



Steuergesetz, Teilrevision 2020 (StG Rev 20) Erläuternder Bericht zum Vernehmlassungsentwurf

A. Ausgangslage

1. Revisionsgrund

Die Teilrevision 2020 hat in erster Linie das Ziel, die neuen bundesrechtlichen Vorgaben zur Unternehmensbesteuerung termingerecht in das kantonale Steuerrecht zu überführen. Auf internationalen Druck hat die Schweiz ihr Unternehmenssteuerrecht neu auszugestalten und die international nicht mehr akzeptierten Regelungen für Statusgesellschaften (Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften) abzuschaffen. Der Bundesrat hat diese internationale Vorgabe mit der Steuervorlage (SV17) umgesetzt und die Vorlage mit Botschaft Ende März 2018 zuhanden des Parlaments verabschiedet, nachdem im Februar 2017 das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandortes Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III; USR III) mit der gleichen Stossrichtung von den stimmberechtigten Personen abgelehnt worden ist.

Als Ersatz für die vom Ausland nicht mehr tolerierten Steuerregimes, welche eine Steuerentlastung auf Stufe Steuersatz gewähren, stellt die SV17 Instrumente zur Verfügung, welche eine Entlastung auf Stufe Bemessungsgrundlage gewähren und dadurch international akzeptiert sind. Dabei handelt es sich um eine Patentbox und um einen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen. In der parlamentarischen Beratung ist auf Bundesebene ein sozialpolitischer Ausgleich zugunsten der AHV in die SV17 eingefügt worden. Die Vorlage heisst deshalb neu Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF). Ein weiterer Ausgleich zugunsten der Bevölkerung soll in Appenzell Ausserrhoden durch die freiwillige Erhöhung der Kinder- und Ausbildungszulagen um je Fr. 30 erfolgen. Insgesamt setzt Appenzell Ausserrhoden die bundesrechtlichen Vorgaben weitestgehend aufkommensneutral und ohne Steuererhöhung für natürliche Personen um. Die Formulierungen in der kantonalen Vorlage entsprechen denjenigen in der Bundesvorlage.

Im Rahmen der Revision des Kantonsratsgesetzes wird das Kommissionswesen neu organisiert. Infolge dessen ist die Staatssteuerkommission per 1. Januar 2020 aufzuheben. Dies erfordert Anpassungen in den Art. 24, 31 und 73 StG sowie die Aufhebung von Art. 151 StG.

Weiter ist auf Bundesebene das Bundesgesetz über die Berechnung des Beteiligungsabzugs bei Too-big-to-fail-Instrumenten erarbeitet worden. In steuerlicher Hinsicht soll gemäss Art. 28 Abs. 1^{quater} des Entwurfs zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) die Berechnung des Beteiligungsabzugs bei Konzernobergesellschaften von systemrelevanten Banken



korrigiert werden. Das Bundesgesetz ist allerdings noch nicht durch das Bundesparlament behandelt worden, daher soll diese steuerliche Korrektur erst im Hinblick auf die 1. oder 2. Lesung in diese Vorlage aufgenommen werden, wobei bereits jetzt festzuhalten ist, dass Appenzell Ausserrhoden zurzeit über keine solche Gesellschaften verfügt.

2. Überblick Umsetzung SV17 / STAF

Gestützt auf die bundesrechtlichen Vorgaben soll die SV17 bzw. STAF im Wesentlichen wie folgt umgesetzt werden:

- Die kantonalen Steuerstatus werden aufgehoben;
- nach dem Wegfall des kantonalen Steuerstatus sollen die stillen Reserven während einer Übergangsfrist von fünf Jahren mit einem Sondersatz von 1,3 % für die Jahre 2020–2022 und von 2,6 % für die Jahre 2023 und 2024 besteuert werden (sofern die Statusgesellschaften per 1. Januar 2020 aufgehoben werden);
- als Ersatzmassnahmen werden eine Patentbox mit einer Entlastung von 50 % sowie ein zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (F&E) im Umfang von 50 % eingeführt;
- die maximale Entlastungsbegrenzung wird auf 50 % festgesetzt;
- der gesamthafte Kapitalsteuersatz wird für die ordentlich besteuerten Gesellschaften um rund 35 % reduziert, wobei die Mindeststeuer von Fr. 900 beibehalten wird;
- es ist eine gezielte Erleichterung für denjenigen Teil des Eigenkapitals vorgesehen, welcher in Zusammenhang mit Beteiligungen nach Art. 78 Abs. 1 StG, Patenten und vergleichbaren Rechten sowie Darlehen an Konzerngesellschaften steht;
- schliesslich sollen die Kinder- und Ausbildungszulagen um je Fr. 30 erhöht werden.

Appenzell Ausserrhoden kann davon profitieren, dass der Kanton für seine Unternehmen schon heute eine im interkantonalen und internationalen Vergleich äusserst attraktive Gewinnsteuerbelastung in der Höhe von 6.5 % des Gewinns nach Steuern kennt. Entsprechend kann auf eine Senkung des Gewinnsteuersatzes verzichtet werden.

3. Unterschiede zur USR III

Die SV17 bzw. STAF unterscheidet sich massgeblich von der USR III. Um der Kritik an der USR III Rechnung zu tragen, wurden verschiedene Massnahmen enger gefasst, die Entlastungsbegrenzung verschärft, das Kapitaleinlageprinzip eingeschränkt und eine soziale Ausgleichsmassnahme in die Vorlage aufgenommen. Die folgenden Änderungen wurden vorgenommen:

- Der Abzug für Eigenfinanzierung kann, anders als die zinsbereinigte Gewinnsteuer gemäss USR III, nur fakultativ auf kantonaler Ebene eingeführt werden und nur wenn die ordentliche Gewinnsteuerbelastung durch Kantons- und Gemeindesteuern mindestens 13,5 % (des Gewinns nach Steuern) beträgt. Bei der direkten Bundessteuer ist kein Abzug mehr vorgesehen.
- Die Teilbesteuerung von qualifizierten Dividenden wird beim Bund von 60 % (Beteiligungen im Privatvermögen) bzw. 50 % (Beteiligungen im Geschäftsvermögen) auf 70 % erhöht. Die Kantone müssen Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen zu mindestens 50 % besteuern.



