

An den Landrat

Glarus, 18. Dezember 2018

Änderung des Steuerrechts

- A. Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz / interkommunaler Wohnsitzwechsel**
- B. Bausteuerzuschlag für die Gemeinden**
(Motion SVP-Fraktion „Einführung der Bausteuerzuschläge für Gemeinden“)
- C. Memorialsantrag CVP Kanton Glarus „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“**
- D. Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus**
- E. Änderung des Finanzausgleichsgesetzes**

Herr Präsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Die Vorlage im Überblick

Der Landsgemeinde werden diverse Änderungen des Steuerrechts unterbreitet. Um ihr eine möglichst unverfälschte Willensbildung zu ermöglichen, werden die Änderungen im Sinne der Einheit der Materie in fünf Teile gefasst, über die einzeln zu beschliessen ist.

Teil A: Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz / interkommunaler Wohnsitzwechsel

In einem ersten Teil werden der Landsgemeinde Änderungen des Steuergesetzes (StG) unterbreitet, mit welcher primär Bundesvorgaben umgesetzt werden. Die Vorschriften des Bundes müssen ins kantonale Recht übernommen werden, ansonsten gilt das Bundesrecht (derogatorische Kraft des Bundesrechts). Die Übernahme von Bundesvorgaben ins kantonale Recht erfolgt auch aus veranlagungstechnischen Gründen, d. h. die Bundeslösung wird soweit wie möglich formell und materiell ins kantonale Recht übernommen. Handlungsbedarf ergibt sich aufgrund der Anpassung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG).

Erstens soll der Besteuerungsort der Maklerprovisionen schweizweit vereinheitlicht werden. Maklerprovisionen natürlicher und juristischer Personen werden künftig am Sitz der vermittelnden Firma bzw. Wohnsitz der vermittelnden Person besteuert, sofern diese in der Schweiz ansässig ist. Am Standort des Grundstücks erfolgt die Besteuerung nur dann, wenn die vermittelnde Person oder Firma keinen Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz hat. Diese

bundesrechtlichen Änderungen zum Besteuerungsort der Maklerprovisionen treten am 1. Januar 2019 in Kraft. Ab diesem Zeitpunkt finden die bundesrechtlichen Bestimmungen direkt Anwendung und das anderslautende kantonale Gesetz kann nicht mehr angewandt werden.

Zweitens werden Anpassungen beim Liegenschaftsunterhalt nötig. Auf der einen Seite sollen die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau einer Liegenschaft im Privatvermögen als Liegenschaftsunterhalt bei der Einkommenssteuer zum Abzug zugelassen werden. Auf der anderen Seite sollen Aufwendungen für energetische Investitionen, einschliesslich Rückbaukosten, auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden übertragen werden können und dann in diesen Jahren zum Abzug zugelassen werden. Dies kann nur insoweit geschehen, wie sie im Jahr, in denen sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Wird das kantonale Recht bis zum 1. Januar 2020 nicht angepasst, finden auch hier die bundesrechtlichen Bestimmungen direkt Anwendung.

Drittens sollen in Zukunft alle Geldspielgewinne steuerfrei werden. Nach geltendem Recht müssen die Gewinne aus Lotterien und Sportwetten versteuert werden, während Gewinne in Spielbanken steuerfrei sind. Neu sind Gewinne aus Geldspielen, die in zugelassenen Spielbanken erzielt wurden, steuerfrei. Die Gewinne aus zugelassenen Grossspielen oder zugelassenen Onlinespielen nach dem Bundesgesetz über Geldspiele (BGS) sind bis zu einem Betrag von 1 Million Franken steuerfrei. Die Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen, die dem BGS nicht unterstehen, sind bis zu einem Betrag von 1000 Franken steuerfrei. Zudem können im Falle von steuerbaren Glücksspielerträgen 5 Prozent des Gewinnes bis 5000 Franken abgezogen werden. Bei Online-Spielen sind es die effektiven Einsatzkosten bis zu 25'000 Franken. Diese bundesrechtlichen Änderungen zur Steuerbefreiung von Geldspielgewinnen treten am 1. Januar 2019 in Kraft. Ab diesem Zeitpunkt finden die bundesrechtlichen Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Steuerrecht widerspricht.

Viertens soll das Steuergesetz interkommunal harmonisiert werden. So soll im Falle eines Umzuges innerhalb des Kantons diejenige Glarner Gemeinde für die ganzjährige Besteuerung zuständig sein, in welcher die steuerpflichtige natürliche Person Ende Jahr wohnhaft ist. Die gleiche Regelung gilt auch bei einem Umzug in einen anderen Kanton. Verlegt eine natürliche Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in eine andere Gemeinde des Kantons, dauert die Steuerhoheit der Wegzugsgemeinde für die laufende Steuerperiode nicht mehr unverändert fort, sondern es entsteht die Steuerhoheit in der Zuzugsgemeinde.

Teil B: Bausteuerzuschlag für die Gemeinden

Es ergibt sich Handlungsbedarf aufgrund der Motion der SVP-Fraktion „Einführung der Bausteuerzuschläge für Gemeinden“. Demnach sollen auch die Gemeinden im Sinne einer Gleichbehandlung mit dem Kanton die Möglichkeit erhalten, für grosse Bau- und Investitionsprojekte einen Bausteuerzuschlag zu erheben.

Teil C: Memorialsantrag CVP Kanton Glarus „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“

Das StG soll aufgrund eines Memorialsantrags der CVP des Kantons Glarus angepasst werden. Der Memorialsantrag fordert, dass der steuerrechtliche Selbstbehalt für die abzugsfähigen selbstgetragenen Krankheitskosten reduziert sowie der Maximalabzug für private Personenversicherungen sowie Sparzinsen erhöht wird. Dadurch soll der Mittelstand entlastet und eine Kompensation des Bürgers zur Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) erreicht werden. Das Anliegen ist berechtigt. Letztmals wurden die Abzüge im Jahr 2008 angepasst. Seither sind die Krankenkassenprämien sehr stark gestiegen. Dies führt zu einer erhöhten Prämienlast für die Bevölkerung. Die Gesetzgebung hinkt den aktuellen Verhältnissen hinterher. Der Maximalabzug wird um 25 Pro-

zent erhöht. Dies führt dazu, dass sämtliche Steuerpflichtigen höhere Abzüge geltend machen können. Damit werden vermehrt diejenigen Steuerpflichtigen belohnt, welche Verantwortung für sich und ihre Familie übernehmen. Die Massnahme entspricht dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem sichergestellt wird, dass nur das tatsächlich verfügbare Einkommen besteuert wird. Die sozialpolitische Ausgestaltung der Vorlage stellt sicher, dass alle von diesen Massnahmen profitieren und die Steuerlast für die Bevölkerung sinkt.

Teil D: Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus

In einem vierten Teil wird der Landsgemeinde eine Revision des StG unterbreitet, mit der das STAF – vorbehältlich der Zustimmung zu demselben in der eidgenössischen Abstimmung vom 19. Mai 2019 bei Zustandekommen des Referendums – umgesetzt werden soll.

Die Änderung des Bundesrechts bewirkt, dass alle bis anhin privilegiert besteuerten Gesellschaften ihren Sonderstatus verlieren und neu ordentlich besteuert werden. Davon betroffen sind insbesondere die Unternehmen, welche unter dem geläufigen Begriff „Briefkastenfirmen“ zusammenzufassen sind. Diese sind sehr mobil, sie können ihr Domizil schnell und meistens sehr einfach wechseln. Sie generieren dem Kanton einen Steuerertrag von insgesamt jährlich rund 3,5 Millionen Franken. Die Strategie der kantonalen Fiskalpolitik ist, in der Gewinnbesteuerung so attraktiv zu sein, dass diese Gesellschaften kein Interesse haben, ihren Standort zu verlagern und idealerweise auch neue Firmen angelockt werden. Davon betroffen sind auch alle anderen im Kanton ansässigen Unternehmen, die von der vorgeschlagenen Senkung der Steuerbelastung profitieren. Die Klein- und Mittelbetriebe (KMU) sind die eigentlichen Gewinner dieser Steuerreform, ihre Steuerbelastung sinkt, während es sich bei den Briefkastenfirmen umgekehrt verhält. Es handelt sich somit eigentlich um eine KMU-Vorlage.

Das Ziel der Steuerreform ist klar: Der Kanton Glarus soll als Wirtschafts- und Steuerstandort weiterhin sehr attraktiv sein und sich im zukünftig wohl weiter verschärften Standortwettbewerb behaupten. Gleichzeitig müssen sich aber die Massnahmen zum Erhalt oder sogar zur Steigerung der Standortattraktivität in finanzpolitisch vertretbarem Rahmen für Kanton, Gemeinden und Kirchgemeinden bewegen: In diesem Spannungsfeld bewegt sich die kantonale Umsetzung des STAF. Unter Berücksichtigung dieser Leitplanken schlägt der Regierungsrat folgendes Massnahmenpaket vor:

- Abschaffung der kantonalen Statusgesellschaften (Holding- und Verwaltungsgesellschaften);
- Senkung der effektiven Gewinnsteuerbelastung (Bund, Kanton, Gemeinden, Kirchgemeinden) für juristische Personen von 15,70 auf 12,43 Prozent;
- Einführung einer – nach Bundesrecht zwingend geforderten – Patentbox mit einer steuerlichen Entlastung von Patentboxerträgen von 10 Prozent;
- Einführung der Entlastungsbegrenzung mit einer höchstens möglichen steuerlichen Ermässigung aus einer Patentbox von 10 Prozent;
- Einführung eines Sondersteuersatzes von 1,5 Prozent (einfache Gewinnsteuer) als Übergangslösung bei einem Statuswechsel;
- Gezielte Erleichterungen bei der Kapitalsteuer, indem auf Eigenkapital, welches im Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten, Beteiligungen sowie Darlehen an Konzerngesellschaften steht, eine Steuerermässigung gewährt wird;

Die Gegenfinanzierung zu den obigen Massnahmen besteht aus den folgenden zwei Elementen:

- Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer um 4,2 auf 21,2 Prozent;
- Wechsel vom Teilsatz- zum Teilbesteuerungsverfahren bei der Dividendenbesteuerung und Erhöhung der Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen auf 70 Prozent. Von dieser Änderung sind 4 Prozent aller Steuerpflichtigen betroffen. Die

meisten von ihnen stehen jedoch durch die deutliche Senkung der Gewinnsteuer unter dem Strich finanziell besser da.

Die Finanzierung der Steuerreform wird ausserdem sichergestellt, indem die privilegiert besteuerten Gesellschaften ordentlich und damit zu einem höheren Tarif als bisher besteuert werden.

Teil E: Änderung des Finanzausgleichsgesetzes

Schliesslich soll die Landsgemeinde in einem fünften Teil über Ausgleichsmassnahmen zugunsten der politischen Gemeinden bzw. zwischen denselben befinden. Da die meisten heutigen Statusgesellschaften ihren Sitz in der Gemeinde Glarus haben, profitieren grundsätzlich nur diese und der Kanton von der Umsetzung des STAF im Kanton Glarus. Damit auch die Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd profitieren, schlägt der Regierungsrat einen Ausgleichsbeitrag des Kantons zugunsten der Gemeinden von je 400'000 Franken pro Jahr vor. Der Beitrag ist auf vier Jahre bis Ende 2023 befristet. Solidarisch soll sich nicht nur der Kanton zeigen, sondern auch die Gemeinden unter sich. Ergänzend zum kantonalen Ausgleichsbeitrag ist darum auch der Finanzausgleich anzupassen. Die Gemeinde Glarus soll einen Teil der erwarteten Mehrerträge den Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd weitergeben. Die Umverteilung von Geldern ist zurückhaltend vorzunehmen, da die konkreten Auswirkungen der steuerlichen Massnahmen abzuwarten sind. Der Regierungsrat wird die effektiven Auswirkungen der Umsetzung des STAF im Kanton Glarus evaluieren und dem Landrat entsprechend Bericht erstatten. Die Landsgemeinde soll die definitiven Ausgleichsmassnahmen nach Kenntnisnahme dieser konkreten Auswirkungen beschliessen.

Finanzielle Auswirkungen

Tabelle 1 zeigt die prognostizierten finanziellen Auswirkungen der einzelnen Teile der Änderung des Steuerrechts im Überblick. Falls die Annahmen der Realität standhalten und die Prognosen eintreffen, würde die Gemeinde Glarus rund 1,3 Millionen Franken Mehrerträge generieren. Die Landeskirchen müssten mit Mindererträgen im tiefen fünfstelligen Bereich und die Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd von je rund 0,1 Millionen Franken rechnen. Der Kanton Glarus müsste Mindererträge von 2,8 Millionen Franken kompensieren.

Tabelle 1. Finanzielle Auswirkungen der Änderung des Steuerrechts

	<i>Kanton</i>	<i>Glarus Nord</i>	<i>Glarus</i>	<i>Glarus Süd</i>	<i>Katholische Landeskirche</i>	<i>Evangelische Landeskirche</i>
A. Bundesrecht	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.
B. Bausteuerzuschlag	k. A.	n. a.	n. a.	n. a.	k. A.	k. A.
C. Memorialsantrag	-1'600'000	-800'000	-550'000	-450'000	-90'000	-110'000
D. Umsetzung STAF	20'000	-70'000	2'357'000	-600'000	65'000	78'000
E. Änderung FAG	-1'200'000	768'000	-488'000	920'000	0	0
Total	-2'780'000	-102'000	1'319'000	-130'000	-25'000	-32'000

Die Quantifizierung der finanziellen Auswirkungen für den Kanton ist – insbesondere in einer längerfristigen Perspektive – sehr schwierig. Die genannten Zahlen beruhen auf einer rein statischen Betrachtung. Die dynamischen Effekte müssen mangels Vorhersehbarkeit ausgeblendet werden. So können einerseits das Verhalten der Unternehmen und die wirtschaftliche Entwicklung nicht vorausgesagt und andererseits auch der effektive Betrag des künftigen Bundessteueranteils und die Einnahmen aus dem NFA lediglich grob hergeleitet wer-

den. Die Schätzungen beruhen zudem auf der Annahme, dass sämtliche ansässige juristischen Personen inklusive der Statusgesellschaften ihren Sitz im Kanton Glarus belassen. Die Bezifferung der finanziellen Auswirkungen in Form von genauen Zahlen hat aufgrund der hohen Komplexität der Materie mit den verschiedenen Wechselwirkungen nicht zuletzt spekulativen Charakter.

Die Finanzierbarkeit der beantragten Änderung des Steuergesetzes ist weitgehend gesichert. Die Gemeinde Glarus fährt im Vergleich zur heutigen Lösung sogar besser, die Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd sowie die Kirchgemeinden sind leicht im Minus. Der Kanton muss allerdings mit weniger Einnahmen von durchschnittlich fast 3 Millionen Franken pro Jahr rechnen. Dieser Einnahmefall ist aber nicht auf die Steuervorlage STAF zurückzuführen, sondern auf Mindererträge aufgrund der höheren Abzugsfähigkeit der Krankenkassenprämien und Krankheitskosten bei den Steuern sowie die Abgeltung des Kantons an die Gemeinden. Wenn die Steuerreform STAF und damit eine Gewinnsteuersenkung abgelehnt wird, könnte das den Kanton bis 4,2 Millionen Franken pro Jahr kosten, während die Gemeinden praktisch auf heutigem Niveau verblieben.

Die Steuervorlage STAF selber führt also nicht zu finanziellen Einbussen beim Kanton und den Gemeinden. Der Regierungsrat ist überzeugt, mit der vorgeschlagenen Anpassung des Steuergesetzes trotz grossem Zeitdruck eine ausgereifte Vorlage zu präsentieren. Die Bevölkerung profitiert von höheren Abzügen von Krankenkassenprämien und Krankheitskosten. Die fiskalischen Massnahmen in der Unternehmensbesteuerung zielen darauf ab, Arbeitsplätze zu erhalten und optimale Voraussetzungen für die Schaffung von neuen Arbeitsplätzen zu bieten. Insgesamt handelt es sich um eine ausgewogene Vorlage für Bevölkerung, Wirtschaft und Staat (Kanton und Gemeinden).

Inhaltsverzeichnis

1. Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz / interkommunaler Wohnsitzwechsel (Teil A)	8
1.1. Ausgangslage	8
1.1.1. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Maklerprovisionen.....	8
1.1.2. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Liegenschaftsunterhalt.....	9
1.1.3. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Steuerbefreiung von Geldspielgewinnen.....	11
1.1.4. Interkommunaler Wohnsitzwechsel	12
1.2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	13
1.2.1. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Maklerprovisionen.....	13
1.2.2. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Liegenschaftsunterhalt.....	14
1.2.3. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Steuerbefreiung von Geldspielgewinnen.....	16
1.2.4. Interkommunaler Wohnsitzwechsel	17
1.2.5. Inkrafttreten	17
1.3. Personelle und finanzielle Auswirkungen	17
2. Bausteuerzuschlag für die Gemeinden (Teil B)	18
2.1. Ausgangslage	18
2.2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	20
2.2.1. Änderung der Verfassung des Kantons Glarus	20
2.2.2. Änderung des Steuergesetzes	20
2.2.3. Änderung des Gesetzes über die Förderung von Turnen und Sport	21
2.2.4. Änderung des Gesetzes über die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches im Kanton Glarus	21
2.2.5. Änderung des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden.....	21
2.2.6. Inkrafttreten	21
2.3. Personelle und finanzielle Auswirkungen	22
3. Memorialsantrag CVP Kanton Glarus „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“ (Teil C)	22
3.1. Ausgangslage	22
3.2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	23
3.2.1. Änderung des Steuergesetzes	23
3.2.2. Inkrafttreten	23
3.3. Personelle und finanzielle Auswirkungen	23
4. Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus (Teil D)	24
4.1. Ausgangslage	24
4.1.1. Internationales Umfeld und Diskussionen mit der EU	24
4.1.2. Reformbedarf	25
4.2. STAF auf Bundesebene	25
4.2.1. Ziele	25
4.2.2. Allgemeine Stossrichtung	26
4.2.3. Steuerpolitische Massnahmen.....	27
4.2.4. Finanzielle Ausgleichsmassnahmen des Bundes an die Kantone	33
4.2.5. Anpassungen des Ressourcenausgleichs im Nationalen Finanzausgleich (NFA)	33
4.2.6. Sozialpolitischer Ausgleich	34
4.3. Aktuelle Besteuerung von juristischen Personen und von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen im Kanton Glarus	34

4.3.1.	Besteuerung von juristischen Personen	34
4.3.2.	Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen	38
4.4.	Umsetzung des STAF im Kanton Glarus	39
4.4.1.	Volkswirtschaftliche Auswirkungen	39
4.4.2.	Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften	39
4.4.3.	Strategie	40
4.4.4.	Senkung Gewinnsteuersatz	40
4.4.5.	Ersatzmassnahmen	42
4.4.6.	Anpassung der Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen	44
4.5.	Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	48
4.5.1.	Änderung des Steuergesetzes	48
4.5.2.	Inkrafttreten	54
4.6.	Personelle und finanzielle Auswirkungen	55
4.6.1.	Gewinnsteuern der juristischen Personen	55
4.6.2.	Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen	56
4.6.3.	Höherer Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer	57
4.6.4.	Nationaler Finanzausgleich (NFA)	57
4.6.5.	Übersicht über die finanziellen Auswirkungen	59
4.6.6.	Finanzielle Auswirkungen bei einer Ablehnung der Gewinnsteuersatzsenkung	60
5.	Änderung des Finanzausgleichsgesetzes (Teil E)	61
5.1.	Ausgangslage	61
5.2.	Vertikale Solidarität: Abgeltung der Gemeinden	62
5.3.	Horizontale Solidarität: Abgeltung unter den Gemeinden	64
5.4.	Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	66
5.4.1.	Änderung des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen dem Kanton und den Gemeinden	66
5.4.2.	Inkrafttreten	66
5.5.	Personelle und finanzielle Auswirkungen	66
6.	Vernehmlassung	67
6.1.	Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz / interkommunaler Wohnsitzwechsel	67
6.2.	Bausteuerzuschlag für die Gemeinden	67
6.3.	Memorialsantrag CVP Kanton Glarus „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“	67
6.4.	Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV- Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus	68
6.5.	Änderung des Finanzausgleichsgesetzes	70
7.	Finanzielle Auswirkungen im Überblick	71
8.	Antrag	71

1. Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz / interkommunaler Wohnsitzwechsel (Teil A)

1.1. Ausgangslage

Die Gesetzgebung und die Rechtsprechung auf Ebene Bund ändern stetig. Diese erfordern regelmässig gewisse Änderungen des kantonalen Steuergesetzes (StG; GS VI C/1/1). Inzwischen ist aufgrund zahlreicher Änderungen im Bundesrecht erneut Anpassungsbedarf auf kantonalen Ebene entstanden. Es obliegt dem kantonalen Gesetzgeber, die im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) enthaltenen Änderungen ins kantonale Steuergesetz zu überführen. Das als Rahmengesetz konzipierte StHG belässt dabei dem kantonalen Gesetzgeber je nach Regeldichte einer umzusetzenden Norm einen mehr oder weniger grossen Gestaltungsspielraum. Eine eigentliche Autonomie besteht für die Kantone lediglich bei der Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge (Art. 1 Abs. 3 StHG).

Aufgrund der parallelen Deklaration und Veranlagung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer kann sich die Anpassung des kantonalen Steuerrechts nicht nur auf das StHG beziehen. Mit einer sachgerechten Angleichung des StG an einzelne Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) soll deren gemeinsame Anwendung im Sinne einer vertikalen Harmonisierung erleichtert werden.

1.1.1. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Maklerprovisionen¹

Im Juni 2014 wurde die den eidgenössischen Räten überwiesene Motion Pelli „Besteuerung von Provisionen für Grundstücksvermittlungen im interkantonalen Verhältnis. Gleiche Regel für alle (13.3728)“ umgesetzt.

Nach dem geltenden StHG werden Maklerprovisionen (Honorar, das ein Makler für die erfolgreiche Vermittlung einer Immobilie erhält) von natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz im Kanton besteuert, in dem das Grundstück liegt. Für Maklerprovisionen von juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz sieht das StHG keine besondere Regelung vor. Diese Provisionen werden deshalb im Sitzkanton der juristischen Person besteuert, die sie erzielt. Das Bundesgericht hat diese unterschiedliche Behandlung von natürlichen und juristischen Personen bei den Maklerprovisionen als ungerechtfertigt erachtet und entschieden, die für die natürlichen Personen festgelegte Regelung sinngemäss für die juristischen Personen anzuwenden. Nach vorherrschender Lehre wiederum ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit hinsichtlich der Maklerprovisionen bei natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt im Kanton ein Rechtsversehen und sollte nur die natürlichen Personen mit Sitz im Ausland betreffen. Gemäss der Motion sollen Maklerprovisionen natürlicher und juristischer Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz künftig einheitlich am Sitz der Firma bzw. Wohnsitz der vermittelnden Person besteuert werden.

Aufgrund der Feststellung, dass die Bestimmungen des StHG zur Regelung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der mit Grundstücken handelnden Personen formelle Unterschiede zwischen natürlichen und juristischen Personen aufweisen, wurde eine entsprechende Änderung des StHG vorgenommen. Diese wurde von den eidgenössischen Räten am 17. März 2017 verabschiedet. Neu wird ab dem Inkrafttreten am 1. Januar 2019 der Ort der Besteuerung für Maklerprovisionen am Wohnort des Maklers bzw. am Sitz der Maklerfirma liegen, sofern sich dieser in der Schweiz befindet. Somit werden Maklerprovisionen nur noch dann am Grundstücksort besteuert, wenn der Makler keinen Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz hat.

¹ S. BBI 2016 5357.

Nach Artikel 72u StHG passen die Kantone ihre Steuergesetze mit Inkrafttreten der Bundesvorlage an. Widrigenfalls ist das Bundesgesetz unmittelbar anwendbar, wenn ihm das kantonale Recht widerspricht. Das StG entspricht diesen Neuerungen in seiner derzeitigen Fassung weitgehend, bedarf aber gleichwohl gewisser Anpassungen an die neuen harmonisierungsrechtlichen Vorschriften. Während der Besteuerungsort bei der Grundstücksvermittlung (Maklerprovisionen) gemäss StG bereits heute den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben entspricht, bedürfen die entsprechenden Vorschriften betreffend Grundstückshandel einer Anpassung. In Artikel 4 Absatz 1 StG, der die wirtschaftliche Steuerzugehörigkeit natürlicher Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Glarus betrifft, ist in Ziffer 3 neu das Anknüpfungskriterium des Handelns mit Grundstücken aufzunehmen. Damit sind natürliche Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in einem anderen Kanton oder im Ausland aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung im Kanton Glarus steuerpflichtig, wenn sie mit einem im Kanton Glarus gelegenen Grundstück handeln. Demgegenüber ist in Artikel 4 Absatz 2 Ziffer 4 StG, der die wirtschaftliche Zugehörigkeit natürlicher Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz betrifft, der Handel mit Grundstücken zu eliminieren.

Zur Vereinheitlichung mit den Bestimmungen zum Besteuerungsort aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung bei den natürlichen Personen sind aufgrund der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben auch bei den juristischen Personen die entsprechenden Bestimmungen in gleicher Weise anzupassen. In Artikel 55 Absatz 1 Ziffer 4 StG ist der Handel mit Grundstücken, welche im Kanton Glarus liegen, zu ergänzen, wogegen er in Absatz 2 Ziffer 2 zu eliminieren ist. Damit sind juristische Personen, welche ihren Sitz und ihre tatsächliche Geschäftsleitung in einem anderen Kanton oder im Ausland haben, aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung im Kanton Glarus steuerpflichtig, wenn sie mit einem im Kanton Glarus gelegenen Grundstück handeln. Wie bei den natürlichen Personen bedarf es betreffend Vermittlung von Grundstücken als wirtschaftliches Anknüpfungskriterium für eine Besteuerung im Kanton Glarus keinerlei Anpassungen.

1.1.2. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Liegenschaftsunterhalt

Um der Schweiz weiterhin eine sichere Versorgung mit Energie zu gewährleisten, hat der Bundesrat die Energiestrategie 2050 beschlossen. Mit Volksabstimmung vom 21. Mai 2017 hat das Volk zur Umsetzung der Energiestrategie 2050 die Revision des Energiegesetzes (EnG) mit 58,2 Prozent Ja-Stimmen angenommen. Das neue Energiegesetz enthält unter anderem Massnahmen, um den Energieverbrauch zu senken, die Energieeffizienz zu erhöhen und erneuerbare Energien wie Wasser, Sonne, Wind, Geothermie und Biomasse zu fördern. Das EnG wurde auf Anfang 2018 in Kraft gesetzt.

Das EnG hat auch steuerliche Änderungen zur Folge. Es sieht für Liegenschaftseigentümer zusätzliche steuerliche Abzugsmöglichkeiten vor. Einerseits wird neu ein Abzug für Rückbaukosten betreffend Ersatzneubauten eingeführt. Andererseits ist eine Übertragbarkeit (Vortrag) der energetischen Investitions- und Rückbaukosten auf zwei Steuerperioden vorgesehen. Dank der steuerlichen Geltendmachung der Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau ist davon auszugehen, dass Grundstücke mit bestehenden Wohnbauten für potenzielle Käufer interessanter werden. Allerdings führt dies tendenziell zu höheren Verkaufspreisen, sodass die steuerliche Privilegierung der Rückbaukosten zumindest teilweise verpufft. Aus energetischer Sicht führt die Abzugsfähigkeit zu einem Anreiz, vermehrt energetisch bessere Ersatzneubauten zu erstellen.

So sind zugunsten energiepolitischer Ziele die nachstehend genannten Massnahmen ins DBG und StHG aufgenommen worden:

1. Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten für den Ersatzneubau (Art. 32 Abs. 2 dritter Satz DBG und Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG);
2. Übertragungsmöglichkeit der Investitionskosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, einschliesslich der Rückbaukosten auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden, solange die Aufwendungen im Jahr, in denen sie angefallen sind, steuerlich

nicht vollständig berücksichtigt werden können (Art. 32 Abs. 2^{bis} DBG und Art. 9 Abs. 3^{bis} StHG).

Die neuen Bestimmungen werden in der totalrevidierten Liegenschaftskostenverordnung des Bundes konkretisiert, die am 1. Januar 2020 in Kraft tritt (BBI 2017 5559).

Das StG bedarf einer entsprechenden Anpassung im Bereich der Abzüge bei Liegenschaften im Privatvermögen. Die vorliegende Anpassung steht im Zusammenhang mit diesen steuerlichen Massnahmen des EnG. Gemäss geltendem Artikel 9 Absatz 3 StHG können die Kantone Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen. Die Gesetzesvorlage „Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen 2050“ erweitert Artikel 9 Absatz 3 Buchstabe a StHG dahingehend, dass neben den Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen neu auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau den steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten gleichgestellt werden.

Diese Erweiterung ist kantonal nur dann umzusetzen, wenn das Steuergesetz Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsieht. Dem kantonalen Gesetzgeber verbleibt insoweit kein Regelungsspielraum, ansonsten er die Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege ersatzlos aufheben müsste.

Im Kanton Glarus sind die Aufwendungen für Massnahmen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz oder der Erfüllung gesetzlicher oder behördlicher Denkmalschutzvorschriften dienen gemäss Artikel 30 Absätze 2 und 4 StG abzugsfähig. Neu sind Rückbaukosten für einen Ersatzneubau diesen als Unterhaltskosten qualifizierten Aufwendungen gleichzustellen.

Anlässlich der vorliegenden Gesetzesrevision wird Artikel 30 Absatz 2 StG um Satz 3 ergänzt und Absatz 2^{bis} neu geschaffen. Hiernach gelten Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau als steuerlich abzugsfähige Unterhaltskosten. Hintergrund dieser Massnahme ist eine lenkungspolitische Motivation, die den Rückbau von älteren, in energietechnischer Hinsicht schlechten Gebäudehüllen und den Wiederaufbau von energietechnisch zeitgemässen Gebäuden steuerlich begünstigen will. Unter Rückbaukosten fallen die eigentlichen Bauarbeiten des Abbruchs und der Demontage des Abtransports und der Entsorgung des Materials. Kosten für eine Altlastensanierung sowie die Kosten für Geländeverschiebungen, Planungsarbeiten und über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten sind keine abzugsfähigen Rückbaukosten. Ein Ersatzneubau liegt vor, wenn auf dem gleichen Grundstück des vorbestehenden Gebäudes eine Baute mit gleichartiger Funktionalität erstellt wird.

Können Rückbaukosten sowie Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen in der Steuerperiode, in der sie angefallen sind, nicht vollständig steuerlich berücksichtigt werden, können sie als Abzugsvortrag auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragen werden. Ein Abzugsvortrag auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden ist möglich, sofern das Reineinkommen der laufenden Steuerperiode negativ ausfällt; Sozialabzüge werden dabei nicht berücksichtigt, d. h. nicht ausgeschöpfte Sozialabzüge können nicht auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden übertragen werden. Bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder bei einem Verkauf des Wohneigentums, können steuerlich noch nicht berücksichtigte Abzugsvorträge innerhalb der Verrechnungsperiode verrechnet werden.

Die neuen steuerlichen Massnahmen im Gebäudebereich bedürfen der Konkretisierung. Diese erfolgt auf Bundesebene in der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung), deren Totalrevision der Bundesrat am 9. März 2018 verabschiedet hat. Diese Bestimmungen treten am 1. Januar 2020 in Kraft. Auf kantonaler Ebene wird die Liegenschaftskostenverordnung analoge Anwendung finden. Zudem wird das publizierte Merkblatt über die Abzugsberechtigung von Liegenschaftsunterhaltskosten angepasst.

Da die Erweiterung kantonal nur in den Fällen umzusetzen ist, in denen das kantonale Steuergesetz Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsieht, was im Kanton Glarus der Fall ist, verbleibt bei der Umsetzung dieser StHG-Revision kein Handlungsspielraum, es sei denn, der Kanton beabsichtige, die bisher geltenden Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege aufzuheben.

Gemäss Artikel 72v Absatz 1 StHG passen die Kantone ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren nach Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung an. Der Bundesrat hat die entsprechende StHG-Revision per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzt. Demzufolge erfolgt die Inkraftsetzung der kantonalen Bestimmungen auf den 1. Januar 2020.

1.1.3. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Steuerbefreiung von Geldspielgewinnen²

In der Volksabstimmung vom 10. Juni 2018 wurde das Bundesgesetz über Geldspiele (Geldspielgesetz, BGS) mit 72,9 Prozent Ja-Stimmen angenommen. Das BGS tritt per 1. Januar 2019 in Kraft. Die Geldspiele waren bislang in zwei Bundesgesetzen geregelt, im Spielbankengesetz vom 18. Dezember 1998 und im Bundesgesetz vom 8. Juni 1923 betreffend die Lotterien und die gewerbsmässigen Wetten. Das BGS führt diese beiden Erlasse in einem Bundesgesetz zusammen und schafft eine kohärente sowie zweck- und zeitgemässe Regelung des Geldspiels in der Schweiz. Es bezweckt, die Bevölkerung angemessen vor den Gefahren zu schützen, die von den Geldspielen ausgehen. Daneben sorgt das neue Gesetz dafür, dass die Geldspiele sicher und transparent durchgeführt werden. Schliesslich sollen Erträge aus den Geldspielen zugunsten der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung sowie zugunsten von gemeinnützigen Zwecken verwendet werden. Ausserdem sieht die Gesetzesvorlage eine Anpassung des DBG sowie des StHG vor. Gemäss revidiertem StHG sind die Kantone gehalten, die Besteuerung von Gewinnen aus Geldspielen neu zu regeln.

