

Erläuternder Bericht zum Entwurf für ein Gesetz betreffend die Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 14. September 1992

I. Steuerpolitische Ausgangslage

A. Statusgesellschaften

Gestützt auf die zwingenden Vorgaben des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der Staats- und Gemeindesteuern (StHG) haben die Kantone die nachfolgend beschriebenen Steuerprivilegien für juristische Personen in ihren Steuergesetzen verankert.

Die aus den Statusprivilegien resultierende tiefe und damit im Vergleich des internationalen Steuerwettbewerbs sehr kompetitive Steuerbelastung hat die Standortattraktivität der Schweiz bzw. der Kantone enorm erhöht, was sich auch in entsprechenden Ansiedlungen und Schaffung von Tausenden von qualifizierten Arbeitsplätzen niedergeschlagen hat. Da die direkte Bundessteuer in der Regel in vollem Umfang geschuldet ist, partizipieren die Kantone in Form ihres Bundesteueranteils auch erheblich am entsprechenden Steueraufkommen.

Auch für den Kanton Thurgau haben sich die Status-Gesellschaften in steuerlicher und volkswirtschaftlicher Hinsicht günstig ausgewirkt. So konnten Ansiedlungen, auch internationaler Konzerne, vorgenommen werden, welche zum Teil hochqualifizierte Arbeitsplätze geschaffen haben.

Holdingsgesellschaften

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, sind gemäss § 87 StG bzw. Artikel 28 StHG von der Gewinnsteuer befreit, sofern die Beteiligungen oder die Beteiligungserträge längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Die Steuerbefreiung erstreckt sich grundsätzlich nur auf Beteiligungserträge (Dividenden etc.). Liegenschaftserträge sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne von im Kanton gelegenem Grundeigentum werden zum ordentlichen Gewinnsteuersatz besteuert. Unter dem Holdingdach werden Beteiligungen an operativ tätigen Unternehmen vereint oder aufgebaut. Die Hauptaktivität von Holdingsgesellschaften besteht damit grundsätzlich in der operationellen Führung von dezentral organisierten Unternehmen.

Holdingsgesellschaften entrichten eine Kapitalsteuer von 0,01 Promille des steuerbaren Kapitals, mindestens jedoch eine einfache Steuer von CHF 300.-.

Das steuerrechtliche Holdingprivileg bezweckt die Vermeidung der wirtschaftlichen Drei- und Mehrfachbelastung des selben wirtschaftlichen Substrats.

Verwaltungsgesellschaften

Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, welche in der Schweiz nur eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, kommen auf Antrag in den Genuss folgender steuerlicher Privilegierung:

- Erträge aus Beteiligungen von mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital oder von mindestens 10 % am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft oder von mindestens CHF 1 Mio. Verkehrswert sind steuerfrei.
- Übrige Einkünfte aus der Schweiz werden ordentlich besteuert, während Einkünfte aus dem Ausland nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz zum ordentlichen Tarif besteuert werden.
- Die damit zusammenhängenden Aufwendungen werden denjenigen Erträgen zugewiesen, mit denen sie wirtschaftlich zusammenhängen (sog. Spartenrechnung).

Gemischte Gesellschaften (Domizilgesellschaften)

Bei gemischten Gesellschaften handelt es sich im Kern um Verwaltungsgesellschaften, welche jedoch in der Schweiz eine geringfügige Geschäftstätigkeit ausüben. Erforderlich ist, dass mindestens 80 % der Leistungserstellung im Ausland erbracht worden ist. Zudem fällt die Besteuerungsquote der ausländischen Erträge höher aus als bei einer reinen Verwaltungsgesellschaft.

Verwaltungs- und Domizilgesellschaften entrichten ebenfalls eine Kapitalsteuer von 0,01 Promille des steuerbaren Kapitals, mindestens jedoch eine einfache Steuer von CHF 300.-.

B. Internationaler Druck zur Abschaffung der Steuerstatusgesellschaften

Die vorstehend dargelegten Steuerprivilegien sind schon seit längerer Zeit Gegenstand von heftiger Kritik seitens der EU und der OECD. Die steuerliche Privilegierung von ausländischen Erträgen (sog. "ring fencing") ist seit einiger Zeit international verpönt. Unter dem zunehmenden Druck der EU und der OECD, welche schädlichen Steuerregimes den Kampf angesagt haben, musste sich die Schweiz dazu bereit erklären, die vorstehend erläuterten Steuerprivilegien abzuschaffen, um dem Bannstrahl der für die ganze Volkswirtschaft massiv beeinträchtigenden Repressivmassnahmen zu entgehen.

Eine einseitige Abschaffung ohne flankierende gesetzgeberische Massnahmen würde für die davon betroffenen Gesellschaften zu einem Fiskalschock führen bzw. zu einer breiten Abwanderung an andere steuergünstige (ausländische) Standorte mit Verlusten an Arbeitsplätzen und Steuereinnahmen. Auch dieser Effekt kann nicht im Sinn des Schweizer Wirtschaftsstandortes sein. Die schwindende internationale Akzeptanz und die Ungewissheit über die künftigen steuerlichen Rahmenbedingungen haben zudem zu einer starken Verminderung der Rechts- und Planungssicherheit für in der Schweiz ansässige Unternehmungen geführt und Ansiedlungen neuer Gesellschaften verhindert.