- Urheberrechtlich geschützte Software und nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU qualifizieren nicht für die Patentbox. Zudem werden neu die wichtigsten Grundsätze der Besteuerung von Patenten und vergleichbaren Rechten auf Gesetzesstufe geregelt.
- Der Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung von höchstens 50 % wird in der SV17 enger umschrieben als in der USR III. Bei eigener Forschung kann nur der direkt zurechenbare Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Aufschlags von 35 %, abgezogen werden. Bei Drittforschung können nur 80 % des in Rechnung gestellten Aufwands abgezogen werden.
- Die Entlastungsbegrenzung wurde von 80 % auf 70 % gesenkt und damit verschärft. Die steuerlichen Ermässigungen, die sich aus dem Abzug der Patentbox, des Zusatzabzugs für Forschung und Entwicklung sowie für Eigenfinanzierung ergeben, dürfen nicht höher sein als 70 % des steuerbaren Reingewinns.
- Das Kapitaleinlageprinzip wurde eingeschränkt. Bei börsenkotierten Gesellschaften können Reserven aus Kapitaleinlagen nur steuerfrei zurückbezahlt werden, wenn im gleichen Umfang steuerbare Dividenden ausgeschüttet werden.
- Die Kantone haben die Auswirkungen der Aufhebung der Steuerstatus auf die Gemeinden angemessen zu berücksichtigen.
- Im Sinne einer sozialen Ausgleichsmassnahme wird der AHV Fonds jährlich mit zusätzlich rund 2 Mrd. Franken alimentiert.

Die Steuervorlage des Bundes sieht die Einführung eines Abzuges für Eigenfinanzierung (zinsbereinigte Gewinnsteuer, notional interest deduction, NID) ausschliesslich und fakultativ für Hochsteuerkantone vor. Zu diesen gehört Appenzell Ausserrhoden nicht, weshalb der NID nicht eingeführt werden kann.

4. Aufhebung Staatssteuerkommission

Die Staatssteuerkommission soll mit dieser Gesetzesrevision per 1. Januar 2020 aufgehoben werden. Diese Aufhebung erfolgt im Rahmen eines Reformpaketes, mit dem der Regierungsrat das Kommissionenwesen insgesamt bereinigen will. Kommissionen sollen neu nur dort eingesetzt werden, wo eine Aufgabe den Einbezug externer Fachleute verlangt. Andernfalls ist die Aufgabe den ordentlichen Behörden (Verwaltung, Regierungsrat oder Kantonsrat) zu übertragen. Auch sollen die Aufgaben von Regierungsrat und Kantonsrat klarer getrennt werden. Da der Kantonsrat mit der neuen Kantonsratsgesetzgebung ständige vorbereitende Kommissionen erhält, sollen Mitglieder des Kantonsrates nicht mehr in regierungsrätlichen oder departementalen Kommissionen Einsitz nehmen und dort Vollzugaufgaben erfüllen.

Die Staatssteuerkommission hat verschiedene Weisungen zur Festlegung der Steuerpraxis erlassen und damit Vollzugsaufgaben übernommen. Die Kompetenzen werden neu dem Regierungsrat zugewiesen. Davon betroffen sind folgende Regelungsbereiche:

- der Erlass von Abschreibungsrichtlinien (Art. 31 und 73 StG)
- die Regelung der Festsetzung des Eigenmietwertes (Art. 24 StG)
- der Grundsatz und der Maximalbetrag des Abzuges von Berufsauslagen für ausserberufliche öffentliche Tätigkeiten und andere unselbständige Nebenerwerbstätigkeiten (Art. 19 der Steuerverordnung; bGS 621.111)
- der Basiszinssatz für die Kapitalisierung des Ertragswertes bei den amtlichen Grundstückschätzungen (Art. 11 über die Verordnung der amtlichen Grundstückschätzungen; GSV; bGS 621.21)



B. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

Art. 21 E-StG – Selbständige Erwerbstätigkeit

Art. 21 regelt die Besteuerung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Abs. 2 hält dabei fest, dass Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft unter Einhaltung gewisser Voraussetzungen zu Geschäftsvermögen erklärt werden können. Abs. 2 wird um den Vorbehalt zu Art. 21b ergänzt, um klar zu stellen, dass die Teilbesteuerung auch für dieses sogenannte gewillkürte Geschäftsvermögen anwendbar ist.

Art. 21b E-StG – Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen

Die Teilbesteuerung mildert die wirtschaftliche Doppelbelastung von Gesellschaft und Beteiligungsinhaber. Appenzell Ausserrhoden kennt die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bereits seit dem 1. Januar 2008. Die Entlastung erfolgt nach geltendem Recht gestützt auf Art. 39 Abs. 4 StG beim Steuersatz, indem Erträge aus massgeblichen Beteiligungen des Geschäfts- und Privatvermögens zu 60 % des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert werden.

