



## Änderung des Steuergesetzes - fünftes Revisionspaket

Bericht und Antrag des Regierungsrates  
vom 19. August 2014

Sehr geehrter Herr Präsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen hiermit Bericht und Antrag auf Änderung des Steuergesetzes. Unseren Bericht gliedern wir wie folgt:

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1. In Kürze .....</b>   | <b>2</b>  |
| <b>2. Ausgangslage.....</b>  | <b>4</b>  |
| <b>3. Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens .....</b>   | <b>6</b>  |
| <b>4. Gründe und Rahmenbedingungen .....</b>   | <b>8</b>  |
| 4.1 Bundesrechtliche Vorgaben .....  | 8         |
| 4.1.1 Steuerbefreiung der vom Bund konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen ...   | 8         |
| 4.1.2 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen .....   | 9         |
| 4.1.3 Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes .....  | 11        |
| 4.1.4 Besteuerung von Lotteriegewinnen .....   | 12        |
| 4.1.5 Besteuerung nach dem Aufwand .....   | 13        |
| 4.1.6 Steuerabzug für die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten .....   | 14        |
| 4.1.7 Formelle Anpassungen aufgrund weiterer Bundeserlasse .....   | 15        |
| 4.1.8 Neues Rechtsmittel beim Steuererlass .....   | 16        |
| 4.2 Parlamentarische Vorstösse .....   | 16        |
| 4.2.1 Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer – steuerliche Entlastung von Risikokapital vom 23. April 2010 (Vorlage Nr. 1931.1 - 13402) . | 16        |
| 4.2.2 Motion der SVP-Fraktion betreffend Einführung der Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox im Kanton Zug vom 26. Februar 2013 (Vorlage Nr. 2225.1 - 14261).....                     | 18        |
| 4.2.3 Motion von Gabriela Ingold betreffend Grundstückgewinnsteuer vom 15. April 2013 (Vorlage Nr. 2242.1 - 14316) .....   | 21        |
| 4.3 Übrige Themen .....  | 22        |
| 4.3.1 Ausserkantonale Liegenschaftshändler .....   | 22        |
| 4.3.2 Vermögensbesteuerung von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen nach Beginn der Rentenlaufzeit .....  | 23        |
| <b>5. Kommentar zu den einzelnen Bestimmungen .....</b>  | <b>24</b> |
| <b>6. Finanzielle Auswirkungen .....</b>   | <b>28</b> |
| <b>7. Zeitplan.....</b>  | <b>29</b> |
| <b>8. Anträge.....</b>   | <b>29</b> |

## 1. In Kürze

**Mit der 5. Teilrevision zur Änderung des Steuergesetzes sollen zahlreiche grössere und kleinere Änderungen in der Steuergesetzgebung auf Bundesebene und in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ins kantonale Steuerrecht überführt werden. Für eine Umsetzung der Unternehmenssteuerreform III ist es hingegen noch zu früh. Im Interesse der Rechts- und Planungssicherheit für die international tätigen Unternehmen müssen zuerst wichtige Eckwerte auf nationaler und internationaler Ebene abgewartet werden.**

Die Bundesgesetze über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) haben zahlreiche Änderungen erfahren. Diese Änderungen verpflichten die Kantone zur Anpassung ihrer Gesetze oder lassen Anpassungen als sinnvoll erscheinen.

### **Steuerpflicht der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen**

Die Steuerbefreiung bzw. die Steuerpflicht der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen muss an die Regelung beim Bund angepasst werden. Die Umsetzung des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen stellt die vollständige und rechtsgleiche Besteuerung aller geldwerten Vorteile aus solchen Quellen sicher.

### **Feuerwehrsold, Lotteriegewinne**

Beim Feuerwehrsold werden 5000 Franken von der Besteuerung befreit und Lotteriegewinne unter 1000 Franken sind neu steuerfrei.

### **Aufwandbesteuerung**

Die Bestimmungen zur Aufwandbesteuerung werden präzisiert und verschärft; die Mindestbemessungsgrundlagen werden auf 588 000 Franken steuerbares Einkommen und 11 760 000 Franken steuerbares Vermögen erhöht.

### **Weiterbildungs- und Ausbildungskosten**

Neu werden nicht nur Weiterbildungskosten, sondern auch berufliche Ausbildungskosten ab der Sekundarstufe II zum Abzug zugelassen; der neue Abzug für die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten ist auf 12 000 Franken begrenzt.

### **Besteuerung von ausserkantonalen Liegenschaftshändlern**

Aufgrund eines Bundesgerichtsurteils muss die Besteuerung von ausserkantonalen Liegenschaftshändlern neu geregelt werden. Selbständigerwerbende ausserkantonale Liegenschaftshändler unterliegen für das Einkommen aus dieser Erwerbstätigkeit neu der Einkommenssteuer und nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer.

### **Rückkaufswert von Rentenversicherungen**

Das Bundesgericht schreibt vor, dass der Rückkaufswert von Rentenversicherungen immer mit einer Vermögenssteuer zu erfassen ist, auch wenn die einzelnen Renten bereits laufen; bisher entfiel die Vermögensbesteuerung ab Beginn der Rentenzahlungen.

### **Umsetzung der Unternehmenssteuerreform III in einer späteren separaten Vorlage**

Der Regierungsrat unterstützt die vom Bundesrat angekündigte Unternehmenssteuerreform III grundsätzlich. Auf kantonaler Ebene kann aber erst legiferiert werden, wenn die internationalen

Rahmenbedingungen etwas klarer abschätzbar sind und das Eidgenössische Parlament den genauen Inhalt des Reformvorhabens festgelegt hat. Zu grosse Unsicherheiten bestehen im Moment nicht nur hinsichtlich der steuerlichen Bestimmungen im engeren Sinne, sondern auch bezüglich der Folgeauswirkungen für den Nationalen Finanzausgleich (NFA). Die Unternehmenssteuerreform III soll deshalb Gegenstand einer späteren separaten kantonalen Vorlage bilden. Aus diesem Grund soll die von der SVP-Fraktion eingereichte Motion zur vorzeitigen Einführung von Lizenz-, Patent- oder Zinsboxen zwar teilweise erheblich erklärt, jedoch erst anlässlich der späteren Überführung der Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Steuergesetz umgesetzt werden. Gegen eine vorzeitige Einführung der geforderten Boxen sprechen mehrere gewichtige Gründe: International tätige Unternehmen sind auf eine hohe Rechts- und Planungssicherheit angewiesen. Diese Sicherheit ist hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung von Lizenz- oder Patentboxen und ähnlichen Regelungen im Moment noch nicht gewährleistet. Die Ansichten der Wirtschaft über die «idealen» Boxenregelungen (enge oder weite Box, Eintrittstests, direkte oder indirekte Ermittlung von qualifizierenden Erträgen usw.) gehen im Moment noch zu weit auseinander und die internationalen Entwicklungen sind noch zu unsicher, als dass bereits jetzt entsprechende Boxen eingeführt werden sollten. Voreilig eingeführte Boxenlösungen könnten zu unangenehmen Gegenmassnahmen ausländischer Steuerbehörden gegen Zuger Unternehmen führen, die tatsächlich oder vermeintlich von Lizenzboxen profitieren. In zahlreichen Gesprächen mit potenziell betroffenen Unternehmen hat sich daher gezeigt, dass diese lieber noch etwas zuwarten und dann aber auf Anhieb eine «richtig» konzipierte Lösung wünschen (lieber «richtig» als «schnell»). Das Schlimmste wäre für die Unternehmen und ihr Vertrauen in die Rechts- und Planungssicherheit des Standortes Zug, wenn neu eingeführte gesetzliche Regelungen und darauf aufbauende internationale Unternehmensstrukturen schon nach kurzer Zeit wieder angepasst werden müssten. Dies könnte das Vertrauen in den Standort Zug nachhaltig und auch weit über die Unternehmenssteuerreform III hinaus erschüttern. Ein weiterer wichtiger Grund gegen eine vorgezogene Einführung von Lizenz- oder Patentboxen sind die unklaren Auswirkungen und nach aktuellem Wissensstand äusserst negativen Folgen für den Kanton Zug im Bereich des Nationalen Finanzausgleichs NFA. Ohne dass die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen durch eine vorzeitige Einführung von Boxen gegenüber den heutigen kantonalen Statusregeln entscheidend verbessert würde, müsste der Kanton Zug aus rein formalen NFA-technischen Gründen mit erheblich höheren Zahlungen in schätzungsweise zweistelliger Millionenhöhe in den NFA rechnen. Das mit einer vorzeitigen Einführung von Boxen verbundene Risiko erscheint dem Regierungsrat mit Blick auf die recht vagen Vorteile daher als unvertretbar hoch.

Auch über die Umsetzung der erheblich erklärten Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer soll erst im Rahmen derjenigen Steuergesetzrevision entschieden werden, mit der die Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Recht überführt werden wird. Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer würde aktuell Steuerausfälle von 8,3 Millionen Franken beim Kanton und von 6,7 Millionen Franken bei den Gemeinden verursachen. Im heutigen Zeitpunkt bestehen noch viele Unsicherheiten in Bezug auf die Umgestaltung des Unternehmenssteuersystems. Damit der Kanton Zug sein Unternehmenssteuerrecht dereinst weitgehend aufkommensneutral umbauen kann, braucht er einen gewissen finanziellen Spielraum.

In finanzieller Hinsicht führt das vorliegende fünfte Revisionspaket zu unwesentlichen Mehr- oder Mindereinnahmen.

Am 11. April 2014 hat der Regierungsrat die Vernehmlassung zum vorliegenden fünften Revisionspaket eröffnet; sie dauerte bis zum 9. Juli 2014.

## 2. Ausgangslage

Das Zuger Steuergesetz (StG; BGS 632.1) trat am 1. Januar 2001 in Kraft und wurde seither vier Mal einer Teilrevision unterzogen; nämlich auf den 1. Januar 2007, auf den 1. Januar 2009, auf den 1. Januar 2010 und auf den 1. Januar 2012.

Auf Bundesebene haben in der Zwischenzeit sowohl das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) als auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) zahlreiche grössere und kleinere Änderungen erfahren. Diese Änderungen verpflichten die Kantone zur Anpassung ihrer Gesetzgebung oder lassen Anpassungen an geändertes Bundesrecht als sinnvoll erscheinen.

Folgende Änderungen des StHG oder anderer Bundesgesetze sollen mit der vorliegenden Änderung des Steuergesetzes umgesetzt werden:

- Bundesgesetz über die Bahnreform 2
- Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen
- Bundesgesetz über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes
- Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen
- Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand
- Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten
- Bundesgesetz über eine Neuerung des Steuererlasses

Das Eidgenössische Parlament hat neben diesen Gesetzesänderungen, die einen direkten Einfluss auf die Steuergesetzgebung der Kantone haben, auch diverse Bundeserlasse geändert, die das Zuger Steuergesetz lediglich indirekt beeinflussen, indem altbekannte Begriffe durch neue ersetzt oder untergeordnete Verfahrensvorschriften präzisiert werden. Damit das Steuergesetz auch in formeller Hinsicht der übergeordneten Bundesgesetzgebung im Bereich der Rechnungslegung, des Kindes- und Erwachsenenschutzes, der Schuldbetreibung und der Quellenbesteuerung entspricht, sind verschiedene Anpassungen notwendig oder zumindest sinnvoll.

Daneben sind noch drei parlamentarische Vorstösse zu behandeln und zwei Bundesgerichtsurteile umzusetzen.

Die Unternehmenssteuerreform III auf Bundesebene ist noch nicht Gegenstand des aktuellen Gesetzgebungsverfahrens, sie wirft aber ihren grossen Schatten unverkennbar voraus und wird den Kanton Zug – wie auch praktisch alle anderen Kantone – in wenigen Jahren vor grosse finanzielle Herausforderungen stellen. Aus diesem Grund gebietet sich für die nun vorgeschlagene fünfte Teilrevision des Steuergesetzes eine grosse Zurückhaltung bei nicht unmittelbar dringlichen materiellen Änderungen und insbesondere steuerlichen Entlastungen jeglicher Art. Der Kanton Zug soll sich mit Blick auf die anstehende Grossbaustelle Unternehmenssteuerreform III einen grösstmöglichen finanziellen Handlungsspielraum bewahren und die Herausforderung dann auf der Basis eines soliden Finanzhaushalts angehen können.

