



REGIERUNGSRAT

27. Februar 2019

BOTSCHAFT AN DEN GROSSEN RAT

19.37

Steuervorlage 17 (SV17); Steuergesetz (StG); Änderung

Bericht und Entwurf zur 1. Beratung

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	7
2.1.1 Patentbox	7
2.1.2 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (F&E)	7
2.1.3 Weitere Massnahmen.....	8
2.1.4 Entlastungsbegrenzung	8
2.2 Finanzpolitische Massnahmen.....	8
2.3 Ressourcenausgleich (Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung [NFA]).....	8
3. Handlungsbedarf	9
4. Umsetzung	9
4.1 Ausgangslage im Kanton Aargau.....	9
4.2 Entwicklungen in anderen Staaten und Umsetzung in den Kantonen	11
4.3 Anhörung	13
4.4 Strategie Kanton Aargau: Ausschöpfung der neuen Sonderregelungen und Erhalt von bisherigen Standortvorteilen	14
4.5 Umsetzung Strategie Kanton Aargau.....	16
4.5.1 Steuerbelastung für ordentlich besteuerte Unternehmen.....	16
4.5.2 Steuerbelastung für innovative Unternehmen mit Forschung und Entwicklung	16
4.5.3 Patentbox (§§ 27a und 68a StG).....	17
4.5.4 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (§§ 36a 69a StG).....	18
4.5.5 Privilegierte Besteuerung der Dividenden (§§ 27b und 29 StG).....	19
4.5.6 Entlastung der Kapitalsteuer (§ 86 StG).....	22
4.5.7 Entlastungsbegrenzung (§§ 36a und 69b StG).....	24
4.5.8 Aufdeckung von stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (§ 72a; § 72b).....	25
4.5.9 Sondersatz Übergangsrecht (§ 271a StG)	25
4.6 Erläuterungen zu den einzelnen Paragrafen	26
5. Auswirkungen	41
5.1 Auswirkungen auf den Kanton	41
5.1.1 Aktualisierung der fiskalischen Auswirkungen	41
5.1.2 Finanzielle Auswirkungen auf den Kanton.....	41
5.1.3 Verhältnis zur mittel- und langfristigen Planung.....	42
5.1.4 Einfluss auf den Ressourcenausgleich des NFA	43
5.1.5 Personelle Auswirkungen auf den Kanton.....	43
5.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft.....	44
5.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft	44
5.4 Auswirkungen auf die Umwelt.....	44
5.5 Auswirkungen auf die Gemeinden	44
5.6 Auswirkungen auf die Landeskirchen.....	45
5.7 Auswirkungen auf die Beziehungen zum Bund und zu anderen Kantonen	45
6. Weiteres Vorgehen und Zeitplan	45
Antrag	46

Sehr geehrte Frau Präsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen den Entwurf für eine Änderung des Steuergesetzes (StG) für die 1. Beratung zur Beschlussfassung und erstatten Ihnen dazu folgenden Bericht.

Zusammenfassung

Die Schweiz muss aufgrund von neuen internationalen Standards der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und auf langjährigen Druck der Europäischen Union (EU) die international nicht mehr tolerierten privilegierten Steuerregimes (sogenannte Statusgesellschaften) abschaffen. Betroffen sind Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften, Domizilgesellschaften, 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 5,7 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 Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) verbunden: Die Mindereinnahmen aus der Steuerreform von 2,1 Milliarden Franken werden in gleichem Umfang durch Zuschüsse in die AHV ausgeglichen.

Eine erste Vorlage, die Unternehmenssteuerreform III (USR III), wurde am 12. Februar 2017 vom Schweizer Stimmvolk mit 59,1 % 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 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 (F&E-Aufwendungen). Nebst den vom Bund vorgegebenen Sonderregelungen, die nicht von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden können, können die Kantone zur Wahrung der Standortattraktivität auch die ordentlichen Gewinnsteuertarife der Unternehmen senken. Der Kanton Aargau verzichtet aufgrund des klaren Ergebnisses der Anhörung sowie des klaren Zeichens der Wirtschaft auf eine Tarifsenkung bei den Gewinnsteuern, weil diese trotz hoher Mindereinnahmen ohne nachhaltige Wirkung geblieben wäre, und weil anstelle der Tarifsenkung die übrigen Aargauer Standortvorteile (Dividendenbesteuerung, privilegierte Vermögensbesteuerung nichtkотиerte Aktien) beibehalten werden können. 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.

Der Regierungsrat des Kantons Aargau will die Reform dazu nutzen, den Kanton Aargau 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 die Strategie der besonderen Förderung von innovativen Unternehmen mit Forschung und Entwicklung sowie den Erhalt von bisherigen Standortvorteilen.

So wird nebst der tiefstmöglichen Dividendenbesteuerung und der privilegierten Vermögensbesteuerung von nichtkотиerten Aktien auch die vorteilhafte Regelung des Kantons Aargau der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer beibehalten.

Nebst der privilegierten Patentbox soll ein zusätzlicher Abzug für F&E-Aufwendungen 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 11,1 % reduzieren, innovative kleine und mittlere Unternehmen (KMU) mit Gewinnen bis Fr. 250'000.– sogar bis auf 10 %. Mit der vollen Ausschöpfung der neuen Sonderregelungen bleibt die Standortattraktivität des Aargaus für innovative Unternehmen künftig erhalten respektive sie wird sogar ausgebaut. Dies insbesondere auch gegenüber den Kantonen mit starken Tarifsenkungen, aber geringfügigeren Entlastungen bei den neuen Sonderregelungen.

Der Regierungsrat verfolgt die Strategie, allfällige Mindererträge durch zusätzliche Bundesmittel sowie Erträge innerhalb des Unternehmenssteuerrechts zu kompensieren. Das heisst, dass weder eine Erhöhung der Steuern bei den natürlichen Personen noch ein Leistungsabbau des öffentlichen Gemeinwesens noch eine Höherverschuldung der öffentlichen Haushalte notwendig ist. Die Gegenfinanzierung erfolgt vor allem über die zusätzlichen Bundesmittel.

Die finanziellen Auswirkungen der kantonalen Umsetzung des STAF sind zurzeit schwer abzuschätzen, weil sie massgeblich vom künftigen Verhalten der Unternehmen und anderer Kantone abhängen. Aufgrund der heutigen Beurteilung rechnet der Regierungsrat damit, dass die vorgeschlagene Reform nach der vollständigen Umsetzung für den Kanton Aargau 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 Kantone müssen das STAF auf kantonaler Ebene bis zum 1. Januar 2020 umsetzen, sofern ihm das Schweizer Stimmvolk am 19. Mai 2019 zustimmt. Wegen des sehr engen Terminplans beginnt wie in vielen anderen Kantonen die Beratung im Grossen Rat schon vor der Volksabstimmung über das STAF.

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 (Bundes- und Kantonebene). 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 3,6 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 670 Gesellschaften von insgesamt rund 25'000 juristischen Personen verhältnismässig wenige Statusgesellschaften ansässig (Steuerperiode 2017). Damit tragen die aargauischen Statusgesellschaften nur rund 22 Millionen Franken oder 4 % 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 Kanton Aargau bleiben.

Im Juni 2010 schlug die Europäische Union (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 im Nationalrat in der Herbstsession 2018. Die Bundesversammlung hat das ergänzte und unter dem neuen Titel laufende Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) an der Schlussabstimmung vom 28. September 2018 verabschiedet. Weil das Referendum erfolgreich ergriffen wurde, wird das Schweizer Stimmvolk am 19. Mai 2019 über das STAF abstimmen. Wegen des sehr engen Terminplans beginnt die Beratung im Grossen Rat wie in vielen anderen Kantonen schon vor der Volksabstimmung über das STAF.

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 drei zusätzlichen Lohnpromillen (je 0,15 % Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge), durch Zuweisung des ganzen Demografieprozents der Mehrwertsteuer an den AHV-Ausgleichsfonds und einer Erhöhung des Bundesbeitrags an die AHV.

Im Weiteren wurde mit dem STAF seitens des Bundes eine stark kritisierte Regelung der Unternehmenssteuerreform II angepasst: Es geht um das sogenannte Kapitaleinlageprinzip. Dieses sieht vor, dass die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, welche von den Inhabern nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden (Kapitaleinlagereserven), gleich behandelt werden wie die Rückzahlung von Grund- und Stammkapital. Das STAF sieht nun eine für die Kantone verbindliche Einschränkung dieses Grundsatzes vor, indem eine Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven bei börsenkotierten Unternehmen nur noch dann steuerfrei möglich ist, wenn zugleich mindestens im gleichen Umfang steuerbare Dividenden ausgeschüttet werden. Aus zeitlichen Gründen konnte diese Neuerung nicht mehr in die Anhörungsvorlage aufgenommen werden. Weil die Kantone die Neuerung zwingend übernehmen müssen und kein gesetzgeberischer Handlungsspielraum besteht, wurde auf eine nachträgliche Anhörung verzichtet.

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 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (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 un gerechtfertigt 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, fakultative 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 Gewinne 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 Gemeindesteuern jeweils im Teileinkünfteverfahren
- Maximale Entlastung bei Anwendung der Sonderregelungen von 70 %

2.1 Steuerpolitische Massnahmen

Die privilegiert besteuerten Sonderstatus (Holding, Domicilgesellschaften, 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-Aufwendungen).

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, bei dem die untere Stufe unter diesem Wert liegt, steht diese Massnahme 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 Gewinne 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 Gewinne. 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 F&E-Aufwendungen 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 selbstständiger Erwerbstätigkeit reduzieren.

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 Transponierungstatbestände steuerbar 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 Entlastungsbegrenzung

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 bleibt mit anderen Worten stets ein Sockel von 30 % des Gewinns steuerbar. Die Kantone können auch eine geringere Ermässigung respektive einen höheren Sockel vorsehen.

2.1.5 Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips

Im Sinne einer weiteren Gegenfinanzierung haben die eidgenössischen Räte das Kapitaleinlageprinzip für börsenkotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften punktuell eingeschränkt. Demnach können solche Gesellschaften Reserven aus Kapitaleinlagen nur dann steuerfrei zurückzahlen, wenn im gleichen Umfang steuerbare Dividenden ausgeschüttet werden. Ist dies nicht der Fall, erfolgt eine teilweise Besteuerung. Gleiches gilt auch für die Schaffung von Gratisaktien und Gratiskapitalerhöhungen. Ferner besteht eine Teilliquidationsregel bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten.

