entwicklungskosten
7. Berechnungsbeispiel zur Wirkungsweise der kantonalen Ermässigungen und der Gesamtbegrenzung
8. Finanzielle Auswirkungen der einzelnen SV17-Massnahmen auf den Kanton
9. Steuerertragsentwicklung in den Gemeinden bei Umsetzung der SV17
10. Finanzielle Auswirkungen der einzelnen SV17-Massnahmen auf die Gemeinden

195/