



Botschaft

der Standeskommission an den Grossen Rat des Kantons Appenzell I.Rh. zum

Landsgemeindebeschluss zur Revision des Steuergesetzes

1. Unternehmensbesteuerung

Seit 2005 belastet die Kontroverse um die Unternehmensbesteuerung die Beziehungen zwischen der Schweiz und der EU. 2007 fällte die Europäische Kommission (EU-Kommission) einen unilateralen Entscheid, wonach die kantonalen Unternehmenssteuerregimes inkompatibel mit der Beihilfebestimmung des Freihandelsabkommens Schweiz-EU von 1972 seien. Die Schweiz konnte sich der rechtlichen Beurteilung der Sachlage durch die EU-Kommission nicht anschliessen und erachtete diesen Entscheid als unbegründet. Bei den von der EU als schädlicher Steuerwettbewerb kritisierten Besteuerungsmodellen für Unternehmen in der Schweiz handelte es sich um 1) Domizilgesellschaften, 2) gemischte Gesellschaften, 3) Holdinggesellschaften, 4) Beteiligungsabzug, 5) Finanzbetriebsstätten, 6) Prinzipalgesellschaften und 7) Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik (Lex Bonny). Bis 2009 konnte keine Lösung für den Konflikt gefunden werden. Die Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik sind Gegenstand technischer Gespräche zwischen dem Eidgenössischen Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung und der Generaldirektion Wettbewerb der Europäischen Union. Im Juni 2010 kamen die EU und die Schweiz überein, einen Dialog über die Unternehmenssteuerregimes zu führen.

Die gemeinsame Erklärung wurde am 14. Oktober 2014 von Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf sowie Vertreterinnen und Vertretern der 28 EU-Mitgliedsstaaten in Luxemburg unterzeichnet. Damit kam eine fast zehn Jahre auf den Beziehungen Schweiz-EU lastende Kontroverse zu einem vorläufigen Abschluss.

Am 12. Februar 2017 scheiterte die USR III indessen an der Urne. Die anschliessende Analyse durch die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV zeigte verschiedene Unzulänglichkeiten der Vorlage auf. So wurde von breiter Seite bemängelt, dass die Vorlage zu komplex sei und eine entsprechende Gegenfinanzierung fehle. Des Weiteren wurde bemängelt, dass die Vorlage zu wenig greifbar für die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger gewesen sei. Da die Kantone mit der besagten Vorlage lediglich einen Baukasten mit Massnahmen erhalten sollten, wäre eine sehr unterschiedliche Umsetzung der Vorlage in den einzelnen Kantonen denkbar gewesen. Folglich war für die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger nicht klar, wie die Vorlage im jeweiligen Wohnkanton umgesetzt werden würde, wenn auf nationaler Ebene die Vorlage angenommen worden wäre.

Der Bundesrat verabschiedete am 21. März 2018 die Botschaft zur SV17. Sie entspricht in wesentlichen Teilen der Vernehmlassungsvorlage. Eine Ausnahme bildet der vertikale Ausgleich. Eine Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer forderte eine stärkere Beteiligung des Bundes an den Reformlasten. Der Bundesrat schlug deshalb eine Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer auf 21.2% vor.

Die Ziele der Reform blieben gegenüber der USR III unverändert. Nach dem Bundesrat geht es darum, die internationale Akzeptanz des Unternehmenssteuerrechts der Schweiz wiederherzustellen, gleichzeitig sollen aber wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen geschaffen, dabei die Reformlasten ausgewogen verteilt werden und die finanziellen Auswirkungen für

Bund, Kantone und Gemeinden im Rahmen bleiben. Er definierte deshalb die vier folgenden strategischen Stossrichtungen:

- Abschaffung der besonderen Steuerregimes;
- Einführung neuer steuerlicher Sonderregelungen, die den internationalen Standards entsprechen;
- Anpassung des Finanzausgleichs an die neuen steuerpolitischen Realitäten;
- ausgewogene Verteilung der Reformlasten.

In der politischen Debatte in den eidgenössischen Räten zeichnete sich eine politische Pattsituation ab, welche die Verabschiedung der Vorlage zu verhindern drohte. Um der Vorlage SV17 den notwendigen Schub zu verleihen, erarbeitete die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) ein Konzept zur politischen Gegenfinanzierung der SV17. Das Konzept der WAK-S sieht vor, dass im Rahmen der geschätzten Steuerausfälle in der Höhe von Fr. 2 Mia., welche die SV17 verursachen wird, die AHV eine Zusatzfinanzierung erhalten soll. Die zusätzlichen Mittel sollen wie folgt beschafft werden:

- drei zusätzliche Lohnpromille (je 0.15% für Arbeitgeber und Arbeitnehmer) ergeben Fr. 1.2 Mia.
- vollumfängliche Zuweisung des MWST-Demographieprozents ergibt Fr. 0.52 Mia.
- Erhöhung des Bundesbeitrags an die AHV-Ausgaben auf 20.2% ergibt Fr. 0.3 Mia.

Die eidgenössischen Räte erliessen in der Schlussabstimmung vom 28. September 2018 das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF). Die neue Bezeichnung geht darauf zurück, dass die Räte - anstelle der vom Bundesrat in der Botschaft zur SV17 vorgeschlagenen Erhöhung der bundesrechtlichen Mindestvorgaben für Kinder- und Ausbildungszulagen - einen sozialpolitischen Ausgleich zugunsten der AHV im Umfang von Fr. 2 Mrd. eingefügt haben. Die Anpassungen bei der AHV-Finanzierung bilden zusammen mit der Steuerreform Bestandteil des von den eidgenössischen Räten verabschiedeten Gesetzes.

In der Folge ergriff eine linksgrüne Allianz das Referendum, welches am 17. Januar 2019 zustande kam. Die damit erforderliche Urnenabstimmung fand am 19. Mai 2019 statt. Die Vorlage wurde vom Stimmvolk klar angenommen.

Mit der nun folgenden Umsetzung des STAF soll die Attraktivität des Unternehmensstandorts Appenzell I.Rh. gesichert werden. Die hierzu vorgeschlagenen steuerlichen Massnahmen stellen dafür ein ausgewogenes Gesamtpaket dar, das zudem sicherstellt, dass die Unternehmen auch in Zukunft einen substanziellen Beitrag an die Finanzierung der Staatsaufgaben leisten.

Die Ziele der kantonalen Umsetzung des STAF lassen sich im Wesentlichen in drei Punkte unterteilen:

- Einführung neuer Regelungen für mobile Erträge, die den internationalen Standards entsprechen,
- eine kantonale Gewinnsteuersatzsenkung,
- weitere Massnahmen zur Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts.

Die Details der kantonalen Umsetzungsvorlage werden nachfolgend unter Ziff. 4 dargestellt.

2. Vernehmlassung

Die Ständekommission verabschiedete am 16. April 2019 einen Entwurf zur kantonalen Umsetzung und führte im Frühling 2019 eine Vernehmlassung hierzu durch. Dabei konnte festgestellt werden, dass die Vorlage im Grundsatz auf eine breite Zustimmung bei den Vernehmlassungsteilnehmern gestossen ist. Die wichtigsten Ergebnisse können dem Kurzbericht zur Vernehmlassung entnommen werden. Die Ständekommission setzte sich vertieft mit den Rückmeldungen auseinander und nahm daraufhin verschiedene Korrekturen vor. So wurden die Entlastungen im Rahmen der Patentbox und in Bezug auf den Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen erhöht und damit dem Niveau der Nachbarkantone angepasst. Hingegen verzichtet die Ständekommission auf eine Erhöhung des maximalen Abzugs für Versicherungsprämien und Sparzinsen und beantragt dem Grossen Rat stattdessen, die Kinder- und Ausbildungszulagen um Fr. 30.-- je Monat und Kind zu erhöhen.

3. Nachträglich vorgenommene Ergänzungen

Die Vernehmlassungsvorlage wurde schliesslich noch mit verschiedenen Änderungen ergänzt, die sich mehrheitlich auf die Nachführung von geändertem Bundesrecht beziehen:

- Anpassungen bei der Grundstückgewinnsteuer infolge Einführung Mehrwertabgabe im Rahmen der Revision des Baugesetzes (BauG)
- Aufhebung Zweckbindung bei der Grundstückgewinnsteuer
- Anpassungen beim Beteiligungsabzug
- Anpassungen aufgrund des Bundesgesetzes über die Geldspiele (BGS)
- Änderung des Steuerorts bei Maklerprovisionen (redaktionelle Anpassung beim Grundstückhandel)
- Anpassungen aufgrund des Energiegesetzes (EnG)
- Reform der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens
- Anpassungen beim Besteuerungszeitpunkt von Gratisaktien
- Anpassungen über die Berechnung des Beteiligungsabzugs bei systemrelevanten Banken

4. Steuerreform STAF

Ausgangspunkt der Steuerreform (STAF) ist die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus. Im Kanton Appenzell I.Rh. sind dies Holdinggesellschaften, Verwaltungsgesellschaften und gemischte Gesellschaften. Sodann sollen neue Regelungen für mobile Erträge eingeführt werden, welche sich an internationalen Standards, namentlich jener der OECD (The Organisation for Economic Co-operation and Development), orientieren. Weiter sind die steuerpolitischen Prinzipien der EU ebenfalls zu berücksichtigen. Für forschungsintensive Unternehmen erhalten die Kantone die Kompetenz, erhöhte, das heisst über die effektiven Kosten hinausgehende Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen zuzulassen. Eine weitere Massnahme ist die Einführung des kalkulatorischen Zinses auf dem Sicherheitskapital. Ausserdem können Anpassungen bei der kantonalen Kapitalsteuer vorgenommen werden. Ein weiteres Element der Vorlage stellt die Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts dar. So sollen einheitliche Regelungen zur Aufdeckung von stillen Reserven und eine Vereinheitlichung beim Teilbesteuerungsverfahren eingeführt werden. Die einzelnen Massnahmen präsentieren sich wie nachfolgend ausgeführt.

4.1 Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten

Mittels einer Patentbox werden Erträge aus Immaterialgüterrechten und vergleichbaren Rechten von den übrigen Erträgen eines Unternehmens getrennt und reduziert besteuert, sie kommen mithin in eine spezielle «Box». Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der sogenannten Outputförderung im Bereich Forschung und Entwicklung. Bei der konkreten Ausgestaltung einer Patentbox besteht aus technischer Sicht ein erheblicher Spielraum. Allerdings werden in der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts (Base erosion and profit shifting) derzeit neue Kriterien für derartige Boxen definiert. Die Arbeiten konzentrieren sich vor allem auf erhöhte Substanzanforderungen, die sicherstellen sollen, dass Erträge nicht willkürlich von Hochsteuer- in Tiefsteuerländer verschoben werden können. Für Patentboxen wurde dabei der so genannte modifizierte Nexus-Ansatz entwickelt. Dieser besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand privilegiert besteuert werden dürfen. Die entsprechende steuerliche Ermässigung beruht auf folgenden Eckwerten:

(a) *Steuersubjekt*: Die Patentbox kann von juristischen Personen und von natürlichen Personen mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in Anspruch genommen werden. Die Ausdehnung auf natürliche Personen mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit trägt der Rechtsformneutralität des Steuerrechts Rechnung und dient insbesondere auch den KMU.

(b) *Qualifizierende Rechte*: Patente und vergleichbare Rechte qualifizieren für die Patentbox. Zu den vergleichbaren Rechten zählen ergänzende Schutzzertifikate, Topographien, Pflanzensorten, der Unterlagenschutz nach dem Heilmittelgesetz, der Berichtschutz nach der Pflanzenschutzmittelverordnung und die entsprechenden ausländischen Rechte. Nicht patentgeschützte Erfindungen von Klein- und Mittelunternehmen qualifizieren nicht für die Patentbox. Gleiches gilt für nur urheberrechtlich geschützte Software; anders verhält es sich jedoch dann, wenn Software einer technischen Anwendung dient und somit Teil einer patentierten Erfindung ist (computerimplementierte Erfindung).

(c) *Substanzanforderungen*: Erträge aus Immaterialgüterrechten sollen nicht willkürlich von einem Hoch- in einen Tiefsteuerstandort verschoben werden können. Dies wird dadurch ausgeschlossen, dass wirtschaftliche Substanz in dem Land erforderlich ist, das eine steuerliche Privilegierung in Form der Patentbox gewährt. Für die Patentbox qualifiziert im Rahmen des modifizierten Nexus-Ansatzes der Aufwand für Forschung und Entwicklung, den die steuerpflichtige Person entweder selbst durchführt oder von Dritten oder von Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz durchführen lässt. Um die Finanzierung und die Kontrolle der Forschung und Entwicklung im Ausland abzugelten, wird der qualifizierende Aufwand sodann um einen pauschalen Zuschlag von 30% erhöht (sogenannter Uplift), soweit im Ausland tatsächlich Forschung und Entwicklung in diesem Umfang getätigt wurde. Die Einzelheiten in diesem Zusammenhang regelt der Bundesrat in einer Verordnung (Art. 24b Abs. 4 Bst. a StHG).