2.2 Finanzpolitische Massnahmen

Die neuen Regelungen werden schwergewichtig in den Kantonen und ihren Gemeinden umgesetzt. Der Bund profitiert massgeblich vom Erhalt der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit durch die Einnahmen der direkten Bundessteuer. Er will deshalb 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 Kanton Aargau bedeutet dies auf der Grundlage der Kantonsrechnung 2017 einen zusätzlichen Beitrag des Bundes von 40 Millionen Franken.

2.3 Ressourcenausgleich (Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung [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, bei Gutheissung durch das Schweizer Stimmvolk, 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 und 24a Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [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 F&E-Aufwendungen (Art. 10a und 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. Deshalb muss der Kanton Aargau auf eine fein abgestimmte Umsetzung des STAF zwischen Erhalt der Standortattraktivität und finanzieller Tragbarkeit für den Kanton Aargau 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 jedoch aus dem in der Steuerstatistik ausgewiesenen Branchenmix ableiten. Betrachtet man die Branchen, die potenziell von den Sonderregelungen profitieren können, so tragen diese Unternehmen rund ein Viertel zum Steueraufkommen der juristischen Personen bei. Dies bedeutet, dass (gemessen am Ertrag 2017 und berechnet mit dem neuen Gewinnsteuertarif) beim Kanton Aargau rund 90 Millionen Franken und bei den Gemeinden 40 Millionen Franken Gewinnsteuern betroffen sind.

Die nachfolgende Tabelle zeigt, 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 Gemeindesteuern, Stand Juni 2018)

Firmen		Steuerbetragsklassen	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 % – 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 Gemeindesteuern, 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 %. Diese Branche sowie Chemie und Pharma dürften von den aufgeführten Branchen die vorgesehenen Sonderregelungen am meisten nutzen können. Ebenfalls von den Sonderregelungen für innovative Unternehmen profitieren werden die in der Tabelle nicht vertretene Metallindustrie, Kunststoffindustrie und das sonstige verarbeitende Gewerbe. Bezogen auf alle Unternehmen kommen diese Branchen für rund einen Viertel der Steuern der juristischen Personen auf.

In welchem Umfang die Unternehmen tatsächlich von den Sonderregelungen Gebrauch machen werden, ist ungewiss. So wird jedes Unternehmen für sich prüfen, ob sich 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. 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 20–30 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 der Umsetzung des STAF in den anderen Kantonen 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 inner-schweizerischen Wettbewerb angestrebt, andererseits und insbesondere aber auch im internationalen Wettbewerb. Im Allgemeinen wird davon ausgegangen, dass die gesamte effektive Gewinnsteuerbelastung langfristig bei rund 13 % liegen sollte, um mit den kompetitivsten Staaten und Kantonen mithalten zu können. Für die Schweiz massgebend sind im internationalen Steuerwettbewerb bezüglich der Steuerbelastung nebst den umliegenden Ländern insbesondere Grossbritannien (Gewinnsteuersatz 2016 London 19 %), Irland (Gewinnsteuersatz 2016 Dublin 12,5 %) und Singapur (Gewinnsteuersatz 2016 17 %).

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

Kanton	ordentliche Gesamtsteuerbelastung bisher	ordentliche Gesamtsteuerbelastung neu	Patentbox	F&E-Abzug	Begrenzung Gesamtentlastung
Aargau	15.1 – 18.6% ³⁾	15.1 – 18.6% ³⁾	90%	50%	70%
Appenzell Ausserrhoden	13.0%	13.0%	50%	50%	50%
Appenzell Innerrhoden	14.2%	12.7%	30%	nein	50%
Basel-Landschaft	20.7% ³⁾	13.5%	90%	20%	50%
Basel-Stadt ¹⁾	22.2% ³⁾	13.0%	90%	nein	40%
Bern ²⁾	21.6% ³⁾	21.6% ³⁾	offen	evtl.	offen
Freiburg ¹⁾	19.9% ³⁾	13.7%	90%	50%	20%
Genf	24.2%	13.8%	10%	50%	9%
Glarus	15.7%	12.4%	10%	nein	10%
Graubünden	16.1%	14.2%	70%	nein	70%
Jura	20.7%	15.0%	90%	50%	70%
Luzern	12.3%	12.6%	10%	nein	20%
Neuenburg	17.0%	13.4%	20%	50%	40%
Nidwalden	12.7%	12.0%	90%	nein	70%
Obwalden	12.7%	12.7%	80%	50%	70%
Schaffhausen	16.0%	12.1%	90%	nein	70%
Schwyz	15.2%	14.3%	90%	50%	70%
Solothurn	21.8% ³⁾	13.1%	90%	50%	50%
St. Gallen	17.4%	14.9%	50%	50%	40%
Tessin ¹⁾	20.7%	17.0%	90%	50%	30%
Thurgau	16.4%	13.4%	40%	offen	50%
Uri	14.9%	12.5%	30%	nein	50%
Waadt ¹⁾	21.0%	13.8%	offen	offen	offen
Wallis	21.6% ³⁾	15.6% ³⁾	90%	50%	34%
Zug	14.6% ³⁾	12.1%	90%	50%	70%
Zürich	21.2%	18.2%	90%	50%	70%

¹⁾ Beschluss Kantonsparlament

²⁾ Die vom Parlament vorgezogene Reduktion der Gewinnsteuerbelastung auf 18.71 % wurde am 25.11.2018 vom Volk abgelehnt. Somit liegt die neue Gesamtsteuerbelastung nach der gescheiterten Abstimmung nach wie vor bei 21.6 %.

³⁾ Der Aargau verfügt über einen Zweistufentarif; weitere sieben Kantone kennen heute ebenfalls Mehrstufentarife, welche hier jedoch der Übersichtlichkeit halber nicht dargestellt werden. Gemäss Ankündigungen werden fünf Kantone im Rahmen der SV17 zu einem Proportionaltarif übergehen, so dass neben dem Aargau noch zwei Kantone über einen Mehrstufentarif verfügen werden. In der Tabelle ist jeweils die Steuerbelastung der höchsten Stufe angegeben.

Quelle: KStA, Stand Dezember 2018

Es ist festzustellen, dass 10 Kantone eine ordentliche Gesamtsteuerbelastung (Bund, Kanton und Gemeinden) von 13 % oder tiefer anstreben. Weitere 11 Kantone planen eine Steuerbelastung von über 13–15 %, 3 Kantone von über 15–17,5 %. Eine Steuerbelastung von über 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 Aargau 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 der Anteil der schon bisher ordentlich besteuerten Unternehmen weit höher ist als in Kantonen mit vielen Statusgesellschaften.

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 Gewinnsteuersätze, die für den Aargau nicht erreichbar sind. Die Kantone Basel-Landschaft, Bern und Solothurn streben im Vergleich zu heute deutlich tiefere Gewinnsteuersätze an. Lediglich der Kanton Zürich strebt ein Niveau an, das nur leicht unter dem heutigen des Kantons Aargau liegt. Zurzeit liegt auch Bern nach der gescheiterten Volksabstimmung mit 21,6 % hinter dem Kanton Aargau. Senkt der Kanton Aargau die Gewinnsteuersätze bei den juristischen Personen nicht, hat er somit eine ähnliche schwierige Ausgangslage wie die beiden grossen Nachbarkantone Zürich und Bern. Allerdings ist der Kanton Aargau dank der vollen Ausschöpfung der neuen Sonderregelungen bei den innovativen Unternehmen sehr kompetitiv.

Ein heterogenes Bild zeigt sich ebenfalls bei der geplanten Umsetzung der Sonderregelungen. Knapp ein Drittel der Kantone beabsichtigt eine volle Ausschöpfung aller Sonderregelungen. 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 einzuführen. 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 einzelner Kantone anzustreben.

4.3 Anhörung

Der Regierungsrat will die Reform dazu nutzen, den Kanton Aargau im internationalen und interkantonalen Standortwettbewerb weiterhin attraktiv zu positionieren, bestehende Arbeitsplätze zu sichern und die Chancen für neue Ansiedlungen und Arbeitsplätze zu wahren. Dies soll mit der bestmöglichen Förderung der innovativen Unternehmen erfolgen. Ausserdem sollte der Gewinnsteuertarif moderat gesenkt werden. Die Gegenfinanzierung soll innerhalb des Unternehmenssteuerrechts – zu dem insbesondere die Besteuerung der privilegierten Dividendeneinkünfte zu 60 % und der Verzicht auf die privilegierte Vermögensbesteuerung von nicht kotierten Aktien gehören – sichergestellt werden. Damit kann die Reform sowohl für den Kanton Aargau als auch die Gemeinden saldoneutral ausgestaltet werden.

Im Rahmen der Anhörung haben sich alle eingeladenen Parteien und die wichtigsten Verbände und Institutionen vernehmen lassen. Zusätzlich haben sich 16 Städte, Gemeinden und ein Gemeindeverband geäussert.

Das Ergebnis der Anhörung ist sehr unterschiedlich ausgefallen. Die überwiegende Mehrzahl der Parteien und Verbände wollen eine tiefere Dividendenbesteuerung und den Erhalt von weiteren Aargauer Steuervorteilen.

Die bürgerlichen Parteien (mehrheitlich) und alle bürgerlichen Verbände wollen die Unternehmerinnen und Unternehmer nicht stärker belasten. Die Dividendenbesteuerung soll deshalb auf das bundesrechtlich vorgeschriebene Mindestmass festgelegt werden, und auf die Aufhebung der privilegierten Vermögensbesteuerung von nicht kotierten Beteiligungen soll verzichtet werden. Im Gegenzug sind die meisten bürgerlichen Parteien bereit, auf die ohnehin geringfügige Reduktion der Gewinnsteuer bei der oberen Tarifstufe und teilweise auch bei der unteren Tarifstufe zu verzichten. Damit

liessen sich die Steuerausfälle deutlich verkleinern. Die SP und die Grünen wie auch die SP-nahen Verbände lehnen die Vorlage ab, weil die zusätzlichen Bundesmittel ausschliesslich zur Kompensation der Steuerausfälle und zur Förderung des Standortwettbewerbs bei den juristischen Personen verwendet werden. Die Bundesgelder sollen im Sinne eines sozialen Ausgleichs auch den natürlichen Personen zugutekommen. Dafür sind jedoch die Bundesgelder gemäss "Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17)" des Bundesrats vom 21. März 2018 nicht vorgesehen. Mit den Bundesgeldern soll den Kantonen ein finanzpolitischer Handlungsspielraum verschafft werden, damit sie in der Lage sind, die Mindereinnahmen aus den möglichen Patentbox- und F&E-Abzügen sowie bei Bedarf die ordentliche Unternehmenssteuerbelastung zu senken (Botschaft SV17, Seite 27).