Ausgangspunkt für die Unternehmenssteuerreform III bilden die internationale Kritik an der privilegierten Besteuerung von Unternehmen mit Sonderstatus in der Schweiz (Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften) und die damit verbundenen Rechtsunsicherheiten für international tätige Unternehmen. Der Regierungsrat unterstützt die vom Bundesrat angekündigte Unternehmenssteuerreform III grundsätzlich (vgl. Medienmitteilung vom 12. Juni 2013). Er geht

davon aus, dass zumindest ein Teil der bisher privilegiert besteuerten Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften auch im Kanton Zug – wie in allen anderen Kantonen – in einigen Jahren wohl eine moderate steuerliche Mehrbelastung in Kauf nehmen müssen. Dafür soll im Gegenzug der ordentliche Gewinnsteuersatz für alle Zuger Unternehmen massvoll auf etwa 12 Prozent (inklusive Bundessteuer) gesenkt werden, da sonst aufgrund des nationalen und internationalen Standortwettbewerbs mit dem Wegzug wichtiger Geschäftszweige oder ganzer Unternehmen mitsamt den damit zusammenhängenden Arbeitsplätzen zu rechnen ist.

Der Schlussbericht des Steuerungsorgans der gemeinsamen Projektorganisation von Bund und Kantonen zur Unternehmenssteuerreform III wurde im Dezember 2013 vorgelegt. Der Bundesrat hat Ende April 2014 von den Ergebnissen der darauf folgenden Konsultation der Kantone Kenntnis genommen. Das Eidgenössische Finanzdepartement wird gestützt auf den Bericht der Projektorganisation und der dazu eingegangenen Stellungnahmen der Kantone eine Vernehmlassungsvorlage ausarbeiten. Es ist geplant, dass die Vernehmlassung bis im September 2014 eröffnet wird. Bei den weiteren Arbeiten werden die zwischenzeitlichen internationalen Entwicklungen zu beachten sein. Die Verabschiedung der Botschaft zu Händen des Parlaments ist für das erste Semester 2015 geplant. Abhängig von der Dauer der Beratungen im Parlament und dem Ergreifen eines Referendums kann die Unternehmenssteuerreform III frühestens auf den 1. Januar 2017 in Kraft gesetzt werden. Die Kantone sollen anschliessend mindestens zwei Jahre Zeit haben, um die Reform ins kantonale Steuerrecht umzusetzen.

Auf kantonaler Ebene kann erst legifert werden, wenn das Eidgenössische Parlament den Inhalt des Reformvorhabens weiter konkretisiert hat. Zu grosse Unsicherheiten bestehen im Moment nicht nur hinsichtlich der steuerlichen Bestimmungen im engeren Sinne, sondern auch bezüglich der Folgeauswirkungen für den Nationalen Finanzausgleich (NFA). In den Kapiteln 4.2.1 und 4.2.2 wird diese Thematik noch vertieft dargelegt. Die Unternehmenssteuerreform III wird deshalb Inhalt einer späteren kantonalen Vorlage bilden.

Angesichts dieser Ausgangslage erscheinen in der vorliegenden fünften Teilrevision im Moment weder bei den natürlichen Personen noch bei den juristischen Personen substantielle oder generelle Steuerentlastungen zweckmässig. Im Hinblick auf die anstehende Unternehmenssteuerreform III soll die vorliegende Steuergesetzrevision insbesondere keine Mindereinnahmen verursachen. Damit der Kanton Zug sein Unternehmenssteuerrecht dereinst weitgehend aufkommensneutral umbauen kann, darf er sich den finanziellen Handlungsspielraum im heutigen Zeitpunkt nicht ohne Not verbauen. Nur so kann der Kanton Zug mit Zuversicht davon ausgehen, dass sich die Mehreinnahmen aus einer allfälligen Anpassung der Besteuerungsregeln für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften und die Mindereinnahmen aus der Senkung des ordentlichen Gewinnsteuersatzes und einer allfälligen Einführung einer Lizenzbox und ähnlicher Massnahmen gegenseitig ungefähr ausgleichen werden und damit auf Steuererhöhungen bei den natürlichen Personen, also der breiten Zuger Bevölkerung, verzichtet werden kann.

Die vorliegende fünfte Teilrevision soll auf den 1. Januar 2016 in Kraft treten. Eine Ausnahme davon ist bei der Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds notwendig, da die Kantone dieses Bundesgesetz spätestens per 1. Januar 2015 umsetzen müssen. Der Regierungsrat wird deshalb den steuerfreien Maximalbetrag übergangsweise in der Verordnung zum Steuergesetz festsetzen, bevor die neue Bestimmung dann per 1. Januar 2016 ebenfalls ins formelle kantonale Steuergesetz überführt wird.

In finanzieller Hinsicht ist gesamthaft mit keinen wesentlichen Mehr- oder Mindereinnahmen zu rechnen. Während gewisse Änderungen zu geringfügigen Mehreinnahmen führen werden, führen andere zu geringfügigen Mindereinnahmen. In ihrer Kombination heben sie sich in etwa auf.

### **3. Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens**

Am 11. April 2014 hat der Regierungsrat die Vernehmlassung zum vorliegenden fünften Revisionspaket eröffnet. Die angeschriebenen politischen Parteien, Gemeinden, Verbände und kantonalen Stellen hatten bis zum 9. Juli 2014 Zeit, ihre Stellungnahmen einzureichen.

Bis auf Oberägeri haben sämtliche Einwohnergemeinden eine Vernehmlassung eingereicht. Der Verband der Bürgergemeinden des Kantons Zug teilte im Namen der Bürgergemeinden mit, dass die geplanten Änderungen unterstützt würden. Von den zur Vernehmlassung eingeladenen Kirchgemeinden reichten die Vereinigung der Katholischen Kirchgemeinden des Kantons Zug sowie die Katholischen Kirchgemeinden Zug, Menzingen, Baar, Cham-Hünenberg, Steinhausen, Risch und Walchwil einen ausgefüllten Fragebogen ein.

Von den eingeladenen Parteien reichten die FDP, Die Liberalen Zug, die CVP Kanton Zug, die Alternative - Die Grünen Zug, die SVP Kanton Zug und die SP Kanton Zug eine Stellungnahme ein. Die Grünliberale Partei Kanton Zug liess sich nicht vernehmen.

Die Zuger Wirtschaftskammer und der Gewerbeverband Kanton Zug reichten innert Frist einen ausgefüllten Fragebogen ein, wobei der Gewerbeverband nur zu einer einzigen Frage Stellung bezog. Von Seiten der ZTV Zuger Treuhändervereinigung und der Zuger Steuervereinigung ZSV erfolgte keine Reaktion.

Von den eingeladenen Personalverbänden reichte einzig der Staatspersonalverband des Kantons Zug eine Stellungnahme ein. Die übrigen (Lehrerinnen- und Lehrerverein Kanton Zug, Verband Zuger Polizei, Personalverband der Zuger Gemeinden, Angestelltenvereinigung Region Zug) liessen sich nicht vernehmen.

Von den eingeladenen weiteren Adressaten reichten die Datenschutzstelle, das Obergericht, das Verwaltungsgericht, die Gebäudeversicherung, die Schifffahrtsgesellschaft für den Zugersee AG, die Ägerisee Schifffahrt AG, die Zugerbergbahn AG, die ZVB Zugerland Verkehrsbetriebe AG, der HEV Zugerland, der Zuger Bauernverband und die Gewerkschaft SYNA Zug/Schwyz eine Vernehmlassungsantwort ein.

Von den übrigen eingeladenen Adressaten (Zuger Pensionskasse, Advokatenverein des Kantons Zug, Feuerwehrverband des Kantons Zug, GBZ Gewerkschaftsbund des Kantons Zug, Gewerkschaft Unia Sektion Zug, Verband des Personals öffentlicher Dienste) gingen keine Eingaben ein.

Ein im Kanton Zug ansässiger Steuerpflichtiger reichte unaufgefordert eine eigene Vernehmlassung betreffend Steuerabzug für berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten ein.

#### **Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen**

Alle Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer, die sich zu dieser Frage geäußert haben, sprechen sich für den vorgeschlagenen Einschlag von 6 Prozent pro Sperrjahr auf gesperrten Mitarbeiteraktien für die Vermögenssteuer und für einen Quellensteuersatz von

15 Prozent (Kantons- und Gemeindesteuern zusammen) für Begünstigte aus, die im Ausübungszeitpunkt im Ausland leben.

### **Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds**

Bis auf die Gebäudeversicherung sind alle Vernehmlassungsteilnehmenden mit dem steuerfreien Maximalbetrag von 5000 Franken einverstanden. Die Gebäudeversicherung ist der Auffassung, dass ein steuerfreier Maximalbetrag von 10 000 Franken eingeführt werden sollte.

### **Besteuerung von Lotteriegewinnen**

Alle Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer, die sich zu dieser Frage geäußert haben, sprechen sich dafür aus, dass Lotteriegewinne erst steuerbar sind, wenn sie den Betrag von 1000 Franken übersteigen; als Einsatzkosten sollen 5 Prozent der einzelnen Lotteriegewinne, höchstens jedoch 5000 Franken abgezogen werden können. Der Gemeinderat Walchwil schlägt vor, dass bei Lotteriegewinnen generell keine Einkommens-, sondern nur eine Vermögensbesteuerung erfolgen solle.

### **Besteuerung nach dem Aufwand**

Von den Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmern, die sich zur Aufwandbesteuerung geäußert haben, spricht sich die überwiegende Mehrheit für eine Erhöhung der Mindestbemessungsgrundlage beim steuerbaren Einkommen auf 588 000 Franken und beim steuerbaren Vermögen auf 11 760 000 Franken aus. Die Zuger Wirtschaftskammer schlägt beim steuerbaren Einkommen 500 000 Franken und beim steuerbaren Vermögen 10 000 000 Franken als Mindestbemessungsgrundlage vor. Die SP begrüßt die geplanten Erhöhungen, wäre aber eigentlich für die Abschaffung der Pauschalbesteuerung. Die Alternative - Die Grünen Zug spricht sich gegen die Pauschalbesteuerung aus. Sie fordert eine Abschaffung von § 14 des Steuergesetzes. Die Besserstellung von ausländischen Steuerzahlenden gegenüber Schweizerinnen und Schweizern sei nicht hinnehmbar und untergrabe die Steuermoral. Auch die Gemeinde Steinhausen spricht sich gegen die Aufwand- und für eine ordentliche Besteuerung aus.

Der Regierungsrat hat in den letzten Jahren mehrmals bekundet, dass er an der Aufwandbesteuerung festhalten will; letztmals anlässlich der Beantwortung der Interpellation von Andreas Hürlimann betreffend Ende der Steuer-Sorglosigkeit für Pauschalbesteuerte und andere Steuerflüchtlinge (Vorlage Nr. 2188.2 - 14229). Mit der vorliegenden Revision wird das Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand vom 28. September 2012 ins kantonale Recht umgesetzt.

### **Steuerabzug für die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten**

Von den Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmern, die sich zur Höhe des abzugsfähigen Höchstbetrages geäußert haben, spricht sich eine Mehrheit für die vorgeschlagenen 12 000 Franken aus.

Die CVP bittet den Regierungsrat, eine höhere Limite zu prüfen. Auch der Staatspersonalverband erachtet die vorgeschlagene Grenze von 12 000 Franken als unnötig tief. Der Bauernverband schlägt einen abzugsfähigen Höchstbetrag von 15 000 Franken vor, die SVP einen solchen von 20 000 Franken. Die Privatperson, die sich spontan hat vernehmen lassen, spricht sich für einen Höchstbetrag von mindestens 24 000 Franken aus. Der Gewerbeverband und die Gemeinde Steinhausen beantragen, auf einen Höchstbetrag ganz zu verzichten.

Neu werden nicht nur Weiterbildungskosten, sondern auch berufliche Ausbildungskosten ab der Sekundarstufe II zum Abzug zugelassen. Während bisher berufliche Ausbildungskosten

nicht abzugsfähig waren, können sie (ab der Sekundarstufe II) neu bis zu einem Höchstbetrag von 12 000 Franken pro Jahr abgezogen werden. Da aber die berufsorientierten Ausbildungskosten neu in einem gemeinsamen Abzug mit den Weiterbildungskosten geregelt werden (müssen), werden auch die abzugsfähigen Weiterbildungskosten zwangsläufig analog begrenzt. Mit dem vorgeschlagenen Höchstbetrag von 12 000 Franken können nach Einschätzung des Bundes 90-92% aller Bildungsgänge vollumfänglich abgezogen werden.

### **Umsetzung der erheblich erklärten Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer**

Bis auf die SVP sind alle Vernehmlassungsteilnehmenden damit einverstanden, dass über die Umsetzung der erheblich erklärten Motion erst im Rahmen derjenigen Steuergesetzrevision entschieden werden soll, mit der die Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Recht überführt wird. Da die Gewinnsteuer bereits in anderen Kantonen an die Kapitalsteuer angerechnet werde, wäre nach Meinung der SVP die Umsetzung im Zuger Steuergesetz ein starkes Zeichen nach aussen, dass der Kanton – trotz der Unternehmenssteuerreform III – weiterhin für Unternehmen attraktiv bleiben wolle. Die CVP möchte die erheblich erklärte Motion in ein Postulat umwandeln. Die ALG lehnt die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer ab.

