

**Erläuternder Bericht
des Staatsrats
zum Gesetzesvorentwurf zur Unternehmenssteuerreform III (USR III)**

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesvorentwurf zur Unternehmenssteuerreform III (USR III). Dieser Gesetzesvorentwurf regelt die Umsetzung der USR III im Kanton Freiburg. Er übernimmt die harmonisierten Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) und setzt die vom Staatsrat am 7. Dezember 2015 verabschiedete Strategie um. In diesem Bericht wird kurz auf den Kontext der USR III und ihre Konsequenzen für den Bund und den Kanton Freiburg eingegangen. Anschliessend werden die Umsetzungsinstrumente beschrieben, die einzelnen Artikel kommentiert und die finanziellen Auswirkungen erörtert.

GLOSSAR

Abkürzungen und steuertechnische Begriffe

USR III:	Dritte Reform der Unternehmensbesteuerung; Unternehmenssteuerreform III
Gesetzlicher Steuersatz:	Der gesetzliche Steuersatz ist der einfache Gewinnsteuersatz gemäss Gesetz über die direkten Kantonssteuern. Gegenwärtig beträgt er 8,5 %. Der Staatsrat will ihn im Rahmen der in diesem Bericht vorgeschlagenen Änderungen per 2019 auf 4 % herabsetzen.
Bruttosatz:	Der Bruttosatz entspricht der Gewinnsteuerbelastung auf Ebene Bund, Kanton, Gemeinde und Pfarrei/Kirchgemeinde auf dem Unternehmensgewinn, nach Abzug des Steuerbetrags von der Bemessungsgrundlage. Im Kanton Freiburg beträgt dieser Satz 2015 beispielsweise 24,78 % (ausgehend vom Gemeindesteuerfuss der Stadt Freiburg). 2019 wird er dann 15,90 % betragen (ausgehend von einem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss von 75 % und einem durchschnittlichen Kirchensteuerfuss von 10 %).
Effektiver Steuersatz:	Der effektive Steuersatz entspricht der effektiven Gewinnsteuerbelastung auf Ebene Bund, Kanton, Gemeinde und Pfarrei/Kirchgemeinde, vor Abzug des Steuerbetrags von der Bemessungsgrundlage. Im Kanton Freiburg beträgt der effektive Steuersatz 2015 beispielsweise 19,86 % (ausgehend vom Gemeindesteuerfuss der Stadt Freiburg). 2019 wird er dann 13,72 % betragen (ausgehend von einem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss von 75 % und einem durchschnittlichen Kirchensteuerfuss von 10 %).
DStG:	Gesetz über die direkten Kantonssteuern
DBG:	Gesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer
DBSt:	Direkte Bundessteuer
StHG:	Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
NID:	Bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer (Notional Interest Deduction) handelt es sich um ein Instrument, das verhindern soll, dass Unternehmen, die die Entwicklung ihrer Unternehmenstätigkeit eher über ihr Eigenkapital statt über Fremdkapital sicherstellen, steuerlich diskriminiert werden.
Aufdeckung stiller Reserven:	Die Aufdeckung stiller Reserven ist einerseits eine Massnahme zur einheitlichen Besteuerung der während seiner Steuerpflicht in der Schweiz gebildeten stillen Reserven eines Unternehmens sowie andererseits zur Steuerbefreiung des auf eine Steuerpflicht im Ausland entfallenden Wertzuwachses (manchmal auch «Step-up» bei Zu- oder Wegzug genannt) sowie zur spezifischen steuerlichen Behandlung für unter einem besonderen Steuerstatus gebildete stille Reserven.

F&E:	Forschung und Entwicklung. Der höhere Abzug für F&E-Aufwendungen ist eine steuerpolitische Massnahme zur steuerlichen Entlastung von Steuerpflichtigen mit F&E-Aktivitäten. Damit werden die Abzüge für F&E-Aufwendungen erhöht, womit der steuerbare Unternehmensgewinn abnimmt. Man spricht auch von Inputförderung für F&E. Dieser erhöhte Abzug wird auch Super-Abzug genannt.
Patentbox:	Es handelt sich um ein Steuerregime für geistiges Eigentum, das in gewissen Ländern zum Zug kommt und dazu dienen soll, die Patentrechte im eigenen Land zu behalten. Mit diesem Steuerregime werden die Erträge aus geistigem Eigentum zu einem tieferen Satz besteuert als die ordentlichen Erträge, was einen niedrigeren steuerbaren Unternehmensgewinn zur Folge hat. Man spricht auch von Outputförderung für F&E.
OECD:	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
EU:	Europäische Union
BEPS:	Base Erosion and Profit Shifting/Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung. Projekt unter der Leitung der OECD zur Feststellung, ob es mit den geltenden Vorschriften möglich ist, die steuerbaren Gewinne von Unternehmen vom Ort der eigentlichen Geschäftstätigkeit auf andere Standorte zu verschieben, um die Besteuerung zu minimieren oder zu vermeiden und gegebenenfalls Abhilfe zu schaffen.
Weitere Abkürzungen:	
NFA:	Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (Bundesrecht ist massgebend für interkantonalen Ausgleich)
FDK:	Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren
KdK:	Konferenz der Kantonsregierungen
BBiG:	Gesetz über die Berufsbildung
FBG:	Gesetz über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen
FBR:	Reglement über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen
FGV:	Freiburger Gemeindeverband

INHALT

1	Einleitung	6
1.1	<i>Internationale Entwicklung</i>	6
1.2	<i>Ziele der USR III auf Bundesebene</i>	7
1.3	<i>Herausforderungen für den Kanton Freiburg</i>	7
1.3.1	Ausgangslage	7
1.3.2	Auswirkungen der Abschaffung der Steuerstatus	8
2	Entwicklung der Vorlage auf Bundesebene	9
3	USR III-Strategie des Staatsrats	11
3.1	<i>Steuerpolitische Massnahmen</i>	11
3.1.1	Abschaffung der Steuerstatus	11
3.1.2	Steuersatzsenkung juristische Personen	12
3.1.3	Behandlung der stillen Reserven bei Beendigung der Steuerstatus (Step-up)	16
3.1.4	Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug oder Wegzug (Step-up)	17
3.1.5	Patentbox	17
3.1.6	Zusätzlicher Abzug für F&E-Aufwendungen	19
3.1.7	Zinsbereinigte Gewinnsteuer (Notional Interest Deduction NID)	19
3.1.8	Entlastungsbegrenzung	21
3.1.9	Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren	21
3.2	<i>Finanzausgleich</i>	22
3.3	<i>Vertikaler Ausgleich</i>	25
3.4	<i>Flankierende Massnahmen</i>	26
3.4.1	Finanzierung	26
3.4.2	Zweckbestimmung	28
3.5	<i>Ausgleich zu Gunsten der Gemeinden</i>	34
3.5.1	Gespräche mit den Gemeinden	34
3.5.2	Aktuelle Schätzungen der finanziellen Auswirkungen der USR III für die Gemeinden	34
3.5.3	Hauptmerkmale des Ausgleichsmechanismus für die Gemeinden	35
3.6	<i>Anpassung des interkommunalen Finanzausgleichs</i>	36
3.7	<i>Ausgleich für die Pfarreien und Kirchgemeinden</i>	36
4	Abschreibung parlamentarischer Vorstösse	37
5	Kommentar der Bestimmungen	37
5.1	<i>Gesetz über die Berufsbildung</i>	37
5.2	<i>DStG</i>	38
5.3	<i>FBG</i>	41
5.4	<i>Dekretsentwurf über den finanziellen Beitrag des Staates zu Gunsten der Gemeinden sowie der Pfarreien und Kirchgemeinden</i>	42

6	Würdigung der USR III	43
7	Finanzielle Auswirkungen	43
7.1	<i>Finanzielle Auswirkungen für den Staat</i>	43
7.1.1	Steuerfolgen für den Staat	43
7.1.2	Weitere Auswirkungen für den Staat	46
7.1.3	Finanzielle Netto-Auswirkungen für den Staat	47
7.2	<i>Finanzielle Folgen für die Gemeinden</i>	48
7.2.1	Steuerfolgen	48
7.2.2	Kantonaler Ausgleich	48
7.2.3	Finanzielle Netto-Auswirkungen	49
7.3	<i>Auswirkungen für die Pfarreien und Kirchgemeinden</i>	49
7.3.1	Steuerfolgen	49
7.3.2	Kantonaler Ausgleich	49
7.3.3	Finanzielle Netto-Auswirkungen	49
7.4	<i>Finanzielle Auswirkungen insgesamt</i>	49
8	Auswirkungen für das Staatspersonal	53
9	Juristische Aspekte	53
9.1	<i>Verfassungsmässigkeit</i>	53
9.2	<i>Übereinstimmung mit dem Bundesrecht</i>	53
9.3	<i>Referendum</i>	53
10	Inkrafttreten und Geltungsdauer des Gesetzes	54

1 EINLEITUNG

1.1 Internationale Entwicklung¹

Die in der Schweiz bestehenden kantonalen Steuerregelungen stehen seit mehreren Jahren international in der Kritik. Seit 2005 erachtet die Europäische Union die Besteuerungsmodelle für Unternehmen (namentlich die kantonalen Steuerregimes, aber auch die Gewinnaufteilungsregeln für die Prinzipalgesellschaften und die Besteuerung der Finanzgesellschaften [Finance Branch]) als inkompatibel mit dem Freihandelsabkommen Schweiz-EU², da sie eine privilegierte Besteuerung von Einkünften aus ausländischer Quelle ermöglichen und demnach zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Seit 2010 führen die Schweiz und die EU einen Dialog über die Unternehmenssteuerregimes. Dieser Dialog mündete im Juli 2014 nach zahlreichen Gesprächen in eine gemeinsame Erklärung. In dieser Erklärung sind die Prinzipien und gegenseitigen Absichten aufgeführt, darunter die Intention des Bundesrats, die kantonalen Steuerregimes abzuschaffen und sich an internationalen Standards auszurichten. Im Gegenzug bestätigten die EU-Mitgliedstaaten ihre Absicht, die entsprechenden Gegenmassnahmen gegen die Schweiz aufzuheben, sobald die betreffenden Regimes abgeschafft sind.

Ab 2013 hat auch die OECD beschlossen, Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen in Tiefsteuerländer mit dem BEPS-Aktionsplan «Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)» zu bekämpfen. Dieser Plan umfasst 15 Massnahmen, mit denen erreicht werden soll, dass Gewinne am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit besteuert, aggressive Steuerplanung unterbunden und die grenzüberschreitende Nichtbesteuerung vermieden werden kann. Diese Änderungen dürften einen tiefgreifenden Paradigmenwechseln bei den Besteuerungsvorschriften zur Folge haben. Die verschiedenen Arbeitsgruppen haben ihre Arbeiten mit der Publikation der sachdienlichen Schlussberichte abgeschlossen.

Das OECD-Forum über schädliche Steuerpraktiken (Forum on Harmful Tax Practices - FHTP) prüfte die besonderen Steuerregimes der Kantone, aber auch die Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik, die Gewinnaufteilungsregeln für die Prinzipalgesellschaften und die Lizenzbox des Kantons Nidwalden. Es befasste sich ebenfalls eingehend mit den Patentboxen. Gemäss seiner Analyse ist die bevorzugte steuerliche Behandlung von Einkommen aus Forschung, Entwicklung und Innovation zulässig, sofern die damit verbundenen Forschungsaufwendungen in dem Land gemacht wurden, das die bevorzugte steuerliche Behandlung gewährt (Nexus Approach). Dieses Forum erarbeitete schliesslich den Rahmen für den obligatorischen spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings. Letzterer Aspekt wird jedoch nicht in der USR III behandelt, sondern ist Gegenstand einer separaten Vorlage. Die Ergebnisse der Studie des Forums flossen in die im Oktober 2015 veröffentlichten Arbeiten der OECD ein.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass im Zuge der Entwicklungen in der OECD auch die EU die verschiedenen von den EU-Staaten gewährten Steuererleichterungen dahingehend prüft, ob sie unzulässige staatliche Beihilfen darstellen. Die EU strebt mit dem vermehrten automatischen Austausch von Steuerinformationen auch eine Verbesserung der Transparenz im Unternehmenssteuerbereich an.

¹ Dieses Kapitel gibt einen kurzen Überblick über wichtige Informationen zum Verständnis des Vorentwurfs. Weiterführende Informationen mit entsprechenden Hinweisen können der Botschaft des Bundesrats vom 5. Juni 2015 zum Unternehmenssteuerreformgesetz III entnommen werden (BB1 2015 5069, Ziff. 1.1.)

² Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, SR 632.401).

In diesem internationalen Kontext hat sich der Bundesrat im Rahmen der USR III zur Aufhebung der kantonalen Steuerstatus und der Prinzipalbesteuerung sowie der Praxis der Finanzbetriebsstätten verpflichtet. Mit der vom eidgenössischen Parlament am 17. Juni 2016 verabschiedeten USR III kann dieser Verpflichtung nachgekommen werden. Dieser in die Vernehmlassung geschickte Gesetzesvorentwurf ermöglicht die Umsetzung der USR III im Kanton Freiburg.

1.2 Ziele der USR III auf Bundesebene

Die Änderungen auf internationaler Ebene machen eine Revision der Schweizer Unternehmensbesteuerung erforderlich und verlangen insbesondere die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus. Blicke es aber bei der ersatzlosen Abschaffung dieser Steuerstatus, wäre mit der Abwanderung zahlreicher Unternehmen zu rechnen. Diese Unternehmen sind mit einem Anteil am Gewinnsteueraufkommen von 48,9 % auf Bundesebene jedoch sehr wichtig für die Schweiz.³

Die USR III ist die Antwort des eidgenössischen Parlaments auf diese Herausforderungen und verfolgt vor diesem Hintergrund drei Ziele: Mit den vom Bund verabschiedeten Massnahmen soll die internationale Akzeptanz wiederhergestellt werden, bei einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung mit Sicherung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern. Mit diesen steuerpolitischen Massnahmen lassen sich diese drei teilweise widersprüchlichen Ziele miteinander in Einklang bringen.

Um dieser Ausgangslage in einem sehr dynamischen internationalen Umfeld gerecht zu werden, muss die steuerpolitische Strategie nach Ansicht des Bundesrates aus den folgenden drei Elementen bestehen:

- > Einführung neuer, den internationalen Standards entsprechender Regelungen für mobile Erträge,
- > kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen,
- > weitere Massnahmen zur Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts.

Auf der Grundlage dieser Kriterien enthält die bundesrätliche Botschaft neben den steuerpolitischen Massnahmen auch eine Neudefinition der Regeln für den interkantonalen Finanzausgleich sowie eine Ausgleichszahlung des Bundes an die Kantone mit der Erhöhung der kantonalen Anteile an der direkten Bundessteuer (vertikaler Ausgleich). Dieser Ausgleich rechtfertigt sich aufgrund des hohen Stellenwerts, den die Statusgesellschaften für die Einnahmen der direkten Bundessteuer haben. Mit den Ausgleichsmassnahmen soll sich der Bund an den kantonalen Massnahmen beteiligen, mit denen erreicht werden soll, dass diese Gesellschaften in der Schweiz bleiben.

Das Parlament ist dem Bundesrat in seiner Vision der USR III weitgehend gefolgt. Die meisten der weiteren Massnahmen zur Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts (namentlich Abschaffung der Emissionsabgabe) wurden in den parlamentarischen Beratungen jedoch gestrichen.

1.3 Herausforderungen für den Kanton Freiburg

1.3.1 Ausgangslage

Seit 2015 beträgt der effektive Gewinnsteuersatz vor Steuern in der Stadt Freiburg 19,86 %⁴; dieser Satz umfasst die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuer sowie die direkte Bundessteuer.

³ Gemäss bundesrätlicher Botschaft, Ziff. 1.1.4.

⁴ Für die Berechnung des effektiven Steuersatzes s. Glossar.

Holdinggesellschaften zahlen keine Kantonssteuern auf dem Gewinn (Art. 127 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Sie bezahlen hingegen die direkte Bundessteuer zum effektiven Satz von 7,86 %. Domizilgesellschaften (Art. 128 Abs. 1 DStG) werden nur für ihre Verwaltungstätigkeit in der Schweiz besteuert, das heisst in der Regel 10 – 30 % des Gewinns, was einem durchschnittlichen Steuersatz von 10 % entspricht. Gemischte Gesellschaften (Art. 128 Abs. 2 DStG) werden schliesslich ordentlich auf ihrem durch die Geschäftstätigkeit in der Schweiz generierten Gewinn besteuert. Vom restlichen Gewinn wird nur ein Teil (Vorausanteil) berücksichtigt. Der Gewinnsteuersatz beträgt für diese Gesellschaften im Durchschnitt 12 %. Sowohl die Domizilgesellschaften als auch die gemischten Gesellschaften unterstehen der direkten Bundessteuer zum effektiven Satz von 7,86 %.

Der ordentliche gesetzliche Kapitalsteuersatz beträgt 0,16 % für den Kanton. Für die Statusgesellschaften beträgt er 0,017 % bis 500 Millionen Franken und 0,008 % für darüber liegende Beträge. Der die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern umfassende effektive Kapitalsteuersatz (Stadt Freiburg) beträgt 0,307 % für die ordentlich besteuerten Unternehmen und 0,033 % respektive 0,015 % für die Statusgesellschaften.