Der Bundesgesetzgeber hat deshalb darauf reagiert und eine Unternehmenssteuerreform (sog. Unternehmenssteuerreform III, USR III) verabschiedet, welche die Beibehaltung der Standortattraktivität bei gleichzeitiger internationaler Akzeptanz im Fokus hat.

C. Eckpunkte der Unternehmenssteuerreform III auf Bundesebene (USR III)

Zentraler Punkt der USR III ist die Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien für Holding-, Verwaltungs- und Domizilgesellschaften. Um die damit einhergehende Minderung der Standortattraktivität für Unternehmen aufzufangen und mobiles Steuersubstrat in der Schweiz zu erhalten, wurden verschiedene Massnahmen vorgesehen, welche zum einen international anerkannt sind und zum anderen Unternehmungen eine moderate Steuerbelastung verschaffen.

Folgende Massnahmen sind auf Stufe der Staats- und Gemeindesteuern vorgesehen:

- Einführung einer sog. Patentbox: Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten sollen mittels einer sog. Patentbox, welche nur auf kantonaler Ebene eingeführt wird, reduziert besteuert werden. Diese Massnahme müssen die Kantone zwingend umsetzen, wobei sie aber die Höhe der steuerlichen Entlastung selbst festsetzen können (maximal auf 90 % des steuerbaren Boxengewinns beschränkt).
- Aufwendungen für Forschung und Entwicklung: Die Kantone können vorsehen, dass entsprechende Aufwendungen um einen Zuschlag von maximal 50 % erhöht werden können, was sich steuermindernd auswirkt. Es ist den Kantonen offengelassen, ob sie diese Massnahme in ihren kantonalen Steuergesetzen umsetzen wollen.
- Zinsbereinigte Gewinnsteuer: Bei der direkten Bundessteuer wird die zinsbereinigte Gewinnsteuer zwingend eingeführt; den Kantonen ist es freigestellt. Mit dieser Massnahme kann ein kalkulatorischer (fiktiver) Zins auf sog. Sicherheitseigenkapital (d. h. quasi "überschüssigem" Eigenkapital) zum Abzug zugelassen werden, sofern die Teilbesteuerung der Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungen mindestens 60 % beträgt.
- Begrenzung der steuerlichen Entlastungen: Insgesamt dürfen sich die steuerlichen Entlastungen auf maximal 80 % des Gewinns vor Berücksichtigung dieser Massnahmen, Verlustvorträgen und unter Ausschluss von Nettobeteiligungserträgen belaufen, wobei es den Kantonen offensteht, eine geringere Ermässigung vorzusehen. Unter die Entlastungsbegrenzung fallen auch Abschreibungen auf den vor Inkrafttreten der USR III in der Steuerbilanz aufgedeckten stillen Reserven, welche unter Geltung der abzuschaffenden Steuerprivilegien gebildet worden sind.
- Reduktion der Kapitalsteuer: Die Kantone können eine reduzierte Kapitalsteuer auf dem Teil des Eigenkapitals festlegen, das auf Beteiligungen, Patente und vergleichbare Rechte sowie Konzerndarlehen entfällt.
- Realisierung von stillen Reserven: Werden stille Reserven, welche unter Geltung der abzuschaffenden Steuerprivilegien gebildet worden sind, fünf Jahre nach Inkrafttreten der USR III realisiert, werden die entsprechenden Kapitalgewinne gesondert mit einem kantonalen Sondersatz besteuert.

Diese Vorhaben sollen zudem durch kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen flankiert werden, deren Umsetzung wiederum in der Autonomie der Kantone liegt.

Zudem wird der Anteil der Kantone an der direkten Bundessteuer auf 21,2 % erhöht, was die kantonalen Steuerausfälle teilweise kompensieren soll.

II. Stossrichtung und Eckpunkte der kantonalen Umsetzung

A. Kernelemente

1. Gewinnsteuersatzsenkung

Kernpunkt der kantonalen Umsetzung der USR III bildet die Gewinnsteuersatzsenkung von bislang 4 % auf 2,5 %. Davon sind alle juristischen Personen betroffen. Angepeilt wird eine finale Gesamtsteuerbelastung bei juristischen Personen (Bund, Kanton und Gemeinden) von rund 12 - 14 %, was auch den Bestrebungen anderer Kantone entspricht.

Bei einem Steuerfuss von 280 % (Stadt Frauenfeld) und einer Bundessteuer von 8,5 % (nach Steuern) ergibt sich bei einem Gewinnsteuersatz von 2,5 % eine effektive Steuerbelastung von 13,42 %.