Nach der bisherigen Regelung sind die einzelnen Gewinne von über 1000 Franken aus einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung steuerbar (s. Art. 23 Abs. 1 Ziff. 5 StG). Laut Artikel 24 Absatz 1 StG unterliegen die bei Glücksspielen in Spielbanken im Sinne des Spielbankengesetzes erzielten Gewinne (Ziff. 11) sowie die einzelnen Gewinne bis zu einem Betrag von 1000 Franken aus einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung (Ziff. 12) nicht der Einkommenssteuer.

Artikel 7 Absatz 4 Buchstabe I StHG sieht vor, dass die bei Glücksspielen in Spielbanken erzielten Gewinne von der Einkommenssteuer befreit sind. Gewinne aus Grossspielen, einschliesslich der Geschicklichkeitsspiele, die automatisiert, online oder interkantonal durchgeführt werden, sind bis zu einem Gewinn von 1 Million Franken steuerfrei. Gewinne aus Lotterien und Sportwetten sowie aus Online-Spielbankenspielen von über 1 Million Franken unterliegen neu jedoch der Einkommens- und Verrechnungssteuer, während in Spielbanken erzielte Gewinne (wie im bisherigen Recht) steuerfrei bleiben. Die Steuerbefreiung wird darüber hinaus für die Kleinspiele gelten, mit denen sich definitionsgemäss nur beschränkte Gewinne erzielen lassen. Auf Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung hingegen, die nicht dem BGS unterstehen, werden weiterhin Steuern erhoben. Die Gewinne aus diesen Spielen sind nicht unerheblich, weshalb die Ausgangslage nicht dieselbe ist wie bei den Geschicklichkeitsspielen. Zudem wird der Ertrag dieser Spiele weder für gemeinnützige Zwecke noch für die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung verwendet, sondern kommt ausschliesslich den Veranstalterinnen zugute. Eine Steuerbefreiung ist somit nicht gerechtfertigt. An dieser Einschätzung ändert auch die Tatsache nichts, dass an diesen Spielen kostenlos teilgenommen werden kann. Zur Verminderung des administrativen Aufwands werden nur Bar- und Naturalgewinne mit einem Wert von über 1000 Franken besteuert. Auf jeden Fall werden nur Gewinne aus rechtmässig in der Schweiz durchgeführten Geldspielen von der Steuer befreit. Die Gewinne aus Spielen, die ohne gültige Bewilligung durchgeführt wurden, sowie aus Spielen, die im Ausland durchgeführt wurden, sind weiterhin

² S. BBI 2015 8387.

steuerbar. Ebenfalls nicht steuerfrei sind Geldspielgewinne, die dem Ertrag einer selbstständigen Erwerbstätigkeit gleichgesetzt werden können. Damit soll im Wesentlichen der Fall der professionellen Pokerspielerinnen und -spieler erfasst werden, die mit dieser Tätigkeit ein regelmässiges Einkommen erzielen, das teilweise oder ganz jenes einer Berufstätigkeit ersetzt.

Ergänzend dazu werden in Artikel 31 Absatz 3 StG auch die abzugsberechtigten Gewinnungskosten neu geregelt, d. h. welche Einsatzkosten von den einzelnen Gewinnen aus der Teilnahme an Geldspielen abgezogen werden können.

Artikel 72y StHG sieht vor, dass die Kantone ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der StHG-Bestimmungen anpassen. In der Bestimmung wird klargestellt, dass die bundesrechtlichen Bestimmungen direkt Anwendung finden, wenn das kantonale Recht nicht angepasst wurde. Die Inkraftsetzung der neuen Bestimmungen auf Bundesebene ist per 1. Januar 2019 angesetzt.

1.1.4. Interkommunaler Wohnsitzwechsel

Gemäss bisherigem Recht dauert die Steuerhoheit der Wegzugsgemeinde für die laufende Steuerperiode unverändert fort, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerrechtlichen Wohnsitz (oder seinen Geschäftssitz) in eine andere Gemeinde des Kantons verlegt. Es handelt sich dabei um das sogenannte Wegzugsprinzip im interkommunalen Verhältnis. Es gilt somit der 1. Januar als Stichtag.

Anders ist es im interkantonalen Verhältnis. Die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht aufgrund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit im interkantonalen Verhältnis werden nach Artikel 10 Absatz 2 StG durch das StHG sowie durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt. Es gilt dabei das Zuzugsprinzip, d. h. die Kompetenz zur Erhebung der Steuern für die ganze Steuerperiode kommt dem Zuzugskanton zu – der 31. Dezember ist somit Stichtag.

Ein allgemeiner Übergang zur Ordnung, wonach für die Bestimmung der kommunalen Steuerhoheit nicht mehr auf den Beginn, sondern gemäss dem Zuzugsprinzip auf das Ende der Steuerperiode abgestellt wird, hat mehrere Vorteile:

- Erstens wird damit wie erwähnt eine Übereinstimmung mit den Regeln erreicht, die nach dem StHG in den Fällen gelten, in denen natürliche Personen während der Steuerperiode den Wohnsitz von einem Kanton in einen anderen verlegen. In diesen Fällen sind natürliche Personen für die ganze Steuerperiode in dem Kanton steuerpflichtig, in dem sie am Ende der Steuerperiode ihren Wohnsitz haben (Art. 4b Abs. 1 StHG). Eine ähnliche Regelung besteht auch bei den juristischen Personen. Wird der Sitz einer juristischen Person von einem in einen anderen Kanton verlegt, so ist die Veranlagungsbehörde desjenigen Kantons zuständig, in dem die juristische Person ihren Sitz am Ende der Steuerperiode hat (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 StHG); allerdings erfolgt hier zwischen dem Wegzugs- und dem Zuzugskanton eine Steuerausscheidung (Art. 22 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 StHG). Diese interkantonale Harmonisierung, d. h. gleiche Regeln in den verschiedenen Kantonen, schafft eine Vereinfachung für die Bürger und die rechtsanwendenden Behörden.
- Zweitens entfällt damit das Problem der Zuteilung der Steuerhoheit von Eheleuten, welche während der Steuerperiode heiraten und zu Beginn der Steuerperiode den Wohnsitz in verschiedenen Gemeinden hatten. Gemäss bisher geltendem Wegzugsprinzip steht in solchen Fällen die Steuerhoheit für die Ehegatten zwei verschiedenen Gemeinden zu, d. h. den Gemeinden, in welchen die Ehegatten am 1. Januar Wohnsitz hatten. Durch die Heirat wird nun aber die gemeinsame Besteuerung ausgelöst, d. h. die Ehegatten unterliegen im Jahr der Heirat für die ganze Steuerperiode der gemeinsamen Besteuerung. Die Einkommen der rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehegatten werden unabhängig vom Güterstand zusammengerechnet (sog. Faktorenaddition oder Gemeinschaftsbesteuerung). Gemäss geltender und durch die Gemeinden anerkannter Praxis wurde die

Steuerhoheit in solchen Fällen bisher jeweils der Gemeinde des Ehemannes zugewiesen. Die Steuerfolgen einer Heirat in Fällen, in denen Ehegatten zu Beginn der Steuerperiode in unterschiedlichen Gemeinden wohnen, können jedoch vereinfacht werden, wenn für die Bestimmung der kommunalen Steuerhoheit nicht mehr auf den Beginn, sondern auf das Ende der Steuerperiode abgestellt wird. Danach ist die Steuerhoheit der Ehegatten derjenigen Gemeinde zuzuordnen, in der diese am Ende der Steuerperiode ihren gemeinsamen Wohnsitz haben.

- Drittens kann Software-Testaufwand minimiert und somit Kosten gespart werden. Der Kanton Glarus wendet als einer der letzten Kantone – nebst den Kantonen Appenzell-Innerrhoden, Nidwalden und Obwalden – im interkommunalen Verhältnis noch das erwähnte Wegzugsprinzip an. Von 12 (inskünftig 14) Kantonen, welche die Steuersoftware NEST verwenden, wenden nur die drei erwähnten Kantone dieses Prinzip an. Der Wechsel zur Mehrheit führt dazu, dass von grösseren Testressourcen profitiert werden kann. Der geringere Testaufwand spart personelle und finanzielle Ressourcen.

Bei einer innerkantonalen bzw. interkommunalen Verlegung des Wohnsitzes oder Sitzes soll die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person neu deshalb für die ganze Steuerperiode der Gemeindesteuerpflicht der neuen Gemeinde unterliegen; neu soll das sogenannte Zuzugsprinzip gelten.

Eine Ausnahme bilden die Kapitalleistungen gemäss Artikel 36 StG. Es geht hierbei um Kapitalleistungen aus der beruflichen Vorsorge sowie um Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile, die gesondert besteuert werden. Solche Kapitalleistungen werden schon im interkantonalen Verhältnis immer dort besteuert, wo die steuerpflichtige natürliche Person im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung ihren Wohnsitz hat (Art. 4b Abs. 1 Satz 2 StHG). Gleiches soll gemäss Artikel 204 Absatz 2 StG neu auch im innerkantonalen bzw. interkommunalen Verhältnis gelten. Damit wird es möglich, eine Kapitalleistung unverzüglich veranlagern zu können, ohne das Ende der Steuerperiode abzuwarten, was auch der Steuersicherung dient.

1.2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

1.2.1. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Maklerprovisionen

Artikel 4; Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Absatz 1 ist bisher so formuliert, dass er für in der Schweiz, aber in einem anderen Kanton, domizilierte sowie für im Ausland domizilierte natürliche Personen gilt (massgebender Wohnsitz „ausserhalb des Kantons“). Mit dem neuen Wortlaut von Absatz 1 ist der Besteuerungsort für Maklerprovisionen, die von im Ausland domizilierten natürlichen Personen erzielt werden, nicht mehr festgelegt. Deshalb wird mit der in Absatz 2 angefügten Ziffer 4 festgehalten, dass die Maklerprovisionen von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland im Kanton steuerpflichtig sind, in dem das vermittelte Grundstück liegt. Im Übrigen bleiben die Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar.

Absatz 2 Ziffer 4: Der neue Wortlaut von Absatz 1 Ziffer 3 bedingt eine Änderung in Absatz 2 Ziffer 4. Die darin vorgesehene wirtschaftliche Zugehörigkeit von natürlichen Personen mit Sitz im Ausland, die mit Grundstücken handeln, muss aufgehoben werden. Im Übrigen bleiben die Besteuerungsregeln gemäss Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar.

Artikel 55; Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Absatz 1 Ziffer 4: Mit der neuen Ziffer 4 wird ausdrücklich festgehalten, dass mit Grundstücken handelnde juristische Personen mit Sitz ausserhalb des Kantons im Kanton steuerpflichtig sind, in dem das Grundstück liegt. Darunter sind sowohl juristische Personen mit – ausserkantonalem – schweizerischem als auch solche mit ausländischem Domizil zu subsumieren. Diese Änderung ermöglicht eine formelle Vereinheitlichung der Besteuerungsregeln bei natürlichen und juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln. Am Begriff des

Handelns mit Grundstücken ändert sich insofern nichts, als die mit dem Grundstück handelnde Person das Grundstück zu einem bestimmten Zeitpunkt besitzen muss.

Absatz 2 Ziffer 2: Der neue Wortlaut von Absatz 1 Ziffer 4 bedingt eine Änderung in Absatz 2 Ziffer 2. Die darin vorgesehene wirtschaftliche Zugehörigkeit von juristischen Personen mit Sitz im Ausland, die mit Grundstücken handeln, muss aufgehoben werden. Im Übrigen bleiben die Besteuerungsregeln gemäss Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar.

Artikel 59; Mithaftung

Um den Bezug der Steuer sicherzustellen, haften Käufer und Verkäufer solidarisch für die Steuern des Immobilienmaklers. Absatz 3 betrifft nur den Fall, in dem ein Immobilienmakler bzw. -händler keinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Dies weil sich die Vollstreckung der Steuerforderung im Ausland als äusserst schwierig gestaltet.

1.2.2. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Liegenschaftsunterhalt

Artikel 30; Privatvermögen

Gemäss dem neuen Satz 3 in Absatz 2 gelten Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau als steuerlich abzugsfähige Unterhaltskosten. Hintergrund dieser steuerlichen Massnahme ist eine lenkungspolitische Motivation, welche den Rückbau von älteren, in energietechnischer Hinsicht schlechten Gebäudehüllen und den Wiederaufbau von energietechnisch zeitgemässen Gebäuden steuerlich begünstigen will.

Der Begriff der Rückbaukosten setzt sich aus vier Hauptkomponenten zusammen:

- den Kosten der Demontage: Darunter fallen insbesondere die Lüftungs-, Heizungsinstallationen sowie Sanitär- und Elektroanlagen;
- den Kosten des Abbruchs: Diese entsprechen im Wesentlichen den eigentlichen Abbruchkosten des vorbestehenden Gebäudes;
- den Kosten des Abtransports: Diese umfassen die aus dem Rückbau resultierende örtliche Verschiebung des Bauabfalls;
- den Kosten der Entsorgung: Darunter fällt die auf den Rückbau zurückzuführende Beseitigung des Bauabfalls.

Die Auflistung der zum Abzug berechtigenden Kosten erfolgt gemäss dem Baukostenplan (BKP SN 506 500 / Ausgabe 2017). Es handelt sich dabei um einen Anlagekontenplan, der eine systematische Zuweisung sämtlicher Baukosten vornimmt, die bei der Erstellung einer Baute anfallen.

Beim Ersatzneubau handelt es sich um ein neu erstelltes Gebäude, das auf dem gleichen Grundstück wie das vorbestehende Gebäude errichtet worden ist. Demgegenüber handelt es sich beim Neubau um ein erstmalig erstelltes Gebäude auf der grünen Wiese. Eine zentrale Grundvoraussetzung für die Geltendmachung der Rückbaukosten ist die Sicherstellung der gleichartigen Nutzung des Ersatzneubaus im Vergleich zum vorbestehenden Gebäude. Gleichartige Nutzung wird unter folgenden Prämissen erfüllt:

Tabelle 2. Nutzung vorbestehendes Gebäude bzw. Neubau

<i>Nutzung vorbestehendes Gebäude</i>	<i>Nutzung Ersatzneubau</i>
Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude	Beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude. Die Integration eines gewerblich genutzten Liegenschaftsteils ist ebenfalls zulässig.
Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe)	Gemischt genutztes Gebäude (Anteil Wohnen und Anteil Gewerbe). Ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ist ebenfalls zulässig.

Keine gleichartige Nutzung liegt vor, wenn ein vorbestehendes, unbeheiztes Gebäude (bspw. ein Stall, eine Scheune oder ein Autounterstand) durch ein beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude ersetzt wird. Entsprechende Rückbaukosten berechtigen somit nicht zum Abzug. Das gilt auch für ein früher gewerblich genutztes Gebäude (bspw. ein Lagerraum), auf dessen Grundstück neu ein ausschliesslich beheiztes oder klimatisiertes Wohngebäude errichtet wird. Auch bei diesem Beispiel fehlt die gleichartige Nutzung.

Der zeitliche Verlauf zwischen Rückbau und Neuerrichtung ist einzugrenzen. Analog zur Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG) drängt sich eine Norm auf, wonach der Ersatzneubau nach dem erfolgten Rückbau innert angemessener Frist zu erstellen ist. In der Veranlagungspraxis zur Ersatzbeschaffung hat sich unter „angemessener Frist“ eine Zeitspanne von zwei Jahren durchgesetzt.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass zwischen dem steuerrechtlichen Begriff des „Ersatzneubaus“ und dem im Raumplanungsrecht ausserhalb der Bauzone verwendeten Begriff der „Ersatzbaute“ eine recht hohe Übereinstimmung hinsichtlich des Abbruchs und Wiederaufbaus am selben Ort, der zeitlichen Frist für die Neuerrichtung und der gleichartigen Nutzung besteht. Dies im Gegensatz zum äusseren Erscheinungsbild, das raumplanungsrechtlich bestmöglich zu wahren ist, und zum Volumen, das nur vergrössert werden darf, wenn dies für eine zeitgemässe Wohnnutzung oder für die verbesserte Einbettung in die Landschaft erforderlich ist.

Diese Übertragungsmöglichkeit beschränkt sich gemäss dem neu geschaffenen Absatz 2^{bis} auf die energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen, sofern diese im Jahr, in welchem sie getätigt worden sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Der übrige Liegenschaftsunterhalt berechtigt nicht zum Übertrag. Entsprechende Kosten können nur im Jahr, in dem sie angefallen sind, geltend gemacht werden.

Verbleiben übertragbare Aufwendungen aus der ersten Steuerperiode, so können diese in der nachfolgenden Steuerperiode geltend gemacht werden. Verbleiben in der zweiten Steuerperiode weitere übertragbare Kosten, so sind diese in der nachfolgenden dritten Steuerperiode geltend zu machen. Ein weiterer Übertrag ist ausgeschlossen.

Mit dem Instrument der Verlustverrechnung wird das Prinzip der Periodizität insofern gelockert, als Verluste vorgetragen und mit Einkünften der nachfolgenden Bemessungsperioden verrechnet werden können. Dies gilt vom Grundsatz her neu auch für die vom Parlament beschlossene Übertragungsmöglichkeit auf die beiden nachfolgenden Steuerperioden von energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie von Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau. Dabei sind jene übertragbaren Kosten in erster Instanz zu berücksichtigen, die zuerst verfallen.

Zuerst sind immer die Verluste aus der Steuerperiode mit dem Reineinkommen aus der betreffenden Steuerperiode zu verrechnen. Nur Verlustvorträge aus den Vorjahren werden nach der Reihenfolge des Ablaufs verrechnet.

Die übertragbaren Aufwendungen sind im Rahmen der tatsächlichen Kosten geltend zu machen. Das hat zur Folge, dass auch die übrigen Liegenschaftskosten effektiv zu deklarieren sind. Der Pauschalabzug für die betroffene Liegenschaft entfällt somit in der entsprechenden Steuerperiode. Will die steuerpflichtige Person in der Steuerperiode, in welcher der Übertrag anfällt, den Pauschalabzug geltend machen, verlieren die übertragbaren Kosten, die nur effektiv deklariert werden können, ihre Abzugsberechtigung.

Erfolgt nach Vornahme des Ersatzneubaus ein Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder eine Eigentumsübertragung der Liegenschaft, so bleiben die übertragbaren Kosten innerhalb der maximal zulässigen Zeitspanne von drei Jahren abzugsfähig. Nebst dem Verkauf gibt es weitere Formen der subjektbezogenen Eigentumsübertragung wie etwa eine Schenkung oder ein Erbvorbezug. Auch in diesen Fällen verbleibt die Abzugsfähigkeit von noch nicht verrechneten Kosten beim bisherigen Eigentümer.

Dies gilt auch im Falle eines Wegzugs ins Ausland, wenn aufgrund des Verbleibs der Liegenschaft im Eigenbesitz eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz bestehen bleibt.

Mit dem Tod des bisherigen Eigentümers gehen dessen Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis auf seine Erben über (Art. 11 Abs. 1 StG; Art. 12 Abs. 1 DBG). Bei einer Mehrzahl von Erben haften diese solidarisch. Auch der überlebende Ehegatte haftet zusammen mit den übrigen Erben solidarisch für den Anteil des Erblassers an der Gesamtsteuer. Beim überlebenden Ehegatten werden zusätzlich zu seinem Erbteil auch die über den gesetzlichen Anteil hinausgehenden güterrechtlichen Ansprüche mitberücksichtigt (Art. 11 Abs. 2 StG; Art. 12 Abs. 2 DBG). Dies betrifft den ordentlichen Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung und den Güterstand der Gütergemeinschaft. Die Steuernachfolge hat zur Folge, dass noch nicht verrechnete Kosten auf den überlebenden Ehegatten und die übrigen Erben übertragbar sind.

Erfolgt ein Übertrag der Kosten nach Artikel 30 Absatz 2^{bis} StG auf die nachfolgende Steuerperiode, so kann nicht gleichzeitig ein Pauschalabzug nach Absatz 1 geltend gemacht werden.

1.2.3. Anpassung des Steuergesetzes an das StHG betreffend Steuerbefreiung von Geldspielgewinnen

Artikel 23; Übrige Einkünfte

Weil der Grundsatz der Steuerbarkeit wegfällt (und die Steuerbefreiung ausgedehnt wird) kann Ziffer 5 hinsichtlich der materiellen Neuregelung in Artikel 24 aufgehoben werden.

Artikel 24; Steuerfreie Einkünfte

In Artikel 24 Absatz 1 sollen Ziffer 11 und 12 geändert sowie Ziffer 11a und 11b neu hinzugefügt werden.

Ziffer 11 soll dahingehend angepasst werden, dass neu die Gewinne, die in Spielbanken mit Spielbankenspielen erzielt werden, welche nach dem BGS zugelassen sind, steuerfrei sind, sofern diese Gewinne nicht aus selbstständiger Erwerbstätigkeit stammen. Davon betroffen sind Geldspiele, die einer eng begrenzten Anzahl Personen offenstehen (z. B. Roulette und Black Jack im Casino).

Ziffer 12 regelt neu, dass einerseits die einzelnen Gewinne aus Lotterien (Geldspiele, die einer unbegrenzten oder zumindest einer hohen Anzahl Personen offenstehen und bei denen das Ergebnis durch ein und dieselbe Zufallsziehung oder durch eine ähnliche Prozedur ermittelt wird) und Geschicklichkeitsspielen (Geldspiele, bei denen der Spielgewinn ganz oder überwiegend von der Geschicklichkeit der Spielerin oder des Spielers abhängt) zur Verkaufsförderung, die nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstaben d und e BGS diesem nicht unterstehen, steuerfrei sind, sofern die Grenze von 1000 Franken nicht überschritten wird.

Die neu hinzugefügte Ziffer 11a bestimmt, dass die einzelnen Gewinne bis zum Betrag von 1 Million Franken aus der Teilnahme an Grossspielen und aus der Online-Teilnahme an Spielbankenspielen steuerfrei sind, sofern beide nach dem BGS zugelassen sind. Bei Grossspielen handelt es sich um Lotterien, Sportwetten und Geschicklichkeitsspielen, die je automatisiert oder interkantonal oder online durchgeführt werden, wie das Schweizerische Zahlenlotto. Unter Spielbankenspiele versteht man Geldspiele, die einer eng begrenzten Anzahl Personen offenstehen.

In der neu geschaffenen Ziffer 11b wird normiert, dass die Gewinne aus Kleinspielen, die nach dem BGS zugelassen sind, neu auch steuerfrei sind. Kleinspiele sind Lotterien, Sportwetten und Pokerturniere, die je weder automatisiert noch interkantonal noch online durchgeführt werden (Kleinlotterien, lokale Sportwetten, kleine Pokerturniere).

Artikel 31; Allgemeine Abzüge

Grundsätzlich werden die Abzüge für Glücksspiele nur betragsmässig angepasst. Materiell ergeben sich keine Änderungen. Die Höchstbeträge der Abzüge richten sich nach der Regelung bei der direkten Bundessteuer. Eine solche vertikale Harmonisierung vereinfacht den Veranlagungsprozess und ist einfach zu handhaben. Es soll zudem ein zweiter Satz angefügt werden, welcher vorsieht, dass von den einzelnen Gewinnen aus der Online-Teilnahme

an Spielbankenspielen nach Artikel 24 Ziffer 11a StG die vom Online-Spielerkonto abgebuchten Spieleinsätze im Steuerjahr, jedoch höchstens 25'000 Franken, abgezogen werden können.

1.2.4. Interkommunaler Wohnsitzwechsel

Artikel 204; Verlegung des Wohnsitzes oder Sitzes

Artikel 204 Absatz 1 soll dahingehend angepasst werden, dass bei einem innerkantonalen bzw. interkommunalen Umzug die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person neu für die ganze Steuerperiode der Steuerhoheit der Zuzugsgemeinde unterliegt.

Es soll zudem ein neuer Absatz 2 geschaffen werden, welcher eine Ausnahme für die Besteuerung von Kapitaleistungen gemäss Artikel 36 StG vorsieht. Es geht hierbei um Kapitaleistungen bei Bezug der beruflichen Vorsorge sowie um Zahlungen im Todesfall und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile. Diese werden gesondert besteuert. Im interkantonalen Verhältnis werden solche Kapitaleistungen dort besteuert, wo die steuerpflichtige natürliche Person im Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung ihren Wohnsitz hat (Art. 4b Abs. 1 Satz 2 StHG). Die gleiche Regelung soll auch im innerkantonalen bzw. interkommunalen Verhältnis gelten.

1.2.5. Inkrafttreten

Sämtliche oben aufgeführten Änderungen sollen per 1. Januar 2020 in Kraft treten.

1.3. Personelle und finanzielle Auswirkungen

Die steuerrechtlichen Anpassungen bewirken voraussichtlich keinen Handlungsbedarf im personellen Bereich. Die Änderungen beim Liegenschaftsunterhalt führen zwar zu einer Verkomplizierung bei der Prüfung der abzugsberechtigten Kosten und damit zu einem administrativen Mehraufwand für die Veranlagungsbehörde. Dieser Mehraufwand wird allerdings mit den vorhandenen personellen Ressourcen getragen werden können. Der Rest der beantragten Änderungen hat eine Vereinfachung und erhöhte Verfahrensökonomie für die Steuerverwaltung zur Folge.

Die finanziellen Auswirkungen der Neuregelung bei der Besteuerung von Maklerprovisionen auf die Kantone und Gemeinden sind insgesamt vernachlässigbar, da die Revision lediglich eine sehr kleine Gruppe von Steuerpflichtigen betrifft.

Bezüglich der Abzugsfähigkeit von Rückbaukosten beruhen die vorgenommenen Schätzungen zu den vom Parlament beschlossenen steuerlichen Massnahmen im Gebäudebereich auf einer sehr dünnen Datenlage, d. h. unterschiedlichste Annahmen müssten getroffen werden. So enthalten die Statistik und die bis jetzt erhobenen Steuerdaten keine Angaben zu den Liegenschaftskosten der Wohneigentümerinnen und Wohneigentümer. Bezüglich der steuerlichen Schätzungen zu den Rückbaukosten fehlen detaillierte Informationen zum Gebäudesubstanz im Kanton sowie der genauen Anzahl der jährlich errichteten Ersatzneubauten und der damit verbundenen Rückbaukosten. Gemäss Schätzung des Bundesamts für Energie beträgt der Anteil der Rückbaukosten an der Erstellung eines Ersatzneubaus rund 5 Prozent. Es werden entsprechend nur geringe finanzielle Auswirkungen erwartet.

Die Auswirkungen der Steuerbefreiung der Spielergewinne von Geldspielen auf die Volkswirtschaft und die Einnahmen des Kantons Glarus sind ebenfalls nicht detailliert prognostizierbar. Die Änderungen führen kurz- und mittelfristig sicherlich dazu, dass dem Kanton und den Gemeinden Mindereinnahmen erwachsen. Aufgrund der geringen Fallzahlen und Volumina ist aber nicht mit grösseren Einnahmeausfällen zu rechnen. Langfristig gesehen könnte die Wirkung einer erweiterten Steuerbefreiung zu einer stärkeren Nutzung des Lotterie- und Sportwettenangebotes führen. Die damit verbundenen zusätzlichen Lottereerträge könnten den Einkommenssteuerausfall kompensieren und Mehreinnahmen generieren. Durch die

Steuerbefreiung der Gewinne soll den Spielerinnen und Spielern ein Anreiz geboten werden, sich dem legalen, inländischen Spielangebot zuzuwenden. Dabei ist davon auszugehen, dass Spielerinnen und Spieler bei vollumfänglicher Auszahlung der Gewinne (ohne Abzug von Steuern) einen erheblichen Teil der erhaltenen Beträge reinvestieren werden, was den Umsatz bzw. die Reingewinne der Lotteriegesellschaften erhöhen wird. Gemäss den vorgenommenen Schätzungen wird die Summe aus Spielbankenabgabe, Reingewinnen aus Lotterien und Sportwetten sowie Gewinnsteuer, die bei den Spielbanken erhoben wird, mittelfristig deutlich höher sein, wenn auf die Besteuerung der Spielergewinne verzichtet wird. Durch den Verzicht auf die Besteuerung der Spielergewinne lassen sich die Attraktivität des legalen Schweizer Geldspielangebots steigern und somit in diesem Bereich höhere Einnahmen erzielen. Eine Steuerbefreiung könnte somit langfristig für Mehreinnahmen für den Kanton und Gemeinden sorgen.

Die Tatsache, dass bei einem innerkantonalen Wohnsitzwechsel neu der Zuzugsgemeinde die Steuerhoheit zusteht, hat für den Kanton keine finanziellen Auswirkungen, da das Besteuerungsrecht des Kantons im Falle eines innerkantonalen Wohnsitzwechsels unverändert fortbesteht. Für die Gemeinden können sich im Einzelfall geringe Auswirkungen im positiven wie auch im negativen Bereich ergeben.

2. Bausteuerzuschlag für die Gemeinden (Teil B)

2.1. Ausgangslage

Einer der zentralen Grundsätze des Finanzhaushaltsrechts (Art. 52 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Glarus, Kantonsverfassung, KV; I A/1/1; Art. 8 Abs. 1 Bst. k des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden, Finanzhaushaltgesetz, FHG; VI A/1/2,) wie auch des Harmonisierten Rechnungslegungsmodells 2 (HRM2) ist das Verbot der Zweckbindung der Hauptsteuern (Hauptsteuern = Kantonssteuern = Einkommens- und Gewinnsteuern, Vermögens- und Kapitalsteuern). Eine Bausteuer im Sinne eines zweckgebundenen Zuschlags auf den Kantonssteuern widerspricht diesem Grundsatz.

Bei der Bausteuer handelt es sich jedoch um ein bewährtes Finanzierungsinstrument. Es dient der Finanzierung grosser Bauvorhaben (Art. 129 ff. StG). Die Stimmberechtigten wissen bei jedem über die Bausteuer finanzierten Projekt, was es sie in den nächsten Jahren zusätzlich kosten wird. Sie können somit Kosten und Nutzen abwägen und danach entscheiden. Die Bausteuer trägt dazu bei, dass nur ausgereifte Vorlagen mit einem guten Kosten-Nutzen-Verhältnis vorgelegt werden, was bei grossen Investitionsvorhaben besonders wichtig ist. Sie trägt damit dem in Artikel 54 KV hinsichtlich Finanzierung statuierten Erfordernis, dass die Behörden bei der Vorbereitung von Erlassen und Beschlüssen in jedem Fall die finanziellen Auswirkungen beurteilen und, wenn erforderlich, zusätzliche Deckung schaffen müssen, in überaus effektiver Weise Rechnung.

Da die Bausteuer aber wie erwähnt dem Verbot der Zweckbindung widerspricht, ist von ihr nur wohl dosiert und unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit Gebrauch zu machen. So gilt beim Kanton die ungeschriebene Regel, dass ein Bausteuerzuschlag erst ab einem Investitionsvolumen von 10 Millionen Franken erhoben werden darf. Entsprechend ist die Bausteuer in den letzten 25 Jahren nur gerade in drei Fällen zur Anwendung gekommen (Gesamtsanierung Kantonsspital, Sanierung Lintharena SGU und Sanierung Berufsschule Ziegelbrücke). Auf die Gemeinden umgerechnet würde ein ungefährender Schwellenwert für bausteuerfinanzierte Investitionen damit bei etwa 4 Millionen Franken liegen, wobei aber immer das einzelne Projekt zu beurteilen ist.

Bei den bausteuerfinanzierten Objekten kann zudem von den ordentlichen Abschreibungsregeln mit einer degressiven Abschreibung über die angenommene Nutzungsdauer abgewichen werden (Art. 7 Abs. 1 der Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus

und seiner Gemeinden, Finanzhaushaltverordnung, FHV; VI A/1/2/1). Die Abschreibung der bausteuerfinanzierten Objekte richtet sich an den jährlich erzielten Erträgen aus, wodurch eine annähernd lineare Abschreibung ermöglicht wird. Dabei sollte sich die Abschreibungsdauer aber trotzdem an einer realistischen wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientieren.

Auch wenn die Bausteuer ihrem Wesen nach mit der Spezialfinanzierung im Sinne von Artikel 55 FHG verwandt ist, gibt es doch zwei wesentliche Unterschiede: Erstens wird bei der Spezialfinanzierung ein Kausalzusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und den von den Nutzniessern entrichteten Entgelten (Gebühren, Regalien, Beiträge) verlangt, d. h. es handelt sich um Kausalabgaben und keine Steuern. Zweitens sind der Spezialfinanzierung im Sinne einer Vollkostenrechnung sämtliche direkten und kalkulatorischen Aufwände und Ausgaben bzw. Erträge und Einnahmen zu belasten, während sich die Bausteuer auf die Abschreibungen und die kalkulatorische Verzinsung beschränkt, d. h. es dürfen insbesondere keine Betriebs- und Unterhaltskosten mittels Bausteuer finanziert werden.

Die Landsgemeinde beschloss bei der Einführung des neuen FHG im Jahr 2009, an der Bausteuer weiterhin festzuhalten und dafür eine Ausnahmeregelung in der KV und dem FHG zu verankern. Die Ausnahme vom Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern beschränkte sich auf die kantonale Bausteuer. Die Gemeinden dürfen bis heute keine zweckgebundenen Hauptsteuern erheben.

