



**DEPARTEMENT
FINANZEN UND RESSOURCEN**
Kantonales Steueramt

19. September 2018

ANHÖRUNGSBERICHT

Steuervorlage 17 (SV17); Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998;
Teilrevision

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	3
1. Ausgangslage	5
2. Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) vom 28. September 2018	6
2.1 Steuerpolitische Massnahmen	6
2.1.1 Patentbox	7
2.1.2 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (F&E)	7
2.1.3 Weitere Massnahmen	7
2.1.4 Gesamtentlastungsbegrenzung	7
2.2 Finanzpolitische Massnahmen	8
2.3 Ressourcenausgleich (NFA)	8
3. Handlungsbedarf	8
4. Umsetzung	9
4.1 Ausgangslage im Kanton Aargau	9
4.2 Entwicklungen in anderen Staaten und Umsetzung in den Kantonen	10
4.3 Strategie des Kantons Aargau	12
4.3.1 Mögliche Strategien	12
4.3.2 Beurteilung der möglichen Strategien	13
4.3.3 Strategie des Regierungsrats des Kantons Aargau: Ausschöpfung Sonderregelungen und moderate Tarifsenkung	14
4.4 Umsetzung Strategie des Regierungsrats des Kantons Aargau	14
4.4.1 Steuerbelastung für ordentlich besteuerte Unternehmen (§ 75 Abs. 1)	15
4.4.2 Steuerbelastung für innovative Unternehmen mit Forschung und Entwicklung	15
4.4.3 Patentbox (§ 27a; § 68a)	16
4.4.4 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (§ 36a; § 69a)	17
4.4.5 Privilegierte Besteuerung der Dividenden (§ 27b; 29)	18
4.4.6 Entlastung der Kapitalsteuer (§ 86)	24
4.4.7 Gesamtentlastungsbegrenzung (§ 36a, 69b)	25
4.4.8 Aufdeckung von stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (§ 72a; 72b)	26
4.4.9 Sondertarif Übergangsrecht (§ 271a)	26
4.4.10 Privilegierte Vermögensbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen (§ 54 Abs. 3)	27
4.5 Erläuterungen zu den einzelnen Paragraphen:	28
5. Auswirkungen	42
5.1 Auswirkungen auf den Kanton	42
5.1.1 Finanzielle Auswirkungen auf den Kanton	42
5.1.2 Einfluss auf den Ressourcenausgleich des NFA	44
5.1.3 Personelle Auswirkungen auf den Kanton	45
5.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft	45
5.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft	46
5.4 Auswirkungen auf die Umwelt	46
5.5 Auswirkungen auf die Gemeinden	46
5.5.1 Finanzielle Auswirkungen auf die Gemeinden	46
5.6 Auswirkungen auf die Landeskirchen	47
5.7 Auswirkungen auf die Beziehungen zum Bund und zu anderen Kantonen	47
6. Weiteres Vorgehen	47

Zusammenfassung

Die Schweiz muss aufgrund von neuen internationalen Standards der OECD und auf langjährigen Druck der EU die international nicht mehr tolerierten privilegierten Steuerregimes (sogenannte Statusgesellschaften) abschaffen. Betroffen sind Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften, Domicilgesellschaften, Prinzipalgesellschaften und die Swiss Finance Branch; im Kanton Aargau zudem die internationalen Konzernkoordinationszentralen. In der Schweiz sind zurzeit rund 24'000 Statusgesellschaften mit zusammen zehntausenden Arbeitsplätzen ansässig, die jährlich rund 5,4 Milliarden Franken Steuern entrichten. Eine Abschaffung dieser privilegierten Steuerregimes ohne Gegenmassnahmen würde wohl eine grosse Abwanderung mit gravierenden wirtschaftlichen Folgen für die Schweiz bewirken. Mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) sollen deshalb nicht nur die verpönten Steuerstatus abgeschafft, sondern gleichzeitig neue Sonderregelungen eingeführt werden. Damit besteht ein Anreiz, dass möglichst viele der betroffenen Unternehmen in der Schweiz bleiben und die Schweiz als Standort für neue Ansiedlungen weiterhin attraktiv bleibt. Für die Einwohnerinnen und Einwohner der Schweiz wird die Steuerreform mit einem sozialen Ausgleich über die AHV verbunden: Die Mindereinnahmen aus der Steuerreform werden in gleichem Umfange durch Zuschüsse in die AHV ausgeglichen.

Die neuen Sonderregelungen richten sich an den internationalen Standards der OECD aus: Patentbox (privilegierte Besteuerung von Gewinnen im Zusammenhang mit innovativen Tätigkeiten) und zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen. Nebst den Sonderregelungen, die nicht von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden können, werden die Kantone zur Wahrung der Standortattraktivität auch die ordentlichen Steuertarife der Unternehmen senken. Der Kanton Aargau senkt im Rahmen seiner Möglichkeiten sowohl beide Tarifstufen bei der Gewinnsteuer wie auch den Tarif bei der Kapitalsteuer. Da auch der Bund ein grosses Interesse am Erhalt und an der Neuansiedlung von Unternehmen hat, beteiligt er sich an den Reformkosten, indem er den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer erhöht.

Eine erste Vorlage, die Unternehmenssteuerreform III (USR III), wurde am 12. Februar 2017 vom Schweizer Stimmvolk mit rund 59 % Nein-Stimmen abgelehnt. Eine nach dem Volksnein umfassend angelegte Anhörung bei Parteien, Verbänden und Kantonen hat gezeigt, dass sowohl die Befürworter als auch die Gegner eine Unternehmenssteuerreform nach wie vor für notwendig und dringlich erachten, um die für die Wirtschaft wichtige Rechts- und Planungssicherheit wieder herzustellen und damit die Attraktivität des Standorts Schweiz zu erhalten. Das STAF trägt mit gewichtigen Anpassungen dem Abstimmungsergebnis der USR III Rechnung.

Die Kantone müssen die Reform auf kantonaler Ebene bis 2020 umsetzen. Der Regierungsrat des Kantons Aargau will die Reform dazu nutzen, den Kanton im internationalen und interkantonalen Standortwettbewerb weiterhin attraktiv zu positionieren, bestehende Arbeitsplätze zu sichern und die Chancen für neue Ansiedlungen und Arbeitsplätze zu wahren. Er verfolgt eine Strategie mit besonderer Förderung von innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung sowie einer tariflichen Entlastung von allen Unternehmen – auch der KMU mit tieferen Gewinnen. Bei der oberen Tarifstufe schlägt der Regierungsrat eine Steuerreduktion von 18,6 % auf 17,9 % vor (Gesamtbelastung durch Bund, Kanton und Gemeinde), etwas tiefer als im Kanton Zürich. Bei der unteren Tarifstufe schlägt er mit der Reduktion von 15,1 % auf 14,7 % eine im Vergleich zu anderen Kantonen mittlere Belastung vor. Nebst dem Gewinnsteuertarif wird auch der Kapitalsteuertarif reduziert. Die vorteilhafte Regelung des Kantons Aargau der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer wird beibehalten.

Nebst der Patentbox soll ein zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen eingeführt werden. Konkret ist für Gewinne in der Patentbox die höchstmögliche Ermässigung von 90 % vorgesehen. Aufwendungen für Forschung und Entwicklung können ebenfalls im höchstmöglichen Umfang von 150 % geltend gemacht werden. Grössere innovative Unternehmen können damit

ihre Gewinnsteuerbelastung bis auf 10,9 % reduzieren, innovative KMU mit Gewinnen bis Fr. 250'000.– sogar bis auf 9,9 %.

Mit der vollen Ausschöpfung der neuen Sonderregelungen bleibt die Standortattraktivität des Aargaus für innovative Unternehmen auch künftig erhalten. Dies insbesondere auch gegenüber den Kantonen mit starken Tarifsenkungen, aber geringfügigeren Entlastungen bei den neuen Sonderregelungen.

Der Regierungsrat verfolgt die Strategie, dass alle Mindererträge nebst den zusätzlichen Bundesmitteln innerhalb des Unternehmenssteuerrechts (Besteuerung der Unternehmen und der Anteilhaberinnen und -inhaber) kompensiert werden. Das heisst, dass weder eine Erhöhung der Steuern bei den natürlichen Personen noch ein Leistungsabbau des öffentlichen Gemeinwesens noch eine Höherschuldung der öffentlichen Haushalte notwendig ist. Die Gegenfinanzierung erfolgt über die Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer, die Anpassung der privilegiert besteuerten Dividenden und den Verzicht auf die privilegierte Vermögensbesteuerung von nicht an der Börse gehandelten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Die finanziellen Auswirkungen sind zurzeit schwer abzuschätzen, weil sie massgeblich vom künftigen Verhalten der Unternehmen abhängen. Aufgrund der heutigen Beurteilung rechnet der Regierungsrat damit, dass die vorgeschlagene Reform nach der vollständigen Umsetzung für den Kanton saldoneutral ausfallen wird. Auch für die Gemeinden soll die Reform saldoneutral sein. Mit Mehreinnahmen rechnen können die Landeskirchen. Sie sind von den Mindereinnahmen bei den juristischen Personen nicht betroffen, da diese im Kanton Aargau keine Kirchensteuer entrichten.

Die kantonale Steuergesetzrevision tritt auf den 1. Januar 2020 in Kraft.

1. Ausgangslage

Seit Längerem sind die speziellen Schweizer Steuerregimes international nicht mehr akzeptiert. Im Zentrum der Kritik steht die im Vergleich zu den inländischen Geschäften tiefere Besteuerung von Auslandsgeschäften von in der Schweiz ansässigen Unternehmen und Konzernen (sogenanntes "ring fencing"). Deshalb müssen die umstrittenen privilegierten Besteuerungsformen abgeschafft werden. Es handelt sich namentlich um Holdinggesellschaften (Kantonebene), gemischte Gesellschaften (Kantonebene), Domizilgesellschaften (Kantonebene), Prinzipalgesellschaften (Bundesebene) und die Swiss Finance Branch (Bundesebene). Im Kanton Aargau zählt auch die internationale Konzernkoordinationszentrale zu den nicht mehr tolerierten Steuerregimes. Die in der Schweiz ansässigen privilegiert besteuerten Gesellschaften (sogenannte Statusgesellschaften) bezahlen rund 3 Milliarden Franken Bundessteuern (ohne Kantonsanteil direkte Bundessteuer) und 2,1 Milliarden Franken Kantons- und Gemeindesteuern (inklusive Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer). Beim Bund entsprechen die Einnahmen aus den Statusgesellschaften rund 48 % aller Einnahmen aus der direkten Bundessteuer der juristischen Personen.

Im Kanton Aargau sind mit rund 620 Gesellschaften von insgesamt 24'800 juristischen Personen verhältnismässig wenige Statusgesellschaften ansässig. Damit tragen die aargauischen Statusgesellschaften nur rund 18 Millionen Franken oder 3,3 % an die Gewinnsteuereinnahmen der juristischen Personen von Kanton und Gemeinden bei. Einen noch geringeren prozentualen Steueranteil der Statusgesellschaften hat nur der Kanton Wallis. Aufgrund von deren gesamtschweizerischen Bedeutung hat jedoch auch der Kanton Aargau ein Interesse daran, dass möglichst viele bisher privilegiert besteuerte Unternehmen in der Schweiz und im Aargau bleiben.

Im Juni 2010 schlug die EU der Schweiz vor, einen Dialog über den sogenannten Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung zu führen. Dieser Kodex stellt ein politisches Instrument dar, mit dem sich die EU-Mitgliedstaaten verpflichten, den schädlichen Wettbewerb im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu bekämpfen. Die Schweiz lehnte einen Dialog auf Basis des Kodex ab und hielt ausdrücklich an ihrer Souveränität und am Steuerwettbewerb fest. Sie war aber bereit, mit der EU einen Dialog über die umstrittenen Steuerregimes zu führen, wobei auch die Thematik der Gegenmassnahmen von Mitgliedstaaten der EU gegenüber der Schweiz Teil des Dialogs bildete. Mit der Unternehmenssteuerreform III (USR III) sollte eine für beide Seiten befriedigende Lösung umgesetzt werden. Am 12. Februar 2017 hat das Schweizer Stimmvolk die USR III mit 59,1 % abgelehnt; im Kanton Aargau wurde sie mit 60,8 % verworfen.

Eine breit angelegte Anhörung im Nachgang zur Volksabstimmung hat gezeigt, dass Gegner wie Befürworter eine Reform des Unternehmenssteuerrechts nach wie vor für erforderlich und dringlich erachten. Denn nur auf diese Weise können für die betroffenen Unternehmen die Rechts- und Planungssicherheit wiederhergestellt und die internationale Akzeptanz des Schweizer Steuersystems sichergestellt werden. Entsprechend legte der Bundesrat bereits ein halbes Jahr nach dem Scheitern der USR III am 6. September 2017 mit der Steuervorlage 17 (SV17) eine Neuauflage vor. Die Publikation der Botschaft erfolgte am 21. März 2018, die Beratung im Ständerat in der Sommersession 2018 und des Nationalrats in der Herbstsession 2018. Die Bundesversammlung hat das unter dem neuen Titel laufende Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) an der Schlussabstimmung vom 28. September 2018 verabschiedet.

Zur Erreichung der politischen Einigkeit hat die Bundesversammlung eine Verknüpfung mit der AHV-Finanzierung beschlossen. Anstelle einer vom Bundesrat beantragten Erhöhung der Familienzulagen wird ein sozialer Ausgleich über die AHV-Finanzierung vorgenommen, indem die AHV mit demselben Betrag geäuft wird wie die Steuerreform Mindereinnahmen verursacht.

Die Äufnung beträgt rund 2,1 Milliarden Franken und wird finanziert mit 3 zusätzlichen Lohnpromillen (je 0,15% Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge), durch Zuweisung des ganzen Demografiepro-

zents der Mehrwertsteuer an den AHV-Ausgleichsfonds und einer Erhöhung des Bundesbeitrags an die AHV.

Im Weiteren wurde eine stark kritisierte Regelung der Unternehmenssteuerreform II angepasst: Bei börsenkotierten Gesellschaften müssen für eine steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen im selben Umfang steuerbare Ausschüttungen aus Reserven vorgenommen werden.

2. Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) vom 28. September 2018

Die neuen Sonderregelungen sind auf die einschlägigen Prinzipien und Kriterien der OECD ausgerichtet. Die OECD arbeitet seit mehreren Jahren mit grosser Dynamik an neuen internationalen Standards, die sich gegen die Aushöhlung der Besteuerungsgrundlagen und das Verschieben von Gewinnen an Standorte mit ungerechtfertigt tiefer oder gar fehlender Besteuerung richten.

Die Anhörungen mit den verschiedenen Interessensgruppen im Nachgang zur Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 haben gezeigt, dass die bereits mit der USR III definierten Ziele weiterhin Gültigkeit haben. Mit der Reform sollen drei Ziele erreicht werden: Die Gewährleistung einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung, die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz sowie die Sicherung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden. Zwischen diesen Zielen bestehen teilweise gewichtige Konflikte. So stehen beispielsweise hoch kompetitive Steuerregelungen regelmässig in einem Spannungsfeld mit internationalen Bestrebungen zur Einschränkung der Steueroptimierungsmöglichkeiten der Unternehmen. Umgekehrt sind allgemeine Gewinnsteuersatzsenkungen bis zu einem gewissen Grad problemlos mit internationalen Standards vereinbar, sie sind aber weniger zielgerichtet als spezielle Regelungen für mobile Erträge und führen zu erheblichen Mindereinnahmen.

Um diesem Dilemma in einem sehr dynamischen internationalen Umfeld gerecht zu werden, erweist sich gemäss Bundesrat eine steuerpolitische Strategie als zielführend, die aus den folgenden drei Elementen besteht: Einführung neuer Sonderregelungen, kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen sowie weitere Massnahmen zur Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts. Diese Strategie soll insbesondere auch Gewähr dafür bieten, dass im Hinblick auf die künftigen internationalen Entwicklungen flexibel agiert werden kann, indem die einzelnen Elemente gegebenenfalls stärker oder schwächer gewichtet werden können. Die konkreten Massnahmen zur Umsetzung der Strategie sollen periodisch überprüft und gegebenenfalls angepasst werden.

Die wichtigsten Punkte des STAF sind:

- Ermässigung von bis zu 90 % für Einkünfte aus Patenten und gleichwertigen Rechten
- Möglichkeit eines zusätzlichen Abzugs von bis zu 50 % für Aufwendungen aus Forschung und Entwicklung
- Abzug für Eigenfinanzierung für Hochsteuerkantone
- Besteuerung von 70 % bei der privilegierten Dividendenbesteuerung bei der Bundessteuer und von mindestens 50 % bei den Kantons- und Gemeindebesteuerung jeweils im Teilsatzverfahren
- Maximale Entlastung bei Anwendung der Sonderregelungen von 70 %

2.1 Steuerpolitische Massnahmen

Die privilegiert besteuerten Sonderstati (Holding, Domizilgesellschaften, gemischte Gesellschaften, Prinzipalgesellschaften, Swiss Finance Branch) werden abgeschafft. Dafür werden als zentrale Elemente zwei Sonderregelungen, die in der EU akzeptiert sind, eingeführt: Eine Patentbox sowie ein zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E).

Die Patentbox und der zusätzliche Abzug für F&E kommen ausschliesslich bei den kantonalen Steuern zur Anwendung, wobei die Patentbox zwingend einzuführen ist. Ein Abzug für Eigenfinanzierung (USR III: zinsbereinigte Gewinnsteuer) ist nur für Hochsteuerkantone mit einem Proportionaltarif und einer Gesamtsteuerbelastung von mindestens 18,2 % möglich. Weil der Kanton Aargau einen Zweistufentarif hat, steht diese Massnahme grundsätzlich nicht zur Verfügung.

Tabelle 1: Zwingende und fakultative Sonderregelungen

Sonderregelungen	Bund	Kantone
Patentbox	-	zwingend
Zusätzlicher Abzug für F&E	-	fakultativ
Gesamtentlastungsbegrenzung	-	zwingend

2.1.1 Patentbox

Mit der Förderung von innovativen Unternehmen, die Forschung und Entwicklung betreiben, werden die wissenschaftlichen und technologischen Grundlagen der Schweizer Industrie gestärkt. Die Förderung erfolgt zum einen über attraktive steuerliche Rahmenbedingungen bei der Verwertung von Patenten und patentähnlichen Rechten. Die Einnahmen aus Immaterialgüterrechten, die massgeblich auf eine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des Unternehmens in der Schweiz zurück zu führen sind, werden bildlich in einer Box aufgeführt und zu einem deutlich tieferen Steuersatz (Ermässigung bis zu 90 %) besteuert als die übrigen Einnahmen. Da ein Substanzerfordernis besteht, profitiert eine Gesellschaft umso mehr von der Patentbox, je grösser der Anteil an Forschungs- und Entwicklungskosten im Inland ist.

2.1.2 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (F&E)

Als weitere wichtige Fördermassnahme von innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung können die Kantone einen zusätzlichen respektive überhöhten Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen vorsehen. Damit kann das Unternehmen nicht nur die angefallenen Kosten der Forschung und Entwicklung steuerlich vollumfänglich abziehen, sondern einen zusätzlichen Anteil von maximal 50 % dieser Kosten.

2.1.3 Weitere Massnahmen

Als weitere fakultative Massnahme können die Kantone die Kapitalsteuer im Verhältnis ihrer Beteiligungen, Immaterialgüter der Patentbox und Darlehen an Konzerngesellschaften ermässigen respektive die auf Patente und vergleichbare Rechte entfallende Vermögenssteuer bei selbständiger Erwerbstätigkeit ermässigen.