Dank diesen vorteilhaften Rahmenbedingungen profitieren die Statusgesellschaften von einem international kompetitiven effektiven Steuersatz. 2012 haben sie dem Kanton 31 Millionen Franken Gewinn- und Kapitalsteuern eingebracht (einschliesslich Anteil an der direkten Bundessteuer), was 18 % der Gesamtgewinnsteuereinnahmen entspricht. Dies mag auf den ersten Blick wenig scheinen, wenn man den Umfang der vorgeschlagenen Massnahmen bedenkt, mit denen erreicht werden soll, dass diese Gesellschaften im Kanton bleiben. Dieser Prozentsatz wird jedoch dem Stellenwert der Statusgesellschaften in unserem Kanton nicht gerecht, denn er umfasst nicht die Steuern der Gesellschaften mit einer Steuererleichterung. Der Anteil der Gewinne der Statusgesellschaften (einschliesslich der Gesellschaften mit Steuererleichterung) gemessen am erwirtschafteten Gesamtgewinn der in unserem Kanton angesiedelten Unternehmen macht deutlicher, welchen Stellenwert diese Gesellschaften haben, denn er liegt bei rund 70 % (Durchschnitt 2009-2011).

1.3.2 Auswirkungen der Abschaffung der Steuerstatus

Die ersatzlose Abschaffung der Steuerstatus würde zu einer erheblichen Zunahme der Steuerbelastung dieser Gesellschaften führen. Der Gewinnsteuersatz würde sich auf 19,86 % erhöhen und sich damit praktisch verdoppeln. Die Kapitalsteuer würde sich mit einem Steuersatz von 0,307 % verzehnfachen.

Ohne Korrekturmassnahmen ist die Gefahr sehr gross, dass diese Gesellschaften den Kanton verlassen, wenn sich ihre Steuerbelastung dermassen erhöht. Die Abwanderung dieser Gesellschaften würde nicht nur zu Steuerausfällen in der unter Ziffer 1.3.1 erwähnten Grössenordnung führen, sondern auch zu Arbeitsplatzverlust. Die im Kanton Freiburg niedergelassenen Statusgesellschaften beschäftigen direkt rund 3 000 Personen. Mit ihrer Niederlassung im Kanton schaffen diese Unternehmen auch indirekt Arbeitsplätze, die sich jedoch nicht beziffern lassen. Schliesslich würde mit einer vorzeitigen Abwanderung von Statusgesellschaften mit Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik der eigentliche Zweck der steuerlichen Entlastung dahinfallen, da sich die nach Ablauf der Steuererleichterung zu erwartenden Steuereinnahmen nie realisieren liessen (oder nicht lange genug, als dass es sich für den Staat rentieren würde).

Der Bundesrat war sich dieser Problematik bewusst und bestärkte die Kantone darin, ihre Gewinnsteuersätze zu senken, um trotz Abschaffung der kantonalen Steuerstatus eine kompetitive Unternehmensbesteuerung garantieren zu können.

2 ENTWICKLUNG DER VORLAGE AUF BUNDESEBENE

Der Bundesrat schickte seinen Vorentwurf im September 2014 in die Vernehmlassung. Diese Vorlage enthielt einen Katalog steuerpolitischer Massnahmen zur Bewahrung einer kompetitiven Unternehmensbesteuerung nach der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus, aber auch verschiedene Bestimmungen zur Verbesserung der Systematik des Unternehmenssteuerrechts. Sie sah auch finanzielle Ausgleichsmassnahmen zwischen dem Bund und den Kantonen sowie eine Änderung der Finanzausgleichsregeln vor. Die folgende Tabelle (Tabelle 1) gibt eine Übersicht über die in die Vernehmlassung geschickten Massnahmen und darüber, was mit ihnen bei der Verabschiedung der Botschaft passiert ist. In der letzten Spalte steht, was das eidgenössische Parlament beschlossen hat. Bei dieser Spalte bezieht sich die Angabe «mit Änderung» bzw. «ohne Änderung» immer auf den die bundesrätliche Botschaft begleitenden Gesetzesentwurf.

Tabelle 1

	VERNEHM- LASSUNG	BUNDESRÄTLICHE VORLAGE				PARLAMENT
Steuerpolitische Massnahmen		übernommen	neu	aufgehoben		
		ohne Anpassung	mit Anpassung			
Abschaffung der Steuerstatus	x	x				angenommen ohne Änderung
Steuersatzsenkung juristische Personen	x	x				angenommen ohne Änderung
Differenzierte Kapitalbesteuerung	x		x			angenommen mit Änderung →Berücksichtigung konzerninterne Darlehen
Step-up (Abschaffung Status)	x		x			angenommen ohne Änderung
Step-up (Zu- und Wegzug)	x	x				angenommen ohne Änderung
Patentbox	x		x			angenommen mit Änderung →Besteuerung der Aufwendungen bei Eintritt in die Patentbox oder innert fünf Jahren

	VERNEHM- LASSUNG	BUNDESRÄTLICHE VORLAGE				PARLAMENT
Steuerpolitische Massnahmen		übernommen		neu	aufgehoben	
		ohne Anpassung	mit Anpassung			
Erhöhte Abzüge für F&E Aufwendungen				x		angenommen mit Änderung → Reglementierung durch Bundesrat → Obergrenze des erhöhten Abzugs bei 150 % des Aufwands
Pauschale Steueranrechnung für Betriebsstätten	x	x				angenommen ohne Änderung
Anpassungen beim Teilbesteuerungsver- fahren	x		x			Für die Kantone, Besteuerung zu mindestens 60 % im Falle der Einführung der NID
Abschaffung der Emissionsabgabe	x	x				Vorschlag gestrichen
Anpassungen beim Beteiligungsabzug	x				x	nicht thematisiert
Zinsbereinigte Gewinnsteuer	x				x	Wiedereinführung der Massnahmen → freiwillig für die Kantone → besserer Rahmen
Begrenzung der Abzüge						Einführung einer Obergrenze von 80 % für die Abzüge mit den verschiedenen Steuerinstrumenten Kantone können tiefere Obergrenze ansetzen
Anpassungen bei der Verlustverrechnung	x				x	nicht thematisiert
Kapitalgewinnsteuer	x				x	nicht thematisiert

	VERNEHM- LASSUNG	BUNDESRÄTLICHE VORLAGE				PARLAMENT
		übernommen		neu	aufgehoben	
		ohne Anpassung	mit Anpassung			
Weitere Massnahmen						
Vertikaler Ausgleich	x	x				angenommen mit Änderung → Aufstockung des Anteils der Kantone
Finanzausgleich	x	x				angenommen mit Änderung → Berücksichtigung des vorzeitigen Austritts aus Steuerstatus

3 USR III-STRATEGIE DES STAATSRATS

Mit Blick auf den im 1. Kapitel beschriebenen internationalen Kontext, die Entwicklung der Gesetzesvorlage auf Bundesebene aber auch die USR III-bezogenen Grundsatzentscheide der Nachbarkantone hat der Staatsrat seine USR III-Strategie definiert und an einer Medienkonferenz am 15. Dezember 2014 und am 4. Dezember 2015 darüber orientiert.

Der Staatsrat muss seine Strategie entsprechend den zahlreichen Anpassungen des Bundesparlaments jedoch noch weiter ausfeilen. Die folgenden Kapitel greifen die verschiedenen Aspekte der Strategie des Staatsrats auf, wobei jeweils kurz erklärt wird, wie die einzelnen berücksichtigten Massnahmen funktionieren.

3.1 Steuerpolitische Massnahmen

3.1.1 Abschaffung der Steuerstatus

Mit Blick auf das internationale Umfeld müssen die Steuerstatus nach den Artikeln 127 und 128 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) abgeschafft werden. Der Kanton hat hier keinerlei Handlungsspielraum, da die eidgenössische Rechtsgrundlage, auf der sie beruhen (Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG), mit dem USR III-Gesetz aufgehoben wird.

Welche Auswirkungen die Abschaffung der Steuerstatus ohne Kompensationsmassnahmen hat, ist unter Ziffer 1.3 beschrieben. Nichts tun ist für den Kanton Freiburg keine Option. Mit den Massnahmen, die in den folgenden Kapiteln beschrieben werden, sollen attraktive Rahmenbedingungen für ein stabiles und dynamisches Wirtschaftsgefüge im Kanton geschaffen und ein Beitrag zum Wachstum von Wirtschaft und Beschäftigung geleistet werden, gleichzeitig aber auch die Steuereinnahmen erhalten bleiben, mit denen sich die staatlichen Aufgaben finanzieren lassen.

3.1.2 Steuersatzsenkung juristische Personen

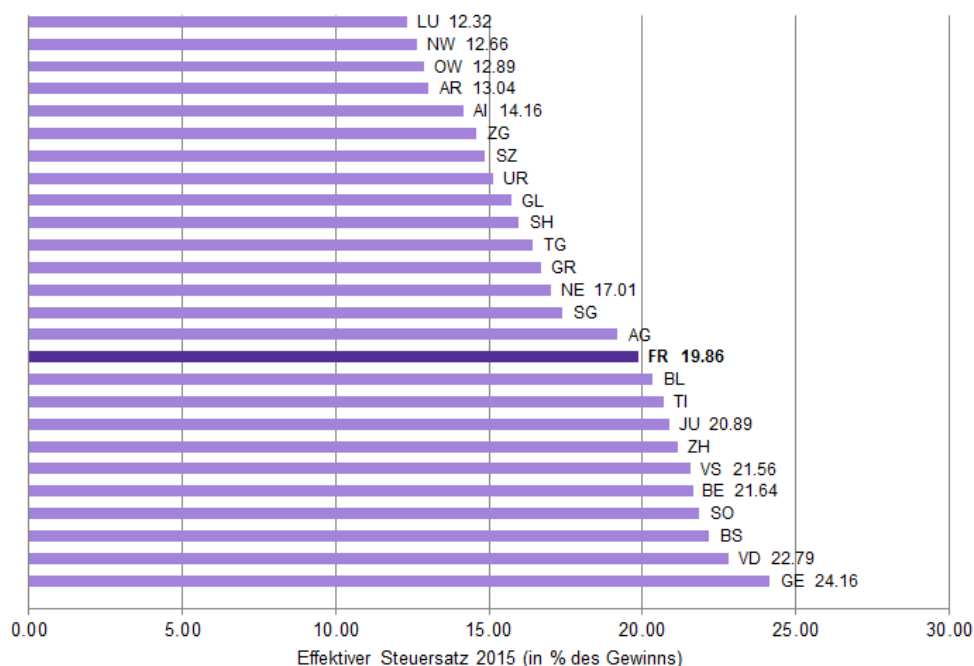
Ausgangslage

Um trotz Abschaffung der Steuerstatus eine wettbewerbsfähige Unternehmensbesteuerung zu gewährleisten, hält der Bund die Kantone dazu an, ihre Gewinnsteuersätze zu senken. Eine Steuersatzsenkung ist die einzige im internationalen Umfeld unumstrittene Massnahme (sofern eine Steuerbelastung von rund 10 % gewährleistet ist⁵) und scheint somit auch am geeignetsten mit Blick auf eine langfristige Rechtssicherheit.

Im Kanton Freiburg beträgt der Gewinnsteuersatz 19,86 %. Damit belegt Freiburg Rang 16 im interkantonalen Steuervergleich (Vergleich unter Berücksichtigung der Steuerbelastung im Kantonshauptort). Der Kanton Genf wendet mit 24,17 % den höchsten Steuersatz an, und der Kanton Luzern weist mit einem Satz von 12,32 % die niedrigste Gewinnsteuerbelastung auf (s. Tabelle 2).

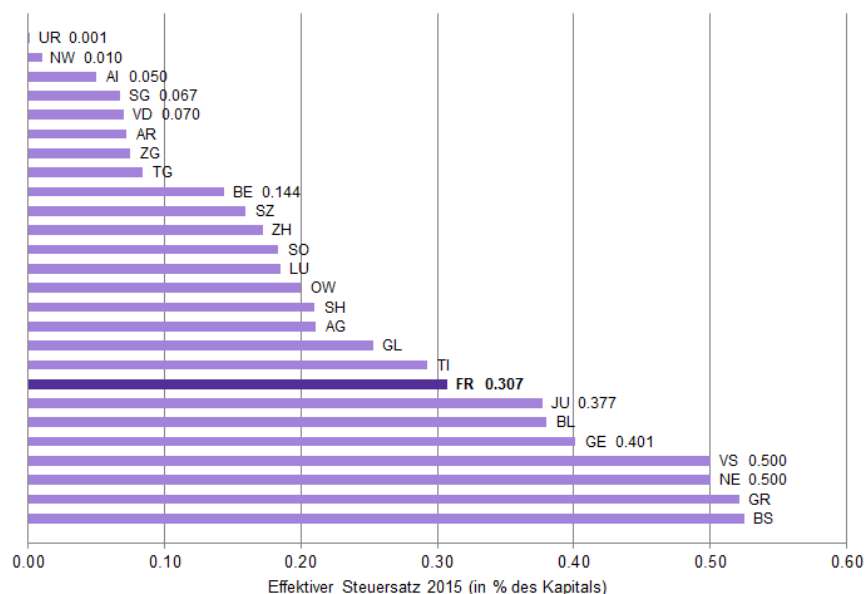
Bei der Kapitalsteuer liegt der Kanton Freiburg mit einem Steuersatz von 0,3 % (0,16 % für die Kantonssteuer) an 19. Stelle (s. Tabelle 3).

Tabelle 2



⁵ Es muss allerdings gesagt werden, dass in der EU gegenwärtig eine Richtlinie beraten wird, wonach sämtliche Gewinne eines multinationalen Unternehmen mit Sitz in einem EU-Staat besteuert werden sollen, sofern die Steuersätze in den anderen Standortländern 50 % unter dem Steuersatz des entsprechenden EU-Staates liegen.

Tabelle 3



Gewinnsteuersatzsenkung

Mehrere Kantone rund um den Kanton Freiburg haben bereits eine Gewinnsteuersatzsenkung angekündigt oder entsprechende Bestimmungen bereits verabschiedet. Im Kanton Neuenburg gilt seit 2016 ein effektiver Steuersatz von 15,6 %, der Kanton Waadt wird seinen effektiven Satz ab 2019 von 22,79⁶ auf 13,79 % senken, und der Kanton Genf plant eine Senkung des effektiven Satzes von 24,16 %⁷ auf 13,49 %.

Angesichts der Gesetzesanpassungen, die in unseren Nachbarkantonen bereits erfolgt oder geplant sind, dürfen die Auswirkungen der USR III für den Kanton Freiburg nicht nur vor dem Hintergrund der hier ansässigen Firmen gesehen werden. Selbst wenn sich also aufgrund des Unternehmensgefüges im Kanton Freiburg keine Satzsenkung aufdrängen sollte (was nicht der Fall ist, da der Anteil des von den Statusgesellschaften erwirtschafteten Gewinns am Gewinn der juristischen Personen 70 % ausmacht), müsste der Kanton Freiburg handeln, um wettbewerbsfähig zu bleiben und zu verhindern, dass hier ansässige Firmen (ordentlich besteuerte oder solche mit Steuerstatus) in attraktivere Kantone abwandern.

Im Bestreben um interkantonale Wettbewerbsfähigkeit hat der Staatsrat beschlossen, den kantonalen Gewinnsteuersatz auf 4 % zu senken, um auf einen effektiven Gewinnsteuersatz von 13,72 % zu kommen. Diese Satzsenkung wird Steuerausfälle von schätzungsweise 59,2 Millionen Franken für den Staat zur Folge haben. Diese werden teilweise mit Mehreinnahmen von schätzungsweise 29,6 Millionen Franken kompensiert, die durch die Abschaffung der Steuerstatus generiert werden. Die Gewinnsteuersatzsenkung wird also den Staat schätzungsweise 29,6 Millionen Franken kosten, die Gemeinden 22,2 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 3 Millionen Franken (Einzelheiten siehe Ziff. 7.1.1).

⁶ gemäss Zahl 2015 Tabelle 2.

⁷ gemäss Zahl 2015 Tabelle 2.

Kapitalsteuersatzsenkung

Wie schon unter Ziffer 1.3 gesagt, führt die Abschaffung der Steuerstatus bei den betroffenen Unternehmen zu einer höheren Gewinnsteuerbelastung, die sich ohne Korrektur verdoppeln würde. Allerdings wird die Abschaffung der Steuerstatus bei der Kapitalsteuer noch schmerzhaftere Folgen haben. Ohne Änderungen bei der Kapitalsteuer müssten die betroffenen Unternehmen womöglich bis zu zehnmal höhere Kapitalsteuern zahlen als heute. Ohne Kompensationsmassnahmen ist also damit zu rechnen, dass die betroffenen Unternehmen abwandern, umso mehr als unsere Nachbarkantone (Waadt und Bern) schon jetzt einen zwei- bis dreimal tieferen Kapitalsteuersatz anwenden als der Kanton Freiburg.

Um dies zu verhindern, wurden mehrere Varianten geprüft, darunter zwei zur Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer. Dieses Instrument ist Teil der Unternehmenssteuerreform II, wurde im Kanton Freiburg jedoch nicht umgesetzt. Die vom Grossen Rat gutgeheissene Motion Markus Ith (M 1002-07⁸) Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern verlangte übrigens gerade die Einführung dieser Massnahme. Nach der ersten dieser beiden Varianten sollte die Kapitalbesteuerung angepasst und der heute für diese Statusgesellschaften geltende gesetzliche Steuersatz übernommen werden (0,017 %), mit Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer. Die zweite Variante sah darüber hinaus noch eine Herabsetzung des ordentlichen Kapitalsteuersatzes um die Hälfte (auf 0,08 %) vor. Die durchgeführten Simulationen haben jedoch gezeigt, dass sich mit diesen zwei Varianten die Kapitalsteuererhöhung bei den Statusgesellschaften, insbesondere bei den Holdinggesellschaften, nicht ausreichend kompensieren liesse.