Aus dem Memorial zur Landsgemeinde 2009 geht nicht hervor, weshalb sich die Ausnahme vom Verbot der Zweckbindung von Hauptsteuern auf die kantonale Bausteuer beschränkte und den Gemeinden eine kommunale Bausteuer untersagt blieb. Ein Grund dürfte gewesen sein, dass die Ausnahmen vom Verbot der Zweckbindung besonders restriktiv gehandhabt werden sollten und nicht davon ausgegangen wurde, dass auch die Gemeinden Bauvorhaben in einer Grössenordnung finanzieren müssen, die eine zweck- und objektgebundene Bausteuer sinnvoll erscheinen lassen.

Am 22. April 2018 forderte die SVP-Fraktion in einer Motion, die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für einen kommunalen Bausteuerzuschlag zwecks Finanzierung von grösseren Bau- und Investitionsprojekten auf Gemeindeebene. Der Regierungsrat stand dieser Motion im Sinne der Gleichbehandlung von Kanton und Gemeinden positiv gegenüber und beantragte mit Bericht vom 5. Juli 2018 die Überweisung. Der Landrat beschloss darauf an seiner Sitzung vom 29. August 2018, die Motion der SVP-Fraktion „Einführung der Bausteuerzuschläge für Gemeinden“ zu überweisen. Damit können künftig auch spezialgesetzliche Abschreibungsregeln, wie sie die Landsgemeinde 2018 in Artikel 9e des Gesetzes über die Förderung von Turnen und Sport (GTS; IV D/1/1) eingeführt hatte, vermieden werden.

Gemäss Artikel 50 Absatz 1 KV sind Kanton und Gemeinden berechtigt, für die Bedürfnisse des öffentlichen Haushaltes nach Gesetz Steuern zu erheben. Nach Absatz 2 besteuern sie das Einkommen und das Vermögen der natürlichen Personen sowie den Gewinn und das Kapital der juristischen Personen. Weitere Steuern und Abgaben müssen nach Art und Umfang im Gesetz geregelt sein (Art. 50 Abs. 3 KV). Gemäss Artikel 52 Absatz 1 KV dürfen Hauptsteuern unter Vorbehalt der kantonalen Bausteuer nicht zweckgebunden werden. Aktuell steht die Kantonsverfassung der Einführung einer Bausteuer auf Gemeindeebene entgegen, da in dieser nur von der kantonalen Bausteuer die Rede ist. Demnach bedingt die Einführung einer kommunalen Bausteuer eine Änderung der Kantonsverfassung sowie des Steuer- und des Finanzhaushaltgesetzes.

Die Schaffung der rechtlichen Grundlagen zur Einführung einer kommunalen Bausteuer ist aus bundesrechtlicher Sicht kaum zu beanstanden. Gemäss Bundesrecht verfügt der Kanton über die Steuerhoheit. Diese kann er durch kantonales Recht an die politischen Gemeinden abtreten. Ist also eine Bausteuer auf kantonaler Ebene gemäss Bundesrecht zulässig, ist sie de facto auch auf Gemeindeebene nicht zuletzt mit Blick auf die langjährige Tradition des Instrumentes zulässig.

2.2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

2.2.1. Änderung der Verfassung des Kantons Glarus

Artikel 52; Finanzhaushalt

Hauptsteuern sind gemäss Artikel 52 Absatz 1 KV grundsätzlich zweckungebunden. Steuereinnahmen dürfen nicht von vornherein einzelnen Projekten zugeordnet werden. Damit soll gewährleistet werden, dass die politischen Entscheidungsträger handlungsfähig sind und auf kurz- und mittelfristige Entwicklungen reagieren können. Zweckbindungen sind nur dann zulässig, wenn sie durch die Kantonsverfassung legitimiert sind. Bis anhin bestand eine solche Legitimation nur für die kantonalen Bausteuern. Es muss somit die Grundlage in der Kantonsverfassung geschaffen werden, dass auch die Gemeinden zweckgebundene Steuern erheben dürfen. Dies erfolgt über die Streichung der Einschränkung des Vorbehaltes auf die kantonale Bausteuer (Streichung der Terminologie „kantonale“).

2.2.2. Änderung des Steuergesetzes

Die folgende Regelung orientiert sich an der Regelung der kantonalen Bausteuer in den Artikeln 1, 129–131 sowie 186 StG.

Artikel 130; Steuerobjekt und Verfahren

Absatz 1 ist ein gesetzgeberisches Versehen und muss präzisiert werden. Der bisherige Wortlaut besagt, dass die Bausteuer in prozentualen Zuschlägen zur Kantonssteuer erhoben wird. Die Bausteuer wird aber steuersystematisch als prozentualer Zuschlag zur einfachen Steuer (Art. 2 Abs. 1 StG) erhoben. Dass dies dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers entspricht, wird durch den Wortlaut der Regelung des Steuermasses in Artikel 131 StG unterstrichen.

Artikel 186; Bezugsbehörde; Ratabezug; Ablieferung der Steuern

Es wird eine redaktionelle Anpassung vorgenommen, indem die Terminologie „kantonale“ gestrichen wird.

Artikel 201; Steuerarten

Mit Absatz 2 erhalten die politischen Gemeinden die Kompetenz, auf den Einkommens- und Vermögenssteuern von natürlichen Personen sowie auf den Gewinn- und Kapitalsteuern von juristischen Personen eine Bausteuer zu erheben. Die Kirchgemeinden sind nicht berechtigt, eine Bausteuer zu erheben.

Artikel 206a; Zweck der Bausteuer

Diese Bestimmung normiert den Zweck der Bausteuer und stellt sicher, dass Kanton und Gemeinden diese nur für die Finanzierung grosser Bauvorhaben verwenden und nicht zweckentfremden. Ein Bauvorhaben heisst, dass eine fest mit dem Boden verbundene Anlage erstellt bzw. geändert wird. Was ein grosses Bauvorhaben ist, ergibt sich aus der finanziellen Perspektive. Ein grosses Bauvorhaben ist dann anzunehmen, wenn das Bauvorhaben die üblichen Ausgaben für Bauvorhaben weit übersteigt und im Vergleich zu den Ausgaben der Gemeinde substanziell ist. Berücksichtigt werden nur die Erstellungskosten, d. h. die Bausteuer darf nur die Aufwände für Abschreibungen und die kalkulatorische Verzinsung decken. Keinesfalls dürfen Betriebs- und Unterhaltskosten mittels Bausteuer finanziert werden. In Analogie zum Kanton, bei dem ein Bausteuerzuschlag gemäss einer ungeschriebenen Regel erst ab einem Investitionsvolumen von 10 Millionen Franken erhoben wird, läge das Mindestinvestitionsvolumen pro Investitionsprojekt bei den heutigen Gemeinden bei einer Summe von rund 4 Millionen Franken aufwärts.

Artikel 206b; Steuerobjekt und Verfahren

Die Bausteuer wird nach Absatz 1 als prozentualer Zuschlag zur einfachen Steuer erhoben. Die Vorschriften des ordentlichen Veranlagungsverfahrens für die Erhebung der Bausteuer werden in Absatz 2 sinngemäss für anwendbar erklärt.

Artikel 206c; Steuermass

Mit Absatz 1 soll sichergestellt werden, dass durch die Bausteuer das Prinzip der Zweckungebundenheit der Steuern nicht ausgehöhlt wird. Die Bausteuer soll die Ausnahme bleiben und nur im Einzelfall zur Anwendung gelangen. Durch die Begrenzung auf 10 Prozent der einfachen Steuer wird die Bausteuer betragsmässig in eine enge Schranke gewiesen. Die Gemeinden sollen ihre Ausgaben durch die ordentlichen, zweckungebundenen Steuern bestreiten. Die Begrenzung auf 10 Prozent der einfachen Steuer entspricht im Übrigen derjenigen der kantonalen Bausteuer (Art. 131 Abs. 1 Bst. a StG). In Absatz 2 wird die Festlegung der Höhe und die Verwendung der Bausteuer normiert.

2.2.3. Änderung des Gesetzes über die Förderung von Turnen und Sport

Artikel 9e; Abschreibung Gemeindeanteil für erweiterte Beiträge gemäss Artikel 9c

In Zusammenhang mit der Gewährung des Kantonsbeitrags an die Sanierung und Erweiterung der Lintharena SGU durch die Landsgemeinde 2018 wurde Artikel 9e neu geschaffen. Er ermöglicht, dass die Standortgemeinden ihren Beitrag an Projekte, die mit erweiterten Kantonsbeiträgen unterstützt werden, in Abweichung zu Artikel 61 Absatz 2 FHG über die Nutzungsdauer linear abschreiben können. Diese spezialgesetzliche Regelung soll zugunsten einer einheitlichen und klaren Regelung über die Bausteuer aufgehoben werden. Demnach wäre künftig eine (annähernd) lineare Abschreibung von Gemeindebeiträgen an Projekten, die mit erweiterten Kantonsbeiträgen unterstützt werden, möglich, wenn diese über eine Bausteuer finanziert werden. Andernfalls gilt – wie für alle anderen Investitionen auch – die degressive Abschreibungsmethode.

Die Gemeinde Glarus Nord hat im Beschluss über die Genehmigung des Verpflichtungskredits von maximal 42,9 Millionen Franken für den Kauf, die Sanierung und die Erweiterung der Lintharena SGU bereits festgehalten, dass die Erhöhung des ordentlichen Steuerfusses ab 2020 um 2 Prozent nach Möglichkeit in einen Bausteuerzuschlag umgewandelt werden soll, womit ohnehin die Abschreibungsregeln für die Bausteuer gelten würden. Damit wäre Artikel 9e aktuell in der Praxis ohne Belang und kann ersatzlos aufgehoben werden.

2.2.4. Änderung des Gesetzes über die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches im Kanton Glarus

Artikel 227

Es wird eine redaktionelle Anpassung vorgenommen, indem die Terminologie „kantonale“ gestrichen wird.

2.2.5. Änderung des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden

Artikel 8; Grundsätze der Haushaltsführung

Die Ausnahme vom Prinzip der Zweckbindung der Steuern wird auf die kommunale Bausteuer ausgedehnt (Streichung der Terminologie „kantonale“). Es wird damit der geänderte Artikel 52 Absatz 1 KV auf Gesetzesebene umgesetzt.

2.2.6. Inkrafttreten

Die oben genannten Änderungen sollen per 1. Januar 2020 in Kraft treten.

2.3. Personelle und finanzielle Auswirkungen

Im Rahmen der Einführung einer Bausteuer auf kommunaler Ebene ergeben sich für den Kanton keine finanziellen Auswirkungen, da dieser Bereich nur die Gemeinden tangiert. Bei den Gemeinden hängen die Mehreinnahmen von der konkreten Umsetzung bzw. den entsprechenden Beschlüssen der Gemeindeversammlungen ab.

3. Memorialsantrag CVP Kanton Glarus „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“ (Teil C)

3.1. Ausgangslage

Der Mittelstand ist in den letzten Jahren finanziell vermehrt unter Druck geraten. Er bezahlt Steuern und profitiert nicht von Prämienverbilligungen oder anderen Vergünstigungen wie Sozialtarifen und dergleichen. Die Krankenkassenprämien stiegen in den letzten Jahren stark an. Seit der letzten Änderung der steuerlichen Maximalabzüge für private Personenversicherungen (und Zinsen für Sparkapitalien) nach Artikel 31 Absatz 1 Ziffer 7 StG per 1. Januar 2008 sind die Krankenkassenprämien gemäss Krankenversicherungsprämien-Index des Bundesamtes für Statistik um rund 30 Prozent gestiegen. Dies hat zu einer erhöhten Prämienlast für die Bevölkerung geführt. So lag die Prämienbelastung gemäss einer kürzlich beantworteten Interpellation im Jahr 2016 bei rund 40–60 Prozent der Bevölkerung (je nach Berechnung) über 10 Prozent des verfügbaren Einkommens³. Die steuerlichen Maximalabzüge für private Personenversicherungen blieben aber seit dem Jahr 2008 konstant. Das StG hinkt den aktuellen Verhältnissen also hinterher.

Der Memorialsantrag der CVP des Kantons Glarus „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“ fordert, dass der steuerrechtliche Selbstbehalt für die abzugsfähigen selbstgetragenen Krankheitskosten reduziert sowie der Maximalabzug für private Personenversicherungen sowie Sparzinsen erhöht wird. Dementsprechend soll das StG den aktuellen Verhältnissen angepasst und die Maximalabzüge für private Personenversicherungen und Zinsen für Sparkapitalien nach Artikel 31 Absatz 1 Ziffer 7 StG erhöht werden. Dies führt dazu, dass sämtliche Steuerpflichtigen höhere Abzüge geltend machen können. Damit werden vermehrt diejenigen Steuerpflichtigen belohnt, welche Verantwortung für sich und ihre Familie übernehmen.

Die steuerlichen Maximalabzüge sollen um 25 Prozent erhöht werden. Die günstigste Prämie der obligatorischen Krankenversicherung (Standardmodell) für Erwachsene (höchste Franchise von 2500 Fr., ohne Unfall) liegt im Kanton Glarus für das Jahr 2019 bei knapp 2600 Franken pro Jahr. Bei weiteren sieben Krankenkassen liegen die günstigsten Prämien unter 3000 Franken pro Jahr. Mit der Erhöhung der steuerlichen Maximalabzüge um 25 Prozent wird somit das Niveau der günstigsten im Kanton Glarus zu erzielenden Prämien erreicht, und es resultieren für Alleinstehende, Verheiratete und Kinder veranlagungsökonomische, runde Beträge.

Weiter soll der steuerliche Selbstbehalt bei den selbstbezahlten Krankheits- und Unfallkosten nach Artikel 31 Absatz 1 Ziffer 8 StG gesenkt werden. Dies führt dazu, dass sämtliche Steuerpflichtigen tendenziell höhere Krankheits- und Unfallkosten steuerlich in Abzug bringen können. Dank dieser Senkung sollen die Steuerpflichtigen, welche durch eine höhere Franchise mehr Selbstverantwortung tragen und damit unter Umständen nur tiefere Krankenkassenprämien geltend machen können, durch den höheren Selbstbehalt steuerlich nicht benachteiligt werden.

³ S. Interpellation „Wie hoch ist die Prämienbelastung der Haushalte im Kanton Glarus?“.

Diese Massnahmen entsprechen dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem sichergestellt wird, dass nur das tatsächlich verfügbare Einkommen besteuert wird. Zudem wird das Portemonnaie der Bevölkerung geschont (s. Politischer Entwicklungsplan 2020–2030) und damit auch das verfügbare Einkommen erhöht (s. Legislaturplanung 2019–2022, LZ 3). Die Erhöhung der Abzüge entspricht im Weiteren einer bewährten Praxis wonach nicht nur bei den Steuertarifen, sondern auch bei den Abzügen die sogenannte kalte Progression regelmässig ausgeglichen wird. Letztmals hat die Landsgemeinde im Jahr 2008 die seit 2001 eingetretene Kostensteigerung durch eine Erhöhung der Abzüge ausgeglichen.

3.2. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

3.2.1. Änderung des Steuergesetzes

Artikel 31; Allgemeine Abzüge

Absatz 1 Ziffer 7: Es erfolgt einzig eine Anpassung der Maximalbeträge (Erhöhung um 25 %), die in Abzug gebracht werden können:

Tabelle 3. Abzüge für Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die nicht unter Ziffer 6 fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien des Steuerpflichtigen (in Fr.)

	<i>Aktuell</i>	<i>Neu</i>
Alleinstehende	2'400	3'000
Verheiratete	4'800	6'000
Kinder	800	1'000

Absatz 1 Ziffer 8: Es erfolgt eine Anpassung des Selbstbehaltes für selbstgetragene Krankheits- und Unfallkosten auf 2 Prozent der Nettoeinkünfte (vorher 3 % der Nettoeinkünfte).

3.2.2. Inkrafttreten

Die oben genannte Änderung soll per 1. Januar 2020 in Kraft treten.

3.3. Personelle und finanzielle Auswirkungen

Die Senkung des Selbstbehaltes von 3 auf 2 Prozent für selbstbezahlte Krankheitskosten sowie die Erhöhung des Abzuges für private Personenversicherungen sowie Sparzinsen um 25 Prozent wird für den Kanton, die Gemeinden und Kirchgemeinden Mindereinnahmen zur Folge haben. Diese werden sich – basierend auf den Daten des Steuerjahres 2016 – auf jährlich rund 3,6 Millionen Franken belaufen: Kanton (inkl. Bausteuer) rund 1,6 Millionen Franken, Gemeinden rund 1,8 Millionen Franken und Kirchgemeinden rund 200'000 Franken (s. Tabelle 4).

Tabelle 4. Finanzielle Auswirkungen Senkung Selbstbehalt für Krankheitskosten und Erhöhung Abzug für private Personenversicherungen sowie Sparzinsen (in Fr.)

<i>Steuer</i>	<i>Erhöhung Abzüge</i>	<i>Senkung Selbstbehalt</i>	<i>Total Minderertrag</i>
Kantonssteuer	-1'230'000	-320'000	-1'550'000
Bausteuer	-45'000	-5'000	-50'000
Gemeindesteuer	-1'460'000	-340'000	-1'800'000
<i>Glarus Nord</i>	-650'000	-150'000	-800'000
<i>Glarus</i>	-460'000	-90'000	-550'000
<i>Glarus Süd</i>	-350'000	-100'000	-450'000
Kirchensteuer kath.	-70'000	-20'000	-90'000
Kirchensteuer evang.	-85'000	-25'000	-110'000
Total	-2'890'000	-710'000	-3'600'000

Sofern die einzelnen Körperschaften die Mindererträge nicht tragen können, haben sie darüber zu befinden, ob der Steuerfuss erhöht werden muss oder Ausgabenkürzungen vorgenommen werden. Sollten die (Kirch-)Gemeinden zur Kompensation der Mindererträge den Steuerfuss erhöhen, fände eine leichte Verlagerung der Steuerbelastung von den natürlichen zu den juristischen Personen statt, da letztere die Abzüge und den Selbstbehalt nicht geltend machen können.

4. Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus (Teil D)

4.1. Ausgangslage

4.1.1. Internationales Umfeld und Diskussionen mit der EU

Seit 2005 belastet die Kontroverse um die Unternehmensbesteuerung die Beziehungen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (EU). Im Jahr 2007 entschied die Europäische Kommission unilateral, dass die kantonalen Regelungen für Statusgesellschaften gegen das Freihandelsabkommen Schweiz-EU von 1972⁴ verstossen. Eine 2009 vom Bundesrat vorgeschlagene Kompromisslösung scheiterte am Widerstand einiger EU-Mitgliedstaaten. In der Folge kamen die EU und die Schweiz im Juni 2010 überein, einen Dialog über die Unternehmenssteuerregimes zu führen. Im Vordergrund stand dabei das sogenannte „ring-fencing“, wonach in- und ausländische Erträge bei Statusgesellschaften unterschiedlich besteuert werden.

Die mit der EU geführten Gespräche wurden zusätzlich von den Bestrebungen der OECD und der G20 und dem gemeinsam initiierten Projekt BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“) überlagert. In diesem Zusammenhang publizierte die OECD am 19. Juli 2013 den BEPS-Aktionsplan, der insgesamt 15 Massnahmen umfasst. Inhaltlich richtet er sich gegen Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen, indem Gewinne am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit besteuert und grenzüberschreitende Nichtbesteuerung vermieden werden sollen.

Am 14. Oktober 2014 unterzeichneten die Schweiz und die 28 EU-Mitgliedstaaten eine gemeinsame Erklärung („Joint Statement“). Darin bekräftigte der Bundesrat seine Absicht, im

⁴ Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (SR 0.632.401).

Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (USR III) die international nicht mehr akzeptierten Steuerregimes⁵ abzuschaffen und neue steuerliche Massnahmen an den international geltenden Standards auszurichten. Im Gegenzug bestätigten die EU-Mitgliedstaaten, dass allenfalls gegen diese Steuerregimes getroffene Gegenmassnahmen aufgehoben werden. Damit kam eine fast zehn Jahre dauernde Kontroverse zwischen der Schweiz und der EU zu einem vorläufigen Abschluss.

Am 5. Dezember 2017 hat der Rat der EU-Finanzminister (Ecofin) zwei Listen mit Steueroasen verabschiedet. Die schwarze Liste enthält 17 Drittstaaten, welche die EU in Steuersachen für „nicht kooperativ“ hält (u. a. Panama, Barbados, Grenada und Vereinigte Arabische Emirate). Auf der grauen Liste figurieren Staaten, welche gegenüber der EU eine Zusage gemacht haben, Änderungen an ihren Steuerpraktiken vorzunehmen. Zu dieser zweiten Gruppe zählt auch die Schweiz, welche sich gegenüber der EU verpflichtet hat, die von Brüssel kritisierten Steuerregimes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform abzuschaffen.

4.1.2. Reformbedarf

Am 12. Februar 2017 hat das Schweizer Stimmvolk die USR III mit 59,1 Prozent Nein-Stimmen abgelehnt. Die breit angelegte Anhörung im Nachgang zur Volksabstimmung zeigte, dass Gegner und Befürworter eine Reform des Unternehmenssteuerrechts nach wie vor für erforderlich und dringlich halten. Nur auf diese Weise könne für die betroffenen Unternehmen Rechts- und Planungssicherheit geschaffen und die internationale Akzeptanz des Schweizer Steuersystems sichergestellt werden.⁶

Entsprechend legte der Bundesrat bereits ein halbes Jahr nach dem Scheitern der USR III am 6. September 2017 mit der Steuervorlage 17 (SV17) eine Neuauflage des Projekts vor. Die neue Vorlage enthielt gewichtige Anpassungen und trug dem Abstimmungsergebnis der USR III Rechnung. An seiner Sitzung vom 21. März 2018 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zur SV17 mit dem Ziel, dass das Parlament die Vorlage im Idealfall bereits in der Herbstsession 2018 verabschieden kann.⁷

Am 7. Juni 2018 hat der Ständerat als Erstrat dieses Gesetzesprojekt beraten. Dabei ist der Ständerat dem Antrag seiner Wirtschaftskommission gefolgt und hat die Vorlage mit weiteren Massnahmen (Gegenfinanzierungselemente sowie sozialpolitische Ausgleichsmassnahmen) ausgebaut, um einen Kompromiss im Parlament und gegebenenfalls im Volk zu finden. Namentlich hat der Ständerat darauf hingewirkt, die Steuervorlage mit der Finanzierung der AHV zu koppeln und die SV17 in „Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung“ (STAF) umbenannt. Der Nationalrat hat an seiner Sitzung vom 12. September 2018 die Verknüpfung von AHV und Steuervorlage bestätigt. Die bereinigte Vorlage wurde von der Bundesversammlung am 28. September 2018 verabschiedet. Die Steuerreform mit den entsprechenden Gesetzesänderungen soll per 1. Januar 2020 in Kraft treten.

4.2. STAF auf Bundesebene

4.2.1. Ziele

Die heutige Privilegierung der Statusgesellschaften steht nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards. Diese Situation führt bei Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, zu Rechts- und Planungsunsicherheiten und schadet dem Standort sowie der Reputation der Schweiz.

⁵ Konkret handelt es sich bei den fünf nicht mehr akzeptierten Steuermodellen um die kantonalen Steuerstatus (Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften) sowie um die Besteuerungspraxis von Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches.

⁶ S. Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17), S. 21.

⁷ S. Medienmitteilung des Bundesrates „Steuervorlage 17 bleibt dringlich“ vom 11. Januar 2018 sowie Medienmitteilung des Bundesrates „Bundesrat will Arbeitsplätze mit Steuervorlage 17 langfristig sichern“ vom 21. März 2018.

Zudem steht die Schweiz in einem härter werdenden internationalen Wettbewerb. Erstens haben wichtige Länder weitreichende Reformen bei der Gewinnsteuer beschlossen oder diese angekündigt. So haben die USA per Anfang 2018 den ordentlichen Gewinnsteuersatz für Unternehmen auf Bundesebene von 35 auf 21 Prozent gesenkt. Dadurch sollen amerikanische Konzerne dazu bewogen werden, Kapital und Arbeitsplätze zurück in die USA zu verlagern. Neben den USA verfolgen auch andere Staaten wie Frankreich, Deutschland oder Grossbritannien Pläne zur Senkung der Gewinnsteuern für Unternehmen. Zweitens mehrten sich unilaterale wie auch international koordinierte Massnahmen, die darauf abzielen, steuerlich attraktive Länder zu schwächen. Die Schweiz muss tätig werden, um ihre Wettbewerbsfähigkeit gegenüber konkurrierenden Ländern zu behaupten. Eine erfolgreiche Umsetzung des STAF ist deshalb unerlässlich, um die Rechtssicherheit zu gewährleisten und die steuerliche Attraktivität zu wahren.

4.2.2. Allgemeine Stossrichtung

Auch nach Vorliegen der neuen internationalen Standards herrscht im Bereich der Unternehmensbesteuerung ein intensiver Wettbewerb. Dies betrifft namentlich die mobilen Erträge (s. nachfolgenden Absatz). Inzwischen kennen mindestens 15 Industriestaaten Sonderregelungen für diese mobilen Erträge (sog. Patentboxen), die nach heutigem Stand zu Gewinnsteuerbelastungen von rund 10 Prozent führen können.

Unternehmen bzw. Unternehmensaktivitäten und ihre Steuerbasis sind unterschiedlich mobil. So sind Erträge, die einzig von lokalen Standortfaktoren abhängen (bspw. ein Wasserkraftwerk), praktisch immobil, unabhängig von der Besteuerung. Es handelt sich dabei häufig um kleine und mittlere Unternehmen (KMU). Im Gegensatz dazu können Erträge, die mit Finanzierungen oder mit der Verwaltung von Immaterialgüterrechten, also mit typischen Hauptsitzaktivitäten, zusammenhängen, kurz- bis mittelfristig ohne weiteres an einen anderen Standort im In- oder Ausland verschoben werden. Derartige mobile Aktivitäten stehen häufig mit international ausgerichteten Unternehmen in Zusammenhang.

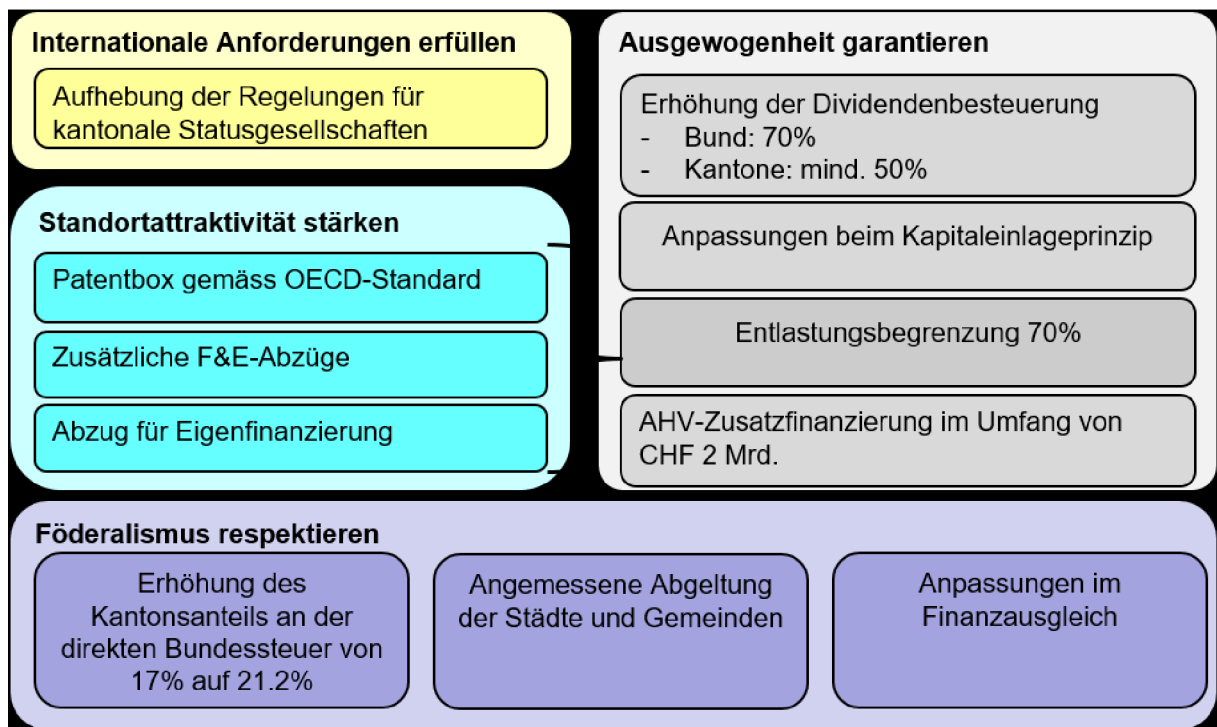
Dazwischen stehen Erträge, welche oft mit lokal verankerten, aber auf den Export ausgerichteten Unternehmen in Zusammenhang stehen. Sie treffen ihre Standortwahl aufgrund einer Vielzahl von Faktoren wie Verfügbarkeit von Fachkräften, Infrastruktur, Vorhandensein von Clustern etc. Die Steuerbelastung spielt gemeinsam mit anderen Standortfaktoren eine wichtige Rolle. Der Standort ist kurzfristig nicht mobil, aber mittel- bis langfristig verschiebbar.

Bei Aufhebung der international nicht mehr akzeptierten Steuerregimes liegt die effektive Gewinnsteuerbelastung für mobile Erträge in allen Kantonen über der für die Wettbewerbsfähigkeit kritischen Grenze. Ohne Gegenmassnahmen würde die Schweiz im internationalen Vergleich deutlich an Wettbewerbsfähigkeit einbüssen.

Gleichzeitig wurde bei der Erarbeitung des STAF verstärkt den Anliegen der Gemeinden auf eine angemessene finanzielle Entschädigung Rechnung getragen und zudem im Vergleich zur vom Stimmvolk abgelehnten USR III ein besonderes Augenmerk auf einen sozialen Ausgleich der Reform gelegt.

Der Bund schlägt folgende zentralen Massnahmen vor, die auch von den Kantonen und Gemeinden mitgetragen wird:

Abbildung 1. Zentrale Massnahmen des STAF⁸



4.2.3. Steuerpolitische Massnahmen

4.2.3.1. Aufhebung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften

Mit dem STAF sollen die international nicht mehr akzeptierten Steuermodelle aufgehoben werden. Konkret betrifft die Aufhebung folgende kantonalen Statusgesellschaften, die im heutigen Artikel 28 StHG geregelt sind:

- Holdinggesellschaften: Ihre Hauptaktivität besteht im Halten und Verwalten von Beteiligungen. Konkret gilt die Bedingung, dass Beteiligungen oder Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Das heisst umgekehrt, dass andere Erträge bis zu einem Drittel der Erträge ausmachen können („Holdingdrittel“). Holdinggesellschaften entrichten auf kantonaler Ebene keine Gewinnsteuer, ausser auf Erträgen aus schweizerischem Grundeigentum.
- Verwaltungsgesellschaften (Domizil- und gemischte Gesellschaften): Sie üben in der Schweiz keine oder nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit aus und nehmen nur Verwaltungstätigkeiten wahr. Sie entrichten auf kantonaler Ebene keine oder eine stark reduzierte Gewinnsteuer.

Neben den kantonalen Steuerstatus muss die Schweiz auch folgende Steuerpraktiken aufgeben:

- Prinzipalbesteuerung: International ausgerichtete Unternehmen fassen ihre Tätigkeiten häufig in grösseren Einheiten zusammen und zentralisieren die Funktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken in einer sogenannten Prinzipalgesellschaft. Befindet sich diese Prinzipalgesellschaft in der Schweiz, so wird gestützt auf die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zur direkten Bundessteuer eine vorteilhafte Steuerauscheidung im Verhältnis zur im Ausland befindlichen Vertriebsgesellschaft vorgenommen.
- Swiss Finance Branch: Bei einer Swiss Finance Branch wird einer Finanzgesellschaft mit Sitz im Ausland ein Nutzungsentgelt für das der schweizerischen Betriebsstätte zur Verfügung gestellte Kapital zugestanden. Das Modell stützt sich auf eine Praxis der ESTV und der kantonalen Steuerbehörden.

⁸ Quelle: ESTV.

Typische Aktivitäten von Gesellschaften, die von der Aufhebung dieser Steuermodelle betroffen sind, sind Hauptsitzaktivitäten, konzerninterne Dienstleistungen, Finanzierungsaktivitäten, Tätigkeiten im Bereich von Immaterialgütern und internationaler Grosshandel.

Die Aufhebung der vorstehend erwähnten, international nicht mehr akzeptierten Steuerregimes ist aus heutiger Sicht alternativlos, wenn die Schweiz wieder ein international akzeptiertes Steuersystem erhalten will.

Bei einem Festhalten der Schweiz an den bisherigen Steuerregimes müssten international ausgerichtete Unternehmen mit schmerzhaften steuerlichen und nicht-steuerlichen Gegenmassnahmen aus dem Ausland rechnen. Damit würde sich die Rechts- und Planungssicherheit der Unternehmen massgeblich verschlechtern. Retorsionsmassnahmen des Auslands könnten erhebliche finanzielle Nachteile für die betroffenen Unternehmen bewirken und dazu führen, dass die Schweiz als Unternehmensstandort massiv an Attraktivität einbüsst.