Mit einer Anpassung bei der sogenannten Transponierung (Privatperson verkauft Beteiligungsrechte an ein von ihr beherrschtes Unternehmen; Verkauf an sich selbst) wird eine heutige Lücke geschlossen, so dass künftig alle Transponierungen steuerpflichtig sind.

Eine Regelung zur Aufdeckung der stillen Reserven im Übergangsrecht dient schliesslich dazu, diese steuersystematisch zu erfassen und dadurch die Steuerbelastung der heute privilegiert besteuerten Unternehmen während einer Übergangsphase von 5 Jahren weiterhin tief zu halten.

2.1.4 Gesamtentlastungsbegrenzung

Um zu vermeiden, dass ein Unternehmen bei Inanspruchnahme einer oder mehrerer Massnahmen trotz substanziellem Gewinn nur mehr sehr geringe oder gar keine Steuern mehr bezahlen muss,

wird die gesamte steuerliche Ermässigung auf 70 % des steuerbaren Gewinns begrenzt. Damit ist mit anderen Worten stets ein Sockel von 30 % des Gewinns zu versteuern. Die Kantone können auch eine geringere Ermässigung respektive einen höheren Sockel vorsehen.

2.2 Finanzpolitische Massnahmen

Die steuerpolitischen Massnahmen werden schwergewichtig in den Kantonen und ihren Gemeinden umgesetzt. Der Bund hingegen profitiert vom Erhalt der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit durch die Einnahmen der direkten Bundessteuer. Er will mit Ausgleichsmassnahmen auch künftig eine ausgewogene Verteilung der Lasten zwischen Bund und Kantonen sicherstellen und den Kantonen finanzpolitischen Handlungsspielraum für allfällige Gewinnsteuersenkungen verschaffen. Dazu wird der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von heute 17 % um 4,2 Prozentpunkte auf 21,2 % erhöht. Für den Aargau bedeutet dies auf der Grundlage der Jahresrechnung 2017 einen zusätzlichen Beitrag des Bundes von 40 Millionen Franken.

2.3 Ressourcenausgleich (NFA)

Der interkantonale Finanzausgleich muss den neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen angepasst werden. Die verminderte steuerliche Ausschöpfbarkeit von Gewinnen wird beim Ressourcenindex mit neuen Gewichtungsfaktoren berücksichtigt. Anstelle der bisherigen Beta-Faktoren werden zwei Zeta-Faktoren eingeführt: Einer für ordentlich besteuerte Gewinne und einer für Gewinne der Patentbox. Die Bemessung der beiden Faktoren wird auf Verordnungsstufe geregelt.

In einer Übergangsperiode stellt der Ergänzungsbeitrag sicher, dass die ressourcenschwächsten Kantone nicht unter das Mindestausstattungsziel gemäss dem geltenden System fallen. Finanziert wird dieser durch frei werdende Bundesmittel aus dem Härteausgleich.

3. Handlungsbedarf

Das STAF tritt, sofern kein Referendum ergriffen wird, auf den 1. Januar 2020 in Kraft. Die Vorlage enthält grossmehrheitlich zwingendes Recht, welches die Kantone ebenfalls bis zum 1. Januar 2020 ins kantonale Recht transferieren müssen. Falls dies nicht geschieht, findet das Bundesrecht direkte Anwendung. Die Kantone haben nur einen beschränkten gesetzgeberischen Spielraum, welcher allerdings von entscheidender Bedeutung ist für das Ausmass der Entlastungen der Unternehmen respektive für die Steuereinnahmen des Kantons und der Gemeinden. Der Kanton Aargau kann respektive muss folgende Regelungen treffen:

- Entscheid über das Ausmass der Ermässigung in der Patentbox (maximal 90 %, Art. 8a; Art. 24a StHG); Regelung der Abrechnung von F&E-Aufwendungen beim Eintritt in die Patentbox (Art. 24b Abs. 3 StHG);
- Entscheid über die Einführung und das Ausmass (maximal 50 %) eines zusätzlichen Abzugs für Forschungs- und Entwicklungskosten (Art. 10a; Art. 25a StHG);
- Entscheid, ob bei juristischen Personen bei der Kapitalsteuer eine Ermässigung auf Patenten und vergleichbaren Rechten, auf Beteiligungsrechten sowie auf Darlehen im Konzern gewährt wird (Art. 29 Abs. 3 StHG);
- Entscheid über das Ausmass der privilegierten Dividendenbesteuerung nach Methodenwechsel zum Teileinkünfteverfahren (Mindestbesteuerung zu 50 %, Art. 7 Abs. 1 StHG);
- Entscheid über das Ausmass der Begrenzung der Gewinnsteuerentlastung (maximal 70 %, Art. 25b StHG);
- Festlegung des Sondersatzes für die Aufdeckung der während der im Zeitraum der privilegierten Besteuerung entstandenen stillen Reserven (Art. 78g StHG);

- Entscheid, ob die ordentlichen Gewinn- und/oder Kapitalsteuersätze reduziert werden;
- Entscheid betreffend Massnahmen zur Gegenfinanzierung der sich aus dem STAF ergebenden Mindererträge.

4. Umsetzung

4.1 Ausgangslage im Kanton Aargau

Der Kanton Aargau hat nur sehr wenige Statusgesellschaften. Die Zielsetzung der aargauischen Umsetzung der SV17 besteht deshalb insbesondere darin, die heutigen ordentlich besteuerten Unternehmen im Aargau zu behalten und für neue Investitionen und Ansiedlungen attraktive steuerliche Rahmenbedingungen zu bieten.

Dabei ergibt sich für den Kanton Aargau eine schwierige Situation. Als Hightech-Kanton besteht ein grosses Interesse, dass forschungsintensive Unternehmen mit ihren hochqualifizierten Arbeitsplätzen im Kanton Aargau bleiben beziehungsweise zuziehen. Auf der anderen Seite haben die anderen Kantone bei den Steuertarifen einen Standortwettbewerb entfacht, der auch den Kanton Aargau unter Druck setzt. Und dies gerade in einer Phase von äusserst engen finanziellen Rahmenbedingungen mit eingeschränktem Handlungsspielraum. Deshalb muss der Kanton Aargau auf eine fein abgestimmte Umsetzung des STAF zwischen Erhalt der Standortattraktivität und finanzieller Tragbarkeit für den Kanton und die Gemeinden zielen.

Es ist zwar nicht möglich, eine präzise Aussage darüber zu machen, welche heute im Kanton Aargau ansässigen Unternehmen von welcher neuen Massnahme in welchem Umfang profitieren können und werden. Entsprechend schwierig abzuschätzen ist auf der anderen Seite, wie hoch die Steuermindereinnahmen ausfallen werden. Eine Grössenordnung über das mögliche Potenzial lässt sich aus dem in der Steuerstatistik ausgewiesenen Branchenmix ableiten. Betrachtet man die Branchen, die potenziell von den Sonderregelungen profitieren können, so tragen diese Unternehmen rund 27 % oder gut ein Viertel zum Steueraufkommen der juristischen Personen bei. Dies bedeutet, dass beim Kanton rund 90 Millionen Franken und bei den Gemeinden 40 Millionen Franken Gewinnsteuern betroffen sind (gemessen am Ertrag 2017 und berechnet mit dem neuen Gewinnsteuertarif).

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Eindruck davon, wie viele Unternehmen welchen Anteil heute an die Steuereinnahmen der juristischen Personen beitragen:

Tabelle 2: Firmen nach der Höhe der Steuern

Steuerperiode 2016 (Kantons- und Gemeindesteuer, Stand Juni 2018)

Firmen		Steuerbetrags- klassen	Steuern	
Anzahl	in %		in Mio. Fr.	in %
20	0.1%	> 2'600'000	115	23.0%
200	0.8%	376'001 - 2'600'000	165	32.9%
11'602	46.8%	846 - 376'000	212	42.3%
12'962	52.3%	Mindeststeuer	9	1.8%
24'784	100.0%		501	100.0%

Lesebeispiel: 20 Unternehmen bezahlen 23,0 %, das heisst knapp ein Viertel aller Steuereinnahmen der juristischen Personen. Weitere 200 Unternehmen kommen für 32,9 % auf. Zusammen gehen so rund 56 % der Steuereinnahmen auf knapp 1 % der Unternehmen zurück.

Die nachfolgende Tabelle zeigt, in welchen Branchen die 20 gewinnstärksten Unternehmen tätig sind:

Tabelle 3: Grösste 20 Steuerzahler juristische Personen nach Branche

Steuerperiode 2016 (Kantons- und Gemeindesteuer, Stand Mai 2018)

Branche	Steuern	
	in Mio. Fr.	in %
Maschinen, Apparate und Fahrzeuge	32.3	28%
Banken, Versicherungen	27.7	24%
Chemie und Pharma	14.3	12%
Energie	14.2	12%
Handel	13.0	11%
Nahrungsmittelindustrie	9.9	9%
Telekommunikation	3.3	3%
Total Top 20	114.7	100%

Lesebeispiel: Von den 20 grössten Steuerzahlenden der juristischen Personen bezahlen die Unternehmen der Branche Maschinen, Apparate und Fahrzeuge am meisten, nämlich rund 28 % dieser Top-Steuerzahlenden. Diese Branche sowie Chemie und Pharma dürften von den aufgeführten Branchen die vorgesehenen Sonderregelungen am meisten nutzen können. Ebenfalls profitieren von den Sonderregelungen für innovative Unternehmen werden die in der Tabelle nicht vertretene Metallindustrie, Kunststoffindustrie und das sonstige verarbeitende Gewerbe. Bezogen auf alle Unternehmen kommen diese Branchen wie bereits erwähnt für rund einen Viertel der Steuern der juristischen Personen auf.

In welchem Umfange die Unternehmen tatsächlich von den Sonderregelungen Gebrauch machen werden, ist ungewiss. So wird jedes Unternehmen für sich prüfen, ob sich beispielsweise der Eintritt in die Patentbox für laufende Patente angesichts ihrer Ausgangslage und des administrativen Aufwands lohnt. Beim Eintritt in die Patentbox müssen nämlich alle bisherigen einem Patent zurechenbaren F&E-Aufwendungen dem ordentlichen Reingewinn zugerechnet werden. Die Kantone können allerdings bestimmen, dass die Besteuerung dieser F&E-Aufwendungen nicht sofort, sondern über 5 Jahre erfolgt oder an das Patentprivileg anzurechnen ist. Da es im Kanton Aargau viele innovative Unternehmen gibt, existieren auch viele laufende Patente: Derzeit halten rund 320 Unternehmen rund 1'500 Patente. Während viele Firmen nur ein Patent halten, gibt es auch Firmen mit 20 bis 30 Patenten. Ein Unternehmen besitzt gar weit über 100 Patente.

4.2 Entwicklungen in anderen Staaten und Umsetzung in den Kantonen

Die künftige Positionierung des Kantons Aargau hängt wesentlich von den Vorhaben der anderen Kantone ab, insbesondere von den in Aussicht gestellten Steuersätzen. Kantone, die heute viele Statusgesellschaften haben, sind naturgemäss sehr bestrebt, diese Unternehmen auch nach der Abschaffung der Steuerprivilegien in ihrem Kanton halten zu können. Für Kantone wie beispielsweise Genf, Schaffhausen, Waadt oder Zug, in denen viele Handelsgesellschaften ansässig sind, ist dies schwierig, da man den Handelsgesellschaften keine neuen steuerlichen Sonderregelungen anbieten kann. Diese Kantone sind gezwungen, die ordentlichen Steuertarife massiv zu senken, um diese Unternehmen zu halten. Dabei wird einerseits eine gute Positionierung im innerschweizerischen Wettbewerb angestrebt, andererseits und insbesondere aber auch im internationalen Wettbewerb. Im Allgemeinen wird davon ausgegangen, dass die gesamte effektive Steuerbelastung bei rund 13 % liegen sollte, um mit den kompetitivsten Staaten und Kantonen mithalten zu können. Für die Schweiz massgebend sind im internationalen Steuerwettbewerb nebst den umliegenden Ländern insbesondere Grossbritannien (Gewinnsteuersatz 2016 London 19,0 %), Irland (Gewinnsteuersatz 2016 Dublin 12,5 %) und Singapur (Gewinnsteuersatz 2016 17,0 %).

Tabelle 4: Übersicht über die Umsetzung der SV17 in den Kantonen (aktuell und angekündigt)

Kanton	ordentliche Gesamtsteuerbelastung bisher	ordentliche Gesamtsteuerbelastung neu	Patentbox	F&E-Abzug	Begrenzung Gesamtentlastung
Aargau	15.1 – 18.6%*	14.7 – 17.9%*	90%	50.0%	70%
Appenzell Ausserrhoden	13.0%	13.0%	30-50%	50.0%	50%
Appenzell Innerrhoden	14.2%	12.7%	30%	nein	50%
Basel-Landschaft	20.7%	13.9%	90%	20.0%	50%
Basel-Stadt	22.2%	13.0%	90%	nein	40%
Bern	21.6%	16.4%	evtl.	evtl.	offen
Freiburg	19.9%	13.9%	90%	50.0%	20%
Genf	24.2%	13.5%	10%	50.0%	9%
Glarus	15.7%	12.4%	offen	nein	k.A.
Graubünden	16.7%	14.0%	70%	nein	70%
Jura	20.7%	15.4 – 17.5%	90%	50.0%	60%
Luzern	12.3%	12.3%	10%	nein	20%
Neuenburg	17.0%	12.5 – 13.5%	10-20%	50.0%	10 – 20%
Nidwalden	12.7%	12.1 – 12.7%	80%	offen	70%
Obwalden	12.7%	12.7%	80%	50.0%	70%
Schaffhausen	16.0%	12.1%	90%	nein	70%
Schwyz	15.2%	12.5%	90%	50.0%	70%
Solothurn	21.8%	13.1 – 16.3%	90%	0.5	50%
St. Gallen	17.4%	15.2%	50%	50.0%	50%
Tessin	20.7%	17.0%	90%	50.0%	30%
Thurgau	16.4%	13.4%	40%	nein	50%
Uri	14.9%	12.5%	30%	nein	50%
Waadt	21.4%	14.0%	offen	offen	offen
Wallis	21.6%	15.6%	90%	50.0%	39%
Zug	14.6%	12.1%	90%	50.0%	70%
Zürich	21.2%	18.2%	90%	50.0%	70%

*Der Aargau verfügt über einen Zweistufentarif; weitere sieben Kantone verfügen ebenfalls über Mehrstufentarife, welche hier jedoch der Übersichtlichkeit halber nicht dargestellt werden.

Quelle: KStA, Stand Mai 2018

Es ist festzustellen, dass 10 Kantone eine ordentliche Gesamtsteuerbelastung (Bund, Kanton und Gemeinden) von 13 % oder tiefer anstreben. Weitere 9 Kantone planen eine Steuerbelastung von über 13 % bis 15 %, 5 Kantone von über 15 % bis 17,5 %. Eine Steuerbelastung von rund 18 % ist nur in den Kantonen Zürich und Aargau vorgesehen.

Es bestehen sehr unterschiedliche Ausgangssituationen und Handlungsspielräume in den Kantonen. Kantone mit vielen Statusgesellschaften können davon ausgehen, dass diese im Kanton bleiben, wenn sich für sie keine übermässige Steuererhöhung ergibt. Damit kommen diese Kantone in diesem Segment zu Steuermehreinnahmen, die die Steuerausfälle aus der Tarifsenkung teilweise kompensieren. Bei Kantonen mit wenigen Statusgesellschaften wie dem Kanton Aargau kommt dieser Effekt nicht zum Tragen, womit ein geringerer Handlungsspielraum für Tarifsenkungen besteht.

Zudem ist eine Tarifsenkung auch deshalb kostspieliger, weil im Verhältnis mehr schon bisher ordentlich besteuerte Unternehmen betroffen sind.

Wesentlich für die Wettbewerbsfähigkeit des Kantons Aargau sind insbesondere die umliegenden Kantone. Hier zeigt sich folgendes Bild: Die Kantone Luzern und Zug haben respektive zielen auf weitab tiefere Steuern, die für den Aargau nicht erreichbar sind. Die Kantone Basel-Landschaft, Bern und Solothurn streben im Vergleich zu heute deutlich tiefere Steuern an. Lediglich der Kanton Zürich strebt ein Niveau an, das nur leicht unter dem heutigen des Kantons Aargau liegt. Senkt der Kanton Aargau die Steuern bei den juristischen Personen nicht, hätte er somit die schlechteste Ausgangslage unter den erwähnten Nachbarkantonen, falls diese die angekündigten Tarifsenkungen effektiv auch umsetzen.

Ein heterogenes Bild zeigt sich ebenfalls bei der geplanten Umsetzung der Sonderregelungen. Diese im durch das Bundesrecht vorgegebenen Entlastungsrahmen voll ausschöpfen wollen neben dem Kanton Aargau die Kantone Zürich, Zug und Schwyz. Rund die Hälfte der Kantone hat vor, für Gewinne in der Patentbox die maximal mögliche Ermässigung von 90 % zu gewähren. Ebenfalls die Hälfte der Kantone beabsichtigt, den maximal erlaubten zusätzlichen Abzug für F&E zu ermöglichen. Bei der Begrenzung der Gesamtentlastung will rund ein Drittel der Kantone ans Limit von 70 % gehen.

Bei der Beurteilung des Standortwettbewerbs ist allerdings immer auch in Betracht zu ziehen, dass der Kanton Aargau über wesentliche ausserfiskalische Standortvorteile verfügt (unter anderem geografische Lage, Nähe zu den Zentren Zürich und Basel sowie internationalen Flughäfen, städtische und ländliche Durchmischung), so dass keine Notwendigkeit besteht, die tiefsten Steuersätze der Randkantone anzustreben.

4.3 Strategie des Kantons Aargau

Der Regierungsrat hat als Ausgangslage verschiedene Strategien für den Kanton Aargau geprüft. Allen Strategien lag eine Beurteilung und Abwägung der Attraktivität für die Unternehmen auf der einen Seite und der finanzpolitischen Auswirkungen auf den Kanton und die Gemeinden auf der anderen Seite zugrunde. Zudem soll die Gegenfinanzierung nebst den zusätzlichen Bundesmitteln im Grundsatz innerhalb des Unternehmenssteuerrechts erfolgen.

4.3.1 Mögliche Strategien

Die Strategie 1 beinhaltet eine vorwiegende Förderung von innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung. Der Aargau konzentriert sich dabei auf eine möglichst attraktive, das heisst weitest mögliche Ausgestaltung der neuen Sonderregelungen. Der ordentliche Gewinnsteuertarif wird nicht gesenkt. Bei dieser Variante profitieren aufgrund des Mitnahmeeffekts alle Unternehmen, die heute ordentlich besteuert werden, sofern sie über qualifizierende Patente verfügen und/oder hohe Ausgaben für Forschung und Entwicklung tätigen. Bei der Umsetzung der Strategie 1 ist gemäss heutiger Beurteilung mit Mindereinnahmen für den Kanton von rund 42 Millionen Franken zu rechnen, die gegenfinanziert werden müssen.

Bei einer etwas modifizierten Strategie 2 soll wie bei Strategie 1 auf eine Senkung der Gewinnsteuern verzichtet werden, weil dies nur in bescheidenem Ausmass möglich ist und keine spürbare Wirkung auf den Wirtschaftsstandort Aargau entfacht. Mit dem Verzicht auf Gewinnsteuersenkungen wird die Gegenfinanzierung entlastet. Dies erlaubt wiederum, gute Rahmenbedingungen für die Unternehmerinnen und Unternehmer zu schaffen, indem die Dividendenbesteuerung auf dem bundesrechtlich vorgesehenen Mindestniveau festgelegt wird und die heutige Privilegierung der Vermögensbesteuerung der Familienaktien beibehalten wird. Allfällige vorübergehende kleinere Mindererträge in der Grössenordnung von 11 Millionen Franken für den Kanton und 3 Millionen Franken für die Gemeinden werden in Kauf genommen.