Der Bund hat das Teilbesteuerungsverfahren mit der STAF für alle Kantone obligatorisch eingeführt. Die Entlastung erfolgt über die Bemessungsgrundlage. Eine Entlastung über den Steuersatz ist nicht mehr möglich, was insbesondere im interkantonalen Verhältnis zu einer administrativen Vereinfachung führt. Der Umfang der Besteuerung bei massgeblichen Beteiligungen im Geschäftsvermögen ist für die direkte Bundessteuer auf 70 % und für die kantonalen Steuern auf mindestens 50 % festgesetzt worden. Die Kantone können in ihren Steuergesetzen eine höhere Besteuerung vorsehen. Bei der Festlegung der Höhe der Dividendenbesteuerung ist es angezeigt, die Gewinnsteuerbelastung auf den ausgeschütteten Gewinnen mit zu berücksichtigen, da die Teilbesteuerung der Dividenden eine Begrenzung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen bezweckt. Für Appenzell Ausserrhoden wird eine Besteuerung zu 60 % vorgeschlagen. Die Formulierung von Art. 21b StG entspricht derjenigen von Art. 18b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11).

In Appenzell Ausserrhoden erfolgt eine Umstellung vom Teilsatz- auf das Teilbesteuerungsverfahren, wobei die bisherige prozentuale Entlastungsbegrenzung beibehalten werden soll. Nach Art. 21b E-StG werden entsprechend (namentlich) Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen im Geschäftsvermögen zu 60 % besteuert. Neu unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen ebenfalls Veräusserungsgewinne der Teilbesteuerung.

Für die Teilbesteuerung von Einkünften aus Beteiligungen im Privatvermögen wird auf die Kommentierung zu Art. 23 E-StG verwiesen.

Art. 21c E-StG – Einkommen aus Patenten und vergleichbaren Rechten

Es wird auf die Kommentierung zu Art. 69a E-StG, die bei der selbständigen Erwerbstätigkeit sinngemäss zur Anwendung gelangen, verwiesen. Die Formulierung entspricht derjenigen von Art. 8a StHG.



Art. 23 E-StG – Bewegliches Vermögen

In Appenzell Ausserrhoden erfolgt eine Umstellung vom Teilsatz- auf das Teilbesteuerungsverfahren, wobei die bisherige prozentuale Entlastungsbegrenzung beibehalten werden soll. Nach Art. 23 Abs. 1^{bis} E-StG werden entsprechend (namentlich) Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen im Privatvermögen zu 60 % besteuert, wobei die Entlastung neu auf Stufe Bemessungsgrundlage erfolgt.

Für die Teilbesteuerung von Einkünften aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen wird auf die Kommentierung zu Art. 21b E-StG verwiesen.

Art. 23a E-StG – Besondere Fälle

Die Anpassung betrifft den Tatbestand der „Transponierung“ in Art. 23a Abs. 1 lit. b E-StG. Dieser umfasst Sachverhalte, in denen eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen veräussert, das sie selbst beherrscht („Verkauf an sich selbst“). Unter bestimmten Voraussetzungen wird der dabei erzielte Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert. Gleiches gilt, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

Neu wird einerseits die Mindestbeteiligungsquote von 5 % fallen gelassen. Dies soll verhindern, dass eine Privatperson Streubesitz ohne Steuerfolgen an die von ihr beherrschte Gesellschaft übertragen kann. In der Praxis konnte die bisherige Mindestbeteiligungsquote bis anhin im Einzelfall dazu führen, dass Gewinne in Millionenhöhe - aus der Übertragung von Beteiligungen an mittleren und grossen Gesellschaften von weniger als 5 % an die selbst beherrschte Kapitalgesellschaft - nicht besteuert wurden.

Auf der andern Seite gilt es den Umfang der Transponierung an das Kapitaleinlageprinzip anzupassen, was die Steuerpraxis bereits vorweggenommen hat. Steuerbarer Vermögensertrag entsteht nur, soweit der Veräusserungserlös den Nennwert der Beteiligung und neu die (anteiligen) Kapitaleinlagereserven übersteigt. Denn der Aktionär kann sich die Kapitaleinlagen unter bestimmten Voraussetzungen gleich wie den Nominalwert des Kapitals steuerfrei zurückzahlen lassen. Die Änderung ist durch das StHG vorgegeben (Art. 7a Abs. 1 lit. b E-StHG) und wird auch im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer in Art. 20a Abs. 1 lit. b umgesetzt.

Art. 23b E-StG – Kapitaleinlageprinzip

Die STAF sieht eine für die Kantone verbindliche Einschränkung des 2010 eingeführten Grundsatzes vor, wonach die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhaberinnen und Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet worden sind, gleich behandelt wird wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital (Kapitaleinlageprinzip).

Nach den Vorgaben von Art. 7b StHG ist die Rückzahlung von Kapitaleinlagen bei börsenkotierten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nur noch steuerfrei, wenn bei der Rückzahlung mindestens im gleichen Umfang steuerbare Dividenden ausgeschüttet werden. Diese bundesrechtlichen Vorgaben sind sehr detailliert ausgestaltet und werden – abgesehen von den Verweisen im kantonalen Recht – unverändert ins kantonale Recht überführt.



Art. 24 E-StG – Unbewegliches Vermögen

Nach der Aufhebung der Staatssteuerkommission per 1. Januar 2020 erlässt der Regierungsrat nach Art. 24 Abs. 3 E-StG die für die gleichmässige Bemessung des Eigenmietwertes selbstbewohnter Grundstücke erforderlichen Bestimmungen.

Art. 30a E-StG – Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Für den zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbständiger Erwerbstätigkeit wird auf die Kommentierung zu Art. 70a E-StG verwiesen. Die Formulierung entspricht Art. 8b StHG.