Gegen nicht kooperative, auf schwarze Listen gesetzte Länder können die Staaten verschiedene Massnahmen einsetzen⁹. In Frage kommen zum Beispiel Mindestbesteuerungsanforderungen für Investitionen in Drittländern (CFC-Rules), die Nichtgewährung des Abzugs des Aufwands aus Geschäften mit unkooperativen Ländern, die Verschärfung des administrativen Aufwands für grenzüberschreitende Geschäftsaktivitäten, die Erhöhung der Steuern für Dividendenausschüttungen, die Belegung von grenzüberschreitenden Vermögenstransfers mit hohen Abgaben, die Aussetzung oder Beendigung von Doppelbesteuerungsabkommen mit unkooperativen Staaten, die Einführung von Zollschranken, der Ausschluss unkooperativer Länder vom Zugang zu öffentlichen Aufträgen oder Lizenzentzüge für Finanzinstitute mit Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen in unkooperativen Ländern.

4.2.3.2. Einführung einer Patentbox auf Ebene der kantonalen Gewinnsteuern (Outputförderung)

Das STAF sieht in Artikel 24b des Entwurfes zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (E-StHG) als neue steuerpolitische Massnahme die Einführung einer sogenannten Patentbox vor. Mit einer Patentbox werden Erträge aus Patenten und vergleichbaren Immaterialgütern reduziert besteuert. Da sich diese Massnahme ertragsseitig auswirkt, wird auch von „Outputförderung“ für Forschung und Entwicklung (F&E) gesprochen. Patentboxen sind in Europa weit verbreitet und existieren derzeit in mindestens 15 Industriestaaten. Im Rahmen des BEPS-Projekts hat die OECD Kriterien für Patentboxen festgelegt.

Die von der OECD verlangten Substanzerfordernisse (sog. modifizierter Nexus-Ansatz) werden von der Patentbox nach Artikel 24b E-StHG berücksichtigt. Der OECD-Standard für die Patentbox bewirkt, dass eine Gesellschaft umso stärker von der Patentbox begünstigt wird, je grösser ihr Anteil an den F&E-Kosten im Inland ausfällt.

⁹ S. Christoph Schelling, Die Unternehmensbesteuerung im Spannungsfeld zwischen internationaler Akzeptanz und Wettbewerbsfähigkeit, in: Die Volkswirtschaft 2013, S. 43; Europäisches Parlament, Bericht über die Bekämpfung von Steuerbetrug, Steuerflucht und Steueroasen, Nr. A7-0162/2013 vom 2.5.2013, S. 16 Ziff. 66.

Tabelle 5. Definition der für die Patentbox qualifizierenden Erträge

<i>Einschränkung auf bestimmte Immaterialgüter</i>	<i>Einschränkung durch Substanzerfordernisse</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Erträge in Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten. Vergleichbare Rechte sind bspw. Pflanzensorten nach Sortenschutzgesetz. - Nicht für die Patentbox qualifizieren bspw.: Markenerträge oder Erträge aus Handel mit nicht (mehr) patentgeschützten Produkten, urheberrechtlich geschützte Software¹⁰, nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU 	<ul style="list-style-type: none"> - Erträge aus qualifizierenden Rechten dürfen nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren Aufwands für F&E zum gesamten Aufwand für F&E privilegiert besteuert werden. - Zusätzlich kann jedoch ein Zuschlag von 30 % des F&E-Aufwands im Inland zum qualifizierenden Aufwand hinzugerechnet werden, um gewisse Tätigkeiten pauschal abzugelten.

Im Unterschied zu den heutigen kantonalen Steuerstatus können gewisse mobile Erträge mit der Patentbox nicht oder nur noch geringfügig steuerlich begünstigt werden:

- Erträge, die nicht mit F&E (bzw. nicht mit den von der Patentbox abgedeckten Immaterialgütern) in Zusammenhang stehen. Dies betrifft namentlich Erträge aus Vermarktung, Marketing, Finanzierung, Handel, Logistik oder auch Erträge von patentabgelaufenen Produkten wie bspw. Generika;
- Erträge, die zwar mit den von der Patentbox abgedeckten Immaterialgütern zusammenhängen, deren zugrundeliegender Forschungskostenanteil in der Schweiz aber relativ gering ist.

Die Patentbox ist gemäss den Vorgaben des E-StHG für die Kantone obligatorisch. Die geringere Ausschöpfbarkeit der Gewinne im Bereich der Patentbox wird im Rahmen des NFA explizit berücksichtigt (Art. 3 Abs. 3 Entwurf des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich [E-FiLaG; SR 613.2]).

4.2.3.3. Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (Inputförderung)

Neben der Outputförderung mittels Patentbox sehen die neuen Gesetzesbestimmungen des Bundes auch eine Inputförderung für F&E vor (Art. 25a E-StHG). Die Kantone können Aufwendungen für F&E über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinaus zum Abzug zulassen. Ein solch erhöhter oder zusätzlicher Abzug führt zu einer Minderung des steuerbaren Reingewinns und damit zur Reduktion der Gewinnsteuerbelastung.

Mit der Inputförderung sollen die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts in diesem Bereich und insbesondere die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissensbasierte Innovation gefördert werden. Das Instrument ist international weit verbreitet und akzeptiert.

Die Inputförderung ist für die Kantone fakultativ. Die geringere steuerliche Ausschöpfung der Gewinne bei Einführung einer Inputförderung wird nicht im NFA abgebildet. Eine zu hohe Entlastung mittels Inputförderung kann deshalb dazu führen, dass der Steuerertrag des Kantons von Unternehmen, die ihren F&E-Aufwand über die effektiven Kosten hinaus abziehen können, geringer ist als die in Zusammenhang stehenden Zahlungen des Kantons in den NFA. Damit würde die Inputförderung bei zu hoher Entlastung des Forschungsaufwands für den betreffenden Kanton im schlechtesten Fall zum Negativgeschäft.

¹⁰ Software qualifiziert für die Patentbox nur dann, wenn diese patentiert ist oder ein Teil einer computerimplementierten Erfindung ist. Da Software selbst in gewissen Ländern – anders als in der Schweiz – patentiert werden kann, qualifiziert Software im Falle eines ausländischen Patents für die Patentbox. Computerimplementierte Erfindungen sind patentierbare technische Anwendungen, die die Datenübertragung oder Datenspeicherung technisch verbessern, die Sicherheit des Computersystems steigert oder ein Computersystem leichter bedienbar macht (Mensch-Maschine-Schnittstelle).

4.2.3.4. Abzug für Eigenfinanzierung

Mit dem neuen Artikel 25a^{bis} E-StHG wird auf Kantonsebene ein Abzug für Eigenfinanzierung, d. h. ein fiktiver Zins auf überschüssigem Eigenkapital, eingeführt. Diese fakultative Massnahme kann aber nur von Hochsteuernkantonen eingeführt werden, die an ihrem Hauptort ein kumuliertes Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf von mindestens 13,5 Prozent aufweisen. Gemäss den von den Kantonen angekündigten zukünftigen Steuersätzen bzw. -tarifen würde nur der Kanton Zürich diese Definition erfüllen.

4.2.3.5. Entlastungsbegrenzung

Steuerliche Sondermodelle und Übergangsmassnahmen können einzeln oder kumuliert zu sehr hohen steuerlichen Entlastungen führen. Um eine unter Umständen jahrelange faktische Steuerbefreiung von Unternehmen, die in den Genuss dieser Massnahmen kommen, zu vermeiden und die Ergiebigkeit und Planbarkeit der kantonalen Gewinnsteuern abzusichern, sieht Artikel 25b E-StHG eine sogenannte Entlastungsbegrenzung vor. Danach dürfen die gesamten Entlastungen aus Patentbox, Inputförderung und dem Abzug für Eigenfinanzierung 70 Prozent des steuerbaren Gewinns (vor Verlustverrechnung und unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages) nicht übersteigen. Die Kantone sind berechtigt, eine tiefere Entlastungsbegrenzung als 70 Prozent vorzusehen.

4.2.3.6. Anpassungen bei der Kapitalsteuer

Die Statusgesellschaften werden nicht nur bei der Gewinnsteuer, sondern auch bei der Kapitalsteuer deutlich weniger belastet als ordentlich besteuerte Gesellschaften. Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus müssten die bisherigen Statusgesellschaften in Zukunft deutlich höhere Steuern entrichten. Da es sich bei ihnen in der Regel um mobile Gesellschaften handelt, wäre bei einer höheren Besteuerung mit Wegzügen zu rechnen.

Das STAF sieht in Artikel 29 Absatz 3 E-StHG eine ermässigte Besteuerung des Eigenkapitals vor. Eigenkapital, das in Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten, Beteiligungen sowie Darlehen an Konzerngesellschaften steht, kann von den Kantonen reduziert besteuert werden.

Die reduzierte Besteuerung der betreffenden Anteile des Eigenkapitals ist für die Kantone eine fakultative Massnahme. Sie spielt jedoch bei der Berechnung der NFA-Zahlungen keine Rolle, da die Kapitalsteuer beim NFA nicht berücksichtigt wird.

4.2.3.7. Aufdeckung der stillen Reserven / Sondersteuersatz

Stille Reserven entstehen entweder durch Unterbewertung von Aktiven oder durch Überbewertung von Passiven. Sie können aufgrund handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften oder aufgrund von Abschreibungen und Rückstellungen entstehen, die höher sind als notwendig. Die Realisierung stiller Reserven, bspw. bei einem Verkauf, führt gewöhnlich zu steuerbarem Gewinn.

Die Steuerfolgen bei Veränderungen des Steuerstatus sind in den Kantonen nicht einheitlich geregelt. Bei einem Eintritt in einen kantonalen Steuerstatus von einer vormals ordentlichen Besteuerung werden in der Regel die stillen Reserven steuerlich aufgedeckt und besteuert. Umgekehrt ist es eine weit verbreitete Praxis, stille Reserven beim Wechsel von einem Steuerstatus in die ordentliche Besteuerung steuerneutral aufzudecken. Diese Praxis, die auch im Kanton Glarus angewendet wird, wurde vom Bundesgericht geschützt, sofern umgekehrt auch allfällige unter einem privilegierten Steuerstatus entstandene Verluste unberücksichtigt bleiben.

Derzeit bestehen in den Kantonen unterschiedliche Regelungen und Praxen zur Frage, wie solche stillen Reserven bei einem Wechsel der Besteuerung zu behandeln sind. Infolge der

internationalen Entwicklung und des STAF ist mit Fällen zu rechnen, in welchen es zur Aufdeckung von stillen Reserven kommt. Um Rechtssicherheit zu schaffen, werden diese Fälle mit dem STAF einheitlich geregelt.

Konkret sieht der Entwurf zum StHG vor, dass die massgebenden stillen Reserven bei ihrer Realisation zu einem Sondersteuersatz besteuert werden (Art. 78g E-StHG). Damit soll erstens sichergestellt werden, dass es infolge des Wegfalls eines Steuerstatus nicht zu einer abrupten und sehr starken Steuermehrbelastung kommt. Zweitens soll mit dem Sondersatz auch eine zu tiefe Besteuerung oder gar eine Nullbesteuerung verhindert werden. Die bei Einführung des neuen Rechts vorhandenen stillen Reserven sind nach allgemein anerkannten Bewertungsregeln festzulegen und in einer Feststellungsverfügung festzuhalten. Die Besteuerung zum Sondersatz ist auf fünf Jahre befristet. Die neue Regelung zur Aufdeckung der stillen Reserven ist für die Kantone obligatorisch.

4.2.3.8. Transponierung

Der Tatbestand der sogenannten Transponierung betrifft Sachverhalte, in denen eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen veräussert, das sie selbst beherrscht („Verkauf an sich selbst“). Unter bestimmten Voraussetzungen wird der dabei erzielte Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert. Gleiches gilt, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen. Gemäss dem Wortlaut der geltenden Regelung wird in einem solchen Fall die Differenz zwischen der erhaltenen Gegenleistung und dem Nominalwert steuerlich erfasst. Seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips per 1. Januar 2011 ist dieser Wortlaut aber zu eng. Das Kapitaleinlageprinzip hat zu einer steuerlichen Gleichbehandlung von Aktienkapital und Kapitaleinlagen geführt, was konsequenterweise auch bei der Transponierung zu berücksichtigen ist. Steuerbarer Vermögensertrag kann daher nur im Umfang der Differenz zwischen der erhaltenen Gegenleistung und dem Nominalwert zuzüglich Kapitaleinlagereserven vorliegen. Mit der Gesetzesänderung wird diese heute bereits geltende Steuerpraxis nachvollzogen.

Anders verhält es sich mit der heutigen Bedingung, dass erst Veräusserungen ab einer Beteiligung von 5 Prozent am Grund- oder Stammkapital steuerlich zu erfassen sind. Mit dieser Schwelle sollte erreicht werden, dass Streubesitz ohne Steuerfolgen an die vom Veräusserer beherrschte Gesellschaft übertragen werden kann. In der Praxis hat sich aber gezeigt, dass diese 5 Prozent-Hürde im Einzelfall zu Unterbesteuerungen in Millionenhöhe führen kann, insbesondere dann, wenn einzelne Privatpersonen ihre Beteiligungen von weniger als 5 Prozent an mittleren und grossen Gesellschaften zu Verkehrswerten an von ihnen selbst beherrschte Kapitalgesellschaften veräussern. Andererseits erzielen Klein- und Kleinstaktionäre von Publikumsgesellschaften bei Quasifusionen steuerbaren Vermögensertrag, da die Einbringung der Kapitalanteile aufgrund gemeinsamer Willensbildung erfolgt.

Durch das gemeinsame Handeln ist für die Bestimmung des Schwellenwerts von 5 Prozent nicht der Kapitalanteil der einzelnen Aktionärinnen und Aktionäre massgebend, sondern das Total der übertragenen Beteiligungsrechte. Die Schwelle von 5 Prozent wird somit regelmässig überschritten. Mit der vorliegenden Änderung von Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (E-DBG) sowie Artikel 7a Absatz 1 Buchstabe b E-StHG kann diese Steuerlücke geschlossen und eine Gleichbehandlung sämtlicher Beteiligungsinhaberinnen und -inhaber erreicht werden.

Liegt steuerbarer Vermögensertrag aus Transponierung vor, so unterliegt dieser wie bisher den gleichen Regeln wie die Dividenden, inkl. Teilbesteuerungsverfahren, wenn die dafür notwendige Mindestbeteiligungsquote gegeben ist.

4.2.3.9. Teilbesteuerung der Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen

Mit der Unternehmenssteuerreform II (USR II) wurde die Teilbesteuerung für Erträge aus massgeblichen Beteiligungen eingeführt. Seither werden Dividenden nur noch reduziert besteuert. Zweck der reduzierten Besteuerung ist die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, wenn ausgeschüttete Gewinne einerseits bei der Gesellschaft mit der Gewinnsteuer und andererseits bei den Anteilseignern mit der Einkommenssteuer besteuert werden.

Bei der direkten Bundessteuer beträgt die auf der Bemessungsgrundlage ansetzende Ermässigung 40 Prozent für Erträge aus dem Privatvermögen und 50 Prozent für Erträge aus dem Geschäftsvermögen. Bei den Kantonen sind die Höhe und die Methode der Entlastung (Teilbesteuierungs- oder Teilsatzverfahren) sehr unterschiedlich. Im Kanton Glarus wird – im Gegensatz zum Bund – das Teilsatzverfahren angewendet. Für Erträge aus dem privaten und aus dem geschäftlichen Vermögen wird die Steuer mit 35 Prozent des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet.

Der Bundesrat schlug vor, die Teilbesteuerung der Dividenden zu vereinheitlichen. Namentlich soll die Entlastung auf Stufe Bemessungsgrundlage (Teilbesteuerung) geregelt und bei der direkten Bundessteuer auf 30 Prozent und bei den Kantonen auf mindestens 30 Prozent begrenzt werden. National- und Ständerat haben entschieden, bei den Kantonen die minimale Entlastung nicht bei 30 Prozent, sondern bei mindestens 50 Prozent anzusetzen.

Hintergrund für die Erhöhung der Dividendenbesteuerung ist das Prinzip einer rechtsformneutralen Besteuerung. Das Steuerrecht soll demnach den Entscheid, ob eine Person ihr Unternehmen als Einzelunternehmer/in oder als Aktionär/in aufbauen will, nicht beeinflussen. Belastungsvergleiche des Bundes auf Basis des geltenden Rechts zeigen aber, dass bei der Besteuerung der Dividenden tendenziell eine Unterbesteuerung besteht und eine Erhöhung auf mindestens 70 Prozent angemessen ist.

Die Erhöhung der Dividendenbesteuerung trägt gemäss Botschaft des Bundesrates zu einer ausgewogenen Vorlage bei und stellt namentlich in den Kantonen ein Mittel zur Gegenfinanzierung dar. Ausserdem wirkt sie der Tendenz entgegen, aus steuerlichen Gründen Dividenden statt Lohn zu beziehen. Dies komme insbesondere der AHV zugute.

4.2.3.10. Kapitaleinlageprinzip

Das Kapitaleinlageprinzip gemäss Artikel 7b StHG wird wie folgt geändert: Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die an schweizerischen Börsen kotiert sind, dürfen Kapitaleinlagereserven nur dann steuerfrei zurückzahlen, wenn in gleicher Höhe steuerbare Dividenden ausgeschüttet werden (Proportionalitätsprinzip). Andernfalls ist die Rückzahlung im entsprechenden Umfang steuerbar, höchstens aber im Umfang der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven. Sinngemässes gilt für die Ausgabe von Gratisaktien und für Gratisnennwerterhöhungen aus Reserven aus Kapitaleinlagen (damit die Regelung nicht über den Umweg Aktienkapital umgangen werden kann).

Ausgenommen von dieser Regelung sind Rückzahlungen innerhalb eines Konzerns sowie Reserven, die nach dem 24. Februar 2008 im Rahmen eines Zuzugs entstanden sind. So dann ist bei Aktienrückkäufen durch an schweizerischen Börsen kotierten Gesellschaften der Liquidationsüberschuss mindestens zur Hälfte den Kapitaleinlagereserven zu belasten. Andernfalls müsste der Bestand an Kapitaleinlagereserven im entsprechenden Umfang korrigiert werden, höchstens aber im Umfang der vorhandenen Kapitaleinlagereserven.

4.2.4. *Finanzielle Ausgleichsmassnahmen des Bundes an die Kantone*

Die Einnahmen des Bundes (direkte Bundessteuer) von Statusgesellschaften betragen im Durchschnitt der Jahre 2012–2014 insgesamt rund 4,3 Milliarden Franken (inkl. Kantonsanteil). Dies entspricht rund der Hälfte der Gewinnsteuereinnahmen des Bundes¹¹. Der Bund hat folglich ein grosses Interesse, dass die Kantone ihre Attraktivität für mobile Erträge auch nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus behalten. Gemäss Botschaft will er den Kantonen einen Rahmen setzen, der ihnen eine bestmögliche Ausgangslage für die Wahl ihrer steuerpolitischen Strategie eröffnet.

Einen wichtigen finanziellen Beitrag dazu leistet der Bund mit den vorgesehenen vertikalen Ausgleichsmassnahmen. Mit diesen will der Bund den Kantonen finanzpolitischen Spielraum verschaffen, damit diese die Gewinnsteuern senken können und trotzdem keine allzu hohen Mindereinnahmen tragen müssen. Dadurch soll verhindert werden, dass Kantone, welche die finanziellen Lasten der Reform aus eigener Kraft nicht tragen können, an Standortattraktivität einbüßen und damit auch dem Bund bedeutende Steuereinnahmen verloren gehen.

Das STAF sieht in Artikel 196 Absatz 1 E-DBG eine Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von heute 17 Prozent auf neu 21,2 Prozent vor. Welcher Betrag daraus den einzelnen Kantonen zufließt, hängt von der Verteilung der Einnahmen aus der direkten Bundessteuer auf die Kantone ab.

4.2.5. *Anpassungen des Ressourcenausgleichs im Nationalen Finanzausgleich (NFA)*

Die Einzahlungen bzw. Auszahlungen im Ressourcenausgleich des NFA hängen vom Ressourcenindex der Kantone ab. Dieser errechnet sich aus der allgemeinen Steuerbemessungsgrundlage (ASG) der Kantone. Kantone, die pro Kopf über eine überdurchschnittliche ASG verfügen, gelten als ressourcenstark und sind (neben dem Bund) die Zahler im Ressourcenausgleich. Kantone, die pro Kopf über eine unterdurchschnittliche ASG verfügen, gelten als ressourcenschwach und erhalten Auszahlungen aus dem Ressourcenausgleich.

Die steuerbaren Gewinne der ordentlich besteuerten juristischen Personen fließen heute in die Berechnungen mit demselben Gewicht ein wie die Einkommen der natürlichen Personen. Hingegen fließen die relevanten Gewinne der unter einem kantonalen Steuerstatus stehenden Erträge mit einem stark reduzierten Gewicht ein, um der beschränkten steuerlichen Ausschöpfbarkeit der Auslandsgewinne der Statusgesellschaften Rechnung zu tragen (sog. Beta-Faktoren). Gemäss Anhang 6 der Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaV; SR 613.21) sind die Beta-Faktoren für die Referenzjahre 2016–2019 wie folgt festgelegt:

- 2,6 Prozent für Holdinggesellschaften
- 11,3 Prozent für Domizilgesellschaften
- 12,3 Prozent für gemischte Gesellschaften

Die Auswirkungen dieser Beta-Faktoren sind erheblich: Eine vergleichbare Steuerbemessungsgrundlage von bspw. 1 Million Franken fließt bei einem ordentlich besteuerten Unternehmen mit 1 Million Franken in die Berechnungen des Ressourcenausgleichs ein. Hingegen fließt 1 Million Franken einer Holdinggesellschaft bei voller Anwendbarkeit der Beta-Faktoren nur mit 26'000 Franken in die Berechnungen ein (1 Mio. Fr. x 2,6 %).

Werden nun die Statusgesellschaften aufgehoben, aber die Grundlagen des NFA blieben unverändert, käme es zu enormen Verwerfungen im Ressourcenausgleich: Die Gewinne der (ehemaligen) Statusgesellschaften flössen mit vollem Gewicht in den Ressourcenausgleich ein, obwohl die steuerliche Ausschöpfbarkeit dieser Gewinne gering ist.

¹¹ S. EFD, Steuerstatistische Grundlagen der Unternehmensbesteuerung für Bund, Kantone und ausgewählte Gemeinden, 2015.

Solche Verwerfungen werden verhindert, indem das STAF zwei wesentliche Veränderungen am Ressourcenausgleich vorsieht (Art. 3 Abs. 3 E-FiLaG):

- Das Gewicht der Unternehmensgewinne im Ressourcenausgleich wird in Zukunft aufgrund der durchschnittlichen effektiven steuerlichen Ausschöpfung ermittelt werden. Der relative Steuerausschöpfungsfaktor wird als Zeta 1-Faktor bezeichnet. Weil die Unternehmensgewinne steuerlich geringer ausgeschöpft werden als die Einkommen der natürlichen Personen, ist der Zeta 1-Faktor kleiner als 1.
- Zusätzlicher Zeta-Faktor für Patentbox-Gewinne: Die Patentbox führt dazu, dass die Gewinne, welche unter die Patentbox fallen, steuerlich weniger stark ausgeschöpft werden. Aus diesem Grund soll für diese Erträge ein separater Zeta 2-Faktor errechnet und angewendet werden. Im Ergebnis führt dies dazu, dass ein Gewinnsteuerfranken innerhalb der Patentbox für den Kanton zu einer geringeren Belastung im NFA führt als ein ordentlich besteuertes Gewinnfranken.

Es ist schwierig zu prognostizieren, zu welchen Verschiebungen die dargestellten Änderungen führen werden. Zum einen hängt die Schätzung von der angenommenen Verteilung der ASG in der Zukunft ab. Zum anderen ist die Annahme entscheidend, welcher Anteil der Erträge in den einzelnen Kantonen in die Patentbox fallen wird.

Um die Auswirkungen der Anpassung des Ressourcenausgleichs auf die ressourcenschwächsten Kantone abzufedern, richtet der Bund zugunsten der ressourcenschwächsten Kantone Ergänzungsbeiträge in der Höhe von 180 Millionen Franken pro Jahr während eines Zeitraums von sieben Jahren (2024–2030) aus. Damit soll sichergestellt werden, dass die Mindestausstattung dieser Kantone nicht unter das Niveau des letzten Jahres vor der Reform fällt. Ein weiteres Argument für diese Übergangsbestimmung besteht darin, dass diese Kantone nur unterdurchschnittlich von der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer profitieren. Die Ergänzungsbeiträge werden durch die frei werdenden Mittel aus dem Härteausgleich des Bundes alimentiert.

4.2.6. Sozialpolitischer Ausgleich

Im Unterschied zur USR III soll das STAF auch eine explizite sozialpolitische Ausgleichsmassnahme beinhalten. Jeder Steuerfranken, welcher durch die Unternehmenssteuerreform auf allen drei Staatsebenen entfällt, soll zusätzlich in die AHV fliessen. Ausgehend von einer statischen Betrachtung rechnete der Ständerat mit rund 2 Milliarden Franken pro Jahr, welche in die Kasse der AHV fliessen sollen. Dieser Betrag soll zu etwas mehr als der Hälfte mit drei zusätzlichen Lohnpromille und zum Rest aus dem Bundeshaushalt finanziert werden.

Bei diesem sozialpolitischen Ausgleich erhöhen sich nicht nur die Mehrkosten für die Arbeitgeber (die einen Teil des Entlastungseffektes der erwarteten Gewinnsteuersatzsenkung kompensieren), sondern es werden auch die Nettolöhne der Arbeitnehmer belastet. Sodann erfolgt durch die Erhöhung der Bundesbeiträge an die AHV eine weitere Belastung des Bundeshaushalts. Die Massnahme wird aber als wichtiger Beitrag angesehen, um die Steuerreform breit akzeptabel zu gestalten.

4.3. Aktuelle Besteuerung von juristischen Personen und von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen im Kanton Glarus

4.3.1. Besteuerung von juristischen Personen

4.3.1.1. Gewinnsteuer

Unternehmensgewinne von Kapitalgesellschaften (AG, GmbH und Kommandit-AG) und Genossenschaften unterliegen sowohl auf Bundesebene als auch auf kantonaler und kommunaler Ebene der Besteuerung.

Gemäss Artikel 70 StG beträgt die einfache Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 8 Prozent des steuerbaren Gewinnes. Basierend auf dieser einfachen Steuer legen der Kanton, die drei politischen Gemeinden und die 19 Kirchgemeinden jährlich ihren Steuerfuss fest. Für das Steuerjahr 2017 betrug der Kantonssteuerfuss 55 Prozent (inkl. 2 % Bausteuer), der Gemeindesteuerfuss in allen drei politischen Gemeinden 63 Prozent und der Kirchensteuerfuss 8,5 Prozent (im Kantonshauptort Glarus). Die einfache Gewinnsteuer von 8 Prozent multipliziert mit dem gesamten Steuerfuss von 126,5 Prozent ergibt für das Steuerjahr 2017 einen gesetzlichen bzw. statutarischen Gewinnsteuersatz von 10,12 Prozent. Auf Bundesebene beträgt der statutarische Gewinnsteuersatz 8,5 Prozent (Art. 68 DBG). Dies ergibt gesamthaft einen statutarischen Gewinnsteuersatz im Kanton Glarus (Bund, Kanton, Gemeinden, Kirchgemeinden) von 18,62 Prozent.

Im Gegensatz zum Ausland kann in der Schweiz der Steueraufwand vom Gewinn abgezogen werden. So bezeichnet der gesetzliche, bzw. statutarische Steuersatz jenen Satz, der im StG steht. Dieser Satz ist massgeblich für den Gewinn nach Abzug der Steuern. Unter dem effektiven Steuersatz versteht man hingegen jenen Satz, der sich auf dem Gewinn vor Abzug der Steuern berechnet. Letzterer ist massgebend, wenn es darum geht, die Steuersätze in der Schweiz international zu vergleichen.

Tabelle 6. Gewinnsteuerbelastung 2017 von Bund, Kantonen, Gemeinden und Kirchgemeinden (in %)

<i>Kanton</i>	<i>Satz im Kantonshauptort statutarisch¹²</i>	<i>Belastung im Kantonshauptort effektiv¹³</i>
LU	14,05	12,32
NW	14,50	12,66
OW	14,50	12,66
AR	15,00	13,04
AI	16,50	14,16
ZG	17,10	14,62
UR	17,67	14,92
SZ	18,02	15,19
NE	18,50	15,61
GL	18,62	15,70
SH	19,10	15,97
GR	19,66	16,12
TG	20,02	16,43
SG	21,06	17,40
AG	22,85	18,61
FR	24,79	19,86
JU	26,03	20,66
BL	26,05	20,70
TI	26,10	20,95
ZH	26,82	21,15
VD	27,47	21,37
SO	27,62	21,38
VS	27,96	21,56
BE	28,35	21,64
BS	28,50	22,18
GE	31,86	24,16

¹² Kumulierte statutarische Steuersätze für Bund (8,5 %), Kantone, Gemeinden und Kirchgemeinden.

¹³ Effektive Vorsteuerbelastung (d. h. unter Berücksichtigung der Abziehbarkeit des Steueraufwands).

Konkret bedeutet dies, dass sich aus dem statutarischen Gewinnsteuersatz von 18,62 Prozent – nach Abzug der Steuern – ein maximaler effektiver Gewinnsteuersatz im Kanton Glarus von 15,70 Prozent (Berechnung: $18,62\% / 1,1862$) ergibt. Der effektive Steuersatz ist daher tiefer als der statutarische Steuersatz. Diese Herleitung des Gewinnsteuersatzes gilt für die ordentlich besteuerten juristischen Personen im Kanton Glarus.

In Bezug auf die effektive Gewinnsteuerbelastung (Bund, Kanton, Gemeinde und Kirchgemeinde) in den jeweiligen Kantonshauptorten rangiert der Kanton Glarus auf Platz 10 (s. Tabelle 6).

Die Gewinnsteuer der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen (sowie Anlagefonds mit direktem Grundbesitz) beträgt auf kantonaler Ebene 4,5 Prozent des Reingewinns (Art. 76 Abs. 1 StG) und auf Bundesebene 4,25 Prozent des Reingewinns (Art. 71 Abs. 1 DBG). Gewinne unter 5000 Franken werden jeweils nicht besteuert. Die Steuerfüsse von Kanton, Gemeinden und Kirchgemeinden sind analog der ordentlich besteuerten juristischen Personen anwendbar. Für das Steuerjahr 2017 beträgt der statutarische Steuersatz bei den übrigen juristischen Personen somit 9,94 Prozent und der effektive Steuersatz rund 9 Prozent.

Holdingsgesellschaften gemäss Artikel 73 Absatz 1 StG entrichten auf Kantonsebene keine Gewinnsteuer und Verwaltungsgesellschaften gemäss Artikel 74 StG keine oder nur eine reduzierte Gewinnsteuer. Im Gegensatz zu allen anderen Kantonen in der Schweiz entrichten diese Statusgesellschaften im Kanton Glarus die einfache Steuer unabhängig vom Steuerfuss (Art. 2 Abs. 4 StG). Mit anderen Worten partizipiert nur der Kanton an der Gewinnsteuer – es werden weder Bausteuern noch Gemeinde- und Kirchensteuern erhoben. Holdingsgesellschaften und ein Grossteil der Verwaltungsgesellschaften bezahlen kraft Gesetzes nur die direkte Bundessteuer zum statutarischen Gewinnsteuersatz von 8,5 Prozent bzw. zum effektiven Steuersatz von 7,8 Prozent (Berechnung: $8,5\% / 1,085$). Aufgrund des Beteiligungsabzuges (s. Ziff. 4.3.1.3) geht der effektive Gewinnsteuersatz der Statusgesellschaften sogar vielfach gegen null.

4.3.1.2. Kapitalsteuer

Das Eigenkapital von juristischen Personen unterliegt der Kapitalsteuer, die jährlich vom Kanton, den politischen Gemeinden und den Kirchgemeinden erhoben wird. Der Bund erhebt keine Kapitalsteuer.

Gemäss Artikel 81 StG beträgt die Kapitalsteuer für ordentlich besteuerte Gesellschaften 2 Promille (einfache Steuer) des steuerbaren Eigenkapitals. Die Kapitalsteuer für Holding- und Verwaltungsgesellschaften beträgt 0,05 Promille, mindestens aber 500 Franken pro Jahr. Analog der Gewinnsteuer wird die Kapitalsteuer dieser Statusgesellschaften nur vom Kanton erhoben.

4.3.1.3. Beteiligungsabzug

Ist eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt oder haben ihre Beteiligungsrechte einen Verkehrswert von mindestens 1 Million Franken, so ermässigt sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn (Art. 71 StG, Art. 69 DBG). Viele Holdingsgesellschaften und auch sogenannte gemischte Beteiligungsgesellschaften profitieren von einem Beteiligungsabzug von 100 Prozent und bezahlen somit weder beim Bund noch beim Kanton Gewinnsteuern.

4.3.1.4. Steuerertrag für Kanton, Gemeinden und Kirchgemeinden

Tabelle 7 zeigt die Steuererträge der juristischen Personen (JP) des Kantons Glarus für das Steuerjahr 2014 (mit einem definitiven Veranlagungsstand von nahezu 100 %) nach Rechtsform und nach Körperschaften.