Damit international wie interkantonal die Steuerwettbewerbsfähigkeit beibehalten werden kann, muss der Steuersatz massiv gesenkt werden. Dazu ein interkantonaler Belastungsvergleich der Kantonshauptorte sowie bereits durch die Kantone geplante Änderungen:

Kanton	effektive Steuerbelastung		F&E, NID
	heute	geplante	
AI	14.16 %	?	?
AR	13.04 %	?	?
BE	21.64 %	17.7 %	ja
BL	20.70 %	14.0 %	ja
BS	22.18 %	13.0 %	ja
FR	19.86 %	13.7 %	?
GE	24.16 %	13.5 %	nein
GL	15.70 %	?	?
GR	16.68 %	?	?
LU	12.32 %	?	?
NW	12.66 %	?	?
OW	12.66 %	?	?
SG	17.40 %	?	?
SH	16.04 %	12 - 12.5 %	?
SZ	15.27 %	?	?
TG	16.43 %	13.4 %	nein
TI	20.67 %	17.5 %	ja
VD	22.09 %	13.8 %	nein
ZG	14.60 %	12.0 %	ja
ZH	21.15 %	18.2 %	ja

2. Kapitalsteuersatzsenkung

Zusätzlich soll die Kapitalsteuer von 0,3 Promille auf 0,15 Promille reduziert werden, wobei der Sockelbetrag (einfache Steuer) von CHF 100.00 auf CHF 200.00 angehoben werden soll.

Diese Massnahme steht im Zusammenhang mit der Abschaffung der reduzierten Kapitalsteuer für Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften, für die heute ein Kapitalsteuersatz von lediglich 0,01 Promille des steuerbaren Kapitals, mindestens aber CHF 300.00 einfache Steuer gilt. Neu soll für alle Gesellschaften ein Kapitalsteuersatz von 0,15 Promille und eine Mindeststeuer von CHF 200.00 einfache Steuer festgelegt werden. Eine Privilegierung der bisherigen Statusgesellschaften beim Kapitalsteuersatz ist nach übergeordnetem Bundesrecht nicht mehr zulässig.

Damit reduziert sich die Kapitalsteuer für die bislang ordentlich besteuerten Gesellschaften; für die Statusgesellschaften erhöht sie sich minim.

3. Patentbox

Die zwingend vom StHG vorgegebene Patentbox wird relativ unattraktiv ausgestaltet, da diese sehr grosse Mitnahmeeffekte mit sich bringt und sich wenig zielgerichtet auswirkt. Mit einer generellen Gewinnsteuersatzsenkung wird das Ziel einer kompetitiven Steuerbelastung (interkantonal und international) wirkungsvoller erreicht.

4. Forschungs- und Entwicklungskosten, zinsbereinigte Gewinnsteuer

Sowohl auf die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer als auch einer steuerlichen Begünstigung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen wird vorerst verzichtet. Die Steuerausfälle aus diesen Privilegierungen sind schwer abschätzbar; zudem wären diese, neben der allgemeinen Gewinnsteuersatzsenkung, finanziell nicht mehr verkraftbar. Je nach Entwicklung der Standortattraktivität könnten diese Massnahmen in einer späteren Steuergesetzrevision noch umgesetzt werden.

5. Sonderbesteuerung nach Wegfall des Steuerstatus

Der Sondersatz für die Besteuerung von unter Steuerprivilegien gebildeten stillen Reserven, welche innert fünf Jahren seit Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung realisiert werden, beträgt 0,5 %.

6. Entlastungsbegrenzung

Die Begrenzung der steuerlichen Entlastung wird auf 70 % des steuerbaren Gewinns festgesetzt, das heisst steuerpflichtige Gesellschaften haben mindestens 30% ihres steuerbaren Gewinns zu versteuern. Dies betrifft die Patentbox sowie die Abschreibung auf aufgewerteten Aktiven von bisherigen Statusgesellschaften. Damit wird eine minimale Besteuerung sichergestellt.

7. Reduktion des Teilbesteuerungsabzugs auf Beteiligungserträgen

Vor dem Hintergrund der massiven Senkung des Gewinnsteuersatzes rechtfertigt sich eine Teilbesteuerung von Beteiligungserträgen im bisherigen Umfang nicht mehr. Die Teilbesteuerung der Dividenden wurde vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung eingeführt (Besteuerung auf Unternehmensebene und bei Ausschüttung auf Ebene der Beteiligungsinhaber). Da die Steuerbelastung auf Unternehmensebene signifikant reduziert wird, soll - auch zur Gegenfinanzierung - der Teilbesteuerungsabzug auf 30 % vermindert werden (bisher 40 %).

B. Mindereinnahmen und Gegenfinanzierung

Die geplante Änderung des kantonalen Gesetzes über die Krankenversicherung (TG KVG) bringt eine Entlastung zu Gunsten der Politischen Gemeinden von CHF 3.3 Mio. Ebenso sollen die Schulgemeinden über das Beitragsgesetz mit CHF 6.0 Mio. entlastet werden, was im Rahmen der Überprüfung des Finanzausgleichs berücksichtigt werden soll.

Schliesslich sollen bei der geplanten Erhöhung der Kinderzulagen auf CHF 250.- (Motionsumsetzung) die Arbeitgeber durch eine höhere Partizipation mitfinanzieren, welche mit ca. CHF 20 Mio. zu Buche schlägt. Somit kommt ein erheblicher Teil der Netto-Steuerentlastung der juristischen Personen von total ca. CHF 35.8 Mio. den Thurgauer Familien zu Gute.