Die SVP will mit den im Aufgaben- und Finanzplan (AFP) 2019–2022 dargestellten NFA-Mehrerträgen (Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung) die Mindererträge bei den Familienunternehmen kompensieren. Dazu ist zu bemerken, dass die höheren NFA-Zahlungen dazu beitragen, dass die Planjahre im AFP 2019–2022 ausgeglichen gestaltet werden konnten. Weiter ist zu beachten, dass die geplante Revision des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG) die Nehmerkantone beim NFA belasten wird, den Kanton Aargau voraussichtlich bis 60 Millionen Franken pro Jahr. Die künftige Entwicklung der NFA-Zahlungen hängt in erster Linie von der Entwicklung der Ressourcenstärke des Kantons Aargau im Verhältnis zu den anderen Kantonen ab. Es ist das erklärte Ziel des Regierungsrats, dass der Kanton Aargau mittel- bis längerfristig auch wieder an relativer Stärke gewinnt und damit im Ressourcenindex steigt. Inwiefern die damit verbundene Ertragseinbusse durch höhere Steuereinnahmen kompensiert werden kann, ist nicht prognostizierbar.

Seitens einiger Gemeinden wurde der Vorschlag eingebracht, die Weitergabe eines Teils der Bundesgelder an die Gemeinden nicht über eine Erhöhung des Gemeindesteuerzuschlags zur Kantonssteuer vorzunehmen, sondern gemäss der Anzahl Arbeitsstellen in den Gemeinden. Weil keine Variante der Weitergabe alle möglichen Konstellationen individuell korrekt abbildet, und weil die Aufschlüsselung über die Anzahl Arbeitsstellen einen unverhältnismässigen administrativen Aufwand erfordert, bleibt der Regierungsrat bei der im Anhörungsverfahren vorgeschlagenen Regelung, dies auch in Übereinstimmung mit der Mehrheit der Gemeindeverbände.

4.4 Strategie Kanton Aargau: Ausschöpfung der neuen Sonderregelungen und Erhalt von bisherigen Standortvorteilen

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 Gewinnsteuer-Niveau befinden, auch die Tarife markant senken. Dies, weil in vielen Kantonen die heutigen Statusgesellschaften trotz Gewährung von Sonderregelungen massiv stärker belastet und diese Unternehmen ohne eine massive Tarifsenkung wegziehen würden.

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.

Die Mehrheit der Teilnehmenden der Anhörung zielen mit ihren Eingaben im Grundsatz auf die bereits in der Anhörung vom Regierungsrat aufgezeigte Strategie 2 (Anhörungsbericht Seite 12). Die Analyse der Anhörungsergebnisse ergibt damit gute Chancen für eine tragfähige Lösung sowohl für die bürgerlichen als auch für die linken Parteien und Interessensvertreter. Die Basis dazu bildet eine

Verringerung der Mindereinnahmen durch einen von der Wirtschaft angestrebten Verzicht auf die tarifliche Entlastung. Im Gegenzug soll die Dividendenbesteuerung auf dem bundesrechtlichen Minimum festgelegt und es kann auf die Verschärfung bei der Vermögensbesteuerung von nicht kotierten Beteiligungen verzichtet werden. Damit kann auch dem Anliegen der Gewinner der USR III-Abstimmung, dass der Steuerwettbewerb nicht unnötig angeheizt wird, Rechnung getragen werden.

Für den Kanton Aargau ergibt sich aufgrund der bundesrechtlichen Vorgaben, der Ausgangslage des Kantons Aargau, der Absichten der anderen Kantone und dem Ergebnis der Anhörung folgende zweckmässige und tragfähige Umsetzungsstrategie:

Mit der vollen Ausschöpfung der neuen Sonderregelungen bietet der Kanton Aargau den innovativen Unternehmen eine konkurrenzfähige Steuerbelastung. Ohne volle Ausschöpfung wäre dies nicht der Fall, weil der Aargau den ordentlichen Tarif nicht auf das Niveau der anderen Kantone senken kann. Weil eine moderate Entlastung des Gewinnsteuertarifs eine nur marginale Wirkung auf die Standortattraktivität hat, kann zwecks Reduktion der Mindererträge darauf verzichtet werden. Mit dem Verzicht wird auch das im Anhörungsverfahren geäusserte Anliegen erfüllt, den Steuerwettbewerb nicht weiter anzuheizen. Im Gegenzug kann dafür die Dividendenbesteuerung auf dem bundesrechtlichen Mindestmass von 50 % belassen werden. Auch bei dieser Dividendenbesteuerung ergibt sich bei den finanzkräftigsten Verhältnissen eine Steuerverschärfung. Zudem wird auf die Aufhebung der privilegierten Vermögensbesteuerung bei den nicht kotierten Aktien verzichtet. Damit wird verhindert, dass vermögende Steuerpflichtige aus dem Kanton Aargau wegziehen. Die privilegierte Vermögensbesteuerung der nichtkotierten Aktien sehen aktuell auch weitere 6 Kantone vor (Glarus, Neuenburg, Nidwalden, Tessin, Jura und Wallis). Zurzeit ist auf Bundesebene eine Motion pendent, welche den Kantonen eine entsprechende Privilegierung analog der Dividendenbesteuerung ermöglichen will. Wie von mehreren Anhörungsteilnehmenden moniert, wäre es stossend, die heutige Aargauer Regelung mit einer Begründung aufzuheben, die kurze Zeit danach nicht mehr zutrifft. Sollte die Bundesrevision nicht erfolgreich sein, müsste die verfassungswidrige Aargauer Bestimmung in einer weiteren Änderung angepasst werden.

Der Verzicht auf eine Tarifreduktion ist auch deshalb vertretbar, weil der Kanton Aargau bei der Besteuerung von Gewinnen bis Fr. 250'000.– auch mit dem bisherigen Tarif konkurrenzfähig ist.

Verschiedene Kantone haben als Ausgleich zu den Mindereinnahmen bei den Unternehmen sozialpolitische Massnahmen umgesetzt oder sehen eine Umsetzung solcher Massnahmen vor. All diese Kantone senken die Gesamtsteuerbelastung massiv auf mindestens 15 %, die meisten sogar deutlich darunter. Bei solch umfangreichen Entlastungen der Unternehmen lassen sich sozialpolitische Ausgleichsmassnahmen rechtfertigen, zumal sie im Sinne einer Gegenleistung ganz oder teilweise von den Unternehmen finanziert werden. Anders als all diese Kantone senkt der Kanton Aargau die Gewinnsteuer für Unternehmen jedoch nicht, womit sich einerseits kein Bedarf für sozialpolitische Ausgleichsmassnahmen ergibt und andererseits der Steuerwettbewerb nicht weiter angeheizt wird.

Der Bundesbeitrag dient zur Deckung der Mindereinnahmen der vom Bundesrecht vorgesehenen Privilegien (Patentbox und F&E-Abzug). Der Kanton Aargau benötigt diese Bundesunterstützung bereits zur direkten Gegenfinanzierung dieser Sonderregelungen. Weitere Mittel stehen nicht zur Verfügung.

Auch mit dieser gegenüber der Anhörungsvorlage modifizierten Strategie kann der Aargau seinen bisherigen Standortvorteil der Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer beibehalten.

Tabelle 5: Eckwerte gemäss Anhörungsbericht und Botschaft 1. Beratung

Eckwerte Anhörungsbericht	Eckwerte Botschaft 1. Beratung
Entlastung Patentbox 90 % zusätzlicher Abzug F&E 50 % Entlastungsbegrenzung 70 %	Entlastung Patentbox 90 % zusätzlicher Abzug F&E 50 % Entlastungsbegrenzung 70 %
Reduktion Gewinnsteuertarif obere Stufe auf 17,9 %	Keine Reduktion Gewinnsteuertarif obere Stufe (= 18,6 % wie bisher)
Reduktion Gewinnsteuertarif untere Stufe auf 14,7 %	Keine Reduktion Gewinnsteuertarif untere Stufe (= 15,1 % wie bisher)
Sondersatz Übergangsrecht 2,4 %	Sondersatz Übergangsrecht 2,5 %
Entlastung Kapitalsteuer 0,75 ‰	Entlastung Kapitalsteuer 0,75 ‰
Ordentliche Besteuerung bisherige Statusgesellschaften	Ordentliche Besteuerung bisherige Statusgesellschaften
Erhöhung Arbeitgeberbeiträge an AHV um 0,15 %	Erhöhung Arbeitgeberbeiträge an AHV um 0,15 %
Erhöhung Kantonsanteil direkte Bundessteuer auf 21,2 %	Erhöhung Kantonsanteil direkte Bundessteuer auf 21,2 %
privilegierte Dividendenbesteuerung 60 %	privilegierte Dividendenbesteuerung 50 % (vom Bund vorgesehene Minimum)
Verzicht auf privilegierte Vermögensbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen	Beibehaltung privilegierte Vermögensbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen

4.5 Umsetzung Strategie Kanton Aargau

4.5.1 Steuerbelastung für ordentlich besteuerte Unternehmen

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 SV17 sinnvoll. Die stärkste fiskalische Auswirkung bewirkt eine Senkung des Gewinnsteuer-Tarifs. Angesichts der Ankündigungen der anderen Kantone sowie unter Würdigung der finanziellen Tragbarkeit für den Kanton Aargau und die Gemeinden respektive der Gegenfinanzierung erscheint es sinnvoll, auf eine Tarifsenkung zu verzichten. Bereits eine Reduktion der Gesamtsteuerbelastung (Steuern Bund, Kanton und Gemeinde) bei der oberen Tarifstufe (Gewinne über Fr. 250'000.–) von heute 18,6 % um 1 % bewirkt Mindereinnahmen beim Kanton Aargau von rund 30 Millionen Franken und bei den Gemeinden von rund 13 Millionen Franken. Wollte der Kanton Aargau die Steuerbelastung in diesem Bereich auf ein mittleres Niveau von rund 14,5 % senken, wäre dies mit nicht kompensierbaren Mindererträgen verbunden. Deshalb wird – auch auf Vorschlag der Wirtschaft – auf eine Tarifiereduktion verzichtet. Bei der Gesamtsteuerbelastung der unteren Tarifstufe (Gewinne bis Fr. 250'000.–) ist der Kanton Aargau mit 15,1 % aber schon heute auf einem interkantonal vertretbaren Niveau, so dass in diesem Bereich kein Handlungsbedarf besteht.