(d) *Berechnung des relevanten Boxenerfolgs*: Die OECD hat keine konkreten Vorgaben zur Berechnung des Ergebnisses aus Patenten und vergleichbaren Rechten erlassen. Zum jetzigen Zeitpunkt schlägt der Bundesrat vor, die sogenannte Residualmethode (*Top-down-Ansatz*, indirekte Berechnungsmethode) anzuwenden. Diese Methode funktioniert wie folgt:

Schritt 1

Vom gesamten Gewinn vor Steuern einer juristischen Person bzw. von den steuerbaren Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird das Finanzergebnis abgezogen. Dieses umfasst insbesondere die Erträge aus Wertschriften, die Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertschriften sowie Zinsaufwendungen.

Schritt 2

Alle Erträge und Kosten, die nicht auf Patenten und vergleichbaren Rechten oder auf einem Verkauf eines Produkts oder einer Dienstleistung mit qualifizierendem Immaterialgüterrecht beruhen, werden ausgeschieden und unterliegen der ordentlichen Besteuerung.

Schritt 3 a

Alle in der Erfolgsrechnung gebuchten Einnahmen von Dritten sowie von Nahestehenden, welche dem Drittvergleich standhalten und auf qualifizierende Patente und vergleichbare Rechte zurückzuführen sind, fallen zu 100% in die Patentbox. Ebenso fallen alle mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Kosten wie Forschung und Entwicklung, Abschreibungen usw. in die Patentbox.

Schritt 3 b

Der Systematik der Residualmethode folgend müssen in Schritt 3b die Gewinne aus Routinefunktionen und Markenentgelten heraus gerechnet werden. Routinefunktionen üben zum Beispiel Lohnfertiger, Kommissionäre und andere *Low-Risk*-Vertreiber sowie Dienstleistungsgesellschaften aus. Unter Markenentgelt wird derjenige Teil des Kaufpreises eines Produkts verstanden, der für die Marke bezahlt wird. Der verbleibende Betrag entspricht dem Boxenerfolg.

(e) Höhe der Entlastung: Der so ermittelte Boxenerfolg wird mit dem aus dem Nexus-Ansatz resultierenden Faktor multipliziert. Die Entlastung soll sodann auf Stufe Bemessungsgrundlage ansetzen und kann maximal 90% betragen. Damit wird eine Mindestbesteuerung der Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten sichergestellt.

Bevor die Patentbox jedoch ihre Wirkung entfalten kann, müssen die diesen Rechten zurechenbaren, in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sowie ein allfälliger erhöhter Abzug für Forschung und Entwicklung zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet werden. Die Besteuerung der bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (inkl. allfälliger erhöhter Abzug für Forschung und Entwicklung) erfolgt zum ordentlichen Steuersatz in jener Steuerperiode, in welcher erstmals eine reduzierte Besteuerung in diesem Rahmen geltend gemacht wird (Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox).

Da es sich bei der Patentbox um eine obligatorische Massnahme für die Kantone handelt, findet die geringere Ausschöpfbarkeit von Gewinnen im Bereich der Patentbox Berücksichtigung im Bundesfinanzausgleich (Art. 3 Abs. 3 Satz 3 des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich [SR 613.2, abgekürzt FiLaG]).

Im Kanton Appenzell I.Rh. soll die Entlastung auf der Stufe der Bemessungsgrundlage auf 50% begrenzt werden. Da der Kanton Appenzell I.Rh. heute schon über einen konkurrenzfähigen Gewinnsteuersatz verfügt, sollen ungerechtfertigte Mitnahmeeffekte, welche mit der Einführung der Patentbox zu befürchten sind, möglichst geringgehalten werden. Dazu sollen im Steuergesetz die neuen Art. 22^{quater}, Art. 60^{bis} und Art. 60^{ter} eingefügt werden. Auch ist nicht geplant, die Besteuerung auf den in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen auf einen längeren Zeitraum zu verteilen. Stattdessen soll die Steuerbelastung vollständig im Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox anfallen.

Berechnungsbeispiel Patentbox

Annahme: Ermässigung wird rein illustrativ auf 50% festgelegt (Art. 24b Abs. 1 StHG: höchstens 90%).

Ausgangslage:

Reingewinn aus Produkt	1'100.00
davon übriger Gewinn	600.00
davon Gewinn aus Patent	500.00
F&E Kosten Inland und Dritte	200.00
F&E Gesamtkosten	400.00
sogenannter Uplift	30%

Berechnung Nexusquotient:

$$\frac{200 \times 130\%}{400} = 0.65 \text{ (sogenannter Nexusquotient)}$$

Berechnung der Ermässigung durch Patentbox:

Gewinn aus Patent		500.00
Nexusquotient	0.65	
Reduktion Bemessungsgrundlage	0.50	
Ermässigung (0.65 x 0.50 x 500.00)		162.50

Berechnung des steuerbaren Gewinns mit Patentbox:

übriger Gewinn aus Produkt	600.00
steuerbarer Boxengewinn (500.00-162.5)	<u>337.50</u>
steuerbarer Gesamtgewinn Produkt	937.50

4.2 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Unternehmen verfügen regelmässig über stille Reserven. Diese entstehen entweder durch eine Unterbewertung der Aktiven oder durch eine Überbewertung der Passiven. Sie können unter anderem zwangsläufig, aufgrund handelsrechtlicher Höchstbewertungsvorschriften der Aktiven, oder aber willkürlich, aufgrund handelsrechtlich zulässiger übermässiger Abschreibungen oder Rückstellungen entstehen. Im Falle einer Realisierung, beispielsweise durch Verkauf des betreffenden Aktivums, stellen sie grundsätzlich steuerbaren Gewinn dar. Im Falle eines Wechsels in der Steuerpflicht bestehen heute unterschiedliche Regelungen und Praxen, wie mit diesen stillen Reserven umzugehen ist. Im Rahmen der vorliegenden Reform soll das Prinzip der Aufdeckung stiller Reserven konsequent umgesetzt werden, wobei spiegelbildliche Sachverhalte spiegelbildlich geregelt werden sollen. Aus steuersystematischer Sicht ist es richtig, nur diejenigen Erträge vollumfänglich zu besteuern, die auf den Teil des Wertzuwachses entfallen, der während der Dauer der Steuerpflicht in der Schweiz entstanden ist. Hingegen sollte die Besteuerung tiefer ausfallen bzw. entfallen, soweit es um einen Wertzuwachs geht, der auf eine Periode privilegierter Besteuerung oder fehlender Steuerpflicht entfällt.

Im übergeordneten Recht war bis anhin einzig der Wegzug ins Ausland auf Stufe Bund geregelt. Das Harmonisierungsrecht enthielt gar keine diesbezüglichen Regelungen. So verfügen die Kantone namentlich über Gestaltungsspielraum in der Frage, ob und wann die in den privilegiert besteuerten Bereich überführten stillen Reserven besteuert werden. In den Kantonen bestehen denn auch unterschiedliche Regelungen oder Praxen, welche Folgen der Eintritt in den privilegierten Status für die dazumal bestehenden stillen Reserven zeitigt.

Im Kanton Appenzell I.Rh. besteht bei den Holding- und Verwaltungsgesellschaften in der Praxis die sogenannte Aufschubslösung. Danach werden die stillen Reserven beim Eintritt in den Steuerstatus nicht besteuert, sondern in einer Merkliste festgehalten und erst bei einer späteren echten oder buchmässigen Realisierung der Besteuerung unterworfen, soweit sie in diesem Zeitpunkt noch vorhanden sind. Über die Folgen im umgekehrten Fall, also wenn eine Gesellschaft das Privileg verliert oder freiwillig darauf verzichtet, schweigt sich das Gesetz aus. Nach der Praxis sind in diesem Fall die während der Dauer des Privilegs entstandenen stillen Reserven zu ermitteln. Soweit sie später echt oder buchmässig realisiert werden, unterliegen sie nicht der ordentlichen Besteuerung. Dementsprechend greift sowohl beim Übergang in den besonderen Steuerstatus als auch beim Wegfall oder Verlust ein Aufschub, können doch die überführten stillen Reserven weder besteuert noch steuerfrei offengelegt werden.

Anders verhält es sich bei den gemischten Gesellschaften, welche in Art. 54 Abs. 1 und 2 StG geregelt sind, da sie im Kanton Appenzell I.Rh. nicht als privilegiert besteuerte Gesellschaften (Statusgesellschaften) behandelt werden. Es handelt sich dabei vielmehr um eine spezielle Betriebsstättenbesteuerung und damit um eine internationale Ausscheidung. Wird eine entsprechende Ausscheidung erstmals verlangt, ist über die stillen Reserven auf diejenigen Aktiven und Verbindlichkeiten, die der ausländischen Betriebsstätte zugewiesen werden, unmittelbar abzurechnen. Sind die Voraussetzungen einer Betriebsstätte aufgrund überwiegender Auslandsbezogenheit nicht mehr erfüllt, kommt es zu einem Import von im Ausland entstandenen stillen Reserven unter die schweizerischen Gewinnsteuern. Sie können nach der geltenden Praxis dann steuerfrei aufgedeckt werden, wenn die Aufdeckung in der Handelsbilanz erfolgt oder eine steuerliche Abrechnung im Ausland (Exit-Besteuerung) stattgefunden hat.

Die unterschiedlichen kantonalen Regelungen und Praxen im Steuerraum Schweiz sind der Rechtssicherheit abträglich. Infolge Abschaffung der kantonalen Steuerstatus und der Praxisregelungen bei der direkten Bundessteuer mit dem STAF kommt es ausserdem zu zahlreichen Systemwechseln. Dies hat den Bundesgesetzgeber bewogen, einheitliche Regelungen für den Beginn oder das Ende der Steuerpflicht und für den Wegfall der kantonalen Steuerstatus zu schaffen. Ausserdem wurde eine Bestimmung zum vorzeitigen Step-up geschaffen - also für den Fall, dass auf einen kantonalen Steuerstatus schon vor Inkrafttreten der Steuerreform verzichtet wird.

Im Kanton Appenzell I.Rh. sind etwa 70 Holdinggesellschaften und 15 Verwaltungsgesellschaften von einem Statuswechsel betroffen, welcher durch die Aufhebung von Art. 69 und Art. 70 StG in Verbindung mit Art. 63 Abs. 3 lit. b, Art. 73 Abs. 1 2. Satz und Art. 75 Abs. 1 lit. a und lit. b StG eintritt. Als Folge davon entsteht eine latente Gewinnsteuerlast auf den in diesen Unternehmen vorhandenen stillen Reserven. Ohne gesetzliche Regelung würden die bestehenden stillen Reserven je nach kantonomer Regelung oder Praxis unterschiedlich behandelt. Um Rechtssicherheit zu schaffen, sollen diese Fälle mit der vorliegenden Reform einheitlich im Rahmen einer Übergangsregelung behandelt werden. Daher sollen die massgebenden stillen Reserven bei deren zukünftigen Realisation aus steuersystematischen Gründen zu einem gesonderten (tieferen) Steuersatz besteuert werden. Die beim Übergang zum neuen Recht massgebenden stillen Reserven sind dabei nach allgemein anerkannten Bewertungsregeln festzulegen und in einer Feststellungsverfügung festzuhalten. Bei der Realisation innert den nächsten fünf

Jahren werden diese gesondert besteuert, soweit sie bisher nicht steuerbar gewesen sind. Der Wegfall des privilegierten Status bewirkt somit, dass die bisher nicht steuerbaren stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts neu besteuert werden, jedoch zu einem gesonderten Satz. Dieser soll im Kanton Appenzell I.Rh. $\frac{1}{4}$ des heute gültigen ordentlichen Gewinnsteuersatzes (ohne Reduktion bei Ausschüttung des Gewinns im folgenden Jahr als Dividende) betragen. Dies entspricht einem proportionalen Steuersatz von 2% ($\frac{1}{4}$ von 8%), welcher auch bei einer künftigen Steuersatzanpassung unverändert bei 2% verharren soll und in Art. 195^{quinquies} StG geregelt ist.

Zu beachten ist sodann, dass diejenigen stillen Reserven, die auch unter dem kantonalen Steuerstatus steuerbar gewesen sind, der Besteuerung zum ordentlichen Steuersatz unterliegen. Der Gewinn von kantonal bisher privilegiert besteuerten Gesellschaften wird somit aufgeteilt: Ein Teil wird zum Sondersatz, der andere Teil zum ordentlichen Satz besteuert. Mit dieser sogenannten Zweisatzlösung kann die bisher tiefe Sonderbelastung während höchstens fünf Jahren fortgeführt werden.

Bereits im geltenden Recht werden beim Wegzug einer Gesellschaft ins Ausland die vorhandenen stillen Reserven zulasten des Steuerpflichtigen aufgedeckt und besteuert (vgl. nachfolgende Ausführungen unter Ziff. 4.3). Spiegelbildlich dazu soll neu auch eine Aufdeckung zugunsten des Steuerpflichtigen bei Zuzug stattfinden. Vor dem Zuzug hat in der Schweiz keine Steuerpflicht bestanden, deshalb sollen die vor dem Zuzug bestehenden stillen Reserven bei deren Realisation auch nicht der schweizerischen Gewinnsteuer unterstellt werden. Zu diesem Zweck können die stillen Reserven im Zeitpunkt des Zuzugs aufgedeckt und in den Folgejahren gewinnsteuerwirksam abgeschrieben werden. Die gleichen Grundsätze sollen auch bei Beginn einer subjektiven Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen. Zu diesem Zweck wird der neue Art. 63^{bis} ins Steuergesetz aufgenommen.