Massnahmen	Kanton Thurgau	Gemeinden
Reduktion Gewinn- und Kapitalsteuersatz	- 20.8	-30.3
Patentbox	0.0	0.0
Wegfall Holdingprivileg	2.0	2.8
Wegfall Verwaltungs- / Domizilprivileg (5 Jahre nach Inkrafttreten)	0.6	0.8
Reduktion Teilbesteuerungsabzug Dividenden	3.8	5.3
Erhöhung Anteil direkte Bundessteuer	16.0	
Auswirkungen NFA	3.0	
<i>Total StG-Revision</i>	4.6	-21.4
Änderung TG KVG	-3.3	3.3
Entlastung Schulgemeinden (Beitragsgesetz)	-6.0	6.0
Total	-4.7	-12.1
davon		
Politische Gemeinden		-4.0
Schulgemeinden		-5.4
Kirchgemeinden		-2.7

III. Weiterer Revisionsbedarf

Neben der Umsetzung der USB III sind noch weitere übergeordnete bundesrechtliche Vorgaben ins Steuergesetz zu übernehmen:

- Anpassung der Verjährungsfristen in Bezug auf Steuerstraftatbestände an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB;
- Anpassungen im Zusammenhang mit dem Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung

- erung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken;
- Behebung redaktioneller Mängel.

IV. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

§ 20c

Diese Änderung steht in Verbindung mit der zwingenden Einführung der sog. Patentbox. Da § 20c auf die Regelung bei den juristischen Personen (§ 76a) verweist, kann ebenfalls auf die unter § 76a angeführte Darstellung verwiesen werden.

§ 22 Absatz 2

Da der Gewinnsteuersatz erheblich gesenkt wird, ist der Teilbesteuerungsabzug auf Dividenden aus Beteiligungen im Privatvermögen ebenfalls entsprechend zu reduzieren. Neu soll der Teilbesteuerungsabzug nurmehr 30 % (bisher 40 %) betragen.

Der Teilbesteuerungsabzug auf Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen bleibt unverändert, da diesbezüglich im Gegensatz zu Beteiligungen im Privatvermögen auch Kapitalgewinne steuerbar sind. Dies rechtfertigt sich auch vor dem Hintergrund der eher selten anzutreffenden Beteiligungen im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person.

§ 76a

Mit dieser neuen Bestimmung wird die sog. Patentbox im Steuergesetz verankert. Sie entspricht wortwörtlich Artikel 24a StHG und ist zwingend von den Kantonen umzusetzen. Diese sind jedoch frei, den Umfang der Ermässigung festzusetzen. Aufgrund der hohen, mit dieser Massnahme verbundenen Mitnahmeeffekte wird die Ermässigung auf 40 % festgelegt. Beanspruchen können diese Privilegierung auch bisher ordentlich besteuerte steuerpflichtige Personen. Die Ausgestaltung der vorgesehenen Patentbox ist international anerkannt und wird auch von einigen EU-Mitgliedstaaten angewendet.

Patente räumen dem Inhaber einen staatlich verliehenen Schutztitel in Bezug auf eine technische Erfindung ein. Patente werden in der Schweiz durch das Institut für geistiges Eigentum bei Erfüllen der einschlägigen Voraussetzungen verliehen und im Patentregister eingetragen. Patente können jedoch auch in anderen Ländern oder auch für das Gebiet der Jurisdiktion der Europäischen Union beantragt werden. Nach schweizerischem Immaterialgüterrecht gilt der Patentschutz 20 Jahre nach Eintragung. Während dieser Zeit kann niemand ohne Zustimmung des Patentinhabers die entsprechende Erfindung herstellen, verwenden oder verkaufen. Räumt der Patentinhaber einem Dritten das Recht ein, die entsprechende Erfindung zu verwenden (z. B. zu Produktionszwecken), so hat dieser Lizenzgebühren dafür zu entrichten. Diese Erträge qualifizieren für die Anwendung der Patentbox.

Was unter vergleichbare Rechte fällt, wird von der gestützt auf Artikel 24a Absatz 4 StHG zu erlassenden bundesrätlichen Ausführungsbestimmungen definiert. Gemäss ersten Verlautbarungen könnten darunter ergänzende Schutzzertifikate (EZS) oder Rechte aufgrund Erstanmelderschutzes gemäss Artikel 12 des Heilmittelgesetzes, wei-

tere Registerrechte oder Software gerechnet werden. Der Bundesrat erlässt auch Verordnungsbestimmungen zu den für die Anwendung der Patentbox erforderlichen Dokumentationspflichten, welche insbesondere für die Beweisführung massgebend sind.

Die Funktionsweise der Patentbox, insbesondere der rechnerischen Herleitung der für die steuerliche Ermässigung qualifizierenden Erträge, wird der Bundesrat ebenfalls in der angeführten Verordnung regeln. Die vorgesehene Ausgestaltung folgt der sog. Residualmethode, wonach nur der auf qualifizierendes Immaterialgüterrecht zurückzuführende Anteil des Reingewinns ermässigt besteuert wird, und soll kurz skizziert werden:

Festzuhalten ist, dass die entsprechende Patentbox nur für Erträge aus Produkten mit Patenten beansprucht werden kann, was hohe Anforderungen an die Dokumentationspflichten der steuerpflichtigen Person stellt, da ihr die Beweislast für die Patentbox als steuermindernde Tatsache überbunden wird. In einem ersten Schritt werden vom gesamten Gewinn vor Steuern einer juristischen Person (bzw. von den steuerbaren Einkünften einer selbständigerwerbenden natürlichen Person) das Finanzergebnis abgezogen (Erträge aus Wertschriften, Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertschriften sowie Zinsaufwendungen etc.). Danach werden alle Erträge und Kosten, welche nicht auf Tätigkeiten mit Patenten und vergleichbaren Rechten oder auf einem Verkauf eines Produkts bzw. einer Dienstleistung mit qualifizierendem Immaterialgüterrecht basieren, ausgeschieden und ordentlich besteuert. In einem weiteren Schritt müssen die Erträge aus Routinefunktionen und Markenrechten heraus gerechnet werden. Der verbleibende Erfolg bildet den sog. Boxenerfolg.