### **Motion der SVP-Fraktion betreffend Einführung der Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox**

Bis auf die SVP sind alle Vernehmlassungsteilnehmenden damit einverstanden, dass die Motion teilweise erheblich erklärt, aber erst im Rahmen der Überführung der Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Recht umgesetzt wird. Nach Ansicht der SVP ist es von Vorteil, wenn eine Boxenlösung im Kanton Zug vor dem nächsten Bericht zum OECD-Aktionsplan gegen die Erosion von Steuerbemessungsgrundlagen und die Gewinnverlagerung (BEPS) im September 2014, sicher aber vor den Empfehlungen der OECD zur Anpassung nationaler Rechtsgrundlagen im Verlauf des Jahres 2015, an die Hand genommen und eingeführt werde. Nach diesen weiteren Schritten der OECD dürfte die Einführung von Boxen nicht mehr so einfach möglich sein und gerade jetzt könnte eine «Zuger Boxenlösung» die Diskussion auf eidgenössischer Ebene positiv beeinflussen. Falls die dazumal eingeführte Zuger Lizenzbox nicht BEPS-konform wäre, sollte eine Übergangsfrist ausgehandelt werden, welche dem Kanton Zug für einen gewissen Zeitraum einen Wettbewerbsvorteil bringen würde. Die ALG spricht sich gegen die Einführung von Boxen aus.

### **Motion von Gabriela Ingold betreffend Grundstückgewinnsteuer**

Die CVP möchte die Motion mit der vorliegenden Teilrevision umsetzen. Die anderen Vernehmlassungsteilnehmenden haben sich dazu nicht geäußert.

## **4. Gründe und Rahmenbedingungen**

### **4.1 Bundesrechtliche Vorgaben**

#### **4.1.1 Steuerbefreiung der vom Bund konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen**

Auf den 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz über die Bahnreform 2 vom 20. März 2009 (AS 2009, 5597) in Kraft getreten. Dieses Gesetz regelt unter anderem die Steuerbefreiung bzw. Steuerpflicht von Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen neu. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung werden im DBG und im StHG neu definiert und präzisiert. Am 2. Dezember 2011 publizierte die Eidgenössische Steuerverwaltung nach einem ausführlichen Vernehmlassungsprozess das massgebende Kreisschreiben Nr. 35 «Besteuerung konzessionierter Ver-



kehr- und Infrastrukturunternehmen».

Steuerfrei sind ab 2010 nur noch solche Unternehmen, die vom Bund konzessioniert sind und für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrechterhalten (Art. 56 lit. d DBG; Art. 23 Abs. 1 lit. j StHG). Von der Steuerbefreiung ausgenommen sind jedoch Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben.

Im gleichen Kontext wurde auch der bisherige Art. 23 Abs. 2 StHG aufgehoben, der es den Kantonen bisher freistellte, konzessionierte Verkehrsunternehmen unter gewissen Umständen ganz oder teilweise von den Kantons- und Gemeindesteuern zu befreien. Mit dem Wegfall von Art. 23 Abs. 2 StHG fehlt nun die bundesrechtliche Grundlage für den bisherigen § 57 Abs. 1 Bst. d StG, der konzessionierte Verkehrsunternehmen dann von der Steuerpflicht befreite, wenn sie von verkehrspolitischer Bedeutung waren und im Steuerjahr keinen Reingewinn erzielten oder im Steuerjahr und den zwei vorangegangenen Jahren keine Dividenden oder ähnliche Gewinnanteile ausgerichtet hatten.

Das Steuergesetz muss zwingend an die neuen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes angepasst werden, ansonsten die neue StHG-Bestimmung weiterhin direkt zur Anwendung käme.

Von der neuen Regelung betroffen sind die ZVB Zugerland Verkehrsbetriebe AG, die Zugerbergbahn AG, die SGZ Schifffahrtsgesellschaft für den Zugersee AG sowie die Ägerisee Schifffahrt AG. Alle vier Gesellschaften besitzen eine Bundeskonzession zur regelmässigen, gewerbmässigen, regionalen Personenbeförderung nach dem Bundesgesetz über den Personenverkehr und erhalten dafür eine Abgeltung von Bund und / oder Kanton und Gemeinden.

Bis und mit 2009 waren alle vier Gesellschaften aufgrund von § 57 Abs. 1 Bst. d StG steuerbefreit und bezahlten dementsprechend keine Steuern. Mit Inkrafttreten des direkt anwendbaren Art. 23 Abs. 1 lit. j StHG im Jahr 2010 hat sich für die Zugerbergbahn AG, die SGZ Schifffahrtsgesellschaft für den Zugersee AG sowie die Ägerisee Schifffahrt AG faktisch nichts geändert. Sie bezahlen nach wie vor keine Steuern, da die konzessionierte Tätigkeit jeweils die gesamte Unternehmung umfasst und deshalb die gesamten Unternehmen steuerbefreit sind.

Die ZVB Zugerland Verkehrsbetriebe AG wurde ab 2010 neu für einen Teil ihres Betriebs steuerpflichtig. Für die konzessionierten Buslinien ist sie steuerbefreit, für ihre nicht konzessionierte Tätigkeit (Tankstelle, drittvermietetes Verwaltungsgebäude und Garage) unterliegt sie der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuer auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene. Die total bezahlten Steuern betragen gemäss den öffentlich zugänglichen Geschäftsberichten im Jahr 2010 37 000 Franken, im Jahr 2011 32 000 Franken und im Jahr 2012 79 000 Franken.

#### 4.1.2 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

Die Eidgenössischen Räte haben am 17. Dezember 2010 das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verabschiedet (AS 2011, 3259). Dieses Gesetz bezweckt die Harmonisierung der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen und statuiert dazu weitgehend identische Regelungen im DBG und im StHG. Am 27. Juni 2012 hat der Bundesrat die neuen gesetzlichen Bestimmungen präzisiert, indem er eine Mitarbeiterbeteiligungsverordnung (MBV; SR 642.115.325.1; AS 2012, 3847) per 1. Januar 2013 erlassen hat, welche insbesondere die Bescheinigungspflichten der Arbeitgebenden bei der Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen näher umschreibt. Das Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung gibt einen umfassenden Überblick über die steuerlichen Auswirkungen der neuen Gesetzesbestimmungen.

Nach der Konzeption des Schweizerischen Steuerrechts sind alle Einkünfte aus privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnissen grundsätzlich steuerbar. Darunter fallen auch die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen. Bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Einkommenssteuern werden sowohl die frei verfügbaren wie auch die gesperrten Mitarbeiteraktien zum Zeitpunkt des Erwerbs besteuert. Ebenfalls zum Zeitpunkt des Erwerbs besteuert werden börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, die frei verfügbar sind. Der geldwerte Vorteil entspricht dem Verkehrswert vermindert um einen allfälligen Erwerbspreis. Bei gesperrten Mitarbeiteraktien wird der Verkehrswert (z.B. Börsenkurs) der Aktien mit einem Diskont von jährlich 6 Prozent während maximal zehn Jahren reduziert. Nicht börsenkotierte und gesperrte Mitarbeiteroptionen werden hingegen aufgrund der neuen Bundesgesetzgebung zum Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Der geldwerte Vorteil entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis. Dadurch müssen diese Optionen nicht mehr nach komplizierten finanzmathematischen Formeln bewertet werden. Die Besitzer solcher nicht börsenkotierter oder gesperrter Mitarbeiteroptionen können zwischen dem Erwerb und der Ausübung der Option in verschiedenen Ländern wohnhaft und tätig sein. Ist oder war die bzw. der Begünstigte während eines Teils dieser Zeit in der Schweiz wohnhaft, so kommt der Schweiz ein anteilmässiges Besteuerungsrecht zu. Dieser Anteil entspricht der Dauer der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit der Mitarbeitenden gemessen an der gesamten Zeitspanne zwischen Optionserwerb und Entstehen des Ausübungsrechts. In der Praxis zeichnet sich ab, dass die anteilmässige Besteuerung nicht nur bei gesperrten und bei nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen zur Anwendung kommt, sondern auch bei Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und bei unechten Mitarbeiterbeteiligungen. Lebt die begünstigte Person im Ausübungszeitpunkt in der Schweiz, so ist der Wohnsitzkanton für die Steuererhebung zuständig. Wenn die begünstigte Person im Ausübungszeitpunkt im Ausland lebt, hat das schweizerische Unternehmen die anteilmässigen Steuern in Form einer Quellensteuer an seinen Sitzkanton abzuliefern (Art. 8 MBV). Für die direkte Bundessteuer kommt in diesem Fall der Maximal-Steuersatz von 11,5 Prozent zur Anwendung.

Das Bundesgesetz trat am 1. Januar 2013 in Kraft. Die Kantone mussten ihre Steuergesetze auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes an die Vorgaben des StHG anpassen (Art. 72m StHG). Einen eigenen Rechtsetzungsspielraum hatten die Kantone bei der Umsetzung des neuen Bundesgesetzes grundsätzlich nicht. Ausnahmen bildeten aufgrund der Tarifautonomie der Kantone die Höhe des Einschlages auf gesperrten Mitarbeiteraktien für die Vermögenssteuer sowie der Quellensteuersatz für Begünstigte, die im Ausübungszeitpunkt im Ausland leben. Der Kanton Zug setzte das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen auf den 1. Januar 2013 übergangsweise durch eine Änderung der Verordnung zum Steuergesetz (§§ 19<sup>bis</sup> und 31<sup>bis</sup>) um. Im Rahmen der laufenden Steuergesetzrevision kann das Bundesgesetz nun ins formelle kantonale Steuergesetz überführt werden. Im Gegenzug können §§ 19<sup>bis</sup> und 31<sup>bis</sup> der Verordnung zum Steuergesetz wieder aufgehoben werden.

Die neuen Gesetzesbestimmungen führen gegenüber der Veranlagungspraxis, wie sie bis Ende 2012 zur Anwendung gelangte, zu keinen neuen Steuertatbeständen. Es kann jedoch bei gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, bei denen die geldwerten Vorteile neu durchwegs im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen besteuert werden, nicht ausgeschlossen werden, dass diese geldwerten Vorteile nach der bisherigen Veranlagungspraxis in einzelnen Fällen schon im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert wurden. Die Verschiebung des Zeitpunkts der Besteuerung kann sich auf die Bemessungsgrundlage auswirken, weil diese vom jeweils geltenden Verkehrswert der den Mitarbeiteroptionen zugrunde liegenden Beteiligungspapieren abhängt. Die sich daraus ergebenden Belastungsunterschiede zugunsten oder zulasten der Steuerpflichtigen sind jedoch durch das zwingende Bundesrecht vorgegeben und dürften finanziell kaum ins Gewicht fallen.

Nach geltender Praxis und auch gemäss dem Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen sind Personen, welche die geldwerten Vorteile aus gesperrten Mitarbeiteroptionen während ihres Wohnsitzes in der Schweiz verdient haben, jedoch im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen im Ausland wohnhaft sind, für diese Vorteile anteilmässig in der Schweiz steuerpflichtig. Nach bisheriger Veranlagungspraxis kamen in solchen Fällen die allgemeinen Quellensteuertarife für ausländische Arbeitnehmende gemäss §§ 81 f. StG zur Anwendung. Neu kommt eine fixe Quellensteuer von 15 Prozent (Kantons- und Gemeindesteuern) zur Anwendung. Daraus ergeben sich – je nach Höhe der geldwerten Vorteile – gewisse Mehrbelastungen. Das Modell einer fixen Quellensteuer ist jedoch durch die neue, ebenfalls feste Quellensteuer von 11,5 Prozent bei der direkten Bundessteuer – und damit durch das Bundesrecht – vorgezeichnet und entspricht in der Höhe dem Quellensteuersatz, mit dem auch quellenbesteuerte Organe juristischer Personen eine allfällige Mitarbeiterbeteiligung versteuern müssen.

Schliesslich wurde schon in der Botschaft des Bundesrates vom 17. November 2004 vermerkt, dass, mangels statistischer Grundlagen, die finanziellen Auswirkungen nicht vorhersehbar seien. Auch sei schwer abzuschätzen, wie die Wirtschaft auf das vorgeschlagene Besteuerungsmodell reagieren werde (BBI 2005, S. 600). Aussagen zu den Auswirkungen auf den Steuerertrag sind daher nicht möglich. Aus den vorstehend dargelegten Gründen dürften diese Auswirkungen jedoch nicht ins Gewicht fallen.

Um die vollständige und rechtsgleiche Besteuerung aller geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen sicherzustellen, verpflichten das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen und die Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen die Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber, den Steuerbehörden direkt diverse Bescheinigungen einzureichen. Die Steuerverwaltung rechnet mit mehreren Tausend Bescheinigungen pro Jahr. Diese müssen einzeln den Steuerdossiers der steuerpflichtigen natürlichen Personen zugewiesen oder an andere Kantone weitergeleitet werden, was zu einem personellen Mehraufwand führt.