Die Strategie 3 zielt auf eine Förderung von innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung wie auch auf eine tarifliche Entlastung der Unternehmen. Der Aargau schöpft die neuen Sonderregelungen nur teilweise aus und senkt gleichzeitig den ordentlichen Gewinnsteuertarif. Bei der Umsetzung dieser Strategie ergeben sich je nach Ausmass der Tarifsenkung Mindereinnahmen in einer Bandbreite von rund 20 bis 110 Millionen Franken.

Bei der Strategie 4 liegt der Fokus bei einer möglichst weitgehenden tariflichen Entlastung von allen Unternehmen ohne spezielle Förderung von innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung. Der Aargau bietet die Sonderregelungen nur so weit an, als er aufgrund der Vorgaben des Bundesrechts dazu verpflichtet ist. Bei der Umsetzung der Strategie 4 ist gemäss heutiger Beurteilung mit Mindereinnahmen von rund 100 Millionen Franken zu rechnen, falls der Kanton die obere Tarifstufe von heute 8,5 % (effektive Gesamtbelastung von 18,6 %) auf 5,5 % (15,1 %) senkt, auf einen zusätzlichen Abzug der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung verzichtet und die Ermässigung der Patentbox minimal hält.

4.3.2 Beurteilung der möglichen Strategien

Wie bereits dargelegt, steht für den Kanton bei der strategischen Antwort auf die SV17 nicht der Erhalt der heutigen Statusgesellschaften im Vordergrund. Von grösserer Bedeutung ist eine adäquate Reaktion auf den voraussichtlich verschärften Steuerwettbewerb unter den Kantonen. Dieser Wettbewerb wird auf zwei Ebenen stattfinden: Auf der Ebene des Tarifs für die ordentlich besteuerten Gewinne und auf der Ebene der Ausgestaltung der Sonderregelungen. Bei der Strategiewahl ist zu beachten, auf welcher Ebene sich der Steuerwettbewerb vor allem entfalten wird. Je nachdem erweisen sich die vier beschriebenen Strategien als mehr oder weniger geeignet.

Die Strategien 1 und 2, die sich auf eine möglichst attraktive Ausgestaltung der Sonderregelungen konzentrieren, sind vor allem dann angezeigt, wenn sich der Steuerwettbewerb über diese neuen Instrumente abspielen wird, der Steuerwettbewerb über den ordentlichen Gewinnsteuertarif sich hingegen nicht wesentlich verstärkt. Gemäss den von den Regierungen angekündigten Tarifsenkungen der Kantone würde der Kanton Aargau mit der aktuellen ordentlichen Steuerbelastung den letzten Rang einnehmen. Für Unternehmen, die von den Sonderregelungen nicht profitieren können, wäre die Steuerbelastung im Kantonsvergleich bei dieser Strategie auch effektiv relativ hoch. Gewinnstarke KMU, die die neuen Sonderregelungen anwenden können, profitieren bei dieser Strategie wie die Grosskonzerne. Gewinnschwächere KMU profitieren bereits heute von einem tieferen Tarif, so dass sie im interkantonalen Vergleich deutlich besser platziert sind.

Das Gegenstück zu den Strategien 1 und 2 ist Strategie 4, bei welcher der Aargau weitgehend auf eine attraktive Ausgestaltung der Sonderregelungen verzichtet und sich ausschliesslich auf eine Tarifsenkung fokussiert. Sie ist geeignet, wenn die Sonderregelungen für die Standortattraktivität von untergeordneter Bedeutung sein sollten und sich der Steuerwettbewerb über den ordentlichen Gewinnsteuertarif intensiviert. Mit einer markanten Senkung des ordentlichen Tarifs könnte allenfalls bis zu einem gewissen Grad auch Sonderregelungen anderer Kantone begegnet werden. Ausserdem wird mit dieser Strategie der sich mit der SV17 ergebenden weiteren Verkomplizierung des Steuerrechts teilweise begegnet, indem die neuen Sonderregelungen nicht beziehungsweise nur durch wenige Unternehmen angerufen werden. Diese Strategie ist mit sehr hohen Mindererträgen verbunden, da davon immer alle Unternehmen profitieren. Um den Wegzug der heutigen, allerdings nicht zahlreichen Statusgesellschaften zu verhindern, müsste der ordentliche Tarif sehr markant reduziert werden. Gewinnstarke KMU profitieren bei dieser Strategie wie die gewinnstarken Grosskonzerne. KMU mit verhältnismässig bescheidenen Gewinnen profitieren gegenüber heute, soweit die untere Tarifstufe reduziert wird.

Mit der Strategie 3, welche sowohl eine Senkung des ordentlichen Gewinnsteuertarifs als auch eine relativ attraktive Ausgestaltung der Sonderregelungen vorsieht, kann der Aargau sowohl auf einen ausgeprägten Wettbewerb über die Sonderregelungen als auch auf einen verstärkten Steuerwettbe-

werb über den ordentlichen Gewinnsteuertarif reagieren. Mit dieser Strategie kann auf verschiedene Szenarien reagiert werden.

4.3.3 Strategie des Regierungsrats des Kantons Aargau: Ausschöpfung Sonderregelungen und moderate Tarifsenkung

Mittlerweile haben alle Kantonsregierungen ihre Absichten zur Umsetzung des STAF in ihren Kantonen bekanntgegeben. Dabei zeigt sich noch viel deutlicher als im Vorfeld der USR III, dass viele Kantone die neuen Sonderregelungen voll ausschöpfen und alle Kantone, die sich nicht bereits heute auf einem tiefen Niveau befinden, auch die Tarife markant senken. Dies, weil in vielen Kantonen die heutigen Statusgesellschaften trotz Gewährung von Sonderregelungen massiv stärker belastet würden. Insbesondere für Handelsgesellschaften sind die Sonderregelungen weitgehend untauglich. Ein Indiz dafür ist der Kanton Waadt, der bereits eine deutliche Senkung des Gewinnsteuertarifs beschlossen hat.

Auch auf der Ebene der Ausgestaltung der Sonderregelungen zeichnet sich damit ein bedeutender Wettbewerbsdruck ab. Dies selbst für Kantone wie den Aargau, die keinen bedeutenden Anteil an Statusgesellschaften aufweisen. Grund dafür ist, dass auch zahlreiche heute ordentlich besteuerte Unternehmen die Sonderregelungen werden beanspruchen können. Insbesondere innovative Unternehmen mit Forschung und Entwicklung profitieren von diesem Mitnahmeeffekt. Gestaltet ein Kanton die Sonderregelungen grosszügig aus, kann er seine Standortattraktivität für diese Unternehmen deutlich erhöhen.

Zwar liegen mit Ausnahme des Kantons Waadt erst Absichtserklärungen der Kantonsregierungen vor. Aufgrund der Ausgangssituationen in den Kantonen und des intensivierten Steuerwettbewerbs ist davon auszugehen, dass die Absichten auch von den Kantonsparlamenten getragen werden. Somit spricht vieles für die Verfolgung der Strategie 1 in Kombination mit einem Teil der Strategie 3. Das heisst, die neuen Sonderregelungen werden wie in drei anderen Kantonen voll ausgeschöpft. Auf diese Weise bleibt die Standortattraktivität des Aargaus für innovative Unternehmen auch künftig erhalten. Dies insbesondere auch gegenüber den Kantonen mit starken Tarifsenkungen, aber geringfügigeren Entlastungen bei den neuen Sonderregelungen. Zudem wird der Gewinnsteuertarif in einem verträglichem Mass reduziert, so dass der Aargau in etwa auf das gleiche Niveau wie Zürich kommt. Gewinnstarke KMU profitieren bei dieser Strategie wie auch die gewinnstarken Grosskonzerne. KMU mit verhältnismässig bescheidenen Gewinnen profitieren ebenfalls, weil auch die untere Tarifstufe reduziert wird. Auch in gesamtheitlicher Abwägung der Hightech-Strategie im Kanton Aargau, der Anforderungen für eine allgemeine Standortattraktivität, sowie der sich ergebenden Minder-einnahmen, die gegenfinanziert werden müssen, erscheint die Verfolgung von Strategie 1 in Verbindung mit einem Teil der Strategie 3 am sinnvollsten.

4.4 Umsetzung Strategie des Regierungsrats des Kantons Aargau

Der Regierungsrat beantragt folgende Massnahmen:

- Die effektive Gewinnsteuerbelastung (Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer) wird in der oberen Tarifstufe (Gewinne ab Fr. 250'000.–) von heute 18,6 % auf 17,9 % reduziert.
- Die effektive Gewinnsteuerbelastung in der unteren Tarifstufe (Gewinne bis Fr. 250'000.–) wird von heute 15,1 % auf 14,7 % reduziert.
- Für Gewinne in der Patentbox wird eine Ermässigung von 90 % gewährt (volle Ausschöpfung).
- Aufwendungen für F&E können im Umfang von 150 % geltend gemacht werden (volle Ausschöpfung).
- Die Entlastungsbegrenzung wird bei 70 % festgelegt (volle Ausschöpfung).

- Der Sondersatz für die Aufdeckung der während der im Zeitraum der privilegierten Besteuerung entstandenen stillen Reserven beträgt 2,4 % (einfache Kantonssteuer).
- Die Kapitalsteuer wird von 1,25 ‰ auf 0,75 ‰ reduziert (einfache Kantonssteuer).
- Die Kapitalsteuer wird ermässigt, wenn Unternehmen Patente und vergleichbare Rechte aktivieren und Darlehen an Konzerngesellschaften gewähren.
- Die Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen wird im Teilbesteuerungsverfahren bei 60 % festgelegt.
- Die Gegenfinanzierung erfolgt nebst den zusätzlichen Bundesmitteln im Grundsatz innerhalb der Unternehmensbesteuerung (Besteuerung der Unternehmen und der Anteilhaberinnen und –inhaber).

4.4.1 Steuerbelastung für ordentlich besteuerte Unternehmen (§ 75 Abs. 1)

In der Vergangenheit hat der Kanton Aargau beim Steuerwettbewerb jeweils besonnen und angemessen agiert. Er ist nicht mit riskanten Strategien vorgeprescht, sondern hat stets die Verhältnismässigkeit und Verkraftbarkeit im Auge behalten. Dieses Vorgehen erscheint auch bei der SV 17 sinnvoll. Die stärksten fiskalischen Auswirkungen bewirkt eine Senkung des Tarifs. Angesichts der Ankündigungen der anderen Kantone, insbesondere des Nachbarkantons Zürich, sowie unter Würdigung der finanziellen Tragbarkeit für den Kanton und die Gemeinden respektive der Gegenfinanzierung schlägt der Regierungsrat eine effektive Gewinnsteuerbelastung für die ordentlich besteuerten Unternehmen von 17,9 % vor. Dies bedeutet, dass die obere Stufe des Gewinnsteuertarifs (Gewinne ab Fr. 250'000.–) von heute 8,5 % auf 7,9 % gesenkt wird. Damit ist der Aargau in etwa gleichauf mit dem Kanton Zürich mit geplanten 18,2 %. Gewinne bis Fr. 250'000.– werden ausschliesslich in der unteren Tarifstufe besteuert. Obwohl der Kanton Aargau in diesem Bereich mit einer Gesamtbelastung von 15,1 % schon heute ziemlich attraktiv ist, wird auch hier nochmals eine Verbesserung vorgesehen. Die Reduktion der unteren Tarifstufe von 5,5 % auf 5,2 % ergibt eine Gesamtbelastung von 14,7 %. Damit wird die bei Dividendenbezügerinnen und –bezügern sich teilweise ergebende Mehrbelastung reduziert oder kompensiert.

4.4.2 Steuerbelastung für innovative Unternehmen mit Forschung und Entwicklung

Die angestrebte Gewinnsteuerbelastung für die Gewinne der innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung ergibt sich aus der Kombination der neuen Sonderregelungen und der ordentlichen Tarifsenkung. Die Wirkung der Sonderregelungen ist dabei das Resultat des Zusammenspiels aus Patentbox und zusätzlichem Abzug für F&E sowie der Begrenzung der Gesamtentlastung.

Rund die Hälfte aller Kantone plant für innovative Unternehmen mit Forschung und Entwicklung einen zusätzlichen F&E-Abzug von 50 % einzuführen. Der Kanton Zürich will die effektive Gewinnsteuerbelastung (Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde) mittels der Sonderregelungen bis auf 10,1 % reduzieren. Der Kanton Zug geht sogar unter 9 %. Die beiden Basel streben eine minimale Besteuerung von 11,0 % an. Da die meisten Kantonsregierungen verlauten liessen, dass sie wesentliche Tarifentlastungen oder bei den Sonderregelungen eine weitgehende Entlastung anstreben, ist davon auszugehen, dass viele Kantone die innovativen Unternehmen mit 10 bis 11 % belasten wollen.

Im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit und unter Würdigung der finanziellen Tragbarkeit für den Kanton und die Gemeinden respektive die Gegenfinanzierung erscheint es sinnvoll, für die Gewinne der innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung eine künftige effektive Steuerbelastung um 11 % anzuvisieren. Die Belastungen der ordentlichen Gewinne der günstigsten Kantone liegen heute zwischen 11 und 13 %, wobei mit der Steuerreform noch weitere dazukommen dürften. Die mit den Sonderregelungen reduzierte Besteuerung wird in diesen Kantonen zum Teil unter 11 %

fallen. Soll der Aargau für innovative Unternehmen mit Forschung und Entwicklung attraktiv bleiben, darf seine Belastung nicht zu stark von diesen Werten abweichen.

Innovative Unternehmen mit Forschung und Entwicklung können mit der beantragten Tarifiereduktion und der vollen Ausschöpfung der neuen Sonderregelungen ihre effektive Gewinnsteuerbelastung bis auf 10,9 % reduzieren. Haben sie ausschliesslich Gewinne unter Fr. 250'000.–, sogar bis auf 9,9 %.

4.4.3 Patentbox (§ 27a; § 68a)

Mit der SV 17 wird eine für die Kantone verbindliche Patentbox eingeführt. Die Gewinne aus Patenten und aus vergleichbaren Rechten, die grundsätzlich in der Schweiz entwickelt worden sind, können privilegiert versteuert werden. Die Ermässigung beträgt maximal 90 %, wobei die Kantone einen tieferen Satz festlegen können. Was unter vergleichbaren Rechten zu verstehen ist, richtet sich nach der international anerkannten Praxis und den OECD-Standards. Letztere zielen auf die Vermeidung eines schädlichen Steuerwettbewerbs durch die Anwendung der Patentbox. Es handelt sich beispielsweise um eintragungsfähige Patente, ergänzende Schutzzertifikate, Topographien, Pflanzensorten, Unterlagenschutz nach Heilmittelgesetz und entsprechende ausländische Rechte.

Obwohl patentgeschützte Erfindungen von KMU sowie urheberrechtlich geschützte Software nach OECD-Standard ebenfalls qualifizieren können, verzichtet der Bundesgesetzgeber aus Praktikabilitätsgründen auf deren Einbezug in die Patentbox. In der Schweiz ist Software, sofern sie die nötigen Anforderungen erfüllt, automatisch urheberrechtlich geschützt. Im Unterschied zu den Patenten besteht für Urheberrechtsschutz kein Register und die Steuerbehörde verfügt nicht über das Fachwissen, um zu beurteilen, ob eine konkrete Software tatsächlich Urheberrechtsschutz genießt oder nicht. Nicht betroffen von dieser Ausnahme sind sogenannte computerimplementierte Erfindungen. Dies sind Erfindungen, die einer technischen Anwendung dienen, so beispielsweise als Teil eines Gerätes für die industrielle Steuerung, für die Datenübertragung oder die Datensicherung. Da im Ausland Software teilweise patentierbar ist, kann für im Ausland erteilte Patente auf Software die Patentbox ebenfalls beansprucht werden.

Nicht patentgeschützte Erfindungen, Marken, Designs und Geschäftsgeheimnisse qualifizieren nicht für die Patentbox.

Beim Eintritt in die Patentbox werden alle in den letzten 10 Jahren als F&E-Aufwand geltend gemachten inländischen Aufwendungen des Patents zum ordentlich steuerbaren Reingewinn addiert. Dabei regeln die Kantone den Besteuerungszeitpunkt (sofortige Besteuerung oder Aufschub). Bei gleichzeitiger Inanspruchnahme des zusätzlichen F&E-Abzugs ist dieser Teil der Aufwendungen ebenfalls dem steuerbaren Gewinn der Patentbox zu addieren. Die Abrechnung und Besteuerung der bisher geltend gemachten F&E-Aufwendungen eines Patents im Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox kann auf drei Arten erfolgen: Erstens beim Eintritt in die Patentbox mit sofortiger Besteuerung aller bisher geltend gemachten Aufwendungen eines Patents. Zweitens im selben Ausmass, allerdings mit einem über 5 Jahre verteilten Steuerbezug. Drittens besteht die Möglichkeit, das Patentbox-Privileg solange aufzuschieben, bis die steuerbaren Aufwendungen mit den Patentgewinnen verrechnet worden sind. Diese dritte Möglichkeit ist aus Sicht der Unternehmen die verträglichste, weil in keinem Zeitpunkt zusätzliche Steuern anfallen. Deshalb sieht der Kanton Aargau diese Lösung vor.

Auch Personenunternehmen erhalten die Möglichkeit, die Patentbox in Anspruch zu nehmen. Mit dem Verweis in der Gesetzgebung der natürlichen Personen auf die Patentbox der juristischen Personen ist sichergestellt, dass die gleichen rechtlichen Voraussetzungen zur Anwendung gelangen. Personenunternehmen unterliegen ebenfalls der Anrechnung für ihre bisher geltend gemachten Aufwendungen für ein Patent im Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox.

Der Regierungsrat beantragt eine Ermässigung von 90 %. Dafür spricht insbesondere, dass mit Ausnahme von Luzern alle Nachbarkantone die Ermässigung in diesem Umfang zu fixieren gedenken.

Auch Basel-Stadt hat dies vor. Die Möglichkeit von übermässigen beziehungsweise nicht zielgerichteten Steuerentlastungen für einzelne Firmen kann mit der vorgesehenen Begrenzung der Gesamtentlastung begegnet werden.

Tabelle 5: Beispiel Patentbox

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht in Franken	Neues Recht ²⁾ in Franken
Gewinn (vor Abzug Steueraufwand)	1'000'000	1'000'000
davon in Patentbox		600'000
Bemessung Patentbox ¹⁾		60'000
Bemessung übriger Gewinn		400'000
Bemessung Kanton und Gemeinde vor Steuern	1'000'000	460'000
Bemessung Bund vor Steuern	1'000'000	1'000'000
Steuern Bund, Kanton und Gemeinde	176'000	115'000
handelsrechtlicher Gewinn (nach Abzug Steueraufwand)	824'000	885'000
Steuerbelastung (Bund, Kanton, Gemeinde)	17,6 %	11,5 %

¹⁾ Annahme: Ermässigung 90 %

²⁾ Kantonaler Gewinnsteuersatz 5,2 %/7,9 %

4.4.4 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (§ 36a; § 69a)

Mit einem zusätzlichen Abzug der Aufwendungen für F&E werden innovative Unternehmen steuerlich zusätzlich gefördert. Damit wird der Forschungsplatz Aargau gestärkt, was sich auch auf den Erhalt respektive den Ausbau von Arbeitsplätzen auswirken wird. Die Kantone können für Unternehmen einen F&E-Abzug von bis zu 150 % des geschäftsmässig begründeten und qualifizierenden F&E-Aufwandes vorsehen, soweit dieser Abzug durch das Unternehmen selber oder durch Dritte im Inland erbracht wurde. Für den Aargau sieht der Regierungsrat einen Abzug im Umfang von 150 % vor. Dafür spricht auch hier, dass drei der Nachbarkantone, die sich bislang zu dessen geplanten Höhe vernehmen liessen, ihn vollumfänglich ausschöpfen wollen.