International gilt bei Patentboxen der sog. modifizierte Nexus-Approach, der verlangt, dass Erträge aus qualifizierenden Immaterialgüterrechten nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren sowie im Ausland bei Dritten beauftragten Forschungs- und Entwicklungsaufwandes (F&E) zum gesamten F&E-Aufwand privilegiert besteuert werden dürfen. Der inländische F&E-Aufwand wird dabei mit einem Zuschlag von 30 % berücksichtigt (sog. "up-lift"), um die Finanzierung und Kontrolle von F&E im Ausland entsprechend abzugelten. Dieser Ansatz will die Bestrebung, Gewinne dort zu besteuern, wo sie effektiv anfallen, verwirklichen. Der Boxenerfolg ist mit dem entsprechenden Nexus-Faktor zu multiplizieren, wobei dann das Resultat im Umfang der kantonalen Ermässigung in den steuerbaren Reingewinn einfließt.

Zahlenbeispiel

Reingewinn gem. ER	CHF 1.5 Mio.	
Boxengewinn	CHF 0.6 Mio.	
<i>nicht privilegierter Gewinn</i>	<i>CHF 0.9 Mio.</i>	
F&E Inland CHF	CHF 0.2 Mio.	
F&E Gesamt	CHF 0.4 Mio.	
Nexus-Approach:	<u>CHF 0.2 Mio. x 130 %</u>	Nexus-Faktor: 0.65
	CHF 0.4 Mio.	
steuerliche Ermässigung durch Patentbox:		
Boxengewinn	CHF 0.6 Mio.	
Nexus 0.65 von CHF 0.6 Mio.	CHF 0.390 Mio.	
davon 40 % Ermässigung	<u>CHF 0.156 Mio.</u>	

steuerbarer Boxengewinn	CHF 0.234 Mio.
übriger Gewinn	<u>CHF 0.900 Mio.</u>
steuerbarer Gewinn insgesamt	CHF 1.134 Mio.

Mit dem dynamischen Verweis in § 76a Absatz 3 auf die bundesrätliche Verordnung werden die zwingenden bundesrechtlichen Ausführungsbestimmungen im Zusammenhang mit der Patentbox übernommen, womit auch sichergestellt werden kann, dass periodische Anpassungen derselben ohne Verzug ins kantonale Recht überführt werden können.

Da Erträge aus qualifizierenden Immaterialgüterrechten bei Beanspruchung der Patentbox nur ermässigt besteuert werden, sind bei erstmaliger Inanspruchnahme aus steuer-systematischen Überlegungen die damit zusammenhängenden F&E-Aufwendungen pro qualifizierendes Patent (bzw. vergleichbares Recht), welche in den vergangenen Steuerperioden vollumfänglich als geschäftsmässig begründete Aufwendungen berücksichtigt worden sind, beim steuerbaren Reingewinn aufzurechnen (sog. Boxeneintritt). Im gleichen Umfang kann in der Steuerbilanz eine besteuerte stille Reserve geltend gemacht werden, welche wiederum in den Folgeperioden steuerwirksam abgeschrieben werden kann. Den Nachweis für die aufzurechnenden F&E-Aufwendungen hat grundsätzlich die Veranlagungsbehörde zu erbringen, da es sich hierbei um steuerbegründende Tatsachen handelt. Die Dokumentationspflichten der steuerpflichtigen Person werden diesbezüglich aber eine massgebende Rolle spielen, um den direkten Zusammenhang zwischen den aufgerechneten Aufwendungen und den qualifizierenden Immaterialgüterrechten herzuleiten.

Im Zusammenhang mit der Patentbox ist auf die Entlastungsbegrenzung von § 86b hinzuweisen, wonach die steuerliche Ermässigung 70 % des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages und vor Abzug der Patentboxentlastung nicht übersteigen darf. Im Weiteren werden gestützt auf diese Bestimmungen auch keine mit der Patentbox resultierenden Verlustvorträge zugelassen.

Der administrative Aufwand für die Erfassung und Berechnung der qualifizierenden Erträge aus Immaterialgüterrechten wird sowohl für die steuerpflichtige Unternehmung als auch für die Steuerbehörden unverhältnismässig hoch sein. Deshalb bevorzugt der Regierungsrat eine allgemeine Gewinnsteuersatzsenkung, um solche Leerläufe zu vermeiden.