Art. 31 E-StG – Abschreibungen, Rückstellungen, Wertberichtigungen

Aufgrund der Aufhebung der Staatssteuerkommission per 1. Januar 2020 ist eine Anpassung in Art. 31 Abs. 1 lit. a StG notwendig. Neu kann der Regierungsrat die erwähnten Richtlinien erlassen oder den Erlass solcher Richtlinien an die Kantonale Steuerverwaltung delegieren.

Art. 39 StG – Allgemeine Abzüge

Art. 39 Abs. 4 StG ist infolge der Ablösung des Teilsatzverfahrens durch das Teilbesteuerungsverfahren aufzuheben.

Art. 69a E-StG – Patente und vergleichbare Rechte

Anders als noch in der USR III sind die Patente und vergleichbaren Rechte im Bundesrecht neu abschliessend umschrieben. Software sowie nicht patentgeschützte Erfindungen von kleineren und mittleren Unternehmen können nicht mehr von der ermässigten Besteuerung profitieren. Damit wurde einem Anliegen der Kritiker der USR III Rechnung getragen. Für die Definition der Patente und vergleichbaren Rechte wird auf Art. 24a E-StHG verwiesen.

Gemäss Art. 24a und 24b E-StHG müssen die Kantone zwingend eine sogenannte Patentbox einführen. Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten werden dadurch auf kantonaler Ebene reduziert besteuert. Abs. 1 regelt die Höhe der Ermässigung. Dies ist Sache der Kantone. Die Ermässigung darf jedoch höchstens 90 % betragen. Mit Blick auf die nationale und internationale Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschafts- und Steuerstandorts Appenzell Ausserrhoden schlägt der Regierungsrat vor, eine Ermässigung von 50 % in das kantonale Steuerrecht aufzunehmen.

Abs. 2 regelt den Fall, dass die Patente und vergleichbaren Rechte in einem Produkt enthalten sind. Der Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird in solchen Konstellationen mit der Veräusserung des Produkts realisiert. Für die Anwendung der Patentbox muss daher der Reingewinn, der auf die Patente und vergleichbaren Rechte entfällt, vom übrigen Gewinn aus dem Produkt getrennt werden. Dafür soll die Residualmethode zur Anwendung gelangen, die auf der Produktebene ansetzt. Der Gewinn pro Produkt wird zusätzlich um einen pauschalen Betrag im Umfang von 6 % der darauf entfallenden Gesamtkosten (sog. zugewiesene Kosten) und um das Markenentgelt vermindert.



Abs. 3 regelt wie Patente und vergleichbare Rechte steuerlich zu behandeln sind, wenn sie erstmals der Besteuerung nach Art. 69b E-StG unterstehen. Das Ziel besteht darin, im Ergebnis nur die Nettogewinne privilegiert zu besteuern. Könnten relevante Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (F&E) vollumfänglich steuerlich in Abzug gebracht werden, während die Erträge nur reduziert besteuert werden, ergäbe sich insgesamt eine wesentlich zu tiefe Steuerbelastung. Bei der Einbringung in die Patentbox werden daher die für die Patente und vergleichbaren Rechte bereits getätigten F&E-Aufwendungen sowie der zusätzliche Abzug nach Art. 70a E-StG grundsätzlich ordentlich besteuert. Damit wird die bisherige steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen neutralisiert. Dabei ist zu beachten, dass die F&E-Aufwendungen nur so weit dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, als sie in vergangenen Steuerperioden den in der Schweiz steuerbaren Gewinn vermindert haben. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Übersteigt das Total der Aufwendungen und zusätzlichen Abzüge im Zeitpunkt der Übertragung den Verkehrswert des Patents bzw. des vergleichbaren Rechts, so werden höchstens die Aufwendungen und zusätzlichen Abzüge bis zum jeweiligen Verkehrswert dem steuerbaren Ergebnis zugerechnet. Vom dargestellten Grundsatz der Hinzurechnung im ersten Jahr kann unter den Voraussetzungen von Abs. 4 abgewichen werden.

In Abs. 4 wird von der Ermächtigung nach Art. 24b Abs. 3 letzter Satz E-StHG Gebrauch gemacht, wonach die Kantone die Besteuerung bei Eintritt in die Patentbox innert fünf Jahren ab Eintritt in die Patentbox auf andere Weise sicherstellen können. Es ist möglich, dass beim Eintritt in die Patentbox wegen der früheren hohen F&E-Aufwendungen die Liquidität fehlt, um die Steuer auf dem hinzugerechneten Betrag bereits im ersten Jahr zu entrichten. Um diese Situation zu entschärfen, kann auf Antrag hin die Hinzurechnung nach Abs. 3 auf die ersten fünf Jahre nach Eintritt in die Patentbox verteilt und mit den Reingewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten zur Verrechnung gebracht werden. In der Verordnung sind unter anderem mögliche Gründe für eine Verweigerung des Antrages, das Recht der steuerpflichtigen Person, jederzeit eine Hinzurechnung des ausstehenden Betrages zu verlangen sowie interkantonale Fragen zu regeln.

Art. 70a E-StG – Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Der zusätzliche Abzug für F&E soll den Forschungs- und Innovationsplatz Appenzell Ausser Rhoden fördern. Die Massnahme knüpft an den Personalaufwand an, der für F&E betrieben und als Input-Förderung bezeichnet wird. Der Abzug soll die Attraktivität von Appenzell Ausser Rhoden für F&E-Aktivitäten erhöhen. Der zusätzliche Abzug für F&E ist für die Kantone fakultativ. Sie bestimmen die Höhe des Zusatzabzugs. Er darf höchstens auf 50 % des tatsächlichen Aufwands für F&E festgelegt werden. Die übrigen Modalitäten des Abzugs gibt das Bundesrecht vor.