Allerdings ist zu beachten, dass dieses steuerliche Privileg bei der Berechnung der Ressourcenstärke für die NFA nicht berücksichtigt wird. Wird dieser Abzug voll ausgeschöpft und liegt die vorgesehene Begrenzung der Gesamtentlastung eher tief, so können die Gewinne eines Unternehmens für den kantonalen Fiskus zum Minusgeschäft werden. Dies ist dann der Fall, wenn der Gewinn eines Unternehmens beim Kanton zu tieferen Gewinnsteuern führt, als der Kanton aufgrund dieses Gewinns weniger Zahlungen aus dem Ressourcenausgleich erhält.

Tabelle 6: Beispiel Abzug F&E

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht in Franken	Neues Recht ²⁾ in Franken
Gewinn (vor Abzug Steueraufwand)	1'000'000	1'000'000
Zusätzlicher Abzug F&E ¹⁾		600'000
Bemessung Kanton und Gemeinde vor Steuern	1'000'000	400'000
Bemessung Bund vor Steuern	1'000'000	1'000'000
Steuern Bund, Kanton und Gemeinde	176'000	109'000
handelsrechtlicher Gewinn (nach Abzug Steueraufwand)	824'000	891'000
Steuerbelastung (Bund, Kanton, Gemeinde)	17,6 %	10,9 %

¹⁾ Annahme: Personalaufwand F&E Fr. 889'000.– + 35 % Zuschlag Fr. 311'000 = Fr. 1'200'000 davon 50 %

²⁾ Kantonaler Gewinnsteuersatz 5,2 %/7,9 %

4.4.5 Privilegierte Besteuerung der Dividenden (§ 27b; 29)

Nach geltendem Recht können die Kantone Dividendenerträge privilegiert besteuern, sofern die steuerpflichtige Person eine Beteiligung von mindestens 10 % hält. Der Kanton Aargau besteuert diese Dividenden zu 40 % des Satzes des gesamten steuerbaren Einkommens (sogenanntes Teilsatzverfahren). Das neue Bundesrecht schreibt einerseits die Methode der Entlastung vor, nämlich das Teileinkünfteverfahren, welches schon heute in vielen Kantonen angewendet wird. Andererseits müssen die Kantone eine Besteuerung zu mindestens 50 % vorsehen.

Sinn und Zweck der privilegierten Dividendenbesteuerung ist die Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, welche entsteht, wenn die in Form einer Dividende ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft zuerst auf Stufe Gesellschaft mit der Gewinnsteuer und anschliessend auf Stufe Anteilseigner mit der Einkommenssteuer erfasst werden. Diese zweifache Besteuerung sollte grundsätzlich nicht höher sein als im Falle, wo das Unternehmen in Form einer Personengesellschaft geführt wird (Prinzip der Rechtsformneutralität).

Aufgrund der im Folgenden dargestellten Ausgangslage und der Absicht, dass die Gegenfinanzierung innerhalb der Unternehmensbesteuerung (Besteuerung Unternehmen und Anteilsinhaberinnen und -inhaber) erfolgen soll, erscheint eine Festlegung bei 60 % im Teileinkünfteverfahren angezeigt.

Die heutige 60 %-ige Entlastung im Kanton Aargau ist auf die Verhältnisse bei deren Einführung im Jahre 2007 abgestimmt. Da die Gewinnsteuerbelastung in den letzten Jahren mit den Revisionen per 1. Januar 2009 und per 1. Januar 2016 kontinuierlich gesunken ist und sie im Rahmen der SV17 wie beantragt weiter sinken wird, ist eine Reduktion der Entlastung gerechtfertigt. Konkret vermindert sich der statutarische Maximalgewinnsteuersatz für die juristischen Personen (2. Tarifstufe) in diesem Zeitraum von 11 % auf 7,9 %, der statutarische Mindestgewinnsteuersatz (1. Tarifstufe) von 7 % auf 5,2 %. Damit liegen der Maximalsteuersatz bei Inkrafttreten der Reform um 28,2 % und der Minimalsteuersatz um 25,7 % unter denjenigen von 2007.

Dementsprechend wäre die Entlastung zur Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zu hoch, wenn man die seit 2007 bestehende Entlastung unverändert beibehalten würde. Es ist sachlich angezeigt, ab 2020 eine geringere Entlastung vorzusehen. Auch viele andere Kantone beabsichtigen deshalb eine Reduktion der Entlastung respektive eine Erhöhung der privilegierten Dividendenbesteuerung. Nebst dem Kanton Aargau plant Basel-Landschaft eine Besteuerung von 60 %. Drei Kantone befürworten, dass die Kantone bei der Festlegung frei sind. Alle anderen Kantone sehen eine Besteuerung von 70 % vor, der Kanton Basel-Stadt gar 80 %.

In der folgenden Tabelle wird die vorgesehene Anpassung der privilegierten Dividendenbesteuerung der Veränderung der Gewinnbesteuerung seit 2007 (inklusive vorgesehener Senkung im 2020) gegenüber gestellt. Neutralisiert wird bei diesem Vergleich zum einen der Einfluss des Zuschlags für den kommunalen Finanzausgleich, welcher heute tiefer ist als im 2007. Zum anderen wird bei der Einkommenssteuer jeweils derselbe Tarif und derselbe Steuerfuss zugrunde gelegt.

Für die fünf Beispiele werden jeweils unterschiedliche Konstellationen von Gewinnhöhe, Dividendenausschüttung und übrigem Einkommen angenommen. Die Dividendenausschüttung wird dem Gewinn (nach Steuer) gleichgesetzt. Die Tabelle zeigt, dass die AG-Eigentümer bei allen Konstellationen nach der vorgesehenen Anpassung der privilegierten Dividendenbesteuerung im 2020 weniger Steuern bezahlen als im 2007.

Die seitherige Reduktion des Zuschlags für den kommunalen Finanzausgleich und die Senkung von Einkommenssteuertarif und Steuerfüssen sind dabei wie erwähnt nicht einberechnet. Würde man diese Entlastungsmassnahmen ebenfalls berücksichtigen, so zeigte sich, dass die Steuerbelastung seit 2007 in allen Beispielen effektiv noch deutlich stärker gesunken ist.

Ebenfalls eine noch deutlichere Steuerentlastung als in der folgenden Tabelle ausgewiesen ergäbe sich, wenn in den Beispielen davon ausgegangen würde, dass nicht der gesamte Gewinn ausgeschüttet wird, also ein Teil davon als versteuerte Reserven einbehalten wird.

Tabelle 7: Belastung AG-Eigentümer 2020 im Vergleich zu 2018 und 2007

Kantons- und Gemeindesteuern, Dividendenbesteuerung 60 % (Teileinkünfteverfahren)

Gewinn = Dividendenausschüttung	50'000	100'000	200'000	1'000'000	10'000'000
übriges Einkommen	100'000	100'000	100'000	500'000	1'000'000
Gewinnsteuer 2007 *	5'915	11'830	28'730	177'450	1'842'100
Gewinnsteuer 2018 *	4'510	9'020	18'040	124'476	1'378'912
Gewinnsteuer 2020 *	4'264	8'528	17'056	120'404	1'286'508
Steuer auf Dividende 2007 **	2'698	6'080	13'796	88'011	933'211
Steuer auf Dividende 2018 **	2'698	6'080	13'796	88'011	933'211
Steuer auf Dividende 2020 **	2'786	7'068	17'371	125'868	1'391'443
Steuer auf übrigem Einkommen 2007 **	13'491	15'200	17'245	110'014	233'303
Steuer auf übrigem Einkommen 2018 **	13'491	15'200	17'245	110'014	233'303
Steuer auf übrigem Einkommen 2020 **	13'491	15'200	17'245	110'014	233'303
Total Steuerbelastung 2007	22'104	33'111	59'772	375'476	3'008'614
Total Steuerbelastung 2018	20'699	30'301	49'082	322'502	2'545'426
Total Steuerbelastung 2020	20'541	30'797	51'673	356'287	2'911'254
Veränderung Steuerbelastung 2018 zu 2007	-6.4%	-8.5%	-17.9%	-14.1%	-15.4%
Veränderung Steuerbelastung 2020 zu 2018	-0.8%	1.6%	5.3%	10.5%	14.4%
Veränderung Steuerbelastung 2020 zu 2007	-7.1%	-7.0%	-13.6%	-5.1%	-3.2%

* ohne Zuschlag Finanzausgleich, jeweils geltender Steuerfuss

** Tarif und Steuerfuss 2018 (214.0%)

Wie erwähnt schreibt das Bundesrecht neu die Methode für die Entlastung vor: Künftig ist die Entlastung im Teileinkünfteverfahren zu gewähren. Der Aargau wendet heute ein Teilsatzverfahren (Reduktion des Steuersatzes) mit dem Satz von 40 % an. Um die Vorgabe des Bundesrechts zu erfüllen, muss zum Teileinkünfteverfahren (Reduktion der Bemessungsgrundlage) gewechselt werden. Die finanziellen Auswirkungen einer Teileinkünftebesteuerung von 60 % entsprechen für viele Betroffene in etwa einer Teilsatzbesteuerung von 50 %. Hätte der Kanton Aargau anstelle des Teilsatzverfahrens bereits heute das Teileinkünfteverfahren mit identischer Entlastungswirkung, so würde sich mit der vorliegenden Revision im Durchschnitt somit lediglich eine Erhöhung von 50 auf 60 % ergeben. Der Methodenwechsel führt dazu, dass neu auch die übrigen Einkünfte zu einem tieferen Steuersatz besteuert werden. Der damit verbundene Progressionseffekt bewirkt, dass sich bei Gesamteinkommen von bis zu rund Fr. 100'000.– (Verheiratetentarif) respektive Fr. 50'000.– (Alleinstehendentarif) neu sogar eine grössere Steuerentlastung ergibt als unter dem bisherigen Recht. Dieser Effekt kommt bei über 30 % der Eigentümerinnen und Eigentümern mit privilegierter Dividendenbesteuerung zum Tragen.

Die folgende Tabelle gibt unter anderem Auskunft über die Anzahl der privilegiert besteuerten Steuerpflichtigen sowie deren steuerlichen Entlastung auf den Dividenden nach heutigem und nach neuem Recht (durchschnittliche Entlastung in Franken pro Kategorie, Kantons- und Gemeindesteuer).

Die erste Spalte kategorisiert die Steuerpflichtigen nach dem prozentualen Ausmass der Steuerreduktion, das sie bei der Besteuerung ihrer qualifizierten Dividenden beim Teileinkünfteverfahren zu 60 % erfahren. Während diese Steuerreduktion bei einem Teilsatzverfahren zu 60 % generell ebenfalls 60 % betragen würde, liegt die Reduktion beim Teileinkünfteverfahren zu 60 % generell über 60 %. Grund dafür ist, dass hier neben dem Tarifeffekt zusätzlich der Progressionseffekt wirkt. Dieser Progressionseffekt ist umso stärker, je kleiner das Einkommen (inklusive Dividende) ist. Deshalb befinden sich in der Kategorie 40,0 - 40,4 % die Steuerpflichtigen mit den höchsten Dividendenbezügen (durchschnittlich 3,35 Millionen Franken pro Steuerpflichtigen), in der Kategorie 60,0 + % hingegen diejenigen mit den tiefsten Dividendenbezügen (Fr. 14'429.– pro Steuerpflichtigen).

Tabelle 8: Steuerreduktion auf Dividenden nach neuem Recht

Steuerstatistik 2014 (Kantons- und Gemeindesteuer, Steuerfuss 214%)

Steuerreduktion auf Dividenden in %*	Anzahl Steuerpflichtige		Dividenden in Mio. Franken	Dividenden pro Steuerpflichtigen	Entlastung heutiges Recht pro Steuerpflichtigen	Entlastung neues Recht pro Steuerpflichtigen
40.0 - 40.4	11	0.2%	36.9	3'352'398	-474'632	-318'838
40.5 - 44.9	357	6.3%	226.1	633'397	-84'134	-59'768
45.0 - 49.9	1'298	22.9%	183.8	141'582	-16'156	-12'676
50.0 - 54.9	1'300	22.9%	74.5	57'291	-5'524	-4'824
55.0 - 59.9	898	15.8%	30.8	34'261	-2'847	-2'724
60.0 +	1'808	31.9%	26.1	14'429	-913	-993
Total	5'672	100.0%	578.1	101'923	-11'921	-9'134

*beim Teileinkünfteverfahren zu 60 %

Lesebeispiele:

Bei einer Steuerreduktion auf Dividenden nach neuem Recht, das heisst beim Teileinkünfteverfahren zu 60 %, resultiert für 11 Steuerpflichtige (mit Dividendenzahlungen von durchschnittlich 3,4 Millionen Franken) eine Steuerreduktion auf Dividenden von 40,0 – 40,4 %. Die Entlastung wird sich für diese Steuerpflichtigen aufgrund des neuen Rechts gegenüber heute um rund einen Drittel, von 60 % auf rund 40 %, reduzieren.

Für 1'808 Steuerpflichtige mit Dividendenzahlungen von durchschnittlich Fr. 14'429.– ergibt sich eine Entlastung von 60 % oder mehr. 31,9 % der Pflichtigen werden daher unter der neuen Regelung stärker entlastet werden als heute.

In den nachfolgenden Tabellen 9 und 10 wird für zwei unterschiedliche Konstellationen von steuerbarem Einkommen und Einkünften von qualifizierenden Dividenden aufgezeigt, wie sich der Übergang zum neuen Recht auswirkt.

In Tabelle 9 wird illustriert, dass das neue Recht bei eher moderaten Einkommen trotz höherem Prozentsatz eine Entlastung mit sich bringt. Dies ist im aufgezeigten Beispiel der Fall bei einem steuerbarem Einkommen von Fr. 100'000.– und darin enthaltenen Einkünften von qualifizierenden Dividenden in der Höhe von Fr. 50'000.–. Grund für die Minderbelastung ist der Wechsel vom Teilsatz- zum Teileinkünfteverfahren. Das Teileinkünfteverfahren reduziert zusätzlich die Steuerprogression. Da dieser Progressionseffekt vor allem bei kleineren Einkommen ziemlich stark ist, überwiegt es die Satzerhöhung auf 60 %, so dass bei diesem Beispiel eine Minderbelastung von Fr. 259.– resultiert.

Beim Beispiel in Tabelle 10 mit einem steuerbarem Einkommen von Fr. 200'000.– und Einkünften von qualifizierenden Dividenden in der Höhe von Fr. 80'000.– ergibt sich aufgrund des neuen Rechts eine Mehrbelastung von Fr. 792.–. Der höhere Prozentsatz wird durch den Progressionseffekt aus dem Systemwechsel nur zum Teil kompensiert, da die Progressionskurve bei dieser Höhe des Einkommens bereits flacher ist.

Tabelle 9: Beispiel privilegierte Dividendenbesteuerung (1)

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht (Teilsatz 40 %)	Neues Recht (Teileinkünfte 60 %)
Steuerbares Einkommen	Fr. 100'000.–	Fr. 100'000.–
davon Einkünfte aus qualifizierenden Dividenden	Fr. 50'000.–	Fr. 50'000.–
Steuersatz Gesamteinkommen Fr. 100'000.– (Tarif B)	4,996 %	
40 % Steuersatz Gesamteinkommen	1,998 %	
1,998 % von Fr. 50'000.– (Einkommen aus Dividende)	Fr. 999.–	
4,996 % von Fr. 50'000.– (übriges Einkommen)	Fr. 2'498.–	
Bemessungsgrundlage Einkommen aus Dividenden		Fr. 30'000.–
Bemessungsgrundlage übriges Einkommen		Fr. 50'000.–
Bemessungsgrundlage Total		Fr. 80'000.–
Steuersatz Gesamteinkommen Fr. 80'000.– (Tarif B)		4,220 %
Einfache Kantonssteuer	Fr. 3'497.–	Fr. 3'376.–
Steuer ohne Entlastung	Fr. 4'996.–	Fr. 4'996.–
Entlastung	Fr. 1'499.–	Fr. 1'620.–
Entlastung Steuerfuss 2018 (214 %)	Fr. 3'208.–	Fr. 3'467.–
Minderbelastung		Fr. 259.–

Tabelle 10: Beispiel privilegierte Dividendenbesteuerung (2)

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht (Teilsatz 40 %)	Neues Recht (Teileinkünfte 60 %)
Steuerbares Einkommen	Fr. 200'000.–	Fr. 200'000.–
davon Einkünfte aus qualifizierenden Dividenden	Fr. 80'000.–	Fr. 80'000.–
Steuersatz Gesamteinkommen Fr. 200'000.– (Tarif B)	7,103 %	
40 % Steuersatz Gesamteinkommen	2,841 %	
2,841 % von Fr. 80'000.– (Einkommen aus Dividende)	Fr. 2'272.–	
7,103 % von Fr. 120'000.– (übriges Einkommen)	Fr. 8'523.–	
Bemessungsgrundlage Einkommen aus Dividenden		Fr. 48'000.–
Bemessungsgrundlage übriges Einkommen		Fr. 120'000.–
Bemessungsgrundlage Total		Fr. 168'000.–
Steuersatz Gesamteinkommen Fr. 168'000.– (Tarif B)		6,646 %
Einfache Kantonssteuer	Fr. 10'795.–	Fr. 11'165.–
Steuer ohne Entlastung	Fr. 14'206.–	Fr. 14'206.–
Entlastung	Fr. 3'411.–	Fr. 3'041.–
Entlastung Steuerfuss 2018 (214 %)	Fr. 7'300.–	Fr. 6'508.–
Mehrbelastung		Fr. 792.–

In Tabelle 11 sind die Auswirkungen eines Wechsels vom Teilsatz- zum Teileinkünfteverfahren für unterschiedlich hohe Abzugssätze einerseits sowie verschieden hohe Einkommen beziehungsweise Dividendenbezüge andererseits dargestellt.

4.4.6 Entlastung der Kapitalsteuer (§ 86)

Holding- und Verwaltungsgesellschaften entrichten heute eine Steuer von 0,1 ‰ des steuerbaren Eigenkapitals (100 ‰-Steuer).

Ohne den heutigen Steuerstatus müssen die betroffenen Unternehmen auch ihr Eigenkapital neu zum ordentlichen Tarif von 1,25 ‰ (100 ‰-Steuer) versteuern. Für viele Unternehmen bleibt diese tarifliche Mehrbelastung in einem vertretbaren Ausmass, da sie neu den Beteiligungsabzug geltend machen können und zudem die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer möglich ist.

Allerdings können nicht alle Unternehmen von diesen Möglichkeiten profitieren. Um eine Abwanderung dieser Gesellschaften zu verhindern, ist angezeigt, den ordentlichen Tarif der Kapitalsteuer soweit zu senken, dass sich die voraussichtlichen Mehr- und Mindereinnahmen in etwa die Waage halten, das heisst, dass die Mindereinnahmen aus der Tarifsenkung der ordentlich besteuerten Unternehmen durch die Mehreinnahmen aus der höheren Kapitalbesteuerung der heutigen Statusgesellschaften gedeckt werden. Legt man der Berechnung die Steuerperiode 2016 zugrunde, so dürfte dies bei einer Senkung der Kapitalsteuer von heute 1,25 ‰ auf 0,75 ‰ in etwa der Fall sein.