§ 76b

§ 76b entspricht wortwörtlich dem zwingend umzusetzenden Artikel 24b StHG. Er regelt die Aufdeckung von stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht einer juristischen Person. Diese dürfen grundsätzlich gewinnsteuerneutral aufgedeckt werden und können mit den Abschreibungssätzen abgeschrieben werden, welche für die mit den stillen Reserven verhafteten Vermögenswerte gelten. Nicht darunter fallen stille Reserven auf für den Beteiligungsabzug qualifizierenden Beteiligungen.

Für Statusgesellschaften, welche bei Inkrafttreten der Abschaffung der entsprechenden Steuerprivilegien über stille Reserven verfügen, wird eine spezifische Übergangsbe-

stimmung, welche in § 246 enthalten ist, geschaffen.

§ 76c

§ 76c ist die spiegelbildliche Bestimmung zu § 76b und regelt die Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht. Inhaltlich und vom Wortlaut entspricht sie Artikel 24c StHG. Die zum Ende der Steuerpflicht (bzw. deren in Absatz 2 festgelegten Äquivalenzen) bestehenden stillen Reserven werden mit der Gewinnsteuer erfasst.

§ 79 Absatz 3 Ziffer 2

Infolge Abschaffung der Statusgesellschaften entfällt die inhaltliche Notwendigkeit der bisherigen Regelung in § 79 Absatz 3 Ziffer 2.

§ 85

Der Gewinnsteuersatz soll als essentielle Massnahme zur Stärkung des Wirtschaftsstandortes von bisher 4 % auf 2,5 % gesenkt werden.

§ 86b

Diese Bestimmung entspricht Artikel 25b StHG. Die Höhe der Entlastungsbegrenzung liegt in der Kompetenz der Kantone, muss aber mindestens eine Besteuerung von 20 % des steuerbaren Gewinns vorsehen.

Diese Massnahme ist vorab finanzpolitisch motiviert, führt sie doch dazu, dass gewinnausweisende Gesellschaften ungeachtet der beanspruchten Steuerprivilegien jede Steuerperiode mindestens 20 % ihres Gewinns versteuern müssen. Zudem ist die Entlastungsbegrenzung auch ein Instrument gegen stark schwankende Steuereinnahmen.

Die Entlastungsbegrenzung soll im Thurgau auf 70 % festgesetzt werden, d. h. steuerpflichtige Gesellschaften haben mindestens 30 % ihres steuerbaren Gewinns zu versteuern. Unter die Entlastungsbegrenzung fallen zum einen die Patentbox sowie Abschreibungen im Zusammenhang mit der Aufdeckung von stillen Reserven. Kann die Steuerermässigung nicht voll ausgeschöpft werden, erfolgt kein Vortrag auf die nachfolgenden Steuerperioden.

§§ 87 - 90

Infolge Abschaffung der Statusgesellschaften entfällt die inhaltliche Notwendigkeit der bisherigen Regelungen in den §§ 87 - 90, weshalb sie ersatzlos aufzuheben sind.

§ 91 Absätze 1 und 3

Der Gewinnsteuersatz für Vereine, Stiftungen und übrige juristischen Personen sollen ebenfalls von 4 auf 2,5 % gesenkt werden.

In Absatz 3 wird neu die Besteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken geregelt. Diese Bestimmung entspricht wortwörtlich Artikel 26a StHG. Die Steuerfrei-

grenze, welche von den Kantonen autonom festgesetzt werden können, entspricht der Freigrenze bei der direkten Bundessteuer von CHF 20'000.-. Eine Freigrenze ist nicht mit einem Freibetrag gleichzusetzen. Übersteigt der Gewinn den Betrag von CHF 20'000.-, so unterliegt er in voller Höhe der Besteuerung. Ein Freibetrag wird in jedem Fall von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht und mindert so die Steuerlast.

Während juristische Personen, welche öffentliche, gemeinnützige oder gesamtschweizerische Kultus-Zwecke verfolgen, auf Gesuch von der subjektiven Steuerpflicht befreit werden können, wenn ihre Mittel vollumfänglich dem steuerbefreiten Zweck verhaftet bleiben, sind Vereine, welche andere Zwecke verfolgen, insbesondere ideelle, grundsätzlich steuerpflichtig. Aus Gründen der Verfahrensökonomie werden diese Vereine jedoch in der Regel nicht ans Steuerregister genommen, da deren Steueraufkommen gegen Null tendiert (der Gewinn und Kapital übersteigen die jeweiligen Freigrenzen von CHF 5'000.- bzw. CHF 100'000.- nicht).

Der Begriff des ideellen Zwecks wird im Gesetz nicht definiert. Mit Verweis auf Artikel 60 Absatz 1 ZGB können als ideelle Zwecke beispielsweise politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben angeführt werden. Abzugsgrenzen ist der ideelle Zweck daher vom wirtschaftlichen Zweck, der auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für die seiner Interessenssphäre angehörigen Personen gerichtet ist (siehe Botschaft zum Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken vom 6. Juni 2014; Ziff. 1.3.2.). Erst die Praxis und Rechtsprechung werden mit der Zeit zu einer gefestigten Begriffsdefinition führen. Sportvereine, kulturelle oder gesellige Vereine dürften aber ohne Weiteres darunter fallen. Da aufgrund amtsnotorischer Erfahrungswerte davon auszugehen ist, dass diese Kategorie von Vereinen in der Regel keinen Gewinn über CHF 20'000.- ausweisen dürften, ist auch nicht mit einer erhöhten Steuerbelastung zu rechnen.