Der Staatsrat schlägt somit vor, auf die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer zu verzichten. Stattdessen will er den (kantonalen) Kapitalsteuersatz von 0,16 % auf 0,04 % senken. Kombiniert mit der differenzierten Kapitalbesteuerung (s. weiter unten) sollte damit eine moderate Kapitalsteuererhöhung für die Unternehmen mit Steuerstatus möglich sein und so verhindert werden können, dass diese ins Ausland oder in andere, attraktivere Kantone abwandern. Die auf die Kapitalsteuer bezogenen Massnahmenvorschläge (Senkung des Kapitalsteuersatzes, Mehreinnahmen mit der Abschaffung der Steuerstatus und differenzierte Besteuerung) werden den Staat schätzungsweise 11,8 Millionen Franken kosten, die Gemeinden 8,9 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 1,2 Millionen Franken (Einzelheiten siehe Ziff. 7.1.1).

Senkung der Minimalsteuer

Wie 13 andere Kantone kennt auch Freiburg eine Minimalsteuer auf den Bruttoeinnahmen der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die erhoben wird, wenn sie höher ist als die ordentliche Steuer auf dem Reingewinn und dem Kapital. In den ersten drei Betriebsjahren und wenn sich die Unternehmen in ernsten finanziellen Schwierigkeiten befinden, muss diese Steuer jedoch nicht entrichtet werden. Die Minimalsteuer war eingeführt worden, um Unternehmen besteuern zu können, deren steuerbare Einkünfte nicht ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen. Gegenwärtig sind weniger als fünf Unternehmen dieser Steuer unterstellt, die rund 620 000 Franken Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuereinnahmen generiert. Der Steuersatz beträgt heute 0,5 % für die steuerbaren Bruttoeinnahmen aus Engroshandel und für jene von Fabrikationsunternehmen und 1,4 % für alle übrigen Bruttoeinnahmen. Für die Berechnung der Minimalsteuer werden die Bruttoeinnahmen nur für den 500 000 Franken übersteigenden Betrag berücksichtigt.

⁸ 2007-GC-4 gemäss Parlinfo.

Da die geltenden Steuersätze basierend auf den geltenden Gewinnsteuersätzen festgelegt wurden, müssen sie im gleichen Umfang gesenkt werden wie die ordentliche Gewinnsteuer, also auf 0,25 % bzw. 0,7 %.

Differenzierte Kapitalbesteuerung

Funktionsweise

Nach Bundesrecht (Art. 29 Abs. 3 StHG) können die Kantone eine Steuerermässigung – in Form einer Steuersatzsenkung – für das Eigenkapital vorsehen, das auf Patente und vergleichbare Rechte, qualifizierende Beteiligungsrechte (Mindestbeteiligungsquote von 10 %) sowie konzerninterne Darlehen entfällt. Dazu muss zuerst der Anteil dieser Aktiven an den gesamten Aktiven des Unternehmens bestimmt werden. Mit dieser Quote wird dann der Eigenkapitalanteil bestimmt, der vom privilegierten Steuersatz profitieren kann.

Zahlenbeispiel (nach Art. 29 Abs. 3 StHG)

<u>Aktiven</u>		<u>Passiven</u>	
Debitor Gruppengesellschaft	20	Fremdkapital	100
Beteiligungen	20	Eigenkapital	200
Immobilien	200		
Immaterielle Anlagen	60		
Total Aktiven	300	Total Passiven	300

Eigenkapitalanteil, der zum reduziertem Steuersatz besteuert wird: $100/300 = 1/3$

Eigenkapital 200

wovon privilegiert zu reduziertem Satz besteuert: $1/3$ von 200 = 67

Strategie des Staatsrats

Der Staatsrat schlägt die Umsetzung der differenzierten Kapitalbesteuerung vor, schliesst dabei aber konzerninterne Darlehen bei der Berechnung des Kapitalanteils für den reduzierten Steuersatz aus. Solche Darlehen waren in der bundesrätlichen Botschaft nicht vorgesehen. Ihre Berücksichtigung würde mit Mehrkosten von rund 2 Millionen Franken zu Buche schlagen.

Die differenzierte Kapitalbesteuerung muss mit einer Senkung des ordentlichen Kapitalsteuersatzes kombiniert werden. Zur Gewährleistung einer moderaten Kapitalbesteuerung schlägt der Staatsrat einen privilegierten Steuersatz von 0,004 % vor, also ein Zehntel des ordentlichen Satzes.

Zahlenbeispiel (gemäss Strategie des Staatsrats)

<u>Aktiven</u>		<u>Passiven</u>	
Debitor Gruppengesellschaft	20	Fremdkapital	100
Beteiligungen	20	Eigenkapital	200
Immobilien	200		
Immaterielle Anlagen	60		
Total Aktiven	300	Total Passiven	300

Eigenkapitalanteil, der zum reduzierten Steuersatz besteuert wird: $80/300 = 26,7 \%$

Eigenkapital 200

wovon privilegiert zu reduziertem Satz besteuert: $26,7 \%$ von 200 = 53,3

3.1.3 Behandlung der stillen Reserven bei Beendigung der Steuerstatus (Step-up)

Funktionsweise

Nach Bundesrecht (Art. 78g StHG) können die Unternehmen bei Wegfall des Steuerstatus die stillen Reserven aufdecken, die sie noch unter dem Steuerstatus gebildet hatten, sind aber nicht dazu verpflichtet. Die stillen Reserven werden nach den anerkannten Methoden und mit einer anfechtbaren Verfügung durch die Steuerbehörde festgesetzt. In diesem Fall werden in den nächsten fünf Jahren die realisierten Gewinne bis zum maximal festgesetzten Wert der stillen Reserven gesondert besteuert. Im Sinne dieser Bestimmung müsste die gesonderte Besteuerung zu einem privilegierten Steuersatz erfolgen um zu verhindern, dass die vom Unternehmen noch als Statusgesellschaft gebildeten stillen Reserven zu einem zu hohen Satz besteuert werden. Ohne besondere Massnahmen wäre nach Ansicht der Experten⁹ die Steuerbelastung unverhältnismässig und würde gegen Treu und Glauben sowie gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen. Bei Verlusten in den fünf Jahren nach Wegfall des Steuerstatus bestünde keine Möglichkeit, die Übergangsfrist zu verlängern.

Gesellschaften, die vor Inkrafttreten der Reform auf ihren Steuerstatus verzichten, könnten auf der Grundlage der bundesgerichtlichen Rechtsprechung¹⁰ von einer auf 10 Jahre verlängerten Übergangsperiode für die Geltendmachung der als Statusgesellschaften gebildeten stillen Reserven profitieren (Step-up vor USR III), sofern der Kanton diese Möglichkeit vorsieht.

Strategie des Staatsrats

Der Staatsrat schlägt vor, seine Strategie auf eine markante Senkung des ordentlichen Gewinnsteuersatzes auszurichten (s. Ziff. 3.1.2). Er schlägt also vor, keine privilegierte Besteuerung für von den Unternehmen als Statusgesellschaften gebildete stille Reserven vorzusehen. Den Experten zufolge ist dies im Sinne von Artikel 78g StHG, der eine moderate Besteuerung der unter dem Steuerstatus gebildeten stillen Reserven anstrebt. Ein Kanton, der seine Strategie auf eine

⁹ R. Matteotti, St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2015.

¹⁰ BGE 2C_645/2011 vom 12. März 2012, BGE 2C_842/2013 vom 18. Februar 2014.

markante Senkung seines Gewinnsteuersatzes ausrichtet, könnte also einen seinem ordentlichen Steuersatz nahezu oder genau entsprechenden Steuersatz vorsehen. Demnach sind keine Steuerausfälle aufgrund dieser Massnahme zu erwarten.

3.1.4 Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug oder Wegzug (Step-up)

Funktionsweise

Die Artikel 24b und 24c StHG sehen eine Harmonisierung der Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug in die Schweiz oder Wegzug aus der Schweiz vor. Nach Artikel 24b StHG kann eine Gesellschaft, die sich in der Schweiz niederlässt, ihre stillen Reserven – einschliesslich Goodwill –, die sie im Ausland gebildet hat, steuerneutral in ihrer Steuerbilanz aufdecken. Stille Reserven, die auf den einzelnen Aktiven aufgedeckt werden, werden anschliessend gemäss den üblichen Abschreibungssätzen abgeschrieben. Der Goodwill muss innert höchstens zehn Jahren abgeschrieben werden. Mit dieser Bestimmung soll die Niederlassung von Unternehmen in der Schweiz gefördert werden, die zurzeit in international stark in der Kritik stehenden, äusserst steuergünstigen Ländern niedergelassen sind. Dieses Instrument dürfte hingegen bei in Nachbarstaaten niedergelassenen Gesellschaften nicht auf grosses Echo stossen. Mit dem vermehrten Informationsaustausch auf internationaler Ebene wird nämlich unweigerlich der ausländische Fiskus seine Ansprüche auf die in der Schweiz aufgedeckten stillen Reserven geltend machen.

Bei Wegzug einer Gesellschaft aus der Schweiz werden die während ihrer Geschäftstätigkeit in der Schweiz generierten stillen Reserven – einschliesslich Goodwill – der Gewinnsteuer unterstellt.

Strategie des Staatsrats

Die Regelung nach StHG ist zwingend für die Kantone und lässt ihnen keinerlei Spielraum. Die bundesrechtlichen Bestimmungen müssen also ins DStG übernommen werden. Die Übernahme dieser Bestimmungen wird keine Steuerausfälle zur Folge haben.

3.1.5 Patentbox

Funktionsweise

Die Patentboxregelung, ihre Umsetzung und Anwendung sind extrem komplex. Aus diesem Grund beschränkt sich der Staatsrat darauf, ganz schematisch und vereinfacht zu erklären, wie dieses Instrument funktioniert. Anhand eines Zahlenbeispiels in Anhang 1 wird ersichtlich, wie kompliziert das Ganze ist.

Gemäss Artikel 24a StHG werden Erträge aus Immaterialgüterrechten und vergleichbaren Rechten von den übrigen Erträgen eines Unternehmens getrennt und reduziert besteuert. Sowohl juristische Personen als auch Personengesellschaften und Selbstständigerwerbende können die Patentbox in Anspruch nehmen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Die Gewinne, die privilegiert besteuert werden können, werden nach der sogenannten Residualmethode ermittelt. Zur Berechnung des relevanten Boxenerfolgs werden vom gesamten Gewinn alle Erträge ausgeschieden, die nicht auf Patenten und vergleichbaren Rechten beruhen. Nur der Restertrag darf privilegiert besteuert werden, und nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren F&E-Aufwands zum gesamten F&E-Aufwand, erhöht um 30 % (modifizierter Nexus-Ansatz). Angenommen, nur 10 % der Forschungs- und Entwicklungskosten (inkl. Erhöhung um 30 %) eines Unternehmens sind in der Schweiz angefallen, so könnten nur 10 % des nach der Residualmethode ermittelten, für die Patentbox qualifizierten Gewinns privilegiert besteuert werden (Verhältnis F&E-Aufwand Schweiz

zu F&E-Aufwand insgesamt, multipliziert mit dem nach der Residualmethode ermittelten, für die Patentbox qualifizierten Gewinn). Die Steuererleichterung besteht für das Unternehmen nicht in einem privilegierten Steuersatz, sondern in einer Herabsetzung der Bemessungsgrundlage (nur ein gewisser Prozentsatz des für die Patentbox qualifizierten Gewinns ist zum ordentlichen Satz steuerbar).

Dazu kommt, dass die Funktionsweise der Patentbox weitgehend von den Entwicklungen auf internationaler Ebene sowie von den Empfehlungen der OECD abhängt. Um die Regelung rasch einem internationalen Umfeld in ständigem Umbruch anzupassen, überträgt die bundesrechtliche Bestimmung dem Bundesrat die Befugnis zum Erlass der Ausführungsbestimmungen insbesondere zur Definition der vergleichbaren Rechte, zur Berechnung des qualifizierenden Erfolgs aus Patenten und vergleichbaren Rechten sowie zu den Dokumentationspflichten der steuerpflichtigen Person, welche die Ermässigung beantragt. Nach dem OECD-Bericht vom Oktober 2015 gelten als vergleichbare Rechte nicht patentgeschützte Erfindungen von kleinen und mittleren Unternehmen und Software. Mit dieser Ausweitung soll eine Wettbewerbsverzerrung zwischen Staaten mit ganz unterschiedlichen Regelungen bezüglich geistigem Eigentum verhindert werden: In den USA beispielsweise ist eine Patentierung von Software möglich, nicht aber in der EU. Mit dem Ausschluss von Software aus der Steuerprivilegierung hätten die EU-Staaten einen Wettbewerbsnachteil gegenüber den USA. Mit der Qualifizierung nicht patentgeschützter Erfindungen von kleinen und mittleren Unternehmen soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass das Patentierungsverfahren in gewissen Ländern sehr kostspielig und für die meisten KMU unerschwinglich ist. Zum Zeitpunkt der Abfassung dieser Botschaft waren die Vollzugsbestimmungen des Bundesrats, die die Kantone gemäss Artikel 25a StHG anwenden müssen, noch nicht bekannt. So herrscht weiter Ungewissheit über die Patentbox, die sich erst klären dürfte, wenn die eidgenössische Verordnung in die Vernehmlassung geschickt wird.

Die Umsetzung der Patentbox wird die Steuerpflichtigen vor eine Herausforderung stellen, da sie umfassende wirtschaftliche Analysen vornehmen müssen zur Bestimmung der Erträge aus Immaterialgüterrechten.

Diese Umsetzung der Patentbox stellt auch die Steuerbehörde vor eine grosse Herausforderung. Sie wird in der Lage sein müssen, den Gewinn- oder Ertragsanteil bestimmen zu können, auf dem die Steuerermässigung gewährt werden kann. Auch bei der Kontrolle des Verhältnisses «dem Inland zurechenbare Aufwendungen und Gesamtausgaben» wird es in der Praxis Schwierigkeiten geben, da diese Kontrolle voraussetzt, dass die dem Ausland zurechenbaren Aufwendungen bekannt sind. In komplexen Fällen sind die Mitwirkung und Unterstützung der Eidgenössischen Steuerverwaltung unverzichtbar.

Strategie des Staatsrats

Die Kantone müssen die Patentbox gemäss StHG umsetzen. Der Staatsrat möchte günstige Rahmenbedingungen für die Forschung und Entwicklung schaffen und befürwortet somit eine privilegierte Besteuerung von Lizenzerträgen, wie er bereits in seiner Antwort auf die Motion Emmanuelle Kaelin Murith / Jean-Louis Romanens Innovations- und Technologieförderung ausgeführt hatte. Deshalb möchte er die Entlastung auf Bemessungsstufe auf 90 % der qualifizierenden Gewinne ansetzen. Auf den ersten Blick scheint es sich dabei um eine enorme Ermässigung zu handeln, man muss sie aber in Zusammenhang mit der Bestimmung sehen, die eine gemeinsame Obergrenze für alle vorgesehenen Ermässigungsmassnahmen vorsieht. Auf den entsprechenden Mechanismus mit Zahlenbeispiel wird unter Ziffer 3.1.8 eingegangen.

Der Staatsrat schlägt weiter vor, dass die Aufwendungen der Jahre vor dem Eintritt in die Patentbox beim Eintritt in die Patentbox berücksichtigt werden.

Ausgehend von einem makroökonomischen Ansatz, auf den in Ziffer 7.1.1 genauer eingegangen wird, dürfte die Patentbox den Staat schätzungsweise maximal 5 Millionen Franken kosten, die Gemeinden 3,8 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 0,5 Millionen Franken.

3.1.6 Zusätzlicher Abzug für F&E-Aufwendungen

Funktionsweise

Mit diesem zusätzlichen Abzug sollen Forschung und Entwicklung (F&E) steuerlich über den Abzug der F&E-Aufwendungen gefördert werden, wie dies bereits in zahlreichen Staaten der Fall ist.

Das in Artikel 25a StHG vorgesehene Instrument ermächtigt die Kantone, für die F&E-Aufwendungen für im Inland erbrachte Arbeiten einen Abzug von mehr als 100 % vorzusehen. Wie bei der Patentbox ist es Sache des Bundesrats zu definieren, was unter F&E-Aufwendungen zu verstehen ist. Bezüglich der Ausgestaltung des zusätzlichen F&E-Abzugs liegt somit noch vieles im Ungewissen.

Strategie des Staatsrats des Kantons Freiburg

Beim zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen handelt es sich nach Ansicht des Staatsrats um ein effizientes Instrument zur Förderung von Forschung und Entwicklung in der Schweiz. Er befürwortet also diese Massnahme und ihre Umsetzung im Kanton Freiburg und schlägt einen Abzug von 150 % vor. Damit können für einen F&E-Aufwand von 100 Franken 150 Franken von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Der zusätzliche Abzug für F&E-Aufwendungen fliesst ebenfalls in die Berechnung der Entlastungsobergrenze ein (s. Ziff. 3.1.8), wodurch sich allzu grosse Steuereinsparungen vermeiden lassen. Nach einer Schätzung basierend auf dem Anteil der F&E-Kosten am Bruttoinlandsprodukt der Schweiz kostet der F&E-Super-Abzug den Staat schätzungsweise maximal 6 Millionen Franken, die Gemeinden 4,5 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 0,6 Millionen Franken (Einzelheiten siehe Ziff. 7.1.1).

Angesichts der Bedeutung und der finanziellen Auswirkungen dieser besonderen Massnahmen wird der Staatsrat Umfang und Art der gegenwärtigen Wirtschaftsförderungshilfen prüfen, die er mit Mass anzupassen gedenkt.