Eine Reduktion der Kapitalbesteuerung ist auch im Hinblick auf die Steuerbelastung der Nachbarkantone sinnvoll, denn der Kapitalsteuertarif liegt schon heute im Kanton Aargau im Vergleich zu den Nachbarkantonen leicht über dem Durchschnitt.

Tabelle 12: Kapitalsteuer - Vergleich mit Nachbarkantonen (heute)

	Kapitalsteuer	Steuerfuss	Steuerbelastung	Anrechnung
AG	1.25‰	1.69	2.11‰	ja
BE	0.3‰	4.7919	1.44‰	ja
BL	3.75‰	1.0	3.75‰	ja
LU	0.5‰	3.7	1.85‰	nein
SO	0.8‰	2.2	1.76‰	ja
ZG	0.5‰	1.4747	0.74‰	nein
ZH	0.75‰	2.2901	1.72‰	nein

Gemäss einer Erhebung des Bundes haben fast alle Kantone vor, im Rahmen der SV17 die Kapitalsteuer zu senken. Viele Kantone haben jedoch noch nicht kommuniziert, in welchem Ausmass sie dies zu tun gedenken. Von den Nachbarkantonen haben vier ihre Absicht bereits konkretisiert. Der Vergleich in Tabelle 2 zeigt, dass die angestrebten Steuersätze sehr unterschiedlich hoch sind. Senkt der Kanton Aargau seine Kapitalsteuer von heute 1,25 ‰ auf 0,75 ‰, ist es daher noch nicht klar, wie er sich künftig im Vergleich zu den Nachbarkantonen positionieren würde.

Tabelle 13: Kapitalsteuer - Vergleich mit Nachbarkantonen (SV17)

	Kapitalsteuer	Steuerfuss	Steuerbelastung	Anrechnung
AG	0.75‰	1.69	1.27‰	ja
BE	offen	4.7919	offen	ja
BL	1.6‰	1.0	1.60‰	ja
LU	offen	3.7	offen	nein
SO	0.1‰	2.2	0.22‰	ja
ZG	0.5‰	1.4747	0.74‰	nein
ZH	0.75‰	2.2901	1.72‰	nein

Die Kantone erhalten mit dem STAF zudem die Möglichkeit, bei der Kapitalsteuer eine Entlastung für das Eigenkapital vorzusehen, welches im Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten sowie mit Beteiligungen und Konzerndarlehen steht. Der Kanton Aargau hat bereits auf den 1. Januar 2009 eine weit grosszügigere Regelung beschlossen, indem die Kapitalsteuer an die Gewinnsteuer

er angerechnet wird. Dies bedeutet, dass ein Unternehmen keine Kapitalsteuer bezahlt, wenn es eine Gewinnsteuer im Mindestumfang der Kapitalsteuer bezahlt. Erst wenn ein Unternehmen weniger oder gar keine Gewinnsteuer bezahlt, muss die Kapitalsteuer entrichtet werden. Damit kann es Sonderfälle geben, in denen ein Unternehmen mit verhältnismässig wenig oder keinem steuerbaren Gewinn trotz der grosszügigen Aargauer Regelung von der in der SV17 vorgesehenen Entlastung der Kapitalsteuer profitieren könnte.

Um auch diesen Sonderfällen Rechnung zu tragen beantragt der Regierungsrat, die beiden neuen Entlastungsmöglichkeiten umzusetzen. Damit bietet er bei der Kapitalsteuer die weitestgehende Lösung an: Weiterhin Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer und Entlastung der Kapitalsteuer im Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten sowie mit Beteiligungen und Konzerndarlehen.

4.4.7 Gesamtentlastungsbegrenzung (§ 36a, 69b)

Das Bundesrecht schreibt den Kantonen eine Gesamtentlastungsbegrenzung von höchstens 70 % vor. Dies bedeutet, dass die gesamte steuerliche Ermässigung, die sich aus der Patentbox, des zusätzlichen Abzugs für F&E-Kosten sowie den Abschreibungen aus dem vorzeitigen Statusaustritt ergibt, 70 % des steuerbaren Gewinns nicht übersteigen darf, wie er sich ohne die diversen Ermässigungen ergäbe. Die Kantone können eine engere Gesamtentlastungsbegrenzung vorsehen. Zudem dürfen aus der Anwendung von Sonderregelungen keine Verlustvorträge entstehen.

Das Konzept der im Jahr 2001 eingeführten Steuerharmonisierung besteht darin, dass die Bemessungsgrundlage in den kantonalen Steuergesetzen vereinheitlicht wird und dass die verschiedenen Finanzierungsbedürfnisse über die Höhe der von den Kantonen zu bestimmenden Steuersätze erfüllt werden. Damit wird der Steuerwettbewerb transparent und es wird ein Ausufern des Steuerwettbewerbs weitgehend vermieden. Das STAF führt zu einer verstärkten Disharmonisierung. Das erhöht die Komplexität für Unternehmen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, und erschwert den interkantonalen Vollzug. Die Entlastungsbegrenzungen bei den einzelnen Massnahmen und beim Gesamtergebnis dämpfen die negativen Folgen der Disharmonisierung.

Die Entlastungsbegrenzungen der neuen Sonderregelungen und insbesondere die Gesamtentlastungsbegrenzung haben einen entscheidenden Einfluss auf die Höhe der Mindererträge und auf die Qualität der Budgetierung des Kantons und der Gemeinden. Je tiefer die Gesamtentlastungsbegrenzung festgelegt wird, desto geringere Mindererträge sind zu erwarten und desto zuverlässiger ist die Budgetierung. Auf der anderen Seite nimmt die Standortattraktivität in zunehmendem Masse ab, je weniger Entlastungen gewährt werden.

Gemäss bisher erhaltenen Einschätzungen aus der Wirtschaft ist davon auszugehen, dass im Aargau vor allem der erhöhte Abzug für F&E-Aufwendungen genutzt wird.

Die Patentbox wird vor allem von Unternehmen im Bereich Pharma genutzt werden. Beide Instrumente gemeinsam werden voraussichtlich nur in Ausnahmefällen beansprucht werden.

Die Gesamtentlastungsbegrenzung sorgt für einen angemessenen Steuerbetrag. In Abwägung zwischen dem kantonalen und kommunalen Finanzbedarf respektive der notwendigen Gegenfinanzierung und dem Erhalt und Ausbau der Standortattraktivität beantragt der Regierungsrat, die Entlastungsbegrenzung bei 70 % festzusetzen. Dies bewirkt für die untere Tarifstufe von 5,2 % einen minimalen effektiven Gewinnsteuersatz von 9,9 % (Bund, Kanton und Gemeinde) und für die obere Tarifstufe von 7,9 % einen minimalen effektiven Gewinnsteuersatz von 10,9 %.

Tabelle 14: Beispiel Begrenzung Gesamtentlastung

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht in Franken	Neues Recht ohne Entlastungs-begrenzung	Neues Recht mit Entlastungsbe-grenzung ^{3) 4)}
Gewinn (vor Abzug Steueraufwand)	1'000'000	1'000'000	1'000'000
davon in Patentbox		500'000	500'000
Bemessung Patentbox ¹⁾		50'000	50'000
Bemessung übriger Gewinn		500'000	500'000
Zusätzlicher Abzug F&E ²⁾		360'000	360'000
Gesamtentlastung vor Steuern		810'000	632'000
Steuern Bund, Kanton und Gemeinde	176'000	91'000	99'000
handelsrechtlicher Gewinn (nach Abzug Steu- eraufwand)	824'000	909'000	901'000
Steuerbelastung (Bund, Kanton, Gemeinde)	17,6 %	9,1 %	9,9 %

¹⁾ Annahme: Ermässigung 90 %

²⁾ Annahme: F&E Fr. 720'000.-; Abzug 150 %

³⁾ Annahme: Gesamtentlastungsgrenze 70 %

⁴⁾ Kantonaler Gewinnsteuersatz 5,2 %/7,9 %

4.4.8 Aufdeckung von stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (§ 72a; 72b)

Unternehmen verfügen regelmässig über stille Reserven. Diese entstehen entweder durch eine Unterbewertung der Aktiven oder durch eine Überbewertung der Passiven. Sie können aufgrund handelsrechtlicher Höchstbewertungsvorschriften der Aktiven oder aufgrund handelsrechtlich zulässiger übermässiger Abschreibungen oder Rückstellungen entstehen. Im Falle einer Realisierung, beispielsweise durch Verkauf des betreffenden Aktivums, stellen sie grundsätzlich steuerbaren Gewinn dar. Beim Eintritt in die Steuerpflicht bestehen heute Regelungen und eine Praxis des Bundesgerichts, wie mit diesen stillen Reserven umzugehen ist. Mit der Reform soll das Prinzip der Aufdeckung stiller Reserven konsequent umgesetzt werden, wobei spiegelbildliche Sachverhalte spiegelbildlich geregelt werden. Aus steuersystematischer Sicht ist es richtig, beim Eintritt beziehungsweise bei Beginn der Steuerpflicht vorhandene stille Reserven sowie einen selbst geschaffenen Mehrwert ohne Gewinnsteuerfolgen aufzudecken. Im umgekehrten Fall, das heisst beim Austritt beziehungsweise am Ende der Steuerpflicht, muss über die stillen Reserven sowie den selbst geschaffenen Mehrwert gewinnsteuerlich abgerechnet werden.

Stille Reserven, die auf den einzelnen Aktiven aufgedeckt werden, müssen gemäss den Abschreibungssätzen des Merkblatts der Eidgenössischen Steuerverwaltung abgeschrieben werden. Der in der Steuerbilanz ausgewiesene Goodwill muss innert maximal zehn Jahren abgeschrieben werden.

4.4.9 Sondertarif Übergangsrecht (§ 271a)

Mit dem Wegfall der Sonderstatus entsteht eine latente Gewinnsteuerlast auf den in diesen Unternehmen vorhandenen stillen Reserven, die im Zeitraum der privilegierten Besteuerung aufgebaut worden sind. Damit in allen Kantonen eine einheitliche Regelung bei der Besteuerung dieser stillen Reserven zur Anwendung gelangt, schreibt das Bundesrecht diese zwingend vor. Die massgebenden stillen Reserven sind per 31. Dezember 2019 nach den allgemein anerkannten Bewertungsregeln festzulegen und durch die kantonale Steuerbehörde in einer Feststellungsverfügung festzuhalten. Die Unternehmen versteuern die verfügbaren stillen Reserven nicht in einem Zuge mit Inkrafttreten

der kantonalen Normen der SV 17, sondern verteilt auf die kommenden 5 Jahre zu einem gesonderten (tieferen) Steuersatz.

Damit die unter einem Statusprivileg entstandenen stillen Reserven bei der Abschaffung des Privilegs steuersystematisch und sachgerecht besteuert werden, ist der Sondersteuersatz in der Höhe eines üblichen Satzes bei einer heutigen gemischten Gesellschaft festzulegen. Dieser Steuersatz beträgt 30 % des Maximalsteuersatzes des ordentlichen Tarifs und wird in dieser Höhe vom Regierungsrat beantragt. Offen gelegte stille Reserven und ein eigener Mehrwert werden zum oberen Gewinnsteuersatz von 7,9 %, somit nur noch zu 30 % des Satzes, das heisst zu 2,4 % besteuert.

4.4.10 Privilegierte Vermögensbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen (§ 54 Abs. 3)

Gemäss § 54 Abs. 3 StG wird zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Steuerwert von Aktien und Anteilsscheinen von inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die weder an der Börse kotiert noch einem organisierten ausserbörslichen Handel unterliegen, um 50 % herabgesetzt. Dieses Privileg kommt vor allem den Aktionärinnen und Aktionären von Familienunternehmen zugute.

Mit Entscheid vom 25. August 2011 hat das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) § 54 Abs. 3 StG als verfassungswidrig erachtet, weil das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) eine solche Herabsetzung des Steuerwerts nicht vorsieht. Dies im Gegensatz zur Einkommenssteuer, wo das StHG eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei qualifizierten Dividendenausüttungen ausdrücklich festhält. Anders als das Verwaltungsgericht hatte das Steuerrekursgericht keine Kompetenz, § 54 Abs. 3 StG aufzuheben. Auch in einem den Kanton Bern betreffenden Urteil hat das Bundesgericht entschieden, dass eine dem Kanton Aargau ähnliche Berner Regelung verfassungswidrig ist.

Bei der Beantwortung der Interpellation der Fraktion GLP vom 27. Juni 2017 (GR 17.169) hat der Regierungsrat die Prüfung einer möglichen Gesetzesanpassung im Rahmen der SV17 in Aussicht gestellt. Ein Verzicht auf die heutige Privilegierung wäre aus mehreren Gründen sachgerecht. Einerseits kann damit die Verfassungskonformität des aargauischen Steuergesetzes wieder hergestellt werden. Andererseits tragen die sich ergebenden Mehreinnahmen von rund 17 Millionen Franken zur Gegenfinanzierung der SV17 bei. Dies ist umso mehr vertretbar, als die Massnahme in einem direkten Zusammenhang mit dem Unternehmenssteuerrecht steht. Zu beachten ist allerdings, dass sich die Mehreinnahmen bei einem Wegzug von vermögenden Steuerpflichtigen vermindern können. Schliesslich ist der Verzicht auf die Privilegierung auch sachlich begründet. Die heutige Privilegierung bezweckt eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Vermögensbesteuerung, indem das Vermögen zum einen beim Unternehmen mit der Kapitalsteuer und zum anderen bei der Unternehmerin oder dem Unternehmer bei der Vermögenssteuer erfasst wird. Dieser Zweck greift seit 2009 ins Leere. Mit der 2009 eingeführten Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer ist beim Unternehmen gar keine Kapitalsteuer mehr geschuldet, wenn eine Gewinnsteuer in mindestens gleichem Umfange entrichtet wird.

Zu beachten ist allerdings, dass auf Bundesebene eine Motion eingereicht worden ist, die auf eine Änderung des Bundesrechts abzielt. Mit der von Nationalrat Marco Chiesa, SVP, am 25. September 2017 eingereichten Motion 17.3714 „Steuerliche Doppelbelastung. Möglichkeit zur Senkung der Vermögenssteuer“ soll im Steuerharmonisierungsgesetz die Möglichkeit einer Vermögenssteuerreduktion bei Beteiligungen von mindestens 10 % geschaffen werden. Der Bundesrat beantragte am 22. November 2017 Ablehnung der Motion. Das Geschäft ist in den Eidgenössischen Räten noch nicht behandelt. Falls letztlich eine Gesetzesänderung beschlossen wird, wäre die heutige aargauische Regelung bundesrechtskonform.

4.5 Erläuterungen zu den einzelnen Paragraphen:

Einkünfte aus Patenten und vergleichbaren Rechten (§ 27a)

§ 27a

¹ Für die Einkünfte aus Patenten und vergleichbaren Rechten sind die §§ 68a und 68b sinngemäss anwendbar.

Die Einführung der Patentbox ist sowohl für juristische Personen als auch für Personengesellschaften zwingend. Die Berechnung der Einkünfte aus Patenten und vergleichbaren Rechten bei Personengesellschaften erfolgt mit Verweis auf die §§ 68a und 68b gemäss den Bestimmungen für die juristischen Personen.

Wie juristische Personen haben auch Personenunternehmen über die in den vergangenen Jahren geltend gemachten inländischen Aufwendungen für jedes Patent im Zeitpunkt des Eintritts abzurechnen. Es gelangt die Anrechnungsmethode gemäss den Ausführungen zu § 68a zur Anwendung.

Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens (§ 27b)

§ 27b

¹ Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes im Umfang von 60 % steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

² Die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen wird nur gewährt, wenn die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder Personenunternehmung waren.

Die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen erfolgt neu nicht mehr im Teilsatz-, sondern im Teileinkünfteverfahren. In § 27b findet sich deshalb neu die Regelung für die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen des Geschäftsvermögens. Die Regelung für die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen des Privatvermögens findet sich neu in § 29.

Im Geschäftsvermögen sind Dividenden, Gewinnanteile sowie Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Genossenschaften und Partizipationsscheinen nur zu 60 % steuerbar, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft betragen. Die reduzierte Besteuerung von Veräusserungsgewinnen setzt zudem Eigentum an diesen Beteiligungsrechten von mindestens einem Jahr voraus.

Teilbesteuerung von Einkünften aus Beteiligungen des Privatvermögens (§ 29 Abs. 1^{bis})

§ 29 Abs. 1^{bis}

^{1bis} Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) sind im Umfang von 60 % steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

Aufgrund der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben sind im Privatvermögen die Erträge aus qualifizierten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zwingend im Teileinkünfteverfahren mit mindestens 50 % zu besteuern. Das heutige Teilsatzverfahren gemäss § 45a wird durch

jenes ersetzt. Der Gesetzeswortlaut ist vertikal harmonisiert und entspricht der Regelung von Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG.

Die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen gilt für Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aller Art aus Aktien, GmbH-Anteilen, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft betragen.

Vermögensertrag aus Transponierung (§ 29a Abs. 1 lit. b)

§ 29a Abs. 1 lit. b

¹ Als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. c gilt auch:

- b) der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer juristischen Person, an welcher die Veräusserin beziehungsweise der Veräusserer oder die Einbringerin beziehungsweise der Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50 % am Kapital beteiligt ist, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung die Summe aus dem Nennwert der übertragenden Beteiligung und den Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen gemäss § 29 Abs. 3 übersteigt; dies gilt sinngemäss auch, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

Unter dem Tatbestand der Transponierung werden Sachverhalte verstanden, bei denen eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen veräussert, das sie selbst beherrscht (sog. Verkauf an sich selbst). Unter bestimmten Voraussetzungen wird der dabei erzielte Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert. Eine Voraussetzung besteht darin, dass der Veräusserer am erwerbenden Unternehmen zu mindestens 50% beteiligt ist. Neu wird nicht mehr vorausgesetzt, dass die übertragende Beteiligung mindestens 5 % des Grund- oder Stammkapitals der betreffenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beträgt. Dasselbe gilt, wenn mehrere Beteiligte gemeinsam die Übertragung vornehmen.

Seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips im Jahr 2011 wären für die Berechnung des steuerbaren Vermögensertrags grundsätzlich nicht nur der Nominalwert, sondern auch die Reserven aus Kapitaleinlagen von der erhaltenen Gegenleistung bei der Einbringung in Abzug zu bringen. Diese Gleichbehandlung von Kapitaleinlagen und Aktienkapital ist auch bei Transponierungstatbeständen zu berücksichtigen, wobei der Wortlaut des geltenden Gesetzes diesen unbestrittenen Grundsätzen nicht gerecht wird. Die vorliegende Gesetzesänderung vollzieht die geltende Praxis nach.

Nach der bisherigen Regelung konnte ein Verkauf an sich selbst erst ab einer Beteiligung von 5 % am Grund- oder Stammkapital steuerlich erfasst werden. Die Übertragung von Streubesitz unter 5 % sollte ohne Steuerfolgen an die von der veräussernden Person beherrschte Gesellschaft erfolgen können. In der Praxis zeigte sich jedoch, dass die 5 %-Klausel im Einzelfall zu Unterbesteuerungen in Millionenhöhe führen kann, beispielsweise, wenn Privatpersonen ihre Beteiligungen von unter 5 % an mittleren und grossen Gesellschaften zu Verkehrswerten an von ihnen selbst beherrschte Unternehmen veräussern. Andererseits erzielen Klein- und Kleinstaktionäre von Publikumsgesellschaften bei Quasifusionen regelmässig steuerbaren Vermögensertrag, da die Einbringung der Kapitalanteile durch gemeinsame Willensbildung und gemeinsames Handeln erfolgt. Für die Berechnung des Schwellenwertes von 5 % ist nicht der Kapitalanteil von einzelnen veräussernden Beteiligten, sondern das Total der übertragenen Beteiligungsrechte massgebend.