#### 4.1.3 Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes

Das Eidgenössische Parlament hat am 17. Juni 2011 das Bundesgesetz über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes verabschiedet (BBI 2011, 4921). Dieses beinhaltet eine Änderung von DBG und StHG. Danach ist der Sold der Milizfeuerwehrleute in Bund und Kantonen für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr (Übungen, Pikettdienste, Kurse, Inspektionen und Ernstfalleinsätze zur Rettung, Brandbekämpfung, allgemeine Schadenwehr, Elementarschadenbewältigung und dergleichen) steuerfrei. Steuerbar sind gemäss zwingendem Bundesrecht dagegen Pauschalzulagen für Kader, Funktionszulagen sowie Entschädigungen für administrative Arbeiten und für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt. Im Bund ist der steuerfreie Sold auf einen jährlichen, nicht indexierten Maximalbetrag von 5000 Franken begrenzt. Die Kantone müssen den steuerfreien Sold ebenfalls nach oben begrenzen. Einen weitergehenden Rechtssetzungsspielraum haben die Kantone nicht; so sind sie namentlich an die Definition des steuerfreien Soldes bzw. der steuerbaren Entschädigungen gebunden.

Das Bundesgesetz trat auf den 1. Januar 2013 in Kraft. Die Kantone haben ihre Steuergesetze innert zwei Jahren anzupassen, also auf 2015. Da die nächste Steuergesetzrevision erst auf 2016 in Kraft treten wird und weil der Regierungsrat auch grundsätzlich der Meinung ist, dass Gesetze, so auch das Steuergesetz, wenn möglich nicht im Einjahresrhythmus geändert werden sollten, wird das Bundesgesetz über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes mit Wir-

kung für das Steuerjahr 2015 durch eine Änderung der Verordnung zum Steuergesetz umgesetzt, bevor die neue Bestimmung dann per 1. Januar 2016 ins formelle kantonale Steuergesetz übernommen wird.

Mangels einer einleuchtenden Begründung für eine tiefere oder eine höhere kantonale Grenze und weil gleichlautende Bestimmungen bei den Bundes- und bei den Kantonssteuern das Veranlagungsverfahren erleichtern, werden als Höchstbetrag bei den Kantons- und Gemeindesteuern ebenfalls 5000 Franken vorgeschlagen.

Die Steuerverwaltung hat die bisherige Bestimmung in § 23 Bst. h StG, wonach der Sold für Schutzdienst steuerfrei ist, stets weit ausgelegt und auch die Feuerwehr unter den Begriff «Schutzdienst» subsumiert. Dies führte bereits bisher zu einer Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes. Die bisherige Praxis ist somit weitgehend deckungsgleich mit der zukünftigen Regelung, weshalb mit keinen finanziellen Auswirkungen zu rechnen ist.

#### 4.1.4 Besteuerung von Lotteriegewinnen

Am 15. Juni 2012 haben die eidgenössischen Räte das Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen verabschiedet (AS 2012, 5977). Dieses Bundesgesetz sieht Änderungen vor im DBG, im StHG sowie im Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG). Die Vorlage geht zurück auf eine parlamentarische Initiative aus dem Jahr 2009, die zum Ziel hatte, den administrativen Aufwand bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen zu vermindern und die im Vergleich mit den in den Spielbanken erzielten, steuerfreien Gewinnen bestehende Ungleichbehandlung abzubauen.

Neu sind bei der direkten Bundessteuer steuerbar «die einzelnen Gewinne von über 1000 Franken aus einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung» (Art. 23 Bst. e DBG). Steuerfrei sind dementsprechend «die einzelnen Gewinne bis zu einem Betrag von 1000 Franken aus einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung» (Art. 24 Bst. j DBG). Weiter werden «von den einzelnen Gewinnen aus Lotterien oder lotterieähnlichen Veranstaltungen (Art. 23 Bst. e DBG) [...] 5 Prozent, jedoch höchstens 5000 Franken, als Einsatzkosten abgezogen» (Art. 33 Abs. 4 DBG).

Bei den Kantons- und Gemeindesteuern sind gemäss StHG neu steuerfrei «die einzelnen Gewinne aus einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag» (Art. 7 Abs. 4 Bst. m StHG). Abgezogen werden «die Einsatzkosten in der Höhe eines nach kantonalem Recht bestimmten Prozentbetrags der einzelnen Gewinne aus einer Lotterie oder einer lotterieähnlichen Veranstaltung; die Kantone können einen Höchstbetrag für den Abzug vorsehen» (Art. 9 Abs. 2 Bst. n StHG). Im Verrechnungssteuergesetz (VStG) wird die Freigrenze von 50 auf ebenfalls 1000 Franken erhöht.

Die Kantone müssen ihre Steuergesetze innert zweier Jahre nach Inkrafttreten der Änderungen im StHG anpassen. Nach Ablauf dieser Frist finden diese Änderungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Steuerrecht widerspricht (Art. 72p StHG). Nachdem die Referendumsfrist für das Bundesgesetz vom 15. Juni 2012 am 4. Oktober 2012 unbenutzt abgelaufen ist, setzte der Bundesrat die Änderung im VStG auf den 1. Januar 2013 und die Änderungen im DBG und StHG auf den 1. Januar 2014 in Kraft (AS 2012, 5979). In Verbindung mit der erwähnten zweijährigen Anpassungsfrist bedeutet das, dass die Kantone ihre Steuergesetze bis 2016 an die Änderungen im StHG anzupassen haben.

Unterschiedliche Regeln bei den Kantons- und Gemeindesteuer auf der einen und bei der direkten Bundessteuer auf der anderen Seite erschweren das Deklarations- und Veranlagungsverfahren für diese gleichzeitig zu veranlagenden Steuern erheblich. Ähnliches gilt, wenn die Regeln bei der Einkommenssteuer und der Verrechnungssteuer nicht aufeinander abgestimmt sind, da die Rückerstattung der Verrechnungssteuer davon abhängt, ob das in Frage stehende Einkommen bei der Einkommenssteuer korrekt deklariert wird. Aus diesen Gründen soll der Betrag von 1000 Franken, bis zu dem die einzelnen Gewinne aus einer Lotterie oder lotterieähnlichen Veranstaltung steuerfrei sind, auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelten. Ebenso sollen Prozentbetrag und Höchstbetrag für die abzugsfähigen Einsatzkosten analog der direkten Bundessteuer festgelegt werden.

Für die finanziellen Auswirkungen der neuen Bestimmungen auf den Steuerertrag ist zu berücksichtigen, dass nach geltendem Steuergesetz (§ 22 Bst. e StG) Einkünfte aus Lotterien und lotterieähnlichen Veranstaltungen vollumfänglich steuerbar sind. Gleichzeitig können auch die Einsatzkosten unbeschränkt abgezogen werden. Insgesamt dürften die neuen Bestimmungen zu minimalen Steuerausfällen führen. Aufgrund der Ausführungen im Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 24. Juni 2011 (BBI 2011, 6533 - 6538) kann angenommen werden, dass die Mindereinnahmen für Kanton und Gemeinden zusammen nur wenige zehntausend Franken ausmachen werden.

#### 4.1.5 Besteuerung nach dem Aufwand

Die Eidgenössischen Räte haben am 28. September 2012 das Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand verabschiedet (AS 2013, 779). Die geänderten Bestimmungen im DBG und im StHG sehen Verschärfungen und Präzisierungen vor, um das Instrument der Aufwandbesteuerung zu verbessern und die Akzeptanz dieser Besteuerungsform zu stärken.

Das Schweizerische Steuerrecht bietet schon bisher unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, dass eine steuerpflichtige Person anstelle der ordentlichen Einkommens- und Vermögensbesteuerung die so genannte Besteuerung nach dem Aufwand wählen kann. Diese Art der Besteuerung wird in der Umgangssprache auch als Pauschalbesteuerung bezeichnet. Bei der Aufwandbesteuerung wird die Steuer – wie der Name schon sagt – nach dem effektiven Lebensaufwand der steuerpflichtigen Personen berechnet.

Neu muss der Aufwand mindestens das Siebenfache und nicht mehr das Fünffache der Wohnkosten betragen. Bei der direkten Bundessteuer muss die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Steuer zudem mindestens 400 000 Franken betragen. Für die Kantons- und Gemeindesteuern müssen die Kantone, die noch keine Mindestbemessungsgrundlage kennen, ebenfalls eine solche einführen. Der Kanton Zug kennt in der Praxis (nicht aber im Gesetz) schon seit vielen Jahren eine faktische Mindestbemessungsgrundlage; sie beträgt zurzeit 420 000 Franken steuerbares Einkommen. Der Regierungsrat hat diese faktische Mindestbemessungsgrundlage bei der Beantwortung von parlamentarischen Vorstössen wiederholt als zweckmässig bezeichnet und unterstützt, so etwa in seiner Antwort vom 1. September 2009 auf zwei ähnlich lautende Aufwandbesteuerungs-Vorstösse der SP-Fraktion vom 9. Februar 2009 und der Alternativen Fraktion vom 11. Februar 2009 (Vorlage Nr. 1782.2/1783.2 - 13190). Bei der Festlegung dieses Mindestbetrages ging die Steuerverwaltung von der Überlegung aus, dass im Kanton Zug für die Miete einer den Bedürfnissen von Aufwandbesteuerten entsprechenden Wohnstätte mit 7000 Franken pro Monat gerechnet werden muss; der fünffache Jahresmietzins ergibt den heutigen Mindestbetrag von 420 000 Franken. Der revidierte § 14 StG überträgt die Kompetenz zur Festlegung des Mindestbetrages neu formell an den Regierungsrat. Da die Bemessungsgrundlage gemäss Vorgabe des Bundes in Zukunft mindestens die sie-

benfache Jahresmiete betragen muss, plant der Regierungsrat, die Grenze auf 588 000 Franken zu erhöhen. In der kantonalen Veranlagungspraxis wird dieser Mindestbetrag grundsätzlich auch bei der direkten Bundessteuer Anwendung finden.

Die neue Regelung hält zudem klar fest, dass für die Steuerbemessung der weltweite Aufwand massgebend ist. Zudem müssen beide Ehegatten alle Voraussetzungen erfüllen, damit eine Besteuerung nach dem Aufwand möglich ist. Auch werden diejenigen Kantone, welche die Vermögenssteuer anders als der Kanton Zug bei der Aufwandbesteuerung nicht berücksichtigen, explizit verpflichtet, die Vermögenssteuer in Zukunft ebenfalls durch die Aufwandbesteuerung abzugelten. Für Schweizerinnen und Schweizer ist die Aufwandbesteuerung nicht möglich.

Die Kantone müssen ihre Gesetzgebung auf 2016 an den geänderten Art. 6 StHG anpassen (Art. 72q Abs. 1 StHG). Auf denselben Zeitpunkt treten auch die diesbezüglichen Bestimmungen bei der direkten Bundessteuer in Kraft. Ebenfalls auf den 1. Januar 2016 tritt auch die totalrevidierte Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (SR 642.123) in Kraft (AS 2013, 787). Für Personen, die zu diesem Zeitpunkt bereits nach dem Aufwand besteuert werden, gilt eine fünfjährige Übergangsfrist. Die neuen Regeln gelten für diese Personen somit erst ab dem 1. Januar 2021.

Da die Mindestbemessungsgrundlagen von 588 000 Franken steuerbares Einkommen und 11 760 000 Franken steuerbares Vermögen (Zwanzigfaches Einkommen) in den Jahren 2016 bis 2020 lediglich für neue Aufwandbesteuerte zur Anwendung kommen werden, ist während diesen Jahren nur mit Mehreinnahmen von wenigen Zehntausend Franken pro Jahr zu rechnen. Ab 2021 werden die neuen Mindestbeträge für alle Aufwandbesteuerten gelten. Sofern die meisten Personen, die heute nach dem Aufwand besteuert werden, im Kanton Zug wohnhaft bleiben bzw. nicht auf die allenfalls günstigere ordentliche Besteuerung wechseln, könnten Mehreinnahmen bei der Kantonssteuer von etwa 450 000 Franken erwartet werden (300 000 Franken Einkommenssteuer, 150 000 Franken Vermögenssteuer).