3.1.7 Zinsbereinigte Gewinnsteuer (Notional Interest Deduction NID)

Funktionsweise

Nach geltendem Recht können die Fremdkapitalzinsen als geschäftsmässig begründeter Aufwand von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer abgezogen werden. Die zinsbereinigte Gewinnsteuer soll den fiktiven Zinsabzug auf Eigenkapital ermöglichen. Ein solcher Abzug ist dadurch begründet, dass ein Unternehmen, das sein Eigenkapital in Anlagevermögen investiert, dieses Kapital nicht auf dem Kapitalmarkt anlegen kann und dadurch keinen Zinsertrag erzielt. Weil es auf die zinsabwerfende Kapitalmarktinvestition verzichtet, entstehen ihm sogenannte Opportunitätskosten in Form des entgangenen Erlöses. Die Höhe dieser Kosten wird mittels eines kalkulatorischen Zinsfusses ermittelt. Konkret wird diese Massnahme mit der Erweiterung der Liste der geschäftsmässig begründeten Abzüge umgesetzt. Nach dem Konzept, für das sich das eidgenössische Parlament entschieden hat, ist der Schutzzinsabzug nicht auf dem gesamten steuerbaren Eigenkapital möglich, sondern nur auf dem Sicherheitseigenkapital (im Gegensatz zum Kerneigenkapital). Das Sicherheitseigenkapital ist der Teil des Eigenkapitals, der das Eigenkapital, welches ein Unternehmen für seine Geschäftstätigkeit langfristig benötigt (Kernkapital), übersteigt.

Die Begrenzung auf das Sicherheitseigenkapital fusst auf der Grundidee, dass eine steuerliche Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapital nur insoweit erforderlich ist, als Eigen- und Fremdkapital im Rahmen der Kapitalstrukturgestaltung von Unternehmen effektiv substituierbare Finanzierungsquellen darstellen. Demzufolge qualifiziert das betriebswirtschaftlich unabdingbare Kerneigenkapital eines Unternehmens nicht für einen Schutzzinsabzug. Zur Berechnung des Kerneigenkapitals werden die massgebenden Gewinnsteuerwerte der einzelnen Aktiven mit den für die einzelnen Aktivposten vorgesehenen Eigenkapitalunterlegungssätzen multipliziert. Die Summierung dieser Kerneigenkapitalwerte über alle Aktivenkategorien liefert dann das für die jeweilige Gesellschaft massgebende Kerneigenkapital.

Ausserdem wird der Schutzzinsabzug nicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland gewährt. Hingegen können Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften in der Schweiz den Schutzzinsabzug in Anspruch nehmen. Der Schutzzinsabzug ist für die bei der Ankunft in der Schweiz oder bei Wegfall eines Steuerstatus aufgedeckte stillen Reserven ebenfalls ausgeschlossen. Das StHG enthält eine Schutzbestimmung, mit der Missbräuchen und nicht wirtschaftlich gerechtfertigten Steuereinsparungen entgegengewirkt werden soll. Das verbleibende Eigenkapital nach diesen Abzügen ist das Sicherheitseigenkapital, von dem der Schutzzins abgezogen werden kann.

Die Bemessung der Höhe des kalkulatorischen Eigenkapitalzinssatzes erfolgt nach dem Effizienzziel. Das heisst, dass der Schutzzinssatz so festgelegt wird, dass die Steuer die Höhe der von den Investoren geforderten (erwarteten) Mindestrentabilität nicht beeinflusst und damit die Investitionsentscheidung nicht verzerrt. Dazu muss der kalkulatorische Eigenkapitalzinssatz demjenigen Satz entsprechen, zu dem die Eigenkapitalgeber die Steuerersparnis aus den künftigen Schutzzinsabzügen der Gesellschaft diskontieren. Dieser Diskontsatz hängt vom Grad des Risikos der Steuerersparnisse ab. Der Bund hat den Schutzzinssatz so festgelegt, dass die Steuer die Höhe der von den Investoren geforderten Rentabilität nicht beeinflusst und damit die Investitionsentscheidung nicht verzerrt. Soweit das Sicherheitseigenkapital anteilmässig auf Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden entfällt, soll jedoch ein dem Drittvergleich entsprechender Zinssatz geltend gemacht werden können.

Strategie des Staatsrats

Im Vorentwurf des Bundesrats zur USR III war die Einführung des Schutzzinsabzugs vorgesehen. Der Staatsrat hatte sich in seiner Stellungnahme aufgrund der möglichen Folgen in Form von Verhaltensanpassungen und massiven Steuerausfällen gegen diese Massnahme ausgesprochen. Die bundesrätliche Botschaft beinhaltete keinen Schutzzinsabzug mehr, dieser wurde jedoch vom Parlament wieder eingeführt, womit das Bundesgesetz den gesamtschweizerischen Schutzzinsabzug einführt. Die Kantone können, aber müssen ihn nicht einführen. Gegebenenfalls müssen sie jedoch eine Besteuerung der Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen von mindestens 60 % vorsehen.

Der Staatsrat hat seine USR III-Strategie festgelegt. Er hat sie auf die über eine massive Senkung des Gewinn- und Kapitalsteuersatzes laufende Schaffung günstiger Rahmenbedingungen für alle im Kanton Freiburg ansässigen Firmen ausgerichtet. Obwohl er es begrüsst, dass das Parlament die zinsbereinigte Gewinnsteuer eingeschränkt und zahlreiche Missbrauchsvorkehrungen getroffen hat, ist der Staatsrat der Auffassung, dass ihre Einführung im Kanton mit Blick auf die kantonale Strategie und die Kosten (auf der Grundlage der Steuerdaten 2011 auf 6,1 Millionen Franken für Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern geschätzt) nicht wünschbar ist.

3.1.8 Entlastungsbegrenzung

Funktionsweise

Mit der Einführung einer Obergrenze für Steuerermässigungen soll die Besteuerung eines Minimums an Steuersubstrat von Unternehmen gewährleistet werden, die eine oder mehrere Steuernischen voll ausnutzen könnten. Für das eidgenössische Parlament ist es undenkbar, dass ein Unternehmen dank den mit der USR III eingeführten steuerpolitischen Massnahmen keine Steuern zahlt. Solche Möglichkeiten würden international zweifellos auf grosse Kritik stossen. Die Unternehmen würden ausserdem keine oder nicht mehr genügend Gewinnsteuer generieren, um zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben beizutragen. Die unter Ziffer 1.2 beschriebenen Ziele der USR III könnten somit nicht mehr erreicht werden.

Die Entlastungsbegrenzung verpflichtet die Kantone dazu, einen Mindestprozentsatz der Bemessungsgrundlage (bzw. einen Höchstabzug) festzulegen. Mit dieser Begrenzung können falls nötig die von Firmen geforderten Ermässigungen (Patentbox, F&E-Super-Abzug, NID und Step-up vor USR III) (nach unten) korrigiert werden. Das Gesetz überlässt die Festsetzung dieser Grenze den Kantonen, gibt aber eine maximale Ermässigung von 80 % vor. Dieser Handlungsspielraum ist gerechtfertigt, weil nicht alle Kantone dieselbe Strategie verfolgen werden: Ein Kanton, der seine Strategie auf einer massiven Satzsenkung für alle Unternehmen begründet, wird die Steuerermässigungsgrenze a priori tiefer ansetzen, um ein akzeptables Einnahmenniveau zu gewährleisten. Umgekehrt werden Kantone, die den Steuersatz nicht senken, ihre Attraktivität dank der steuerpolitischen Massnahmen erhalten. Die Steuerermässigungsgrenze wird in diesem Fall höher gesetzt sein.

Strategie des Staatsrats

Wie schon gesagt will der Staatsrat des Kantons Freiburg für alle auf seinem Gebiet ansässigen Unternehmen vorteilhafte Rahmenbedingungen schaffen. Schon im Dezember 2014 gab er bekannt, er wolle seine USR III-Strategie auf eine massive Steuersatzsenkung ausrichten, und kündigte eine Reduktion des kantonalen Gewinnsteuersatzes auf 4 % an, um auf einen effektiven Gesamtsteuersatz von 13,72 % zu kommen.

Weiter will der Staatsrat die Forschung und Entwicklung fördern, weshalb er die Instrumente Patentbox und zusätzlicher Abzug für die F&E-Aufwendungen für die Freiburger Unternehmen vorschlägt. Die Einführung eines weiteren Instruments ist nicht zielführend (S. Ziff. 3.1.3 und 3.1.7). Im Bestreben um eine einheitliche Strategie ist der Staatsrat ausserdem der Auffassung, dass die Entlastungsbegrenzung ziemlich niedrig festgesetzt werden muss. So sieht der Gesetzesentwurf eine Besteuerung zu mindestens 80 % der Bemessungsgrundlage vor, also eine Steuerreduktion von maximal 20 %. Wie die Entlastungsbegrenzung funktioniert, wird vereinfacht in Anhang 2 dargestellt. Wie sie sich auf die Kosten der USR III auswirkt, wird aus Tabelle 7 ersichtlich.

3.1.9 Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren

Funktionsweise

Seit Inkrafttreten der USR II können Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten (mindestens 10 % des Aktienkapitals) privilegiert besteuert werden. Auf Bundesebene sind nur 60 % der Dividenden steuerbar, wenn sie sich im Privatvermögen der steuerpflichtigen Person befinden. Für das Geschäftsvermögen liegt diese Grenze bei 50 %. Das StHG überlässt die Festsetzung der Besteuerungsgrenze den Kantonen. Einige Kantone verfolgen eine sehr aggressive Steuerpolitik mit einer massiven Senkung der Besteuerungsgrundlage (beispielsweise bis 20 % im Kanton Glarus). In seiner Botschaft zur USR II schlug der Bundesrat die Vereinheitlichung der

Besteuerungsgrundlage der Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten (Mindestbeteiligungsquote von 10 %) vor und wollte die Kantone zu einer Dividendenbesteuerung von 70 % verpflichten. Diese Revision wurde insbesondere damit begründet, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung mit den Gewinnsteuersatzsenkungen reduziert würde. Das Parlament sah letztlich im DBG die Beibehaltung der Dividendenbesteuerung von 60 % vor. Von den Kantonen verlangt der Bund, dass diejenigen, die die zinsbereinigte Gewinnsteuer einführen, mindestens 60 % der Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten besteuern.

Strategie des Staatsrats

Zurzeit sieht das DStG eine Steuerreduktion für Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten von 50 % vor, was von den Aktionären und den Unternehmen sehr begrüsst wird. Im Rahmen seiner im Dezember 2015 angekündigten Strategie wollte der Staatsrat diese Steuerermässigung im Sinne der bundesrätlichen Vorlage auf 30 % reduzieren. Angesichts der letztlich vom Parlament verabschiedeten StHG-Bestimmungen (obligatorische Mindesteilbesteuerung der Dividenden nur bei Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer) kann nicht ausgeschlossen werden, dass eine Kürzung der Entlastungen im Umfang der im Dezember 2015 angekündigten Zahlen gewisse Grossaktionäre bzw. Unternehmeraktionäre veranlassen könnte, sich in einem unserer Nachbarkantone niederzulassen.

Der Staatsrat ist sich jedoch auch bewusst, dass die Beibehaltung der geltenden Regelung kaum zu rechtfertigen ist. Die vorgeschlagene massive Steuersatzsenkung wird nämlich zur Folge haben, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung – aufgrund derer die Teilbesteuerung der Dividenden im Rahmen der USR II eingeführt worden war – stark zurückgehen wird. Somit ist es seiner Ansicht nach gerechtfertigt, die Steuerbemessungsgrundlage für die Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten auf 60 % anzuheben. Mit dieser Änderung wird der Kanton für die Aktionäre attraktiv bleiben und sie wird ihm Steuermehreinnahmen von schätzungsweise 3,4 Millionen Franken bringen, den Gemeinden 2,6 Millionen Franken und den Pfarreien und Kirchgemeinden 0,3 Millionen Franken.

3.2 Finanzausgleich

Funktionsweise

Das gegenwärtige Finanzausgleichssystem des Bundes, das 2008 im Rahmen der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA) eingeführt wurde, besteht einerseits aus einem Ressourcenausgleichsmechanismus und andererseits aus einem doppelten Lastenausgleichsmechanismus zum Ausgleich übermässiger finanzieller Lasten gewisser Kantone auf Grund ihrer geografisch-topografischen oder soziodemografischen Bedingungen. Es enthält auch einen zeitlich begrenzten Härteausgleichsmechanismus zur Unterstützung der finanzschwachen Kantone, die sonst gegenüber dem früheren Finanzausgleichssystem schlechter gestellt gewesen wären.

Die USR III wird sich nur auf den Ressourcenausgleich auswirken. Der Ressourcenausgleich bezweckt insbesondere, die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit zwischen den Kantonen zu verringern und den Kantonen minimale finanzielle Ressourcen zu gewährleisten. Die Berechnung der von den Kantonen im Rahmen des Ressourcenausgleichs erhaltenen oder geleisteten Zahlungen basiert auf dem sogenannten Ressourcenpotenzial der Kantone, das sich nach einer aggregierten Steuerbemessungsgrundlage bemisst, die sich aus den folgenden Elementen zusammensetzt: Einkommen der natürlichen Personen, quellenbesteuerte Einkommen, Vermögen der natürlichen Personen, Gewinn der juristischen Personen und interkantonale Steuerrepartitionen. Nur eines dieser Elemente wird durch die USR III beeinflusst, und zwar die Gewinne der

juristischen Personen; genauer gesagt wird die USR III Einfluss darauf haben, wie die steuerbaren Gewinne der juristischen Personen in die Finanzausgleichsberechnung einbezogen werden.

Gegenwärtig wird mit einer Korrektur bei der Bestimmung des Ressourcenpotenzials der Kantone und ihres Ressourcenindex der Tatsache Rechnung getragen, dass die Auslandsgewinne von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus gemäss Artikel 28 StHG steuerlich weniger belastet werden können als normale Gewinne, oder mit anderen Worten, dass die steuerliche Ausschöpfbarkeit der Unternehmensgewinne von Statusgesellschaften geringer ist als diejenige ordentlich besteuelter Gesellschaften. Diese Korrektur läuft über die Anwendung von Gewichtungsfaktoren, den sogenannten Beta-Faktoren, auf den Gewinnen von kantonalen Statusgesellschaften. Für die Ausgleichsperiode 2016-2019 sind die Beta-Faktoren für die Holdinggesellschaften auf 2,6 %, für die Domizilgesellschaften auf 11,3 % und für die gemischten Gesellschaften auf 12,3 % festgesetzt worden. Das heisst konkret, dass beispielsweise nur 2,6 % der Gewinne einer Holdinggesellschaft gegenwärtig ins Ressourcenpotenzial des betreffenden Kantons einfließen.

Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus durch die USR III fallen die Beta-Faktoren weg. Ohne Korrekturmassnahme würde das Steuerpotenzial aller Kantone, und vor allem der Kantone, in denen die Statusgesellschaften hohe Gewinne erwirtschaften, obwohl dies nicht in den wirtschaftlichen Gegebenheiten begründet ist, stark ansteigen. Dadurch würden sich das Ressourcenausgleichsvolumen erheblich erhöhen und die Positionierung der Kantone im gesamten Ausgleichsgefüge untereinander massiv verändern. Dies könnte das Ausgleichssystem als Ganzes aus dem Gleichgewicht bringen und die politische Akzeptanz an sich gefährden.

Damit es nicht dazu kommt, will der Bundesrat das System der Beta-Faktoren durch ein System mit Zeta-Faktoren ersetzen. Dieses neue System soll dem Umstand besonders Rechnung tragen, dass die steuerliche Ausschöpfbarkeit der Gewinne der Unternehmen im Allgemeinen und der Unternehmen mit Patentbox im Besonderen tiefer liegt als bei den Einkommen und dem Vermögen der natürlichen Personen. Es sollen zwei Zeta-Faktoren zu Anwendung kommen, und zwar für Erträge innerhalb und ausserhalb der Patentbox. Ohne hier ins Detail der Berechnung¹¹ zu gehen, entsprechen diese Zeta-Faktoren dem Verhältnis zwischen der steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen und der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen natürlicher Personen. Man spricht folglich von relativen Steuerausschöpfungsfaktoren. Weil die Unternehmensgewinne steuerlich geringer ausgeschöpft werden als die Einkommen der natürlichen Personen, sind die Zeta-Faktoren kleiner als 1. Als neue Gewichtungsfaktoren für die Gewinne der juristischen Personen tragen sie dazu bei, dass diese Gewinne weniger stark als das Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen in die aggregierte Steuerbemessungsgrundlage einfließen, nach der sich das Ressourcenpotenzial der Kantone bemisst.

Statistische und methodologische Gründe haben zur Folge, dass die Steuerdaten erst vier bis sechs Jahre nach der Berechnung der Ausgleichszahlungen in das Ressourcenpotenzial einfließen. So bestimmen sich beispielsweise die Ausgleichszahlungen 2015 nach dem Steuerdatendurchschnitt der Jahre 2009, 2010 und 2011. Angenommen, die USR III tritt wie geplant 2019 in Kraft, so wird sich der Wechsel vom System der Beta-Faktoren zum System der Zeta-Faktoren ab 2023 bemerkbar machen und erst ab 2025 seine volle Wirkung entfalten, und zwar besonders stark im Kanton Freiburg. Nach den von der Eidgenössischen Finanzverwaltung (EFV) anhand der Ausgleichszahlen 2015 vorgenommenen Schätzungen würden die ordentlichen jährlichen Zahlungen an unseren Kanton nämlich von rund 274,5 Millionen Franken um 53,5 Millionen Franken auf 221 Millionen Franken sinken.

¹¹ Eine detaillierte Beschreibung findet sich im Anhang zur bundesrätlichen Botschaft.

Bei den Simulationen der EFV hat sich gezeigt, dass mit dem System der Zeta-Faktoren die ressourcenschwachen Kantone das gegenwärtige Mindestausstattungsziel, wonach die eigenen Ressourcen in jedem Kanton nach Ausgleichszahlungen mindestens 85 % des schweizerischen Mittels betragen sollten, wahrscheinlich nicht mehr erreichen würden. Da der Bundesrat an diesem Ziel zumindest vorübergehend festhalten will, soll der Bund während sieben Jahren, also von 2023 bis 2029 einen jährlichen Ergänzungsbeitrag leisten. Freiburg ist einer der sieben Kantone, die in den Genuss dieses Übergangsbeitrags kämen. Nach den letzten veröffentlichten Schätzungen, basierend auf den Ausgleichszahlen 2015, würde der Kanton Freiburg rund 45,2 Millionen Franken aus dem Ergänzungsbeitrag erhalten.