Auf dem Vermögensertrag aus Transponierung kann die Teilbesteuerung geltend gemacht werden, sofern die notwendige Mindestbeteiligungsquote gegeben ist.

Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (§ 36a)

§ 36a

Für den zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand ist § 69a sinngemäss anwendbar.

Der Kanton Aargau macht von der Möglichkeit Gebrauch, Unternehmen mit Tätigkeiten in der Forschung und Entwicklung steuerlich zu fördern. Mit dem Verweis auf § 69a kommen bei den selbständig Erwerbenden die gleichen Grundsätze zur Anwendung wie bei den juristischen Personen. Da selbständig Erwerbende in der Regel nicht über die für Forschung und Entwicklung notwendige kostenintensive Infrastruktur verfügen, ist davon auszugehen, dass sie von diesem Abzug in der Praxis kaum Gebrauch machen werden.

Entlastungsbegrenzung (§ 36b)

§ 36b

¹ Die gesamte steuerliche Ermässigung gemäss den §§ 27a und 36a darf 70 % des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor Verlustverrechnung und vor Abzug der vorgenannten Ermässigungen nicht übersteigen. Aus den Ermässigungen dürfen zudem keine Verlustvorträge resultieren.

² Bei gemeinsam besteuerten Ehegatten wird die Gesamtentlastung für jeden Ehegatten je einzeln gemäss Absatz 1 begrenzt. Erzielt ein Ehegatte einen Verlust und der andere einen Gewinn, ist die Begrenzung der Gesamtentlastung ausgehend vom verrechneten Nettoergebnis der Ehegatten zu ermitteln.

Um übermässige Vergünstigungen wegen der Kumulation von verschiedenen Entlastungsmassnahmen zu verhindern, sieht die Bundesgesetzgebung eine Entlastungsbegrenzung vor, welche die Kantone zwingend einführen müssen (Art. 25b Abs. 1 StHG). Weil die steuerlichen Ermässigungen (Patentbox, zusätzlicher Forschungs- und Entwicklungsaufwand) auch im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit zum Tragen kommen, muss auch bei den natürlichen Personen eine Entlastungsbegrenzung eingeführt werden. Der Kanton Aargau legt die maximale Entlastung wie bei den juristischen Personen bei 70 % fest.

Gemäss Absatz 1 darf die steuerliche Ermässigung für die Patentbox und für den zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand 70 % des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor Verlustverrechnung und vor Abzug der genannten Ermässigungen nicht übersteigen. Aus den Ermässigungen dürfen zudem keine Verlustvorträge resultieren. Die Ausführungen zu § 69b gelten sinngemäss.

Bei gemeinsam besteuerten Ehegatten wird die Gesamtentlastung gemäss Absatz 1 je getrennt begrenzt. Erzielt ein Ehegatte einen Verlust und der andere einen Gewinn, muss die Begrenzung der Gesamtentlastung ausgehend vom verrechneten Nettoergebnis der Ehegatten berechnet werden.

Einkommen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (§ 45a)

§ 45a

Aufgehoben

Die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen wird als Folge des Wechsels zum Teilbesteuerungsverfahren neu in § 27b (Geschäftsvermögen) und § 29 (Privatvermögen) geregelt. § 45a kann aufgehoben werden.

Bewegliches Geschäftsvermögen – Patente und vergleichbare Rechte (§ 48 Abs. 2)

§ 48 Abs. 2 (neu)

² Die Steuer auf dem Geschäftsvermögen ermässigt sich im Verhältnis der Einkommenssteuerwerte der Patente und der vergleichbaren Rechte gemäss § 68a zum Einkommenssteuerwert der gesamten Geschäftsaktiven.

Bei selbständig erwerbenden Personen ermässigt sich die Vermögenssteuer, die auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, im Verhältnis von deren Einkommenssteuerwerten zu den gesamten Geschäftsaktiven, wobei sich die Begriffe des Patents und der vergleichbaren Rechte gemäss § 68a richten.

Vermögensbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen (§ 54 Abs. 3)

§ 54 Abs. 3

Aufgehoben.

Der Freibetrag von 50 % auf dem Steuerwert von Aktien und Anteilsscheinen inländischer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die weder an der Börse kotiert sind noch einem organisierten ausserbörslichen Handel unterliegen, wird aufgehoben, weil ein solcher Freibetrag verfassungswidrig ist.

Höchstbelastung (§ 56 Abs. 1, 2. Satz)

§ 56

¹ Die periodisch geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern von Kanton, Gemeinde und Kirche werden auf 70 % des Reineinkommens herabgesetzt, jedoch höchstens auf die Hälfte der geschuldeten Vermögenssteuern. Soweit ausserordentliche Aufwendungen wie Einkäufe in die berufliche Vorsorge oder Unterhaltskosten für Liegenschaften, die den Pauschalabzug übersteigen, geltend gemacht werden, erhöht sich das Reineinkommen um den Betrag dieser Abzüge. Ausserdem werden Einkünfte, die der Besteuerung gemäss den §§ 27a, 27b und 29 Abs. 1^{bis} unterliegen, in vollem Umfang berücksichtigt. Ein zusätzlicher Abzug gemäss § 36a wird nur im Umfang der geschäftsmässigen Begründetheit berücksichtigt.

Mit dem sogenannten "Härteparagraf" wird verhindert, dass Steuerpflichtige mit wenig Einkommen und viel steuerbarem Vermögen wegen der Vermögenssteuer mehr Steuern bezahlen müssen, als sie überhaupt Einkommen erzielen. Um eine unbeabsichtigte Ausweitung des "Härteparagrafen" zu verhindern, werden für die Berechnung des massgebenden Reineinkommens gemäss § 56 die Einkünfte, die der privilegierten Besteuerung nach den §§ 27a (Einkünfte aus Patenten und vergleichbaren Rechten), 27b und 29 Abs. 1^{bis} (Einkünfte aus Dividenden) unterliegen, in vollem Umfang berücksichtigt. Diese Einkünfte fliessen den Steuerpflichtigen ja auch tatsächlich in vollem Umfang zu. Bei der bisher geltenden Entlastung der Dividenden über den Steuersatz kann sich eine solche unbeabsichtigte Anwendung von § 56 nicht ergeben, weil die privilegiert besteuerten Einkünfte für die Bemessung im vollen Umfang und nicht nur teilweise erfasst werden. Dies ändert sich mit dem Wechsel zur Teilbesteuerung.

Berechnung des Reingewinns (§ 68 Abs. 3)

§ 68 Abs. 3

Aufgehoben

Die Steuervorlage 17 beinhaltet die Abschaffung von Statusgesellschaften im Sinne von Art. 28 Abs. 2 bis 5 StHG. Demnach wird auch die Regelung der Reingewinnbesteuerung für internationale Konzernkoordinationszentralen gegenstandlos.

Besteuerung des Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten (§ 68a)

§ 68a

¹ Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird auf Antrag der steuerpflichtigen Person im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwandes zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder pro vergleichbares Recht (Nexusquotient) mit einer Ermässigung von 90 % in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen.

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

³ Wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten erstmals ermässigt besteuert, so werden der in den vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand sowie ein allfälliger Abzug gemäss § 69a zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Steuerbare Reingewinne aus bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen und aus einem allfälligen Abzug gemäss § 69a werden innert fünf Jahren an die Gewinne der Patentbox angerechnet.

⁴ Der Regierungsrat regelt die Einzelheiten durch Verordnung.

Nach Absatz 1 kann der Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten auf Antrag der steuerpflichtigen Person mit einer Ermässigung von 90 % in die Berechnung des steuerbaren Gewinns einbezogen werden, soweit er auf Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen beruht.

Die Besteuerungsmodalitäten der Patentbox richten sich nach dem modifizierten Nexusansatz der OECD. Dieser Ansatz stellt auf die dem Patent oder dem vergleichbaren Recht zugrundeliegende Forschung und Entwicklung ab und führt dazu, dass der ermässigt besteuerte Gewinn umso grösser ist, je mehr qualifizierender Forschungs- und Entwicklungsaufwand der steuerpflichtigen juristischen Person zugerechnet werden kann. Als qualifizierender Forschungs- und Entwicklungsaufwand zählt selbst durchgeführte Forschung und Entwicklung, bei Dritten durchgeführte Forschung und Entwicklung sowie der Aufwand von Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz. Soweit im Ausland tatsächlich Forschungs- und Entwicklungsaufwand anfällt, wird dieser für den Nexusquotienten mit maximal 30 % des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwandes berücksichtigt. Die Berechnung des ermässigten Patentboxen-Gewinnes sowie Einzelheiten zum modifizierten Nexusansatz regelt der Bundesrat in einer Verordnung.

Absatz 2 regelt die Berechnung, wenn Patente und vergleichbare Rechte in einem Produkt enthalten sind. Der Patentbox-Gewinn muss in diesem Fall vom übrigen Gewinn getrennt werden und berechnet sich nach der Residualmethode. Diese überbrückt die praktischen Schwierigkeiten bei der Aufteilung des Gewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten und basiert notwendigerweise auf Annäherungen und pauschalen Grössen. Der Produktgewinn wird um einen Pauschalbetrag von 6 % für die darauf entfallenden Kosten für Routinefunktionen und um das Markenentgelt gekürzt. Im Ergebnis wird mit dieser Methode gewährleistet, dass nur derjenige Gewinn der Ermässigung unterliegt, der auf Innovation beruht.

In Absatz 3 wird die steuerliche Behandlung bei der erstmaligen Beanspruchung der Besteuerung von Patenten und vergleichbaren Rechten gemäss § 68a geregelt. Dabei sollen nur Nettogewinne von der Steuerermässigung profitieren können. Werden bisher vollumfänglich steuerlich abzugsfähige Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen dem Patentboxen-Gewinn gegenübergestellt, resul-

tiert eine zu tiefe Steuerbelastung. Bisher steuerlich berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen müssen bei der erstmaligen Beanspruchung der Patentbox neutralisiert werden. Soweit Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen der letzten 10 Jahre den in der Schweiz steuerbaren Gewinn vermindert haben, werden sie aufgerechnet und ordentlich besteuert. Auf der anderen Seite werden bisher nicht berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen von ausländischen Betriebsstätten und Geschäftsbetrieben und auf die Auslandsparten von Domizil- und gemischten Gesellschaften und Holdinggesellschaften entfallene Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nicht dem steuerbaren Gewinn zugerechnet. Abschreibungen auf aktivierten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen werden gleich behandelt wie die der Erfolgsrechnung direkt belastete Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen. Übersteigt das Total der Aufwendungen im Zeitpunkt der Übertragung den Verkehrswert des Patents, des vergleichbaren Rechts oder Produkts, so werden höchstens die Aufwendungen bis zum jeweiligen Verkehrswert dem steuerbaren Ergebnis hinzugerechnet. Auch die zusätzlichen Forschungs- und Entwicklungsabzüge gemäss § 69a sind in die Berechnung einzubeziehen. Im Umfang der Hinzurechnung ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Deren zukünftige Abschreibungen vermindern das Ergebnis der Patentbox nach den Absätzen 1 und 2. Anstelle einer sofortigen Besteuerung des bisherigen Forschungs- und Entwicklungsaufwands im Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox gelangt die Anrechnungsmethode zur Anwendung. Die Geltendmachung des Patentbox-Privilegs kann innert 5 Jahren aufgeschoben werden bis die Patentboxen-Gewinne verrechnet sind, so dass zuerst alle erzielten Gewinne einer ordentlichen Besteuerung unterliegen.

Der Bundesrat wird Ausführungsbestimmungen zur gesetzlichen Regelung der Patentbox erlassen. Sie dienen zur einheitlichen Anwendung der Patentbox in den Kantonen und zur korrekten Umsetzung der OECD-Standards. Dazu gehören Ausführungsbestimmungen zur Berechnung des ermässigt steuerbaren Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten, namentlich zum Nexusquotienten; zur Anwendung der Regelung auf Produkte, die nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen und denen dieselben Patente und vergleichbaren Rechte zugrunde liegen; zu den Dokumentationspflichten; zum Beginn und Ende der ermässigten Besteuerung und zur Behandlung der Verluste aus Patenten und vergleichbaren Rechten. Der Regierungsrat kann in der Steuergesetzverordnung auf diese vom Bundesrat erlassenen Ausführungsbestimmungen verweisen.

Qualifizierende Patente und vergleichbare Rechte (§ 68b)

§ 68b

¹ Als Patente im Sinne von § 68a gelten:

- a) Patente gemäss dem Europäischen Patentübereinkommen, revidiert in München am 29. November 2000 (EPÜ 2000) vom 5. Oktober 1973;
- b) Patente gemäss dem Bundesgesetz über Erfindungspatente (Patentgesetz, PatG) vom 25. Juni 1954;
- c) ausländische Patente, die den Patenten gemäss Litera a und b entsprechen.

² Als vergleichbare Rechte im Sinne von § 68a gelten:

- a) ergänzende Schutzzertifikate gemäss dem Patentgesetz und deren Verlängerung;
- b) Topographien, die gemäss Bundesgesetz über den Schutz von Topographien von Halbleitererzeugnissen (Topographiengesetz, ToG) vom 9. Oktober 1992 geschützt sind;
- c) Pflanzensorten, die gemäss dem Bundesgesetz über den Schutz von Pflanzenzüchtungen (Sortenschutzgesetz) vom 20. März 1975 geschützt sind;
- d) Unterlagen, die gemäss dem Bundesgesetz über Arzneimittel und Medizinprodukte (Heilmittelgesetz, HMG) vom 15. Dezember 2000 geschützt sind;
- e) Berichte, die für gestützt auf Ausführungsbestimmungen zum Bundesgesetz über die Landwirtschaft (Landwirtschaftsgesetz, LWG) vom 29. April 1998 ein Berichtschutz besteht;
- f) ausländische Rechte, die den Rechten gemäss Litera a-e entsprechen.

Absatz 1 regelt die Begriffe des Patents und der vergleichbaren Rechte. Als Patente gelten diejenigen nach dem Europäischen Patentübereinkommen vom 5. Oktober 1973 in der revidierten Fassung vom 29. November 2000 mit Benennung der Schweiz, Patente nach dem Patentgesetz vom 25. Juni 1954 sowie ausländische Patente nach ausländischem Patentrecht. Software kann nur qualifizieren, wenn sie im Ausland patentiert worden ist.

In Absatz 2 werden die für die Patentbox qualifizierenden Rechte aufgezählt, die in Bezug auf den rechtlichen Schutzzumfang oder den Registrierungsprozess mit Patenten vergleichbar sind. Es sind dies ergänzende Schutzzertifikate nach Patentgesetz, Topographien nach Topographiengesetz, Pflanzensorten nach Sortenschutzgesetz und nach Heilmittelgesetz geschützte Unterlagen sowie Berichte, für die ein Berichtschutz nach Art. 46 Abs. 2 Bst. e der gestützt auf das Landwirtschaftsgesetz erlassenen Pflanzenschutzmittelverordnung besteht. Vergleichbare ausländische Rechte qualifizieren ebenfalls für die Patentbox.

Die Aufzählung von qualifizierenden Patenten und vergleichbaren Rechten ist abschliessend. Dementsprechend finden nicht patentgeschützte Erfindungen und urheberrechtlich geschützte Software keinen Eingang in die Patentbox. Nicht betroffen von dieser Ausnahme sind sogenannte computerimplementierte Erfindungen, das heisst wenn sie einer technischen Anwendung dienen, zum Beispiel als Teil eines Gerätes für die industrielle Steuerung, für die Datenübertragung oder die Datensicherung. Da im Ausland Software teilweise patentierbar ist, kann die Patentbox für im Ausland erteilte Patente auf Software ebenfalls beansprucht werden.

Nicht patentgeschützte Erfindungen, Marken, Designs und Geschäftsgeheimnisse qualifizieren nicht für die Patentbox. Dagegen qualifizieren Exklusivlizenzen an den genannten Patenten und vergleichbaren Rechten für das Gebiet der Schweiz.

Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (§ 69a)

§ 69a

¹ Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder indirekt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, wird auf Antrag um 50 % über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zugelassen.

² Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation gemäss Art. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung der Forschung und der Innovation (FIFG) vom 14. Dezember 2012.

³ Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf

- a) dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35 % dieses Personalaufwandes für den übrigen Forschungs- und Entwicklungsaufwand, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der juristischen Person;
- b) 80 % des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung.

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

Gemäss Absatz 1 gewährt der Kanton Aargau für den Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder indirekt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, auf Antrag einen zusätzlichen Abzug im Umfang von höchstens 50 %. Förderfähig sind sowohl selbst erbrachte Forschungs- und Entwicklungsarbeiten als auch Auftragsforschung im Inland.

In Absatz 2 wird festgehalten, dass der Begriff des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes demjenigen von Artikel 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und Innovation vom 14. Dezember 2012 entspricht.

Absatz 3 definiert den Umfang der Aufwendungen, die für einen steuerlichen Zusatzabzug berechtigen. Es sind dies direkt zurechenbare Personalaufwendungen, namentlich Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen. Die Formulierung "direkt zurechenbar" schliesst Personalaufwand, der für Angestellte ausserhalb des Bereichs Forschung und Entwicklung oder nur indirekt anfällt, aus. Mit dem Zuschlag von 35 % werden übrige Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (zum Beispiel Sachaufwand) pauschal abgegolten. Der zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsabzug darf nicht höher sein als der gesamte Aufwand des Unternehmens. Neben der selbst durchgeführten Forschung und Entwicklung sollen nach Litera b auch Aufwendungen für durch Dritte im Auftrag des Unternehmens durchgeführte Forschung und Entwicklung qualifizieren. Mit der Beschränkung auf 80 % werden der Gewinnzuschlag und die übrigen Aufwendungen des in Rechnung gestellten Betrags in pauschaler Form eliminiert und eine Gleichbehandlung der Auftragsforschung mit der eigenen Forschung und Entwicklung gewährleistet.

Absatz 4 verhindert, dass bei Auftragsforschung die gleichen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen doppelt oder mehrfach abgezogen werden. Grundsätzlich steht der Abzug dem Auftraggeber zu, weil dieser bei gleicher Förderintensität vom erhöhten Abzug in der Regel stärker profitieren kann. Auftragnehmer können unter Umständen nicht gewinnsteuerpflichtige Institutionen (zum Beispiel Hochschulen) sein. Auch wenn der Auftragnehmer ein marktwirtschaftlich organisiertes Unternehmen ist, dessen Leistungen vom Auftraggeber auf der Basis einer Kostenaufschlagsmethode abgegolten werden, dürfte mangels hinreichender Gewinne der Abzug beim Auftragnehmer zu einem grossen Teil ins Leere fallen. Ist der Auftraggeber in einem Kanton ansässig, der von der Förderungskompetenz keinen Gebrauch macht, so steht der Abzug dem Auftragnehmer zu, soweit sein Standortkanton den Forschungs- und Entwicklungsabzug zulässt.

Entlastungsbegrenzung (§ 69b)

§ 69b

¹ Die gesamte steuerliche Ermässigung gemäss den §§ 68a und 69a darf nicht höher sein als 70 % des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag gemäss den §§ 76 und 77 ausgeklammert wird, und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen.

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

Als Folge der verschiedenen Entlastungsmassnahmen der Steuervorlage 17 in ordentlich besteuerte Unternehmen dient die Entlastungsbegrenzung der Sicherstellung eines minimalen Gewinnsteuersubstrats für den Kanton und die Gemeinden. Die Entlastungsbegrenzung ist für alle Kantone obligatorisch. Damit wird verhindert, dass mit einer übermässigen Ausschöpfung einer Massnahme oder durch die Kumulation von mehreren Massnahmen die Steuerbemessungsgrundlage zu stark reduziert wird oder profitable Unternehmen gar keine Steuern mehr bezahlen müssen.