Artikel 26a StHG ist per 1. Januar 2016 in Kraft getreten. Für die Kantone besteht grundsätzlich eine zweijährige Anpassungsfrist, um das kantonale Recht anzupassen.

§ 93 Absatz 2

Diese Bestimmung steht ebenfalls im Zusammenhang mit der Umsetzung der USR III. Um mobilem Steuersubstrat (Beteiligungen, Immaterialgüterrecht, Konzerndarlehen) auch betreffend die Kapitalsteuer Rechnung zu tragen, sieht Artikel 29 Absatz 3 StHG vor, dass die Kantone bei der Kapitalsteuer eine entsprechende Ermässigung einführen können.

Die vorgesehene Ermässigung erfolgt auf Bemessungsebene, indem nur 10 % des Kapitalanteils, der auf die zur Ermässigung qualifizierenden Aktiven entfällt, in die Bemessung der Kapitalsteuer einfließt.

Beispiel:

Eine Gesellschaft hält eine Beteiligung, welche für den Beteiligungsabzug gemäss § 86 StG qualifiziert, sowie ein Patent, dessen Erträge in die Patentbox fließen. Die Beteiligung sowie das Patent machen 40 % der Bilanzsumme der Gesellschaft aus. Das Eigenkapital beläuft sich auf CHF 3 Mio. 40 % davon

werden nurmehr mit 10 % in die Bemessung einbezogen, d. h. CHF 120'000.-. Das steuerbare Kapital beläuft sich demnach auf CHF 1.92 Mio.

§ 94

Infolge Abschaffung der Statusgesellschaften ist auch die entsprechende Bestimmung bei der Kapitalsteuer ersatzlos aufzuheben. Mobilem Steuersubstrat wird mit der neu geschaffenen Bestimmung von § 93 Absatz 2 Rechnung getragen.

§ 98

Der Kapitalsteuersatz wird für alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unter Aufgabe der bisherigen Unterscheidung (Statusgesellschaften versus ordentlich besteuerte Gesellschaften) gleich festgesetzt. Er beträgt neu 0,15 Promille (bisher 0,3 Promille für ordentlich besteuerte Gesellschaften, 0,01 Promille für Statusgesellschaften). Die Mindestkapitalsteuer (einfache Steuer) wird demgegenüber auf CHF 200.- festgesetzt, was einer Kapitalsteuerbelastung von rund CHF 600.- entspricht.

Für bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften ergibt sich gegenüber der bisherigen Rechtslage eine Erhöhung der Mindeststeuer von CHF 100.-, für Statusgesellschaften eine Reduktion von CHF 100.- (einfache Steuer).

Aufgrund der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer ist gegenüber der bisherigen Situation mit keinen nennenswerten Verschiebungen der Steuerlast zu rechnen.

§ 99

Infolge Abschaffung der Statusgesellschaften ist auch die entsprechende Bestimmung bei der Kapitalsteuer ersatzlos aufzuheben.

Für kapitalträchtige Gesellschaften, die den Status verlieren, ergibt sich eine moderate Mehrbelastung, da der Kapitalsteuersatz von 0,01 Promille auf 0,15 Promille erhöht wird (siehe Ausführungen unter § 98). Für weniger kapitalschwere Gesellschaften ergibt sich aufgrund der gesunkenen Mindestbesteuerung von CHF 200.- eine Minderbelastung (bisher: CHF 300.-).

Zusammen mit § 93 Absatz 2 kann für ehemalige Statusgesellschaften weiterhin eine moderate Kapitalbesteuerung gewährleistet werden.

§ 100 Absatz 1

Die Kapitalsteuer der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen beträgt bisher 0,3 Promille und soll auf 0,15 Promille gesenkt werden. Ebenso aufzunehmen ist die Kapitalsteuerpflicht von juristischen Personen mit ideellen Zwecken (siehe auch Ausführungen zu § 91 Absatz 3).

§ 138 Absatz 3

Die Neuregelung ist bloss redaktioneller Art und nimmt auch Grundstückübertragungen im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung im Konzern gemäss § 79 Absatz 3 in den Katalog der steuerfreien Transaktionen auf. Eine Steuerbefreiung wird aber be-

reits bisher gestützt auf Artikel 103 FusG zugesprochen.

§ 215 Absatz 1

Mit dem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 26. September 2014 wird zum einen die Begrifflichkeit der auszuhängenden Sanktionen an die Terminologie des StGB angeglichen und zum anderen die entsprechenden Verjährungsbestimmungen in Bezug auf die Steuerstraftatbestände an die seit 1. Oktober 2002 im StGB geltende Verjährungsordnung angepasst.

Bei Verurteilung wegen Steuerbetrugs kann neu nun auch eine bedingte Freiheitsstrafe in Kombination mit einer Geldstrafe ausgefällt werden.

Das entsprechende Bundesgesetz tritt per 1. Januar 2017 in Kraft. Gemäss Artikel 72s Absatz 1 StHG haben die Kantone ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt der Inkraftsetzung anzupassen. Sollte dies nicht der Fall sein, finden die entsprechenden Bestimmungen direkt Anwendung (Art. 72s Abs. 2 StHG).