Mit den Auswirkungen von ordentlichem Ressourcenausgleich und geplantem Ergänzungsbeitrag wird die USR für den Kanton Freiburg also nach den aktuellen Schätzungen insgesamt eine Nettoeinbusse von 8,3 Millionen Franken in der Übergangsperiode (2023–2029) und danach von 53,5 Millionen Franken zur Folge haben. Diese Zahlen sind mit grosser Vorsicht zu geniessen, da sie insbesondere einen relativ fernen Zeithorizont betreffen und bis dahin die für die Berechnungen verwendeten Referenzdaten noch stark variieren werden. Ausserdem wurden diese Berechnungen unter sonst gleichen Bedingungen angestellt, also davon ausgehend, dass die anderen Faktoren des aktuellen Ausgleichssystems bis 2023 unverändert bleiben. Allerdings sind gegenwärtig verschiedene Anpassungsvorschläge ausserhalb der USR III in Diskussion und sollen im Rahmen des nächsten Vierjahres-Wirksamkeitsberichts des Finanzausgleichs im Detail geprüft werden. Der Bundesrat wird anhand dieses Berichts, der im Frühjahr 2018 veröffentlicht werden sollte, allfällige Vorschläge zur Anpassung des Finanzausgleichssystems zuhanden der eidgenössischen Räte formulieren. Diese werden dann im Prinzip von der Herbstsession 2018 bis zur Sommersession 2019 darüber beraten. Die allfälligen Änderungen kämen dann ab 2020 zur Anwendung.

Man muss weiter berücksichtigen, dass die eidgenössischen Räte in der Sommersession 2016 in der Schlussberatung der USR III-Vorlage die Einführung einer zusätzlichen Korrektur im Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich beschlossen haben. Sie betrifft Unternehmen, die noch vor Inkrafttreten der USR III auf ihren kantonalen Steuerstatus verzichten, und zwar genauer ab 1. Januar 2016. Es wurde für zweckmässig erachtet, die Gewinne dieser Unternehmen bis fünf Jahre nach Inkrafttreten der USR III weiterhin mit den Beta-Faktoren zu gewichten. Der Anteil der Gewinne, der mit den Beta-Faktoren gewichtet wird, soll dabei jährlich um ein Fünftel gekürzt werden. Die Auswirkungen dieser zusätzlichen Korrektur auf den Finanzausgleich, die sich ab 2020 und somit drei Jahre vor den ersten erwarteten Auswirkungen gemäss bundesrätlicher Botschaft bemerkbar machen, wurden nicht beziffert. Sie werden davon abhängen, wie viele Anträge auf vorzeitigen Verzicht auf den besonderen Steuerstatus in den einzelnen Kantonen gestellt werden und wie hoch die betreffenden Gewinne sind.

Strategie des Staatsrats

In Anbetracht der massiven Auswirkungen des Wegfalls der kantonalen Steuerstatus und der damit verbundenen Beta-Faktoren hält der Staatsrat eine Anpassung des Ressourcenausgleichs für unausweichlich. Er stellt fest, dass die vorgeschlagene Lösung, nämlich die Anwendung zweier Zeta-Faktoren auf Erträge innerhalb und ausserhalb der Patentbox, kombiniert mit einem Ergänzungsbeitrag während einer Übergangsperiode von sieben Jahren, die sinnvollste der von Bund und Kantonen bei der Vorbereitung der USR III-Botschaft ins Auge gefassten Optionen ist. Mangels besserer Alternativen hat sich der Staatsrat den Vorschlägen des Bundesrats sowohl in der Vernehmlassung als auch bei vielen anderen Gelegenheiten im interkantonalen Kontakt angeschlossen. Obwohl entsprechende Schätzungen der finanziellen Auswirkungen fehlen, hat er sich basierend auf diesbezüglichen interkantonalen Gesprächen auch der in der Schlussberatung der eidgenössischen Räte vorgeschlagenen zusätzlichen Korrektur angeschlossen.

3.3 Vertikaler Ausgleich

Funktionsweise

Es wird weitgehend vom ordentlichen Gewinnsteuersatz auf Bundes- und Kantonsebene abhängen, ob die Unternehmen, die mit der USR III ihren kantonalen Steuerstatus verlieren, in der Schweiz bleiben werden. Da die Steuerbelastung auf Bundesebene unverändert bleiben wird, werden die meisten Kantone ihre ordentlichen Gewinnsteuern senken müssen, wenn sie international wettbewerbsfähig bleiben wollen. In Anbetracht dessen und des Interesses, das der Bund daran hat, einen Unternehmensexodus und/oder eine erheblich reduzierte Steuerbemessungsgrundlage zu verhindern, muss der Bund den Kantonen nach Ansicht des Bundesrats einen finanziellen Ausgleich bieten. Dieser sogenannte «vertikale» Ausgleich soll den Kantonen mehr finanziellen Spielraum geben, damit sie ihre ordentlichen Gewinnsteuern einfacher senken können.

Auf der Grundlage diverser Hypothesen und Prognosen, auf die hier nicht im Detail eingegangen werden soll¹², sollte den Kantonen gemäss der bundesrätlichen Botschaft jährlich 1 Milliarde Franken als Ausgleich gezahlt werden, sobald die USR III umgesetzt wird. Damit sollte nach Ansicht des Bundesrats eine ausgewogene Aufteilung (50/50) der Kosten für die Gewinnsteuersatzsenkung der juristischen Personen zwischen Bund und Kantonen möglich sein. Der Vorschlag ging dahin, dass der vertikale Ausgleich den Kantonen über eine Erhöhung ihres jährlichen Anteils an der direkten Bundessteuer der juristischen Personen und der natürlichen Personen (DBSt) dauerhaft gewährt werden solle. Gemäss bundesrätlichem Vorschlag hätte dieser Anteil ab 2019 von gegenwärtig 17 % auf 20,5 % erhöht werden sollen.

In der Vernehmlassung zur USR III und anschliessend in den Anhörungen vor der Prüfung des Geschäfts durch die eidgenössischen Räte verlangten die Kantone über die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) und die Konferenz der Kantonsregierungen (KdK) einen höheren vertikalen Ausgleich. Sie waren der Ansicht, die Lastenverteilung dürfe nicht wie vom Bundesrat vorgeschlagen zu gleichen Teilen erfolgen, sondern zu 60 % für den Bund und zu 40 % für die Kantone, was der gegenwärtigen Aufteilung des Gewinnsteuerertrags der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus entspreche. In diesem Fall sollte der Ausgleich ausgehend in etwa von den Schätzungen gemäss Botschaft zur USR III rund 1,2 Milliarden Franken betragen, und der Anteil der Kantone an der DBSt müsste auf 21,2 % erhöht werden.

Bei den Schlussberatungen im Parlament und im Rahmen des im Differenzbereinigungsverfahren zwischen National- und Ständerat gefundenen Kompromisses haben die eidgenössischen Räte dem Begehren der Kantone stattgegeben und beschlossen, deren Anteil an der DBSt von 17 % auf 21,2 % anzuheben. Nach den aktualisierten Schätzungen, die die Bundesverwaltung den Parlamentariern vorlegte, dürfte dieser Beschluss gegenüber dem ursprünglichen Entwurf (20,5 %) insgesamt etwa 154 Millionen Franken mehr in die Kassen der Kantone spülen und nicht 200 Millionen, wie die FDK und die KdK ausgehend von der bundesrätlichen Botschaft zur USR III erwartet hatten. Bei diesem Betrag handelt es sich aber nach wie vor lediglich um einen Richtwert. Der effektive Ausgleichsbetrag wird erst im Zeitpunkt der Umsetzung der Reform bekannt sein und von der Entwicklung des DBSt-Ertrags über die Jahre abhängen.

¹² S. Ziff. 1.2.11 der bundesrätlichen Botschaft.

Strategie des Staatsrats

Der Staatsrat war der Ansicht, eine angemessene vertikale Kompensation sei unabdingbar. Er unterstützte demzufolge den in seinen Augen vollkommen gerechtfertigten Vorstoss der Kantone, den Kantonsanteil an der DBSt von gegenwärtig 17 % auf 21,2 % anzuheben (und nicht wie vom Bundesrat vorgeschlagen auf 20,5 %). Der Staatsrat ist demnach mit den Beschlüssen der eidgenössischen Räte zufrieden, wobei man aber nicht vergessen darf, dass die effektiven Beträge frühestens 2019 bekannt sein werden und sich dann entsprechend dem DBSt-Ertrag entwickeln werden.

3.4 Flankierende Massnahmen

Bei der Festlegung seiner USR III-Strategie vereinbarte der Staatsrat mit der Arbeitgeberschaft die Umsetzung von Begleitmassnahmen. Diese Massnahmen müssen im Gegenzug zu den vorteilhaften Steuerkonditionen für die Unternehmen eingeführt werden. Mit der Satzsenkung soll in erster Linie erreicht werden, dass die Unternehmen mit Steuerstatus im Kanton Freiburg bleiben. Sie ist aufgrund der Bedeutung dieser Unternehmen für unseren Kanton und der Strategien, die die umliegenden Kantone punkto Steuersatz angekündigt haben, unabdingbar. Von der Steuersatzsenkung profitieren aber auch unmittelbar die ordentlich besteuerten Gesellschaften mit einem steuerbaren Gewinn über 25 000 Franken (2933 von 11 605 Firmen¹³). Diese günstigen Rahmenbedingungen wirken sich indirekt auch auf die gesamte lokale Wirtschaft positiv aus. Unternehmen, die keine Gewinnsteuern zahlen, profitieren nämlich vom günstigeren Wirtschaftsklima mit der Standorterhaltung der Unternehmen, der Erhaltung von Arbeitsplätzen und dem Wirtschaftswachstum. Aus diesen Gründen erscheint es dem Staatsrat gerechtfertigt, von der Arbeitgeberschaft eine Beteiligung einzufordern. Bei den Gesprächen mit den Arbeitgebervertretern war ein Beitrag im Umfang von 22 Millionen Franken vereinbart worden. Dieser Betrag wurde auf der Grundlage der reduzierten Steuerbelastung für die Unternehmen (geschätzt auf der Basis der Statistik 2013) bestimmt. Dieser Beitrag muss für die Finanzierung von Massnahmen bestimmt werden, die für die Schaffung eines günstigen Umfelds für Unternehmen unerlässlich sind, und zwar im Wesentlichen für die Berufsbildung und die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen. Es sind auch Unterstützungsmassnahmen zur Eingliederung von Menschen mit Behinderung in die Arbeitswelt vorgesehen. Ein Teil der generierten Einnahmen trägt zur Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen um 10 Franken pro Monat bei.

Um die Einzelheiten dieses Beitrags festzulegen, wurde eine Arbeitsgruppe aus Vertreterinnen und Vertretern von Wirtschaft und Verwaltung gebildet.

3.4.1 Finanzierung

Familienzulagen

Für die Finanzierung der Familienzulagen bestimmt und erhebt jede Familienausgleichskasse einen prozentualen Beitrag auf den AHV-pflichtigen Löhnen. Alle Familienausgleichskassen werden somit ihren jeweiligen Beitragssatz je nach Bedarf erhöhen müssen, wobei die durchschnittliche Erhöhung etwa bei 0,09 % der Lohnsumme liegen dürfte.

Nach den gegenwärtigen Berechnungen anhand der Lohnsumme 2014 lassen sich mit dieser Massnahme die Familien mit etwa 7 520 000 Franken unterstützen. Von diesem Betrag würden 5 699 000 Franken über die Kompensationsmassnahmen zu Lasten der Arbeitgeberschaft finanziert,

¹³ Zahl für Steuerperiode 2013.

der Staat würde 1 188 000 Franken an die Finanzierung beitragen, die Gemeinden 155 000 Franken und die Selbstständigerwerbenden 388 000 Franken. Es wird jedoch Sache der einzelnen Familienausgleichskassen sein, den Satz zu erhöhen. Hinzu kommen noch 120 000 Franken zur Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen für Personen ohne Erwerbstätigkeit, wobei dieser Betrag hälftig zwischen Staat und Gemeinden aufzuteilen ist.

Berufsbildung und familienergänzende Betreuung

Die Arbeitgeberschaft beteiligt sich bereits heute an der Finanzierung der Berufsbildung und der familienergänzenden Betreuung. Diese Finanzierung ist in Artikel 68 des Gesetzes über die Berufsbildung (SGF 20.1; BBiG) sowie in Artikel 10 des Gesetzes über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (SGF 835.1; FBG) verankert. Die Beiträge werden von allen Arbeitgebern, einschliesslich der Selbstständigerwerbenden, auf dem für die Familienzulagen massgeblichen Lohn bezahlt. Der Beitrag wird von den Familienausgleichskassen erhoben.

Zur Vereinfachung der administrativen Abläufe aber auch um der inflationären Bildung von Spezialfonds entgegenzuwirken, wollte die Arbeitsgruppe zur Umsetzung des neuen Beitrags bereits vorhandene Instrumente nutzen. Nachdem sich der Staat und die Arbeitgeberschaft in einem ersten Schritt über den Gesamtbetrag des Beitrags verständigt hatten, musste anschliessend der Satz der einzuführenden Abgabe bestimmt werden. Dazu mussten die Steuersubjekte sowie der Gegenstand der Steuer bestimmt werden. Die Arbeitsgruppe hat verschiedene Umsetzungsmöglichkeiten geprüft, so die Erhebung der Abgabe auf der Lohnsumme bei allen Arbeitgebern, ausgenommen die öffentliche Hand und die Selbstständigerwerbenden, nach den bestehenden Mechanismen; die Erhebung auf der Lohnsumme, aber nur bei Unternehmen, die nach einem neuen zu bestimmenden Verfahren einen steuerbaren Gewinn in einer gewissen Höhe erwirtschaften, und letztlich die Erhebung der Abgabe auf der Lohnsumme bei allen Arbeitgebern nach den bestehenden Mechanismen.

Der Staatsrat schlägt vor, die Abgabe für die Berufsbildung und die familienergänzende Betreuung bei allen Arbeitgebern mit Ausnahme der öffentlichen Hand zu erheben. Diese Ausnahme rechtfertigt sich dadurch, dass die Gemeinwesen im Rahmen der USR III erheblich Steuerausfälle in Kauf nehmen müssen und die Unternehmen direkt davon profitieren. Trotzdem müssen die Gemeinwesen ihre gesetzlichen Leistungen weiterhin erbringen. Es wäre also unsinnig, von ihnen einen zusätzlichen Beitrag zu den von ihnen bereits zu tragenden Kosten zu verlangen. Der Begriff Gemeinwesen muss jedoch eng gefasst werden. Nicht unter diesen Begriff fallen namentlich das HFR und die Hochschulen des Kantons sowie die weiteren öffentlichen Einrichtungen der Gemeinwesen. Die Selbstständigerwerbenden sollten diese Abgabe auch nicht für sich selber finanzieren. Als Arbeitgeber hingegen werden die Löhne, die Selbstständigerwerbende ihren Angestellten zahlen, abgabepflichtig sein.

Nach diesem Ansatz lässt sich der Beitragssatz einfach bestimmen. Nach den Informationen der Kantonalen Sozialversicherungsanstalt belief sich die Lohnsumme der Arbeitgeber des Kantons Freiburg (ohne Gemeinwesen und Selbstständigerwerbende) gemäss Jahresrechnung 2014 auf rund 6,7 Milliarden Franken. Damit verteilbare Netto-Einnahmen von 22 Millionen Franken generiert werden können, und unter Berücksichtigung der von den Familienausgleichskassen berechneten Verwaltungskosten¹⁴, müsste der Satz für die Abgabe auf 0,136 % der Lohnsumme für jeden der beiden Bereiche festgesetzt werden.

¹⁴ Die Verwaltungskosten betragen 5 % des erhobenen Betrags.

3.4.2 Zweckbestimmung

Familienzulagen

Die Familienzulagen sollen die Kosten, die den Eltern durch den Unterhalt ihrer Kinder entstehen, teilweise ausgleichen. Anspruchsberechtigt sind Arbeitnehmende, Nichterwerbstätige mit bescheidenen Einkommen und seit dem 1. Januar 2013 auch Selbstständigerwerbende ausserhalb der Landwirtschaft; für Letztere gilt eine Sonderregelung.

Nach dem Bundesgesetz über die Familienzulagen (FamZG; in Kraft seit dem 1. Januar 2009) werden in allen Kantonen mindestens die folgenden Zulagen pro Kind und Monat ausgerichtet: eine Kinderzulage von 200 Franken für Kinder bis 16 Jahre und eine Ausbildungszulage von 250 Franken für Kinder in Ausbildung von 16 bis 25 Jahre. Die Kantone können höhere Zulagen vorsehen.

Der Kanton Freiburg macht von dieser Kompetenz Gebrauch; er hat an seinem grosszügigeren kantonalen Recht festgehalten, das bereits vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes gültig war. So beträgt die monatliche Kinderzulage mindestens 245 Franken für jedes der beiden ersten Kinder und 265 Franken für das dritte und alle weiteren Kinder. Die monatliche Ausbildungszulage beträgt mindestens 305 Franken für jedes der beiden ersten Kinder und 325 Franken für das dritte und alle weiteren Kinder. Laut Statistik des Bundesamtes für Sozialversicherungen wurden 2014 Familienzulagen für 60 574 Kinder entrichtet.