4.5.2 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 Umsetzung der neuen Sonderregelungen. 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 voller Ausschöpfung der Sonderregelungen bis auf 10,9 % reduzieren. Der Kanton Zug geht sogar auf 9,1 %. Die Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft streben eine minimale Besteuerung von unter 11 % 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 mindestens 10–11 % belasten wollen.

Im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit und unter Würdigung der finanziellen Tragbarkeit für den Kanton Aargau 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 Kantone dazukommen dürften. Die mit den Sonderregelungen reduzierte Besteuerung wird in diesen Kantonen zum Teil unter 11 % fallen. Soll der Kanton 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 vollen Ausschöpfung der neuen Sonderregelungen ihre effektive Gewinnsteuerbelastung bis auf 11,1 % reduzieren. Haben sie ausschliesslich Gewinne unter Fr. 250'000.–, sogar bis auf 10 %.

4.5.3 Patentbox (§§ 27a und 68a StG)

Mit der SV17 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 kleinen und mittleren Unternehmen (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 Geräts 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 Besteue-

zung aller bisher geltend gemachten Aufwendungen eines Patents. Zweitens im selben Ausmass, allerdings mit einem über fünf 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 vom Kanton Luzern alle Nachbarkantone die Ermässigung in diesem Umfang zu fixieren gedenken. Auch der Kanton Basel-Stadt hat dies vor. Die Möglichkeit von übermässigen beziehungsweise nicht zielgerichteten Steuerentlastungen für einzelne Firmen kann mit der vorgesehenen Entlastungsbegrenzung begegnet werden.

Tabelle 6: Beispiel Patentbox

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht in Franken	Neues Recht 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	117'500
handelsrechtlicher Gewinn (nach Abzug Steueraufwand)	824'000	882'500
Steuerbelastung (Bund, Kanton, Gemeinde)	17,6 %	11,8 %

¹⁾ Annahme: Ermässigung 90 %

4.5.4 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung (§§ 36a 69a StG)

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 zusätzlichen F&E-Abzug von bis zu 50 % 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 Kanton Aargau sieht der Regierungsrat einen Zusatzabzug im Umfang von 50 % 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, und der Kanton aufgrund dieses Gewinns weniger Zahlungen aus dem Ressourcenausgleich erhält.

Tabelle 7: Beispiel Abzug F&E

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht in Franken	Neues Recht 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	111'000
handelsrechtlicher Gewinn (nach Abzug Steueraufwand)	824'000	889'000
Steuerbelastung (Bund, Kanton, Gemeinde)	17,6 %	11,1 %

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

4.5.5 Privilegierte Besteuerung der Dividenden (§§ 27b und 29 StG)

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, in dem das Unternehmen in Form einer Personengesellschaft geführt wird (Prinzip der rechtsformneutralen Besteuerung).

Wie vorne ausgeführt, wird der bundesrechtlich tiefstmögliche Satz von 50 % vorgesehen. Damit gehört der Kanton Aargau in diesem Punkt weiterhin zu den attraktivsten Kantonen. Dies wird sich umso mehr positiv auf die Standortförderung auswirken, weil viele andere Kantone die Dividendenbesteuerung erhöhen.

Der Kanton Aargau wendet heute ein Teilsatzverfahren (Reduktion des Steuersatzes) mit dem Satz von 40 % an. Das Bundesrecht schreibt neu die Methode des Teileinkünfteverfahrens (Reduktion der Bemessungsgrundlage) vor. 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. 400'000.– (Verheiratetentarif) respektive Fr. 200'000.– (Alleinstehendentarif) neu eine grössere Steuerentlastung ergibt als unter dem bisherigen Recht. Dieser Effekt kommt bei über 80 % der Steuerpflichtigen mit privilegierter Dividendenbesteuerung zum Tragen.

Die folgende Tabelle 8 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 Gemeindesteuern).

Die erste Spalte kategorisiert die Steuerpflichtigen nach dem prozentualen Ausmass der Steuerreduktion, das sie bei der Besteuerung ihrer qualifizierten Dividenden beim Teileinkünfteverfahren zu 50 % erfahren. Während diese Steuerreduktion bei einem Teilsatzverfahren zu 50 % generell ebenfalls 50 % betragen würde, liegt die Reduktion beim Teileinkünfteverfahren zu 50 % generell über

50 %. 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 50–50,4 % die Steuerpflichtigen mit den höchsten Dividendenbezügen (durchschnittlich 3,85 Millionen Franken pro Steuerpflichtigen), in der Kategorie 60 + % hingegen diejenigen mit den tiefsten Dividendenbezügen (Fr. 41'795.– pro Steuerpflichtigen).

Tabelle 8: Steuerreduktion auf Dividenden nach neuem Recht

Steuerstatistik 2014 (Kantons- und Gemeindesteuern, 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
50.0 - 50.4	9	0.2%	34.7	3'850'598	-254'815	-213'907
50.5 - 54.9	204	3.6%	175.5	860'360	-54'446	-47'637
55.0 - 59.9	855	15.1%	175.5	205'230	-11'479	-10'897
60.0 +	4'605	81.2%	192.5	41'795	-647	-824
Total	5'673	100.0%	578.1	101'905	-5'570	-5'321

*beim Teileinkünfteverfahren zu 50 %

Lesebeispiele:

Bei einer Steuerreduktion auf Dividenden nach neuem Recht, das heisst beim Teileinkünfteverfahren zu 50 %, resultiert für 9 Steuerpflichtige (mit Dividendenzahlungen von durchschnittlich 3,85 Millionen Franken) eine Steuerreduktion auf Dividenden von 50–50,4 %. Die Entlastung wird sich für diese Steuerpflichtigen aufgrund des neuen Rechts gegenüber heute um rund einen Sechstel, von 60 % auf rund 50 %, reduzieren.

Für 4'605 Steuerpflichtige mit Dividendenzahlungen von durchschnittlich Fr. 41'796.– ergibt sich eine Entlastung von 60 % oder mehr. 81,2 % der Pflichtigen werden daher unter der neuen Regelung stärker entlastet werden als heute.

In der nachfolgenden Tabelle 9 wird anhand eines Beispiels aufgezeigt, wie sich der Übergang zum neuen Recht auswirkt. Die Tabelle zeigt auf, dass sich mit einem steuerbarem Einkommen von Fr. 200'000.– und Einkünften von qualifizierenden Dividenden in der Höhe von Fr. 80'000.– aufgrund des neuen Rechts eine Minderbelastung von Fr. 832.– ergibt. Die höhere Dividendenbesteuerung wird hier durch den Progressionseffekt aus dem Systemwechsel mehr als kompensiert.

Tabelle 9: Beispiel privilegierte Dividendenbesteuerung

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht (Teilsatz 40 %)	Neues Recht (Teileinkünfte 50 %)
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. 40'000.–
Bemessungsgrundlage übriges Einkommen		Fr. 120'000.–
Bemessungsgrundlage Total		Fr. 160'000.–
Steuersatz Gesamteinkommen Fr. 160'000.– (Tarif B)		6,5037 %
Einfache Kantonssteuer	Fr. 10'795.–	Fr. 10'406.–
Steuer ohne Entlastung	Fr. 14'206.–	Fr. 14'206.–
Entlastung	Fr. 3'411.–	Fr. 3'800.–
Entlastung Steuerfuss 2018 (214 %)	Fr. 7'300.–	Fr. 8'132.–
Minderbelastung		Fr. 832.–

In Tabelle 10 sind die Auswirkungen eines Wechsels vom Teilsatzverfahren zu 40 % zum Teileinkünfteverfahren zu 50 % für verschieden hohe Einkommen beziehungsweise Dividendenbezüge dargestellt.

Bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 100'000.– und darin enthaltenen Einkünften von qualifizierenden Dividenden in der Höhe von Fr. 30'000.– führt eine Dividendenbesteuerung zu 50 % nach neuem Recht zu einer Steuerersparnis von 81 % anstelle von heute 60 %. Grund dafür ist die Wirkung des Progressionseffekts.

Bei hohem steuerbarem Einkommen bringt der neue Abzugssatz gegenüber dem heutigen Recht eine geringere Steuerersparnis mit sich. So resultiert bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 700'000.– und darin enthaltenen Einkünften von qualifizierenden Dividenden in der Höhe von Fr. 500'000.– bei der vorgeschlagenen Regelung mit einer Dividendenbesteuerung zu 50 % eine Steuerersparnis von lediglich noch 56 % anstelle von heute 60 %.

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 11: 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 hat die Mehrheit der Kantone vor, im Rahmen der SV17 die Kapitalsteuer zu senken. Wie folgende Tabelle zeigt, wollen von den Nachbarkantonen zwei ihre Steuersätze senken, wobei der Kanton Basel-Landschaft gleichzeitig die bislang bestehende Möglichkeit zur Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer aufhebt.

Tabelle 12: 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‰	aufgehoben
LU	0.5‰	3.7	1.85‰	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 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 Fälle geben, in denen ein Unternehmen mit verhältnismässig wenig oder keinem steuerbaren Gewinn trotz der bisherigen grosszügigen Aargauer Regelung nicht profitieren kann. Dabei handelt es

sich um Unternehmen mit wesentlichen aktivierten Patenten und vergleichbaren Rechten und um jene mit Konzerndarlehen.