Stille Reserven, einschliesslich des selbst geschaffenen Goodwills (Unternehmungsmehrwert), können somit neu bei Beginn der Steuerpflicht steuerneutral in der Steuerbilanz aufgedeckt werden. Stille Reserven, die auf den einzelnen Aktiven aufgedeckt werden, müssen gemäss den Abschreibungssätzen im Merkblatt A1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV (geschäftliche Betriebe) abgeschrieben werden. Der in der Steuerbilanz ausgewiesene Goodwill muss innert höchstens zehn Jahren abgeschrieben werden.

Das Übergangsrecht sieht weiter vor, dass in die Entlastungsbegrenzung (vgl. dazu nachfolgend Ziffer 4.6) auch Abschreibungen auf stillen Reserven einfließen, die bei Ende einer privilegierten Besteuerung aufgedeckt wurden (Art. 78g Abs. 3 StHG). Damit können nur Abschreibungen auf stillen Reserven gemeint sein, deren Aufdeckung bei einem Verlust oder Verzicht auf einen kantonalen Steuerstatus vor Inkrafttreten der Reform erfolgt ist. Denn bei der vorangehend beschriebenen Zweisatzlösung, kommt es zu keiner steuerlichen Aufdeckung von stillen Reserven, womit es darauf auch keine Abschreibungen geben kann. Die Übergangsbestimmung von Art. 78g Abs. 3 StHG, die sich nur auf Statusgesellschaften zu beziehen scheint, betrifft damit einzig den vorzeitigen Step-up.

Für den Kanton Appenzell I.Rh. hat die Regelung, wonach Abschreibungen auf stillen Reserven in die Entlastungsbegrenzung einzubeziehen sind, nur geringe Relevanz. Er kennt für Holding- und Verwaltungsgesellschaften die Aufschubslösung, die eine steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven nicht schon beim Statuswechsel, sondern erst bei echter oder buchmässiger Realisierung zulässt. Bei gemischten Gesellschaften (weniger als 10 im Kanton Appenzell I.Rh.), die nicht als Statusgesellschaften gelten, wäre zwar ein vorzeitiger Step-up denkbar, jedoch nur dann, wenn die Aufdeckung der stillen Reserven in der Handelsbilanz erfolgen würde oder eine

steuerliche Abrechnung im Ausland stattgefunden hätte. In diesem Fall würde die Entlastungsbegrenzung greifen, auch wenn der Wortlaut von Art. 78g Abs. 3 StHG nur die Statusgesellschaften gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG erwähnt. Sinn und Zweck der Bestimmung ist, eine minimale Besteuerung auch bei einem vorzeitigen Step-up zu sichern; ein solcher Step-up soll sich nicht als (wesentlich) attraktiver erweisen als die Zweisatzlösung, die auch den gemischten Gesellschaften im Kanton Appenzell I.Rh. gewährt werden soll, auch wenn es sich dabei nicht eigentlich um Statusgesellschaften handelt.

4.3 Aufdeckung stiller Reserven bei Ende der Steuerpflicht

Das Gegenstück zur vorstehend beschriebenen steuerfreien und steuerbegünstigten Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht (inkl. Übergangsregelung) ist die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven bei Ende der Steuerpflicht und wird im neuen Art. 63^{ter} StG geregelt. Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert. Dabei gilt die Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte genauso als Ende der Steuerpflicht, wie der Abschluss der Liquidation, der Übergang zu einer Steuerbefreiung oder die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland. Art. 60 Abs. 1 lit. c StG wird entsprechend angepasst.

4.4 Abzug auf Eigenfinanzierung

Im Gegensatz zur Botschaft des Bundesrats, die keinen Abzug für Eigenfinanzierung vorsah, fand in den parlamentarischen Beratungen zur SV17 die Möglichkeit, einen entsprechenden Abzug im kantonalen Recht einzuführen, Eingang in das Harmonisierungsrecht (Art. 25a^{bis} StHG; im Rahmen der USR III war in diesem Zusammenhang noch von zinsbereinigter Gewinnsteuer die Rede). Dies steht jedoch nur Kantonen offen, an deren Hauptort das kumulierte Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13.5% beträgt. Gemäss den in der Botschaft zur SV17 publizierten Umsetzungsplänen der Kantone würde nur der Kanton Zürich diese Bedingung erfüllen. Der Abzug für Eigenfinanzierung kommt auf dem überdurchschnittlichen Eigenkapital - dem sogenannten Sicherheitseigenkapital - zur Anwendung. Der kalkulatorische Zins richtet sich dabei nach der Rendite für zehnjährige Bundesobligationen. Soweit das Eigenkapital auf Forderungen gegenüber Nahestehenden entfällt, besteht die Möglichkeit, einen dem Drittvergleich entsprechenden Zinssatz geltend zu machen.

Im Kanton Appenzell I.Rh. kann der Abzug auf Eigenfinanzierung nicht eingeführt werden, da die notwendigen Voraussetzungen aktuell nicht erfüllt sind.

4.5 Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen

Eine steuerliche Förderung von Aufwendungen in die Forschung und Entwicklung kann statt am Output auch am Input ansetzen, das heisst an den Aufwendungen selber. Dabei kann zwischen verschiedenen Fördersystemen differenziert werden. Erstens kann zwischen einer volumenbasierten oder inkrementellen Förderung unterschieden werden. Eine volumenbasierte Förderung begünstigt den Bestand solcher Aufwendungen, während eine inkrementelle oder aufwuchsbasierte Förderung lediglich die Veränderung der Aufwendungen in Bezug zu einer Referenzperiode fördert. Zweitens kann eine Förderung an der Bemessungsgrundlage ansetzen, beispielsweise über eine erhöhte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen, oder aber über eine Reduktion der Steuerschuld («Steuerzugschrift»). Des Weiteren muss bei der Auftragsforschung festgelegt werden, ob die Förderung beim Auftraggeber oder -nehmer ansetzen soll. In jedem Fall sind

Doppelförderungen zu vermeiden. Schliesslich muss festgelegt werden, ob im Verlustfall eine Auszahlung eingeräumt werden soll.

Neu wird den Kantonen die Möglichkeit eingeräumt, auf Kantonsebene einen erhöhten Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen einzuführen. Dieser kann über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinaus bis zu einem maximalen Zuschlag von 50% zum Abzug zugelassen werden.

Da es sich um eine fakultative Regelung handelt, erlaubt dies den Kantonen, eine Förderung entsprechend ihren Bedürfnissen vorzusehen. Für einige Kantone mag das Standortziel im Vordergrund stehen, für andere Kantone mag der Konnex zwischen Patentbox und Inputförderung weniger wichtig sein. Aus diesem Grund befürwortete der Bundesrat den kantonalen Entscheidungsspielraum zu wahren und lediglich einige Eckwerte der Förderung festzulegen:

- Die Förderung setzt i.d.R. beim Auftraggeber an, da - insbesondere bei der Grundlagenforschung - oftmals universitäre Einrichtungen in Anspruch genommen werden. Eine Förderung des Auftragnehmers würde hier ins Leere laufen. Die Förderung ist auf im Inland betriebene Forschung und Entwicklung beschränkt.
- Die Förderung kann nicht mit einer Auszahlung im Verlustfall gekoppelt werden, da sie in diesem Fall eher den Charakter einer Subvention hätte.
- Die Förderung ist in Form einer erhöhten Abzugsfähigkeit auszugestalten.

Im Kanton Appenzell I.Rh. soll die Abzugsfähigkeit der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen künftig auf 150% festgelegt und damit der harmonisierungsrechtlich vorgegebene Rahmen vollumfänglich ausgeschöpft werden. Die Standeskommission möchte mit dieser Massnahme innovative Unternehmungen fördern und damit den Erhalt von qualifizierten Arbeitsplätzen im Kanton sichern. Auch im Vergleich mit den Nachbarkantonen ist es entscheidend, dass diese Massnahme attraktiv ausgestaltet wird. Dazu soll im Steuergesetz der neue Art. 65^{bis} eingefügt werden.

4.6 Einführung Entlastungsobergrenze

Zu den Zielen der Steuerreform gehört neben der Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz und der Gewährleistung einer weiterhin wettbewerbsfähigen Unternehmenssteuerbelastung auch, die finanzielle Ergiebigkeit der Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden zu sichern. Eine Massnahme in diesem Zusammenhang bildet die sogenannte Entlastungsbegrenzung. Damit soll verhindert werden, dass Unternehmen, die in hohem Mass von der Patentbox, der Inputförderung und dem Abzug für Eigenfinanzierung profitieren können, keine oder kaum noch Gewinnsteuer bezahlen müssen.

Konkret verpflichtet die Entlastungsbegrenzung die Kantone dazu, einen Höchstabzug im Gesetz festzulegen, der durch Ermässigungen aufgrund der Patentbox, der Inputförderung und des Abzugs für Eigenfinanzierung nicht überschritten werden darf. Das Gesetz sieht eine Entlastung von höchstens 70% vor; das bedeutet, dass eine Unternehmung immer mindestens 30% des steuerbaren Gewinns versteuern muss. Die Kantone können jedoch auch eine tiefere Entlastungsgrenze und damit eine höhere Mindestbesteuerung festlegen. Dieser Freiraum drängt sich insofern auf, als nicht alle Kantone dieselbe Strategie fahren werden: So wird ein Kanton, der vorab auf Gewinnsteuersenkungen setzt, tendenziell eher eine tiefere Entlastungsbegrenzung vorsehen als ein Kanton, der seine Strategie auf die steuerpolitischen Massnahmen fokussiert.

Die Entlastungsgrenze bemisst sich auf dem steuerbaren Gewinn vor Abzug der Ermässigungen aus Patentbox, Inputförderung und Abzug für Eigenfinanzierung sowie vor Verlustverrechnung und ohne Berücksichtigung des Nettoerfolgs aus Beteiligungen. Unter die Begrenzung fallen auch die Abschreibungen auf stillen Reserven, die unter einem kantonalen Steuerstatus gebildet, aber vor Inkrafttreten der Reform aufgedeckt wurden (vorzeitiger Step-up, vgl. Ausführungen unter Ziff. 4.2).

Im Kanton Appenzell I.Rh. ist es in Anbetracht der ohnehin schon konkurrenzfähigen Steuersätze sinnvoll, die Entlastungsobergrenze nicht voll auszuschöpfen. In Anbetracht dessen, dass die Patentbox auf 50% begrenzt werden soll, der zusätzliche Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten (Überabzug) ebenfalls auf 50% festgelegt werden soll und der Abzug für Eigenfinanzierung nicht eingeführt werden kann, ist es sachgerecht, die Entlastungsobergrenze auch bei 50% festzusetzen. Die Entlastungsbegrenzung soll im neuen Art. 65^{ter} StG geregelt werden.

4.7 Anpassungen beim Gewinnsteuersatz und dem Doppeltarif

Im internationalen Umfeld ist die Schweiz in Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Steueraufwendungen bei juristischen Personen einzigartig. So können in den meisten Ländern die Steuerzahlungen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand in der Erfolgsrechnung verbucht werden. Dementsprechend sind bei internationalen Vergleichen immer die Steuersätze vor dem Abzug der Steuern heranzuziehen, um eine vergleichbare Basis zu erhalten. Im Kanton Appenzell I.Rh. wird dieser Vergleich zusätzlich erschwert, da sich der Steuersatz für jenen Teil des Jahresgewinns halbiert, welcher im folgenden Geschäftsjahr als Dividende ausgeschüttet wird. Dementsprechend beträgt der Steuersatz (vor Steuern) im Kanton Appenzell I.Rh. (unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Direkten Bundessteuer) aktuell zwischen 6.87% und 3.56%. Zu diesem Steuersatz kommt jener der Direkten Bundessteuer hinzu, was eine Gesamtsteuerbelastung von aktuell 11.11% bis 14.16% ergibt.

Dementsprechend kann sich die Steuerbelastung im Kanton Appenzell I.Rh. einschliesslich der Direkten Bundessteuer im internationalen Verhältnis durchaus sehen lassen, liegen doch die Steuersätze in den europäischen Tiefsteuerländern Zypern und Irland mit jeweils 12.5% heute schon, je nach Dividendenpolitik der jeweiligen Unternehmung im Kanton Appenzell I.Rh., höher als hier. Folglich ist auch beim Gewinnsteuersatz für juristische Personen der Anpassungs- und Senkungsbedarf gering.

Andererseits soll zwecks besserer Übersicht und Vergleichbarkeit der Range von heute 3.31% verringert werden. Dafür sollen die nicht ausgeschütteten Gewinne eine entsprechende Entlastung erfahren. Die Standeskommission will dafür den Steuersatz (nach Steuern) für Gewinne, welche im nachfolgenden Geschäftsjahr nicht ausgeschüttet werden, auf 6% senken. Die Gewinne, welche im folgenden Geschäftsjahr ausgeschüttet werden, sollen neu eine um 25% reduzierte Besteuerung erfahren, was einem Steuersatz (nach Steuern) von 4.5% entspricht. Diese Anpassung führt zu einer Steuerbelastung im Kanton Appenzell I.Rh. zwischen 5.24% und 3.98%. Die Gesamtsteuerbelastung inklusive Direkte Bundessteuer beträgt neu 11.5% bis 12.66%, was auf Augenhöhe mit den beiden Tiefsteuerländern Zypern und Irland ist. Im Weiteren ist zu berücksichtigen, dass eine noch tiefere Besteuerung (deutlich unter 12%) international zu Beanstandungen führen kann. Deshalb lautet die Empfehlung der ESTV, einen Steuersatz (vor Steuern) von 12% bis 15% anzustreben, was vorliegend gelungen ist.