#### 4.1.6 Steuerabzug für die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten

Am 27. September 2013 erliessen die Eidgenössischen Räte das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (BBI 2013, 7385). Im geltenden Recht können Weiterbildungskosten, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem gegenwärtigen Beruf stehen, unbeschränkt zum Abzug gebracht werden. Nicht abzugsfähig sind Ausbildungskosten, freiwillige Umschulungskosten und Erstausbildungskosten. Neu werden nicht nur Weiterbildungskosten, sondern auch berufliche Ausbildungskosten ab der Sekundarstufe II, einschliesslich der Umschulungskosten, zum Abzug zugelassen. Mit dem einheitlichen Abzug der Kosten für die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung entfällt in diesem Bereich die Unterscheidung zwischen Aus- und Weiterbildungskosten, die bisher in der Praxis immer wieder zu Abgrenzungsschwierigkeiten führte. Die Erstausbildung kann weiterhin nicht abgezogen werden. Der Abzug ist neu betragsmässig begrenzt, dies im Gegensatz zum bisher geltenden Abzug für Weiterbildungskosten als Berufskosten. Sofern die Kosten nicht von der Arbeitgeberin bzw. vom Arbeitgeber übernommen werden, kann die steuerpflichtige Person beim Bund höchstens 12 000 Franken abziehen. Die Kantone können die Obergrenze selbst bestimmen. Mangels einer einleuchtenden Begründung für eine tiefere oder eine höhere kantonale Grenze und weil gleichlautende Bestimmungen bei den Bundes- und bei den Kantonssteuern das Veranlagungsverfahren erleichtern, werden als Höchstbetrag bei den Kantons- und Gemeindesteuern ebenfalls 12 000 Franken vorgeschlagen.

Die von der Arbeitgeberin oder vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung des eigenen Personals, einschliesslich der Umschulungskosten, gehören

nun uneingeschränkt zum geschäftsmässig begründeten Aufwand und stellen damit in keinem Fall einen geldwerten Vorteil für die Arbeitnehmerin oder den Arbeitnehmer dar.

Das Bundesgesetz tritt auf den 1. Januar 2016 in Kraft. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung auf diesen Zeitpunkt hin anzupassen (Art. 72r StHG).

Die Steuerausfälle dürften sich in engen Grenzen halten. Neu können zwar auch gewisse Ausbildungskosten zum Abzug geltend gemacht werden: im Gegensatz zum alten Weiterbildungsabzug ist der neue Abzug hingeben betragsmässig begrenzt. Diese beiden Neuerungen dürften sich gegenseitig in etwa kompensieren. Die Steuerverwaltung schätzt die möglichen Steuerausfälle bei der Kantonssteuer auf 200 000 Franken.

Im Veranlagungsverfahren müssen wegen der Ausdehnung des Abzuges mehr Belege geprüft werden, was zu einem personellen Mehraufwand führt.

#### 4.1.7 Formelle Anpassungen aufgrund weiterer Bundeserlasse

Das Eidgenössische Parlament hat neben den oben dargestellten Gesetzesänderungen, die einen direkten Einfluss auf die Steuergesetzgebung der Kantone haben, auch diverse Bundeserlasse geändert, die das Zuger Steuergesetz lediglich indirekt beeinflussen, indem altbekannte Begriffe durch neue ersetzt oder untergeordnete Verfahrensvorschriften präzisiert werden. Damit das kantonale Steuergesetz auch in formeller Hinsicht der übergeordneten Bundesgesetzgebung entspricht, sind verschiedene Anpassungen notwendig oder zumindest sinnvoll.

So werden die §§ 26<sup>bis</sup> Abs. 1, 62<sup>bis</sup> Abs. 1, 126 Abs. 2 und 127 Abs. 3 StG begrifflich an das neue Rechnungslegungsrecht angepasst, welches am 1. Januar 2013 in Kraft getreten ist (AS 2012, 6679). Der neue Artikel 957 OR bestimmt in Absatz 1, welche Unternehmen die Regeln einer kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung einzuhalten haben. In Absatz 2 legt er fest, bei welchen Unternehmen eine vereinfachte Buchführung genügt. Gestützt auf diese Änderung erfolgt eine begriffliche Anpassung, die auf den neuen Artikel 957 OR Bezug nimmt.

Die Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 19. Dezember 2008 (AS 2011, 725) betreffend Erwachsenenschutz, Personenrecht und Kindesrecht, in Kraft getreten auf den 1. Januar 2013, führt bei den steuerlichen Bestimmungen über die Inventaraufnahme zu einer formellen Anpassung in den §§ 150 Abs. 4 und 152 Abs. 2 StG.

Seit dem Inkrafttreten der Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO; SR 272) vom 19. Dezember 2008 auf den 1. Januar 2011 und der durch diese veranlassten Änderungen des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) bildet die Schweiz einen einheitlichen Vollstreckungsraum. Deshalb berechtigt jede vollstreckbare Verfügung einer schweizerischen Verwaltungsbehörde, gleichgültig, ob es sich um eine Bundes-, Kantons- oder Gemeindebehörde handelt, zur definitiven Rechtsöffnung. § 160 Abs. 1 StG kann deshalb ersatzlos aufgehoben werden.

Im Bereich der Quellensteuer wird den Schuldnerinnen und Schuldner der steuerbaren Leistung (SSL), also den Arbeitgeberinnen und Arbeitgebern, mit dem schweizweiten Projekt «Lohnstandard-Quellensteuer» (ELM/QSt) neu die Möglichkeit geboten, ihre Quellensteuerdaten (Tarifeinstufungen, Abrechnungen, Meldungen) elektronisch an die Steuerverwaltungen zu übermitteln. Es steht ihnen aber frei, ob sie die zertifizierte Lohnsoftware ELM/QSt erwerben oder weiterhin Papier- oder Onlineformulare verwenden wollen. In denjenigen Fällen, in denen die SSL die Quellensteuern nicht mittels ELM/QSt abrechnen, ist die Neuanstellung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern unverändert innert acht Tagen zu

melden. Bei Arbeitgeberinnen und Arbeitgebern, welche mit ELM/QSt abrechnen, erfolgt die Meldung mittels monatlicher elektronischer Abrechnung. Die Tarifeinstufung wird dabei über die Lohnsoftware ELM/QSt unterstützt und kann in der Folge direkt bei der Verbuchung der Quellensteuerabrechnung durch die Steuerverwaltung verifiziert werden. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich, den Arbeitgeberinnen und Arbeitgebern, welche über ELM/QSt abrechnen, insoweit entgegen zu kommen, als auf die Einhaltung der achttägigen Anmeldefrist verzichtet werden kann (vgl. analogen Art. 3a Abs. 2 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer [QStV; SR 642.118.2]).

#### 4.1.8 Neues Rechtsmittel beim Steuererlass

Die Eidgenössischen Räte haben nach Start des Vernehmlassungsverfahrens zur vorliegenden Steuergesetzrevision am 20. Juni 2014 das Bundesgesetz über eine Neuerung des Steuererlasses (Steuererlassgesetz; BBl 2014, 5169) verabschiedet. Es wird voraussichtlich auf den 1. Januar 2016 in Kraft treten.

Nach geltendem Recht werden Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer einerseits durch die Kantone und andererseits durch die Eidgenössische Erlasskommission (EEK) beurteilt. Die EEK entscheidet über Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer im Umfang von mindestens 25 000 Franken pro Jahr. Mit dem Steuererlassgesetz erhalten die Kantone neu die Kompetenz zur Beurteilung aller Erlassgesuche, welche die direkte Bundessteuer betreffen.

Bisher können Erlassentscheide der Steuerverwaltung betreffend die direkten Bundessteuern sowie die kantonalen und gemeindlichen Einkommens- und Gewinnsteuern mit Rekurs ans kantonale Verwaltungsgericht weitergezogen werden. Das neue Steuererlassgesetz öffnet mit einer Änderung von Artikel 83 lit. m des Bundesgerichtsgesetzes (BGG) den Rechtsweg mittels der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Dies, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Damit soll in Grundsatzfragen eine schweizweit einheitliche Rechtsprechung gewährleistet werden. Das Kantonale Steuergesetz muss zwingend mit diesem neuen Rechtsmittel ergänzt werden.

## 4.2 Parlamentarische Vorstösse

### 4.2.1 Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer – steuerliche Entlastung von Risikokapital vom 23. April 2010 (Vorlage Nr. 1931.1 - 13402)

Die FDP-Fraktion hatte am 23. April 2010 eine Motion mit folgendem Antrag eingereicht:

«Der Regierungsrat wird beauftragt, das Zuger Steuergesetz dahingehend zu ändern, dass die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet werden kann.»

Zur Begründung führte die FDP-Fraktion aus, dass die Kantone mit der Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Art. 30 Abs. 2, aufgrund der durch den Souverän am 24. Februar 2008 angenommenen Unternehmenssteuerreform II, die Möglichkeit erhielten, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen. Juristische Personen entrichteten auf Kantons- und Gemeindeebene Gewinn- und Kapitalsteuern. Die Gewinnsteuer sei ertragsabhängig und falle entsprechend der Höhe des erwirtschafteten Gewinns an. Die Kapitalsteuer dagegen sei ertragsunabhängig und belaste die unternehmerische Substanz auch dann, wenn kein oder nur wenig Gewinn erzielt werde. Sie belaste Risikokapital und hemme Investitionstätigkeiten. Auf Bundesebene sei diese 1997 abgeschafft worden. International werde sie kaum mehr angewandt. Die Kapitalsteuer könne an



die Substanz eines Unternehmens gehen, wenn sie auf das Vermögen, das notabene schon mehrmals besteuert wurde, selber zugreife und nicht bloss auf das daraus erwirtschaftete Einkommen. Dies sei schädlich und müsse verhindert werden.

Kapitalgesellschaften könnten durch die Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer von einer Steuer erleichtert werden, die an ihrer Substanz zehre und ihre Finanzkraft schwäche. Insbesondere für Klein- und Mittelbetriebe biete eine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer eine finanzielle Entlastung. Zusätzlich bestehe die Möglichkeit, dass der Gewinnanreiz steige und somit eine Kompensation des Steuersubstrates erwartet werden könne. Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer stärke den Unternehmensstandort Zug. Dieser müsse seine Attraktivität als Wirtschaftsstandort und Finanzplatz sicherstellen und wettbewerbsfähig bleiben.

Der Regierungsrat beantragte im Rahmen der Steuergesetzrevision 2012, die Gewinnsteuer nicht an die Kapitalsteuer anzurechnen und die Motion der FDP-Fraktion nicht erheblich zu erklären. Nachdem der einfache obere Gewinnsteuersatz auf 6,25 Prozent im Steuerjahr 2012, auf 6 Prozent im Steuerjahr 2013 und auf 5,75 Prozent ab dem Steuerjahr 2014 gesenkt werden solle, bestehe mit Blick auf ein ausgewogenes Gesamtpaket kein weiterer Handlungsbedarf. Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer würde Steuerausfälle von 7,5 Millionen Franken beim Kanton und von 6 Millionen Franken bei den Gemeinden verursachen. Diese Summe wolle der Regierungsrat lieber gezielt für die erwähnte gestaffelte Senkung der Gewinnsteuer einsetzen, da beim Standortwettbewerb das Hauptaugenmerk auf der Gewinnsteuer liege, nicht aber auf der Kapitalsteuer.

In der Schlussabstimmung erklärte der Kantonsrat die Motion nach intensiven Diskussionen in der vorberatenden Kommission, in der Staatswirtschaftskommission und im Ratsplenum mit 45 : 21 Stimmen erheblich, schrieb sie aber noch nicht ab; das Motionsbegehren sei bei der nächsten Gesetzesrevision zu berücksichtigen bzw. neu zu beurteilen.

Die Unternehmenssteuerreform III auf Bundesebene ist noch nicht Gegenstand des aktuellen Gesetzgebungsverfahrens, sie wirft aber ihren grossen Schatten unverkennbar voraus und wird den Kanton Zug – wie auch praktisch alle anderen Kantone – in wenigen Jahren vor grosse finanzielle Herausforderungen stellen. Aus diesem Grund gebietet sich für die nun vorgeschlagene fünfte Teilrevision des Steuergesetzes eine grosse Zurückhaltung bei nicht unmittelbar dringlichen materiellen Änderungen und insbesondere steuerlichen Entlastungen jeglicher Art. Der Kanton Zug soll sich mit Blick auf die anstehende Grossbaustelle Unternehmenssteuerreform III einen grösstmöglichen finanziellen Handlungsspielraum bewahren und die Herausforderung dann auf der Basis eines soliden Finanzhaushalts angehen können.

Der Regierungsrat unterstützt die vom Bundesrat angekündigte Unternehmenssteuerreform III grundsätzlich. Auf kantonaler Ebene kann aber erst legiferiert werden, wenn die internationalen Rahmenbedingungen etwas klarer abschätzbar sind und das Eidgenössische Parlament den genauen Inhalt des Reformvorhabens festgelegt hat. Zu grosse Unsicherheiten bestehen im Moment nicht nur hinsichtlich der steuerlichen Bestimmungen im engeren Sinne, sondern auch bezüglich der Folgeauswirkungen für den Nationalen Finanzausgleich (NFA). Die Unternehmenssteuerreform III soll deshalb Gegenstand einer späteren separaten kantonalen Vorlage bilden.