Um auch diesen Unternehmen Rechnung zu tragen, beantragt der Regierungsrat, die beiden neuen Entlastungsmöglichkeiten umzusetzen. Damit bietet er bei der Kapitalsteuer die weitestgehende Lösung an: Weiterhin die Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer und die Entlastung der Kapitalsteuer mit dem Beteiligungsabzug und neu auch eine Kapitalsteuerentlastung für Patente und vergleichbare Rechte sowie für Konzerndarlehen.

4.5.7 Entlastungsbegrenzung (§§ 36a und 69b StG)

Das Bundesrecht schreibt den Kantonen eine Entlastungsbegrenzung von höchstens 70 % vor. Dies bedeutet, dass die gesamte steuerliche Ermässigung, die sich aus der Patentbox, dem zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen, dem Sondersatzverfahren im Übergangsrecht 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 haben einen entscheidenden Einfluss auf die Höhe der Mindererträge und auf die Qualität der Budgetierung des Kantons Aargau und der Gemeinden. Je tiefer die Entlastungsbegrenzung 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 Kanton Aargau vor allem der erhöhte Abzug für F&E-Aufwendungen genutzt wird.

Die Patentbox wird vor allem von Unternehmen im Bereich Pharma genutzt werden.

Die Entlastungsbegrenzung sorgt für einen angemessenen Steuerertrag. 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 einen minimalen effektiven Gewinnsteuersatz (Bund, Kanton und Gemeinde) von 10 % und für die obere Tarifstufe einen minimalen effektiven Gewinnsteuersatz von 11,1 %.

Tabelle 13: Beispiel Begrenzung Gesamtentlastung

(vereinfachte und gerundete Darstellung)	Heutiges Recht in Franken	Neues Recht ohne Entlastungs- begrenzung	Neues Recht mit Entlastungsbe- grenzung
Gewinn (vor Abzug Steueraufwand)	1'000'000	1'000'000	1'000'000
davon in Patentbox		500'000	500'000
Bemessung Patentbox		50'000	50'000
Bemessung übriger Gewinn		500'000	500'000
Zusätzlicher Abzug F&E ¹⁾		360'000	360'000
Gesamtentlastung vor Steuern		810'000	633'000
Steuern Bund, Kanton und Gemeinde	176'000	92'000	107'500
handelsrechtlicher Gewinn (nach Abzug Steu- eraufwand)	824'000	908'000	892'500
Steuerbelastung (Bund, Kanton, Gemeinde)	17,6 %	9,2 %	10,8 %

¹⁾ Annahme: F&E = Fr. 720'000.–

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

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.

4.5.9 Sondersatz Übergangsrecht (§ 271a StG)

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 SV17, sondern verteilt auf die kommenden fünf 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 ordentlichen Maximalsteuersatzes von 8,5 %. Offen gelegte stille Reserven und ein eigener Mehrwert werden somit 2,5 % besteuert.

4.6 Erläuterungen zu den einzelnen Paragrafen

Einkünfte aus Patenten und vergleichbaren Rechten (§ 27a StG)

§ 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 erfolgt bei Personengesellschaften nach den gleichen Grundsätzen wie bei den juristischen Personen. Deshalb wird auf die §§ 68a und 68b StG verwiesen.

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 StG)

§ 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 50 % 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 im Teileinkünfte- und nicht mehr im Teilsatzverfahren. In § 27b StG findet sich deshalb neu die Regelung für die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen des Geschäftsvermögens. Die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen des Privatvermögens ist neu in § 29 Abs. 1^{bis} StG geregelt.

Im Geschäftsvermögen sind Dividenden, Gewinnanteile sowie Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung aus Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen nur zu 50 % 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} StG)

§ 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 50 % 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 und zudem mit mindestens 50 % zu besteuern. Das heutige Teilsatzverfahren gemäss § 45a StG wird durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt. Der Gesetzeswortlaut entspricht demjenigen von Art. 20 Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und ist mit der direkten Bundessteuer somit vertikal harmonisiert.

Die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen gilt für Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aller Art aus Aktien, GmbH-Anteilen (Gesellschaft mit beschränkter Haftung [GmbH]), Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft betragen (qualifizierte Beteiligungen).

Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips (§ 29 Abs. 3–7 StG)

§ 29 Abs. 3–7

³ Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen (Reserven aus Kapitaleinlagen), die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Absatz 4 bleibt vorbehalten.

⁴ Schüttet eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die an einer schweizerischen Börse kotiert ist, bei der Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen nach Absatz 3 nicht mindestens im gleichen Umfang übrige Reserven aus, so ist die Rückzahlung im Umfang der halben Differenz zwischen der Rückzahlung und der Ausschüttung der übrigen Reserven steuerbar, höchstens aber im Umfang der in der Gesellschaft vorhandenen, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven.

⁵ Absatz 4 ist nicht anwendbar auf Reserven aus Kapitaleinlagen:

- a) die bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen durch Einbringen von Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechten an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gemäss § 71 Abs. 1 lit. c oder durch eine grenzüberschreitende Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft gemäss § 71 Abs. 1 lit. d nach dem 24. Februar 2008 entstanden sind;
- b) die im Zeitpunkt einer grenzüberschreitenden Fusion oder Umstrukturierung gemäss § 71 Abs. 1 lit. b und Abs. 3 oder der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung nach dem 24. Februar 2008 bereits in einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vorhanden waren;
- c) im Falle der Liquidation der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

⁶ Die Absätze 4 und 5 gelten sinngemäss auch für Reserven aus Kapitaleinlagen, die für die Ausgabe von Gratisaktien oder für Gratisnennwerterhöhungen verwendet werden.

⁷ Entspricht bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die an einer schweizerischen Börse kotiert ist, die Rückzahlung der Reserven aus Kapitaleinlagen nicht mindestens der Hälfte des erhaltenen Liquidationsüberschusses, so vermindert sich der steuerbare Anteil dieses Liquidationsüberschusses um die halbe Differenz zwischen diesem Anteil und der Rückzahlung, höchstens aber im Umfang der in der Gesellschaft vorhandenen Reserven aus Kapitaleinlagen, die auf diese Beteiligungsrechte entfallen.

Absatz 3 statuiert das Kapitaleinlageprinzip. Dieses sieht vor, dass die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, welche von den Inhabern nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden (Kapitaleinlagereserven), gleich behandelt werden wie die Rückzahlung von Grund- und Stammkapital. Das STAF sieht nun eine für die Kantone verbindliche Einschränkung dieses Grundsatzes vor, was durch den Vorbehalt von Absatz 4 ausgedrückt wird.

Neu werden eine Rückzahlungs- und eine Teilliquidationsregel eingeführt. Gemäss der in Absatz 4 statuierten Rückzahlungsregel ist die Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven bei börsenkotierten Unternehmen nur noch dann steuerfrei, wenn zugleich mindestens im gleichen Umfang steuerbare Dividenden ausgeschüttet werden. Dabei sind Rückzahlungen aber höchstens im Umfang der vor-

handenen handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven steuerbar. Diese Regel gilt sinngemäss auch für die Ausgabe von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen aus Kapitaleinlagereserven (Absatz 6).

Absatz 5 bestimmt, in welchen Fällen die einschränkenden Voraussetzungen von Absatz 4 nicht gelten. Es geht dabei um verschiedene Umstrukturierungstatbestände sowie um den Fall der Liquidation. Von der Rückzahlungsregel ausgenommen sind namentlich Kapitaleinlagereserven, die nach dem 24. Februar 2008 im Rahmen eines Zuzugs (beziehungsweise Verlegung von Vermögenswerten) in die Schweiz beziehungsweise durch grenzüberschreitende Einlage in eine Schweizer Gesellschaft (inklusive grenzüberschreitende Zusammenschlüsse und Umstrukturierungen) entstanden sind (Litera a und b). Von der Rückzahlungsregel ausgenommen sind aber auch Kapitaleinlagereserven bei der Liquidation oder bei der Sitzverlegung ins Ausland (Litera c).

Eine weitere Einschränkung bildet die Teilliquidationsregel gemäss Absatz 7. Danach muss im Rahmen eines Rückkaufs eigener Aktien durch ein börsenkotiertes Unternehmen der Liquidationsüberschuss mindestens zur Hälfte den Kapitaleinlagereserven belastet werden.

Aufgrund der einschränkenden Voraussetzungen im STAF für das Kapitaleinlageprinzip ergeben sich für den Kanton Aargau und die Gemeinden Mehreinnahmen von jeweils rund einer Million Franken. Grundlage dieser Schätzung sind Statistiken, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung den Kantonen zur Verfügung gestellt hat. Aus diesen geht hervor, dass der Anteil des Kantons Aargau an den Kapitaleinlagereserven aller Kantone lediglich 0,7 %, der Anteil an den Rückzahlungen seit dem Inkrafttreten des Kapitaleinlageprinzips gar nur 0,2 % beträgt.

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

§ 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 übertragenen Beteiligung und den Reserven aus Kapitaleinlagen 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 (Verkauf an sich selbst). Unter bestimmten Voraussetzungen wird der dabei erzielte Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert. Die Steuerbarkeit setzt voraus, dass der Veräusserer am erwerbenden Unternehmen zu mindestens 50 % beteiligt ist. Dasselbe gilt, wenn mehrere Beteiligte gemeinsam die Übertragung vornehmen. Für die Erfüllung des Transponierungstatbestandes wird neu nicht mehr verlangt, dass die übertragende Beteiligung mindestens 5 % des Grund- oder Stammkapitals der betreffenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft betragen muss. Die Beteiligungsquote kann auch geringer sein und der Transponierungstatbestand wird bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen dennoch erfüllt.

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.

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

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

§ 36a

¹ 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 StG kommen die gleichen Grundsätze wie bei den juristischen Personen auch bei den selbstständig Erwerbenden zur Anwendung. Da selbstständig 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 StG)

§ 36b

¹ Die gesamte steuerliche Ermässigung gemäss den §§ 27a und 36a darf 70 % des steuerbaren Einkommens aus selbstständiger 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 Abzug für F&E) auch im Rahmen der selbstständigen 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 F&E 70 % des steuerbaren Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit vor Verlustverrechnung und vor Abzug der genannten Ermässigungen nicht übersteigen. Aus den Ermässigungen dürfen zudem keine Verlustvorträge resultieren. Die Ausführungen zu § 69b StG 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 StG)

§ 45a

Aufgehoben.