Tabelle 7. Gewinn- und Kapitalsteuern Kanton Glarus für das Steuerjahr 2014

<i>Rechtsform der juristischen Personen (JP)</i>	<i>Ordentlich besteuerte JP</i>	<i>Übrige JP</i>	<i>Statusgesellschaften (SG)</i>	<i>Total JP</i>	<i>Anteil SG (in %)</i>
Anzahl	2031	223	486	2740	17,7
Gewinnsteuern (in Fr.)					
Kantonssteuer	7'125'994	99'203	1'011'106	8'236'303	12,3
Bausteuer	268'882	3'743	0	272'625	0,0
Gemeindesteuer	8'470'526	117'921	0	8'588'447	0,0
Kirchensteuer kath.	597'335	8'326	0	605'661	0,0
Kirchensteuer evang.	689'480	7'946	0	697'426	0,0
Total exkl. Kantonsanteil direkte Bundessteuer	17'152'217	237'139	1'011'106	18'400'462	5,5
Kantonsanteil (17 %) direkte Bundessteuer	2'253'875	33'670	2'104'385	4'391'930	47,9
Total inkl. Kantonsanteil direkte Bundessteuer	19'406'092	270'809	3'115'491	22'792'392	13,7
Kapitalsteuern (in Fr.)					
Kantonssteuer	2'234'258	72'339	374'115	2'680'712	14,0
Bausteuer	84'276	2'729	0	87'005	0,0
Gemeindesteuer	2'655'823	85'988	0	2'741'811	0,0
Kirchensteuer kath.	186'503	6'041	0	192'544	0,0
Kirchensteuer evang.	222'284	5'875	0	228'159	0,0
Total	5'383'144	172'972	374'115	5'930'231	6,3
Total Gewinn- und Kapitalsteuern exkl. Kantonsanteil direkte Bundessteuer	22'535'361	410'111	1'385'221	24'330'693	5,7
Total Gewinn- und Kapitalsteuern inkl. Kantonsanteil direkte Bundessteuer	24'789'236	443'781	3'489'606	28'722'623	12,1

Im Kanton Glarus betrug das gesamte Steueraufkommen der natürlichen und juristischen Personen (Kanton, Gemeinden, Kirchgemeinden) im Jahr 2014 rund 200 Millionen Franken. Wie aus Tabelle 7 hervorgeht, entfällt dabei auf die juristischen Personen ein Anteil von rund 24,4 Millionen Franken (18,4 Mio. Fr. Gewinnsteuern und 5,9 Mio. Fr. Kapitalsteuern), was einem Anteil von rund 12 Prozent entspricht. Der Rest des Steueraufkommens wird von den natürlichen Personen generiert. Dieses Verhältnis ist repräsentativ und gilt auch für die anderen Steuerjahre.

Der Kantonsanteil von 17 Prozent an der direkten Bundessteuer (Einkommenssteuern der natürlichen Personen sowie Gewinnsteuern der juristischen Personen) beträgt im Durchschnitt der letzten Jahre rund 9 Millionen Franken. Dieser Betrag teilt sich ungefähr je hälftig auf die natürlichen und juristischen Personen auf.

4.3.1.5. Bedeutung von privilegiert besteuerten Gesellschaften am Steueraufkommen

Unter Berücksichtigung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 4,4 Millionen Franken (s. Tabelle 7) belief sich der Steuerertrag der im Kanton Glarus steuerpflichtigen juristischen Personen im Steuerjahr 2014 auf rund 28,7 Millionen Franken. Die Statusgesellschaften trugen 12 Prozent bzw. rund 3,5 Millionen Franken bei. Bezogen nur auf die Kantons-, Gemeinde- und Kirchsteuern beträgt der Anteil der Statusgesellschaften mit 1,4 Millionen Franken am Steueraufkommen der juristischen Personen von 24,4 Millionen Franken nur knapp 6 Prozent. Bei der direkten Bundessteuer beträgt der Anteil mit 2,1 von 4,4 Millionen Franken hingegen dafür nahezu 50 Prozent. Die Statusgesellschaften sind also für die Bundes-Steuererinnahmen sehr bedeutsam. Die 486 Statusgesellschaften liefern somit dem Kanton über die Bundessteuern 2,1 Millionen Franken ab, die 2031 ordentlich besteuerten juristischen Personen mit 2,3 Millionen Franken nur unwesentlich mehr. Der Anteil am Steueraufkommen von privilegiert besteuerten Gesellschaften im Kanton Glarus ist demgegenüber von eher untergeordneter Bedeutung. Die Zahl der bei Statusgesellschaften beschäftigten Personen mit steuerlichem Wohnsitz im Kanton beträgt nur ein gutes Dutzend und trägt ebenfalls nicht viel zum Steuersubstrat bei.

4.3.2. Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen

Erträge aus qualifizierten Beteiligungen werden reduziert besteuert. Damit soll die wirtschaftliche Doppelbelastung gemildert werden, bei der ausgeschüttete Gewinne zuerst auf Stufe Gesellschaft (Gewinnsteuer) und danach auf Stufe Gesellschafter/Aktionär (Einkommenssteuer) besteuert werden. Dabei gelangen auf Bundesebene und kantonaler Ebene zwei unterschiedliche Systeme zur Anwendung:

- Bund: Dividendenzahlungen werden nur zu 60 Prozent (Privatvermögen) bzw. 50 Prozent (Geschäftsvermögen) in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen (Teilbesteuerung);
- Kanton Glarus: Die Besteuerung von Dividendenzahlungen erfolgt nur zu 35 Prozent des Gesamtsteuersatzes der steuerpflichtigen natürlichen Person (Teilsatzverfahren).

Der Kanton Glarus kennt die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung seit dem 1. Januar 2007. Anders als beim Bund, der die privilegierte Dividendenbesteuerung erst per 1. Januar 2009 eingeführt hat, wird bei den Kantons- und Gemeindesteuern nicht die Bemessungsgrundlage reduziert, sondern die Entlastung erfolgt beim Steuersatz, indem Erträge aus qualifizierten Beteiligungen des Geschäfts- und Privatvermögens nur zu 35 Prozent (bis Ende 2013 nur zu 20 %) des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert werden. Dies wird als Teilsatzverfahren bezeichnet.

Tabelle 8 zeigt, wie viele steuerpflichtige natürliche Personen mit Wohnsitz im Kanton Glarus seit 2007 von der privilegierten Dividendenbesteuerung Gebrauch gemacht haben.

Tabelle 8. Gebrauch privilegierte Dividendenbesteuerung 2007–2016

<i>Steuerjahr</i>	<i>Anzahl Personen</i>	<i>Dividendenbetrag (in Fr.)</i>
2007	181	5'300'000
2008	169	16'800'000
2009	239	43'500'000
2010	265	48'800'000
2011	392	57'000'000
2012	436	65'100'000
2013	468	116'800'000
2014	439	53'000'000
2015	431	52'900'000
2016	418	56'500'000

Der Kanton Glarus hat von Anfang an die Spitzenposition bei der privilegierten Besteuerung von Dividenden in der Schweiz inne, d. h. kein anderer Kanton kennt eine tiefere Steuerbelastung als Glarus. Die strategische Absicht war, möglichst viele Unternehmer in den Kanton zu locken.

Während dieser 10-Jahresperiode haben durchschnittlich pro Jahr 350 steuerpflichtige natürliche Personen (rund 1,5 % aller Steuerpflichtigen) von der privilegierten Dividendenbesteuerung profitiert. Insgesamt haben 980 Steuerpflichtige davon Gebrauch gemacht, das sind 4 Prozent aller Steuerpflichtigen. Im Zeitraum 2007 bis 2013 (Teilsatzverfahren zu 20 %) sind 51 Personen zu- und 27 Personen weggezogen, und von 2014 bis 2016 (Teilbesteuerung zu 35 %) sind 25 Personen zu- und 23 Personen weggezogen. Es zeigt sich also kein eigentlicher Trend, dass der Kanton Glarus aufgrund seiner attraktiven Dividendenbesteuerung als Wohnsitzkanton gewählt wurde. Ferner ist augenscheinlich, dass im Steuerjahr 2013 mit 116,8 Millionen Franken sehr viele Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen ausbezahlt wurden. Der Grund liegt darin, dass im Steuerjahr 2013 letztmals zum Teilsatz von 20 Prozent besteuert wurde. Ab dem Steuerjahr 2014 (Teilsatz von 35 %) fielen die Dividendauszahlungen insgesamt wieder auf das Niveau der Vorjahre zurück.

4.4. Umsetzung des STAF im Kanton Glarus

4.4.1. Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Die privilegiert besteuerten Gesellschaften sind für den Kanton wie dargelegt primär deshalb relevant, weil sie Steuereinnahmen über die Bundessteuer generieren. Glarus hat somit ein hohes finanzpolitisches Interesse, dass diese Unternehmen auch bei ordentlicher Besteuerung im Kanton bleiben und durch die Änderung des Steuerregimes nicht wegziehen. Hingegen beschäftigen diese Unternehmen nur wenig Arbeitnehmer und auch das Steuersubstrat der bei Statusgesellschaften beschäftigten Personen mit steuerlichem Wohnsitz im Kanton ist zu vernachlässigen. Anders als in anderen Kantonen, die mit Abwanderungen von Unternehmen und damit verbunden wesentlichen Verlusten an Bruttowertschöpfung und Arbeitsplätzen rechnen, dürften die volkswirtschaftlichen Risiken eines Scheiterns des STAF im Kanton Glarus eher gering sein.

Die STAF mit der vorgesehenen kantonalen Umsetzung bringt aber beträchtliche Chancen für den Kanton Glarus mit sich:

- Die Rechts- und Planungssicherheit im Bereich der Unternehmensbesteuerung wird wiederhergestellt. Dies dürfte sich volkswirtschaftlich und mit Blick auf die Einnahmen positiv auswirken.
- Die internationale Entwicklung führt dazu, dass auch in den übrigen Kantonen und im Ausland bisherige Steuerprivilegien aufgehoben werden. Der ordentliche Steuersatz gewinnt somit im Standortwettbewerb an Bedeutung.
- Ebenso führt die internationale Entwicklung tendenziell zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.
- Infolge der Senkung der ordentlichen Gewinnsteuersätze werden zahlreiche auf den Binnenmarkt ausgerichtete Unternehmen und insbesondere auch die KMU steuerlich entlastet. Dies dürfte auch die Investitionstätigkeit dieser Unternehmen beleben.

4.4.2. Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften

Die Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien für Holding- und Verwaltungsgesellschaften (Domizil- und gemischte Gesellschaften) bildet einen zentralen Punkt des STAF. Auf Bundesebene wurden deshalb die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen im StHG aufgehoben (Art. 28 Abs. 2–5 E-StHG). Gestützt darauf müssen die Kantone zwingend ihre gleichlautenden Bestimmungen in den kantonalen Steuergesetzen aufheben.

4.4.3. *Strategie*

Schon im Vorfeld der Abstimmung zur USR III machte sich der Regierungsrat Gedanken über das Vorgehen und die Umsetzung der Steuerreform. Aus dem Antrag an den Landrat vom 20. September 2016 betreffend Änderung des Steuergesetzes geht denn auch hervor, dass der Regierungsrat eine Arbeitsgruppe mit Vertretern aus Politik, Wirtschaft und Verwaltung einsetzen wollte. Diese sollte aus einer fachtechnischen Perspektive eine für unseren Wirtschaftsstandort möglichst optimale Strategie zur Umsetzung der USR III im Kanton Glarus erarbeiten. Diese Arbeitsgruppe nahm sich der Thematik SV17 bzw. STAF an.

Die Arbeitsgruppe hat an ihrer Sitzung vom 20. Dezember 2017 die grundsätzliche Stossrichtung betreffend die Umsetzung des STAF im Kanton Glarus diskutiert. Sie favorisierte dabei eine Variante, wonach die Gewinnsteuern der juristischen Personen relativ deutlich gesenkt, im Gegenzug aber auf die Einführung möglicher Ersatzmassnahmen soweit wie möglich verzichtet werden soll.

Anlässlich einer zweiten Sitzung vom 1. Oktober 2018 hat die Arbeitsgruppe einen ersten Entwurf der Vernehmlassungsvorlage diskutiert und von den geschätzten finanziellen Auswirkungen der Umsetzung des STAF im Kanton Glarus Kenntnis genommen. Man war sich einig, dass eine flächendeckende Gewinnsteuersatzsenkung mehr bringt als die Einführung von Ersatzprivilegien, zumal man sich nur eines und nicht beides leisten kann. Zudem fehlen die notwendigen Datengrundlagen, um den Effekt von allfälligen Ersatzmassnahmen zu quantifizieren.

Der Regierungsrat verfolgt – gestützt auf die Empfehlungen der Arbeitsgruppe – die Strategie, wonach der Kanton durch tiefe Gewinnsteuern als Wirtschaftsstandort attraktiv sein soll. Er strebt dabei eine Spitzenposition in der Schweiz an. Auf Ersatzprivilegien soll hingegen so weit als möglich verzichtet werden. Sie werden nur insoweit eingeführt, als sie vom Bundesrecht zwingend vorgeschrieben sind. Glarus ist ein typischer KMU-Standort, Ersatzprivilegien nützen unserer Wirtschaft relativ wenig. Sie sind ausserdem schwierig finanziell quantifizierbar, mangels Daten können keine Schätzungen über allfällige Steuerausfälle vorgenommen werden. Diese fiskalpolitische Strategie der Unternehmensbesteuerung soll dazu dienen, Unternehmen und damit Arbeitsplätze im Kanton zu erhalten und gleichzeitig attraktiv zu sein für neue Firmen, damit auch in Zukunft zusätzliche Arbeitsplätze geschaffen werden können. Die Strategie ist aber auch finanzpolitisch motiviert. Der Kanton hat ein vitales Interesse, dass die Aufhebung der Sonderbesteuerung für privilegiert besteuerte Gesellschaften nicht dazu führt, dass diese Firmen ihren Sitz verlagern. Dies hätte Mindereinnahmen in Millionenhöhe zur Folge. Die Gefahr eines Wegzuges ist gross, weil es sich bei den privilegiert besteuerten Gesellschaften vor allem um sogenannte Briefkastenfirmen handelt. Sie können im Unterschied zu Produktionsunternehmen ohne grösseren Aufwand ihren Sitz in einen anderen Kanton oder ins Ausland verlegen. Dies erklärt die Spitzenposition bei den Gewinnsteuern. Briefkastenfirmen haben mit diesem Vorschlag keinen Anreiz, in einen andern Kanton wegzuziehen, weil sie finanziell nicht profitieren. Umgekehrt erhöht sich für den Kanton und seine Gemeinden die Chance, dass durch die äusserst attraktive Besteuerung der eine oder andere Zuzug möglich sein könnte.

4.4.4. *Senkung Gewinnsteuersatz*

Die Senkung des Gewinnsteuersatzes der juristischen Personen bildet eine zentrale Massnahme in der Umsetzung des STAF. Der im Kanton Glarus geltende effektive Gewinnsteuersatz soll von 15,70 Prozent auf 12,43 Prozent gesenkt werden. Diese Massnahme ist notwendig, um die Wettbewerbsfähigkeit im internationalen, aber auch im interkantonalen Vergleich zu erhalten und das Risiko von Abwanderungen von im Kanton Glarus domizilierten Statusgesellschaften zu reduzieren. Gemäss Erhebungen durch das Eidgenössische Finanzdepartement und die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren

(FDK) planen die Kantone, im Rahmen des STAF ihre effektiven Gewinnsteuersätze wie folgt zu senken¹⁴:

Tabelle 9. Erwartete Gewinnsteuersätze STAF (Bund, Kantone, Gemeinden und Kirchgemeinden)

<i>Kanton</i>	<i>Effektiver Gewinnsteuersatz im Kantonshauptort aktuell (in %)</i>	<i>Effektiver Gewinnsteuersatz im Kantonshauptort geplant (in %)</i>
NW	12,66	11,97
SH	15,97	12,09
ZG	14,62	12,09
GL	15,70	12,43
UR	14,92	12,51
SZ	15,19	12,51
LU	12,32	12,60
AI	14,16	12,66
OW	12,66	12,66
AR	13,04	13,04
BS	22,18	13,04
SO	21,38	13,12
TG	16,43	13,40
NE	15,61	13,40
GE	24,16	13,79
FR	19,86	13,91
BL	20,70	13,94
VD	21,37	14,00
GR	16,12	14,02
SG	17,40	14,94
JU	20,66	15,00
VS	21,56	16,00
BE	21,64	16,37
TI	20,95	17,01
AG	18,61	17,90
ZH	21,15	18,19

Um einen effektiven Gewinnsteuersatz von 12,43 Prozent zu erhalten, ist die einfache Gewinnsteuer gemäss Artikel 70 StG von 8 auf 4,5 Prozent zu senken. Dieser Satz entspricht der momentanen einfachen Gewinnsteuer der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen. Da der statutarische Gewinnsteuersatz für die direkte Bundessteuer von 8,5 Prozent beibehalten wird, resultiert ein statutarischer Gewinnsteuersatz (Bund, Kanton, Gemeinden, Kirchgemeinden) von gesamthaft 14,19 Prozent und ein effektiver Gewinnsteuersatz von 12,43 Prozent. Im Ranking der von den Kantonen im Rahmen der Steuerreform geplanten Gewinnsteuersatz-Senkungen rückt der Kanton Glarus somit um sechs Plätze auf den vierten Rang vor.

Die einfache Gewinnsteuer der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen gemäss Artikel 76 Absatz 1 StG soll hingegen aufgrund der Rückmeldungen in der Vernehmlassung unverändert bei 4,5 Prozent belassen werden (s. Ziff. 6.4). Bei diesen juristischen Personen handelt es sich überwiegend um nicht gewinnorientierte Unternehmen, die nicht im Standortwettbewerb stehen und ein tieferer Steuersatz kaum Anreizwirkungen birgt. Zudem werden mit einer Beibehaltung des Gewinnsteuersatzes alle juristischen Personen im Kanton Glarus unabhängig von ihrer Rechtsform gleichbehandelt.

¹⁴ S. BBI 2018 2639 f. Aktualisiert gemäss Umfrage der FDK betreffend Umsetzung des STAF in den Kantonen vom 23.11.2018.

4.4.5. Ersatzmassnahmen

4.4.5.1. Zusätzliche Abzüge für Forschung und Entwicklung

Die Einführung von zusätzlichen Abzügen für F&E ist für die Kantone fakultativ und auf maximal 50 Prozent begrenzt (Art. 10a und 25a E-StHG).

Da der Kanton Glarus kein Standort für nationale und internationale Unternehmen mit Forschung ist, spricht sich der Regierungsrat gegen die Einführung eines zusätzlichen Abzuges für F&E aus.

4.4.5.2. Patentbox

Die Einführung der Patentbox ist für die Kantone zwingend vorgesehen, jedoch können sie die maximale Ermässigung selbst festlegen (Art. 24a und 24b E-StHG).

Der Kanton Glarus kann nicht als eigentlicher Forschungs- und Innovationsstandort bezeichnet werden. Obwohl nicht zu eruieren ist, ob es – und falls ja, wie viele – Gesellschaften im Kanton Glarus gibt, die von der Patentbox profitieren könnten, dürfte diese Ersatzmassnahme im Kanton eher von untergeordneter Bedeutung sein. Deshalb hat sich der Regierungsrat bereits in der Vernehmlassung zur SV17 dahingehend ausgesprochen, die Patentbox – analog den zusätzlichen Abzügen für F&E – als fakultative Massnahme für die Kantone ins StHG aufzunehmen. Aufgrund des zwingenden Charakters dieser Massnahme soll die Entlastung aus Patenten und patentähnlichen Rechten bei minimalen 10 Prozent festgesetzt werden.

4.4.5.3. Abzug für Eigenfinanzierung

Da der Kanton Glarus aufgrund der geplanten Senkung des Gewinnsteuersatzes die Voraussetzungen für den Abzug für Eigenfinanzierung (Art. 25a^{bis} E-StHG) nicht erfüllt, sieht der Regierungsrat davon ab, diese fakultative Massnahme ins kantonale Recht zu übernehmen.

4.4.5.4. Maximale Entlastungsbegrenzung

Die zwingend von den Kantonen einzuführende Entlastungsbegrenzung soll bei 10 Prozent des steuerbaren Gewinns festgesetzt werden, so dass umgekehrt mindestens 90 Prozent des steuerbaren Ertrags von den Unternehmen zu versteuern sind. Auf diese Weise wird eine ansprechende Besteuerung sichergestellt – unabhängig davon, inwieweit ein Unternehmen von der steuerlichen Ermässigung aus Patentbox profitiert.

4.4.5.5. Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht

Die Einführung der Regelungen zur Aufdeckung von stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht sind für die Kantone zwingend (Art. 24c und 24d E-StHG). Demgemäss ist das StG anzupassen.

4.4.5.6. Übergangslösung bei Statuswechsel – Sondersteuersatz

Im Zusammenhang mit dem Wegfall des kantonalen Steuerstatus sollen die stillen Reserven während einer Übergangsfrist von fünf Jahren (2020–2024) mit einem Sondersteuersatz besteuert werden, welcher von den Kantonen festzusetzen ist.

Der Regelungsinhalt von Artikel 78g E-StHG ist zwingend und daher vollständig ins kantonale Übergangsrecht zu übernehmen. Aufgrund der Tarifautonomie können die Kantone noch den Sondersatz bestimmen, der auf die während dem kantonalen Steuerstatus entstandenen, bisher nicht steuerbaren stillen Reserven zur Anwendung gelangt.

Ausgehend von der Steuerbelastung auf dem Gewinn vor Steuern für die Holding- und Verwaltungsgesellschaften von durchschnittlich zwischen 8 und 9 Prozent ist der kantonale Son-

dersatz auf 1,5 Prozent (einfache Gewinnsteuer) festzulegen, damit für die Statusgesellschaften unter dem neuen Recht eine ähnliche Steuerbelastung wie bisher resultiert. Als dann beträgt der statutarische Gewinnsteuersatz rund 10,2 Prozent (8,5 % beim Bund und rund 1,7 % für Kanton, Gemeinden und Kirchgemeinden), was zu einem effektiven Gewinnsteuersatz von rund 9,3 Prozent führt. Dies gilt indessen nur für den zum Sondersatz besteuerten Teil des Gewinnes. Der Restgewinn unterliegt der Besteuerung zum ordentlichen Satz von neu 12,43 Prozent.

4.4.5.7. Anpassungen bei der Kapitalsteuer

Für die Statusgesellschaften ist im geltenden Recht ein privilegierter Kapitalsteuersatz von 0,05 Promille sowie ein Minimalbetrag von 500 Franken pro Jahr vorgesehen. Für alle anderen juristischen Personen beträgt die einfache Kapitalsteuer 2 Promille.

Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus fällt auch deren privilegierte Besteuerung bei der Kapitalsteuer weg. Neu soll für alle juristischen Personen ein einheitlicher Kapitalsteuersatz gelten. Für die Statusgesellschaften im Kanton Glarus würde dadurch ein 40-mal höherer Kapitalsteuersatz gelten. Nun räumt aber das STAF den Kantonen die fakultative Möglichkeit ein, auf Eigenkapital, das im Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten, Beteiligungen sowie Darlehen an Konzerngesellschaften steht, eine Steuerermässigung zu gewähren (Art. 29 Abs. 3 E-StHG). Wird davon Gebrauch gemacht, ermässigt sich das Eigenkapital im Verhältnis der Summe der jeweiligen Aktiven zur gesamten Bilanzsumme. Im Gegensatz zum Beteiligungsabzug bei der Gewinnsteuer (Art. 71 StG, Art. 69 DBG), wo eine prozentuale Ermässigung der Gewinnsteuer selbst erfolgt, wird bei der Kapitalsteuer das Eigenkapital – also die Bemessungsgrundlage – reduziert. Die im STAF vorgesehene Möglichkeit zur Ermässigung ist deshalb systematisch bei der Eigenkapitalbemessung geordnet.

Der Regierungsrat spricht sich dafür aus, die Kapitalsteuer – ausgeweitet auf alle juristischen Personen – bei 2 Promille (einfache Steuer) zu belassen und keine Mindestbesteuerung vorzusehen. Im Gegenzug soll die Möglichkeit einer Ermässigung des steuerbaren Eigenkapitals und somit der Kapitalsteuer eingeführt werden.

Wie oben ausgeführt, zielt die Ermässigung bei der Kapitalsteuer primär auf die Statusgesellschaften ab, die zukünftig ordentlich besteuert werden. Für die bisher schon ordentlich besteuerten juristischen Personen im Kanton Glarus dürfte die Ermässigung bei der Kapitalsteuer keine grossen Änderungen bzw. Vorteile bringen. Gerade bei sehr kapitalintensiven Gesellschaften – namentlich im Energiesektor – bestehen die Aktiven nur zu einem geringen Teil aus Patenten, Beteiligungen oder Darlehen an Konzerngesellschaften, womit sich der Effekt einer Kapitalsteuerermässigung in Grenzen hält.

4.4.5.8. Anpassungen bei der Transponierung

Die Anpassung des Tatbestandes der Transponierung mit der verbundenen Schliessung der Steuerlücke ist für die Kantone zwingend (Art. 7a Abs. 1 Bst. b E-StHG). Somit hat der Kanton Glarus sein StG diesbezüglich anzupassen. Allfällige daraus resultierende Mehreinnahmen werden nicht ins Gewicht fallen.

4.4.5.9. Kapitaleinlageprinzip

Die Verschärfungen beim Kapitaleinlageprinzip (Art. 7b E-StHG) sind zwingend ins kantonale Recht zu übernehmen. Danach dürfen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die an schweizerischen Börsen kotiert sind, Kapitaleinlagereserven nur dann steuerfrei zurückzahlen, wenn in gleicher Höhe steuerbare Dividenden ausgeschüttet werden. Eingedenk dessen, dass es im Moment nur zwei im Kanton Glarus ansässige Unternehmen gibt, die an schweizerischen Börsen kotiert sind, ist dieser Passus von geringer Relevanz.

4.4.6. Anpassung der Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen

Per 1. Januar 2009 wurde im Rahmen der USR II bei der direkten Bundessteuer die Teilbesteuerung von Erträgen aus qualifizierten Beteiligungen eingeführt. Seither sind (namentlich) Dividenden nur noch zu 60 Prozent steuerbar, sofern die Beteiligung dem Privatvermögen zugehört, und zu 50 Prozent steuerbar, sofern die Beteiligung dem Geschäftsvermögen zugehört. Die Teilbesteuerung mildert die wirtschaftliche Doppelbelastung von Gesellschaft und Beteiligungsinhabern.

Der Bundesrat schlug im Rahmen der SV17 vor, Methode und Höhe der Entlastung schweizweit zu vereinheitlichen. Er entschied sich dabei für die Teilbesteuerung; die Entlastung sollte beim Bund und den Kantonen auf 30 Prozent begrenzt werden, und zwar sowohl für im Geschäftsvermögen als auch im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen, wobei die Kantone die Möglichkeit haben sollen, eine tiefere Entlastung vorzusehen (Art. 18b Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1bis E-DBG; Art. 7 Abs. 1 Satz 3 und 4 sowie Art. 8 Abs. 2quinquies E-StHG). National- und Ständerat haben entschieden, bei den Kantonen die minimale Besteuerung nicht bei 70 Prozent, sondern bei mindestens 50 Prozent anzusetzen. Die höhere Besteuerung von Erträgen aus qualifizierten Beteiligungen wird damit begründet, dass die Gewinnsteuerbelastung in den letzten Jahren tendenziell gesunken ist und im Zuge des STAF wohl noch weiter sinken werde, was zusammen mit der starken Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung tendenziell eher zu einer Überkompensation führe. Ausserdem entfalle damit der Anreiz, Dividenden anstelle von Lohn zu beziehen, womit Einnahmefällen bei der AHV entgegengewirkt werde. Schliesslich trage die höhere Besteuerung von Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen auch zu einer ausgewogenen Vorlage bei und stelle ein Mittel zur Gegenfinanzierung dar.

Gestützt auf das StHG muss der Kanton Glarus einerseits sein System an jenes des Bundes angleichen, wonach die Bemessungsgrundlage reduziert wird (Wechsel vom Teilsatz- zum Teilbesteuerungsverfahren). Andererseits haben die Kantone die Dividenden von qualifizierten Beteiligungen im Privat- und im Geschäftsvermögen zwingend mit mindestens 50 Prozent zu besteuern. Im Kanton Glarus gilt generell das Prinzip, die Bundeslösung soweit wie möglich formell und materiell ins kantonale Recht zu übernehmen. Dies aus verfahrensökonomischen und veranlagungstechnischen Gründen. Aufgrund des attraktiven effektiven Gewinnsteuersatzes im Kanton Glarus von neu nur noch 12,43 Prozent sowie zur Gegenfinanzierung der Einnahmefälle aufgrund der tieferen Gewinnbesteuerung schlägt der Regierungsrat vor, Dividenden analog der direkten Bundessteuer und somit im Sinne einer vertikalen Harmonisierung künftig zu 70 Prozent zu besteuern.

Die Senkung des Gewinnsteuersatzes von 8 auf 4,5 Prozent (einfache Steuer auf dem Gewinn) sowie der Wechsel vom Teilsatzverfahren mit 35 Prozent zur Teilbesteuerung mit 70 Prozent bei der privilegierten Dividendenbesteuerung führt in den meisten Fällen zu einer steuerlichen Minderbelastung für Aktionär und Aktiengesellschaft (AG). Die folgenden Beispiele vergleichen für die Kantons- und Gemeindesteuern die gesamte Steuerbelastung für Aktionär und AG nach geltendem und nach neuem Recht. Dabei liegen folgende Annahmen zugrunde:

- Die natürlichen Personen sind verheiratet und gehören der katholischen Landeskirche an;
- Gerechnet wird mit den aktuellen Steuerfüssen des Jahres 2017 im Kantonshauptort Glarus, also mit einem Steuerfuss von total 127 Prozent (Kantonssteuer, Bausteuer, Gemeindesteuer, Kirchensteuer);
- Der statutarische Gewinnsteuersatz 2017 der AG beträgt für Kantons- und Gemeindesteuerzwecke nach geltendem Recht 10,12 Prozent und nach neuem Recht 5,69 Prozent. Die Beträge sind auf ganze Franken gerundet.

Tabelle 10. Milderung wirtschaftliche Doppelbelastung: Beispiel 1 (Gewinn Unternehmen: 50'000 Fr. und Dividende 20'000 Fr.)

	<i>Steuerbar</i>	<i>Satzbestimmend</i>	<i>Satz</i>	<i>Steuer</i>
Geltendes Recht				
Gewinnsteuern				
Einfache Steuer (100 %)	50'000 Fr.	n. a.	8,0 %	4'000 Fr.
Total Steuer (126,5 %)				5'060 Fr.
Einkommenssteuern				
Nicht privilegiert	110'000 Fr.	130'000 Fr.	11,31 %	12'441 Fr.
Privilegiert (Dividende)	20'000 Fr.		3,96 %	792 Fr.
Einfache Steuer (100 %)				13'233 Fr.
Total Steuer (127 %)				16'806 Fr.
Total Steuern Aktionär und AG				21'866 Fr.
Neues Recht				
Gewinnsteuern				
Einfache Steuer (100 %)	50'000 Fr.	n. a.	4,5 %	2'250 Fr.
Total Steuer (126,5 %)				2'846 Fr.
Einkommenssteuern				
Nicht privilegiert	110'000 Fr.			
Privilegiert (Dividende)	14'000 Fr.	124'000 Fr.	11,13 %	13'801 Fr.
Einfache Steuer (100 %)				13'801 Fr.
Total Steuer (127,0 %)				17'528 Fr.
Total Steuern Aktionär und AG				20'374 Fr.
Mehr-/Minderbelastung (-)				-1'492 Fr.

Tabelle 11. Milderung wirtschaftliche Doppelbelastung: Beispiel 2 (Gewinn Unternehmen: 200'000 Fr. und Dividende 150'000 Fr.)

	<i>Steuerbar</i>	<i>Satzbestimmend</i>	<i>Satz</i>	<i>Steuer</i>
Geltendes Recht				
Gewinnsteuern				
Einfache Steuer (100 %)	200'000 Fr.	n. a.	8,0 %	16'000 Fr.
Total Steuer (126,5 %)				20'240 Fr.
Einkommenssteuern				
Nicht privilegiert	150'000 Fr.	300'000 Fr.	14,17 %	21'255 Fr.
Privilegiert (Dividende)	150'000 Fr.		4,96 %	7'439 Fr.
Einfache Steuer (100 %)				28'694 Fr.
Total Steuer (127 %)				36'442 Fr.
Total Steuern Aktionär und AG				56'682 Fr.
Neues Recht				
Gewinnsteuern				
Einfache Steuer (100 %)	200'000 Fr.	n. a.	4,5 %	9'000 Fr.
Total Steuer (126,5 %)				11'385 Fr.
Einkommenssteuern				
Nicht privilegiert	150'000 Fr.			
Privilegiert (Dividende)	105'000 Fr.	255'000 Fr.	13,58 %	34'629 Fr.
Einfache Steuer (100 %)				34'629 Fr.
Total Steuer (127 %)				43'979 Fr.
Total Steuern Aktionär und AG				55'364 Fr.
Mehr-/Minderbelastung				-1'318 Fr.

Die obigen Beispiele 1 und 2 mit Dividendenauszahlungen von 20'000 bzw. 150'000 Franken decken die meisten Fallkonstellationen im Kanton Glarus ab und geben ein repräsentatives Bild der Glarner Wirtschaft. In diesen Fällen führt eine tiefere Gewinnsteuerbelastung der AG verbunden mit einer höheren Dividendenbesteuerung zu einer steuerlichen Minderbelastung für die Unternehmung und den Aktionär.