In seinem Regierungsprogramm für die Legislaturperiode 2012–2016 hat der Staatsrat die Unterstützung der Familien und die Förderung der Solidarität in den Familien als wesentlicher Bestandteil seiner Kohäsionsstrategie identifiziert. Auch kündigt er darin an, die Familienzulagen erhöhen zu wollen. Im Einvernehmen mit den Partnerinnen und Partnern setzte er am 1. Januar 2013 eine erste Anhebung um 15 Franken pro Monat in Kraft. Weil er der Meinung ist, dass diese Politik die Werte der Freiburger Politik bestätigt, schlägt der Staatsrat vor, im Rahmen der flankierenden Massnahmen der USR III einen weiteren Schritt zu tun und die Familienzulagen um 10 Franken zu erhöhen. Die monatliche Kinderzulage belief sich somit auf 255 Franken für jedes der beiden ersten Kinder und auf 275 Franken für das dritte und jedes weitere Kind. Die monatliche Ausbildungszulage würde auf 315 Franken für jedes der beiden ersten Kinder und auf 335 Franken für das dritte und jedes weitere Kind erhöht.

Diese Anhebung erfordert keine gesetzliche Anpassung, jedoch muss die Verordnung vom 27. September 2011 über die Höhe der Familienzulagen (SGF 836.14) geändert werden. Der Staatsrat wird diese Änderung nach den vorangegangenen Modalitäten vornehmen.

Berufsbildung

Die folgenden Vorschläge zielen darauf ab, die Kosten der Bildungsbetriebe für die Ausbildung ihrer Lernenden und die Massnahmen zugunsten der Berufsbildung zu stärken.

Sie berücksichtigen ferner die positive Antwort des Staatsrats auf die Motion Wicht/Ganioz (2014-GC-40) in Bezug auf die Senkung der Kosten der überbetrieblichen Kurse (üK) für Bildungsbetriebe.

> **Überbetriebliche Kurse (üK)**

Der finanzielle Beitrag an die üK wird erhöht, so dass die Bildungsbetriebe entsprechend weniger Kosten tragen müssen. Dieser zusätzliche Beitrag enthebt die Bildungsbetriebe nicht aller Kosten und entspricht wie weiter oben erwähnt der Motion Wicht-Ganioz. Es wird ein zusätzlicher Betrag von 3 Millionen Franken vorgeschlagen, was die Kosten

zulasten der Bildungsbetriebe auf 6 Millionen Franken reduzieren wird (zurzeit belaufen sie sich auf 9 Millionen Franken). Die für diesen Beitrag bereitgestellten Mittel werden von der Stiftung zur Förderung der Berufsbildung im Kanton Freiburg (die Stiftung) verwaltet. Die geänderte Finanzierung erfordert eine Änderung der Statuten der Stiftung.

> **Qualifikationsverfahren**

Heute werden die Qualifikationsverfahren vom Staat mit einem Betrag von 540 000 Franken für den Materialkauf finanziert (Budget 2016). Die Bildungsbetriebe erstatten einen Teil dieses Betrags zurück (470 000 Franken gemäss Budget 2016). Künftig wird das Material für die Qualifikationsverfahren mit einem Betrag von einer Million Franken über die flankierenden Massnahmen finanziert. So kann nicht nur der Beitrag zulasten des Staats, sondern auch jener zulasten der Bildungsbetriebe reduziert werden.

Hierfür sind die Änderung von Artikel 58 und die Aufhebung von Artikel 59 des Gesetzes vom 13. Dezember 2007 über die Berufsbildung (BBiG) erforderlich.

> **Forum der Berufe START!**

Zur Finanzierung des Forums der Berufe START! leistet die Stiftung zurzeit einen Beitrag von 250 000 Franken und der Staat einen Beitrag von 50 000 Franken. START! erhält zudem einen befristeten Förderbeitrag des Bundes in der Höhe von 250 000 Franken. Künftig soll die Stiftung das gesamte Budget von START! finanzieren. Dieser Vorschlag entspricht voll und ganz dem Auftrag der Stiftung. Ausserdem entlastet er die Organisatoren von der Suche nach privaten Sponsoren und reduziert die Kosten der Aussteller (Berufsverbände und Bildungsinstitutionen). Der Staat leistet keinen Beitrag mehr an START!, beteiligt sich aber weiterhin an der Organisation. Die Kosten der Massnahme werden auf insgesamt 400 000 Franken geschätzt. Dieser Betrag erlaubt es auch, punktuelle Aktionen zur Förderung der Berufsbildung zu finanzieren. Für diese Massnahme müssen die Statuten der Vereinigung START! geändert werden.

> **Lehrbetriebsverbünde**

Ref-flex, Fribap und Ref-GEI werden heute teilweise über staatliche Beiträge in der Höhe von 180 000 Franken finanziert. Die übrigen Kosten gehen zulasten der Lehrbetriebsverbünde, die externe Geldgeber finden müssen. Hierfür werden Ressourcen gebunden, die für die Betreuung der Lernenden eingesetzt werden könnten. Künftig können die Lehrbetriebsverbünde über die flankierenden Massnahmen mit einem Betrag von 280 000 Franken finanziert werden. Die Volkswirtschaftsdirektion (VWD) erteilt diesen Organisationen weiterhin einen Leistungsauftrag. Die Entlastung des Staats kann auf 180 000 Franken beziffert werden.

> **Förderung der höheren Berufsbildung**

> Dem Bundesamt für Statistik zufolge absolvierten im Jahr 2015 insgesamt 1454 Freiburgerinnen und Freiburger eine höhere Berufsbildung, 886 davon einen Vollzeitstudiengang. In diesem Zusammenhang wird der Staat in den kommenden Jahren vor mehreren Herausforderungen stehen:

> Das Berufsbildungsgesetz des Bundes wird auf den 1. Januar 2018 geändert und erlaubt es künftig, der Person in Ausbildung bis zu 50 % ihrer Bildungskosten direkt zurückzuerstatten. Diese Massnahme des Bundes zielt darauf ab, die Ausbildung der Wirtschaftskader (Fachausweise und Meisterdiplome) zu fördern. Sie wird ergänzt durch einen plafonierten Beitrag an die Prüfungskosten und an andere Spesen. Die

Kosten dieser direkten Beiträge, deren Ausmass noch geschätzt werden muss, gehen zulasten des Staates.

- > Der Kanton Freiburg zählt zurzeit vier Höhere Fachschulen. Die Nachfrage nach zusätzlichen Schulen ist gross und entspricht einem Bedarf (insbesondere eine Höhere Fachschule für Kindererzieherinnen und Kindererzieher). Denn ein Kanton, der über kein Angebot für einen Bildungsgang verfügt, finanziert die Schulgebühren in einem anderen Kanton. Für die Eröffnung neuer und die Weiterentwicklung bestehender Höherer Fachschulen ist der Staat zuständig. Indem ein Teil der Einnahmen aus den flankierenden Massnahmen für die Förderung der höheren Berufsbildung eingesetzt wird, können die Kosten des Staats in diesem Bereich reduziert werden.
- > Für die oben erwähnten Massnahmen wird ein Betrag von 1,5 Millionen Franken vorgeschlagen. Zurzeit ist es jedoch schwierig, diesen Betrag genauer zu umreissen, da die Botschaft zur Förderung von Bildung, Forschung und Innovation (BFI-Botschaft) vom Bundesparlament im Jahr 2016 noch verabschiedet werden muss. Die kantonale Gesetzgebung (BBiG und das Reglement über die Berufsbildung [SGF 420.11; BBiR]) muss noch mit Bestimmungen zur höheren Berufsbildung ergänzt werden.
- > **Vereinigung des Kantonalen Berufsbildungszentrums (VKBZ)**
Das Bevölkerungswachstum des Kantons und die Förderung der höheren Berufsbildung werden dazu führen, dass zusätzliche Gebäude benötigt werden. Es ist vorgesehen, jährlich einen Betrag von 1,5 Millionen Franken in den Fonds der VKBZ einzuzahlen, der für den Bau und die Sanierung von Gebäuden bestimmt ist. Diese Massnahme sollte es erlauben, den jährlichen Beitrag des Staats, der Gemeinden und der Arbeitgeber an die VKBZ zu plafonieren (das heisst auf 1,9 Millionen Franken pro Partner zu begrenzen).
- > **Plattform Jugendliche (PFJ)**
Die PFJ betreut eine stetig steigende Zahl von Jugendlichen ohne Lösung für ihre berufliche Eingliederung. Da der Kanton niemanden auf der Strecke lassen will, ist es dringend nötig, Lösungen für die betroffenen Jugendlichen zu finden. Es ist vorgesehen, zusätzliche Übergangslösungen aufzustellen, die die aktuellen Strukturen entlasten. Für deren Finanzierung ist ein jährlicher Betrag von 500 000 Franken erforderlich.

Abschliessend zeigt sich, dass die Einführung dieser Massnahmen keinen Einfluss auf das aktuell reibungslose Funktionieren der VKBZ und der Stiftung haben würde. Diese Vorschläge berücksichtigen die bestehenden Strukturen und behindern ihren Betrieb in keiner Weise.

Familienergänzende Betreuung

Das Gesetz über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (FBG, SGF 835.1) wurde am 9. Juni 2011 verabschiedet. Sein Ziel ist es, eine genügende Anzahl an familienergänzenden Tagesbetreuungsplätzen zu garantieren, welche die Vereinbarung von Familien- und Berufsleben ermöglichen. Ausserdem will es eine gute Betreuung gewährleisten, die für alle finanziell tragbar ist.

Zur Verbesserung der finanziellen Tragbarkeit setzt der Kanton namentlich die folgenden Instrumente ein: einen Beitrag des Staates in Höhe von 10 % der durchschnittlichen Kosten der subventionierten Einrichtungen und einen Beitrag der Arbeitgeber und der Selbstständig-erwerbenden in Höhe von 0,4 % der für die Familienzulagen verbindlichen Lohnsummen. Im

Zusammenhang mit der Bereitstellung von genügend Betreuungsplätzen wurden mit den Übergangsbestimmungen des FBG ein kantonaler Fonds zur Förderung der Schaffung von Krippenplätzen und ein kantonaler Fonds zur Förderung der Schaffung von aussererschulischen Betreuungsplätzen geschaffen. Die Laufzeit beider Fonds war beschränkt; heute sind beide vollständig erschöpft.

Vom Konzept her haben sich die Instrumente des FBG bewährt. Durch die Zuweisung neuer finanzieller Mittel konnte auf die Tarife eingewirkt werden. Gleichwohl schlägt der Staatsrat in Anbetracht der gesellschaftlichen und demografischen Entwicklungen der vergangenen Jahre vor, das FBG den neuen Bedürfnissen anzupassen.

Mit Unterstützung der Anreizfonds konnten im Kanton Freiburg 280 neue Krippenplätze und 333.33 aussererschulische Betreuungsplätze (Vollzeit) eröffnet werden. Ferner ersuchten Grossrätin Burgener Woeffray und Grossrat Roubaty mit ihrer am 21. Mai 2014 begründeten Motion (M2014-GC-101) den Staatsrat, die Übergangsbestimmungen des FBG um mindestens zwei Jahre zu verlängern und den betreffenden kantonalen Fonds die erforderlichen Beträge zuzusprechen. Der Staatsrat schlug vor, der Motion im Rahmen der flankierenden Massnahmen der dritten Reform der Unternehmensbesteuerung (USR III) Folge zu leisten.

Der Staatsrat betonte dabei, dass der betreffende Vorschlag nicht nur den Familien, sondern auch der wirtschaftlichen Entwicklung des Kantons zu Gute käme. Auch der Bundesrat hat den Mangel an Betreuungsplätzen als eine Schwäche der Schweizer Volkswirtschaft identifiziert. Parallel zur steigenden Nachfrage nach hochqualifizierten und spezialisierten Arbeitskräften flacht das Wachstum der Erwerbsbevölkerung ab, per 2020 ist gar mit einem Rückgang derselben zu rechnen. Des Weiteren besteht die Gefahr, dass der Volksentscheid vom 9. Februar 2014 zur Initiative «gegen Masseneinwanderung» (MEI) den Fachkräftemangel akzentuieren wird. Aus diesem Grund haben der Bundesrat und die Kantonsregierungen, darunter auch der Staatsrat des Kantons Freiburg, eine entsprechende Vereinbarung unterzeichnet. Einer der Schwerpunkte dieser Vereinbarung lautet: *«Erhöhung der Erwerbstätigkeit (insbesondere von Frauen) durch Massnahmen für eine bessere Vereinbarkeit von Beruf und Familie (Förderung beruflicher Einstieg/Wiedereinstieg/Erhöhung der Arbeitspensen)»*.

Diesbezüglich verlangten die Grossrätinnen Susanne Aebischer und Antoinette Badoud mit ihrem am 21. November 2014 begründeten Postulat (P2014-GC-183) einen Bericht sowie konkrete Vorschläge, wie dank eines ausreichenden und attraktiven familienergänzenden Betreuungsangebots positive finanzielle Effekte im Kantonshaushalt erzielt werden können. Der Staatsrat zeigte in seinem Bericht anhand von Beispielen die methodischen Schwierigkeiten der verlangten Studie auf. Er will jedoch konkrete Vorschläge umsetzen, um die Ziele der Postulantinnen zu erreichen.

Das vorliegende Massnahmenprogramm soll eine Antwort auf die neuen Herausforderungen sein. Es stärkt die Instrumente, die bereits mit dem FBG eingeführt worden sind. Konkret beinhaltet es die folgenden Massnahmen, die im neuen Artikel 10a FBG zu verankern sind:

- > **Programm zur Förderung von neuen Krippenplätzen und aussererschulischen Betreuungsplätzen (ASB): Pauschalbetrag für jeden neu geschaffenen Platz**
Ein ausreichendes Angebot an Betreuungsplätzen fördert unmittelbar die Vereinbarkeit von Berufs- und Familienleben und somit die Erwerbsbeteiligung der Eltern, was wirtschaftlich gesehen wünschenswert ist. Der für das Programm erforderliche Pauschalbetrag wird auf 3 bis 5 Millionen Frankengeschätzt, verteilt auf fünf Jahre. Diese Massnahme leistet der Motion Burgener Woeffray und Roubaty (M2014-GC-101) Folge.

> **Tarifsenkung durch einen Arbeitgeberbeitrag nach geltendem Modell (FBG)**

Hohe Kinderbetreuungskosten können Eltern davon abhalten, wieder ins Berufsleben einzusteigen oder ihren Beschäftigungsgrad zu erhöhen. Eine Tarifsenkung liesse eine Anhebung des Beschäftigungsgrades zu und käme den Arbeitgebern zugute. Werden ausschliesslich die Plätze in den Krippen und bei Tagesmüttern betrachtet, wäre einer ersten Simulation zufolge mit einem jährlichen Beitrag von 7 Millionen Franken eine Tarifsenkung von 13 Franken/Betreuungstag möglich (bei einem Höchstpreis von 97 Franken/Betreuungstag in einer subventionierten Krippe in der Stadt Freiburg).

> **Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle begünstigen: namentlich die spezielle Förderung von Krippenplätzen an wirtschaftlich interessanten Standorten**

Gegenwärtig geht es darum, im Kanton eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, die ein flexibles und pragmatisches Eingreifen im Einklang mit den Bedürfnissen ermöglicht, die identifiziert werden, und innovative Betreuungsmodelle zu entwickeln.

Die Vertreterinnen und Vertreter der Arbeitgeberkreise haben einen Bedarf an Betreuungsplätzen am Arbeitsort der Eltern identifiziert. Zur Bestätigung des Bedarfs und zur Validierung der dahingehenden Vorschläge wird die Handels- und Industriekammer Freiburg bei den Mitarbeitenden der Freiburger Unternehmen in den Gemeinden, in denen es viele Firmen gibt, eine Umfrage durchführen.

Dem ist hinzuzufügen, dass der Bereich der familienergänzenden Betreuungseinrichtungen in die Zuständigkeit der Gemeinden fällt. Letztere leisten einen finanziellen Beitrag, der die Einführung von degressiven Beitragsskalen ermöglicht. Die Wohngemeinden der Eltern haben demnach die Möglichkeit, mit den an den strategischen Standorten (hohe Konzentration von Unternehmen) ansässigen Betreuungseinrichtungen eine Vereinbarung einzugehen, sodass die Eltern von den Gemeindesubventionen und somit von finanziell tragbaren Tarifen profitieren können.

Das gewählte System muss zwingend flexibel sein und sich ohne zu viel Formalismus anpassen lassen. In diesem Sinne schlägt der Staatsrat die Schaffung eines Fonds vor, der eindeutig definierte Ziele verfolgt. Die Funktionsweise des Fonds und die Einzelheiten der Zweckbestimmung werden im Reglement über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (FBR) definiert und können so in Übereinstimmung mit den zuvor erwähnten Parametern angepasst werden. Der Staatsrat wird die verfügbaren Mittel je nach Entwicklung der Bedürfnisse so effektiv wie möglich zuweisen können.

Arbeitsmarktliche Integration von Personen mit Behinderungen

Mit dem Inkrafttreten des neuen Finanzausgleichs (NFA) am 1. Januar 2008 weist die Bundesverfassung den Kantonen die Aufgabe zu, die Eingliederung von erwachsenen invaliden Personen zu fördern. Das Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über die Institutionen zur Förderung der Eingliederung von invaliden Personen (IFEG) verpflichtet die Kantone dazu, invaliden Personen, die Wohnsitz in ihrem Gebiet haben, zu gewährleisten, dass ein Angebot an Einrichtungen, das ihren Bedürfnissen entspricht, zur Verfügung steht. Das kantonale Konzept des Kantons Freiburg, vom Staatsrat im Mai 2010 verabschiedet und vom Bundesrat im Dezember des gleichen Jahres angenommen, konkretisiert die Anforderungen an die Umsetzung des NFA im Erwachsenenbereich.