Auch über die Umsetzung der erheblich erklärten Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer soll erst im Rahmen derjenigen Steuergesetzrevision entschieden werden, mit der die Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Recht über-

führt werden wird.

Damit der Kanton Zug – im Interesse nicht nur des eigenen Kantons, sondern auch der ganzen Schweiz – auch in Zukunft national und international wettbewerbsfähig bleiben kann, muss ihm ein finanzieller Spielraum verbleiben, welcher es ihm erlaubt, sich an die neuen internationalen Entwicklungen und Massstäbe anzupassen. Wie der Regierungsrat bereits am 12. Juni 2013 in seiner Medienmitteilung zur angekündigten Unternehmenssteuerreform III ausgeführt hat, wird der Kanton Zug darauf angewiesen sein, die heutige Gewinnsteuerbelastung von rund 14,5 Prozent auf etwa 12 Prozent massvoll senken zu können. Der Umbau des Zuger Unternehmenssteuerrechts soll weitgehend aufkommensneutral erfolgen. Das heisst, dass sich die Mehreinnahmen aus einer allfälligen Anpassung der Besteuerungsregeln für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften und die Mindereinnahmen aus der Senkung des ordentlichen Gewinnsteuersatzes und einer allfälligen Einführung einer Lizenzbox und ähnlicher Massnahmen gegenseitig ausgleichen sollen.

Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer würde aktuell Steuerausfälle von 8,3 Millionen Franken beim Kanton und von 6,7 Millionen Franken bei den Gemeinden verursachen. Im heutigen Zeitpunkt bestehen noch viele Unsicherheiten in Bezug auf die Umgestaltung des Unternehmenssteuersystems. Damit der Kanton Zug sein Unternehmenssteuerrecht dereinst weitgehend aufkommensneutral umbauen kann, braucht er einen gewissen finanziellen Spielraum. Die Frage der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer soll deshalb erst im Rahmen derjenigen Steuergesetzrevision entschieden werden, mit der die Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Recht überführt werden wird. Dannzumal wird eine komplette Auslegeordnung der Unternehmensbesteuerung zu machen sein; und dazu gehört unzweifelhaft auch die Frage der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.

Der Vollständigkeit halber sei zudem erwähnt, dass im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III auch geprüft wird, im Steuerharmonisierungsgesetz spezielle Entlastungen bei der Kapitalsteuer auf mobile Aktiven einzuführen. Eine weitere Alternative könnte darin bestehen, die bestehenden Bestimmungen zur Kapitalsteuer im Steuerharmonisierungsgesetz aufzuheben und diesen Bereich vollumfänglich der kantonalen Autonomie zu überlassen. Auch diese in absehbarer Zeit denkbaren Anpassungen des Steuerharmonisierungsgesetzes im Bereich der Kapitalbesteuerung sprechen dafür, mit dem Entscheid über die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer im Moment noch zuzuwarten.

Eine Umwandlung einer Motion in ein Postulat ist gemäss § 39 Abs. 3 GO KR (BGS 141.1) nur bis zur Erheblicherklärung möglich. Eine Umwandlung - wenn sie denn möglich wäre - ist aber gar nicht notwendig, da mit der vorliegenden StG-Revision dem Kantonsrat im Sinne von § 39bis Abs. 2 GO KR beantragt wird, die Frist zur Erledigung der Motion bis zur Umsetzung der USR III zu erstrecken. Mit der Erstreckung ist der Entscheid gefällt, die Umsetzung nicht mit der StG-Revision 2016 an die Hand zu nehmen. Mit der Erstreckung der Frist wird auch die materielle Behandlung offen gelassen bzw. auf die Umsetzung der USR III vertagt.

#### 4.2.2 Motion der SVP-Fraktion betreffend Einführung der Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox im Kanton Zug vom 26. Februar 2013 (Vorlage Nr. 2225.1 - 14261)

Die SVP-Fraktion hat am 26. Februar 2013 folgende Motion eingereicht:

«Der Regierungsrat wird beauftragt, dem Kantonsrat einen Gesetzesentwurf für die Einführung einer Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox vorzulegen. Des Weiteren soll der Regierungsrat in seinem Bericht und Antrag auch darlegen, welche weiteren, nicht wettbewerbsverzerrenden Besteuerungsmodelle in Zug eingeführt werden können, um die Einnahmehausfälle nach der

allfälligen Abschaffung der steuerlichen Ungleichbehandlung in- und ausländischer Erträge von Holding-, Verwaltungs- und gemischten Gesellschaften abzufedern.»

Zur Begründung führte die SVP-Fraktion aus, dass die Schweiz zurzeit Sondierungsgespräche mit der EU-Kommission «hinsichtlich der Aufnahme eines allfälligen Dialogs über den Verhaltenskodex» über die Unternehmensbesteuerung führe. Sollte die Schweiz den Verhaltenskodex über die Unternehmensbesteuerung akzeptieren – was einer Aufgabe der eigenen Rechtsordnung gleichkäme und damit nicht zu hoffen sei –, müsste der Kanton Zug als Teil der Eidgenossenschaft die steuerliche Ungleichbehandlung in- und ausländischer Erträge von Holding-, Verwaltungs- und gemischten Gesellschaften aufheben, was zu signifikanten Einnahmehausfällen bei den juristischen Personen führen würde. Aus diesem Grund solle der Regierungsrat bereits heute dem Kantonsrat die Einführung einer Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox beantragen (siehe zum Beispiel die U.K. Patent Box, welche per April 2013 in Kraft tritt, oder die Lizenzbox im Kanton Nidwalden) sowie weitere Alternativen nicht wettbewerbsverzerrender Besteuerungsmodelle vorstellen, damit frühzeitig mit der Diskussion über die zukünftige Ausrichtung des Kantons Zug im internationalen Steuerwettbewerb gestartet werden könne.

Der Kantonsrat hat die Motion an seiner Sitzung vom 21. März 2013 an den Regierungsrat zum Bericht und Antrag überwiesen.

Bereits in seiner Medienmitteilung vom 12. Juni 2013 hatte der Regierungsrat festgehalten, dass er die vom Bundesrat angekündigte Unternehmenssteuerreform III (siehe Ziffer 2) grundsätzlich unterstützt. Falls es tatsächlich zu den angekündigten grösseren Anpassungen bei den Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften komme, so seien im Schweizerischen Unternehmenssteuerrecht praxistaugliche und international vertretbare neue Regelungen vorzusehen, namentlich auch für mobile Erträge. Konkret dürften insbesondere neue Regelungen in Richtung einer Lizenzbox und allenfalls einer Zinsbox oder einer zinsbereinigten Gewinnsteuer zu prüfen sein.

Auf kantonaler Ebene kann aber erst legiferiert werden, wenn die internationalen Rahmenbedingungen etwas klarer abschätzbar sind und das Eidgenössische Parlament den genauen Inhalt des Reformvorhabens festgelegt hat. Die im Februar 2014 durchgeführte Anhörung hat gezeigt, dass die Meinungen im Moment noch weit auseinander gehen. Eine Mehrheit der Kantone ist an einer Boxenlösung interessiert; für einige Kantone sind jedoch einzig Senkungen der kantonalen Gewinnsteuersätze eine wirksame Massnahme, um ihre Standortattraktivität zu erhalten. Zu grosse Unsicherheiten bestehen im Moment aber nicht nur hinsichtlich der steuerlichen Bestimmungen im engeren Sinne, sondern auch bezüglich der Folgeauswirkungen für den Nationalen Finanzausgleich (NFA). Die Unternehmenssteuerreform III soll deshalb Gegenstand einer späteren separaten kantonalen Vorlage bilden. Aus diesem Grund soll die von der SVP-Fraktion eingereichte Motion zur vorzeitigen Einführung von Lizenz-, Patent- oder Zinsboxen zwar teilweise erheblich erklärt, jedoch erst anlässlich der späteren Überführung der Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Steuergesetz umgesetzt werden. Gegen eine vorzeitige Einführung der geforderten Boxen sprechen mehrere gewichtige Gründe: International tätige Unternehmen sind auf eine hohe Rechts- und Planungssicherheit angewiesen. Diese Sicherheit ist hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung von Lizenz- oder Patentboxen und ähnlichen Regelungen im Moment noch nicht gewährleistet. Die Ansichten der Wirtschaft über die «idealen» Boxenregelungen (enge oder weite Box, Eintrittstests, direkte oder indirekte Ermittlung von qualifizierenden Erträgen usw.) gehen im Moment noch zu weit auseinander und die internationalen Entwicklungen sind noch zu unsicher, als dass bereits jetzt entsprechende Boxen eingeführt werden sollten. Während besonders forschungsnahe Branchen wie etwa die Pharma-Industrie und zahlreiche High-Tech-Unternehmen eher in Richtung einer sehr engen technischen Lizenzbox tendieren und lobbyieren (weil diese dann auch international besser zu erklä-

ren und zu verteidigen ist und die Gefahr von Aufrechnungen durch ausländische Steuerbehörden geringer erscheint), tendieren Unternehmen aus Branchen wie etwa dem internationalen Grosshandel oder der Konsumgüter- und Modeindustrie (bekannte Markenprodukte) in Richtung einer breiten Lizenzbox. Solange in der Wirtschaft und in der Beratung noch derart viel Unsicherheit und Uneinigkeit besteht, wäre es kontraproduktiv, vorweg Regeln einzuführen, die sich nach vertieften Abklärungen dann als wenig hilfreich und an den Standort-Bedürfnissen vorbeizielend erweisen. Voreilig eingeführte Boxenlösungen könnten zu unangenehmen Gegenmassnahmen ausländischer Steuerbehörden gegen Zuger Unternehmen führen, die tatsächlich oder vermeintlich von Lizenzboxen profitieren. In zahlreichen Gesprächen mit potenziell betroffenen Unternehmen hat sich daher gezeigt, dass diese lieber noch etwas zuwarten und dann aber auf Anhieb eine «richtig» konzipierte Lösung wünschen (lieber «richtig» als «schnell»). Das Schlimmste wäre für die Unternehmen und ihr Vertrauen in die Rechts- und Planungssicherheit des Standortes Zug, wenn neu eingeführte gesetzliche Regelungen und darauf aufbauende internationale Unternehmensstrukturen schon nach kurzer Zeit wieder angepasst werden müssten. Dies könnte das Vertrauen in den Standort Zug nachhaltig und auch weit über die Unternehmenssteuerreform III hinaus erschüttern.

Ein weiterer wichtiger Grund gegen eine vorgezogene Einführung von Lizenz- oder Patentboxen sind die unklaren Auswirkungen und nach aktuellem Wissensstand äusserst negativen Folgen für den Kanton Zug im Bereich des Nationalen Finanzausgleichs NFA. Im heutigen NFA fliesst ein Grossteil der Erträge von privilegiert besteuerten Gesellschaften, namentlich von gemischten Gesellschaften, nur reduziert in die Berechnung des NFA ein. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass diese Erträge durch die Kantone und die Gemeinden im Vergleich zu ordentlich besteuerten Gesellschaften eben auch nur reduziert besteuert werden können. Führt man noch vor der USR III eine auf kantonaler Ebene reduziert besteuerte Lizenz-/Patentbox ein, so wird dies im aktuellen NFA nicht entsprechend berücksichtigt. Vielmehr ist nach aktuellem Wissensstand davon auszugehen, dass die Erträge trotz reduzierter Besteuerung vollumfänglich – und eben nicht nur reduziert – für die NFA-Berechnung zählen. Eine Umlagerung von heutigen Auslanderträgen von Zuger gemischten Gesellschaften in eine neue Lizenz-/Patentbox würde die internationale Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen Unternehmen kaum verbessern (die Steuerbelastung des Unternehmens und somit auch die Steuererträge für den Kanton Zug und die Sitzgemeinde sind nach beiden Methoden etwa gleich hoch), der Kanton Zug müsste aber damit rechnen, dass seine NFA-Belastung aus rein formalen NFA-berechnungstechnischen Gründen substantiell ansteigt. Auch wenn Belastungsschätzungen im komplizierten NFA-System mit seinen zahlreichen Einflussfaktoren schwierig sind, so dürfte eine Mehrbelastung für den Kanton Zug mit grosser Wahrscheinlichkeit zweistellige Millionenbeträge erreichen, dies abhängig davon, wie viele und welche Unternehmen für eine Lizenzbox optieren würden.