§ 216 Absatz 1

Bei Verurteilung wegen Quellensteuerveruntreuung kann neu nun auch eine bedingte Freiheitsstrafe in Kombination mit einer Geldstrafe ausgefällt werden.

§ 217

In Absatz 1 werden die unterschiedlichen Zuständigkeiten bei Steuerstrafverfahren geregelt: Während Bussen wegen Mitwirkungspflichtsverletzungen und Steuerhinterziehungsverfahren von der Steuerverwaltung durchgeführt werden, sind Steuerbetrugsdelikte gemäss §§ 215 und 216 StG durch die Staatsanwaltschaft zu bearbeiten.

Absätze 2 und 3 bleiben inhaltlich unverändert.

§ 217a Absatz 3

Nach bisheriger Regelung konnten Verfahrenskosten gestützt auf § 154 Absatz 2 auferlegt werden. Die Besonderheit des Steuerstrafverfahrens rechtfertigt es aber, eine spezifische Bestimmung aufzunehmen, wonach Verfahrenskosten auch dann auferlegt werden können, wenn ein Steuerstrafverfahren eingestellt werden muss, aber die Kosten grösstenteils durch die steuerpflichtige Person verursacht worden sind.

§ 219

Mit dem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 26. September 2014 werden auch die Verjährungsbestimmungen des StGB, welche seit 1. Oktober 2002 in Kraft sind, in Bezug auf die Steuerstraftatbestände übernommen. Damit werden die Verjährungsfristen gegenüber dem bisherigen Recht verkürzt, was sich aber durch die Regelung in Absatz 2 wieder etwas relativiert und in der Praxis nur in seltenen Einzelfällen relevant werden dürfte.

Als wichtigste Neuerung ist die Regelung in Absatz 2 zu erwähnen, wonach die Verjähr-

rung nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist eine (rechtsmittelfähige) Bussenverfügung erlassen worden ist.

§ 220

Es kann auf die Ausführungen zu § 219 verwiesen werden.

§ 221

Mit der entsprechenden Neuerung wird auch die Bezugsverjährung von rechtskräftigen Bussen und Kostenforderungen neu geregelt, welche sich an die Bezugsverjährung gemäss § 153 StG anlehnt.

§ 224

Die entsprechende Änderung behebt ein redaktionelles Versehen, da Munizipalgemeinden seit geraumer Zeit abgeschafft worden sind. Dieser Begriff wird mit "Politischer Gemeinde" ersetzt.

§ 245

Im Strafrecht gilt in Bezug auf neue Gesetzesbestimmungen die sog. „Lex-mitior“-Regel, die besagt, dass das jeweilige, für den Delinquenten günstigste Recht zur Anwendung gelangt. Damit wird das Rückwirkungsverbot von neuem Recht auf vor dem Inkrafttreten abgeschlossene Sachverhalte durchbrochen, falls das neue Recht eine mildere Wirkung enthält.

§ 246

Verliert eine Statusgesellschaft nach bisherigem Recht ihren privilegierten Status, so ist es ihr möglich, die während dem Steuerprivileg gebildeten stillen Reserven vor dem Wegfall in der Steuerbilanz steuerneutral aufzudecken und in den Folgeperioden steuerwirksam abzuschreiben. Dies mildert den Fiskalschock im Zusammenhang mit dem Statuswechsel.

Die Übergangsbestimmung steht in Verbindung mit Artikel 78g StHG, welcher den Kantonen vorschreibt, eine Sondersteuer auf innert fünf Jahren seit Inkrafttreten realisierten stillen Reserven vorzusehen.

Statusgesellschaften, die innert fünf Jahren nach dem Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzesentwurfs die stillen Reserven realisieren, haben demnach lediglich eine Sondersteuer von 0,5 % zu entrichten. Diese Sondersteuer kommt aber nur zur Anwendung auf Vermögenswerten, welche der privilegierten Besteuerung unterworfen waren, einschliesslich originärem Goodwill, nicht aber beispielsweise für Grundstücke, welche auch unter dem Regime der Steuerstatus ordentlich besteuert werden müssen.

Die Höhe der für die Sondersteuer massgebenden stillen Reserven wird bei Inkrafttreten mittels Feststellungsverfügung rechtsverbindlich nach allgemein anerkannten Bewertungsregeln festgelegt. Diese Feststellungsverfügung kann analog den im Veranlagungsverfahren massgebenden Rechtsmitteln angefochten werden. Ebenfalls einbezogen wird der originäre Goodwill.

Abschreibungen auf den vor dem Übergang zum neuen Recht aufgedeckten stillen Reserven einschliesslich originärem Goodwill unterliegen der Bestimmung zur Entlastungsbegrenzung von § 86b. Die entsprechenden Abschreibungen können daher 70 % des steuerbaren Gewinns nicht übersteigen.

IV. Inkrafttreten

Die Gesetzesvorlage soll zusammen mit dem Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) vom 17. Juni 2016 in Kraft treten. Da eine Referendumsabstimmung sehr wahrscheinlich ist, welche im Februar 2017 stattfinden könnte, ist eine Inkraftsetzung, die Zustimmung des Stimmvolkes vorausgesetzt, per 1. Januar 2019 anzustreben.