Neu soll der Grosse Rat jährlich nicht nur über den Steuersatz innerhalb einer Spannbreite entscheiden können, sondern auch über die Ermässigung für den Teil des Gewinns, welcher im folgenden Geschäftsjahr als Dividende ausgeschüttet wird. Dazu soll neu in Art. 67 Abs. 2 StG

eine Spanne von 0% bis 50% eingeführt werden. Um auch die Flexibilität beim Steuersatz künftig gewährleisten zu können, soll diese Spanne unverändert 6% bis 11.5% betragen (Art. 67 Abs. 1 StG).

4.8 Anpassungen bei der Eigenkapitalbesteuerung

Anlässlich der Ankündigung der USR III im Dezember 2008 hatte der Bundesrat auch eine Massnahme im Bereich der kantonalen Kapitalsteuer in Aussicht gestellt. Die Kantone sollten die Möglichkeit erhalten, auf die Erhebung derselben verzichten zu können. Dieser Vorschlag wurde sowohl von der Projektorganisation wie auch vom grössten Teil der angefragten Kantone negativ beurteilt, da er für die Kantone mit sehr hohen Kosten verbunden ist. Zu beachten ist aber, dass Gesellschaften, die bei der Gewinnsteuer einem kantonalen Steuerstatus unterstehen, nach geltendem Recht ebenfalls von einem reduzierten Satz bei der Kapitalsteuer profitieren. Um Attraktivitätseinbussen zu vermeiden, sollen die Kantone neu das Eigenkapital, das im Zusammenhang mit Beteiligungen, Patenten und vergleichbaren Rechten und Darlehen an Konzerngesellschaften steht, auch bei der Kapitalsteuer reduziert besteuern können. Die Massnahme soll vorwiegend dazu dienen, die heutige Kapitalsteuer kompetitiv zu erhalten. Die Kantone können somit für Eigenkapital, das auf qualifizierte Beteiligungsrechte, auf Darlehen an Konzerngesellschaften und auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Im Kanton Appenzell I.Rh. soll diese Massnahme mit einer entsprechenden Reduktion der Bemessungsgrundlage um 50% in Art. 73 Abs. 1^{bis} StG umgesetzt werden. Da der Kanton Appenzell I.Rh. schon seit dem 1. Januar 2007 die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer kennt, wurden in den vergangenen Jahren nur geringe Kapitalsteuern von nicht gewinnträchtigen Firmen vereinnahmt.

4.9 Umstellung bei der Dividendenbesteuerung auf das Teilbesteuerungsverfahren

Das Teilbesteuerungsverfahren wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführt und trat auf Bundesebene am 1. Januar 2009 in Kraft. Gemäss StHG steht es den Kantonen frei, ob und wie sie die wirtschaftliche Doppelbelastung mildern wollen. Die Kantone können namentlich wählen, ob sie eine Entlastung auf Stufe Bemessungsgrundlage (Teilbesteuerungsverfahren) oder Steuersatz (Teilsatzverfahren) einführen wollen und wie hoch die Entlastung ausfällt. Der Zweck des Teilbesteuerungsverfahrens besteht in der 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. Bei der direkten Bundessteuer beträgt die Entlastung der Bemessungsgrundlage 40%, wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten werden, und 50%, wenn sie im Geschäftsvermögen gehalten werden.

Mit dem STAF soll das Teilbesteuerungsverfahren für die Kantone obligatorisch eingeführt werden. Dabei sind die Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen aller Art, die mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen, kantonal mindestens zu 50% zu besteuern. Die Entlastung ist somit nur noch über die Bemessungsgrundlage möglich und wird auf maximal 50% begrenzt, da die Gewinnsteuerbelastung in den letzten Jahren tendenziell gesunken ist (und im Zuge des STAF wohl weiter sinken wird) und die wirtschaftliche Doppelbelastung mit den geltenden Entlastungen in einzelnen Kantonen überkompensiert wird.

Im Kanton Appenzell I.Rh. soll mit der Einführung des Teilbesteuerungsverfahrens die maximale Entlastung von 50% gewährt werden. Dabei führt diese Umstellung zu einer leicht höheren Steuerbelastung für Dividenden und Gewinnausschüttungen aus qualifizierten Beteiligungen. Andererseits bewirkt die Umstellung auf das Teilbesteuerungsverfahren eine generelle Steuerentlastung, da durch die Progressionswirkung ein tieferer Steuersatz für sämtliche Einkünfte (inkl. Lohneinkünfte) eines Steuerpflichtigen und nicht nur für Dividendeneinkünfte aus qualifizierten Beteiligungen resultiert. Die Umsetzung im Gesetz erfolgt durch die Einführung von Art. 22^{ter} und Art. 23 Abs. 1^{bis}, im Gegenzug wird Art. 38 Abs. 4 StG aufgehoben und Art. 45 Abs. 4 StG angepasst.

4.10 Anpassungen bei der Besteuerung von selbständig Erwerbenden

Die unter Ziff. 4.1 (Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten), Ziff. 4.5 (Abzug von Forschungs- und Entwicklungskosten) und Ziff. 4.8 (Anpassungen bei der Eigenkapitalbesteuerung) ausgeführten Bestimmungen gelten weitgehend auch für selbstständig Erwerbende. Einzig bei der Anpassung der Eigenkapitalbesteuerung besteht eine Differenz zu den Ausführungen in Ziff. 4.8, da gemäss Steuerharmonisierungsgesetz bei selbstständig Erwerbenden nur eine Reduktion auf dem Teil des Eigenkapitals möglich ist, welcher auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt. Dies wird künftig in Art. 42 Abs. 2 StG entsprechend geregelt. Die Bestimmung über die steuerliche Behandlung des Erfolgs aus Patenten und vergleichbaren Rechten findet sich im neuen Art. 22^{quater} StG und jene bezüglich des Abzugs von Forschungs- und Entwicklungskosten in Art. 32^{bis} StG.

4.11 Anpassungen beim Kapitaleinlageprinzip (KEP)

Das KEP wurde am 1. Januar 2011 bei der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer eingeführt. Es war Bestandteil der Unternehmenssteuerreform II und ermöglicht, dass Reserven aus Kapitaleinlagen steuerfrei von den Unternehmen an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden können. Reserven aus Kapitaleinlagen sind Einlagen, Zuschüsse oder Aufgelder, die von Inhabern der Beteiligungsrechte an die Kapitalgesellschaft oder die Genossenschaft geleistet werden.

Direktsteuerlich beschlägt das KEP nur den Privatvermögensbereich und dabei die Bemessung des Vermögensertrags. Es hat das Nennwertprinzip abgelöst, nach dem nur die Rückzahlung des Nennwerts von Beteiligungsrechten steuerfrei ist, jede den Nennwert übersteigende Leistung beim Empfänger hingegen steuerbaren Vermögensertrag darstellt. Im Unterschied dazu bleiben beim KEP im Fall einer Rückzahlung nicht nur der Nennwert, sondern eben auch die von Anteilsinhabern geleisteten Einlagen in die Reserven der Unternehmung von der Einkommensbesteuerung ausgenommen.

Mit dem STAF wird nun das KEP wieder eingeschränkt, und zwar durch eine Rückzahlungs- und eine Teilliquidationsregel. Die Einschränkungen betreffen ausschliesslich Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die an einer schweizerischen Börse kotiert sind.

Die Rückzahlungsregel schreibt vor, dass bei Rückzahlungen von Kapitaleinlagereserven (KER) im gleichen Umfang steuerbare Reserven ausgeschüttet werden müssen. Wird die Regel verletzt, ist die Rückzahlung der KER im entsprechenden Umfang steuerbar, ausser es sind in diesem Umfang gar keine handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven vorhanden; dann beschränkt sich die Besteuerung auf die Höhe der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven. Dies gilt für alle bestehenden KER mit Ausnahme solcher, die bei einem Zugang einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in die Schweiz nach dem 24. Februar 2008

(Datum der Volksabstimmung über die USR II) bereits vorhanden waren (Ausnahme für Ausland-KER). Um zu verhindern, dass KER steuerfrei in Nennwertkapital umgewandelt und alsdann steuerfrei an die Anteilsinhaber zurückbezahlt werden kann, gelten die vorgenannten Regeln sachgemäss auch für Gratisliberierungen aus KER.

Nach der Teilliquidationsregel müssen im Rahmen eines Rückkaufs von eigenen Kapitalanteilen im gleichen Umfang KER wie übrige Reserven vernichtet werden. Wird die Regel verletzt, vermindert sich der steuerbare Liquidationsüberschuss in dem Umfang, in dem die Regel verletzt wurde. Im gleichen Umfang reduziert sich das steuerbare Einkommen beim Anteilsinhaber. Zu diesem Zweck wird Art. 23 StG um die Abs. 3 bis 7 erweitert.

4.12 Anpassungen bei der Transponierung

Eine Transponierung liegt vor, wenn eine natürliche Person ihre im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechte an ein Unternehmen verkauft, das sie selbst beherrscht (Verkauf an sich selbst). Unter bestimmten weiteren Voraussetzungen und in bestimmtem Umfang wird der Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert.

Bis anhin galt, dass es nur zu einer Besteuerung kommt, wenn eine Kapitalbeteiligung von wenigstens 5% verkauft wird, und zwar insoweit, als der Erlös den Nennwert übersteigt. Der Wortlaut ist in zweierlei Hinsicht zu eng: Zum einen nimmt er nur den Nennwert der verkauften Beteiligungsrechte von der Bemessungsgrundlage aus, obschon seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips per 1. Januar 2011 auch Einlagen in die Reserven steuerfrei zurückgezogen werden können; zum anderen erfasst er nur Beteiligungen von wenigstens 5% am Grund- oder Stammkapital, was sich als nicht sachgerecht erweist.

Mit dem geänderten Bundessteuerrecht erfährt nun die gesetzliche Normierung der Transponierung eine Präzisierung und eine Anpassung dahingehend, dass steuerbarer Vermögensertrag nur in der Differenz zwischen Veräusserungserlös und Nennwert zuzüglich Kapitaleinlagereserven vorliegt und überdies die vorgesehene Mindestquote nicht mehr gilt, sodass auch ein Beteiligungsverkauf von weniger als 5% Steuerfolgen zeitigen kann. Art. 23^{bis} Abs. 1 lit. b StG wird dementsprechend angepasst.

4.13 Anpassungen bei der Abzugsfähigkeit der Kinderdrittbetreuungskosten

Der Bundesrat verabschiedete am 9. Mai 2018 eine Botschaft zu einer Änderung des DBG; danach soll der Abzug für die Kosten der Kinderdrittbetreuung auf maximal Fr. 25'000.-- pro Jahr und Kind erhöht werden.

Die Vorlage wird im Rahmen der Fachkräfteinitiative des Bundesrats vorgenommen, die unter anderem zum Ziel hat, negative Erwerbsanreize im Steuersystem zu beseitigen. Um dem inländischen Fachkräftemangel entgegenzuwirken und die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu verbessern, sollen künftig höhere Abzüge bei den Kinderdrittbetreuungskosten zugelassen werden.

Insgesamt sollen damit die Abzüge sowohl auf Bundes- wie auch auf Kantonsebene ansteigen. Der Bundesrat hat aber darauf verzichtet, einen unbeschränkten Abzug vorzuschlagen, um Luxurlösungen nicht zu subventionieren.

Im geltenden Recht kann bei der direkten Bundessteuer ein Abzug von maximal Fr. 10'100.-- je Kind und Jahr abgezogen werden. Im Kanton Appenzell I.Rh. können aktuell maximal Fr. 6'000.-- je Kind und Jahr abgezogen werden.

Der Abzug soll wie bisher allen Eltern zustehen, die aufgrund von Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit auf eine externe Kinderbetreuung angewiesen sind. Fallen die Kosten für die externe Betreuung tiefer aus als der Maximalabzug, sind nur die effektiven Kosten zum Abzug zugelassen. Profitieren von den neuen Abzügen können Eltern, deren Kinder das 14. Altersjahr noch nicht vollendet haben.

Im Kanton Appenzell I.Rh. besteht aufgrund dieser Ausgangslage ein gewisser Handlungsbedarf. Der heutige Maximalabzug von Fr. 6'000.-- nimmt sich im Vergleich zum Abzug im Bundesrecht doch recht bescheiden aus. Aus diesem Grund soll der Maximalabzug angemessen erhöht werden. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Erhöhung auf Fr. 25'000.-- je Kind und Jahr geht indessen der Standeskommission zu weit. Dies würde mehr als eine Vervielfachung des heute gültigen Maximalabzugs bedeuten. Stattdessen soll der maximale Abzug auf Fr. 18'000.-- je Kind und Jahr erhöht werden, was immer noch einer Verdreifachung des aktuell gültigen Abzugs entspricht. Art. 35 Abs. 1 lit. k StG wird dementsprechend angepasst.