Die privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen wird als Folge des Wechsels zum Teileinkünfteverfahren neu in §§ 27b (Geschäftsvermögen) und 29 StG (Privatvermögen) geregelt. § 45a wird hinfällig.

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

§ 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 selbstständig 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 StG richten.

Höchstbelastung (§ 56 Abs. 1 StG, zweiter 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 bleibt unberücksichtigt.

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 StG die Einkünfte, die der privilegierten Besteuerung nach den §§ 27a (Einkünfte aus Patenten und vergleichbaren Rechten), 27b und 29 Abs. 1^{bis} StG (Einkünfte aus Dividenden) unterliegen, in vollem Umfang berücksichtigt. Diese Einkünfte fliessen den Steuerpflichtigen ja auch tatsächlich in vollem Umfang zu. Bei der geltenden Entlastung über den Steuersatz kann sich eine solche unbeabsichtigte Anwendung von § 56 StG nicht ergeben, weil in diesem Verfahren die privilegiert besteuerten Einkünfte für die Bemessung vollumfänglich und nicht nur teilweise erfasst werden. Dies ändert sich mit dem Wechsel zum Teileinkünfteverfahren.

Berechnung des Reingewinns (§ 68 Abs. 3 StG)

§ 68 Abs. 3

Aufgehoben.

Die SV17 beinhaltet die Abschaffung von Statusgesellschaften gemäss Art. 28 Abs. 2–5 StHG. Demnach wird auch die Regelung der Reingewinnbesteuerung für internationale Konzernkoordinationszentralen gegenstandslos.

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

§ 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 Im Jahr der Einbringung von Patenten und vergleichbaren Rechten in die Besteuerung gemäss Absatz 1 und in den vier folgenden Jahren sind die gemäss Absatz 1 ermittelten Reingewinne zunächst mit dem für diese Rechte bis zur Einbringung entstandenen und steuerwirksam abgezogenen Forschungs- und Entwicklungsaufwand sowie mit gemäss § 69a vorgenommenen Abzügen zu verrechnen. Die ermässigte Besteuerung der Reingewinne aus Patenten und vergleichbaren Rechten gemäss Absatz 1 erfolgt, soweit diese Reingewinne den gesamten für diese Rechte bis zur Einbringung entstandenen und steuerwirksam abgezogenen Forschungs- und Entwicklungsaufwand sowie die gemäss § 69a vorgenommenen Abzüge übersteigen. Am Ende des fünften Jahres nach Einbringung sind der noch nicht verrechnete Forschungs- und Entwicklungsaufwand und die noch nicht verrechneten Abzüge gemäss § 69a zum steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen. Die steuerpflichtige Person hat jederzeit das Recht, den noch nicht verrechneten Forschungs- und Entwicklungsaufwand und die gemäss § 69a vorgenommenen Abzüge zum steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden.

⁴ Die steuerpflichtige Person muss die für die Überprüfung der Anwendung von Absatz 1 und des für die Patente und vergleichbaren Rechte bis zur Einbringung entstandenen und steuerwirksam abgezogenen Forschungs- und Entwicklungsaufwands sowie für die gemäss § 69a vorgenommenen Abzüge erforderlichen Unterlagen aufbewahren und der Steuerbehörde auf Verlangen vorweisen.

⁵ 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 F&E-Aufwendungen 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 Entwicklungsaufwands berücksichtigt. Die Berechnung des ermässigten Patentbox-Gewinns 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 StG geregelt. Dabei sollen nur Nettogewinne von der Steuerermässigung profitieren können. Werden bisher vollumfänglich steuerlich abzugsfähige F&E-Aufwendungen dem Patentbox-Gewinn gegenübergestellt, resultiert eine zu tiefe Steuerbelastung. Bisher steuerlich berücksichtigte F&E-Aufwendungen müssen bei der erstmaligen Beanspruchung der Patentbox neutralisiert werden. Soweit F&E-Aufwendungen der letzten zehn Jahre den in der Schweiz steuerbaren Gewinn vermindert haben, werden sie aufgerechnet und ordentlich besteuert. Auf der anderen Seite werden bisher nicht berücksichtigte F&E-Aufwendungen von ausländischen Betriebsstätten und Geschäftsbetrieben und auf die Auslandsparten von Domizil- und gemischten Gesellschaften und Holdinggesellschaften entfallene F&E-Aufwendungen nicht dem steuerbaren Gewinn zugerechnet. Abschreibungen auf aktivierten F&E-Aufwendungen werden gleich behandelt wie die der Erfolgsrechnung direkt belasteten F&E-Aufwendungen. 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 Abzüge für Forschungs- und Entwicklung gemäss § 69a StG sind in die Berechnung einzubeziehen. Nach Steuerharmonisierungsgesetz obliegt es den Kantonen, die Art der Eintrittsbesteuerung in die Patentbox unter Abrechnung der bisher ordentlich besteuerten F&E-Aufwendungen und von Zusatzabzügen gemäss § 69a StG zu regeln. Anstelle einer sofortigen Besteuerung des bisherigen Forschungs- und Entwicklungsaufwands im Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox gelangt im Kanton Aargau die Anrechnungsmethode zur Anwendung. Damit wird die privilegierte Patentboxbesteuerung bis zur vollständigen Anrechnung über die bisherigen F&E-Aufwendungen und Zusatzabzügen gemäss § 69a StG aufgeschoben, ohne Bildung von versteuerten stillen Reserven. Auf Beträgen, die nach fünf Jahren noch nicht mit Patentgewinnen verrechnet wurden, wird am Ende des fünften Jahres mit der Bildung einer versteuerten stillen Reserve definitiv abgerechnet. Die Steuerpflichtigen können alternativ jederzeit die sofortige Besteuerung von F&E-Aufwendungen und Zusatzabzügen gemäss § 69a StG mit der Bildung einer versteuerten stillen Reserve verlangen. Konkret werden die Voraussetzungen der ermässigten Besteuerung und die Aufrechnung der bisherigen Aufwendungen erst geprüft, wenn die steuerpflichtige Gesellschaft die ermässigte Besteuerung beantragt und zugleich geltend macht, dass die aufzurechnenden Aufwendungen verrechnet worden sind oder die steuerpflichtige Gesellschaft die sofortige Abrechnung zum Eintritt in die Patentbox verlangt.

In Absatz 4 finden sich im Zusammenhang mit der ermässigten Besteuerung der Boxengewinne verschiedene Bestimmungen, welche eine Prüfung der Voraussetzungen für die Besteuerung der Boxengewinne durch die Steuerbehörden erlauben sowie die zu diesem Zweck erforderliche Dokumentation sicherstellen. Dies dient der administrativen Vereinfachung des Boxeneintritts und der Aufwandverrechnung. Damit die Steuerbehörde die Voraussetzungen der ermässigten Besteuerung und die vorgenommenen Aufrechnungen überprüfen kann, muss die steuerpflichtige Person die dafür erforderlichen Aufzeichnungen und Belege aufbewahren und vorlegen.

Ausserdem wird der Bundesrat Ausführungsbestimmungen zur gesetzlichen Regelung der Patentbox erlassen. Sie dienen der einheitlichen Anwendung der Patentbox in den Kantonen und der korrekten Umsetzung der OECD-Standards. Dazu gehören Bestimmungen 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. Gemäss Absatz 5 kann der Regierungsrat in der Verordnung zum Steuergesetz (StGV) auf diese Ausführungsbestimmungen verweisen.

Qualifizierende Patente und vergleichbare Rechte (§ 68b StG)

§ 68b

¹ Als Patente 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 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 den Begriff des Patents und den Begriff der vergleichbaren Rechte. Für die Patentbox qualifizieren Patente 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 gemäss Bundesgesetz über die Erfindungspatente (Patentgesetz, PatG), Topografien gemäss Bundesgesetz über den Schutz von Topographien von Halbleitererzeugnissen (Topographiengesetz, ToG), Pflanzensorten gemäss Bundesgesetz über den Schutz von Pflanzenzüchtungen (Sortenschutzgesetz) und Bundesgesetz über Arzneimittel und Medizinprodukte (Heilmittelgesetz, HMG) geschützte Unterlagen sowie Berichte, für die ein Berichtschutz gemäss Art. 46 Abs. 2 Bst. e der gestützt auf das Bundesgesetz über die Landwirtschaft (Landwirtschaftsgesetz, LWG) 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 Geräts 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 sich 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 StG)

§ 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 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 Personalaufwands 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.

Der zusätzliche Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand erhöht die Attraktivität des Kantons Aargau für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit. Die Massnahme knüpft an den Personalaufwand an, der für Forschung und Entwicklung betrieben wird (sogenannte Input-Förderung). 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 Auftragsforschungen im Inland.

In Absatz 2 wird festgehalten, dass der Begriff des Forschungs- und Entwicklungsaufwands demjenigen von Art. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIFG) 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 F&E-Aufwendungen (zum Beispiel Sachaufwand) pauschal abgegolten. Der zusätzliche Abzug für Forschung- und Entwicklung 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 F&E-Aufwendungen 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 StG)

§ 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 SV17 dient die Entlastungsbegrenzung der Sicherstellung eines minimalen Gewinnsteuersubstrats für den Kanton Aargau 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 StG beträgt die Entlastung auf Patenten und vergleichbaren Rechten (§ 68a StG) und dem zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand (§ 69a StG) 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 11,1 % in der oberen beziehungsweise 10 % in der unteren Tarifstufe.

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

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

Umstrukturierungen (§ 71 Abs. 3 und 5 StG)

§ 71

Abs. 3 lit. b) Aufgehoben.

Abs. 5 Aufgehoben.

Infolge Abschaffung der Statusgesellschaften wird der Verweis auf Konzernkoordinationszentralen sowie auf 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 StG)

§ 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 10 Jahren abzuschreiben.

Absatz 1 eröffnet Steuerpflichtigen bei Beginn der Steuerpflicht die Möglichkeit, ihre bisher unbesteuerten 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 StG 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; 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 zehn 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 gemäss § 71 Abs. 1 lit. b und d sowie Abs. 3 StG der selbst geschaffene und in der Steuerbilanz ausgewiesene anteilige Mehrwert miteinzubeziehen.