In Abs. 1 des neuen Art. 70a E-StG soll der in Art. 25a E-StHG vorgesehene fakultative kantonale Umsetzungsfreiraum maximal genutzt und ein zusätzlicher Abzug von 50 % für inländische F&E-Aufwendungen ins kantonale Steuerrecht aufgenommen werden.

Abs. 2 definiert den Begriff der F&E.

Abs. 3 umschreibt die Aufwendungen, die zu einem zusätzlichen Abzug berechtigen. Grundsätzlich sind dies die direkt zurechenbaren Personalaufwendungen, namentlich die Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen. Die Formulierung „direkt zurechenbar“ schliesst Personalaufwendungen für Angestellte aus, die nicht im Bereich F&E tätig sind, aber auch Aufwendungen, die nur indirekt im Zusammenhang mit dem Personal



stehen. Mit dem Zuschlag von 35 % werden die übrigen F&E-Aufwendungen (z.B. Sachaufwand) pauschal abgegolten. Der zusätzliche F&E-Abzug darf dabei nicht höher sein als der gesamte Aufwand des Unternehmens. Nebst der selbst durchgeführten F&E sollen auch Aufwendungen, die Dritte im Auftrag des Unternehmens durchgeführt haben, für den zusätzlichen Abzug qualifizieren. In diesem Fall gelten 80 % des in Rechnung gestellten Betrages als F&E-Aufwand. Diese Beschränkung soll in pauschaler Form dafür sorgen, dass auf dem Gewinnzuschlag sowie auf übrigen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Auftrag kein zusätzlicher Abzug gewährt wird. Damit soll eine Gleichbehandlung zwischen eigener Forschung und Auftragsforschung erreicht werden.

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

Art. 70b E-StG – Entlastungsbegrenzung

Die Entlastungsbegrenzung nach Art. 70b E-StG bzw. Art. 25b E-StHG hat den Zweck, eine unangemessen tiefe Gewinnbesteuerung aufgrund der Kumulation der verschiedenen steuerlichen Ermässigungen im Zusammenhang mit der Patentbox (Art. 69a Abs. 1 und Abs. 2 E-StG), dem Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen (Art. 70a E-StG) und der Abschreibung von aufgedeckten stillen Reserven bei einem allfälligen altrechtlichen Step-Up (Art. 285e Abs. 5 E-StG) auszuschliessen. Es dürfen zudem weder aus den einzelnen Ermässigungen noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung Verlustvorträge resultieren.

Art. 25b E-StHG sieht für die Kantone verbindlich vor, dass ein Unternehmen immer mindestens 30 % des steuerbaren Gewinns, den es ohne Anwendung der steuerlichen Ermässigungen ausgewiesen hätte, versteuern muss und dass aus der Anwendung der Sonderregelungen keine Verluste resultieren dürfen. Die Kantone können eine höhere Mindestbesteuerung vorsehen. Die maximale Gesamtentlastung von 70 %, die das Bundesrecht erlauben würde, ist aufgrund der steuerlich bereits attraktiven Rahmenbedingungen in Appenzell Ausserrhoden nicht voll auszuschöpfen. Eine Gesamtentlastung von höchstens 50 % ist ausreichend und bewirkt bei voller Ausnützung eine sehr attraktive Gewinnsteuerbelastung in Appenzell Ausserrhoden.

Die Reihenfolge der Herabsetzung der Entlastungen bei Unterschreitung der Mindestbesteuerung soll in der Verordnung geregelt werden. Es sollen zuerst der Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen, dann die Abschreibungen auf den aufgedeckten stillen Reserven und erst in dritter Linie die Entlastung aufgrund der Patentbox herabgesetzt werden. Diese Reihenfolge der Herabsetzung lässt sich mit der Behandlung der Entlastungen im Ressourcenpotenzial des Nationalen Finanzausgleichs (NFA) begründen.

Art. 72 E-StG – Umstrukturierungen

Der bisherige lit. b in Abs. 3 entfällt wegen der Aufhebung der Art. 80–82 StG (Statusgesellschaften).



Art. 72a E-StG – Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Gemäss Art. 24c E-StHG haben Gesellschaften bei einem Zuzug aus dem Ausland oder bei anderweitigem Beginn der Schweizer Steuerpflicht neu die Möglichkeit, ihre stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) in ihrer Steuerbilanz aufzudecken. Der aufgedeckte Goodwill ist anschliessend innert zehn Jahren abzuschreiben, die übrigen aufgedeckten stillen Reserven je nach Art der betroffenen Bilanzposition. Die bundesrechtlichen Vorgaben im StHG, die mit dem Art. 72a E-StG umgesetzt werden, sind abschliessend und zwingend, d.h. dem Kanton kommt bei der Umsetzung kein inhaltlicher Frei- raum zu. Nach Art. 24c E-StHG bzw. Art. 72a E-StG gilt die Verlagerung von Funktionen im Zusammenhang mit der Aufdeckung von stillen Reserven neu ebenfalls als Beginn der Steuerpflicht.

Art. 72b E-StG – Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Gemäss Art. 24d E-StHG ist bei Gesellschaften im Falle eines Wegzugs ins Ausland oder bei anderweitiger Beendigung der Schweizer Steuerpflicht über die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) steuerlich abzurechnen. Mit Art. 72b E-StG wird diese bundesrechtliche Vorgabe umgesetzt. Die Beendigung der Schweizer Steuerpflicht wird dabei auch durch die Liquidation einer Gesell- schaft herbeigeführt, was ebenfalls in Art. 72b E-StG verankert wird. Nach Art. 24d E-StHG bzw. Art. 72b E- StG gilt neu zudem die Verlagerung von Funktionen im Zusammenhang mit der Besteuerung von stillen Reserven als Ende der Steuerpflicht.