4.14 Erhöhung der Kinder- und Ausbildungszulagen

Die Standeskommission betrachtete ursprünglich die Erhöhung des maximalen Versicherungsabzugs als geeignete Massnahme, um auch kleine und mittlere Einkommen steuerlich zu entlasten. In der Vernehmlassung fand diese Massnahme jedoch wenig Zustimmung. Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer monierten, dass insbesondere höhere Einkommen aufgrund der Progressionswirkung von dieser Massnahme profitieren könnten.

Aus diesem Grund wich die Standeskommission von ihrer ursprünglichen Überzeugung ab und kam zum Schluss, dass die Erhöhung der Kinder- und Ausbildungszulagen ebenfalls als probates Mittel gelten kann, um die Familieneinkommen im Sinne einer Ausgleichsmassnahme zu Gunsten der natürlichen Personen zu stärken.

Die Kinderzulagen sollen demnach ab 1. Januar 2020 von Fr. 200.-- auf Fr. 230.-- pro Monat und Kind steigen. Die Ausbildungszulagen sollen ab diesem Zeitpunkt von Fr. 250.-- auf Fr. 280.-- pro Monat und Kind angepasst werden. Die Anpassung der Kinder- und Ausbildungszulagen hat keine direkten Auswirkungen auf die Steuergesetzgebung. Die Anpassung wird als separate Vorlage dem Grossen Rat unterbreitet. Die damit verbundenen Kosten bei der Familienausgleichskasse dürften sich in etwa auf Fr. 800'000.-- belaufen.

4.15 Anpassungen bei Kinderabzügen für junge Erwachsene

Gemäss Art. 37 Abs. 1 lit. a Steuergesetz (StG) wird vom Roheinkommen für die Steuerberechnung abgezogen: als Kinderabzug Fr. 6'000.-- für das erste und zweite und Fr. 8'000.-- für jedes weitere unter der elterlichen Sorge oder Obhut stehende Kind sowie für jedes volljährige, in der beruflichen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige zur Hauptsache aufkommt und keinen Abzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. c StG beansprucht. Der Abzug gemäss lit. a erhöht sich um Fr. 8'000.-- für jedes Kind, das in der schulischen oder beruflichen Ausbildung steht und sich hierfür ständig am auswärtigen Ausbildungsort aufhalten muss oder wenn die Ausbildungskosten im Wesentlichen vom Steuerpflichtigen selbst bezahlt werden müssen.

Wenn die gesamten Einkünfte (Erwerbs-, Vermögens- und übrige Erträge) des volljährigen Kindes grösser als das halbe Existenzminimum (zurzeit rund Fr. 30'000.--) sind, kommt es für seinen Unterhalt zur Hauptsache selbst auf. Der Kinderabzug kann somit nicht gewährt werden, wenn die Kindeseinkünfte höher als Fr. 15'000.-- sind.

An diesem Konzept soll auch inskünftig unverändert festgehalten werden. Hingegen soll bei der Bemessung des steuerlichen Existenzminimums der allgemeinen Kostensteigerung der vergangenen Jahre Rechnung getragen werden und das Existenzminimum auf Fr. 40'000.-- erhöht werden. Dies führt dazu, dass neu ein Kinderabzug geltend gemacht werden kann, sofern die Einkünfte des volljährigen Kindes nicht höher als Fr. 20'000.-- pro Jahr ausfallen.

4.16 Anpassungen im Finanzausgleich

Der Wegfall der Regelungen für Statusgesellschaften erfordert eine Anpassung beim Ressourcenausgleich. Diese beschränkt sich im Wesentlichen auf die Gewichtung der Unternehmensgewinne im Ressourcenpotenzial. Im heute geltenden System wird der beschränkten steuerlichen Ausschöpfbarkeit der Auslandsgewinne der Statusgesellschaften Rechnung getragen, indem diese Gewinne mit den Beta-Faktoren gewichtet und damit reduziert berücksichtigt werden. Dabei werden für die Holding- und die Domizilgesellschaften sowie für die gemischten Gesellschaften jeweils unterschiedliche Faktoren verwendet. Mit dem Wegfall der Steuerstatus entfällt damit grundsätzlich auch die Verwendung dieser Beta-Faktoren.

In der Botschaft zur USR III wurde ein neues Konzept für die Gewichtung der Gewinne der juristischen Personen vorgeschlagen. Im Rahmen des STAF soll dieses Konzept übernommen werden. So sollen Zeta-Faktoren eingeführt werden, welche die im Vergleich zu den Einkommen der natürlichen Personen tiefere steuerliche Ausschöpfung der Unternehmensgewinne widerspiegeln.

Die Anpassung des Ressourcenausgleichs ist notwendig, damit dieser weiterhin seine Ziele erreichen kann. Ohne diese Anpassung würde es zu massiven Verzerrungen und Verwerfungen kommen, was die Funktionsweise des Ressourcenausgleichs gefährden würde. Ohne Einführung der Zeta-Faktoren würden alle Gewinne der juristischen Personen einschliesslich der Gewinne der ehemaligen Statusgesellschaften wie die Einkommen der natürlichen Personen zu 100% im Ressourcenpotenzial berücksichtigt. Der Ressourcenindex von Kantonen, in denen die Gewinne der Statusgesellschaften eine überdurchschnittliche Bedeutung im Ressourcenpotenzial haben, würde teilweise stark ansteigen, ohne dass dies den wirtschaftlichen Gegebenheiten in diesen Kantonen entsprechen würde. Aus diesem Grund sollen alle Gewinne neu mit den Zeta-Faktoren gewichtet werden, um der im Vergleich zu den Einkommen der natürlichen Personen beschränkteren steuerlichen Ausschöpfung Rechnung zu tragen. Mit dieser Anpassung wird am grundsätzlichen Konzept des Ressourcenausgleichs festgehalten. Reformvorschläge, die nicht im Zusammenhang mit dem STAF stehen, werden ausgeklammert. Sie werden im dritten Wirksamkeitsbericht zum Finanzausgleich diskutiert.

Da im Kanton Appenzell I.Rh. das Verhältnis zwischen den Statusgesellschaften und den natürlichen Personen ausgeprägt zu Gunsten der Einwohner ausfällt, führt die Einführung der Zeta-Faktoren zu entsprechenden tieferen Beiträgen im Rahmen des NFA.

Um die Veränderung der Zahlungen im Ressourcenausgleich aufgrund des STAF abschätzen zu können, wurde bei den Kantonen eine Umfrage zu den erwarteten Auswirkungen durchgeführt. Aus den Rückmeldungen konnten verschiedene Parameter geschätzt und auf die Daten des Referenzjahrs 2018 angewendet werden.

Für den Kanton Appenzell I.Rh. werden aufgrund dieser Ausgangslage Ausfälle in der Höhe von Fr. 66.-- je Kantonseinwohner prognostiziert, was zu einem Ausfall an NFA-Geldern in der Höhe von Fr. 1'056'000.-- führen wird.

4.17 Personelle und technische Auswirkungen

Die vorstehend ausgeführten Massnahmen haben zum Teil auch beachtliche Auswirkungen auf die Veranlagungstätigkeit. So hat die kantonale Steuerverwaltung in Bezug auf die Aufdeckung von stillen Reserven in jedem Fall, in welchem solche Reserven geltend gemacht werden, eine Feststellungsverfügung zu erlassen. Diese bildet für die kommenden Jahre die Grundlage für alle weiteren Berechnungen in diesem Zusammenhang.

Parallel dazu müssen alle neuen Massnahmen in die EDV implementiert werden, was entsprechende einmalige Kosten verursacht. Zudem ist der Zeitrahmen derart eng gesteckt, dass mit der Entwicklung der technischen Anpassungen schon jetzt begonnen werden muss, was mit weiteren Unsicherheiten behaftet ist.

5. Anpassungen aufgrund des dritten Wirksamkeitsberichts zum Finanzausgleich

Mit der Teilrevision des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG) werden die Dotationen des Finanzausgleichs ab dem Jahr 2020 festgelegt und das System beim Ressourcenausgleich angepasst. Die Teilrevision stützt sich auf den nach 2010 und 2014 zum dritten Mal erstellten Wirksamkeitsbericht des Finanzausgleichs.

Das Parlament hat am 19. Juni 2015 mit seinen Bundesbeschlüssen die Grundbeiträge des Ressourcen- und des Lastenausgleichs für die Periode 2016–2019 festgelegt. Diese Jahre werden im dritten Wirksamkeitsbericht untersucht. Der Bericht kommt zum Ergebnis, dass die Ziele des Finanzausgleichs zwischen 2016 und 2019 weitgehend erreicht worden sind. Das Ziel einer Mindestausstattung von 85% des schweizerischen Mittels wurde indessen klar übertroffen, da der ressourcenschwächste Kanton (Jura) einen Index von über 88 Punkten erreicht. Als Alternative zu einer Reduktion der Dotation ab 2020 schlägt der Bundesrat im Wirksamkeitsbericht eine Systemanpassung vor. Der Vorschlag für diese Systemanpassung wurde von der Konferenz der Kantonsregierungen (KdK) initiiert und ausgearbeitet. Die Vorlage des Bundesrats beruht weitgehend auf diesem Vorschlag.

Mit der Teilrevision des FiLaG schlägt der Bundesrat ein Massnahmenpaket vor. Beim Ressourcenausgleich soll die Zielgrösse für die Mindestausstattung des ressourcenschwächsten Kantons neu garantiert werden. Bisher wurde sie lediglich angestrebt. Die politische Steuerung des Ressourcenausgleichs erfolgt damit nicht mehr über die Festlegung der Grundbeiträge alle vier Jahre, sondern über die auf Gesetzesstufe festgelegte Höhe der Mindestausstattung. Zentrales Element stellt eine Garantie der Mindestausstattung für den ressourcenschwächsten Kanton in der Höhe von 86.5% des schweizerischen Durchschnitts dar. 2018 erreicht der Kanton Jura einen Indexstand nach Ressourcenausgleich von 88.3 Punkten. Angestrebt wird ein Zielwert von 85%. Die Einführung einer garantierten Mindestausstattung von 86.5% bedeutet einerseits eine Erhöhung der Zielgrösse, aber andererseits eine Reduktion der Dotation, da mit dem heutigen System der Zielwert von 85% deutlich überschritten wird. Damit die finanziellen Auswirkungen auf die ressourcenschwachen Kantone gedämpft werden, soll der Zielwert für die garantierte Mindestausstattung schrittweise gesenkt werden. Die Senkung der Dotation des Ressourcenausgleichs entlastet die ressourcenstarken Kantone und den Bund. Die ressourcenstarken Kantone werden noch zusätzlich entlastet, indem ihr Anteil an der Finanzierung des Ressourcenausgleichs auf das verfassungsmässige Minimum fixiert wird. Der Bund wird dadurch entsprechend belastet.

Die Entlastung des Bundes soll aus staatspolitischen Überlegungen dazu verwendet werden, um einerseits die Dotation des soziodemografischen Lastenausgleichs zu erhöhen und anderer-

seits eine zeitlich befristete Massnahme zur Abfederung der Auswirkungen der Systemanpassung auf die ressourcenschwachen Kantone zu finanzieren. Auf Basis der Finanzausgleichszahlen 2018 beläuft sich die Entlastung des Bundes nach der Übergangsphase auf Fr. 280 Mio. Davon soll ab 2022 je die Hälfte für den soziodemografischen Lastenausgleich und temporär zugunsten der ressourcenschwachen Kantone eingesetzt werden, indem der Betrag proportional zur Bevölkerung verteilt wird. Aus Gründen der Planungssicherheit wird der fragliche Betrag von Fr. 280 Mio. auf der Zahlenbasis 2018 ex ante festgelegt. Die Jahre 2020 und 2021 betreffen die Übergangsphase. Die Entlastung des Bundes fällt daher geringer aus und damit auch die Erhöhung des soziodemografischen Lastenausgleichs und die Beiträge zugunsten der ressourcenschwachen Kantone. 2020 ist aufgrund der Fixierung des Bundesbeitrags auf dem verfassungsmässigen Maximum bzw. des Beitrags der ressourcenstarken Kantone auf dem Minimum eine Mehrbelastung des Bundes zu erwarten. 2021 dürfte sich die Entlastung des Bundes gemäss Schätzungen auf Fr. 160 Mio. belaufen.

Die Systemanpassung beim Ressourcenausgleich führt dazu, dass nach einer Übergangsphase der ressourcenschwächste Kanton über eine garantierte Mindestausstattung von 86.5% des schweizerischen Durchschnitts verfügen soll. Heute erreicht der ressourcenschwächste Kanton nach Ressourcenausgleich einen Indexstand von über 88 Punkten.

Mit der Systemanpassung beim Ressourcenausgleich wird dessen Dotation durch die Höhe der Mindestausstattung und die Entwicklung der Disparitäten zwischen den Kantonen bestimmt. Nehmen Letztere zu, so erfordert der Ressourcenausgleich mehr Mittel und umgekehrt. Sollten sich die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit zwischen den Kantonen in Zukunft vergrössern, hätte dies eine automatische Mehrbelastung des Bundes und der ressourcenstarken Kantone zur Folge.