Nur in wenigen Einzelfällen werden sehr hohe Dividenden ausbezahlt. Wie das nachstehende Beispiel 3 zeigt, würde für AG (steuerbarer Gewinn von 1 Mio. Fr.) und Aktionär (Dividende von 800'000 Fr.) gegenüber dem geltenden Recht eine minime steuerliche Mehrbelastung resultieren.

Tabelle 12. Milderung wirtschaftliche Doppelbelastung: Beispiel 3 (Gewinn Unternehmen: 1'000'000 Fr. und Dividende 800'000 Fr.)

	<i>Steuerbar</i>	<i>Satzbestimmend</i>	<i>Satz</i>	<i>Steuer</i>
Geltendes Recht				
Gewinnsteuern				
Einfache Steuer (100 %)	1'000'000 Fr.	n. a.	8,0 %	80'000 Fr.
Total Steuer (126,5 %)				101'200 Fr.
Einkommenssteuern				
Nicht privilegiert	200'000 Fr.	1'000'000 Fr.	17,00 %	34'000 Fr.
Privilegiert (Dividende)	800'000 Fr.		5,95 %	47'600 Fr.
Einfache Steuer (100 %)				81'600 Fr.
Total Steuer (127 %)				103'632 Fr.
Total Steuern Aktionär und AG				204'832 Fr.
Neues Recht				
Gewinnsteuern				
Einfache Steuer (100 %)	1'000'000 Fr.	n. a.	4,5 %	45'000 Fr.
Total Steuer (126,5 %)				56'925 Fr.
Einkommenssteuern				
Nicht privilegiert	200'000 Fr.			
Privilegiert (Dividende)	560'000 Fr.	760'000 Fr.	17,00 %	129'200 Fr.
Einfache Steuer (100 %)				129'200 Fr.
Total Steuer (127 %)				164'084 Fr.
Total Steuern Aktionär und AG				221'009 Fr.
Mehr-/Minderbelastung				16'177 Fr.

Die Teilbesteuerung von Dividenden soll die wirtschaftliche Doppelbelastung des ausgeschütteten Unternehmensgewinns aus einer juristischen Person vermeiden. Der an den Aktionär ausgeschüttete Gewinn soll insgesamt – mit der Gewinnsteuer der AG und mit der Einkommenssteuer auf der Dividende – nicht höher belastet werden als der gleich hohe Gewinn eines Personenunternehmens (PU). Da die steuerliche Vorbelastung bei der Senkung der Gewinnsteuersätze erheblich abnimmt, kann auch die Entlastung bei der Dividendenbesteuerung vermindert werden, ohne dass wirtschaftlich eine Doppelbelastung eintritt. Ziel soll eine rechtsformneutrale Besteuerung des Gewinnes sein, der an die Inhaber des Unternehmens ausgeschüttet wird.

Tabelle 13 vergleicht die gesamte Steuerbelastung auf dem Gewinn einer AG, den sie nach Bezahlung der Gewinnsteuer vollständig an die Aktionäre ausschüttet, mit der Steuerbelastung auf dem Gewinn von PU (Einzelunternehmen, Teilhaber von Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften). Die Aktionäre sind in unterschiedlicher Höhe an der AG beteiligt, die Personenunternehmer erzielen unterschiedlich hohe Geschäftsgewinne, die den Gewinnanteilen der Aktionäre entsprechen. Zugrunde gelegt sind der effektive Gewinnsteuersatz für juristische Personen von neu 12,43 Prozent (Bund, Kanton, Gemeinde, Kirchgemeinde) und die Teilbesteuerung zu 70 Prozent von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen (mindestens 10 %). Die Annahmen zu den natürlichen Personen entsprechen denjenigen der obigen Beispiele 1 bis 3. Nicht berücksichtigt ist beim Personenunternehmer, dass auf dem Unternehmensgewinn (Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit) auch AHV-Beiträge geschuldet sind. Wie aus der Tabelle hervorgeht, wird der an den Aktionär ausgeschüttete Gewinn insgesamt nicht höher belastet als der Gewinn des PU. Das Ziel einer rechtsformneutralen

Besteuerung des Unternehmensgewinnes wird somit im Kanton Glarus selbst mit der erhöhten Dividenden-Teilbesteuerung zu 70 Prozent erreicht. Eine tiefere Teilbesteuerung würde zu einer Privilegierung der Inhaber von Kapitalgesellschaften gegenüber den PU führen, die sich nicht begründen lässt.

Tabelle 13. Rechtsformneutrale Besteuerung

	<i>Gesell- schafter 1 (40 %)</i>	<i>Gesell- schafter 2 (30 %)</i>	<i>Gesell- schafter 3 (20 %)</i>	<i>Gesell- schafter 4 (10 %)</i>	<i>Total</i>
Aktiengesellschaft					
Gewinn AG vor Steuern					1'000'000
Total Gewinnsteuer (12,43 %)					-124'300
Gewinn AG nach Steuern (Dividende)					875'700
Dividende	350'280	262'710	175'140	87'570	875'700
davon steuerbar (70 %)	245'196	183'897	122'598	61'299	612'990
Aktionärslohn und übriges Einkommen	200'000	150'000	100'000	100'000	
Total steuerbares Einkommen	445'196	333'897	222'598	161'299	
Einkommenssteuer					
Kanton, Gemeinde, Kirchgemeinde	87'076	61'485	37'080	24'623	210'264
Bundessteuer	44'425	29'956	15'487	7'518	97'386
Gewinnsteuer AG (anteilig)	49'720	37'290	24'860	12'430	124'300
Total Steuer für AG und Aktionär	181'221	128'731	77'427	44'571	431'950
Personenunternehmen (PU)					
Unternehmensgewinn	400'000	300'000	200'000	100'000	1'000'000
Eigenlohn und übriges Einkommen	200'000	150'000	100'000	100'000	
Total steuerbares Einkommen	600'000	450'000	300'000	200'000	
Einkommenssteuer					
Kanton, Gemeinde, Kirchgemeinde	124'460	88'261	53'975	32'512	299'208
Bundessteuer	64'562	45'062	25'562	12'562	147'748
Total Steuer für PU	189'022	133'323	79'537	45'074	446'956
Δ Steuerliche Belastung PU-AG	7'801	4'592	2'110	503	15'006

4.5. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

4.5.1. Änderung des Steuergesetzes

Artikel 2; Steuerfuss

Aufhebung von Absatz 4 aufgrund Abschaffung der Holdinggesellschaften gemäss Artikel 73 und der Verwaltungsgesellschaften gemäss Artikel 74.

Artikel 18b; Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens

Neu wird das Teilbesteuerungsverfahren auf Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haf-

tung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie auf Gewinnen aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte nach Abzug des zurechenbaren Aufwands angewendet. Die Mindestbeteiligungsquote, ab welcher das Teilbesteuerungsverfahren zur Anwendung gelangt, beträgt unverändert 10 Prozent.

Demnach werden die Erträge und Kapitalgewinne aus diesen qualifizierten Beteiligungen nur im Umfang von 70 Prozent in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen. Bis anhin wurden diese Erträge mit einem reduzierten Satz besteuert. Damit Kapitalgewinne von der reduzierten Besteuerung profitieren können, muss sie der Veräusserer mindestens ein Jahr zu seinem Eigentum gehalten haben.

Artikel 18c; Einkommen aus Patenten und vergleichbaren Rechten bei selbstständiger Erwerbstätigkeit

Mit diesem Artikel sollen auch selbstständig Erwerbende die Möglichkeit erhalten, von der Patentbox zu profitieren. Für weitere Ausführungen wird auf die Artikel 66a und 66b StG verwiesen.

Artikel 20; Bewegliches Vermögen

Absatz 1^{bis}: Bis anhin wurden Dividenden aus Beteiligungen über 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit einem reduzierten Satz besteuert. Neu erfolgt die Entlastung über die Bemessungsgrundlage. Eine Entlastung über den Steuersatz ist nicht mehr möglich, was insbesondere im interkantonalen Verhältnis zu einer administrativen Vereinfachung führt. Der Umfang der Besteuerung wird auf 70 Prozent festgesetzt. Damit erfolgt in diesem Bereich eine vertikale und horizontale Harmonisierung.

Absatz 3: Beim Kapitaleinlageprinzip ändert sich für nicht an schweizerischen Börsen kotierte Gesellschaften nichts. An schweizerischen Börsen kotierte Gesellschaften dürfen künftig nur dann Reserven aus Kapitaleinlagen (KER) steuerfrei zurückzahlen, wenn sie in der gleichen Höhe steuerbare Dividenden ausschütten (Rückzahlungsregel). Dies gilt für alle bestehenden KER mit der Ausnahme für jene KER, die innerhalb eines Konzerns zurückbezahlt oder im Rahmen eines Zuzugs in die Schweiz nach dem 24. Februar 2008 entstanden sind (gilt auch für künftige Zuzüge). Wird die Rückzahlungsregel verletzt, werden die zurückbezahlten KER in dem Umfang besteuert, indem die Regel verletzt wurde. Dies gilt sowohl für die Verrechnungssteuer als auch für die Einkommenssteuer. Die Gesellschaft kann in diesem Umfang Gewinnreserven auf KER umbuchen, so dass letztlich der Grundsatz der steuerfreien Rückzahlung von KER eingehalten wird.

Absatz 4: Sind die Bedingungen nach Absatz 3 nicht erfüllt, müsste auch die Rückzahlung des Stammkapitals und der gesetzlichen Reserven steuerpflichtig sein. Dies würde aber eine vollständige Auflösung des Kapitaleinlageprinzips bedeuten, was nicht beabsichtigt ist. Demnach sind Rückzahlungen nur insofern steuerpflichtig, als ausschüttungsfähige Reserven bestehen. Gemäss Artikel 671 Absatz 3 OR sind Reserven nur insofern ausschüttungsfähig, als sie die Hälfte des Aktienkapitals übersteigen. Das Aktienkapital und die allgemeinen Reserven bis maximal die Hälfte des Aktienkapitals können also nach wie vor steuerfrei zurückbezahlt werden.

Absatz 5: Um den Vertrauensschutz zu gewährleisten, ist die steuerfreie Rückzahlung von KER nach wie vor möglich, sofern die Einlagen nach dem 24. Februar 2008 entstanden sind. Dies gilt unabhängig davon, ob die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt bereits Sitz in der Schweiz hatte oder nicht. Ebenso können diese Reserven bei Ende der Steuerpflicht steuerfrei an die Anteilseigner rückerstattet werden.

Absatz 6: Um zu verhindern, dass nach dem Inkrafttreten der neuen Regelung KER steuerfrei in Nennwertkapital umgewandelt und als solches anschliessend steuerfrei zurückbezahlt werden kann, sollen die genannten Regeln sinngemäss auch für die Ausgabe von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen aus KER gelten.

Absatz 7: Im Rahmen eines Rückkaufs eigener Aktien müssen KER im selben Umfang vernichtet werden wie Gewinnreserven (Teilliquidationsregel). Wird die Teilliquidationsregel verletzt, wird der Bestand an KER von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) in dem Umfang reduziert, indem die Regelung verletzt wurde. Auf Stufe Einkommenssteuer würde sich im selben Umfang das steuerbare Einkommen vermindern.

Artikel 20a; Besondere Fälle

Der Tatbestand der sogenannten Transponierung betrifft Sachverhalte, in denen eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen veräussert, das sie selbst beherrscht („Verkauf an sich selbst“). Unter bestimmten Voraussetzungen wird der dabei erzielte Veräusserungserlös als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert. Gemäss dem Wortlaut der geltenden Regelung wird in einem solchen Fall die Differenz zwischen der erhaltenen Gegenleistung und dem Nominalwert steuerlich erfasst. Seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips per 1. Januar 2011 ist dieser Wortlaut aber zu eng. Das Kapitaleinlageprinzip hat zu einer steuerlichen Gleichbehandlung von Aktienkapital und Kapitaleinlagen geführt, was konsequenterweise auch bei der Transponierung zu berücksichtigen ist. Steuerbarer Vermögensertrag kann daher nur im Umfang der Differenz zwischen der erhaltenen Gegenleistung und dem Nominalwert zuzüglich Kapitaleinlagereserven vorliegen. Mit der Gesetzesänderung wird diese heute bereits geltende Steuerpraxis nachvollzogen.

Anders verhält es sich mit der heutigen Bedingung, dass erst Veräusserungen ab einer Beteiligung von 5 Prozent am Grund- oder Stammkapital steuerlich zu erfassen sind. Mit dieser Schwelle sollte erreicht werden, dass Streubesitz ohne Steuerfolgen an die vom Veräusserer beherrschte Gesellschaft übertragen werden kann. In der Praxis hat sich aber gezeigt, dass diese 5 Prozent-Hürde im Einzelfall zu Unterbesteuerungen führen kann.

Durch das gemeinsame Handeln ist für die Bestimmung des Schwellenwerts von 5 Prozent nicht der Kapitalanteil der einzelnen Aktionärinnen und Aktionäre massgebend, sondern das Total der übertragenen Beteiligungsrechte. Die Schwelle von 5 Prozent wird somit regelmässig überschritten. Mit der vorliegenden Änderung kann diese Steuerlücke geschlossen und eine Gleichbehandlung sämtlicher Beteiligungsinhaberinnen und -inhaber erreicht werden.

Artikel 34; Steuertarife

Die Entlastung von Erträgen erfolgt neu nicht mehr über das Teilsatzverfahren, sondern der Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen erfolgt neu über die Bemessungsgrundlage (s. Detailkommentar zu Art. 20 Abs. 1^{bis} StG). Artikel 34 Absatz 3 StG wird ersatzlos gestrichen.

Artikel 38; Bewertung

Ebenso wie für Patente und vergleichbare Rechte eine Reduktion der Kapitalsteuer erfolgt, erfolgt auch eine Reduktion der Vermögenssteuern für selbstständig Erwerbende.

Artikel 63a; Patente und vergleichbare Rechte, a. Begriffe

Absatz 1 umschreibt die Patente, die für die Patentbox qualifizieren. Dabei handelt es sich um Patente nach dem Europäischen Patentübereinkommen vom 5. Oktober 1973 in seiner revidierten Fassung vom 29. November 2000 mit der Benennung Schweiz (Ziff. 1), um Patente nach dem Patentgesetz vom 25. Juni 1954 (Ziff. 2) und um ausländische Patente (Ziff. 3). Aus Praktikabilitätsgründen wird bei der letztgenannten Kategorie auf das jeweilige ausländische Patentrecht abgestellt. Das bedeutet, dass namentlich Software als solche für die schweizerische Patentbox qualifiziert, wenn sie entsprechend im Ausland patentiert worden ist. Absatz 2 definiert die vergleichbaren Rechte, die für die Patentbox qualifizieren. Die Ziffern 1–5 umschreiben die schweizerischen Rechte, die mit Blick auf den rechtlichen Schutzzumfang oder den Registrierungsprozess mit Patenten vergleichbar sind. Es handelt sich dabei um ergänzende Schutzzertifikate nach dem Patentgesetz, nach dem Topographengesetz geschützte Topographien, nach dem Sortenschutzgesetz geschützte Pflanzensorten, nach dem Heilmittelgesetz geschützte Unterlagen sowie um Berichte, für die ein Bericht-

schutz nach Artikel 46 Absatz 2 Buchstabe e der gestützt auf das Landwirtschaftsgesetz erlassenen Pflanzenschutzmittelverordnung besteht. Die Definition dieser Rechte kann den jeweiligen Erlassen entnommen werden. Die entsprechenden ausländischen, vergleichbaren Rechte qualifizieren ebenfalls für die Patentbox. Dabei wird aus Praktikabilitätsgründen wiederum auf das jeweilige ausländische Recht abgestellt.

Es handelt sich in beiden Absätzen um abschliessende Aufzählungen. Das bedeutet, dass namentlich nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU und urheberrechtlich geschützte Software nicht für die Patentbox qualifizieren. Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise qualifizieren Exklusivlizenzen für das Gebiet der Schweiz an den genannten Patenten und vergleichbaren Rechten ebenfalls für die Patentbox.

Artikel 63b; Patente und vergleichbare Rechte, b. Besteuerung

Absatz 1 definiert die grundsätzliche Funktionsweise der Patentbox. Demnach wird der Anteil am gesamten Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, mit einer Ermässigung von 10 Prozent besteuert, sofern die steuerpflichtige Person diese ermässigte Besteuerung für die jeweiligen Patente und vergleichbaren Rechte beantragt.

Die Patentbox richtet sich am sogenannten modifizierten Nexusansatz der OECD aus. Dieser Ansatz stellt auf die dem Patent oder vergleichbaren Recht zugrundeliegende F&E ab. Er führt dazu, dass der Gewinn, der ermässigt besteuert werden kann, umso grösser ausfällt, je mehr F&E der steuerpflichtigen Person zugerechnet werden kann (sog. qualifizierender F&E-Aufwand). Als qualifizierender F&E-Aufwand gilt dabei der Aufwand für selbst durchgeführte F&E, der Aufwand für durch Dritte durchgeführte F&E sowie der Aufwand für durch Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz durchgeführte F&E. Um die Finanzierung und Kontrolle namentlich für durch Konzerngesellschaften mit Sitz im Ausland durchgeführte F&E abzugelten, wird bei der Berechnung des Nexusquotienten ein Zuschlag (sog. Uplift) von 30 Prozent des qualifizierenden F&E-Aufwands gewährt, soweit im Ausland tatsächlich F&E in diesem Umfang getätigt wurde. Die Berechnung des ermässigt steuerbaren Gewinns in der Patentbox sowie die Einzelheiten zum modifizierten Nexusansatz wird der Bundesrat in einer Verordnung näher regeln.

Absatz 2 regelt den Fall, dass die Patente und vergleichbaren Rechte in einem Produkt enthalten sind. Der Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird in solchen Konstellationen mit der Veräusserung des Produkts realisiert. Für die Anwendung der Patentbox muss daher der Reingewinn, der auf die Patente und vergleichbaren Rechte entfällt, vom übrigen Gewinn aus dem Produkt getrennt werden. Dafür soll die Residualmethode zur Anwendung gelangen, die auf der Produktebene ansetzt. Der Gewinn pro Produkt wird zusätzlich um einen pauschalen Betrag im Umfang von 6 Prozent der darauf entfallenden Gesamtkosten (sog. zugewiesene Kosten) und um das Markenentgelt vermindert. Ersteres soll verhindern, dass namentlich auch der Gewinn für Routinefunktionen ermässigt besteuert wird, bzw. gewährleisten, dass nur derjenige Gewinn aus einem Produkt ermässigt besteuert wird, der auf Innovation beruht. Zu den zugewiesenen Kosten gehören sowohl die Selbst- wie auch die Drittkosten. Damit wird eine rechtsgleiche Behandlung unterschiedlicher Produktionsarten sichergestellt. Der Abzug des Markenentgelts dient der Einhaltung des OECD-Standards, der vorschreibt, dass Marken nicht für die Patentbox qualifizieren können. Alle Gewinnanteile, die mittels der Residualmethode aus der Patentbox herausgerechnet werden, werden ohne Ermässigung besteuert.

Absatz 3 regelt, wie Patente und vergleichbare Rechte steuerlich zu behandeln sind, wenn sie erstmals der Besteuerung nach Artikel 63b unterstehen. Ziel dieser Bestimmung ist es, dass im Ergebnis nur die Nettogewinne privilegiert besteuert werden. Könnten relevante F&E-Aufwendungen vollumfänglich steuerlich in Abzug gebracht werden, während die Erträge nur reduziert besteuert werden, ergäbe sich insgesamt eine wesentlich zu tiefe Steuerbelastung. Bei der Einbringung in die Patentbox wird daher über die für die Patente, vergleichbaren Rechte oder Produkte getätigten F&E-Aufwendungen abgerechnet. Damit wird die bisherige steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen neutralisiert. Dabei ist zu beachten, dass die F&E-Aufwendungen nur so weit dem steuerbaren Gewinn zugerechnet

werden, als sie in vergangenen Steuerperioden den in der Schweiz steuerbaren Gewinn vermindert haben. Daher sind namentlich Aufwendungen ausländischer Betriebsstätten und Geschäftsbetriebe sowie den Auslandsparten von Domizil- und gemischten Gesellschaften und den Holdinggesellschaften belastete F&E-Aufwendungen nicht dem steuerbaren Gewinn zuzurechnen. Weiter muss berücksichtigt werden, ob und wie weit diese Aufwendungen Gegenstand des Gewinnsteuerwerts im Zeitpunkt der Übertragung sind. Wurden derartige Aufwendungen in den vergangenen Steuerperioden aktiviert und mit Wirkung für die Gewinnsteuer abgeschrieben, so sind die geltend gemachten Abschreibungen gleich zu behandeln wie die der Erfolgsrechnung belasteten Aufwendungen. Übersteigt das Total der Aufwendungen im Zeitpunkt der Übertragung den Verkehrswert des Patents, vergleichbaren Rechts oder Produkts, so werden höchstens die Aufwendungen bis zum jeweiligen Verkehrswert dem steuerbaren Ergebnis zugerechnet.

Artikel 63c; Entlastungsbegrenzung

Die Entlastungsbegrenzung wird für die Kantone obligatorisch eingeführt. In die Entlastungsbegrenzung einbezogen werden nach Absatz 1 die ermässigte Besteuerung in der Patentbox. Gegebenenfalls werden auch Abschreibungen aus einem vorzeitigen Statusaustritt einbezogen. Es müssen jeweils mindestens 90 Prozent des Gewinns vor Anwendung dieser Sonderregelungen steuerbar bleiben. Bei dieser Berechnung wird der Nettobeteiligungsertrag ausgeklammert, da dieser über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt wird.

Absatz 2 regelt, dass aus der Anwendung der oben genannten Sonderregelungen keine vortragbaren Verluste entstehen dürfen. Dies gilt unabhängig davon, ob sich ein Verlust bereits aus der Anwendung einer einzigen Sonderregelung oder erst durch das Zusammenwirken mehrerer Sonderregelungen ergibt.

Artikel 66; Umstrukturierungen, Umwandlungen, Zusammenschlüsse, Teilungen

Nur redaktionelle Änderungen, da der privilegierte Steuerstatus der Holding- und Verwaltungsgesellschaften gemäss Artikel 73 und 74 StG wegfällt. In Absatz 2 wird der entsprechende Verweis gestrichen, und in Absatz 4 werden die Ziffern 1 und 2 aufgehoben.

Artikel 66a; Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Absatz 1 regelt die Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht. Die Unternehmen können neu bei Vermögenswerten die stillen Reserven und bei Betrieben, Teilbetrieben und Funktionen sowie der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts nur in der Steuerbilanz aufdecken, soweit diese stillen Reserven in einer Zeit entstanden sind, in der diese stillen Reserven einer ausländischen Steuerhoheit bzw. einer Steuerbefreiung unterworfen waren. Durch die Aufdeckung entstehen den Unternehmen keine Gewinnsteuerfolgen. Die Aufdeckung hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung für die erste Steuerperiode zu erfolgen. Nicht aufgedeckt werden dürfen stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft, da diese bei der Realisation über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt werden. Bei der Bewertung des Unternehmens, des Betriebs oder Teilbetriebs sowie der Funktionen ist somit weder der Substanzwert der Beteiligungen noch ein allfälliger Beteiligungsertrag in die Berechnung einzubeziehen.

Absatz 2 regelt, welche Tatbestände unter dem Beginn der Steuerpflicht verstanden werden. Es handelt sich dabei um Tatbestände im Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt oder dem Ende einer Steuerbefreiung nach Artikel 60 StG. Sie sind spiegelbildlich zu den Tatbeständen in Artikel 66b StG (Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht) ausgestaltet. Da stille Reserven auf allen verlegten Vermögenswerten aufgedeckt werden können, sind auch Gewinnkorrekturen aufgrund dieser Regelung möglich. Wenn eine schweizerische Gesellschaft Handelsware von einer ausländischen Gruppengesellschaft zu einem zu tiefen Preis erwirbt und im selben Geschäftsjahr zu einem höheren

Preis an Dritte verkauft, kann die Differenz zwischen dem korrekten Einkaufspreis (Drittpreis) und dem zu tiefen tatsächlichen Einkaufspreis aufgedeckt und steuerlich geltend gemacht werden. Der Nachweis der Preisdifferenz obliegt der Gesellschaft und ist im Rahmen der Veranlagung durch die veranlagende Behörde zu überprüfen.

Absatz 3 regelt, wie die aufgedeckten stillen Reserven abzuschreiben sind. Da die Aufdeckung der stillen Reserven nach Absatz 1 nur in der Steuerbilanz erfolgt, ist im handelsrechtlichen Abschluss nur eine Abschreibung ersichtlich, wenn das betreffende Anlagevermögen auch in der Handelsbilanz einen abzuschreibenden Wert ausweist. Aufgedeckte und einzelnen Aktiven zugeordnete stille Reserven sind für steuerliche Belange jährlich nach den geltenden Abschreibungssätzen abzuschreiben. Sollte trotz der steuerlichen Abschreibung der verbleibende Gewinnsteuerwert höher sein als der Verkehrswert in diesem Zeitpunkt, muss der Gewinnsteuerwert analog den Bestimmungen des Handelsrechts zwingend auf den tieferen Verkehrswert abgeschrieben werden (Einhaltung des Niederstwertprinzips auch in der Steuerbilanz).

In Absatz 4 wird geregelt, wie der aufgedeckte Mehrwert, welcher nicht einzelnen Aktiven zugeordnet werden kann, steuerlich abzuschreiben ist. Der bei Beginn der Steuerpflicht in der Steuerbilanz ausgewiesene selbst geschaffene Mehrwert hat nach zehn Jahren kaum mehr einen Einfluss auf den Wert eines Unternehmens. Dieser Mehrwert ist daher innert zehn Jahren unter Berücksichtigung des Niederstwertprinzips abzuschreiben. Werden nach der Aufdeckung des Mehrwerts Aktiven oder ganze Geschäftsteile verkauft, die eine Verminderung des Mehrwerts zur Folge haben, so ist diesem Umstand bei der Abschreibung des Mehrwerts Rechnung zu tragen. Zudem ist bei steuerneutralen Umstrukturierungen nach Artikel 66 Absatz 1 Ziffern 2 und 4 und Absatz 4 StG der anteilmässige, nur in der Steuerbilanz ausgewiesene und selbst geschaffene Mehrwert miteinzubeziehen.

Artikel 66b; Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Absatz 1 regelt, dass am Ende der Steuerpflicht grundsätzlich über alle stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts steuerlich abzurechnen ist. Konten im Zeitpunkt des Zuzugs oder des Eintritts in die Steuerpflicht die stillen Reserven nach Artikel 66a StG steuerneutral aufgedeckt werden, so ist bei Ende der Steuerpflicht für die Bewertung des Mehrwerts die gleiche Methode wie bei der Aufdeckung zu verwenden, sofern sich die wirtschaftliche Lage des jeweiligen Unternehmens seither nicht grundlegend verändert hat.

Absatz 2 nennt die Tatbestände, bei welchen über die stillen Reserven einschliesslich des selbst erschaffenen Mehrwerts abzurechnen ist. Neu wird präzisiert, dass steuerlich auch über einzelne Funktionen (z. B. Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen usw.) abzurechnen ist, wenn diese ins Ausland verlegt werden. Im Falle von Liegenschaften muss unterschieden werden, ob das Steuersubjekt fortbesteht (bspw. Wegzug ins Ausland) oder nicht (bspw. Liquidation). Im ersten Fall erfolgt keine Abrechnung über die stillen Reserven, da das Steuersubjekt neu aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz untersteht. Im zweiten Fall erfolgt hingegen eine Besteuerung, da das ursprüngliche Steuersubjekt untergegangen ist.

Artikel 70; Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Die einfache Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird von 8 Prozent auf 4,5 Prozent des steuerbaren Gewinnes reduziert.

Artikel 73; Holdinggesellschaften

Dieser Artikel wird aufgehoben, da Holdinggesellschaften nach Bundesrecht nicht mehr erlaubt sind.

Artikel 74; Verwaltungsgesellschaften (Domizilgesellschaften)

Dieser Artikel wird aufgehoben, da Verwaltungsgesellschaften (Domizil- und gemischte Gesellschaften) nach Bundesrecht nicht mehr erlaubt sind.

Artikel 75; Gesonderte Besteuerung von Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf Beteiligungen

Dieser Artikel wird aufgehoben, da Holding- und Verwaltungsgesellschaften nach Bundesrecht nicht mehr erlaubt sind.

Artikel 78; Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Der letzte Satz in Artikel 78 Absatz 1 StG ist zu streichen, da Holding- und Verwaltungsgesellschaften nach Bundesrecht nicht mehr erlaubt sind.

Mit der Abschaffung der Holding- und Verwaltungsgesellschaften fällt auch deren privilegierte Besteuerung bei der Kapitalsteuer weg. Neu wird für alle juristische Personen ein einheitlicher Kapitalsteuersatz gelten. Das STAF räumt aber den Kantonen die Möglichkeit ein, auf Eigenkapital, welches im Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten, Beteiligungen sowie Darlehen an Konzerngesellschaften steht, eine Steuerermässigung zu gewähren (Art. 29 Abs. 3 E-StHG). Es wird ein neuer Absatz 3 eingefügt, wonach sich das steuerbare Eigenkapital im Verhältnis der Summe der jeweiligen Aktiven zur gesamten Bilanzsumme reduziert.

Artikel 81; Steuerberechnung

Redaktionelle Anpassungen, die sich aufgrund der Abschaffung der Holding- und Verwaltungsgesellschaften ergeben. Die Kapitalsteuer beträgt neu 2 Promille des steuerbaren Eigenkapitals für alle juristischen Personen, und die Mindestbesteuerung fällt weg.

Artikel 130; Steuerobjekt und Verfahren

Absatz 2 wird aufgehoben, da Holding- und Verwaltungsgesellschaften nach Bundesrecht nicht mehr erlaubt sind.

Artikel 201; Steuerarten

Redaktionelle Anpassungen, die sich aufgrund der Abschaffung der Holding- und Verwaltungsgesellschaften ergeben. Der Nebensatz von Absatz 1 Ziffer 2 ist zu streichen.

Artikel 207; Steuerpflicht

Redaktionelle Anpassungen, die sich aufgrund der Abschaffung der Holding- und Verwaltungsgesellschaften ergeben. Die Ausnahmeregelung für Holding- und Verwaltungsgesellschaften in Artikel 207 ist zu streichen.

Artikel 260b; Übergangsbestimmung zur Änderung vom

Der Regelungsinhalt von Artikel 78g E-StHG ist als Übergangsbestimmung zwingend und daher vollständig ins kantonale Übergangsrecht zu übernehmen. Aufgrund der Tarifautonomie können die Kantone noch die Höhe des Sondersteuersatzes bestimmen, der auf die während dem kantonalen Steuerstatus entstandenen, bisher nicht steuerbaren stillen Reserven zur Anwendung gelangt.

Der kantonale Sondersteuersatz gemäss dem neuen Absatz 1 wird mit 1,5 Prozent (einfache Steuer) festgelegt.

4.5.2. Inkrafttreten

Die Änderungen treten zusammen mit dem STAF per 1. Januar 2020 in Kraft. Vorbehalten bleibt die Zustimmung zum Bundesgesetz im Rahmen der erwarteten Referendumsabstimmung am 19. Mai 2019. Sollte das STAF in der eidgenössischen Volksabstimmung abgelehnt werden, wäre auf die Änderungen zu verzichten. In diesem Fall müssten die Statusgesellschaften zwingend beibehalten werden, wodurch die Senkung des Gewinnsteuersatzes der ordentlich besteuerten juristischen Personen nicht durch die Steuererträge der ehemaligen Statusgesellschaften und einen höheren Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer

kompensiert werden könnten und letztlich zu nicht verkräftbaren Ertragsausfällen bei der öffentlichen Hand führen würde (s. Ziff. 4.6).

4.6. Personelle und finanzielle Auswirkungen

Die folgenden Ausführungen zu den finanziellen Auswirkungen basieren – soweit nicht anders vermerkt – auf den Daten aus dem Jahr 2014. Dabei wird in einem statischen Szenario davon ausgegangen, dass die Umsetzung des STAF zu keinen Zu- und Wegzügen von im Kanton Glarus ansässigen juristischen und natürlichen Personen führt. Diese Annahme erscheint dem Regierungsrat plausibel, weil der Kanton Glarus mit den neuen effektiven Gewinnsteuersätzen im interkantonalen Vergleich eine Spitzenposition einnimmt und damit auch international konkurrenzfähig ist (s. Ziff. 4.4.4). Umsetzungsentscheide in anderen Kantonen sowie weitere andere externe, nicht direkt beeinflussbare Faktoren wie die wirtschaftliche Entwicklung können aber dazu führen, dass diese Annahmen so nicht eintreffen.

Personelle Auswirkungen sind mit der Umsetzung des STAF nicht verbunden.

4.6.1. Gewinnsteuern der juristischen Personen

Für die Berechnung der Gewinnsteuern für Kanton, Gemeinden und Kirchgemeinden aufgrund der reduzierten Steuersätze ist jeweils vom aktuellen steuerbaren Reingewinn für die direkte Bundessteuer auszugehen. Bei diesen Beträgen ist der Beteiligungsabzug (Art. 71 StG, Art. 69 DBG), welcher nach wie vor Gültigkeit hat, bereits berücksichtigt. Theoretisch müssten die steuerbaren Reingewinne noch etwas erhöht werden, da bei einer tieferen Steuerbelastung aufgrund der Abzugsfähigkeit der Steuern eine höhere Basis resultiert. Dies kann der Einfachheit halber für die nachstehenden Modellrechnungen vernachlässigt werden.