Art. 73 E-StG – Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen

Aufgrund der Aufhebung der Staatssteuerkommission per 1. Januar 2020 ist eine Anpassung in Art. 73 Abs. 1 lit. a StG notwendig. Neu kann der Regierungsrat die erwähnten Richtlinien erlassen oder den Erlass solcher Richtlinien an die Kantonale Steuerverwaltung delegieren.

Art. 80 StG – Holdinggesellschaften

Alle Kantone müssen ihre kantonalen Statusgesellschaften nach Art. 28 Abs. 2 bis 4 E-StHG zwingend aufheben. Dementsprechend ist Art. 80 StG aufzuheben.

Art. 81 StG – Verwaltungsgesellschaften

Es wird auf die Ausführungen zu Art. 80 StG verwiesen. Demzufolge ist auch Art. 81 StG aufzuheben.

Art. 82 StG – Besondere Bestimmungen für Holding- und Verwaltungsgesellschaften

Es wird auf die Ausführungen zu Art. 80 StG verwiesen. Demzufolge ist auch Art. 82 StG aufzuheben.

Art. 87 E-StG – Kapitalgesellschaften und Genossenschaften / Kapitalsteuer

Gemäss Art. 87 Abs. 2 E-StG soll die bereits im geltenden Recht (Art. 90 Abs. 2 StG) vorgesehene indirekte Freistellung von Eigenkapital, das auf Beteiligungen nach Art. 78 Abs. 1 StG entfällt, beibehalten werden, wenn auch neu mittels direkter Freistellung. Um weiterem mobilen Steuersubstrat Rechnung tragen zu können und



eine grössere Erhöhung der Kapitalsteuerbelastung von heute privilegiert besteuerten Gesellschaften zu vermeiden, sollen auch die auf Patente und vergleichbare Rechte sowie Darlehen an Konzerngesellschaften entfallenden Anteile am Eigenkapital zukünftig direkt freigestellt werden. Damit werden die im Bereich des Bundesrechts vorgesehenen Möglichkeiten (Art. 29 Abs. 3 E-StHG) ausgeschöpft.

Art. 90 E-StG – Steuerberechnung / Kapitalsteuer

Nach geltendem Recht (Art. 90 Abs. 1 lit. a StG) beträgt die Kapitalsteuer für Holding- und Verwaltungsgesellschaften gesamthaft 0,15 Promille des steuerbaren Eigenkapitals. Für die übrigen juristischen Personen beträgt die einfache Steuer nach geltendem Recht (Art. 90 Abs. 1 lit. b StG) 0,1 Promille des steuerbaren Eigenkapitals. Die einfache Kapitalsteuer der übrigen juristischen Personen ist mit dem Steuerfuss (inkl. Zuschlag) zu multiplizieren. Im Jahr 2018 entspricht der Steuerfuss (inkl. Zuschlag) 7,3 Einheiten. Dies ergibt eine Kapitalsteuer im Jahr 2018 von insgesamt 0,73 Promille für die übrigen juristischen Personen. Es wird zudem eine Mindeststeuer von Fr. 900 erhoben.

Nach Abs. 1 der vorgeschlagenen Bestimmung wird der Kapitalsteuersatz für alle juristischen Personen identisch sein, nachdem der Sondersatz für Statusgesellschaften wegfällt. Die einfache Steuer beträgt gemäss Art. 90 Abs. 1 E-StG neu 0,065 Promille, wobei die Mindeststeuer von Fr. 900 beibehalten wird (Abs. 2). Multipliziert mit den erwähnten 7,3 Einheiten (Stand 2018) ergibt dies einen Kapitalsteuersatz von gesamthaft 0,474 Promille. Damit wird die heute bereits sehr tiefe Kapitalsteuer für die ehemaligen Statusgesellschaften im Jahr 2018 lediglich verdreifacht (von 0,15 Promille auf 0,474 Promille). Für die ordentlich besteuerten Gesellschaften wird der gesamthafte Kapitalsteuersatz gleichzeitig um rund 35 % reduziert (von 0,73 Promille auf 0,474 Promille).

Die bis anhin in Abs. 2 geregelte Entlastung der Kapitalsteuer auf Beteiligungen findet sich neu in Art. 87.

Abs. 3 des bisherigen Rechts wird beibehalten, indem auch weiterhin das Eigenkapital der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, einschliesslich der kollektiven Kapitalanlagen, unter Fr. 50'000 nicht besteuert wird.

Art. 151 StG – Staatssteuerkommission

Diese Bestimmung ist aufgrund der Neuorganisation des Kommissionswesens per 1. Januar 2020 aufzuheben.

Art. 285e E-StG – Sondersteuer auf aufgedeckten stillen Reserven

Diese Bestimmung regelt in Übereinstimmung mit Art. 78g E-StHG die Folgen der Beendigung der Besteuerung als Statusgesellschaft für die betreffenden Unternehmen. Es handelt sich um eine Übergangsregelung. Abs. 1 bestimmt, dass die stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert bei Realisation innert den nächsten fünf Jahren nach Aufgabe des Steuerstatus gesondert besteuert werden, soweit sie bisher nicht steuerbar gewesen sind. Das Ende der Besteuerung als Statusgesellschaft bewirkt somit, dass die bisher nicht steuerbaren stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts neu besteuert werden müssen. Um einer Überbesteuerung entgegenzuwirken, wird den Kantonen zugestanden, dafür auf fünf Jahre befristet einen gesonderten, tieferen Gewinnsteuersatz vorzusehen.