Für den Kanton Appenzell I.Rh. bedeutet dies, dass aufgrund des in den letzten Jahren stark angestiegenen Ressourcenindex die Ausgleichszahlungen gesenkt werden. Der Kanton Appenzell I.Rh. wird gemäss Prognose der Eidgenössischen Finanzverwaltung aufgrund dieser Systemanpassung pro Jahr rund Fr. 1.5 Mio. weniger aus dem Finanzausgleichstopf erhalten.

6. Finanzielle Auswirkungen Steuervorlage und Finanzausgleich

Die vorgeschlagenen Massnahmen entfalten völlig unterschiedliche Auswirkungen auf die Steuereinnahmen. Auch müssen verschiedene Massnahmen im Zusammenspiel miteinander betrachtet werden, da sich die Entlastungsbegrenzung auf verschiedene Massnahmen auswirkt. Eine konkrete Berechnung der zu erwartenden Steuerausfälle ist dabei nicht möglich, da zu viele Variablen bestehen. Eine möglichst realistische Schätzung der Auswirkungen des STAF unter Berücksichtigung der maximalen Steuerausfälle präsentiert sich wie folgt:

Berechnung Steuerausfälle aller Massnahmen STAF und NFA				
(mit Anpassung der Dividendenbesteuerung auf 50% Teilbesteuerungsverfahren)				
Massnahme	Ziffer	Person	Staat	Bezirke und Gde.
Optimierungen unter Entlastungsobergrenze				
Patentbox	4.1	jur.	in Ziff. 4.6 ent.	in Ziff. 4.6 ent.
Erhöhte Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	4.5	jur.	in Ziff. 4.6 ent.	in Ziff. 4.6 ent.
Übergangsregelungen	4.2	jur.	0	0
Kalkulatorischer Zins Sicherheitskapital	4.4	jur.	0	0
Einführung Entlastungsobergrenze	4.6	jur.	-495'000	-656'000
Übrige Optimierungen				
Anpassung Gewinnsteuersatz/Doppeltarif	4.7	jur.	-320'000	-424'000
Anpassungen bei der EK-Besteuerung	4.8	jur.	-60'000	-79'000
Aufdeckung stiller Reserven Beginn	4.2	jur.	0	0
Aufdeckung stiller Reserven Ende	4.3	jur.	0	0
Anpassungen selbständig Erwerbende	4.10	nat.	0	0
Anpassungen Kinderdrittbetreuungskosten	4.13	nat.	-129'000	-120'000
Anpassungen Kinder- / Ausbildungszulagen	4.14	nat.	0	0
Anpassungen Kinderabzüge	4.15	nat.	-565'000	-523'000
Total Entlastungs-Massnahmen			-1'569'000	-1'802'000
Massnahmen zur Gegenfinanzierung				
Erhöhung der Dividendenbesteuerung von 40% auf 50% und gleichzeitige Umstellung auf das Teilbesteuerungsverfahren	4.9	nat.	355'000	329'000
Erhöhung Anteil Direkte Bundessteuer von 17% auf 21.2%	1		1'155'000	0
Total Gegenfinanzierung			1'510'000	329'000
Nettoergebnis steuerliche Massnahmen			-59'000	-1'473'000
Auswirkungen auf den NFA				
Mindereinnahmen NFA aufgrund der Massnahmen STAF (Fr. 66.-- pro Person)	4.16		-1'056'000	0
Mindereinnahmen NFA aufgrund Änderung der Mindestausstattung	5		-1'500'000	0
Total STAF-Vorlage inkl. Auswirkungen auf NFA			-2'615'000	-1'473'000

7. Weitere Gesetzesanpassungen

7.1 Anpassungen Grundstückgewinnsteuer wegen Mehrwertabgabe

Die Grundstückgewinnsteuern erfassen den Gewinn als Differenz zwischen den erzielten Verkaufserlösen und den Anlagekosten. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen dementsprechend alle konjunkturellen, teuerungs- und planungsbedingten nominellen Wertsteigerungen.

Wird der rein planungsbedingte Mehrwert bereits vorher separat erfasst, muss diese Abgabe beim Grundstücksgewinn abgezogen werden können. Ansonsten würde der gleiche Gewinnbestandteil doppelt erfasst. Dementsprechend soll der Art. 108 Abs. 1 StG um die lit. g ergänzt werden.

Der Kanton Appenzell I.Rh. kennt das dualistische System bei der Erfassung von Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken. Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen im Grundsatz nur Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Privatvermögen. Demgegenüber werden Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen resultieren, mit der Einkommenssteuer (natürliche Personen) oder der Gewinnsteuer (juristische Personen) erfasst. Auch in diesen Fällen darf die Mehrwertabgabe zu keiner «Doppelbesteuerung» führen. Sie ist demzufolge in der Buchhaltung wie eine Investition zu behandeln und entsprechend in den Anlagekosten zu aktivieren.

Die vorstehend erwähnten Massnahmen entfalten jedoch ihre Wirkung nur für Neueinzonungen und Abparzellierungen gemäss bürgerlichem Bodenrecht, welche nach dem Inkrafttreten der Revision des Baugesetzes erfolgen. Dementsprechend ist eine Ausfallberechnung mit entsprechenden Unsicherheiten behaftet. Eine erste grobe Schätzung geht von jährlichen Ausfällen bei der Grundstücksgewinnsteuer in der Höhe von Fr. 150'000.-- aus.

7.2 Aufhebung Zweckbindung bei der Grundstücksgewinnsteuer

Bei der Grundstücksgewinnsteuer besteht insofern eine Zweckbindung, als die Erträge der besagten Steuer für Bodenverbesserungen, zur Deckung von Aufwendungen im Erziehungswesen sowie zur Äufnung des Stipendienfonds für berufliche Ausbildung verwendet werden. Diese Zweckbindung führt allerdings dazu, dass die Erträge der Grundstücksgewinnsteuer in der Erfolgsrechnung der Kantonalen Verwaltung erfolgsneutral verbucht werden, da allfällige Überschüsse dem entsprechenden Fonds zuzuweisen sind und allfällige Defizite aus dem entsprechenden Fonds entnommen werden.

Im Zuge der Einführung des Rechnungslegungsmodells HRM2 hat das Finanzdepartement alle bestehenden Fonds auf ihren Nutzen und den Einfluss auf eine transparente Rechnungslegung überprüft und ist zum Schluss gekommen, dass die besagte Zweckbindung bei der Grundstücksgewinnsteuer dieser entgegensteht. Dementsprechend soll die Zweckbindung in Art. 111 StG aufgehoben werden und die Grundstücksgewinnsteuereinnahmen wie die übrigen Steuererträge erfolgswirksam in die Erfolgsrechnung der Kantonalen Verwaltung einfließen. Auf die Verwendung der Grundstücksgewinnsteuereinnahmen hat diese Anpassung indessen keinen direkten Einfluss.

7.3 Anpassungen beim Beteiligungsabzug

Juristische Personen haben ihre Erträge aus schweizerischem Grundeigentum grundsätzlich in jedem Fall zu versteuern. Dieses Besteuerungsregime geht so weit, dass sogar Holdinggesellschaften, welche in der Regel keine Gewinnsteuer zu entrichten haben, in diesem Punkt einer Ausnahmeregelung unterworfen sind.

Nun konnte in letzter Zeit vermehrt beobachtet werden, dass Kapitalgesellschaften ihre Liegenschaften im Rahmen einer Umstrukturierung meist steuerfrei in eine Tochtergesellschaft auslagern. Dies eröffnet dann die Möglichkeit, zu einem späteren Zeitpunkt die besagten Immobilien mit samt der Tochtergesellschaft (Immobilien-Gesellschaft) an einen Dritten zu veräussern. Der

auf dieser Veräusserung erzielte Gewinn qualifiziert nun nicht mehr als Ertrag aus schweizerischem Grundeigentum, sondern als gewöhnlicher Beteiligungsertrag und wäre damit bei der Veräusserin (Muttersgesellschaft) wegen des Beteiligungsabzugs in der Regel steuerfrei.

Um diese Lücke in der konsequenten Besteuerung von Erträgen aus schweizerischem Grundeigentum schliessen zu können, soll der Art. 68^{bis} ins Steuergesetz eingefügt werden.

7.4 Anpassungen aufgrund des Bundesgesetzes über die Geldspiele (BGS)

Im geltenden Recht sind gemäss Art. 26 lit. e in Verbindung mit Art. 27 lit. l StG die einzelnen Gewinne aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltungen (z.B. Sport-Toto, Zahlenlotto, Tombola oder Preisausschreibung) steuerbar, soweit sie den Betrag von Fr. 1'000.-- übersteigen. Bei den Fr. 1'000.-- handelt es sich um eine Steuerfreigrenze, womit jeder einzelne darüber liegende Gewinn vollumfänglich steuerbar ist. Bis zum Betrag von Fr. 1'000.-- ist dagegen ein entsprechender Gewinn steuerfrei. Den Einsatzkosten wird mit einer Pauschale, die wiederum durch einen Höchstbetrag begrenzt wird, Rechnung getragen. So sieht Art. 35 Abs. 1 lit. m StG vor, dass mit einem Gewinn zusammenhängende Einsatzkosten von pauschal 5%, höchstens jedoch Fr. 5'000.--, abgezogen werden können.

Anders verhält es sich bei Gewinnen, die in einer Spielbank erzielt werden. Diese sind gemäss Art. 27 lit. k StG steuerfrei, soweit sie in einer Spielbank in der Schweiz erzielt werden. In ausländischen Spielbanken erzielte Gewinne sind dagegen vollumfänglich steuerbar.

In der eidgenössischen Volksabstimmung vom 10. Juni 2018 wurde das Bundesgesetz über Geldspiele (BGS) angenommen. Es regelt die Zulässigkeit von Geldspielen und deren Durchführung sowie die Verwendung der Spielerträge. Der Bundesrat entschied am 7. November 2018, das BGS auf den 1. Januar 2019 in Kraft zu setzen. Es fasst das bisherige Lotteriegesetz und das Spielbankengesetz zusammen, womit diese Erlasse aufgehoben werden. Neu sind Online-Spiele wie Poker oder Roulette zugelassen, im Gegenzug wird der Zugang zu nicht bewilligten Online-Spielangeboten gesperrt. Mit dem BGS werden auch diverse bestehende Erlasse geändert, so unter anderem das DBG und das StHG.

Im Harmonisierungsrecht (wie auch im Recht der direkten Bundessteuer) werden die steuerfreien Einkünfte aus Geldspielen neu geregelt. Steuerfrei sind:

- die Gewinne, die in Spielbanken mit Spielbankenspielen erzielt werden, sofern diese Gewinne nicht aus selbständiger Erwerbstätigkeit stammen (Art. 7 Abs. 4 Bst. l StHG);
- die einzelnen Gewinne bis zu einem Betrag von Fr. 1 Mio. oder zu einem nach kantonalem Recht bestimmten höheren Betrag aus der Teilnahme an Grossspielen und aus der Online-Teilnahme an Spielbankenspielen (Art. 7 Abs. 4 Bst. l^{bis} StHG);
- die Gewinne aus Kleinspielen (Art. 7 Abs. 4 Bst. l^{ter} StHG);
- die einzelnen Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, sofern die nach kantonalem Recht bestimmte Grenze nicht überschritten wird (Art. 7 Abs. 4 Bst. m StHG).

Ergänzend bleibt darauf hinzuweisen, dass nur Gewinne aus rechtmässig in der Schweiz durchgeführten Spielen («zugelassene Geldspiele») von der Einkommenssteuer befreit werden. Die Gewinne aus Spielen, die ohne gültige Bewilligung durchgeführt werden, sind weiterhin steuerbar. Gleiches gilt für Gewinne aus im Ausland durchgeführten Spielen.

Im Recht der direkten Bundessteuer wurde der Steuerfreibetrag, der bei Gewinnen aus zugelassenen Grossspielen und der Online-Teilnahme an Spielbankenspielen gilt, auf Fr.1 Mio. festgelegt (Art. 24 Bst. i^{bis} DBG). Die Steuerfreigrenze für Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung beträgt sodann Fr. 1'000.-- (Art. 24 Bst. j DBG). Unter dem Aspekt der Harmonisierung und der damit einhergehenden Vereinfachung im Vollzug drängt es sich auf, den Steuerfreibetrag und die Steuerfreigrenze gleich hoch wie im Recht der direkten Bundessteuer festzulegen.

Die Umsetzung der neuen Besteuerungsregeln zu den Geldspielgewinnen im kantonalen Recht erfolgt in Art. 27 Bst. n bis q StG. Im Gegenzug sind die bisherigen Regelungen zu den Gewinnen aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltungen und aus Spielbanken gemäss Spielbankengesetz ersatzlos aufzuheben; dies betrifft Art. 26 lit. e sowie Art. 27 lit. k und l StG.