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

§ 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 gemäss § 72a StG 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 geschaffenen 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.

Holdingsgesellschaften (§ 78 StG)

§ 78

Aufgehoben.

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

Verwaltungsgesellschaften (§ 79 StG)

§ 79

Aufgehoben.

Von der Aufhebung betroffen sind auch die Verwaltungsgesellschaften. § 79 StG 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 StG für Statusgesellschaften eine ordentliche Gewinnbesteuerung vor. Mit der Abschaffung der Statusgesellschaften kann § 80 StG aufgehoben werden.

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

§ 83

¹ Das steuerbare Eigenkapital besteht bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen gemäss § 29 Abs. 3, 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.

Im Sinne einer vollständigen Aufzählung der einzelnen Eigenkapitalkomponenten werden zusätzlich und analog zu Art. 125 Abs. 3 DBG auch die Kapitaleinlagereserven erwähnt.

Ermässigung der Kapitalsteuer (§ 84 StG)

§ 84

¹ 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. Durch diese Massnahme resultiert faktisch eine steuerliche Freistellung des auf die genannten Aktiven entfallenden Eigenkapitals, womit der Wegfall des bisherigen tieferen Kapitalsteuersatzes für Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften ausgeglichen wird.

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

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

§ 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 StG)

§ 87

Aufgehoben.

Mit der Aufhebung der Holding- und Verwaltungsgesellschaften wird der Kapitalsteuersatz für privilegiert besteuerte Gesellschaften hinfällig.

Allgemeine Mindeststeuer (§ 88 Abs. 1 StG)

§ 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 Konzernkoordinationszentrale wird die Mindestkapitalsteuer von Fr. 5'000.– obsolet.

Zuschläge zur Kantonssteuer (§ 90 Abs. 1 StG)

§ 90

- a) einen Kantonssteuerzuschlag von 2 %
- b) einen Zuschlag von 53 % an die Einwohnergemeinden, in denen die juristische Person steuerpflichtig ist.

Weil sich der Bund an den Reformkosten der SV17 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 3 % erhöht wird, reduziert sich der Kantonssteuerzuschlag um 3 %, womit sich für die Unternehmen keine Veränderung der Steuerlast ergibt.

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

§ 96 Abs. 3

Aufgehoben.

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

Übergangsbestimmung zur Änderung vom XX.XX.2019 (Offenlegung von stillen Reserven)

§ 271a

¹ Wurden juristische Personen vor dem Inkrafttreten der Änderung vom XX.XX.2019 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 2,5 % 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 XX.XX.2019 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 StG regelt den Übergang für die während des Privilegs entstandenen stillen Reserven sowie selbst geschaffenen Mehrwerte von Holding- und Verwaltungsgesellschaften ins neue Recht. Die Absätze 1–3 beziehen sich auf stille Reserven von solchen Gesellschaften, die bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts diesen Status beibehalten haben. In Absatz 4 wird die Besteuerung von stillen Reserven und von selbst geschaffenen Mehrwert bei 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 Erträgen sowie bei Beteiligungen bis zur Höhe der wiedereingebrachten Abschreibungen und deren Erträgen. 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 2,5 % besteuert. Betroffen sind nur stille Reserven, die bisher aufgrund der besonderen Besteuerung als Holding- oder Verwaltungsgesellschaft gewinnsteuerfrei realisiert werden konnten, denn nur diese Reserven wären bisher "nicht steuerbar" gewesen (so der Wortlaut von Art. 78g Abs. 1 StHG). Nicht betroffen sind somit stille Reserven auf aargauischem Grundeigentum von Holdinggesellschaften (vgl. § 78 Abs. 2 StG) und stille Reserven auf Aktiven, die den inländischen Einkünften von Verwaltungsgesellschaften zuzurechnen sind (§ 79 Abs. 1 StG). Diese stillen Reserven wären bisher steuerbar gewesen. Ebenfalls nicht Gegenstand der Besteuerung zum Sondersatz sind Beteiligungserträge. Diese werden über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt.

Mit dem Sondersatz von 2,5 % werden Überbesteuerungen vermieden. Er wird auf demjenigen Teil der stillen Reserven gewährt, deren Realisation geschäftsmässig begründet ist. Die Realisation kann echt, buchmässig oder steuersystematisch erfolgen, das heisst durch Veräusserung oder Aufwertung von Aktiven oder durch Abschreibung von stillen Reserven in der Steuerbilanz. Unter den Begriff der Realisation fällt auch die gesonderte Besteuerung des bisherigen Forschungs- und Entwicklungsaufwands bei der erstmaligen Besteuerung in der Patentbox.

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 sämtliche steuerlichen Realisationen bis maximal zum festgesetzten Wert gesondert zum Satz von 2,5 % besteuert. 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 gemäss § 69b StG 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 StG.

In allen Fällen hat die Auflösung von stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts nach dem Merkblatt Abschreibungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Merkblatt A 1995; Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe) zu erfolgen. Die Möglichkeit zur Abschreibung der offen gelegten stillen Reserven gemäss den Absätzen 1–3 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 sie sind auf diesen Zeitpunkt hin steuerneutral aufzulösen.

5. Auswirkungen

5.1 Auswirkungen auf den Kanton

5.1.1 Aktualisierung der fiskalischen Auswirkungen

Die Gespräche mit Vertretern der Wirtschaftsverbände, mit einzelnen Unternehmen und der Informationsaustausch mit anderen Kantonen zeigen eine Tendenz, dass die Unternehmen möglicherweise weniger intensiv von den neuen Sonderregelungen Gebrauch machen können als bisher vermutet. Dies, weil hohe Anforderung an Dokumentationen mit entsprechendem administrativem Aufwand bestehen, und weil der steuerliche Vorteil beim Eintritt in die Patentbox von bereits bestehenden Patenten erst verzögert in späteren Jahren eintritt. Deshalb ist die Schätzung der Mindereinnahmen aus den neuen Sonderregelungen von bisher 42 Millionen Franken auf 35 Millionen Franken zu korrigieren.

Weil eine konkrete Zahl eine Scheingenaugigkeit suggeriert und dies bei den bisherigen Gesprächen oft kritisiert wurde, ist es zudem angezeigt, neu eine Bandbreite auszuweisen. Die Bandbreite wird ausgehend von 35 Millionen Franken Mindereinnahmen um je 5 Millionen Franken nach oben und unten festgelegt. Dies führt dazu, dass sich beim Kanton Aargau ein Saldo von Mindereinnahmen in Höhe von 6 Millionen Franken bis Mehreinnahmen von 4 Millionen Franken ergibt.

Die Gegenfinanzierung erfolgt wie bei der Anhörungsvorlage zum grössten Teil über die zusätzlichen Bundesmittel und zu einem geringeren Teil innerhalb des Unternehmenssteuerrechts. Belastungen bei den natürlichen Personen oder ein Leistungsabbau des Staates sind somit nicht notwendig.

5.1.2 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 und Ziffer 4.5 ist die angestrebte Strategie respektive die Umsetzung der Strategie dargestellt.

Den fiskalpolitischen 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, rund ein Viertel.
3. Diese innovativen Unternehmen können die Entlastungsbegrenzung von 70 % im Durchschnitt zu etwa der Hälfte bis zu zwei Dritteln ausschöpfen.

Basierend auf diesen Annahmen dürften die Sonderregelungen für den Kanton Aargau mit Mindereinnahmen von 30–40 Millionen Franken verbunden sein. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die geschätzten fiskalischen Auswirkungen aller vorgesehenen Massnahmen. Die Umsetzung der SV17 ist sowohl für den Kanton Aargau als auch die Gemeinden tendenziell 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 14: Fiskalische Auswirkungen der SV17 auf den Kanton Aargau

Massnahme	Mindereinnahmen	Gegenfinanzierung
Entlastung Patentbox 90 % zusätzlicher Abzug F&E 50 % Entlastungsbegrenzung 70 %	- 30 bis - 40	
Entlastung Kapitalsteuer 0,75 ‰ ¹⁾	-	-
Ordentliche Besteuerung bisherige Statusgesellschaften		+ 2
Erhöhung Arbeitgeberbeiträge an AHV um 0,15 %	- 2	
Erhöhung Kantonsanteil direkte Bundessteuer auf 21,2 %		+ 30
privilegierte Dividendenbesteuerung 50 %		+ 3
Einschränkung Kapitaleinlageprinzip		+ 1
Total Mindereinnahmen/Gegenfinanzierung	- 32 bis - 42	+ 36
Saldo		- 6 bis + 4

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

5.1.3 Verhältnis zur mittel- und langfristigen Planung

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 in etwa saldoneutral ausfallen. Ungewiss sind die Auswirkungen des Ressourcenausgleichs des 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 Anforderungen an die Rechnungslegung sowie an den administrativen Aufwand verbunden sein wird. Zweitens lassen sich die Auswirkungen der Sonderregelungen nicht vollständig in den provisorischen Steuerrechnungen abbilden, sondern sie werden erst im Rahmen der definitiven Veranlagung, in der Regel ein bis zwei Jahre später, rechnermässig vollständig erfasst sein.

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

5.1.4 Einfluss auf den Ressourcenausgleich des NFA

Die SV17 wird wesentlichen Einfluss auf den Ressourcenausgleich des 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 den NFA generell reduziert und das Gewicht der Gewinne in den Patentboxen zusätzlich reduziert.

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

Direkte Auswirkungen auf den NFA wird die SV17 erst ab dem Jahr 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 aus dem NFA auswirken wird. Der negative Einfluss wird zuerst schrittweise zunehmen und dann wieder abnehmen. Grund dafür ist die kombinierte Wirkung von Zeta-Faktor 1 und dem Sondertarif Übergangsrecht.

Vom Zeta-Faktor 1, der das Gewicht der Gewinne von juristischen Personen im NFA generell reduziert, profitieren die Geberkantone, bei denen die juristischen Personen überdurchschnittlich hohe Gewinne versteuern.

Der Sondertarif Übergangsrecht verhindert, dass die Gewinne der ehemaligen Statusgesellschaften beim Ressourcenausgleich des NFA während der fünfjährigen 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 Kanton Aargau hat.