Gemäss § 69b beträgt die Entlastung auf Patenten und vergleichbaren Rechten (§ 68a) und dem zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten (§ 69a) maximal 70 % des steuerbaren Gewinns. Mit anderen Worten ist in jedem Fall 30 % des vor Geltendmachung der neuen Abzüge erzielten Gewinns zu versteuern. Dies führt zu einer effektiven Gewinnsteuerbelastung von mindestens 10,9 % in der oberen beziehungsweise 9,9 % in der unteren Tarifstufe.

Die Berechnung erfolgt vor Verlustverrechnung und unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrags. Die Ermässigungen nach den §§ 68a und 69a dürfen zudem weder einzeln noch gesamthaft zu Verlustvorträgen führen.

Abschreibungen im Zusammenhang mit der Offenlegung von Reserven aus einem vorzeitigen Statusaustritt unterliegen gemäss den Ausführungen von § 271a ebenfalls der Entlastungsbegrenzung.

Umstrukturierungen (§ 71 Abs. 3 und 5)

§ 71

Abs. 3 lit. b) Aufgehoben

Abs. 5 Aufgehoben

Infolge Abschaffung der Statusgesellschaften wird der Verweis auf Konzernkoordinationszentralen und Holding- und Verwaltungsgesellschaften bei Konzernübertragungen nach dem bisherigen Absatz 3 aufgehoben. Diese Regelung entspricht der Änderung von Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG. Der Regelungsgehalt der bisherigen Litera a wird in Absatz 3 integriert.

Dasselbe gilt für die Abrechnung über stille Reserven im Rahmen einer Umstrukturierung oder Vermögensübertragung anlässlich des Übergangs von der ordentlichen Besteuerung zur Besteuerung als Konzernkoordinationszentrale beziehungsweise Holding- oder Verwaltungsgesellschaft gemäss dem bisherigen Absatz 5.

Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht (§ 72a)

§ 72a

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

² Als Beginn der Steuerpflicht gelten:

- a) die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte;
- b) das Ende einer Steuerbefreiung gemäss den §§ 13 und 14;
- c) die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz.

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

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

Absatz 1 eröffnet Steuerpflichtigen bei Beginn der Steuerpflicht die Möglichkeit, ihre bisher ungesteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts in der Steuerbilanz aufzudecken, soweit diese in einer Zeit entstanden, in der sie einer ausländischen Steuerhoheit beziehungsweise einer Steuerbefreiung unterworfen waren. Deren Aufdeckung hat keine Gewinnerfolge. Ausgenommen sind stille Reserven von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit einer Beteiligung von mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und den Reserven einer anderen Gesellschaft, weil die Gewinne bei der Veräusserung von solchen Beteiligungen nach einer Haltedauer von einem Jahr aufgrund des Beteiligungsabzugs grundsätzlich steuerfrei sind. Für die Bewertung des Unternehmens, des Betriebs oder Teilbetriebs sowie der Funktionen ist damit weder der Substanzwert der Beteiligungen noch ein allfälliger Beteiligungsertrag in die Berechnung einzubeziehen.

Mit der steuerneutralen Aufdeckung von stillen Reserven wird sichergestellt, dass nur diejenigen Gewinne besteuert werden, die nach dem Eintritt in die Steuerpflicht entstanden sind. Die Bewertung der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts erfolgt nach allgemein anerkannten Regeln. Massgebend ist der Verkehrswert der Vermögenswerte zu Fortführungswerten, wobei bei Betrieben, Teilbetrieben und Funktionen sowie bei der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung das Unternehmen beziehungsweise die Betriebe, Teilbetriebe und Funktionen als Ganzes zu bewerten sind. Dazu gehört auch der selbstgeschaffene Firmenwert (originärer Goodwill).

Die Aufdeckung erfolgt spätestens mit der Abgabe der ersten Steuererklärung nach Beginn der Steuerpflicht. Demgegenüber unterliegen alle nicht aufgedeckten stillen Reserven sowie der selbst geschaffene Mehrwert der ordentlichen Besteuerung.

Der Beginn der Steuerpflicht wird in Absatz 2 umschrieben. Die Steuerpflicht beginnt erstens bei der Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder eine inländische Betriebsstätte, zweitens bei der Beendigung einer subjektiven Steuerbefreiung gemäss den §§ 13 oder 14 und drittens bei einer Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz. Da stille Reserven auf allen verlegten Vermögenswerten aufgedeckt werden können, sind auch Gewinnkorrekturen möglich. Wenn eine schweizerische Gesellschaft Handelsware von einer ausländischen Gruppengesellschaft zu einem zu tiefen Preis erwirbt und im gleichen Geschäftsjahr zu einem höheren Preis an Dritte verkauft, kann die Differenz zwischen dem richtigen Einkaufspreis (Drittpreis) und dem zu tiefen tatsächlichen

Einkaufspreis aufgedeckt und steuerlich geltend gemacht werden. Der Nachweis der Preisdifferenz obliegt der Gesellschaft und ist durch die Veranlagungsbehörde zu überprüfen.

Die nach Absatz 3 unbesteuert offen gelegten stillen Reserven sind in der Steuerbilanz abzuschreiben. Die Abschreibungssätze richten sich nach dem Merkblatt Abschreibungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Merkblatt A 1995 der ESTV; Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe). Da die Aufdeckung von stillen Reserven lediglich in der Steuerbilanz erfolgt, ist im handelsrechtlichen Abschluss eine Abschreibung nur dann ersichtlich, wenn das betreffende Anlagevermögen auch in der Handelsbilanz einen abzuschreibenden Wert ausweist. Sollte der verbleibende Gewinnsteuerwert trotz der steuerlichen Abschreibung höher sein als der Verkehrswert in diesem Zeitpunkt, muss der Gewinnsteuerwert analog den Bestimmungen des Handelsrechts zwingend auf den tieferen Verkehrswert abgeschrieben werden (Einhaltung des Niederstwertprinzips auch in der Steuerbilanz).

In Absatz 4 wird festgelegt, wie der aufgedeckte Mehrwert, der nicht einzelnen Aktiven zugeordnet werden kann, abzuschreiben ist. Die Abschreibung des selbst geschaffenen Mehrwerts hat innert 10 Jahren unter Berücksichtigung des Niederstwertprinzips zu erfolgen. Werden nach Aufdeckung des Mehrwerts einzelne Aktiven oder ganze Geschäftsteile verkauft, so ist der Verminderung des Mehrwerts mit einer Abschreibung Rechnung zu tragen. Zudem ist bei steuerneutralen Umstrukturierungen nach § 71 Abs. 1 lit. b und d sowie Absatz 3 der selbst geschaffene und in der Steuerbilanz ausgewiesene anteilige Mehrwert miteinzubeziehen.

Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht (§ 72b)

§ 72b

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

² Als Ende der Steuerpflicht gelten:

- a) die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte;
- b) der Übergang zu einer Steuerbefreiung gemäss den §§ 13 und 14;
- c) die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

Absatz 1 regelt die steuersystematische Realisation von allen stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts am Ende der Steuerpflicht. Konnten im Zeitpunkt des Zuzugs oder des Eintritts in die Steuerpflicht die stillen Reserven nach § 72a steuerneutral aufgedeckt werden, so ist am Ende der Steuerpflicht für die Bewertung des Mehrwerts die gleiche Methode zu verwenden wie bei der Aufdeckung. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nicht grundlegend geändert hat.

Absatz 2 nennt die Tatbestände, bei welchen über die stillen Reserven einschliesslich des selbst erschaffenen Mehrwerts abgerechnet wird. Es ist zu beachten, dass auch über einzelne Funktionen (Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen usw.) abzurechnen ist, wenn diese ins Ausland verlegt werden. Im Falle von Liegenschaften muss unterschieden werden, ob das Steuersubjekt als solches fortbesteht (zum Beispiel bei Wegzug ins Ausland) oder nicht (zum Beispiel bei der Liquidation). Im ersten Fall wird über die stillen Reserven nicht abgerechnet, da das Steuersubjekt aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz weiterhin beschränkt steuerpflichtig ist. Im zweiten Fall jedoch erfolgt eine Besteuerung, weil das Steuersubjekt als solches untergeht.

Steuerberechnung; Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (§ 75 Abs. 1)

§ 75

¹ Kapitalgesellschaften und Genossenschaften entrichten als einfache Steuer vom Reingewinn:

- a) 5,2 % auf den ersten Fr. 250'000.– des steuerbaren Reingewinns;
- b) 7,9 % auf dem übrigen Reingewinn.

Der Gewinnsteuersatz in der oberen Tarifstufe wird von 8,5 % auf 7,9 % gesenkt. Damit beläuft sich der maximale effektive Gewinnsteuersatz (Kantonssteuer, Gemeindesteuer und direkte Bundessteuer) auf 17,9 % (gerechnet mit den Steuerfüssen Stand 2018). In der unteren Tarifstufe ermässigt sich der Gewinnsteuersatz von 5,5 % auf 5,2 %, was einem effektiven Gewinnsteuersatz von 14,7 % entspricht.

Holdingsgesellschaften (§ 78)

§ 78 Aufgehoben

Als Hauptziel der Reform werden analog zu Art. 28 Abs. 2 bis 5 StHG alle Bestimmungen für Holding- und Verwaltungsgesellschaften aufgehoben. § 78 wird damit hinfällig.

Verwaltungsgesellschaften (§ 79)

§ 79 Aufgehoben

Von der Aufhebung betroffen sind auch die Verwaltungsgesellschaften. § 79 fällt deshalb ebenfalls ersatzlos weg.

Besondere Bestimmungen für Holding- und Verwaltungsgesellschaften (§ 80)

§ 80 Aufgehoben

Um eine Entlastung von ausländischen Steuern zu erlangen, sieht § 80 Abs. 1 lit. a für Statusgesellschaften eine ordentliche Gewinnbesteuerung vor. Mit der Abschaffung der Statusgesellschaften kann § 80 ebenfalls aufgehoben werden.

Kapitalsteuer von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (§ 83 Abs. 1)

§ 83

¹ Das steuerbare Eigenkapital besteht bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, dem Partizipationskapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven.

Mit der Abschaffung der Holding- und Verwaltungsgesellschaften wird die Regelung, wonach diese Gesellschaften für die Kapitalsteuer auch denjenigen Teil der stillen Reserven zu addieren haben, der im Falle der Gewinnbesteuerung zu versteuerten Reserven geführt hätte, gestrichen.

Ermässigung der Kapitalsteuer (§ 84)

§ 84

Die Steuer auf dem Eigenkapital ermässigt sich im Verhältnis des Gewinnsteuerwertes der Beteiligungen gemäss § 76, der Rechte gemäss § 68a sowie der Darlehen an Konzerngesellschaften zum Gewinnsteuerwert der gesamten Aktiven.

Mit der Reform erhalten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Möglichkeit, die Kapitalsteuer auf aktivierten Patenten und vergleichbaren Rechten sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften zum Gewinnsteuerwert im Verhältnis der gesamten Aktiven zu ermässigen.

Die Ermässigung auf Patenten und vergleichbaren Rechten sowie auf Konzerndarlehen kann von allen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beansprucht werden.

Kapitalsteuer; Steuerberechnung (§ 86 Abs. 1 und 2)

§ 86 Abs. 1 und 2

¹ Die Kapitalsteuer beträgt 0,75 ‰ des steuerbaren Eigenkapitals.

² Aufgehoben

In Absatz 1 wird die Kapitalsteuer von 1,25 ‰ auf 0,75 ‰ reduziert.

Absatz 2 wird aufgehoben. Die Abschaffung der internationalen Konzernkoordinationszentralen bedingt die Aufhebung der entsprechenden Bestimmung zur Kapitalsteuer.

Kapitalsteuer von Holding- und Verwaltungsgesellschaften (§ 87 Abs. 1)

§ 87 Aufgehoben

Mit der Aufhebung der Holding- und Verwaltungsgesellschaften wird der Kapitalsteuersatz für privilegierte Gesellschaften gemäss § 87 hinfällig.

Allgemeine Mindeststeuer (§ 88 Abs. 1)

§ 88

¹ Kapitalgesellschaften und Genossenschaften entrichten eine Mindeststeuer. Diese beträgt als einfache (100 %ige) Kantonssteuer Fr. 500.– für Kapitalgesellschaften und Fr. 100.– für Genossenschaften.

Mit der Abschaffung der internationalen Konzernkoordinationszentralen wird auch die Mindestkapitalsteuer von Fr. 5'000.– obsolet.

Zuschläge zur Kantonssteuer (§ 90 Abs. 1)

§ 90

lit. a) einen Kantonssteuerzuschlag von 4 %

lit. b) einen Zuschlag von 51 % an die Einwohnergemeinden, in denen die juristische Person steuerpflichtig ist.

Weil sich der Bund an den Reformkosten der Steuervorlage 17 beteiligt, erhöht er den Kantonsanteil für die direkte Bundessteuer. Da von der Reform auch die Gemeinden betroffen sind, gibt der Kanton Aargau einen angemessenen Teil dieser Mehreinnahmen aus der direkten Bundessteuer an die Standortgemeinden weiter. Dies geschieht über eine Anpassung des Gemeindesteuerfusses für juristische Personen. Während der Zuschlag für die Einwohnergemeinden um 1 % erhöht wird, reduziert sich der Kantonssteuerzuschlag um 1 %, womit sich für die Unternehmen keine Veränderung der Steuerlast ergibt.

Steuerbegründende Veräusserungen bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 96 Abs. 3)

§ 96 Abs. 3

Aufgehoben

Wegen der Aufhebung von § 78 Abs. 1 wird die Sonderregelung für wirtschaftliche Handänderungen durch Holdinggesellschaften gegenstandlos.

Übergangsbestimmung zur Änderung vom 28. September 2018 (Offenlegung von stillen Reserven)

§ 271a

¹ Wurden juristische Personen vor dem Inkrafttreten der Änderung vom XX.XX.XXXX gemäss den §§ 78 oder 79 besteuert, so werden die bei Ende dieser Besteuerung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation innert den nächsten fünf Jahren zum Satz von 2,4 % gesondert besteuert.

² Die Höhe der bei Inkrafttreten dieser Änderung von der juristischen Person geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts wird vom Kantonalen Steueramt mittels Verfügung festgesetzt.

³ Abschreibungen auf stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, die bei Ende der Besteuerung gemäss den §§ 78 oder 79 aufgedeckt wurden, werden in die Berechnung von § 69b einbezogen.

⁴ Haben juristische Personen, die gemäss den §§ 78 oder 79 besteuert wurden, bereits vor Inkrafttreten der Änderung vom 28. September 2018 das Statusprivileg verloren oder aufgegeben, so können sie die beim Wegfall des Privilegs bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit sie während des Privilegs entstanden sind und bisher nicht steuerbar gewesen wären, steuerneutral offen legen. Abschreibungen auf den offen gelegten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts werden ab 1. Januar 2020 in die Berechnung von § 69b einbezogen. Am 31. Dezember 2024 noch vorhandene stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts sind steuerfrei aufzulösen.

§ 271a regelt für Holding- und Verwaltungsgesellschaften den Übergang für die während des Privilegs entstandenen stillen Reserven sowie des selbst geschaffenen Mehrwerts ins neue Recht. Die Absätze 1 bis 3 beziehen sich auf stille Reserven von Holding- und Verwaltungsgesellschaften, die bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts diesen Status beibehalten haben. In Absatz 4 wird die steuerliche Behandlung von stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts von Holding- und Verwaltungsgesellschaften geregelt, die schon vor der Reform zur ordentlichen Besteuerung gewechselt haben. Nach bisherigem Recht musste beim Eintritt in ein Statusprivileg über die stillen Reserven abgerechnet werden. Keine Abrechnung erfolgte lediglich bei Liegenschaften und deren Erträge sowie bei Beteiligungen bis zur Höhe der wiedereingebrachten Abschreibungen und deren Erträge. Mit der vorliegenden Regelung erhalten Holding- und Verwaltungsgesellschaften beim Verzicht auf das Statusprivileg die Möglichkeit, ihre während der Dauer des Privilegs erarbeiteten stillen Reserven und den selbst geschaffenen Mehrwert steuersystematisch offen zu legen.

Gemäss Absatz 1 werden die am Ende des Privilegs bestehenden stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation innert 5 Jahren zum Sondersatz von 2,4 % besteuert. Mit dem Sondersatz werden Überbesteuerungen vermieden. Die Realisation kann echt, buchmässig oder steuersystematisch erfolgen, das heisst durch die Veräusserung oder Aufwertung von Aktiven oder durch Abschreibung von stillen Reserven in der Steuerbilanz. Der Satz von 2,4 % wird auf dem Teil der stillen Reserven gewährt, deren Reali-

sation geschäftsmässig begründet ist. Nicht Gegenstand der Besteuerung zum Sondersatz sind Beteiligungserträge. Diese werden indirekt freigestellt.

Mit der Sonderbesteuerung belastete Gewinne werden an die handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinne angerechnet. Ein Verlustvortrag ist ausgeschlossen. Die Realisationsphase erstreckt sich über fünf Jahre hinweg und endet spätestens am 31. Dezember 2024.

Gemäss Absatz 2 werden die Summe der geltend gemachten stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert durch Verfügung des Kantonalen Steueramts festgesetzt. In den folgenden fünf Jahren werden echte, buchmässige oder steuersystematische Realisationen bis maximal zum festgesetzten Wert gesondert besteuert. Unter den Begriff der Realisation fällt auch die gesonderte Besteuerung des bisherigen Forschungs- und Entwicklungsaufwands bei der erstmaligen Besteuerung in der Patentbox. Mit der Steuererklärung für die letzte Periode nach altem Recht haben die Unternehmen die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts zu melden, wobei deren Bewertung nach einer anerkannten Methode zu erfolgen hat. Macht eine Gesellschaft keine stillen Reserven geltend, ist nichts zu verfügen. Nach dem 31. Dezember 2024 realisierte Gewinne sind zum ordentlichen Satz steuerbar.

Absatz 3 stellt sicher, dass die Abschreibungen auf offen gelegten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts ebenfalls in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach § 69b einbezogen werden.

Absatz 4 regelt die steuerneutrale Offenlegung von stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts in der Steuerbilanz derjenigen Gesellschaften, die das Privileg vor dem 31. Dezember 2019 aufgegeben oder verloren haben. Die während des Statusprivilegs entstandenen stillen Reserven sowie der selbst geschaffene Mehrwert können offen gelegt werden, soweit diese nicht steuerbar gewesen wären. Mit Inkrafttreten der Änderungen am 1. Januar 2020 unterliegt die Auflösung der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts der Entlastungsbegrenzung gemäss § 69b.

In allen Fällen hat die Auflösung von stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts nach dem Merkblatt Abschreibungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Merkblatt A 1995 der ESTV; Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe) zu erfolgen. Die Möglichkeit zur Abschreibung der offen gelegten stillen Reserven gemäss den Absätzen 1 bis 3 sowie die vorgängige Aufdeckung in der Steuerbilanz gemäss Absatz 4 endet am 31. Dezember 2024. Nach diesem Datum verfallen allfällige stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts beziehungsweise auf diesen Zeitpunkt hin sind sie steuerneutral aufzulösen.

5. Auswirkungen

5.1 Auswirkungen auf den Kanton

5.1.1 Finanzielle Auswirkungen auf den Kanton

Für den Kanton Aargau ist nicht primär der Wegfall der Statusgesellschaften entscheidend für die finanziellen Folgen der SV17, sondern der verstärkte interkantonale Steuerwettbewerb, der mit angekündigten Steuersenkungen der Kantone angestossen wurde. Dieser Wettbewerb spielt sowohl über die ordentlichen Tarife als auch über die Sonderregelungen. Der Kanton Aargau muss sich daher insbesondere an den steuerlichen Massnahmen in den Nachbarkantonen orientieren, wenn er nicht riskieren will, dass erfolgreiche Aargauer Unternehmen mit den Jahren in zunehmender Zahl in andere Kantone abwandern.