Im Hinblick auf die Umsetzung einer umfassenden Alterspolitik hat der Kanton Freiburg die Ziele und Interventionsgrundsätze der öffentlichen Hand festgelegt; diese übersteigen den Rahmen der eidgenössischen Anforderungen im Bereich der Sondereinrichtungen. Bei diesen Arbeiten

entstanden neue gesetzliche Grundlagen (Vorentwurf Gesetz über Menschen mit Behinderung [BehG] und Vorentwurf Gesetz über die Sondereinrichtungen und die professionellen Pflegefamilien für Minderjährige [SPPG]) sowie ein Entwurf für Leitlinien und für einen Massnahmenplan 2016–2020. Diese Unterlagen wurden 2015 in die Vernehmlassung geschickt).

Im Rahmen dieses Projektes will der Staatsrat zwei die Thematik betreffende Punkte des Massnahmenplanentwurfs finanziell konsolidieren: zum einen einen Fonds zugunsten der arbeitsmarktlichen Integration von Personen mit Behinderung und zum anderen die Schaffung einer Koordinatoren- bzw. Koordinatorinnenstelle, welche die Kontakte zwischen den Unternehmen und dem institutionellen Netzwerk herstellt.

Mit dem Fonds würden verschiedene Massnahmen definiert, mit denen eine Person mit Behinderung, die in einer Einrichtung arbeitet bzw. arbeiten darf, die Gelegenheit auf eine Arbeit in einem Unternehmen geboten werden könnte, mit dem Ziel, ihr eine bessere Integration im sozialen Umfeld zu gewährleisten und ihre Kompetenzen ausserhalb der herkömmlichen Tätigkeit in einer Werkstätte aufzuwerten. Mit diesem Fonds könnten namentlich finanziert werden:

- > Infrastrukturen oder Hilfsmittel, die nicht von der IV übernommen werden;
- > Schulungen und Weiterbildungen für Personen aus Unternehmen, die mit einer Person mit Behinderungen zusammenarbeiten werden;
- > Coaching-Leistungen für das Personal des Unternehmens und die Person mit Behinderungen (über das Personal der Einrichtungen oder Pro Infirmis).

Zusätzlich zur Schaffung eines Fonds sieht der Entwurf des Massnahmenplans 2016–2020 auch die Finanzierung eines Koordinationsmandates vor, mit dem die Verbindung zwischen Unternehmen und dem Netzwerk der Institutionen gewährleistet bzw. der Kontakt zu den Unternehmen hergestellt werden soll, um deren Möglichkeiten für die Schaffung von Stellen für Personen mit Behinderungen zu analysieren und ihnen zu erklären, wie sie eine finanzielle Unterstützung aus dem Fonds beziehen können.

Der Staatsrat möchte damit erreichen, dass pro Jahr 5 bis 10 Personen mit einer leichten Behinderung in ein Freiburger Unternehmen integriert werden können.

Die erforderlichen finanziellen Ressourcen belaufen sich auf 100 000 Franken für die Infrastrukturen oder Hilfsmittel, die Schulungen und Weiterbildungen für die Personen aus den Unternehmen und das Coaching des Unternehmenspersonals und der Person mit Behinderungen sowie auf 120 000 Franken für das Koordinationsmandat. Ursprünglich sollten die Freiburger Unternehmen über ihre Dachorganisationen auf freiwilliger Basis zur Schaffung eines Fonds zugunsten der arbeitsmarktlichen Eingliederung von Personen mit Behinderungen aufgefordert werden. Der Staatsrat möchte jedoch die USR III nutzen, um einen Fonds dauerhaft zu schaffen und zu festigen, indem ein Teil des Beitrags auf die Löhne, die von juristischen Personen (ohne Gemeinwesen) entrichtet werden, erhoben wird. Der Beitrag der Unternehmen an das Koordinationsmandat wird somit Bestandteil des Fonds sein.

Die Arbeiten an den gesetzlichen Grundlagen der neuen Politik für Personen mit Behinderungen werden Ende 2016 abgeschlossen. Bis dahin wird es dem Staatsrat möglich sein, entsprechende Gesetzesänderungen vorzuschlagen. Der neue Artikel zur Schaffung des Fonds, der durch die Unternehmensbeiträge gespeist wird, und zur Festsetzung des Beitrags, der erhoben werden soll, wird im Rahmen der Ausarbeitung der Botschaft ins Gesetz über Personen mit Behinderung aufgenommen.

3.5 Ausgleich zu Gunsten der Gemeinden

Insofern als sich die Steuerfüsse der Gemeinden in Prozent der einfachen Kantonssteuer berechnen, werden auch die Gemeinden vom Beschluss zur steuerlichen Entlastung der juristischen Personen auf Kantonsebene tangiert. Der Staatsrat ist der Auffassung, dass ihnen demnach ein Ausgleich zur Abfederung der finanziellen Auswirkungen der USR III gewährt werden soll. Seiner Ansicht nach soll der unausweichliche finanzielle Aufwand, der diese Reform den Gemeinwesen verursachen wird, mit einer finanziellen Unterstützung des Staates etwas verteilt werden. Im Folgenden wird zuerst auf den Stand der Gespräche mit den Gemeinden und die gegenwärtig abschätzbaren finanziellen Auswirkungen der USR III für sie und anschliessend auf die Hauptmerkmale des geplanten Ausgleichsmechanismus eingegangen.

3.5.1 Gespräche mit den Gemeinden

Ende 2014 fanden erste Gespräche mit dem Freiburger Gemeindeverband (FGV) zur USR III statt. Der Vorstand des FGV wurde an einer Sitzung am 5. November 2014 erstmals über den Inhalt des USR III-Vorentwurfs, die auf Kantonsebene ins Auge gefassten Umsetzungsstrategien und die damit verbundenen, noch sehr ungewissen finanziellen Auswirkungen informiert. Am 15. Dezember 2014 gab der Staatsrat an einer Medienkonferenz seine Strategie bezüglich Gewinnsteuersatz bekannt. Am 26. November 2015 fand eine zweite Sitzung mit dem Vorstand des FGV statt, der bei dieser Gelegenheit über den Stand des Dossiers informiert wurde und Vorabinformationen zum Feinkonzept der Strategie des Staatsrats erhielt. Dieses Feinkonzept stellte die Finanzdirektion dann am 4. Dezember 2015 an einer weiteren Medienkonferenz vor.

An der Sitzung vom 26. November 2015 wurde der Vorstand des FGV ausserdem über die finanziellen Auswirkungen der USR III sowohl für den Kanton als auch für die Gemeinden insgesamt informiert. Die Schätzungen der finanziellen Auswirkungen basierten zu diesem Zeitpunkt auf den Steuerzahlen 2012. Es wurde vereinbart, eine technische Arbeitsgruppe für eine genauere und aktuellere Simulation der Kosten der Reform zu Lasten der Gemeinden zu bilden und in jedem Bezirk über die Strategie des Staatsrats und die finanziellen Auswirkungen der USR III für die Gemeinden zu informieren. Diese von der Kantonalen Steuerverwaltung geleitete Arbeitsgruppe kam im Frühjahr 2016 ihrem Auftrag nach. Vom 23. Mai bis 29. Juni 2016 wurden dann zusammen mit den Oberämtern Informationsanlässe über die Auswirkungen der USR III auf die Steuereinnahmen der Gemeinden durchgeführt.

3.5.2 Aktuelle Schätzungen der finanziellen Auswirkungen der USR III für die Gemeinden

Anfang 2016 wurden ausgehend von den kantonalen Steuerdaten 2013 aktualisierte Schätzungen der Auswirkungen der USR III für die Gemeinden durchgeführt. Basierend auf diesen Zahlen lassen sich die Steuerausfälle mit der USR III für die Gemeinden auf insgesamt 41,6 Millionen Franken schätzen, wenn man einen Risikoabzug von 20 % auf den Einnahmen in Zusammenhang mit der Abschaffung der Steuerstatus einrechnet, und auf 36,8 Millionen Franken, wenn man diesen Abzug nicht berücksichtigt (s. Ziff. 7.2.1 zur Erläuterung dieser Beträge). Diese Zahlen sind aber mit grosser Vorsicht zu geniessen, da immer noch zahlreiche Ungewissheiten bezüglich der endgültigen Ausgestaltung der USR III und der Reaktionen der Unternehmen bestehen.

Es wurden überdies Schätzungen nach Gemeinden durchgeführt, die an den oben erwähnten Informationsveranstaltungen in den Bezirken bekannt gegeben wurden. Auf diese ausführlichen Schätzungen, die vor Inkrafttreten der USR III noch aktualisiert werden, wird in dieser Botschaft nicht eingegangen. Sie dienen derzeit als Grundlageninformation, anhand derer die Gemeinden ihre

eigenen Schätzungen basierend auf den lokalen Gegebenheiten und ihrer fundierten Kenntnis des eigenen kommunalen Wirtschaftsgefüges vornehmen können.

3.5.3 Hauptmerkmale des Ausgleichsmechanismus für die Gemeinden

An seiner Sitzung vom 24. Mai 2016 hat der Staatsrat die Finanzdirektion mit der Ausarbeitung eines Ausgleichsmechanismus mit folgenden Hauptmerkmalen beauftragt:

- > Übergangsausgleich über 7 Jahre (analog zur Dauer des Ergänzungsbeitrags, den der Kanton im Rahmen des Finanzausgleichs des Bundes erhalten sollte), der ab Inkrafttreten der USR III auf Kantonsebene gewährt werden soll;
- > Ausgleichsbetrag im Umfang von ca. 30 % des vom Bund gewährten vertikalen Ausgleichs, das heisst 7 – 8 Millionen Franken jährlich bei einem auf etwas über 24 Millionen Franken geschätzten Ausgleich des Bundes;
- > über den ganzen Ausgleichszeitraum unveränderter Betrag, festgelegt ausgehend von den bei Inkrafttreten der USR III verfügbaren neuesten Informationen;
- > Aufteilung des Betrags unter den Gemeinden im Verhältnis zu den geschätzten Steuerausfällen ausgehend von den bei Inkrafttreten verfügbaren neuesten Statistiken;
- > globaler Ausgleich über ein Spezialdekret (Verpflichtungskredit), abgekoppelt vom Änderungserlass an sich, der alle Anpassungen der Steuergesetzgebung enthält sowie die Anpassungen der Rechtsgrundlagen, die die von der Arbeitgeberschaft finanzierten Begleitmassnahmen betreffen;
- > genaue Regelung der Kriterien und Modalitäten für die Aufteilung unter den Gemeinden in einer Verordnung des Staatsrats.

Der Staatsrat hat die Hauptmerkmale des Ausgleichsmechanismus für die Gemeinden unter anderem unter Berücksichtigung der finanziellen Auswirkungen beschlossen, die dieser Mechanismus für den Staat und die Gemeinden hätte (s. 7. Kapitel). Da die von den eidgenössischen Räten in der Schlussabstimmung über die USR III getroffenen Beschlüsse eine höhere Ausgleichszahlung des Bundes an den Kanton zur Folge haben, die sich den neuesten Schätzungen zufolge auf 27,8 Millionen Franken statt 24,1 Millionen Franken belaufen dürfte (s. Ziff. 7.1.3), scheint eine Erhöhung des Beitrags des Staates zu Gunsten der Gemeinden angebracht. Der Staatsrat schlägt vor, den Betrag dieser vorübergehenden Ausgleichszahlung auf jährlich 8,5 Millionen Franken festzusetzen.

Mit einer Übergangs-Ausgleichszahlung von 8,5 Millionen Franken für die Gemeinden würden sich die jährlichen finanziellen Nettoauswirkungen der USR III für den Staat (ohne die geplante Kompensation für die Pfarreien und Kirchgemeinden) gemäss den aktuellen Schätzungen in den ersten 7 Jahren der Umsetzung der Reform auf 44,5 Millionen Franken belaufen. Im gleichen Zeitraum würden die finanziellen Nettoauswirkungen für die Gemeinden ihrerseits mit 33,1 Millionen Franken zu Buche schlagen (41,6 Millionen Franken wie in Ziffer 3.5.2 erwähnt, minus – 8,5 Millionen Franken). Nach Ablauf des im Rahmen des Finanzausgleichs des Bundes vorgesehenen Ergänzungsbetrags (s. Ziff. 3.2) ab 2030 würde sich die jährliche Nettoeinbusse aus der USR III für den Staat massiv auf 81,2 Millionen Franken erhöhen und für die Gemeinden 41,6 Millionen Franken betragen.

Mit dem geplanten Ausgleichsmechanismus und -betrag würden die jährlichen Nettokosten zu Lasten der Gemeinden während der Übergangsperiode (33,1 Millionen Franken) etwa 75 % der jährlichen Nettokosten zu Lasten des Staates (44,5 Millionen Franken) entsprechen. Dieses Verhältnis entspricht in etwa der Steueraufteilung bei den juristischen Personen zwischen Staat und Gemeinden (Gemeindesteuerfuss von durchschnittlich 75 % der einfachen Kantonssteuer). Der

Staatsrat stellt fest, dass die vorgeschlagene Lösung zu einer angemessenen Lastenteilung der USR III zwischen Staat und Gemeinden führt, zumindest in den ersten Jahren nach ihrem Inkrafttreten. Danach (ab 2030) wird der Anteil der vom Staat getragenen Kosten bedeutend höher sein als der Anteil der Gemeinden. Die Nettokosten zu Lasten der Gemeinden (41,6 Millionen Franken) werden dann nämlich nur noch etwa der Hälfte der Nettokosten zu Lasten des Staates (81,2 Millionen Franken) entsprechen.

Da die USR III massive finanzielle Auswirkungen für den Staat und die Gemeinden hat, die sich auf längere Sicht aber sehr unterschiedlich entwickeln, ist der Staatsrat der Auffassung, es sei richtig, den Gemeinden vorübergehend einen Ausgleichsbetrag in diesem Umfang zu gewähren. Weiter scheint es gerechtfertigt, den Ausgleichsbetrag unter den Gemeinden entsprechend den jeweiligen Steuerausfällen mit der USR III aufzuteilen, und nicht nach anderen Kriterien ohne direkten Bezug zur USR III, wie etwa dem Kantonssteuerertrag nach Gemeinden oder der Gemeindebevölkerung.

3.6 Anpassung des interkommunalen Finanzausgleichs

Der finanzielle Beitrag des Staates zugunsten der Gemeinden zum Ausgleich der erheblichen Steuerausfälle mit der Umsetzung der USR III fällt vollumfänglich unter die Steuereinnahmen und muss dementsprechend zu den betreffenden Steuern hinzugerechnet werden, die in die Berechnung des interkommunalen Finanzausgleichs einfließen, nämlich zum Gewinn und/oder Kapital der juristischen Personen. Der Ausgleichsbetrag wird also Bestandteil des Steuerpotenzials der Gesamtheit der Gemeinden sein, des Gesamtsteuerpotenzials, nach dem sich die als Ressourcenausgleich zu verteilende Summe (2,5 % des Steuerpotenzials, Art. 6 IFAG) sowie die als Bedarfsausgleich zu verteilende Summe (50 % der als Ressourcenausgleich aufgebrauchten Summe, Art. 14 IFAG) berechnen.

Die USR III und der finanzielle Beitrag des Staates werden aber mit einer Verzögerung von drei Jahren progressiv in der Finanzausgleichsberechnung zum Tragen kommen. Angenommen, die USR III wird am 1. Januar 2019 umgesetzt, so machen sich die ersten Auswirkungen auf den interkommunalen Finanzausgleich erst 2022 zu einem Drittel und 2023 dann zu zwei Dritteln bemerkbar und kommen 2024 vollumfänglich zum Tragen. Die Progressivität ist darauf zurückzuführen, dass mit einem steuerstatistischen Dreijahresdurchschnitt gerechnet wird (gleitender Mittelwert).

Diese zeitliche Verzögerung impliziert auch, dass die Ausgleichszahlungen noch einige Jahre nach dem formellen Ausserkrafttreten dieses Dekrets (31. Dezember 2025) weiter im Steuerpotenzial eingerechnet werden, so lange wie in den Jahren, auf die sich der Steuerertrag bezieht, Ausgleichszahlungen geleistet werden. So werden die Ausgleichsbeträge bis 2028 vollumfänglich, 2029 zu zwei Dritteln, 2030 zu einem Drittel und ab 2031 nicht mehr ins interkommunale Finanzausgleichssystem einfließen.

3.7 Ausgleich für die Pfarreien und Kirchgemeinden

Die finanziellen Auswirkungen der USR III beschränken sich nicht auf den Kanton und die Gemeinden. Da der Steuerfuss der Kirchensteuer in Prozenten der entsprechenden einfachen Kantonssteuer festgesetzt wird, betreffen sie auch die Pfarreien und Kirchgemeinden. Die jährlichen Einnahmehausfälle bei der Kirchensteuer können gegenwärtig mit aller Vorsicht unter Berücksichtigung des Risikoabzugs von 20 % auf 5,6 Millionen Franken und ohne diesen Abzug auf 5 Millionen Franken geschätzt werden.

An seiner Sitzung vom 24. Mai 2016 hat der Staatsrat die Finanzdirektion mit der Ausarbeitung eines Ausgleichsmechanismus für die Pfarreien und Kirchgemeinden beauftragt. Die diesbezüglichen Überlegungen wurden erst innerhalb der Kantonsverwaltung angestellt und noch nicht mit den betroffenen kirchlichen Gemeinschaften (katholische und reformierte) besprochen.

Soweit möglich und unter Vorbehalt der verfügbaren Zahlen sollte für die Pfarreien und Kirchgemeinden ein ähnlicher Ausgleichsmechanismus wie für die Gemeinden ausgearbeitet werden. Dieser Mechanismus würde im Bestreben um eine gewisse Verhältnismässigkeit gegenüber dem für die Gemeinden vorgesehenen Ausgleichsbetrag und für eine gewisse Opfersymmetrie mit einem jährlichen Betrag von 1,1 Million Franken dotiert.