Abs. 2 hält fest, dass die stillen Reserven, welche der gesonderten Besteuerung unterliegen, mittels einer Verfügung der Kantonalen Steuerverwaltung festgesetzt werden müssen. Für die Festlegung der stillen Reserven, welche der gesonderten Besteuerung unterliegen, ist die Kantonale Steuerverwaltung dabei auf die notwendigen und vollständigen Angaben der betroffenen steuerpflichtigen Personen für die Bewertung der stillen Reserven angewiesen.

In Abs. 3 ist vorgesehen, dass der kantonale Sondersatz für die gesonderte Besteuerung der stillen Reserven gestaffelt ansteigend festgelegt wird: auf gesamthaft 1,3 % für die Geschäftsjahre eins bis drei nach Aufhebung der Statusgesellschaften und auf 2,6 % für die Geschäftsjahre vier und fünf nach Aufhebung der Statusgesellschaften. Ein ansteigender Sondersteuersatz bringt aus Sicht der betroffenen Unternehmen den Vorteil mit sich, dass sich die Steuerbelastung schrittweise an das neue ordentliche Gewinnsteuerniveau annähert und sich die Änderung der Steuerbelastung über mehrere Jahre verteilt. Aus Sicht des Kantons hat ein ansteigender Sondersteuersatz den Vorteil, dass die betroffenen Unternehmen ihre Reserven tendenziell früh nach Inkrafttreten der STAF realisieren, was für Appenzell Ausserrhoden im Nationalen Finanzausgleich (NFA) von Vorteil ist, da die Gewichtung der ausgewiesenen Gewinne ehemaliger Statusgesellschaften für NFA-Berechnungszwecke in den ersten fünf Jahren nach Inkrafttreten der STAF sukzessive ansteigt.

Abs. 4: Im Bundesrecht nicht explizit geregelt sind die Steuerfolgen, wenn der Statuswechsel vor dem 1. Januar 2020 erfolgt und dabei stille Reserven und – sofern nach kantonalem Recht möglich – ein selbst geschaffener Mehrwert aufgedeckt werden. Diese Konstellationen sind im Lichte des Rechts vor Inkrafttreten der eidgenössischen und kantonalen Vorlagen zu beurteilen. Art. 285e Abs. 4 E-StG hält in Übereinstimmung mit dem Bundesrecht fest, dass Abschreibungen auf stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts die bei Ende der Besteuerung nach Art. 80–82 StG aufgedeckt wurden, in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 70b E-StG einbezogen werden.

C. Erhöhung der Familienzulagen

Bisher kommen in Appenzell Ausserrhoden im Bereich der Familienzulagen gestützt auf Art. 5 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zum Bundesgesetz über die Familienzulagen vom 1. Dezember 2008 (EG zum FamZG; bGS 822.41) die Mindestansätze gemäss Art. 5 des Bundesgesetzes über die Familienzulagen vom 24. März 2006 (FamZG; SR 836.2) von Fr. 200 (Kinderzulagen) und Fr. 250 (Ausbildungszulagen) zur Anwendung.

Obschon in der Vorlage nach der parlamentarischen Beratung nicht mehr vorgesehen, sollen auf kantonaler Ebene als sozialpolitische Begleitmassnahmen sowohl die Kinderzulagen als auch die Ausbildungszulagen um je Fr. 30 erhöht werden. Die erhöhten Kinder- und Ausbildungszulagen sollen in Art. 5 Abs. 1 EG zum FamZG gesetzlich verankert werden. Art. 5 Abs. 2 EG zum FamZG wird aufgehoben.

Die Familienzulagen für Arbeitnehmende werden von den Arbeitgebern finanziert, indem sie auf den von ihnen ausgerichteten AHV-pflichtigen Löhnen Beiträge an die Familienausgleichskassen entrichten. Zur Finanzierung der erhöhten Familienzulagen sind die Beitragssätze voraussichtlich von 1,6 % auf 1,85 % zu erhöhen. Dies bedingt eine Anpassung der Verordnung zum Einführungsgesetz zum Bundesgesetz über die Familienzulagen vom 16. Dezember 2008 (V zum FamZG; bGS 822.411) durch den Regierungsrat.



D. Auswirkungen

Die Umsetzung der Steuervorlage hat voraussichtlich folgende finanzielle Auswirkungen:

Massnahmen		Kanton	Gemeinden	Total
		TFr.	TFr.	TFr.
Wegfall Statusgesellschaften	JP	110	140	250
Entlastung Kapitalsteuer	JP	-180	-220	-400
Einführung Patentbox	JP	-90	-110	-200
Einführung Inputförderung F&E	JP	-225	-275	-500
Anpassung Kapitaleinlageprinzip KEP	NP	165	195	360
Wechsel Teilsatz- zur Teilbesteuerung	NP	-160	-190	-350
Total STAF Massnahmen		-380	-460	-840
davon natürliche Personen	NP	5	5	10
davon juristische Personen	JP	-385	-465	-850

+ Mehreinnahmen / - Mindereinnahmen

Die STAF führt zu geschätzten Mindereinnahmen von insgesamt Fr. 840'000, wobei Fr. 460'000 auf die Gemeinden und Fr. 380'000 auf den Kanton entfallen. Die aufgeführten Beträge basieren auf Schätzungen, die mit Unsicherheiten behaftet sind.