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

Die Gewinne der ehemaligen Statusgesellschaften werden ab diesem Zeitpunkt im NFA voll berücksichtigt, sofern sie nicht in eine Patentbox fallen. Dadurch werden Kantone mit vielen solchen Unternehmen, also insbesondere viele Geberkantone, für den 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 Kanton Aargau zumindest zum Teil kompensieren.

5.1.5 Personelle Auswirkungen auf den Kanton

Die Umsetzung der SV17 ist die bedeutungsvollste Änderung des Steuergesetzes seit der Totalrevision im Jahr 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; die eine bis Ende 2019 und die andere bis Mitte 2020. 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 usw.) bekannt sind.

5.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft

Die SV17 eröffnet Chancen auf den Standorterhalt der bisherigen international tätigen Unternehmen und auch auf zusätzliche Arbeitsplätze. Dies, weil sich die im internationalen Vergleich attraktive Steuerbelastung von innovativ tätigen Unternehmen positiv auf die Standortattraktivität auswirken wird.

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 tatsächlich neue forschungs- und entwicklungsintensive Unternehmen anziehen und ob die bisherigen Statusgesellschaften ihren Sitz tatsächlich in der Schweiz behalten oder nicht. Auf jeden Fall kann der Kanton Aargau seine langjährig etablierten Vorteile bewahren.

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 infrage kommt, verfügen wieder über mehr Planungssicherheit, was das schweizerische Steuersystem anbelangt.

5.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft

Je nachdem wie sich die Reform auf die Wirtschaft auswirkt – insbesondere im Hinblick auf die Anzahl Arbeitsplätze – sind entsprechende indirekte Auswirkungen auf die Gesellschaft zu erwarten.

Die vorgeschlagene Umsetzung der SV17 hat das Ziel, die steuerliche Standortattraktivität des Kantons Aargau 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. Schöpft der Kanton Aargau insbesondere die neuen Sonderregelungen nicht voll aus, müsste er damit rechnen, dass seine steuerliche Standortattraktivität deutlich abfallen würde. Kurzfristig würde er damit zwar Steuerausfälle vermeiden, doch mit den Jahren wären nicht nur steigende Steuerausfälle, sondern auch Arbeitsplatzverluste zu erwarten. Gewinnstarke innovative Unternehmen würden im Kanton Aargau kaum noch investieren und über kurz oder lang auch die Standortfrage stellen. Steuerausfälle bei einem solchen Szenario dürften nur mit zusätzlichen Sparmassnahmen oder Steuererhöhungen aufzufangen sein.

5.4 Auswirkungen auf die Umwelt

Es sind keine Auswirkungen erkennbar.

5.5 Auswirkungen auf die Gemeinden

Die voraussichtlichen Mindereinnahmen bei den Steuern der juristischen Personen betreffen auch die Gemeinden, wenn auch in geringerem Ausmass, da ihr Anteil an diesen Einnahmen geringer ist als beim Kanton. Aus der Umsetzung der Sonderregelungen ergeben sich Mindereinnahmen von zusammen 13–18 Millionen Franken. Dazu kommt ein Minderertrag von 1 Million Franken durch die Erhöhung der Arbeitgeberbeiträge an die AHV. Den Mindereinnahmen von insgesamt 14–19 Millionen Franken stehen Mehreinnahmen aus der Anpassung der privilegierten Dividendenbesteuerung (3 Millionen Franken), der Weitergabe eines Anteils des höheren Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer (10 Millionen Franken), der ordentlichen Besteuerung der bisherigen Statusgesellschaften (1 Million Franken) und der Einschränkung Kapitaleinlageprinzips (1 Million Franken) gegenüber, zusammen 15 Million Franken. Damit ergibt sich bei den Gemeinden ein Saldo zwischen - 4 und + 1 Million Franken.

Tabelle 15: Fiskalische Auswirkungen auf die Gemeinden

Massnahme	Mindereinnahmen	Gegenfinanzierung
Entlastung Patentbox 90 % zusätzlicher Abzug F&E 50 % Entlastungsbegrenzung 70 %	- 13 bis - 18	
Entlastung Kapitalsteuer 0,75 ‰ ¹⁾	-	-
Ordentliche Besteuerung bisherige Statusgesellschaften		+ 1
Erhöhung Arbeitgeberbeiträge an AHV um 0,15 %	- 1	
Erhöhung Kantonsanteil direkte Bundessteuer auf 21,2 %		+ 10
privilegierte Dividendenbesteuerung 50 %		+ 3
Einschränkung Kapitaleinlageprinzip		+ 1
Total Mindereinnahmen/Gegenfinanzierung	- 14 bis - 19	+ 15
Saldo		- 4 bis + 1

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 Massnahmen bei der privilegierten Dividendenbesteuerung und der Einschränkung zum Kapitaleinlageprinzip mit Mehreinnahmen rechnen, da sie von den Mindereinnahmen bei den juristischen Personen 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 Ressourcenausgleich des NFA dürften sich auf die Beziehungen zu anderen Kantonen auswirken. Da die positiven oder allfällige 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 und Zeitplan

Der Terminplan für die Gesetzgebung ist aufgrund der bundesrechtlichen Vorgaben äusserst eng. 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.

Zustellung Botschaft 1. Beratung	8. März 2019
Kommission 1. Beratung	Ende März 2019
Grosser Rat 1. Beratung	Mai 2019
Botschaft Regierungsrat 2. Beratung	Juli 2019
Kommission 2. Beratung	August 2019
Grosser Rat 2. Beratung	September 2019
Publikation	September 2019
Inkrafttreten	1. Januar 2020
Allfällige Volksabstimmung mit rückwirkender Inkraftsetzung bei Volksreferendum	17. Mai 2020

Antrag

Der vorliegende Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes (StG) wird in 1. Beratung zum Beschluss erhoben.

Regierungsrat Aargau

Anhänge

- Übersicht über die geänderten Bestimmungen
- Konkordanztafel

Beilagen

- Übersicht Anhörungsergebnisse
- Synopse Steuergesetz (StG)

Übersicht über die geänderten Bestimmungen

Geänderter Paragraph	Thema	Seite
§ 27a	Patentbox	26
§ 27b	Teilbesteuerung Geschäftsvermögen	26
§ 29 Abs. 1 ^{bis}	Teilbesteuerung Privatvermögen	26
§ 29 Abs. 3–7	Einschränkung Kapitaleinlageprinzip	27
§ 29a Abs. 1 lit. b	Transponierung	28
§ 36a	Zusätzlicher Abzug für F&E	29
§ 36b	Entlastungsbegrenzung	29
§ 45a	Teilbesteuerung (Teilsatzverfahren)	30
§ 48 Abs. 2	Ermässigung Vermögenssteuer (Patente und vergleichbare Rechte)	30
§ 56	Höchstbelastung	30
§ 68 Abs. 3	Reingewinnbesteuerung Internationale Konzernkoordinationszentrale	30
§ 68a	Besteuerung Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten	31
§ 68b	Begriff der qualifizierenden Patente und vergleichbaren Rechte	33
§ 69a	Zusätzlicher Abzug für F&E	34
§ 69b	Gesamtentlastungsbegrenzung	35
§ 71 Abs. 3 lit. b und Abs. 5	Umstrukturierungen	35
§ 72a	Aufdeckung stille Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	35
§ 72b	Aufdeckung stille Reserven bei Ende der Steuerpflicht	37
§ 78	Holdinggesellschaften	37
§ 79	Verwaltungsgesellschaften	37
§ 80	Besondere Bestimmungen für Holding- und Verwaltungsgesellschaften	38
§ 83	Kapitalsteuer von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	38
§ 84	Ermässigung der Kapitalsteuer	38
§ 86 Abs. 1 und 2	Kapitalsteuer; Steuerberechnung	38
§ 87	Kapitalsteuer von Holding- und Verwaltungsgesellschaften	38
§ 88 Abs. 1	Allgemeine Mindeststeuer	39
§ 90	Zuschläge zur Kantonssteuer	39
§ 96 Abs. 3	Wirtschaftliche Handänderung durch Holdinggesellschaften	39
§ 271a	Übergangsbestimmung (Offenlegung von stillen Reserven)	39

Konkordanztabelle

Thema	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)	Steuergesetz (StG)
Patentbox	Art. 8a	–	§ 27a
Teilbesteuerung Geschäftsvermögen	Art. 8 Abs. 2 ^{quinquies}	Art. 18b Abs. 1	§ 27b
Teilbesteuerung Privatvermögen	Art. 7 Abs. 1	Art. 20 Abs. 1 ^{bis}	§ 29 Abs. 1 ^{bis}
Einschränkung Kapitaleinlageprinzip	Art. 7b	Art. 20 Abs. 3–7	§ 29 Abs. 3–7
Transponierung	Art. 7a Abs. 1 Bst. b	Art. 20a Abs. 1 Bst. b	§ 29a Abs. 1 lit. b
Zusätzlicher Abzug für F&E	Art. 10a	–	§ 36a
Gesamtentlastungsbegrenzung	Art. 25b	–	§ 36b
Ermässigung Vermögenssteuer (Patente und vergleichbare Rechte)	Art. 14 Abs. 3 zweiter Satz	–	§ 48 Abs. 2
Besteuerung Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten	Art. 24a	–	§ 68a
Begriff der qualifizierenden Patente und der vergleichbaren Rechte	Art. 24b	–	§ 68b
Zusätzlicher Abzug F&E	Art. 25a	–	§ 69a
Gesamtentlastungsbegrenzung	Art. 25b	–	§ 69b
Umstrukturierungen	Art. 24 Abs. 3 ^{bis} erster Satz und 3 ^{quater} zweiter Satz	–	§ 71 Abs. 3 lit. b und Abs. 5
Aufdeckung stille Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	Art. 24c	Art. 61a	§ 72a
Aufdeckung stille Reserven bei Ende der Steuerpflicht	Art. 24d	Art. 61b	§ 72b
Aufhebung Holding- und Verwaltungsgesellschaften	Art. 28 Abs. 2–5	–	§§ 78, 79 und 80
Kapitalsteuer von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	Art. 29 Abs. 2 Bst. b	–	§ 83
Ermässigung der Kapitalsteuer	Art. 29 Abs. 3	–	§ 84
Übergangsbestimmung (Offenlegung von stillen Reserven; Sondersatz)	Art. 78g	–	§ 271a