Der Kanton Glarus verzichtet so weit als möglich auf Ersatzmassnahmen. Die zwingend einzuführende Patentbox (Art. 63a und 63b StG) wird mit einer Ermässigung von lediglich 10 Prozent absichtlich auf kleiner Flamme gehalten, weshalb diesbezüglich nur mit geringfügigen Steuerausfällen zu rechnen ist. Auch die Einführung der Steuerermässigung auf Eigenkapital, welches im Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten, Beteiligungen sowie Darlehen an Konzerngesellschaften steht (Art. 78 Abs. 3 StG), dürfte bei den Kapitalsteuern nicht zu grossen Schwankungen führen.

Tabelle 14 zeigt die finanziellen Auswirkungen bei einer Reduktion der einfachen Gewinnsteuer von 8 auf 4,5 Prozent gegenüber den Steuererträgen des Steuerjahres 2014. Die einfachen Gewinnsteuersätze entsprechen bei einem Steuerfuss von insgesamt 126,5 Prozent statutarischen Steuersätzen (Kanton, Gemeinden, Kirchgemeinden) von neu 5,69 Prozent. Unter der Annahme, dass alle bisherigen juristischen Personen (inkl. sämtliche Statusgesellschaften) im Kanton Glarus verbleiben, ergibt sich bei einer ordentlichen Besteuerung mit den tieferen Gewinnsteuersätzen folgendes Bild:

Tabelle 14. Finanzielle Auswirkungen einer Gewinnsteuersenkung in der Übersicht (Vergleich mit 2014)

	<i>Steuerbarer Reingewinn</i>	<i>Stat. Satz bisher (in %)</i>	<i>Steuer bisher (2014)</i>	<i>Stat. Satz neu (in %)</i>	<i>Steuer neu (2020)</i>	<i>Differenz (Δ)</i>
Bisher ordentlich besteuerte JP	169'500'000	10,12	17'152'000	5,69	9'650'000	-7'502'000
Übrige JP	4'165'000	5,69	237'000	5,69	237'000	0
Statusgesellschaften	145'500'000	0,70	1'011'000	5,69	8'300'000	7'289'000
Total	319'165'000		18'400'000		18'187'000	-213'000

Die Steuereinnahmen nach Umsetzung des STAF sind trotz Senkung der Gewinnsteuern beinahe gleich hoch wie heute. Das Steuersubstrat für Kanton, Gemeinden und Kirchgemeinden von rund 18,2 Millionen Franken ist nur geringfügig tiefer als das Steuersubstrat vor der Steuerreform in der Höhe von 18,4 Millionen Franken, es resultiert eine Differenz von 200'000 Franken (-1,2 %).

Tabelle 15. Finanzielle Auswirkungen einer Gewinnsteuersenkung nach Körperschaften

<i>Rechtsform der juristischen Personen (JP)</i>	<i>Ordentlich besteuerte Juristische Personen</i>	<i>Statusgesellschaften</i>	<i>Total</i>
Kantonssteuer	-3'116'000	2'469'000	-647'000
Bausteuer	-117'000	131'000	14'000
Gemeindesteuer	-3'706'000	4'133'000	427'000
<i>Glarus Nord</i>	-1'391'000	751'000	-640'000
<i>Glarus</i>	-1'298'000	3'140'000	1'842'000
<i>Glarus Süd</i>	-1'017'000	242'000	-775'000
Kirchensteuer kath.	-261'000	256'000	-5'000
Kirchensteuer evang.	-302'000	300'000	-2'000
Total	-7'502'000	7'289'000	-213'000

Verschiebungen gibt es aber zwischen den Gemeinwesen und zwar insbesondere zulasten des Kantons sowie der Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd und zugunsten der Gemeinde Glarus. 413 der 486 Statusgesellschaften haben ihren Sitz in der Gemeinde Glarus (s. Tabelle 15)¹⁵. Bei Sitzverlegungen von Unternehmen in andere Kantone oder ins Ausland oder bei einem (im Extremfall kompletten) Wegzug der ehemaligen Statusgesellschaften büssen selbstredend alle Körperschaften an Steuersubstrat ein.

4.6.2. *Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen*

Der Wechsel bei der Dividendenbesteuerung vom System des Teilsatzverfahrens (35 % des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes) zum Teilbesteuerungsverfahren mit einer Quote von mindestens 50 Prozent führt zu höheren Einkommenssteuern bei den natürlichen Personen.

Die Gründe für den Vorschlag einer Teilbesteuerung von 70 Prozent wurden ausführlich dargelegt. Der Systemwechsel führt für eine Mehrheit der wenigen Steuerpflichtigen, die von der privilegierten Dividendenbesteuerung profitieren, in Verbindung mit der tieferen Gewinnbesteuerung nicht zu einer finanziellen Mehrbelastung. Der Wechsel hat Mehreinnahmen von rund 2,5 Millionen Franken für Kanton, Gemeinden und Kirchgemeinden zur Folge (s. Tabelle 16). Der Bund schreibt den Kantonen eine Mindestbesteuerung von 50 Prozent vor. Dies würde zu Mehreinnahmen von rund 600'000 Franken führen. Finanzpolitische Überlegungen sprechen somit ebenfalls für eine Teilbesteuerung von 70 Prozent. Die Mehreinnahmen belaufen sich gegenüber der Mindestvorgabe Bund auf nahezu 2 Millionen Franken. Die in Teil C vorgeschlagene Erhöhung der Abzugsfähigkeit von Krankenkassenprämien kann durch die höhere Dividendenbesteuerung grossenteils aufgefangen werden.

¹⁵ Von den restlichen 73 Statusgesellschaften haben 59 ihren Sitz in der Gemeinde Glarus Nord und 14 in der Gemeinde Glarus Süd.

Tabelle 16. Finanzielle Auswirkungen Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen

<i>Dividenden- besteuerung</i>	<i>Steuerfuss (in %)</i>	<i>Mehrsteuer bei Teilbe- steuerung zu 50% (in Fr.)</i>	<i>Mehrsteuer bei Teilbe- steuerung zu 70% (in Fr.)</i>
Kantonssteuer	53,0	265'000	1'060'000
Bausteuer	2,0	10'000	40'000
Gemeindesteuer	63,0	315'000	1'260'000
<i>Glarus Nord</i>		145'000	570'000
<i>Glarus</i>		125'000	515'000
<i>Glarus Süd</i>		45'000	175'000
Kirchensteuer ¹⁶	7,5	37'500	150'000
<i>kath.</i>		17'500	70'000
<i>evang.</i>		20'000	80'000
Total	125,5	627'500	2'510'000

4.6.3. Höherer Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer

Der jährliche Kantonsanteil von 17 Prozent an der direkten Bundessteuer beträgt im Kanton Glarus im Durchschnitt der letzten Jahre rund 9 Millionen Franken. Dabei entfallen rund 4,6 Millionen Franken auf die Einkommenssteuern der natürlichen Personen (inkl. Quellensteuer) und rund 4,4 Millionen Franken auf die Gewinnsteuern der juristischen Personen. Als Massnahme zur Gegenfinanzierung im Rahmen der Steuerreform erhöht der Bund den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von 17 auf 21,2 Prozent. Dies ergibt für den Kanton Glarus jährliche Mehreinnahmen von rund 2,2 Millionen Franken.

4.6.4. Nationaler Finanzausgleich (NFA)

Gestützt auf die Umfrage des Bundes zu den erwarteten Auswirkungen der SV17 hat dieser eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen in Bezug auf den Ressourcenausgleich im Referenzjahr 2018 vorgenommen (Steuerdaten 2012–2014)¹⁷. Der Kanton Glarus muss mit einer leichten Reduktion des Ressourcenindex und sinkenden Ausgleichszahlungen aus dem Ressourcenausgleich rechnen.

Die Reduktion des Ressourcenausgleichs wird aufgrund des Referenzjahrsystems des NFA erst ab 2024 schrittweise wirksam (erst ab 2024 fliesst das Steuerjahr 2020 zu einem Drittel in die Berechnung des NFA ein). Da auch die Beta- und Zeta-Faktoren schrittweise reduziert werden bzw. Ober- und Untergrenzen bestehen, wird der Ressourcenausgleich erst ab dem Jahr 2031 gänzlich nach dem neuen System funktionieren. Im Gegenzug profitiert der Kanton Glarus von einem zeitlich befristeten Ergänzungsbeitrag. Insgesamt sind 180 Millionen Franken für die ressourcenschwächsten Kantone vorgesehen. Der Ergänzungsbeitrag wird ab 2024 vollumfänglich (und nicht schrittweise) ausgerichtet und fällt im Jahr 2031 auch wieder gänzlich dahin. Der Bund finanziert den Ergänzungsbeitrag aus den frei werdenden Mitteln des Härteausgleichs. Gemäss Artikel 19 Absatz 3 FiLaG reduziert sich die Höhe des Härteausgleichs seit 2016 jährlich um 5 Prozent. Im Falle des Kantons Glarus bedeutet dies ein jährlicher Rückgang um rund 380'000 Franken. Der Kanton Glarus leistet folglich indirekt selber einen Beitrag an die Finanzierung des Ergänzungsbeitrags.

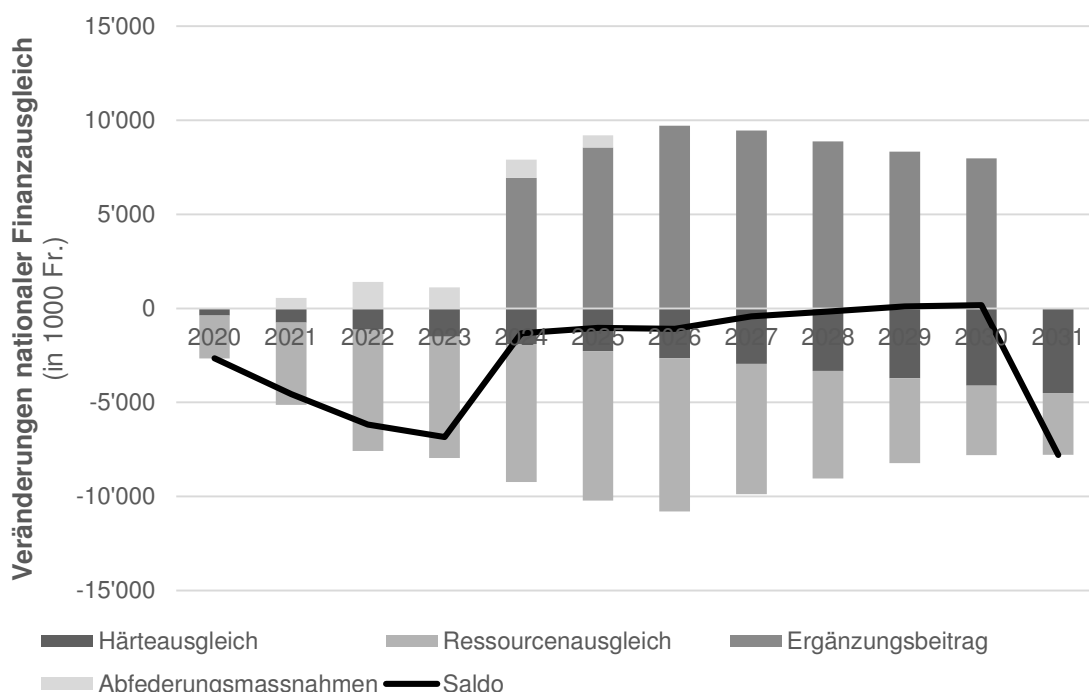
In Bezug auf den NFA ist zudem zu berücksichtigen, dass die Bundesversammlung zurzeit eine weitere Anpassung desselben berät. Schliesst sich das eidgenössische Parlament dem Vorschlag des Bundesrates und der Kantone an, den NFA zu reformieren und die Geberkantone zu entlasten, muss aufgrund des heutigen Wissensstandes mit Einnahmeausfällen von rund 6,5 Millionen Franken gerechnet werden. Der Zeitplan sieht vor, dass diese Reform des NFA ab dem Jahr 2020 schrittweise in Kraft tritt.

¹⁶ Annahme: 1/3 ohne Kirchensteuer.

¹⁷ S. BBl 2018 2564–2566.

Die beiden Effekte – Ablösung der Beta durch Zeta-Faktoren und Reduktion im Ressourcenausgleich – führen zu Mindereinnahmen für den Kanton Glarus, wobei eine ganz genaue Unterscheidung nicht möglich ist. Abbildung 2 zeigt die Auswirkungen des STAF und der im Bund hängigen Vorlage zur Anpassung des NFA unter Einbezug des Härteausgleichs auf Basis des Finanzausgleichs im Jahr 2018 (Steuerdaten 2012–2014) in den Jahren 2020 bis 2031. 2020 tritt die Anpassung des NFA schrittweise in Kraft. Ab 2024 wird das STAF im Ressourcenausgleich schrittweise wirksam und der Ergänzungsbeitrag fällig. Die Einbussen beim Ressourcenausgleich akzentuieren sich bis 2026 und nehmen anschliessend wieder ab. Glarus erhält 2021–2025 Zahlungen aus den Abfederungsmassnahmen und 2024–2030 Mittel aus den Ergänzungsbeiträgen. Seit 2016 und bis maximal 2036 nehmen die Ausgleichszahlungen aus dem Härteausgleich jährlich um rund 380'000 Franken ab und fallen dann ganz weg. Aufgrund der schrittweisen Anpassungen des NFA schwanken die jährlichen Beiträge zwischen +0,2 und -7,8 Millionen Franken gegenüber 2018. Insgesamt hat der Kanton in der Periode 2020–2031 Mindererträge aus dem NFA von durchschnittlich 2,6 Millionen Franken pro Jahr zu erwarten.

Abbildung 2. Veränderungen NFA 2020–2031¹⁸



Verlässliche Aussagen sind allerdings nicht möglich, zumal es sich hier um eine rein statische Betrachtung auf Basis der Werte 2018 handelt. Die tatsächlichen Veränderungen hängen davon ab, wie sich die Kantone insgesamt und wie sich der Kanton im Vergleich mit den anderen Kantonen wirtschaftlich entwickelt. Es kann durchaus sein, dass der Kanton nicht Einnahmeausfälle in dieser Höhe verkraften muss. Falls der Kanton sich umgekehrt besser entwickeln sollte als die anderen Kantone, muss mit höheren Ausfällen gerechnet werden. Diese Erwartung, dass die attraktive Besteuerung zu Mehreinnahmen bei der Unternehmensbesteuerung führt, wird explizit ausgeblendet, zumal solche letztlich wieder zu tieferen Ausgleichszahlungen führen würden. Deshalb ist eine Betrachtung bis ins Jahr 2037 aufgrund der nicht berücksichtigten dynamischen Entwicklung sehr heikel. Weder die wirtschaftliche noch die politische Entwicklung kann auch nur ansatzweise vorausgesagt werden. Finanzielle Aussagen auf einen Zeitraum von 20 Jahren bezogen haben sozusagen rein spekulativen Charakter.

¹⁸ Berechnungen der Eidgenössischen Finanzverwaltung auf Basis der Werte des Jahres 2018. Die wirtschaftliche Entwicklung der Kantone in den aufgeführten Jahren ist nicht berücksichtigt.

4.6.5. Übersicht über die finanziellen Auswirkungen

Tabelle 17 zeigt die finanziellen Auswirkungen des STAF auf die einzelnen Körperschaften im Kanton Glarus – auf Basis der Steuerdaten 2014 und unter der Annahme, dass alle bisherigen juristischen Personen (inkl. sämtliche Statusgesellschaften) im Kanton Glarus verbleiben – im Überblick. Grundsätzlich profitieren alle Körperschaften von der kantonalen Umsetzung des STAF. Sie können trotz Senkung des Gewinnsteuersatzes Mehrerträge erwarten.

Tabelle 17. Finanzielle Auswirkungen Umsetzung STAF (exkl. Ausgleichsmassnahmen)

Massnahmen und Ausgestaltung	Kantonssteuer	Bausteuer	Gemeindesteuer	Kirchensteuer (kath.)	Kirchensteuer (evang.)	Total
Senkung stat. Gewinnsteuersatz von 10,12 % auf 5,69 % bei bisher ordentlich besteuerten JP	-3'116'000	-117'000	-3'706'000	-261'000	-302'000	-7'502'000
Wegfall SG nach altem Recht	-1'011'000	0	0	0	0	-1'011'000
Ordentliche Besteuerung ehem. SG zum stat. Gewinnsteuersatz von 5,69%	3'480'000	131'000	4'133'000	256'000	300'000	8'300'000
Total Effekt aus Gewinnsteuersatz-Änderungen	-647'000	14'000	427'000	-5'000	-2'000	-213'000
Ermässigungen bei der Kapitalsteuer	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.
Patentbox	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.
Dividenden-Teilbesteuerung zu 70 %	1'060'000	40'000	1'260'000	70'000	80'000	2'510'000
+4,2 % Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer	2'200'000	0	0	0	0	2'200'000
NFA	-2'647'000	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.	-2'647'000
Total	-34'000	54'000	1'687'000	65'000	78'000	1'850'000

Ein Blick auf die einzelnen Gemeinden zeigt jedoch, dass diese von den Veränderungen unterschiedlich betroffen sind, da die Statusgesellschaften ihren Sitz primär in der Gemeinde Glarus haben (s. Tabelle 18). Während die Gemeinde Glarus Mehrerträge von rund 2,4 Millionen Franken generieren könnte, müssten die Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd im Vergleich zu heute mit Mindererträgen von rund 70'000 Franken bzw. 600'000 Franken rechnen.

Tabelle 18. Finanzielle Auswirkungen Umsetzung STAF auf die Gemeinden

	Glarus Nord	Glarus	Glarus Süd	Total
Δ Gewinnsteuern	-640'000	1'842'000	-775'000	427'000
Δ Dividenden-Teilbesteuerung	570'000	515'000	175'000	1'260'000
Total	-70'000	2'357'000	-600'000	1'687'000

Der Regierungsrat schlägt daher in Ergänzung zur rein steuerrechtlichen Umsetzung des STAF finanzielle Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Gemeinden bzw. zwischen den Gemeinden vor (s. Ziff. 5).

Eine ähnliche Situation zeigt sich auch bei den Landeskirchen in Bezug auf die einzelnen Kirchgemeinden. Diese werden daher wohl ebenfalls ihren innerkirchlichen Finanzausgleich revidieren müssen.

4.6.6. *Finanzielle Auswirkungen bei einer Ablehnung der Gewinnsteuersatzsenkung*

Die Gemeinden Glarus Nord und Glarus beantragten in der Vernehmlassung, die Steuervorlage umzusetzen, aber alles beim Alten zu belassen. Im Folgenden werden die finanziellen Auswirkungen unter der Annahme einer Ablehnung der beantragten Senkung des Gewinnsteuersatzes von 8 auf 4,5 Prozent, einer Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen zum Minimalsatz von 50 Prozent und einer gleichzeitigen Annahme des STAF dargestellt.

Mit der Beibehaltung des heutigen effektiven Gewinnsteuersatz von 15,70 Prozent würde der Kanton Glarus von Rang 10 auf Rang 21 aller Kantone abrutschen (s. Ziff. 4.4.4). In diesem Szenario wird davon ausgegangen, dass in der Folge sämtliche Statusgesellschaften nach altem Recht ihren Sitz vom Kanton Glarus in einen anderen Kanton oder ins Ausland verlegen.

In dieser wiederum rein statischen Betrachtung würde der Kanton Glarus rund 4,2 Millionen Franken an Steuerausfällen und Mindererträgen aus dem NFA tragen müssen (s. Tabelle 19). Die politischen Gemeinden und die Kirchgemeinden wären bei den Einnahmen praktisch nicht betroffen, sie würden aufgrund der höheren Dividendenbesteuerung in geringem Umfang profitieren. Da in diesem Fall nur der Kanton vom STAF negativ betroffen ist, wären die Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Gemeinde nicht nötig bzw. gar nicht gerechtfertigt. Entsprechend werden sie auch ausgeblendet.

Tabelle 19. Finanzielle Auswirkungen bei einer Ablehnung der Gewinnsteuersatzsenkung

<i>Massnahmen und Ausgestaltung</i>	<i>Kantonssteuer</i>	<i>Bausteuer</i>	<i>Gemeindesteuer</i>	<i>Kirchensteuer (kath.)</i>	<i>Kirchensteuer (evang.)</i>	<i>Total</i>
Wegfall Gewinnsteuern SG nach altem Recht	-1'011'000	0	0	0	0	-1'011'000
Wegfall Kapitalsteuern SG nach altem Recht	-375'000	0	0	0	0	-375'000
Dividenden-Teilbesteuerung von 50 %	265'000	10'000	315'000	17'500	20'000	627'500
Veränderung Kantonsanteil direkte Bundessteuer: ¹⁹	-395'000	0	0	0	0	-395'000
NFA	-2'647'000	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.	-2'647'000
Total	-4'163'000	10'000	315'000	17'500	20'000	-3'800'500
<i>Glarus Nord</i>			<i>145'000</i>			
<i>Glarus</i>			<i>125'000</i>			
<i>Glarus Süd</i>			<i>45'000</i>			

Der Regierungsrat geht allerdings davon aus, dass der Kanton Glarus in einem solchen Szenario auch die Abwanderung von ordentlich besteuerten juristischen Personen befürchten müsste. Dies hätte einen Rückgang der Einnahmen der Gewinnsteuern zur Folge, wovon auch die Gemeinden betroffen wären. Die Abwanderung von Unternehmen und Arbeitsplätze

¹⁹ Der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von heute 9 Mio. Fr. reduziert sich durch den Wegzug der Statusgesellschaften um 2,1 Mio. Fr. (s. Tabelle 7) auf 6,9 Mio. Fr. Gleichzeitig erhöht sich der Prozentsatz von 17 auf 21,2 %. Damit beträgt der Kantonsanteil letztlich 8,605 Mio. Fr. Dies sind 0,395 Mio. Fr. weniger als heute.

hätte wohl früher oder später auch Auswirkungen auf die Einkommenssteuern der natürlichen Personen. Hier bestünde die Gefahr, dass mittel- bis langfristig weniger Steuereinnahmen zu verzeichnen wären. Davon wäre der Kanton ebenso wie die Gemeinden (stark) betroffen.

5. Änderung des Finanzausgleichsgesetzes (Teil E)

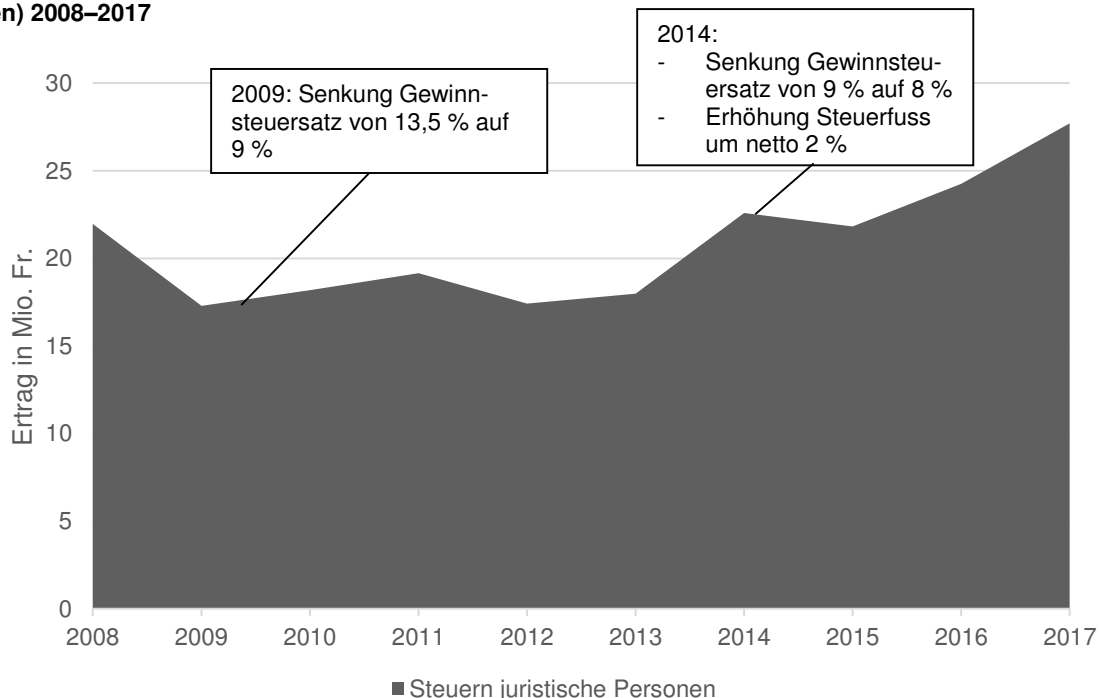
5.1. Ausgangslage

Die Quantifizierung der Steuerausfälle als Folge des STAF ist äusserst schwierig. Wie dargelegt können die wirtschaftliche Entwicklung sowie das zukünftige Verhalten der Unternehmen nur schwer vorausgesagt werden. So ist einerseits unklar, ob Sitzverlegungen und Geschäftsverlagerungen ins Ausland oder in andere Kantone erfolgen werden oder aber, ob neue Unternehmen in den Kanton Glarus zuziehen werden. Die zukünftige Wahl des Standortes sowie die Strukturierung der Unternehmensaktivitäten werden wesentlich davon abhängen, wie sich die Steuerlandschaft im In- und Ausland entwickelt.

Die Befürchtungen bei Steuersenkungen ist oftmals, dass diese Einnahmeausfälle nicht kompensiert werden und dann Sparmassnahmen ergriffen oder die Steuern der natürlichen Personen erhöht werden müssen. Diese Befürchtung kann mit Blick auf die Vergangenheit nicht bestätigt werden. Steuersenkungen haben mittel- bis langfristig immer zu höheren Einnahmen geführt.

Seit 2008 wurden die Gewinnsteuersätze durch die Landsgemeinde zwei Mal gesenkt. Die Einnahmen sind trotzdem von 22 Millionen Franken auf 27,7 Millionen Franken gestiegen (s. Abbildung 3).

Abbildung 3. Entwicklung Steuererträge juristische Personen Kanton und Gemeinden (ohne Kirchgemeinden) 2008–2017



Das gleiche Bild zeigt sich auch, wenn die natürlichen Personen in die Betrachtung miteinbezogen werden (s. Abbildung 4). Zwischen 2008 und 2017 stiegen die gesamten Steuererträge von 185,4 Millionen Franken auf 204,2 Millionen Franken. Dies obwohl die Landsgemeinde – zusätzlich zu den erwähnten Senkungen des Gewinnsteuersatzes für juristische Personen – im 2009 auch die Steuertarife für natürliche Personen ab 2010 für verschiedene

Einkommensklassen um bis zu 20 Prozent senkte und für gemeinsam besteuerte Ehepaare und eingetragene Partnerschaften einen Teilsplitting-Faktor von 1,6 einführte.

Abbildung 4. Entwicklung Steuererträge Kanton und Gemeinden (ohne Kirchgemeinden) 2008–2017

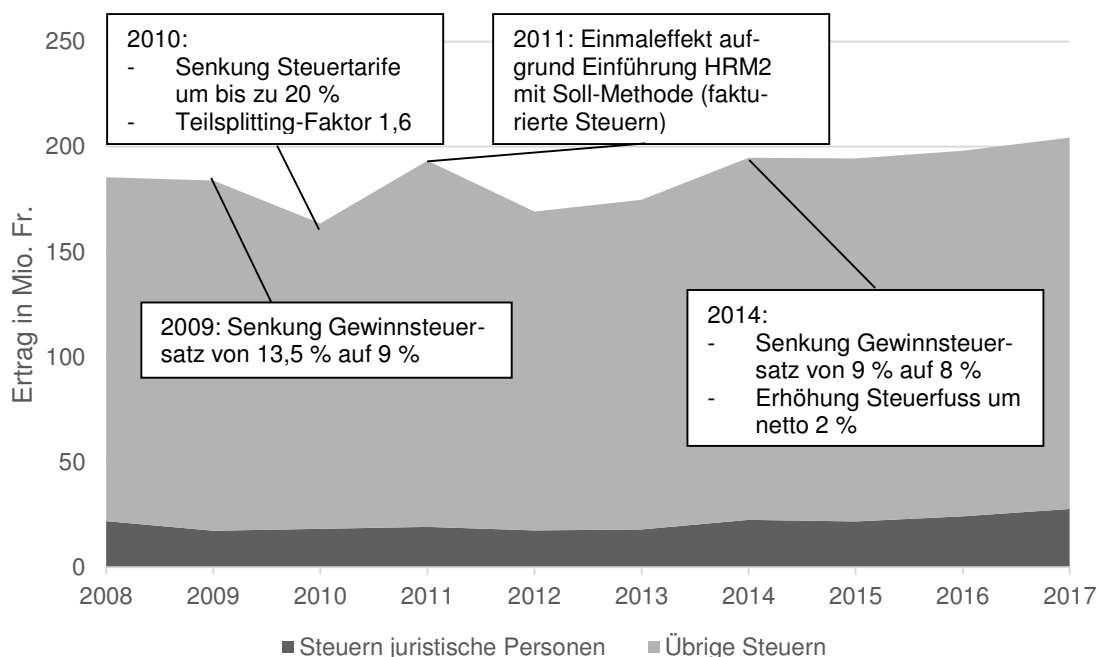


Abbildung 4 zeigt zudem deutlich, dass der Anteil der juristischen Personen am Gesamtsteuerertrag mit 14 Prozent (bzw. rund 12 % unter Einbezug der Kirchgemeinden; s. Ziff. 4.3.1.4) relativ gering ist. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass ein attraktiver Unternehmensstandort Arbeitsplätze sichert und ausbaut. Dies führt letztendlich zu höheren Einkommenssteuern der Arbeitnehmenden, wovon vor allem die Gemeinden profitieren.

5.2. Vertikale Solidarität: Abgeltung der Gemeinden

Gemäss Artikel 196 Absatz 1^{bis} E-DBG haben die Kantone den Gemeinden die Auswirkungen der Reform angemessen abzugelten. Tabelle 20 zeigt die von den Kantonen geplanten Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Gemeinden (Stand Herbst 2018). Nicht alle Kantone sehen Kompensationsmassnahmen zugunsten der Gemeinden vor. Auffallend ist, dass die Kantone Uri, Obwalden, Appenzell Ausserrhoden oder Graubünden, die Glarus sehr ähnlich sind, die Gemeinden nicht entschädigen wollen. Sie begründen dies primär mit der Tatsache, dass sie ohnehin schon Mindereinnahmen aus dem NFA verkraften müssen. Die Kantone, die Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Gemeinden planen, gestalten diese sehr unterschiedlich aus. Einige Kantone sehen zudem eine befristete Kompensation vor.

Tabelle 20. Geplante Massnahmen der Kantone zugunsten der Gemeinden²⁰

Kanton	Massnahmen zugunsten der Gemeinden
ZH	Stufenweise Erhöhung des Anteils an den Zusatzleistungen von 44 % auf 53 %; Einlage des Kantons infolge Wirkung des kantonalen Finanzausgleichs zufolge Umsetzung SV17; zusätzlicher temporärer Ausgleich für Kirchgemeinden; Temporärer Ausgleich besonders betroffener Gemeinden während 4 Jahren
BE	Die Gemeinden und Kirchgemeinden werden entsprechend ihrem Anteil an den Gewinnsteuereinnahmen an der Erhöhung des Bundessteueranteils beteiligt. Die

²⁰ S. BBI 2018 2652 ff. Aktualisiert gemäss Umfrage der FDK betreffend Umsetzung des STAF in den Kantonen vom 23.11.2018.