Weiter ist zu berücksichtigen, dass gesamtschweizerische Simulationsberechnungen der Eidgenössischen Finanzverwaltung (EFV) gezeigt haben, dass der Kanton Zug bei einer Einführung einer breiten Lizenzbox im Rahmen der USR III eine signifikant höhere NFA-Belastung hinnehmen müsste als bei einer engen Box. Dies würde also aus Zuger Sicht eher für eine enge Box sprechen. Namhafte Teile der Wirtschaft und auch verschiedene Zuger Parteien machen sich jedoch für eine tendenziell eher breite Box stark. Die von der EFV prognostizierte Mehrbelastung für den Fall einer weiten Box ist aber derart erheblich, dass vertiefte Abklärungen unerlässlich sind, damit der kantonale Finanzhaushalt nicht unerwartet aus dem Lot gerät. Im Moment erscheint es daher zwingend geboten, den Verlauf der weiteren Diskussionen anlässlich der USR III abzuwarten und die parallel laufenden eigenen Abklärungen zu vertiefen. Ein fachkundiger Entscheid über die Einführung von Boxen und vor allem über deren konkrete Ausgestaltung und deren Folgewirkungen für den NFA ist im Moment einfach noch nicht mög-

lich. Eine vorzeitige Einführung einer «falsch» konzipierten Box würde mehr schaden als nützen.

Aus all den genannten Gründen erscheint dem Regierungsrat das mit einer vorzeitigen Einführung von Boxen verbundene Risiko hinsichtlich internationaler Akzeptanz für international tätige Unternehmen und drohender NFA-Mehrbelastung für den Kanton Zug im Vergleich zu den recht vagen Vorteilen und Chancen zum heutigen Zeitpunkt als unvertretbar hoch. So berechtigt das Anliegen zur Einführung von Boxen im Grundsatz auch sein mag (daher beantragt der Regierungsrat auch, die Motion als teilweise erheblich zu erklären), so gilt es doch auch festzustellen, dass der richtige Zeitpunkt für einen fachkundigen und ausgewogenen Gesetzesvorschlag noch nicht gekommen ist. Sobald sich in Wirtschaft und Beratung sowie im internationalen Umfeld ein Konsens von einer gewissen Verlässlichkeit und Nachhaltigkeit abzeichnet und die Eckwerte der Unternehmenssteuerreform III konkreter erkennbar sind, wird der richtige Zeitpunkt für eine kantonale Umsetzungsvorlage gekommen sein. Der Regierungsrat wird die weitere Entwicklung eng im Auge behalten und zu gegebener Zeit mit einer Vorlage an den Kantonsrat gelangen.

#### 4.2.3 Motion von Gabriela Ingold betreffend Grundstückgewinnsteuer vom 15. April 2013 (Vorlage Nr. 2242.1 - 14316)

Kantonsrätin Gabriela Ingold, Unterägeri, hat am 15. April 2013 die Motion betreffend Grundstückgewinnsteuer eingereicht. Darin geht es einerseits um die Möglichkeit einer verbindlichen Vorprüfung über die Höhe der Grundstückgewinnsteuer im Falle einer Handänderung. Andererseits verlangt die Motion gegen Urteile des kantonalen Verwaltungsgerichts betreffend die Grundstückgewinnsteuer eine Erweiterung der Rechtsmittelbefugnis auf Zuger Gemeinden. An seiner Sitzung vom 2. Mai 2013 hat der Kantonsrat die Motion an den Regierungsrat zur Berichterstattung und Antragstellung überwiesen.

Mit Bericht und Antrag vom 18. Februar 2014 (Vorlage Nr. 2242.2 - 14593) beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat:

- a) das Begehren, wonach eine rechtsverbindliche Vorprüfung der Grundstückgewinnsteuerhöhe zu schaffen ist, nicht erheblich zu erklären,
- b) das Begehren, wonach die Rechtsmittellegitimation gegen Urteile des kantonalen Verwaltungsgerichts betreffend die Grundstückgewinnsteuer auf die Gemeinden ausgedehnt werden solle, erheblich zu erklären.

Der Kantonsrat hat an seiner Sitzung vom 10. April 2014 die Motion erheblich erklärt. Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine Gemeindesteuer handelt, haben die Gemeinden beschlossen, eine Arbeitsgruppe unter der Leitung der Gemeinden zu bilden, in der auch der Rechtsdienst des FD-Direktionssekretariats und die Steuerverwaltung beratend Einsitz nehmen sollen. Die erste Sitzung dieser Arbeitsgruppe wird voraussichtlich im Herbst 2014 stattfinden. Die Gemeinden werden dann im Verlauf des Jahres 2015 einen konkreten Umsetzungsvorschlag ausarbeiten und diesen anschliessend dem Verwaltungsgericht zu einer internen (aber formellen) juristischen Stellungnahme unterbreiten. Anschliessend wird die Finanzdirektion den Vorschlag der Gemeinden im Rahmen einer künftigen Teilrevision des Steuergesetzes an den Regierungsrat übermitteln, mit anschliessender verwaltungsexterner Vernehmlassung. Eine Umsetzung der Motion bereits in der vorliegenden Steuergesetzrevision ist aus zeitlichen Gründen nicht möglich (siehe Ziffer 7 Zeitplan).

## 4.3 Übrige Themen

### 4.3.1 Ausserkantonale Liegenschaftshändler

Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens unterliegen bei den natürlichen Personen der Einkommenssteuer, bei den juristischen Personen der Gewinnsteuer. Im so genannten dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung, wie es der Kanton Zug kennt, unterliegen grundsätzlich nur die Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Privatvermögens der Grundstückgewinnsteuer (§ 189 Abs. 1 StG). Allerdings erfasst die geltende Bestimmung von § 189 Abs. 2 Bst. b StG auch die Gewinne eines ausserkantonalen Liegenschaftshändlers (natürliche Person mit Liegenschaften im Geschäftsvermögen) mit der Grundstückgewinnsteuer anstatt mit der Einkommenssteuer. Ist der Liegenschaftshändler hingegen eine juristische Person, so unterliegt der Gewinn immer der Gewinnsteuer und nicht der Grundstückgewinnsteuer, selbst wenn die ausserkantonale juristische Person nur aufgrund ihres Immobilienbesitzes im Kanton Zug steuerpflichtig ist.

Die Ungleichbehandlung von inner- und ausserkantonalen Liegenschaftshändlern wurde vom Bundesgericht nach seiner früheren Rechtsprechung geschützt (letztmals bestätigt mit Urteil 2P.173/2001 vom 26. Februar 2002 E. 2b).

In einem den Kanton Luzern betreffenden Entscheid vom 21. Dezember 2010 (2C\_571/2010 = BGE 137 I 145) hat das Bundesgericht diese Ungleichbehandlung nicht mehr geschützt; es hat in Bezug auf die Besteuerung von Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis das Schlechterstellungsverbot sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit deutlich stärker gewichtet. Namentlich vor dem Schlechterstellungsverbot (nach diesem Grundsatz darf ein Steuersubjekt nicht allein deshalb schlechter gestellt und höher besteuert werden, weil es sein Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton hat) könne an der Zulässigkeit der unterschiedlichen Grundstückgewinnbesteuerung ausserkantonomer (juristischer) Personen nicht festgehalten werden. Die Erfassung mit der Grundstückgewinnsteuer kann nämlich dazu führen, dass der ausserkantonale Liegenschaftshändler gegenüber dem Liegenschaftshändler, der im Kanton wohnt oder hier zumindest über eine Betriebsstätte verfügt und bei dem die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens der Einkommenssteuer unterliegen, steuerlich stärker belastet wird.

Der Bundesgerichtsentscheid betraf zwar eine juristische Person, dieselben Überlegungen gelten aber auch für die natürlichen Personen. Als Konsequenz ist daher § 189 Abs. 2 Bst. b StG, welcher dieselbe Ausnahmeregelung für den Bereich der natürlichen Personen vorsieht, aufzuheben. Die fünf Kantone (LU, GL, SH, SG, SO), die eine analoge Regelung kannten wie Zug, haben ihre Steuergesetze zwischenzeitlich auch in Bezug auf die natürlichen Personen an die neue Rechtsprechung des Bundesgerichts angepasst. Selbständigerwerbende, ausserkantonale Liegenschaftshändler unterliegen demzufolge für ihre im Kanton erzielten Grundstückgewinne neu der beschränkten Steuerpflicht für ihr Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§§ 4 und 17 StG).

Der Kanton und die Kirchgemeinden werden aufgrund der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung Mehreinnahmen erzielen, da diese Gemeinwesen heute an der Grundstückgewinnbesteuerung nicht partizipieren. Die Einwohnergemeinden müssen hingegen mit Mindereinnahmen rechnen, da 1.) die Steuerbelastung bei der gemeindlichen Einkommenssteuer tiefer ist als bei der Grundstückgewinnsteuer und weil 2.) bei der Grundstückgewinnsteuer keine Verluste aus anderen Projekten zum Abzug zugelassen werden müssen. Angesichts der relativ geringen Fallzahlen ist aber für den Kanton sowie die Kirchgemeinden nicht mit nennenswerten Mehreinnahmen zu rechnen. Ebenso wenig ist bei den Einwohnergemeinden gesamthaft mit namhaften Steuerausfällen zu rechnen; die Neuregelung wird bei ihnen jedoch vereinzelt zu ei-

ner Verschiebung von Grundstücksgewinnsteuer- zu Einkommenssteuererträgen führen. Die Bürgergemeinden sind von der Änderung nicht betroffen.

Die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung hat auch organisatorische und personelle Auswirkungen: Die ausserkantonale wohnenden Liegenschaftshändler sind bereits heute aufgrund ihres Immobilienbesitzes im Kanton Zug (beschränkt) steuerpflichtig und im Steuerregister der Kantonalen Steuerverwaltung erfasst. Neu muss jedoch zusätzlich noch der realisierte Grundstücksgewinn in die Einkommensbesteuerung einbezogen werden, wobei die Gewinnermittlung im Einzelfall aufwändig sein kann. Wichtig wird eine gute Koordination zwischen den gemeindlichen Grundstücksgewinnsteuerämtern und der Kantonalen Steuerverwaltung sein. Bei Handänderungen von ausserkantonale wohnenden Personen wird jeweils abzuklären sein, ob es sich um Geschäftsvermögen (Liegenschaftshändler) oder Privatvermögen handelt. Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Privatvermögens unterliegen auch in Zukunft der gemeindlichen Grundstücksgewinnsteuer.

#### 4.3.2 Vermögensbesteuerung von rückkaufsfähigen Rentenversicherungen nach Beginn der Rentenlaufzeit

Gemäss einer neuen Bundesgerichtsentscheid vom 1. Mai 2012 (2C\_337/2011 = BGE 138 II 311) müssen aus steuerharmonisierungsrechtlichen Gründen die Rückkaufswerte von Rentenversicherungen immer mit einer Vermögenssteuer erfasst werden, auch wenn die einzelnen Renten bereits laufen. Bisher wurden im Kanton Zug nur Rentenversicherungen während der Aufschiebzeit mit dem jeweiligen Rückkaufswert im Vermögen besteuert; sobald dann die erste Rente fällig wurde, entfiel eine Vermögensbesteuerung. Neu muss nun eine Rentenversicherung – wie bisher in den meisten Kantonen – auch während der Laufzeit der Rente mit dem (jährlich abnehmenden) Rückkaufswert der Vermögenssteuer unterworfen werden. Denn gemäss Art. 13 StHG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Zum Reinvermögen gehört gemäss Bundesgericht auch die Rückkaufssumme von Leibrenten während der Laufzeit. Auf der anderen Seite bildet der, der oder dem Rentenempfänger zustehende Rückkauf eine effektive und durchsetzbare Verbindlichkeit, die bei der Rentenschuldnerin bzw. beim Rentenschuldner als Abzug vom steuerbaren Vermögen zugelassen werden muss. Gestützt auf Art. 72 Abs. 2 StHG darf Zug den § 41 Satz 2 StG nicht mehr anwenden und Art. 13 StHG kommt ersatzweise zur Anwendung (gesamtes Reinvermögen ist steuerbar). Auch die übrigen vom Bundesgerichtsentscheid betroffenen Kantone (BL, BE, AG, TG und ZH) planen eine entsprechende Gesetzesanpassung. In der Veranlagungspraxis setzt die Zuger Steuerverwaltung die zwingenden Vorgaben des Bundesgerichts bereits seit der Steuerperiode 2013 um.

Rentenversicherungen, die (nach Beginn des Rentenlaufs) nicht rückkaufsfähig sind, unterliegen weiterhin nicht der Vermögenssteuer.

Rückkaufsfähige Rentenversicherungen sind nicht sehr verbreitet, weshalb sich der Vermögenssteuermehrertrag auf wenige tausend Franken pro Jahr beläuft. Die formelle Überführung der seit 2013 gültigen Veranlagungspraxis ins Steuergesetz per 2016 ergibt keine zusätzlichen Mehreinnahmen.