Unter Ziffer 4.4 ist dargestellt, wie der Regierungsrat die gewählte Strategie umsetzen will. Dabei haben vor allem folgende Massnahmen wesentlichen Einfluss auf die Höhe der fiskalischen Auswirkungen: Die maximale effektive Steuerbelastung mit kantonalen Steuern und direkter Bundessteuer

auf ordentlich besteuerten Gewinnen wird von heute 18,6 % auf 17,9 % reduziert. Dies wird erreicht durch eine Senkung der oberen Tarifstufe (Gewinn ab Fr. 250'000.–) von 8,5 % auf 7,9 %.

Für Unternehmen mit Gewinnen bis Fr. 250'000.– wird die untere Tarifstufe von 5,5 % auf 5,2 % reduziert, womit sich eine Reduktion der Steuerbelastung von 15,1 % auf 14,7 % ergibt. Ausgehend von der ordentlichen Steuerbelastung ergibt sich für privilegiert besteuerte Unternehmen mit der Entlastungsbegrenzung von 70 % eine minimale effektive Steuerbelastung von 10,9 % (obere Tarifstufe) respektive 9,9 % (untere Tarifstufe).

Eine stärkere Reduktion des Gewinnsteuertarifs wäre unter dem Aspekt des Steuerwettbewerbs und mit Blick auf die Standortattraktivität zwar wünschbar. Aufgrund des nach wie vor bestehenden strukturellen Defizits und der gegenwärtigen Haushaltsanierung hat sich die Regierung jedoch im Grundsatz für eine saldoneutrale Vorlage mit Gegenfinanzierung im Unternehmenssteuerbereich entschieden. Diese Rahmenbedingungen limitieren die Möglichkeiten für eine Senkung des Gewinnsteuertarifs. Dabei ist zu beachten, dass der erwartete Minderertrag auf Annahmen basiert.

Neben der Höhe des Gewinnsteuertarifs und der Entlastungsbegrenzung hängt das Ausmass der fiskalischen Auswirkungen auch davon ab, wie grosszügig die Sonderregelungen ausgestaltet werden. Bei einer zurückhaltenden Ausgestaltung der Sonderregelungen wird die Entlastungsbegrenzung nur selten zur Anwendung kommen, bei grosszügigen Abzugsmöglichkeiten hingegen relativ oft. Für die Patentbox schlägt der Regierungsrat eine Ermässigung von 90 % vor, für den zusätzlichen Abzug für F&E einen Faktor von 50 %. Die Anhörungsvorlage beinhaltet zudem die Anpassung der Teilbesteuerung von Dividenden innerhalb der vom Bundesrecht vorgegebenen Bandbreite.

Den Schätzungen liegen folgende Annahmen zugrunde:

1. Ausgangspunkt für die Berechnungen sind die Steuereinnahmen der juristischen Personen in der Höhe von rund 366 Millionen Franken (Rechnung 2017).
2. Ausgehend von der Branchenstruktur beträgt der Gewinnanteil der innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung, die von den Sonderregelungen profitieren können, 27 %.
3. Diese innovativen Unternehmen können die Entlastungsbegrenzung von 70 % im Durchschnitt zu zwei Drittel ausschöpfen.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die geschätzten fiskalischen Auswirkungen der erwähnten Massnahmen. Die Umsetzung der SV17 ist sowohl für den Kanton als auch die Gemeinden saldoneutral. Die Gemeinden partizipieren insoweit am zusätzlichen Kantonsanteil der direkten Bundessteuern, so dass sich auch bei ihnen die Minder- und Mehreinnahmen die Waage halten.

Tabelle 15: Fiskalische Auswirkungen der SV17 auf den Kanton

Auswirkungen in Millionen Franken	Mindereinnahmen	Gegenfinanzierung
Ermässigung Patentbox: 90 % zusätzlicher Abzug F&E: 50 % Entlastungsbegrenzung: 70 %	- 42	
Gewinnsteuer obere Tarifstufe von 18,6 % auf 17,9 %	- 20	
Gewinnsteuer untere Tarifstufe von 15,1 % auf 14,7 %	- 3	
Kapitalsteuer von 1,25 ‰ auf 0,75 ‰ ¹⁾	-	
Ordentliche Besteuerung bisherige Statusgesellschaften		+ 2
Erhöhung Arbeitgeberbeiträge an die AHV um 0,15 %	- 2	
Erhöhung Kantonsanteil direkte Bundessteuer auf 21,2 %		+ 37
Erhöhung privilegierte Dividendenbesteuerung auf 60 %		+ 11
Verzicht auf privilegierte Vermögensbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen		+ 17
Saldo	- 67	+ 67

¹⁾ neutral, da die Mehrerträge der höheren Besteuerung der bisherigen Statusgesellschaften die Mindererträge bei den übrigen Gesellschaften kompensieren.

In den ersten Jahren nach Inkrafttreten der Vorlage dürfte der Saldo tendenziell positiv ausfallen, da die durch die Reform ausgewiesenen Mindereinnahmen zu Beginn noch nicht voll zum Tragen kommen. Dies im Gegensatz zur wichtigsten Massnahme zur Gegenfinanzierung, dem höheren Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer. Dieser wird sich bereits im ersten Jahr voll im Rechnungsabschluss niederschlagen. Nach einer Übergangsphase wird die Umsetzung der SV17 saldoneutral ausfallen. Ungewiss sind die Auswirkungen des Ressourcenausgleichs der NFA; einige Jahre nach Inkrafttreten der SV17 könnten sich daraus Mindereinnahmen ergeben.

Zum Teil erst verzögert werden sich vor allem die Mindereinnahmen aus den Sonderregelungen ergeben. Dafür gibt es zwei Gründe: Erstens werden die Unternehmen die neu geschaffenen steuerlichen Abzugsmöglichkeiten nicht von Beginn weg voll ausschöpfen. Dies auch deshalb, weil deren Geltendmachung mit hohen Ansprüchen an die Rechnungslegung sowie administrativem Aufwand verbunden sein wird. Zweitens lassen sich die Auswirkungen der Sonderregelungen nicht vollständig in den provisorischen Steuerrechnungen abbilden, sondern werden erst im Rahmen der definitiven Veranlagung, in der Regel ein bis zwei Jahre später, rechnungsmässig vollständig erfasst sein.

Mit den erwähnten Mindereinnahmen aufgrund der NFA ist ab 2024 während bis zu sieben Jahren zu rechnen. Grund dafür sind die voraussichtlich geringeren Zahlungen aus dem Ressourcenausgleich der NFA infolge der Einführung des Zeta-Faktors 1. Dessen Auswirkungen schlagen in der Übergangsphase aufgrund des Sondertarifs Übergangsrecht vor allem anfänglich voll durch.

5.1.2 Einfluss auf den Ressourcenausgleich des NFA

Die SV17 wird wesentlichen Einfluss auf den Ressourcenausgleich der NFA haben. Auf der einen Seite wird der Beta-Faktor, mit dem heute die Gewinne von juristischen Personen mit besonderem Steuerstatus im NFA gewichtet werden, nach der Übergangsfrist von fünf Jahren nicht mehr zur Anwendung kommen. Auf der anderen Seite wird mit den neuen Zeta-Faktoren 1 und 2 das Gewicht der Gewinne von juristischen Personen für die NFA generell reduziert und das Gewicht der Gewinne in den Patentboxen zusätzlich reduziert.

Keinen Einfluss auf den Ressourcenausgleich der NFA hat die Sonderregelung für F&E-Aufwendungen. Anders als für die Gewinne in den Patentboxen wird dem zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen nicht mit einem zusätzlichen Zeta-Faktor Rechnung getragen.

Direkte Auswirkungen auf die NFA wird die SV17 erst ab 2024 haben, da die Zahlungsströme des Ressourcenausgleichs jeweils auf dem Durchschnitt der Bemessungsjahre vier bis sechs Jahre zurück beruhen. Für den Zeitraum 2024–2030 ist davon auszugehen, dass die SV17 sich negativ auf die Zahlungen an den Kanton Aargau auswirken wird. Der negative Einfluss wird zuerst schrittweise zunehmen und dann wieder abnehmen. Grund dafür ist die kombinierte Wirkung von Zeta-Faktor 1 und Sondertarif Übergangsrecht.

Vom Zeta-Faktor 1, der das Gewicht der Gewinne von juristischen Personen in der NFA generell reduziert, profitieren die Geberkantone, bei denen die juristischen Personen überdurchschnittlich hohe Gewinne versteuern. Wie stark sich die Zahlungen an den Kanton Aargau vermindern werden, ist jedoch wegen der Komplexität des Ressourcenausgleichs der NFA nicht bezifferbar. Das Ausmass kann jedoch durchaus erheblich sein.

Der Sondertarif Übergangsrecht verhindert, dass die Gewinne der ehemaligen Statusgesellschaften beim Ressourcenausgleich der NFA während der 5jährigen Übergangsperiode 2020–2024 voll berücksichtigt werden. Sein Einfluss wird jedoch von Jahr zu Jahr reduziert, was einen positiven Einfluss auf die NFA-Zahlungen an den Aargau hat.

Wenn sich das Übergangsregime mit dem Sondertarif Übergangsrecht ab 2031 nicht mehr auf die NFA auswirkt, sind die Folgen der SV17 auf den Ressourcenausgleich der NFA daher selbst vom Vorzeichen her nicht mehr eindeutig abzuschätzen.

Die Gewinne der ehemaligen Statusgesellschaften werden ab diesem Zeitpunkt in der NFA voll berücksichtigt, sofern sie nicht in eine Patentbox fallen. Dadurch werden Kantone mit vielen solchen Unternehmen, also insbesondere viele Geberkantone, für die NFA ressourcenstärker werden, soweit sie diese Unternehmen mehrheitlich in ihrem Kanton halten können. Der Kanton Aargau, mit nur wenigen Statusgesellschaften, wird dadurch relativ ressourcenschwächer, was sich positiv auf seinen Ertrag aus dem Ressourcenausgleich der NFA auswirkt. Dies wird den ungünstigen Einfluss des Zeta-Faktors 1 auf den Aargau zumindest zum Teil kompensieren.

5.1.3 Personelle Auswirkungen auf den Kanton

Die Umsetzung der SV17 ist die bedeutungsvollste Teilrevision des Steuergesetzes seit der Totalrevision 2001. Sie enthält grundlegende und komplexe neue Regelungen, die für die künftige Veranlagungstätigkeit und insbesondere auch die künftige Standortattraktivität des Kantons Aargau von grosser Bedeutung sind. Im AFP 2019–2022 ist deshalb ein Entwicklungsschwerpunkt mit einem geplanten Verpflichtungskredit von 1,35 Millionen Franken eingestellt. Der Kredit umfasst zwei fachliche zeitlich begrenzte Projektstellen sowie zwei zeitliche begrenzte Projektstellen für die Anpassung der Informatik. Auch wenn die gesetzlichen Umsetzungsarbeiten und die Klärung der diversen Praxisfragen und die allfällige Publikation von Merkblättern zu den Sonderregelungen abgeschlossen sein werden, ist bei der künftigen Veranlagungstätigkeit von einem im Vergleich zu heute grösseren Aufwand auszugehen. Das Ausmass des späteren Vollzugaufwands (insbesondere bezüglich Beurteilung der Patentboxen und der F&E-Aufwendungen) kann erst abgeschätzt werden, wenn alle Details auf Bundesstufe (Verordnungen, Kreisschreiben etc.) bekannt sind. Konkretere Aussagen dazu sind voraussichtlich auf die zweite Beratung im Grossen Rat hin möglich.

5.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft

Durch den Wegfall der Statusgesellschaften können die Kantone die mobilen Gesellschaften künftig nicht mehr gleich gezielt begünstigen wie bisher. Die Sonderregelungen der SV17 und insbesondere generelle Tarifsenkungen sind deutlich weniger gezielt und aus fiskalischer Sicht entsprechend teu-

rer, um die Statusgesellschaften in der Schweiz zu behalten. Bei Abwanderungen wird vor allem der Bund hohe Steuerausfälle verzeichnen, weil er diese Gesellschaften bisher voll besteuert. Die Kantone mit einem hohen Anteil an Statusgesellschaften spüren nebst den Steuerausfällen den Verlust von Arbeitsplätzen, insbesondere dann, wenn noch weitere mit der bisherigen Statusgesellschaft verbundene Unternehmen wegziehen.

Die SV17 eröffnet jedoch auch Chancen auf zusätzliche attraktive Arbeitsplätze. Dies, weil es sich positiv auf die Standortattraktivität auswirken wird, wenn die Unternehmen und insbesondere die bisher nicht privilegierten innovativen Unternehmen von Tarifsenkungen profitieren.

Ob und auf welche Weise sich die SV17 auf den Wirtschaftsstandort Aargau auswirkt, hängt davon ab, wie stark die übrigen Kantone ihre Steuern für Unternehmen senken, ob die Sonderregelungen neue, forschungs- und entwicklungsintensive Unternehmen anziehen und ob die bisherigen Statusgesellschaften ihren Sitz in der Schweiz behalten oder nicht.

Positiv zu bewerten ist der Umstand, dass mit der Umsetzung der SV17 die Unsicherheit über die heutigen international nicht mehr akzeptierten Steuerregimes der Schweiz beendet ist. Bereits ansässige Unternehmen oder solche, für die eine Ansiedlung in der Schweiz in Frage kommt, verfügen wieder über mehr Planungssicherheit, was das schweizerische Steuersystem anbelangt.

5.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft

Je nachdem ob die positiven oder negativen Wirkungen auf die Wirtschaft überwiegen – insbesondere im Hinblick auf die Anzahl Arbeitsplätze –, sind auch entsprechende indirekte Auswirkungen auf die Gesellschaft zu erwarten.

Die vorgeschlagene Umsetzung der SV17 hat das Ziel, die steuerliche Standortattraktivität des Aargaus aufrecht zu erhalten. Gelingt dies, so hat die kantonale Umsetzung der SV17 kaum spürbare gesellschaftliche Auswirkungen auf den Aargau.

Spürbare Auswirkungen auf die Gesellschaft sind hingegen zu erwarten, falls die SV17 nicht in der vorliegenden Form umgesetzt wird. Nimmt er nur die vom Bundesgesetz vorgeschriebenen Entlastungen vor, müsste er damit rechnen, dass seine steuerliche Standortattraktivität deutlich abfallen würde. Kurzfristig würde er damit zwar Steuerausfälle vermeiden respektive wären weniger Gegenfinanzierungsmassnahmen notwendig, doch mit den Jahren wären nicht nur steigende Steuerausfälle, sondern auch Arbeitsplatzverluste zu erwarten. Gewinnstarke Unternehmen würden im Aargau kaum noch investieren und über kurz oder lang auch die Standortfrage stellen. Steuerausfälle bei einem solchen Szenario dürften nur mit zusätzlichen Sparmassnahmen aufzufangen sein.

5.4 Auswirkungen auf die Umwelt

Es sind keine Auswirkungen erkennbar.

5.5 Auswirkungen auf die Gemeinden

5.5.1 Finanzielle Auswirkungen auf die Gemeinden

Die voraussichtlichen Mindereinnahmen bei den Steuern juristische Personen betreffen auch die Gemeinden, wenn auch in geringerem Ausmass, da ihr Anteil an diesen Einnahmen geringer ist als beim Kanton. Aus der Tarifentlastung und der Umsetzung der Sonderregelungen ergeben sich Mindereinnahmen von zusammen 28 Millionen Franken. Dazu kommt ein Minderertrag von 1 Million Franken durch die Erhöhung der Arbeitgeberbeiträge an die AHV. Den Mindereinnahmen von insgesamt 29 Millionen Franken stehen Mehreinnahmen aus der Anpassung der privilegierten Dividendenbesteuerung (10 Millionen Franken), der Weitergabe eines Anteils des höheren Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer (3 Millionen Franken), der ordentlichen Besteuerung der bisherigen Statusgesellschaften (1 Million Franken) und der geplanten kantonalen Gegenfinanzierung im Unter-

nehmenssteuerbereich (15 Millionen Franken) gegenüber, zusammen 29 Millionen Franken. Damit ergibt sich bei den Gemeinden wie beim Kanton ein neutraler Saldo.

Tabelle 16: Fiskalische Auswirkungen auf die Gemeinden

Auswirkungen in Millionen Franken	Mindereinnahmen	Gegenfinanzierung
Ermässigung Patentbox: 90 % zusätzlicher Abzug F&E: 50 % Entlastungsbegrenzung: 70 %	- 18	
Gewinnsteuer obere Tarifstufe von 18,6 % auf 17,9 %	- 9	
Gewinnsteuer untere Tarifstufe von 15,1 % auf 14,7 %	- 1	
Kapitalsteuer von 1,25 ‰ auf 0,75 ‰ ¹⁾	-	
Ordentliche Besteuerung bisherige Statusgesellschaften		+ 1
Erhöhung Arbeitgeberbeiträge an die AHV um 0,15 %	- 1	
Erhöhung Kantonsanteil direkte Bundessteuer auf 21,2 %		+ 3
Erhöhung privilegierte Dividendenbesteuerung auf 60 %		+ 10
Verzicht auf privilegierte Vermögensbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen		+ 15
Saldo	- 29	+ 29

¹⁾ neutral, da die Mehrerträge der höheren Besteuerung der bisherigen Statusgesellschaften die Mindererträge bei den übrigen Gesellschaften kompensieren.

5.6 Auswirkungen auf die Landeskirchen

Die Landeskirchen können aufgrund der kantonalen Massnahmen zur Gegenfinanzierung mit Mehreinnahmen rechnen, da sie von den Mindereinnahmen nicht betroffen sind. Im Kanton Aargau entrichten die juristischen Personen keine Kirchensteuer.

5.7 Auswirkungen auf die Beziehungen zum Bund und zu anderen Kantonen

Der voraussichtlich erhöhte Steuerwettbewerb unter den Kantonen sowie die Folgen für den Ressourcen ausgleich der NFA dürften sich auf die Beziehungen zu anderen Kantonen auswirken. Da die positiven und negativen Konsequenzen der SV17 den Bund und die einzelnen Kantone nicht gleichermassen betreffen werden und auch noch nicht absehbar sind, können zurzeit die Auswirkungen auf deren Beziehungen untereinander noch kaum abgeschätzt werden.

6. Weiteres Vorgehen

Der Terminplan für die Gesetzgebung ist aufgrund der bundesrechtlichen Vorgaben äusserst eng. Die Anhörungsfrist wird etwas verkürzt und dauert vom 19. Oktober bis zum 24. Dezember 2018. Damit eine Inkraftsetzung der kantonalen Revision gemäss bundesrechtlicher Vorgabe auf den 1. Januar 2020 möglich ist, werden die Fristen bei der Beratung im Grossen Rat nach Möglichkeit verkürzt.

Tabelle 17: Terminplan

Anhörung	19. Oktober bis 24. Dezember 2018
Botschaft Regierungsrat 1. Beratung	März 2019
Kommissionsberatung	April 2019
GR 1. Beratung	Mai 2019
Botschaft Regierungsrat 2. Beratung	Ende Juni 2019
Kommissionsberatung	August 2019
GR 2. Beratung	August 2019
Publikation	September 2019
Inkrafttreten	1. Januar 2020
Allfällige Volksabstimmung mit rückwirkender Inkraftsetzung bei Behördenreferendum	9. Februar 2020
Allfällige Volksabstimmung mit rückwirkender Inkraftsetzung bei Volksreferendum	17. Mai 2020

Beilage

- Fragebogen