Der Wegfall der kantonalen Steuerregimes führt zu Anpassungen beim Nationalen Finanzausgleich (NFA). Die geplante Einführung der Zeta-Faktoren und insbesondere die Neufestlegung der Mindestausstattung der Kantone im Rahmen der Optimierung des NFA haben hochgerechnet für Appenzell Ausserrhoden negative Auswirkungen. Die Neufestlegung der Dotation NFA im Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG; SR 613.2) führt durch die Reduktion des Ressourcenausgleichsvolumens (nach Wegfall der temporären Ausgleichsmassnahmen) zu tieferen Auszahlungen in der Höhe von Fr. 4,9 Mio. Die durch die Anpassungen des NFA resultierenden Effekte sind soweit bekannt und abschätzbar im Aufgaben- und Finanzplan 2020–2022 eingeflossen.

Der von 17 % auf 21,2 % erhöhte Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von ca. Fr. 4 Mio. soll zur Kompensation dieser kantonalen Ausfälle verwendet werden. Diese Vorgehensweise wurde unter anderem aufgrund der guten Finanzlage der Gemeinden gewählt unter Berücksichtigung der Tatsache, dass bei der Senkung des Kantonsanteils an der direkten Bundesteuer von 30 % auf 17 % im Jahr 2008, die Mindereinnahmen ebenfalls vom Kanton getragen wurden.

Die Ausfälle der kantonalen Vorlage sind durch sämtliche betroffenen Gemeinwesen angemessen mitzutragen. Da die Gewinnsteuersätze in Appenzell Ausserrhoden nicht gesenkt werden, sind die zu erwartenden Steuer ausfälle der kantonalen Vorlage für die Gemeinden insgesamt und im interkantonalen Vergleich gering. Werden die NFA-Effekte mitberücksichtigt, hat der Kanton die Hauptlast der zu erwartenden Ausfälle zu tragen. Vor diesem Hintergrund beabsichtigt der Kanton, keine finanziellen Beiträge zum Ausgleich der Steuerausfälle an die Gemeinden auszurichten.



Die Umsetzung der Vorlage erfordert weitere Anpassungen bei der Informatik der Kantonalen Steuerverwaltung, die mit ca. Fr. 40'000 zu beziffern sind. Die Vorlage führt mit den Neuerungen im Unternehmenssteuerbereich zu höheren Personalkosten von jährlich ca. Fr. 60'000. Die zusätzlichen Kosten sind bereits im Aufgaben- und Finanzplan ab 2021 enthalten. Die jährlichen Mehrkosten im Personalbereich werden anfangs aufgrund der zu beurteilenden Statuswechsel höher sein, längerfristig voraussichtlich aber wieder sinken.

E. Bedeutung der Steuerreform für Appenzell Ausserrhoden

Der Umsetzung der STAF in Appenzell Ausserrhoden kommt aus volkswirtschaftlicher Sicht eine grosse Bedeutung zu. Der Regierungsrat verfolgt das strategische Ziel, Appenzell Ausserrhoden sowohl als Wirtschafts- und Steuerstandort als auch als Wohnort weiterhin attraktiv zu gestalten. Dadurch soll sich der Kanton im verschärften steuerpolitischen Umfeld weiterhin behaupten können und wettbewerbsfähig bleiben. Gleichzeitig kann damit die Grundlage gefestigt werden, Appenzell Ausserrhoden trotz der peripheren Lage als einen attraktiven Arbeits- und Wohnkanton zu positionieren – mit dem Ziel, weiterhin ein kontinuierliches Einwohnerwachstum zu erreichen.

Eine Umsetzung der Steuerreform ist für Appenzell Ausserrhoden notwendig, um im interkantonalen und im internationalen Vergleich bestehen zu können. Mit den vorgeschlagenen Instrumenten können einerseits die Rahmenbedingungen für die Industrie und das Gewerbe verbessert sowie andererseits die Abwanderungen von Betrieben und damit zusammenhängende Mindereinnahmen verhindert werden.

Mit der vorliegenden Umsetzung der Steuerreform unterbreitet der Regierungsrat ein ausgewogenes und finanzierbares Massnahmenpaket. Die aus heutiger Sicht geschätzten Mindereinnahmen befinden sich in einem tragbaren Rahmen. Mit dieser massvollen Umsetzung ist davon auszugehen, dass wegen der STAF weder auf Kantons- noch auf Gemeindeebene mit Steuererhöhungen bei den natürlichen Personen zu rechnen ist, da auch in den kommenden Jahren von einem Wachstum der Gewinn- und Kapitalsteuern ausgegangen werden kann.

Als sozialpolitische Massnahme zur Förderung der Attraktivität des Kantons für Familien mit Kindern sollen die Kinder- und Ausbildungszulagen um je Fr. 30 erhöht werden. Die Finanzierung dieser Familienzulagen erfolgt durch eine Anhebung der Beitragssätze an die Familienausgleichskasse von 1,6 % auf 1,85 % für Arbeitgebende und für Selbständigerwerbende. Hochgerechnet mit der Anzahl Kinder im betreffenden Alter werden den Familien mit Kindern in Appenzell Ausserrhoden gesamthaft rund Fr. 4 Mio. an zusätzlichen Mitteln zur Verfügung stehen.

F. Weiteres Vorgehen

Nach Durchführung und Auswertung der Vernehmlassung wird der Regierungsrat die Vorlage zuhanden des Kantonsrates verabschieden. Aufgrund des engen Zeitplans soll der Kantonsrat die StG Rev 20 bereits am 13. oder 14. Mai 2019 in erster Lesung behandeln, obwohl eine allfällige Referendumsabstimmung über die STAF auf Bundesebene erst am 19. Mai 2019 stattfinden wird. Nach Durchführung des Gesetzgebungsverfahrens erfolgt die Inkraftsetzung voraussichtlich auf 1. Januar 2020. Auf eine vorgängige Inkraftsetzung der Übergangsregelung (Art. 285e Abs. 1 bis 4 E-StG) wird verzichtet.