Kanton	Massnahmen zugunsten der Gemeinden
	Gemeinden erhalten 1/3, die Kirchgemeinden 1/14 des Mehrertrags. Die Gemeinden erhalten einen Drittel der Erhöhung des Bundessteueranteils. Das entspricht dem Anteil der Gemeinden an den Gewinnsteuereinnahmen von Kanton und Gemeinden.
LU	Keine Massnahmen bzw. nicht in Zusammenhang mit dem STAF
UR	Keine Massnahmen zugunsten der Gemeinden
SZ	Befristeter Ausgleich der effektiven Steuermindereinnahmen der Gemeinden
OW	Keine Massnahmen zugunsten der Gemeinden
NW	Erhöhung des Anteils der Gemeinden an der Gewinn- und Kapitalsteuer um 2 % von 37 % auf 39 % (zulasten der Landeskirchen).
ZG	Keine Massnahmen zugunsten der Gemeinden
FR	finanzielle Abgeltung, auch für Kirchen
SO	Anpassung der Dotationen der bestehenden Gefässe im innerkantonalen Finanzausgleich; sofern notwendig, Schaffung eines zusätzlichen Gefässes; Befristung auf 4 Jahre, allenfalls einmalige Verlängerungsmöglichkeit; Anrechnung des Mehrertrages aus der Erhöhung der Vermögenssteuer; Anrechnung der Mehrerträge aufgrund der steuerlichen Gegenfinanzierung und der Entlastung aufgrund der flankierenden Massnahmen.
BS	Neue Aufteilung der Gewinnsteuern Kanton/Gemeinden
BL	Im Kanton Basel-Landschaft ist geplant, dass die Gemeinden und Landeskirchen anteilig (Steuerertrag juristischer Personen) am erhöhten Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer partizipieren. Der erhöhte Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (+4,2 Prozentpunkte) wird in 2020 auf rund 28 Mio. Fr. geschätzt. Die Aufteilung (Kanton, Gemeinden, Landeskirchen) erfolgt entsprechend dem Steuerertrag JP: Kanton (62,5 %), Gemeinden (34,4 %), Landeskirchen (3,1 %)
SH	Die zusätzlichen Mittel aus der direkten Bundessteuer der juristischen Personen sollen zu 45 % an die Gemeinden fliessen.
AR	Keine Massnahmen zugunsten der Gemeinden
AI	Es sind Massnahmen geplant, aber noch nicht definiert.
SG	Es sind Massnahmen geplant
GR	Keine Massnahmen zugunsten der Gemeinden
AG	Weitergabe des zusätzlichen Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer im Verhältnis der Steuern der juristischen Personen Kanton–Gemeinden, unter Berücksichtigung von anderen Gegenfinanzierungen
TG	Entlastung der Gemeinden für die ambulante Pflege und Hilfe/KVG; Entlastung der Schulgemeinden über zusätzliche Beiträge des Kantons; Entlastung der Kirchgemeinden über Beiträge zur Sanierung von Kirchen und anderen Gebäuden
TI	Es sind Massnahmen geplant, aber noch nicht definiert.
VD	Die zusätzlichen Mittel aus der direkten Bundessteuer der juristischen Personen sollen zu 31 % an die Gemeinden fliessen
VS	Differenzierte Sätze bei der Gewinnsteuer und der Grundstücksteuer
NE	Begrenzung des Gemeindebeitrags an Sanierungsmassnahmen des Kantons; Beitrag des Kantons an Zentrumslasten im Rahmen des Ausgleichs
GE	Die Aufteilung des bisher geschätzten Totals aus den Begleitmassnahmen soll im Verhältnis zur voraussichtlichen Einbusse von Kanton und Gemeinden erfolgen, d. h. 80 % bzw. 20 %
JU	Die Gemeinden erhalten Ausgleichszahlungen und Weitergabe von Gebühren im Umfang von 40 % des zusätzlichen Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer

Der Regierungsrat plante ursprünglich, die entsprechende Abgeltung indirekt über eine Anpassung des Kantonssteuerfusses vorzunehmen. Die Vernehmlassung zeigte, dass dieser Vorschlag wenig Unterstützung fand. Stattdessen wurde eine direktere Beteiligung der Gemeinden am höheren Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer oder eine Beteiligung des Kantons am Finanzausgleich gefordert (s. Ziff. 6.5).

Aufgrund der unsicheren Auswirkungen betreffend die Umsetzung des STAF auf die Finanzen von Kanton und Gemeinden schlägt der Regierungsrat einstweilen eine befristete vertikale Ausgleichsmassnahme im Gesetz über den Finanzausgleich zwischen dem Kanton und den Gemeinden (Finanzausgleichsgesetz, FAG; GS VI A/2/1) vor: Der Kanton entrichtet während vier Jahren jeder politischen Gemeinde fix 400'000 Franken pro Jahr. Die Ausgleichssumme von insgesamt 1,2 Millionen Franken zugunsten der Gemeinden wurde auf Basis des erwarteten höheren Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer von 2,2 Millionen Franken und des Verhältnisses von Kantons- und Gemeindesteuerfuss im Jahr 2018 berechnet (55 % Kanton [inkl. Bausteuer] und 63 % Gemeinden). Dieses Verhältnis entspricht auch demjenigen bei den erwarteten zusätzlichen Steuererträgen der Statusgesellschaften. Es ist insofern auch eine risikogerechte Aufteilung des erhöhten Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer zwischen Kanton und Gemeinden.

Die befristete Massnahme erlaubt ein schrittweises Vorgehen: Zuerst muss sich zeigen, wie sich die Steuervorlage auf die Finanzen des Kantons und der einzelnen Gemeinden konkret auswirkt. Erst dann soll über die definitiven Ausgleichsmassnahmen entschieden werden. Der Regierungsrat wird daher gleichzeitig beauftragt, innert vier Jahren einen Bericht über die Auswirkungen der Umsetzung des STAF im Kanton Glarus (Wirksamkeitsbericht) zu erstellen. Gestützt darauf hat er darzulegen, wie eine allfällige unbefristete Ausgleichsmassnahme des Kantons zugunsten der Gemeinden ausgestaltet werden soll. Dieses Vorgehen hat sich schon in der Vergangenheit im Rahmen der Aufgabenentflechtung zwischen Kanton und Gemeinden und der Einführung des neuen Finanzausgleichs bewährt.

Die Landsgemeinde 2018 beschloss eine Änderung des kantonalen Finanzausgleichs. Der Entscheid enthält ebenfalls eine befristete Komponente, indem der Gemeinde Glarus Süd ein Härteausgleich bis 2023 ausgerichtet wird. Die Ausgleichsmassnahmen der Steuervorlage sind mit der erneuten Überprüfung des Finanzausgleichs zu koordinieren. Die Jahre 2020 bis 2022 dienen der Evaluation, wie sich die verschiedenen Beschlüsse auf die Kantons- und Gemeindefinanzen auswirken. Der Wirksamkeitsbericht wird die Grundlage sein, damit ein sorgfältiger Entscheid hinsichtlich Form und Höhe der definitiven Abgeltung des Kantons zugunsten der Gemeinden in Kenntnis der konkreten Auswirkungen gefällt werden kann.

5.3. Horizontale Solidarität: Abgeltung unter den Gemeinden

Der Kanton zeigt sich mit den Gemeinden solidarisch. Er hat die klare Erwartungshaltung, dass diese Solidarität auch unter den Gemeinden spielt. Wie die obigen Ausführungen zu den finanziellen Auswirkungen zeigen, sind die Gemeinden von der Umsetzung des STAF unterschiedlich betroffen. Die unterschiedlichen Auswirkungen auf die Gemeinden sind über den innerkantonalen Finanzausgleich bzw. den Ressourcenausgleich zu mildern. Dieser bezweckt einen Ausgleich der unterschiedlichen Steuerkraft der Gemeinden (Art. 1 Abs. 1 Bst. a FAG).

Tabelle 21 zeigt die diesbezüglichen Auswirkungen auf Basis der von der Landsgemeinde 2018 verabschiedeten Änderungen des Finanzausgleichsgesetzes und den Steuerdaten des Jahres 2014.

Tabelle 21. Auswirkungen auf den innerkantonalen Finanzausgleich

	<i>Glarus Nord</i>	<i>Glarus</i>	<i>Glarus Süd</i>
Steueraufkommen (in Fr.)			
Steueraufkommen Ist	42'983'000	34'378'000	23'500'000
Δ Gewinnsteuern	-641'000	1'785'000	-775'000
Δ Dividenden-Teilbesteuerung	570'000	515'000	175'000
Steueraufkommen Neu	42'912'000	36'678'000	22'900'000
Ressourcenpotenzial pro Kopf (in Fr.)			
Ist	3'915	4'369	3'727
Neu	3'908	4'664	3'630
Differenz	-7	+295	-97
Ressourcenindex (in %)			
Ist	97,6	108,9	92,9
Neu	95,8	114,6	89,0
Differenz	-1,8	+5,7	-3,9
Ausgleichszahlungen theoretisch (in Fr.) mit Disparitätenabbau von 20 %			
Ist	207'000	-559'000	352'000
Neu	369'000	-925'000	556'000
Differenz	+162'000	-366'000	+204'000
Ausgleichszahlungen effektiv (in Fr.)			
Ist	186'000	-500'000	314'000
Neu	200'000	-500'000	300'000
Differenz	+14'000	0	-14'000

Das Ressourcenpotenzial und damit auch der Ressourcenindex der Gemeinde Glarus steigt, während die Ressourcenpotenziale und -indizes der Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd sinken. Theoretisch würde dies dazu führen, dass die Ausgleichszahlungen der Gemeinde Glarus zugunsten der Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd um insgesamt rund 370'000 Franken höher ausgefallen wären. Sie hätten damit auch vom höheren Steueraufkommen der Gemeinde Glarus profitiert. Durch die Begrenzung des Ressourcenausgleichs auf 500'000 Franken ergeben sich aber keine höheren Ausgleichsbeiträge, sondern nur eine kleine Verschiebung von der Gemeinde Glarus Süd zur Gemeinde Glarus Nord. Der Finanzausgleich kann hier keine Ausgleichsfunktion zwischen den Gemeinden wahrnehmen.

Der Regierungsrat schlägt zur Sicherstellung der Solidarität unter den Gemeinden vor, den Disparitätenabbau von 20 Prozent auf 30 Prozent und die Begrenzung des Ressourcenausgleichs von 500'000 Franken auf 1,5 Millionen Franken zu erhöhen. Die Gemeinde Glarus würde in diesem Fall – zusätzlich zu den ohnehin fälligen Zahlungen des Ressourcenausgleichs – rund 0,9 Millionen Franken zugunsten der Gemeinden Glarus Nord (0,4 Mio. Fr.) und Glarus Süd (0,5 Mio. Fr.) verteilen. Damit werden die Verluste der Gemeinde Glarus Süd weitgehend gemildert.

Der abschliessende Hinweis auf die einstweilige Anpassung des Finanzausgleichs erfolgt in Anlehnung an die Ausführungen in Ziffer 5.2. Die Landsgemeinde 2018 beschloss eine Änderung des kantonalen Finanzausgleichs mit einem befristeten Härteausgleich für Glarus Süd. Die Ausgleichsmassnahmen betreffend die Umsetzung des STAF sind mit der erneuten Überprüfung des Finanzausgleichs zu koordinieren. Die Jahre 2020 bis 2022 dienen der Evaluation, wie sich die verschiedenen Beschlüsse auf die Kantons- und Gemeindefinanzen auswirken. Eine vorzeitige Aufhebung des Deckels im Ressourcenausgleichs, obwohl systemfremd, ist aus diesem Blickwinkel betrachtet abzulehnen. Der Wirksamkeitsbericht wird die Grundlage sein, damit ein sorgfältiger Entscheid hinsichtlich definitiver Anpassung des Finanzausgleichs in Kenntnis der konkreten Auswirkungen gefällt werden kann.

5.4. Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

5.4.1. Änderung des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen dem Kanton und den Gemeinden

Artikel 3; Grundsatz

Die Begrenzung des Ressourcenausgleichs auf 500'000 Franken wird auf 1,5 Million Franken erhöht. Damit ermöglicht der Finanzausgleich einen horizontalen Ausgleich der Gewinne und Verluste des STAF unter den Gemeinden.

Artikel 6; Berechnung des Ressourcenausgleichs

Der Disparitätenabbau wird von 20 Prozent auf 30 Prozent erhöht und die Begrenzung des Ressourcenausgleichs analog zu Artikel 3 auf 1,5 Million Franken erhöht. Damit ermöglicht der Finanzausgleich einen horizontalen Ausgleich der Gewinne und Verluste des STAF unter den Gemeinden.

Artikel 13a; Übergangsbestimmungen zur Änderung vom

Die Übergangsbestimmung regelt den auf die vier Jahre 2020–2023 befristeten Ausgleichsbeitrag des Kantons zugunsten der Gemeinden (Abs. 1). Er verpflichtet zudem den Regierungsrat, dem Landrat bis spätestens Ende 2023 einen Bericht über Auswirkungen der Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus zu unterbreiten (Abs. 2). Für die Berichterstattung liegen dann drei abgeschlossene Jahresrechnungen (2020–2022) unter dem STAF-Regime vor. Sofern unbefristete Ausgleichsmassnahmen notwendig sein sollten, wären diese dem Landrat zu beantragen, so dass die Landsgemeinde 2024 über diese (rückwirkend) beschliessen kann.

5.4.2. Inkrafttreten

Die Änderungen treten zusammen mit dem STAF per 1. Januar 2020 in Kraft. Vorbehalten bleibt die Zustimmung zum Bundesgesetz im Rahmen der erwarteten Referendumsabstimmung am 19. Mai 2019. Zusätzlich wird ein Vorbehalt betreffend die Senkung des Gewinnsteuersatzes gemäss Artikel 70 Steuergesetz postuliert. Sollte die Landsgemeinde die Strategie des Regierungsrates verwerfen und auf eine markante Reduktion des Gewinnsteuersatzes verzichten, wären Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Gemeinden nicht gerechtfertigt (s. Ziff. 0).

5.5. Personelle und finanzielle Auswirkungen

Tabelle 22 zeigt die finanziellen Auswirkungen der Umsetzung des STAF inkl. den vertikalen und horizontalen Ausgleichsmassnahmen. Der Kanton muss mit Mehrausgaben in der Höhe von rund 1,2 Millionen Franken rechnen. Die Gemeinden würden im Umfang von 0,3 bis 1,9 Millionen Franken profitieren.

Tabelle 22. Finanzielle Auswirkungen Umsetzung STAF inkl. Ausgleichsmassnahmen

	<i>Kanton</i>	<i>Glarus Nord</i>	<i>Glarus</i>	<i>Glarus Süd</i>
Finanzielle Auswirkungen STAF ohne Ausgleichsmassnahmen	20'000 ²¹	-70'000	2'357'000	-600'000
Δ Ausgleichsbeitrag	-1'200'000	400'000	400'000	400'000
Δ Finanzausgleich	0	368'000	-888'000	520'000
Total Veränderung	-1'180'000	698'000	1'869'000	320'000

Personelle Auswirkungen sind mit den Ausgleichsmassnahmen nicht verbunden.

²¹ Gemäss Tabelle 17: Kantonssteuer (-34'000 Fr.) zuzüglich Bausteuer (54'000 Fr.).

6. Vernehmlassung

Der Regierungsrat führte bei den politischen Gemeinden, den Landeskirchen, den interessierten Verbänden, Organisationen und Fachpersonen, den politischen Parteien und den Departementen der kantonalen Verwaltung eine Vernehmlassung zur Änderung der Kantonsverfassung und des Steuergesetzes durch.

Insgesamt gingen 15 Stellungnahmen ein (Gemeinden: Glarus Nord, Glarus, Glarus Süd; Parteien: BDP, CVP, Grüne, SP, SVP; Verbände: Glarner Handelskammer, Glarner Gewerbeverband; Kirchen: Landeskirche, Evangelisch-reformierter Kirchenrat Niederurnen, Reformierter Kirchenkreis Glarus Nord; Departemente: DVI; Privatpersonen: 1 Person). Von 13 zur Vernehmlassung eingeladenen Organisationen ging keine Stellungnahme bzw. nur eine Verzichtsmittelung ein (Parteien: FDP, GLP, Jungfreisinnige, Junge BDP, Junge CVP, Junge Grüne, Junge Grünliberale, Junge SVP, Juso; Departemente: DBK, DBU, DSJ, SK).

6.1. **Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz / interkommunaler Wohnsitzwechsel**

Die Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz sowie der Wechsel vom Wegzugs- zum Zuzugsprinzip bei interkommunalem Wohnsitzwechsel wurden einstimmig gutgeheissen.

6.2. **Bausteuerzuschlag für die Gemeinden**

Die Einführung des Bausteuerzuschlags für die Gemeinden wurde ebenfalls einstimmig gutgeheissen. Die SVP regte an zu prüfen, ob die maximalen Zuschläge nicht absolut, sondern in Relation zu den Steuerfüssen von Kanton und Gemeinden festzusetzen wären. Der reformierte Kirchenkreis Glarus Nord forderte zusätzlich die Möglichkeit eines Bausteuerzuschlags für die Kirchgemeinden.

Der Regierungsrat hält an der Vorlage unverändert fest. Eine Verknüpfung der Begrenzung des Bausteuerzuschlags mit dem ordentlichen Steuerfuss ist abzulehnen. Erstens besteht kein sachlicher Zusammenhang zwischen dem ordentlichen Steuerfuss und der Begrenzung des Bausteuerzuschlags. Zweitens könnte dies zu ungewollten Anpassungen des Bausteuerzuschlages führen, falls in der Zeit, in der ein Bausteuerzuschlag erhoben wird, der ordentliche Steuerfuss geändert würde. Drittens ist die vorgeschlagene Regelung einfach, klar und einheitlich. Bezüglich beiden Vorschlägen gilt zudem, dass die Vernehmlassungsvorlage von der überwiegenden Mehrheit der Teilnehmer unverändert gutgeheissen wurde.

6.3. **Memorialsantrag CVP Kanton Glarus „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“**

Die Erhöhung der Abzüge für private Personenversicherungen und Zinsen für Sparkapitalien und die Senkung des Selbstbehalts bei den selbstbezahlten Krankheits- und Unfallkosten wurde von den Vernehmlassungsteilnehmern unterschiedlich beurteilt (s. Tabelle 23).

Tabelle 23. Vernehmlassungsantworten zum Memorialsantrag

<i>Zustimmung</i>	<i>Ablehnung</i>
- CVP	- Gemeinde Glarus Nord
- SVP	- Gemeinde Glarus Süd
- Grüne (Senkung Selbstbehalt)	- BDP
- Glarner Handelskammer	- Grüne (Erhöhung Abzüge)
	- SP (abhängig von Auswirkungen)
	- Reformierter Kirchenkreis Glarus Nord
	- Evang.-ref. Kirchenrat Niederurnen

Gemäss den ablehnenden Stellungnahmen können die politischen Gemeinden und die Kirchgemeinden die Steuerausfälle finanziell nicht verkraften. Die Umsetzung des Memorialsantrags würde zu Steuerfusserhöhungen führen, womit letztlich keine wirkliche Entlastung erzielt würde. Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmer forderten den Regierungsrat zudem auf, die Auswirkungen auf einzelne Bevölkerungsgruppen detaillierter aufzuzeigen.

Der Regierungsrat bleibt bei seinem Vorschlag gemäss Vernehmlassung. Dieser ist in Einklang mit dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, indem sichergestellt wird, dass nur das tatsächlich verfügbare Einkommen besteuert wird. Die Massnahme leistet einen Beitrag zum Ziel des Politischen Entwicklungsplanes 2020–2030, wonach das Portemonnaie der Bevölkerung geschont wird und zum Legislaturziel 3 „Der Kanton Glarus hält seine Position mit einem der höchsten verfügbaren Einkommen“. Die Erhöhung der Abzüge entspricht im Weiteren einer bewährten Praxis, wonach nicht nur bei den Steuertarifen, sondern auch bei den Abzügen die sogenannte kalte Progression regelmässig ausgeglichen wird. Letztmals hat die Landsgemeinde im Jahr 2008 die seit 2001 eingetretene Kostensteigerung durch eine Erhöhung der Abzüge ausgeglichen.

Soweit eine detaillierte Analyse der Auswirkungen auf einzelne Bevölkerungsgruppen gefordert wird, ist festzuhalten, dass von der Erhöhung der Abzüge für private Personenversicherungen und Zinsen für Sparkapitalien alle natürlichen Personen mit Ausnahme der Bezüger von Prämienverbilligungen profitieren. Mit der Erhöhung des Abzuges kann die Ungleichbehandlung der Bevölkerung zumindest vorübergehend beseitigt werden. Die Prämienverbilligungsbeiträge sind nämlich im Unterschied zu den Abzügen nicht fix, sondern sie steigen jährlich entsprechend der Entwicklung der Krankenkassenprämien. Die starre, gesetzliche Regelung benachteiligt also diejenigen Personen, die ihre Krankenkassen selbst bezahlen gegenüber Personen, welche eine Prämienverbilligung beziehen.

Es handelt sich um eine sozialpolitische Vorlage, auch was die Anpassung des Selbstbehaltes für selbstgetragene Krankheits- und Unfallkosten betrifft. Davon profitiert die gesamte Bevölkerung, wobei dies vor allem Personen mit einem tieferen und mittleren Einkommen zugute kommt. Letztendlich entscheidend ist, wie hoch das Nettoeinkommen auf der einen Seite und die Krankheits- und Unfallkosten auf der anderen Seite sind. Grundsätzlich gilt, je tiefer das Nettoeinkommen bzw. je höher die Krankheits- und Unfallkosten sind, desto grösser wird die Wahrscheinlichkeit der Abzugsfähigkeit der Kosten.

Wie die Mindererträge kompensiert werden, obliegt den einzelnen Körperschaften. Die Gemeinden befürchten eine Erhöhung ihres Steuerfusses. Der Regierungsrat verweist auf die Möglichkeit, dass auch Ausgabenkürzungen ins Auge gefasst werden können. Im Übrigen zeigt die Vergangenheit wie dargelegt, dass das Steuersubstrat in den letzten Jahren wesentlich gewachsen ist. Sollten die Gemeinden zur Kompensation der Mindererträge den Steuerfuss erhöhen, fände eine leichte Verlagerung der Steuerbelastung von den natürlichen zu den juristischen Personen statt, da Unternehmen die Abzüge und den Selbstbehalt nicht geltend machen können und bei einem höheren Steuerfuss mehr Steuern bezahlen.

6.4. Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus

Die Umsetzung des STAF wurde von den Vernehmlassungsteilnehmern ebenfalls unterschiedlich beurteilt (s. Tabelle 24).

Die Verbände, die bürgerlichen Parteien und die Landeskirchen begrüssen im Grundsatz die Stossrichtung einer markanten Senkung des Gewinnsteuersatzes mit einem weitgehenden Verzicht auf die Ersatzprivilegien. Die Gemeinde Glarus Süd ist skeptisch, was die Stossrichtung betrifft. Grüne und SP lehnen es ab, dass der Kanton Glarus an vorderster Front im Steuerwettbewerb mitmacht. Die Gewinnsteuern seien nicht zu senken bzw. maximal um

1 Prozent (SP); man könne einen Rückgang des Kantons in der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit in Kauf nehmen. Die Gemeinden Glarus Nord und Glarus argumentieren ähnlich und wollen den heutigen Gewinnsteuersatz von 8 Prozent beibehalten. Sie befürchten hohe Einnahmeausfälle, die durch die Steuererträge der Statusgesellschaften nicht kompensiert werden können. Sie bezweifeln, dass die sehr mobilen Statusgesellschaften ihren Sitz im Kanton belassen. Ein Wegzug hätte zur Folge, dass die Annahmen des Regierungsrates sich als falsch erwiesen und mit erheblichen Mindereinnahmen zu rechnen sei. Die Gemeinden und auch der Kanton hätten keinen finanziellen Handlungsspielraum, um Mindereinnahmen zu verkraften.

Tabelle 24. Vernehmlassungsantworten zur Umsetzung des STAF im Grundsatz

<i>Zustimmung</i>	<i>Ablehnung</i>
- BDP	- Gemeinde Glarus Nord
- CVP	- Gemeinde Glarus
- SVP	- Grüne
- Glarner Handelskammer	- SP
- Gewerbeverband	
- Landeskirchen	
- DVI	

Der Regierungsrat hält an seiner fiskalpolitischen Strategie und Absicht fest, den Wirtschaftsstandort Glarus mit einer Senkung der Gewinnsteuern auf 4,5 Prozent zu stärken und damit Arbeitsplätze in unserem Kanton zu erhalten bzw. zu fördern. Es ist korrekt, dass sich die Annahmen als falsch oder wahr herausstellen und sich damit unterschiedliche finanzielle Konsequenzen ergeben können. Der Regierungsrat nimmt aber mit Bedauern – und auch mit einem gewissen Befremden – zur Kenntnis, dass die Gemeinden mit ihren Stellungnahmen implizit nicht an den Wirtschaftsstandort Glarus und seine Stärken glauben und leider auch wenig Bereitschaft zeigen, ihren eigenen Beitrag dazu zu leisten.

Bei der Dividendenbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen sprachen sich die Vernehmlassungsteilnehmer für eine Besteuerung zu 70 Prozent anstatt des gesetzlichen Minimums von 50 Prozent aus. Einzig die Gemeinde Glarus beantragt eine tiefere Dividendenbesteuerung von 50 Prozent. Sie begründet ihre Haltung mit dem Hinweis, dass der Kanton in diesem Bereich eine Spitzenposition einnimmt und dieser Standortvorteil mit einem tiefst möglichen Steuersatz beibehalten werden soll. Sie befürchtet hier – im Unterschied zu den Gewinnsteuern, die beibehalten werden sollen – ein Risiko des Abzugs von Arbeitsplätzen infolge indirekter Begleiterscheinung. Der Regierungsrat erachtet dieses Risiko des Arbeitsplatzabbaus in Bezug auf die Gewinnsteuern als wesentlich höher. Die Gewinnbesteuerung betrifft alle Unternehmen im Kanton, die Dividendenbesteuerung hat nur auf einen geringen Prozentsatz der Unternehmen einen Einfluss. Der Regierungsrat schliesst sich der überwältigenden Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer an und sieht keinen Anlass, diesbezüglich eine Änderung der Vorlage vorzunehmen.

Mehrere Vernehmlassungsteilnehmer beantragten ferner, den Gewinnsteuersatz für die Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen bei 4,5 Prozent zu belassen. Der Regierungsrat gibt diesen Anliegen statt. Der Gewinnsteuersatz für die Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen soll bei 4,5 Prozent belassen werden. Damit würde künftig für alle juristischen Personen ein kantonal einheitlicher Gewinnsteuersatz gelten. Die Beibehaltung des Steuersatzes ist zudem insofern gerechtfertigt, da bei diesen juristischen Personen der Steuerwettbewerb eine untergeordnete Bedeutung hat. Der Verzicht auf die Senkung dieses Gewinnsteuersatzes verhindert Ertragsausfälle von insgesamt rund 118'000 Franken.

Zwei Vernehmlassungsteilnehmer baten um Prüfung von Anregungen. So beantragte die CVP, eine Nachbesserung bei der Ausgestaltung der Patentbox sowie den F&E-Aufwendungen zu prüfen. Der Regierungsrat hält an seiner Strategie fest, die Ersatzprivilegien nicht zu

forcieren. Die Gemeinde Glarus Süd forderte Grundlagen für einen tieferen Gewinnsteuersatz für Unternehmen in Glarus Süd. Diese Frage wurde vor einiger Zeit juristisch abgeklärt. Dem Wunsch der Gemeinde Glarus Süd, einen im Vergleich zu den anderen Gemeinden tieferen Gewinnsteuersatz festzulegen, kann zumindest in Bezug auf die Kantonssteuer aus Gründen der Rechtsgleichheit nicht entsprochen werden. Der Kanton darf in Anlehnung an Artikel 8 der Bundesverfassung einen Produktionsbetrieb in Glarus Süd nicht anders besteuern als in Glarus Nord. Denkbar wäre hingegen, dass die Gemeinden in Bezug auf die Gemeindesteuern unterschiedliche Steuerfüsse für natürliche und juristische Personen oder einen eigenen Gewinnsteuersatz festlegen könnten, um so gezielt juristische Personen stärker zu entlasten. Eine solche Änderung bedingte aber eine vorgängig intensive Diskussion mit den Gemeinden und wäre im Rahmen einer separaten Revision des Steuergesetzes zu prüfen.

6.5. Änderung des Finanzausgleichsgesetzes

Bei fast allen Vernehmlassungsteilnehmern umstritten waren die vorgeschlagenen Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Gemeinden. Der Regierungsrat sah vor, den Kantonssteuerfuss um 1 Prozentpunkt zu reduzieren, um den Gemeinden eine entsprechende Erhöhung zu ermöglichen, ohne dass die Steuerbelastung insgesamt steigt. Zudem sollte die Begrenzung des Ressourcenausgleichs erhöht werden. Zahlreiche Vernehmlassungsteilnehmer forderten, auf den Abtausch der Steuerfüsse zu verzichten, da unsicher sei, ob die Gemeindeversammlungen später einer Erhöhung des Gemeindesteuerfusses auch zustimmen würden. Zudem profitiere insbesondere die Gemeinde Glarus Süd, die ohnehin vergleichsweise hohe Steuerausfälle zu beklagen hat, davon am wenigsten. Als Alternative wurde eine Erhöhung und Beteiligung des Kantons am Ressourcenausgleich gefordert. Vereinzelt wurde auch eine fixe Aufteilung des erhöhten Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer oder eine Anpassung des Lastenausgleichs beantragt.

Der Regierungsrat verzichtet aufgrund dieser mehrheitlichen Forderung in der Vernehmlassung auf seinen ursprünglichen Vorschlag, die Kompensation der Gemeinden über einen Abtausch von Steuerprozenten vorzunehmen. Stattdessen prüfte er aufgrund der Stellungnahmen aus der Vernehmlassung zwei Alternativen: 1) Weitergabe eines Teils der Mehreinnahmen an der direkten Bundessteuer und 2) Beteiligung des Kantons am Ressourcenausgleich.

Bei der zweiten Variante würde der Disparitätenabbau im Ressourcenausgleich von 20 auf 40 Prozent erhöht und die heutige Begrenzung von 500'000 Franken aufgehoben. Der Kanton hätte sich an der Finanzierung des Ressourcenausgleichs zu 50 Prozent beteiligt. Damit hätte der kantonale Ressourcenausgleich analog zum nationalen Ressourcenausgleich eine vertikale Finanzierungs Komponente erhalten. Im Jahr 2014 hätten der Kanton Glarus und die Gemeinde Glarus damit je 925'000 Franken zugunsten der ressourcenschwachen Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd umverteilt. Die Massnahme sichert langfristig den Ausgleich der unterschiedlichen Steuerkraft der Gemeinden und verringert die Unterschiede in der Steuerbelastung. Zudem kann der Kanton künftige Diskussionen um den Finanzausgleich entschärfen. Die finanziellen Auswirkungen präsentieren sich wie folgt:

Tabelle 25 Finanzielle Auswirkungen Umsetzung STAF auf die Gemeinden bei Variante Kantonsbeteiligung am Ressourcenausgleich

	<i>Kanton</i>	<i>Glarus Nord</i>	<i>Glarus</i>	<i>Glarus Süd</i>
Finanzielle Auswirkungen STAF ohne Ausgleichsmassnahmen	20'000	-70'000	2'357'000	-600'000
Δ Finanzausgleich	-925'000	552'000	-425'000	798'000
Total Veränderung	-905'000	482'000	1'932'000	198'000

Der Regierungsrat entschied sich für die erste Variante mit einer befristeten Weitergabe eines Teils der Mehreinnahmen an der direkten Bundessteuer und einer geringeren Anpassung des

Ressourcenausgleichs (s. Ziff. 5). Bei vielen Vernehmlassungsteilnehmern standen verteilungspolitische Fragen im Vordergrund. Der Regierungsrat betont in aller Form, dass die Vorlage primär eine Stärkung des Wirtschaftsstandortes bezweckt. Gelingt dies, rücken erst in einem zweiten Schritt die verteilpolitischen Fragen in den Mittelpunkt. Es sind m. a. W. zuerst die Auswirkungen der Vorlage abzuwarten und vorerst auf eine befristete Lösung zu setzen. Variante 2 entspricht dieser Anforderung.

7. Finanzielle Auswirkungen im Überblick

Tabelle 26 zeigt die finanziellen Auswirkungen der einzelnen Teile der Änderung des Steuerrechts im Überblick. Falls die Annahmen der Realität standhalten und die Prognosen eintreffen, würde die Gemeinde Glarus rund 1,3 Millionen Franken Mehrerträge generieren. Die Landeskirchen müssten mit Mindererträgen im tiefen fünfstelligen Bereich und die Gemeinden Glarus Nord und Glarus Süd von je rund 0,1 Millionen Franken rechnen. Der Kanton Glarus müsste Mindererträge von insgesamt 2,8 Millionen Franken kompensieren.

Tabelle 26. Finanzielle Auswirkungen der Änderung des Steuerrechts

	Kanton	Glarus Nord	Glarus	Glarus Süd	Katholische Landeskirche	Evangelische Landeskirche
A. Bundesrecht	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.	k. A.
B. Bausteuerzuschlag	k. A.	n. a.	n. a.	n. a.	k. A.	k. A.
C. Memorialsantrag	-1'600'000	-800'000	-550'000	-450'000	-90'000	-110'000
D. Umsetzung STAF	20'000	-70'000	2'357'000	-600'000	65'000	78'000
E. Änderung FAG	-1'200'000	768'000	-488'000	920'000	0	0
Total	-2'780'000	-102'000	1'319'000	-130'000	-25'000	-32'000

8. Antrag

Der Regierungsrat beantragt dem Landrat,

1. *die beiliegenden Verfassungs- und Gesetzesänderungen der Landsgemeinde zur Zustimmung zu unterbreiten; und*
2. *die Motion der SVP-Fraktion „Einführung der Bausteuerzuschläge für Gemeinden“ als erledigt abzuschreiben.*

Genehmigen Sie, Herr Präsident, sehr geehrte Damen und Herren, den Ausdruck unserer vorzüglichen Hochachtung.

Im Namen des Regierungsrates

*Andrea Bettiga, Landammann
Hansjörg Dürst, Ratsschreiber*

Beilagen:

- SBE A. Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz / interkommunaler Wohnsitzwechsel
- Synopse A. Anpassungen an das Steuerharmonisierungsgesetz / interkommunaler Wohnsitzwechsel
- Motion
- SBE B. Bausteuerzuschlag für die Gemeinden (Kantonsverfassung)
- Synopse B. Bausteuerzuschlag für die Gemeinden (Kantonsverfassung)
- SBE B. Bausteuerzuschlag für die Gemeinden (Gesetze)
- Synopse B. Bausteuerzuschlag für die Gemeinden (Gesetze)
- Memorialsantrag
- SBE C. Memorialsantrag „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“
- Synopse C. Memorialsantrag „Für eine faire Entlastung aller Steuerzahler und deren Familien: Selbstbezahlte Krankenkassenprämien von den Steuern abziehen“
- SBE D. Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus
- Synopse D. Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Glarus
- SBE E. Änderung des Finanzausgleichsgesetzes
- Synopse E. Änderung des Finanzausgleichsgesetzes