## 5. Kommentar zu den einzelnen Bestimmungen

### § 4 Abs. 2 Bst. b

Zusätzlich werden in diesem Paragraf auch die Mitarbeiterbeteiligungen erwähnt. Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen erhalten in der Regel auch Mitarbeiterbeteiligungen, selbst wenn sie in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit genügt, um hier für geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen steuerpflichtig zu werden. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese ergänzte Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 5 Abs. 1 lit. b DBG und Artikel 4 Abs. 2 lit. b StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

### § 14 Abs. 2 Bst. b

Überführung des Bundesgesetzes über die Besteuerung nach dem Aufwand ins kantonale Recht.

### § 16 Abs. 1

Es wird neu festgehalten, dass auch geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen zu den steuerbaren Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gehören. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese ergänzte Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 17 Abs. 1 DBG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

### § 16 Abs. 1a

Anpassung an das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 17 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

### § 16a (neu)

Dieser Paragraf definiert, was unter echten und was unter unechten Mitarbeiterbeteiligungen zu verstehen ist. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 17a DBG und Artikel 7c StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

### § 16b (neu)

Diese Bestimmung regelt die Besteuerungszeitpunkte der echten Mitarbeiterbeteiligungen und die Bemessung der steuerbaren Leistungen. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 17b DBG und Artikel 7d StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

### § 16c (neu)

Diese Bestimmung regelt die Besteuerungszeitpunkte der unechten Mitarbeiterbeteiligungen. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 17c DBG und Artikel 7e StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

### § 16d (neu)

Gemäss dieser Bestimmung werden die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiteroptionen anteilmässig besteuert, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der gesamten Zeitspanne zwi-



schen «Erwerb» und «Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroptionen» steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hatte. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 17d DBG und Artikel 7f StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

#### **§ 22 Bst. e**

Anpassungen an das Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen. Analog der direkten Bundessteuer sollen Lotteriegewinne erst steuerbar sein, wenn sie den Betrag von 1000 Franken übersteigen. Der Querverweis auf § 23 Bst. m StG ist überflüssig. § 23 Bst. m StG selbst bleibt jedoch unverändert in Kraft.

#### **§ 23 Bst. n**

Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosoldes. Die Kantone sind an die Definition des steuerfreien Soldes bzw. der steuerbaren Entschädigungen des Bundesgesetzgebers gebunden. Bei der Festsetzung des jährlichen steuerfreien Maximalbetrages sind die Kantone frei.

#### **§ 23 Bst. o**

Anpassungen an das Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen. Analog der direkten Bundessteuer sollen Lotteriegewinne bis 1000 Franken steuerfrei sein.

#### **§ 25 Abs. 1 Bst. c und d**

Anpassung an das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Diese geänderten Bestimmungen entsprechen inhaltlich Artikel 26 Abs. 1 lit. c und d DBG und Art. 9 Abs. 1 StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

#### **§ 26 Abs. 2 Bst. f (neu)**

Anpassung an das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 27 Abs. 2 lit. e DBG und Art. 10 Abs. 1 lit. f StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

#### **§ 26<sup>bis</sup> Abs. 1**

Begriffliche Anpassung an das geänderte Rechnungslegungsrecht.

#### **§ 30 Bst. m**

Anpassungen an das Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen. Prozentbetrag und Höchstbetrag für die abzugsfähigen Einsatzkosten sollen analog der direkten Bundessteuer festgelegt werden.

#### **§ 30 Bst. n**

Anpassung an das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 33 Abs. 1 lit. j DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. o StHG. Die Kantone haben nur bei der Festlegung der Obergrenze einen Rechtsetzungsspielraum.

**§ 32 Bst. b**

Anpassung an das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Die Änderung entspricht inhaltlich Artikel 34 lit. b DBG.

**§ 41**

Anpassung an die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach Rückkaufswerte von Rentenversicherungen immer mit der Vermögenssteuer erfasst werden müssen, auch wenn die einzelnen Renten bereits laufen.

**§ 41a (neu)**

Gemäss dieser Bestimmung unterliegen echte Mitarbeiterbeteiligungen, ausser gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, zum Verkehrswert der Vermögenssteuer; allfällige Sperrfristen sind mit einem Diskont zu berücksichtigen. Das StHG schreibt den Umfang der Diskontierung nicht vor. Die analoge Anwendung der Diskontierungsvorschriften von § 16b Abs. 2 E-StG drängt sich geradezu auf und führt zu einer sachgerechten Bemessung des Steuerwertes: Wegen der mangelnden Verfügbarkeit gesperrter Mitarbeiteraktien wird der Verkehrswert (zum Beispiel Börsenkurs) der Aktien mit einem Diskont von jährlich 6 Prozent während maximal zehn Jahren reduziert; diese Lösung entspricht auch der geltenden Regelung gemäss § 19<sup>bis</sup> Verordnung zum Steuergesetz. Gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen sowie unechte Mitarbeiterbeteiligungen sind ab Zuteilung ohne Steuerwert (pro memoria) zu deklarieren. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 14a StHG. Die Kantone haben nur bezüglich des Umfanges der Diskontierung einen Rechtsetzungsspielraum.

**§ 57 Abs. 1 Bst. d**

Umsetzung der zwingenden Vorgabe von Art. 23 Abs. 1 lit. j StHG. Die Kantone haben keinen Gestaltungsspielraum. Da der Orts- und Regionalverkehr (zum Beispiel Angebot der Zugerland Verkehrsbetriebe, ZVB) weiterhin vom Bund konzessioniert wird und abgeltungsberechtigt ist, sind die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung für die Kerntätigkeit eindeutig auch in Zukunft gegeben; ausgenommen davon sind diejenigen Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben. Auch bei den Schifffahrten auf den Zugerseen ist die Voraussetzung zur Steuerbefreiung gegeben, da einerseits eine eidgenössische Konzession besteht und andererseits die Schifffahrten Abgeltungen des Kantons Zug und/oder Bund erhalten; sie besitzen weder Nebenbetriebe noch Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben.

**§ 60 Bst. f (neu)**

Anpassung an das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Diese neue Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 59 Abs. 1 lit. e DBG und Art. 25 Abs. 1 lit. e StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

**§ 62<sup>bis</sup> Abs. 1**

Begriffliche Anpassung an das geänderte Rechnungslegungsrecht.

**§ 80 Abs. 2 Bst. a**

Durch diese Anpassung wird die Aufzählung der Leistungen, die der Quellenbesteuerung unterliegen, mit dem Hinweis auf die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen ergänzt. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese Be-

stimmung entspricht inhaltlich Artikel 84 Abs. 2 DBG und Artikel 32 Abs. 3 StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

#### **§ 90 Abs. 1 und 2**

Durch diese Anpassungen wird die Aufzählung der Leistungen, die namentlich bei ausländischen Verwaltungsratsmitgliedern der Quellenbesteuerung unterliegen, mit dem Hinweis auf die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen ergänzt. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 93 Abs. 1 und 2 DBG und Artikel 35 Abs. 1 lit. c und d StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

#### **§ 93a (neu)**

Personen, die während eines Teils der Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroptionen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hatten und die im Zeitpunkt des Zuflusses der geldwerten Vorteile aus diesen Mitarbeiteroptionen im Ausland wohnhaft sind, werden für diesen geldwerten Vorteil anteilmässig nach § 16d E-StG quellensteuerpflichtig. Zuständig für die Steuererhebung ist der Sitzkanton der früheren schweizerischen Arbeitgeberin, welche die betreffenden Optionen abgegeben hatte (Art. 8 MBV).

Den Steuersatz für die direkte Bundessteuer hat der Bundesgesetzgeber auf 11,5 Prozent festgesetzt. Für die Kantons- und Gemeindesteuern soll er 15 Prozent des geldwerten Vorteils betragen. Dies ist der selbe Steuersatz, mit dem auch quellenbesteuerte Organe juristischer Personen eine allfällige Mitarbeiterbeteiligung versteuern müssen; diese Lösung entspricht auch der geltenden Regelung gemäss § 31<sup>bis</sup> Verordnung zum Steuergesetz. Die Quellensteuer wird bei der früheren Arbeitgeberin im Kanton bezogen. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 97a DBG und Artikel 35 Abs. 1 lit. i StHG. Die Kantone haben nur bezüglich der Höhe des Quellensteuersatzes einen Rechtsetzungsspielraum.

#### **§ 95 Abs. 1 Bst. d (neu)**

Diese neue Bestimmung sieht vor, dass die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung, sprich die frühere Arbeitgeberin im Kanton, die anteilmässigen Steuern auf im Ausland ausgeübten Mitarbeiteroptionen auch dann zu entrichten hat, wenn der geldwerte Vorteil von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgerichtet wird. Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 100 Abs. 1 lit. d DBG und Artikel 37 Abs. 1 lit. d StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

#### **§ 100 Abs. 2**

Übernahme der Erleichterung von Art. 3a Abs. 2 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV; SR 642.118.2) ins kantonale Steuerrecht.

#### **§ 126 Abs. 2**

Begriffliche Anpassung an das geänderte Rechnungslegungsrecht.

#### **§ 127 Abs. 3**

Begriffliche Anpassung an das geänderte Rechnungslegungsrecht.

**§ 129 Abs. 2 Bst. e (neu)**

Gemäss dieser Bestimmung müssen Arbeitgebende der kantonalen Steuerverwaltung eine Bescheinigung über die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen einreichen. Die vom Bundesrat gestützt auf Art. 129 Abs. 1 lit. d DBG erlassene Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbescheinigungsverordnung, MBV) soll sinngemäss auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelten.

Anpassung an das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen. Diese Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 129 Abs. 1 lit. d DBG und Artikel 45 lit. e StHG. Die Kantone haben keinen Rechtsetzungsspielraum.

**§ 150 Abs. 4**

Begriffliche Anpassung an das neue Erwachsenenschutzrecht und vertikale Harmonisierung mit Art. 157 Abs. 4 DBG.

**§ 152 Abs. 2**

Begriffliche Anpassung an das neue Erwachsenenschutzrecht und vertikale Harmonisierung mit Art. 159 Abs. 2 DBG.

**§ 160 Abs. 1**

Da nach dem neuen Art. 80 Abs. 2 SchKG die Voraussetzung der Gleichstellung durch das kantonale Recht entfallen ist und auch ausserkantonale Verfügungen schweizerischer Verwaltungsbehörden den gerichtlichen Entscheiden gleichgestellt sind, kann § 160 Abs. 1 aufgehoben werden.

**§ 164 Abs. 5**

Umsetzung der zwingenden Vorgabe von Art. 73 Abs. 1 StHG in der Fassung vom 20. Juni 2014. Mit der Wendung «nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes» ist die Beschränkung des Zugangs zum Bundesgericht auf Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung und andere besondere Fälle abgedeckt.

**§ 243<sup>quinquies</sup> (neu)**

Die fünfjährige Übergangsfrist ist durch das Bundesrecht vorgegeben und endet für die Kantons- und Gemeindesteuern wie auch für die direkte Bundessteuer am 31. Dezember 2020.

**6. Finanzielle Auswirkungen**

Siehe Beilage.

## 7. Zeitplan

|                    |  |
|--------------------|--|
| September 2014     | Kantonsrat, Kommissionsbestellung                |
| Dezember 2014 bis  |  |
| Januar 2015        | Kommissionssitzungen                             |
| Februar 2015       | Kommissionsbericht                               |
| März 2015          | Beratung und Bericht Staatswirtschaftskommission |
| 30. April 2015     | Kantonsrat, 1. Lesung                            |
| 2. Juli 2015       | Kantonsrat, 2. Lesung                            |
| 10. Juli 2015      | Publikation Amtsblatt                            |
| 11. September 2015 | Ablauf Referendumsfrist                          |
| 29. November 2015  | Allfällige Volksabstimmung                       |
| 1. Januar 2016     | Inkrafttreten                                    |

## 8. Anträge

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen beantragen wir Ihnen:

1. Auf die Vorlage Nr. 2424.2 - 14743 einzutreten und ihr zuzustimmen.
2. Über die Umsetzung der erheblich erklärten Motion der FDP-Fraktion betreffend Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer – steuerliche Entlastung von Risikokapital – vom 23. April 2010 (Vorlage Nr. 1931.1 - 13402) soll im Rahmen derjenigen Steuergesetzesrevision entschieden werden, mit der die Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Recht überführt werden wird (Fristverlängerung).
3. Die Motion der SVP-Fraktion betreffend Einführung der Lizenz-/Patentbox sowie einer Zinsbox im Kanton Zug vom 26. Februar 2013 (Vorlage Nr. 2225.1 - 14261) sei teilweise erheblich zu erklären, aber erst im Rahmen der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform III ins kantonale Steuerrecht umzusetzen (Fristverlängerung).

Zug, 19. August 2014

Mit vorzüglicher Hochachtung  
Regierungsrat des Kantons Zug

Der Landammann: Beat Villiger

Der Landschreiber: Tobias Moser

Beilage:

- Finanzielle Auswirkungen (Kantonssteuern)

300/mb