Für die Abzugsseite bestimmt der durch das BGS geänderte Art. 9 Abs. 2 Bst. n StHG, dass die Einsatzkosten in der Höhe eines nach kantonalem Recht bestimmten Prozentbetrags der einzelnen Gewinne aus Geldspielen, die nicht nach Art. 7 Abs. 4 Bst. l - m StHG steuerfrei sind, abziehbar sind, wobei die Kantone überdies einen Höchstbetrag für den Abzug vorsehen können. Für die steuerbaren Gewinne schlägt die Ständekommission wiederum die Übernahme der entsprechenden Regelung im Recht der direkten Bundessteuer vor. Danach können von den einzelnen steuerbaren Geldspielgewinnen 5%, jedoch höchstens Fr. 5'000.--, als Einsatzkosten abgezogen werden (Art. 33 Abs. 4 Satz 1 DBG). Eine spezielle Regelung besteht sodann für die Online-Spielbankenspiele, weil hier die Einsatzkosten aus dem Online-Spielerkonto ersichtlich sind. Bei solchen Spielen können die vom Online-Spielerkonto abgebuchten Spieleinsätze, jedoch höchstens Fr. 25'000.--, abgezogen werden (Art. 33 Abs. 4 Satz 2 DBG). Der bisherige Art. 35 Abs. 1 lit. m StG ist in diesem Zusammenhang zu streichen und ein neuer Art. 35 Abs. 3 in das Gesetz aufzunehmen.

Die Ausdehnung der Steuerbefreiung für bestimmte Geldspielgewinne führt zu Ausfällen bei der Einkommenssteuer. Die Höhe der Ausfälle lässt sich nicht bestimmen, weil keine statistischen Angaben zu den heute steuerbaren Geldspielgewinnen vorhanden sind und sich erst noch weisen muss, welche finanziellen Folgen die neue Regelung über die Besteuerung von Gewinnen aus der Teilnahme von Online-Spielbankenspielen zeitigt.

7.5 Änderung des Steuerorts bei Maklerprovisionen

Im geltenden Recht sieht Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vor, dass eine natürliche Person für eine Maklerprovision, die sie für die Vermittlung eines Grundstücks ausserhalb ihres Wohnsitzkantons erhält, im Kanton des gelegenen Grundstücks infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig ist. Im Unterschied dazu fehlt im StHG für juristische Personen, die eine Maklerprovision für die Vermittlung eines Grundstücks vereinnahmen, das in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton liegt, eine ausdrückliche Bestimmung für den Besteuerungsort.

Mit der Frage, welcher Kanton die von einer juristischen Person vereinnahmte Provision aus der Vermittlung eines ausserhalb des Sitzkantons liegenden Grundstücks besteuern darf, war das Bundesgericht in einem Entscheid aus dem Jahr 2002 befasst (BGer 2P.289/2000 vom 8. Januar 2002). Es hat sich dabei für eine sinngemässe Anwendung von Art. 4 Abs. 1 StHG entschieden und damit für eine Besteuerung am Grundstücksort ausgesprochen.

Der vorerwähnte Entscheid ist in der Literatur auf breite Kritik gestossen. Nach der herrschenden Lehre stellt die in Art. 4 Abs. 1 StHG vorgesehene wirtschaftliche Zugehörigkeit von Personen, die ausserkantonalen Wohnsitz haben, jedoch eine Provision aus der Vermittlung eines im Kanton gelegenen Grundstücks vereinnahmen, ein Rechtsversehen dar.

Die im September 2013 von Nationalrat Fulvio Pelli eingereichte Motion (Geschäft 13.3728) nahm diese Kritik auf. Sie verlangte eine Änderung des StHG dahingehend, dass Erträge aus der Vermittlung von Grundstücken im Wohnsitzkanton der natürlichen Person oder im Sitzkanton der juristischen Person steuerbar sind; die Besteuerung im Kanton, in dem das Grundstück liegt, soll nur noch im internationalen Verhältnis zulässig sein. Die Motion fand Zustimmung durch den Bundesrat und wurde auch von den eidgenössischen Räten angenommen.

Der Bundesrat liess daraufhin eine Vorlage zur Umsetzung der Motion ausarbeiten und gab diese am 12. August 2015 in die Vernehmlassung. Mit der Vernehmlassungsvorlage wurde zum einen der Motionsauftrag umgesetzt. Zum anderen sah sie aber auch eine Vereinheitlichung der Bestimmungen zur subjektiven Steuerpflicht von juristischen Personen vor, die mit Grundstücken handeln. Hierzu wurde eine neue Bestimmung d in Art. 21 Abs. 1 StHG vorgeschlagen, in dem präzisiert wird, dass juristische Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons steuerpflichtig sind, wenn sie «mit im Kanton gelegenen Grundstücken handeln»; dies machte wiederum eine Streichung des Passus «oder damit handeln» in Art. 21 Abs. 2 Bst. b StHG notwendig.

Die in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagenen Änderungen der Bestimmungen über die subjektive Steuerpflicht für Erträge aus Vermittlung von und Handel mit Grundstücken fanden unverändert Eingang in den bundesrätlichen Entwurf. Nationalrat und Ständerat nahmen die Gesetzesänderungen oppositionslos an. Die Referendumsfrist ist am 6. Juli 2017 unbenutzt verstrichen. Das Bundessteuerrecht erfährt damit eine Änderung von Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. g sowie von Art. 21 Abs. 1 Bst. d und Abs. 2 Bst. b StHG.

In Bezug auf den Besteuerungsort von Maklerprovisionen entspricht das kantonale Steuergesetz bereits heute dem geänderten Harmonisierungsrecht. Einer Gesetzesanpassung bedarf es in diesem Zusammenhang somit nicht.

Eine gesonderte Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit für Grundstückhandel sieht das Steuergesetz nicht vor. Dennoch erfolgt in der Praxis eine Besteuerung am Ort, an dem das Grundstück liegt; zu Doppelbesteuerungskonflikten kam es deswegen nicht. Trotzdem drängt sich eine formelle Anpassung, wie sie auch im StHG vorgenommen wurde, auf. Abweichungen vom Harmonisierungsrecht sind möglichst zu vermeiden. Dementsprechend sind die Regelungen über die subjektive Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 7 Abs. 1 lit. c StG und Art. 53 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 lit. b StG) zu ergänzen und anzupassen.

7.6 Anpassungen aufgrund des Energiegesetzes (EnG)

Das übergeordnete Recht stellt den Kantonen in Art. 9 Abs. 3 Satz 2 StHG frei, ob sie Energie- und Umweltschutzinvestitionen den bei der Einkommenssteuer abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichstellen wollen. Der Kanton Appenzell I.Rh. hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht. Nach dem geltenden Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StG sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Der Verweis auf das Recht der direkten Bundessteuer hat seinen Grund darin, dass aufgrund von Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG das Eidgenössische Fi-

nanzdepartement bestimmt, welche Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können, was zudem gleichermassen in Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG vorgesehen ist.

Dem kantonalen Gesetzgeber kommt damit bei der Festlegung der abzugsfähigen Investitionen kein Gestaltungsspielraum zu. Die massgebende Ordnung findet sich in der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien.

Bei den Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen erübrigt sich die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten. Auch wenn sie zu einer Wertsteigerung führen, sind sie bei der Einkommenssteuer abzugsfähig. Freilich können sie aber bei der Veräusserung des Grundstücks nicht nochmals als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden.

Am 21. Mai 2017 haben Volk und Stände dem totalrevidierten Energiegesetz des Bundes zugestimmt. Neu sind zum einen gemäss Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG auch Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt; damit soll der Ersatz von älteren, energieineffizienten Gebäuden gefördert werden. Zum anderen wurde ein Abzugsvortrag eingeführt, indem Art. 9 Abs. 3bis StHG bestimmt, dass Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen sowie Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar sind, wenn sie in der laufenden Steuerperiode, in der sie angefallen sind, nicht berücksichtigt werden konnten.

Der Abzug für Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau und der vorerwähnte Abzugsvortrag sind ins kantonale Recht zu überführen. Ein Spielraum verbleibt hier grundsätzlich nicht.

Dementsprechend ist Art. 34 einerseits um einen Satz 3 in Abs. 2 und andererseits um einen Abs. 2^{bis} zu ergänzen. Aufgrund der neuen Massnahmen ist mit einer Zunahme des Vollzugsaufwands zu rechnen. Begriffe wie «Rückbaukosten» und «Ersatzneubau» führen dazu, dass Baufragen vermehrt von Steuerfachleuten geprüft werden müssen. Zudem durchbricht der Abzugsvortrag das im Privatvermögensbereich bisher fest verankerte Periodizitätsprinzip. So müssen allfällig vortragbare Kosten im Veranlagungsverfahren bestimmt, abgegrenzt und nachgeführt werden.

Die finanziellen Auswirkungen der neuen Massnahmen lassen sich zum heutigen Zeitpunkt nicht abschätzen. Sie hängen im Wesentlichen davon ab, in welchem Ausmass von den neuen Massnahmen Gebrauch gemacht wird. Die Steuerausfälle bei der Einkommenssteuer dürften sich längerfristig mindestens zum Teil durch etwas höhere Einnahmen bei der Grundstückgewinnsteuer kompensieren. Langfristig ist daher nicht mit relevanten Steuerausfällen zu rechnen.

7.7 Reform der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Die schweizerische Quellensteuerordnung erfuhr mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) am 1. Januar 1995 und des StHG am 1. Januar 1993 eine starke Vereinheitlichung. Seither erforderten das mit dem Bundesgesetz gegen die Schwarzarbeit (BGSA) eingeführte vereinfachte Abrechnungsverfahren sowie das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen noch Anpassungen an der kantonalen Quellensteuerordnung. Nach geltendem Recht unterliegt der Quellenbesteuerung, wer ohne Niederlassungsbewilligung einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz nachgeht.

Es wird dabei zwischen zwei Kategorien unterschieden: einerseits ausländische Staatsangehörige mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Ansässige) und andererseits Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Nicht-Ansässige). Bei einer ansässigen quellensteuerpflichtigen Person, die ein Bruttoeinkommen von über Fr. 120'000.-- je Jahr erzielt, erfolgt von Amtes wegen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV). In diesem Fall wird die bereits abgerechnete Quellensteuer mit dem sich aus der NOV ergebenden Steuerbetrag verrechnet und die Differenz zusätzlich erhoben oder zurückerstattet; dabei hat die Quellensteuer den Charakter einer reinen Sicherungssteuer.

Wird die Einkommensgrenze von Fr. 120'000.-- je Jahr nicht erreicht, können im Rahmen der sogenannten Tarifkorrektur zusätzliche Abzüge von der Bemessungsgrundlage nachträglich geltend gemacht werden. Die Möglichkeit der Tarifkorrektur soll die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstellen, sind doch im Quellensteuertarif lediglich Pauschalen für Berufskosten, Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten berücksichtigt. Für Personen, die weder der NOV unterliegen, noch eine Tarifkorrektur geltend machen, stellt die Quellensteuer eine definitive Steuerbelastung dar; sie hat dann Abgeltungswirkung im Sinne einer echten Quellensteuer.

Wird die Einkommensgrenze von Fr. 120'000.-- je Jahr nicht erreicht, verfügt jedoch eine ansässige quellensteuerpflichtige Person neben Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit noch über Einkünfte, die nicht der Quellenbesteuerung unterliegen, oder über Vermögen, so erfolgt eine ergänzende ordentliche Veranlagung (EOV); dies betrifft etwa Ansässige, die im Besitz einer Liegenschaft sind. Im Rahmen der EOV werden nur die zusätzlichen Einkommensbestandteile und das Vermögen erfasst. Das dem Abzug an der Quelle unterliegende Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wird lediglich zur Satzbestimmung in die Veranlagung einbezogen. Mit dem unselbständigen Erwerbseinkommen zusammenhängende Abzüge, die im Quellensteuertarif nicht oder nicht ausreichend berücksichtigt sind, können zudem - analog den quellensteuerpflichtigen Ansässigen, die der EOV nicht unterliegen - über das Verfahren der Tarifkorrektur geltend gemacht werden.

Das Gesetz sieht die Vornahme einer NOV und EOV nur für ansässige ausländische Staatsangehörige ohne Niederlassungsbewilligung, nicht aber für Nicht-Ansässige vor, die in der Schweiz unselbständig erwerbstätig sind. Letztere können aber auch gewisse zusätzliche Abzüge von der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Tarifkorrektur geltend machen.

Die neue Quellensteuerordnung trägt der jüngeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung Rechnung, indem sie das Ziel verfolgt, Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen zu beseitigen. Neu wird zwischen ansässigen, quasi-ansässigen und nicht-ansässigen Quellensteuerpflichtigen unterschieden, und zwar wie folgt:

- Für ansässige Steuerpflichtige, deren Bruttoeinkommen einen bestimmten Betrag überschreitet, wird wie bis anhin obligatorisch eine NOV vorgenommen. Den Grenzbetrag legt das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) in Zusammenarbeit mit den Kantonen fest. Obligatorisch der NOV unterliegen auch ansässige Quellensteuerpflichtige, deren Bruttoeinkommen zwar den massgebenden Betrag nicht erreicht, die aber entweder über steuerbare Einkünfte, die nicht der Quellensteuer unterliegen, oder über Vermögen verfügen (Art. 33a StHG). Damit wird die EOV durch das Verfahren der NOV ersetzt.
- Alle übrigen ansässigen Quellensteuerpflichtigen können bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahrs eine NOV beantragen. Die Möglichkeit einer Tarifkorrektur entfällt inskünftig (Art. 33b StHG).

- Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Grossteil seiner weltweiten Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte des Ehegatten zu zählen sind, in der Schweiz erwirtschaftet, erfüllt die Voraussetzungen für die sogenannte Quasi-Ansässigkeit und kann ebenfalls eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Die konkreten Voraussetzungen hat das EFD in Zusammenarbeit mit den Kantonen auf dem Verordnungsweg zu präzisieren (Art. 35a StHG).
- Weiter kann die zuständige Steuerbehörde bei nicht ansässigen Quellensteuerpflichtigen von Amtes wegen eine NOV vornehmen, sofern stossende Verhältnisse vorliegen (Art. 35b StHG).
- Ansässige Quellensteuerpflichtige, die obligatorisch der NOV unterliegen oder eine solche beantragen, bleiben bis zum Ende der Quellensteuerpflicht in diesem System eingebunden («einmal NOV, immer NOV»; Art. 33a Abs. 5 und Art. 33b Abs. 5 StHG). Für Quasi-Ansässige gilt dies nicht; sie haben in den nachfolgenden Jahren wieder einen Antrag auf NOV zu stellen, ansonsten bleibt es bei der Quellensteuer.
- Für alle ansässigen und nicht ansässigen Quellensteuerpflichtigen, die weder obligatorisch der NOV unterstehen, noch eine solche beantragen, hat die Quellensteuer Abgeltungswirkung. Sie tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern auf dem Erwerbseinkommen. Zusätzliche nachträgliche Abzüge werden nicht gewährt (Art. 33b Abs. 4, Art. 36a StHG).

Weitere Änderungen sind die Steuerbarkeit der rückvergüteten AHV-Beiträge von ausländischen Staatsangehörigen, welche die Schweiz endgültig verlassen (Art. 32 Abs. 4 Bst. c und Art. 35 Abs. 1 Bst. j StHG), die Vereinheitlichung der Bezugsprovision für den Schuldner der steuerbaren Leistung auf 1% bis 2% des gesamten Quellensteuerbetrags, jedoch beschränkt auf höchstens Fr. 50.-- pro Kapitaleistung (Art. 37 Abs. 3 StHG), sowie die Festlegung von Pauschalen für Gewinnungskosten bei Künstlern sowie Sportlern und Referenten (Art. 36 Abs. 2 StHG).

Die Änderungen im Bundessteuerrecht führen zu einer stärkeren Vereinheitlichung der schweizerischen Quellensteuerordnung. Die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben sind zwingend und deshalb vom kantonalen Gesetzgeber zu übernehmen. Das Harmonisierungsrecht verleiht ihm bei der Umsetzung keinen oder jedenfalls kaum Spielraum.

Die Anpassung an das übergeordnete Recht wird wesentlich mehr Aufwand bei der Bearbeitung der einzelnen Fälle verursachen, da grundsätzlich jede quellenbesteuerte Person das Recht hat, nachträglich eine ordentliche Veranlagung zu verlangen.

Eine Schätzung der damit verbundenen Steuerausfälle ist schwierig und lässt sich nicht generell ermitteln. Auch ist unklar, wie viele der betroffenen Quellensteuerpflichtigen von der Möglichkeit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung Gebrauch machen werden. Sollten beinahe alle Quellensteuerpflichtigen nachträglich eine ordentliche Veranlagung beantragen, dürfte dies zu Steuerausfällen in der Höhe von rund Fr. 900'000.-- führen, wovon der Staat zirka Fr. 485'000.-- zu tragen hätte.

7.8 Anpassungen beim Besteuerungszeitpunkt von Gratisaktien

Das Recht der direkten Bundessteuer erwähnt beim Einkommen aus beweglichem Vermögen unter den geldwerten Vorteilen ausdrücklich die Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen

(Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Sie werden demnach bei der Ausgabe steuerlich erfasst. Dies gründet auf der Überlegung, dass bei einer späteren Kapitalherabsetzung oder Liquidation der Gratisnennwert als Kapitalrückzahlung zu betrachten ist und deshalb nicht mehr besteuert werden kann. Die gleiche Regelung wie beim Bund kennen die weitaus meisten Kantone.

Im Gegensatz dazu werden im Steuergesetz des Kantons Appenzell I.Rh. die Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen in der Bestimmung, welche die Steuerbarkeit der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen anordnet (Art. 23 Abs. 1 Bst. c StG), nicht speziell erwähnt. Dies stellt kein gesetzgeberisches Versehen dar. Der kantonale Gesetzgeber hat anlässlich der Totalrevision von 1999 bewusst darauf verzichtet, eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, welche die Besteuerung der Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen bei der Ausgabe vorsieht. Der steuerliche Zugriff erfolgt erst im Zeitpunkt der Kapitalrückzahlung (Kapitalherabsetzung oder Liquidation), was durch Art. 9 Abs. 2 StV sichergestellt wird. Dogmatisch hat dies durchaus seine Berechtigung, bleibt doch bei der Erhöhung von nominellem Grundkapital mittels Umwandlung von Gewinnvortrag oder Reserven der Eigenkapitalbestand unverändert, sodass die Gesellschaft nicht entreichert wird. Wenn jedoch bei der ausgehenden Gesellschaft nichts abfließt, kann beim Anteilsinhaber auch kein Wertzufluss in Form eines geldwerten Vorteils vorliegen.

Trotz dieser dogmatischen Bedenken sprechen Gründe der Praktikabilität für eine Besteuerung der Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen schon bei der Ausgabe. Eine Gleichschaltung mit der Bundeslösung führt zunächst einmal zu einer Vereinfachung von Deklaration und Veranlagung. Die vertikale und zugleich horizontale Harmonisierung dient aber auch der Vermeidung von Steuerausfällen: So führt die unter dem geltenden Recht bestehende steuerfreie Ausgabe von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu einer doppelten Nichtbesteuerung, wenn entweder der Anteilsinhaber seinen Wohnsitz in einen Kanton verlegt, welcher der Bundeslösung folgt, oder die Anteile an eine Person verkauft werden, die bereits in einem solchen Kanton wohnt. Des Weiteren kommt es vor, dass bei der späteren Liquidation oder Kapitalherabsetzung eine Besteuerung unterbleibt, weil in der Praxis häufig gar nicht mehr eruiert werden kann, wer das Kapital ursprünglich aufgebracht hat. Schliesslich geht Steuersubstrat auch dann verloren, wenn Anteile mit gratis liberiertem Nennwert ins Geschäftsvermögen - also an eine juristische Person oder eine selbständig erwerbende Person - verkauft werden; dies führt zu einem Übergang ins Buchwertprinzip, wonach die Differenz zwischen Erlös und Buchwert der Besteuerung unterliegt, so dass der Nennwert der Anteile für die Besteuerung unerheblich ist.

Aus den genannten Gründen drängt sich eine Angleichung des kantonalen Rechts an die entsprechende Regelung im DBG auf. Die Bestimmung von Art. 9 Abs. 2 StV, welche klarstellt, dass die Besteuerung von Gratiskapital bei der Kapitalrückzahlung erfolgt, kann damit ersatzlos aufgehoben werden.

Mit der Umstellung von der Besteuerung von Gratisliberierungen bei der Kapitalrückzahlung auf die Besteuerung bei der Ausgabe ist im Grundsatz mit Mehreinnahmen zu rechnen. Deren Höhe lässt sich jedoch nicht abschätzen. Es gibt weder in der Steuererklärung noch in der Veranlagung eine Position für «Gratiskapital», sondern nur eine Position für «Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben» und eine für Einkünfte aus «Beteiligungen». Somit ist es auch nicht möglich, das entsprechende (zusätzliche) Einkommenssubstrat zu bestimmen. Es wird aber nicht erheblich sein.

7.9 Anpassungen über die Berechnung des Beteiligungsabzugs bei systemrelevanten Banken

Das Bundesgesetz über die Berechnung des Beteiligungsabzugs bei systemrelevanten Banken wurde rückwirkend auf den 1. Januar 2019 in Kraft gesetzt. Das hat der Bundesrat an seiner Sitzung vom 8. März 2019 beschlossen. Das Gesetz korrigiert die Berechnung des Beteiligungsabzugs, damit die Gewinnsteuerbelastung der Konzernobergesellschaft einer systemrelevanten Bank unverändert bleibt, wenn diese Too-big-to-fail-Instrumente (z.B. Bail-in-Bonds) herausgibt.

Die Eidgenössischen Räte haben das Bundesgesetz über die Berechnung des Beteiligungsabzugs bei systemrelevanten Banken in der Schlussabstimmung vom 14. Dezember 2018 einstimmig verabschiedet.

Da keine der systemrelevanten Banken ihren Sitz im Kanton Appenzell I.Rh. hat, wird die Bestimmung keinerlei Auswirkungen in unserem Kanton entfalten.

8. Finanzielle Auswirkungen aller Gesetzesanpassungen

Die finanziellen Auswirkungen über die gesamte Vorlage präsentieren sich, konservativ geschätzt, wie folgt (Positionen mit n/a können mangels Berechnungsgrundlagen nicht konkret ermittelt werden - die Ausfälle oder Mehreinnahmen dürften aber relativ gering sein):

Übersicht Steuerausfälle sämtlicher Massnahmen (Gesamtvorlage)				
Massnahme	Ziffer	Person	Staat	Bezirke und Gde.
Total STAF-Vorlage inkl. Auswirkungen auf NFA				
Nettoergebnis gemäss Tabelle Kapitel 6	6.0	nat./jur.	-2'615'000	-1'473'000
Übrige Gesetzesanpassungen				
Anpassung GGST aufgrund Mehrwertabgabe	7.1	nat.	-150'000	0
Aufhebung Zweckbindung GGST	7.2	nat.	0	0
Anpassungen beim Beteiligungsabzug	7.3	jur.	0	0
Anpassungen aufgrund Geldspielgesetz	7.4	nat.	n/a	n/a
Änderung Steuerort bei Maklerprovision	7.5	nat./jur.	0	0
Anpassungen aufgrund des Energiegesetzes	7.6	nat.	n/a	n/a
Reform der Quellenbesteuerung	7.7	nat.	-485'000	-415'000
Anpassung Besteuerungszeitpunkt Gratisaktien	7.8	nat.	n/a	n/a
Beteiligungsabzug systemrelevante Banken	7.9	jur.	0	0
Total Gesamtvorlage inkl. Auswirkungen auf NFA			-3'250'000	-1'888'000

9. Inkrafttreten

Es ist vorgesehen, dass der Bundesrat das Inkrafttreten des STAF bestimmt. In der Regel wird den Kantonen eine Frist von zwei Jahren eingeräumt, um ihre kantonalen Regelungen an geändertes Harmonisierungsrecht anzupassen. Aufgrund der fehlenden internationalen Akzeptanz der besonderen Steuerregimes besteht bei dieser Steuerreform aber eine erhöhte Dringlichkeit. Der Bundesrat hat beschlossen, das STAF bereits auf Anfang 2020 in Kraft zu setzen.

Die anderen Änderungen im Bundessteuerrecht, die mit dieser Vorlage im kantonalen Recht umgesetzt werden sollen, treten ebenfalls am 1. Januar 2020 in Kraft. Eine Ausnahme gilt für die neue Quellensteuerordnung. Diese wird gemäss Entscheid des Bundesrats definitiv erst per 1. Januar 2021 in Kraft gesetzt.

Die vorliegende Steuergesetzrevision soll integral am 1. Januar 2021 in Kraft treten. Das hätte aber zur Folge, dass im Jahr 2020 die jeweiligen StHG-Bestimmungen direkt anwendbar wären. Für den Bereich der Unternehmensbesteuerung würde das wiederum dazu führen, dass sämtliche neue Möglichkeiten und Massnahmen des STAF im Kanton Appenzell I.Rh. in maximaler Ausgestaltung zum Tragen kämen. So wäre zum Beispiel der Rabatt für den vorstehend genannten Zeitraum bei der Lizenzbox nicht auf 50% begrenzt, sondern könnte im vollen Umfang von 90% geltend gemacht werden.

Um diesen Zustand der direkten Anwendung des StHG verhindern zu können, hat das Parlament in Art. 72z Abs. 2 StHG vorgesehen, dass die Kantonsregierungen die erforderlichen vorläufigen Vorschriften erlassen können, bis die Gesetzgebung im entsprechenden Kanton auf ordentlichem Weg an die neuen Bestimmungen angepasst worden ist.

Dies führt dazu, dass die Standeskommission gestützt auf Art. 72z Abs. 2 StHG einen Beschluss fällen wird, welcher die in dieser Vorlage vorgesehenen Anpassungen zum STAF identisch beinhalten wird. Auch die übrigen Gesetzesanpassungen auf Bundesebene, die am 1. Januar 2020 in Kraft treten, sollen Aufnahme in den Standeskommissionsbeschluss finden. Dieser Standeskommissionsbeschluss wird auf den 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt und soll mit Inkrafttreten der vorliegenden Steuergesetzrevision wieder aufgehoben werden.

10. Antrag

Die Standeskommission beantragt dem Grossen Rat, von dieser Botschaft Kenntnis zu nehmen, auf den Landsgemeindebeschluss zur Revision des Steuergesetzes einzutreten und diesen wie vorgelegt zuhanden der Landsgemeinde 2020 zu verabschieden.

Appenzell, 12. August 2019

Namens Landammann und Standeskommission

Der reg. Landammann: Der Ratschreiber:

Roland Inauen

Markus Dörig