Abgesehen von diesen Grundsatzüberlegungen wird der Ausgleich für die Pfarreien und Kirchgemeinden dadurch erschwert, dass die Pfarreigrenzen nicht immer mit den Gemeindegrenzen übereinstimmen und die Pfarreien und Kirchgemeinden auf dem gleichen Gebiet nicht unbedingt dieselben Steuerfüsse anwenden. Das scheint jedoch kein unlösbares Problem zu sein und soll in Absprache mit den Pfarreien und Kirchgemeinden geregelt werden.

4 ABSCHREIBUNG PARLAMENTARISCHER VORSTÖSSE

Mit den auf die Kapitalsteuer bezogenen Massnahmen (s. Ziff. 3.1.2) kann die Motion (M 1002-07¹⁵) Markus Ith Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern abgeschrieben werden.

Ebenso kann mit der Einführung der Patentbox (s. Ziff. 3.1.5) die Motion (M 1136.11¹⁶) Emmanuelle Kaelin Murith / Jean-Louis Romanens Innovations- und Technologieförderung abgeschrieben werden.

Die mit dem Arbeitgeberbeitrag im Berufsbildungsbereich finanzierten Massnahmen ermöglichen die Abschreibung der Motion Wicht/Ganioz (2014-GC-40), diejenigen im Bereich der familienergänzenden Betreuung die Abschreibung der Motion Burgener Woeffray/Roubaty (M2014-GC-101).

5 KOMMENTAR DER BESTIMMUNGEN

5.1 Gesetz über die Berufsbildung

Art. 58 und 59

Für die Material-, Reise-, Verpflegungs- und Unterkunftskosten während dem Qualifikationsverfahren müssen gegenwärtig die Lernenden aufkommen, mit Ausnahme von Artikel 59. Es wird vorgeschlagen, dass diese Kosten künftig je hälftig vom Staat und den Anbietern der Bildung in beruflicher Praxis übernommen werden sollen.

Art. 68a

Diese Bestimmung sieht die Erhebung des als flankierende Massnahme eingeführten Beitrags vor, der in die Berufsbildung einfließen soll. Dieser Beitrag soll bei allen Arbeitgebern ausser den Gemeinwesen und den Selbstständigerwerbenden erhoben werden. Mit einem Beitragssatz von 0,136 % für den auf die Berufsbildung entfallenden Anteil dürften Einnahmen von rund 8 165 000 Franken generiert werden. Der Beitrag wird auf die gleiche Weise erhoben wie der

¹⁵ 2007-GC-4 gemäss Parlinfo.

¹⁶ 2011-GC-51 gemäss Parlinfo.

Beitrag der Arbeitgeber und der Selbstständigerwerbenden (Gemeinwesen und Selbstständig-erwerbende ausgenommen).

Mit dem neuen Artikel 68a BBiG wird ein USR III-Fonds geschaffen, der die Berufsbildung und die höhere Berufsbildung fördern soll. In den Grenzen der verfügbaren Mittel kann mit den Fondsgeldern zur Finanzierung der überbetrieblichen Kurse beigetragen werden und es können auch die Qualifikationsverfahren, START!, die Lehrbetriebsverbünde sowie die Massnahmen für Jugendliche mit Schwierigkeiten finanziert werden. Der Fonds wird auch zur Förderung der höheren Berufsbildung und zur Finanzierung der Bau- und Renovierungsarbeiten des kantonalen Berufsbildungsbauten beitragen.

5.2 DStG

Art. 19b Abs. 1

In Übereinstimmung mit der Strategie des Staatsrats wird der Satz der Teilbesteuerung der Dividenden von 50 % auf 60 % angehoben um dem Rückgang der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung mit der Gewinnsteuersatzsenkung Rechnung zu tragen.

Art. 20a

In diesem Artikel wird die Umsetzung der Patentbox für Selbstständigerwerbende geregelt. Wie bei der eidgenössischen Regelung können Selbstständigerwerbende, die in Forschung & Entwicklung tätig sind, ebenfalls von diesem Instrument profitieren. Die Vorschriften für die juristischen Personen gelten für sie sinngemäss.

Art. 32a

Wie unter Ziffer 3.1.6 ausgeführt, sieht die Strategie des Staatsrats die Einführung des erhöhten Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen vor. Damit die Übereinstimmung mit der privilegierten Besteuerung der Patenterträge gewährleistet wird, sind Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen bei selbstständiger Erwerbstätigkeit ebenfalls zu 150 % abziehbar. Die Vorschriften für die juristischen Personen gelten für die Selbstständigerwerbenden sinngemäss. Hingegen werden die Patente und weiteren immaterielle Werte für die Bemessung der Vermögenssteuer ohne Abzug bewertet.

Art. 100 Abs 1 Bst.c 2. Satz

Nach dieser Bestimmung ist für die Gewinnbesteuerung die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland einer Liquidation gleichgestellt, was eine systematische Besteuerung der stillen Reserven rechtfertigt. Diese Bestimmung ist nun obsolet, da die Besteuerung der stillen Reserven künftig einheitlich in Artikel 103c geregelt ist, auch bei Verlegung ins Ausland.

Art. 101a

Die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sind als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom steuerbaren Gewinn abziehbar. Zur Förderung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Kanton sieht der neue Artikel vor, dass diese Aufwendungen über die effektiven Ausgaben hinaus abgezogen werden können. Diese «Inputförderung» ist von der OECD ausdrücklich autorisiert und wird von zahlreichen Ländern (namentlich Frankreich, Belgien, Niederlande, Spanien) auch effektiv praktiziert. Der Abzug muss auf 150 % der effektiv im Inland entstandenen Forschungskosten begrenzt werden. Es kann sich um von der steuerpflichtigen Person selbst erbrachte Forschungsarbeiten oder um Auftragsforschung für Dritte handeln. Im Fall von Auftragsforschung für Dritte führt Absatz 2 eine Schutzbestimmung ein, damit der Abzug nicht

doppelt geltend gemacht werden kann. Wie in Ziffer 3.1.6 ausgeführt, müssen die Einzelheiten des zusätzlichen F&E-Abzugs vom Bundesrat noch auf dem Verordnungsweg festgelegt werden. Mit dieser Kompetenzdelegation soll genügend Spielraum für den rechtlichen Rahmen geschaffen werden, um ihn falls nötig rasch an die geänderten Standards der OECD anpassen zu können. So ist noch Manches in der Schwebe, was die Aufwendungen betrifft, die für den zusätzlichen F&E-Abzug in Frage kommen. Aus kantonaler Sicht lässt sich kaum vorhersagen, wie viele Unternehmen diesen Abzug geltend machen könnten. Bei der Einschätzung der Auswirkungen dieser Massnahmen ist somit ebenfalls grosse Vorsicht geboten.

Art.103 Abs. 2 und 4 Bst. b

Mit der Abschaffung der besonderen Steuerstatus muss ihre Nennung in diesen Bestimmungen gestrichen werden.

Art. 103a

Dieser Artikel regelt die Patentbox gemäss den unter Ziffer 3.1.5 dargelegten Grundsätzen. Gemäss der Strategie des Staatsrats können bis zu 90 % der F&E-Gewinne von der Steuer ausgenommen werden. Dieser Anteil mag sehr gross scheinen, ist aber zu relativieren. Für die reduzierte Besteuerung kommen lediglich Gewinne in Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung in Frage. Der qualifizierende Gewinn wird mit der Residualmethode ermittelt. Dazu werden der Gewinn, der in keinem direkten Forschungszusammenhang steht, sowie der Gewinn aus Routinefunktionen ordentlich besteuert. Davon ist nur der Gewinn aus in der Schweiz entstandenen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen abzugsfähig. Sofern also lediglich 20 % dieser Aufwendungen in der Schweiz entstanden sind, wird der massgebliche Gewinn um ebenso viel gekürzt (modifizierter Nexusansatz). Der verbleibende Betrag wird bei der Bemessungsgrundlage um 90 % ermässigt (damit sind nur 10 % des so bemessenen Betrags effektiv steuerpflichtig). Beim Eintritt in die Patentbox (also dann, wenn das Unternehmen die Ermässigung erstmals geltend macht) muss der in der Vergangenheit entstandene Forschungs- und Entwicklungsaufwand besteuert werden.

Die Einführung und Entwicklung dieses Instruments hängt zu grossen Teilen von den Empfehlungen der OECD ab. So war man lange der Meinung, die OECD habe die Vorstellung einer sehr eng ausgestalteten Patentbox. Nun hat sie sich nach ihrem Schlussbericht vom Oktober 2015 aber für ein eher flexibles System entschieden, um den ganz unterschiedlichen Regelungen bezüglich geistigen Eigentums Rechnung zu tragen und Wettbewerbsverzerrung unter den Ländern aufgrund dieser Unterschiede zu verhindern. Damit ein wettbewerbsfähiges System garantiert und das Schweizer System gegebenenfalls rasch angepasst werden kann, sieht das Bundesrecht vor, dass der Bundesrat die Umsetzungsmodalitäten für die Patentbox regelt. So liegt gegenwärtig in Bezug auf dieses Instrument noch vieles im Ungewissen. Wie die Empfehlungen der OECD sieht auch das Bundesrecht vor, dass der Bundesrat als vergleichbare Rechte namentlich nicht patentgeschützte Erfindungen von kleinen und mittleren Unternehmen sowie Software definieren kann. Der Kanton Freiburg wird die Ausführungsbestimmungen des Bundesrats anwenden. Mit der in Artikel 103d vorgesehenen Ermässigungsbegrenzung werden allzu grosse Steuerausfälle vermieden.

Art. 103b und 103c

Mit diesen zwei Artikeln soll die Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug (Art. 103b) und Wegzug aus der Schweiz (Art. 103c) vereinheitlicht werden. Beim Zuzug in die Schweiz ist die steuerpflichtige Person nicht verpflichtet, die zuvor im Ausland gebildeten stillen Reserven aufzudecken. Im Falle der Aufdeckung können die im Ausland gebildeten stillen Reserven vom Gewinn in der Schweiz abgezogen werden. Stille Reserven, die auf einzelnen Aktiven aufgedeckt werden, werden jährlich nach den üblichen Abschreibungssätzen abgeschrieben. Der Goodwill

muss innert höchstens zehn Jahren abgeschrieben werden. Wie bereits gesagt, soll mit diesem Instrument die Ansiedlung von Unternehmen gefördert werden, die bereits in steuergünstigen Ländern niedergelassen sind. Unternehmen hingegen, die in Staaten mit spontanem Informationsaustausch ansässig sind, werden kaum von dieser Möglichkeit Gebrauch machen oder mit der Aufdeckung stiller Reserven sehr zurückhaltend sein, da sie mit einer Austrittsteuer des anderen Staates rechnen müssen.

In Absatz 2 werden die unter die Regelung fallenden Sachverhalte beschrieben. Neben der Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte fallen auch das Ende einer subjektiven Steuerbefreiung sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz darunter.

Im Falle der Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, bei Abschluss der Liquidation, dem Übergang zur subjektiven Steuerbefreiung oder der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland, sehen die Bestimmungen ausdrücklich die Besteuerung der in der Schweiz gebildeten stillen Reserven vor. Diese Bestimmung entspricht der Praxis im Kanton Freiburg gemäss Artikel 100 Abs. 1 Bst. c.

Art. 103d

Dieser Artikel legt die Begrenzung der steuerlichen Ermässigungen fest, die im Rahmen der steuerpolitischen Massnahmen der USR III verlangt werden können. Damit soll nicht mehr erreicht werden können, dass mit (übermässiger) Ausschöpfung einer Massnahme oder Kumulierung mehrerer Massnahmen die Steuerbemessungsgrundlage markant gesenkt wird oder die Unternehmen gar keine Steuern mehr zahlen müssen. Wie bereits erwähnt, können die Kantone die Obergrenze frei bestimmen, da diese stark von der Steuerstrategie des jeweiligen Kantons abhängen wird. Der Kanton Freiburg hat beschlossen, über die Gewinn- und Kapitalsteuersatzsenkung günstige Rahmenbedingungen für alle Unternehmen zu schaffen. Grosse Entlastungen bei den anderen Massnahmen sind also nicht gerechtfertigt. Die Steuererleichterungen über die Patentbox und den zusätzlichen F&E-Abzug dürfen gesamthaft 20 % der Steuerbemessungsgrundlage nicht übersteigen. Zur Bestimmung des maximalen Abzugs wird der im entsprechenden Jahr erzielte steuerbare Gewinn berücksichtigt, d.h. vor Abzug des Verlustvortrags und des Beteiligungsabzugs.

Aus den steuerlichen Massnahmen der USR III dürfen keine Verlustvorträge resultieren.

Art. 110, 113 Abs. 1 und 2, 114

Mit den Änderungen in diesen Artikeln wird die Strategie des Staatsrats bezüglich der Gewinnsteuersenkung für die juristischen Personen umgesetzt. Der neue Gewinnsteuersatz von 4 % wird für alle steuerpflichtigen juristischen Personen gelten. Es sollten jedoch unterschiedliche Vorschriften je nach Art der betreffenden juristischen Person beibehalten werden; für die Vereine und Stiftungen bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nämlich auf besondere Weise. Weiterhin ist auch eine separate Regelung für die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz aufgrund ihres besonderen Rechtsstatus sinnvoll.

Art. 117

Artikel 117 regelt die Bestimmung des steuerbaren Kapitals der Holding- und Domizilgesellschaften. Dieser Artikel ist obsolet und wird somit aufgehoben.

Art. 121 und 122

Mit 121 Abs. 1 und 122 wird die Strategie des Staatsrats bezüglich Kapitalsteuer umgesetzt, mit einem einheitlich auf 0,04 % gesenkten Kapitalsteuersatz. Artikel 121 Abs. 2 regelt die

differenzierte Kapitalbesteuerung, wonach Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte und Patente entfällt, separat zum Satz von 0,004 % besteuert wird.

Art. 126 Abs. 1

Der Minimalsteuersatz muss gleichermassen gesenkt werden wie die ordentliche Gewinnsteuer.

5. Kapitel

Da die einschlägigen Bestimmungen von Artikel 28 StHG aufgehoben werden, wird das Kapitel über die Besteuerung der Holding- und Domizilgesellschaften aufgehoben.

Übergangsbestimmungen

Die bundesrechtlichen Übergangsbestimmungen regeln die Behandlung der stillen Reserven von Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus beim Wegfall dieses Status. Damit soll die nicht rechtmässige zu hohe Besteuerung beim Übergang von einem Steuersystem zum andern vermieden werden. Stille Reserven, die unter dem besonderen Steuerstatus gebildet worden waren, können den Steuerbehörden mitgeteilt werden. Gegebenenfalls sind sie Gegenstand einer Verfügung und werden in den auf den Wegfall des Steuerstatus folgenden fünf Jahren (zu einem privilegierten Steuersatz) gesondert besteuert. Der Kanton Freiburg sieht keinen privilegierten Steuersatz vor, da seine Strategie auf eine generelle Steuersatzsenkung ausgerichtet ist. Somit werden Firmen, deren Steuerstatus wegfällt, zwar mehr Steuern zahlen müssen, was aber in einem annehmbaren Rahmen bleiben wird.

5.3 FBG

Mit dem neuen Artikel 10a wird ein USR III-Fonds geschaffen, der die Ausübung einer Erwerbstätigkeit fördern soll. Er muss die Schaffung neuer familienergänzender Betreuungsplätze, die Tarifsenkung und die Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle begünstigen. Zu bemerken ist, dass die Förderung der Schaffung von neuen familienergänzenden Betreuungsplätzen nach dem Modell der Fonds aus den Übergangsbestimmungen des FBG erfolgen wird, deren Nutzen erwiesen ist. Mit «die Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle begünstigen» meint der Staatsrat, im heutigen Kenntnisstand, die spezielle Förderung von Krippenplätzen an wirtschaftlich interessanten Standorten. Weil aber die Handels- und Industriekammer Freiburg zur Einschätzung des tatsächlichen Bedarfs erst noch eine Umfrage bei den Mitarbeitenden der Freiburger Unternehmen in den Gemeinden, in denen es viele Firmen gibt, durchführen muss, ist es sinnvoll, den Zweck des Fonds möglichst weit zu fassen, sodass er nötigenfalls dem tatsächlichen Bedarf angepasst werden kann.

Die genauen Regeln über Organisation und Funktionsweise des Fonds werden im FBR definiert. Der Staatsrat plant derzeit die Einführung der nachfolgenden üblichen Bestimmungen:

- > der Fonds darf nicht in Unterdeckung geraten;
- > der Fonds wird vom JA verwaltet;
- > der Fonds wird in der Staatsbilanz ausgewiesen;
- > das Finanzinspektorat kontrolliert die Rechnung des Fonds.

Der Beitrag wird auf die gleiche Weise erhoben wie der Beitrag der Arbeitgeber und der Selbstständigerwerbenden (Gemeinwesen und Selbstständigerwerbende ausgenommen). Der Abgabesatz für den für die familienergänzende Betreuung genutzten Anteil beträgt 0,136 % der Gesamtlohnsumme. Für die Berufsbildung gilt der gleiche Abgabesatz (Erhebung und Zuteilung). Diese Abgabe sollte Einnahmen in Höhe von 8 165 000 Franken generieren.

5.4 Dekretsentwurf über den finanziellen Beitrag des Staates zu Gunsten der Gemeinden sowie der Pfarreien und Kirchgemeinden

Art. 1 und 2

Zur einfacheren Umsetzung der USR III gewährt der Staat den Gemeinden einen einmaligen Betrag von 59,5 Millionen Franken und den Pfarreien und Kirchgemeinden einen einmaligen Betrag von 7,7 Millionen Franken zur freien Verfügung (keine Zweckbindung). Diese Beiträge werden über einen noch zu bildenden Fonds finanziert.

Art. 3

Die finanziellen Beiträge des Staates werden ab Inkrafttreten dieses Dekrets in sieben jeweils gleichen Jahresraten gewährt. Die jährliche Rate beträgt für die Gemeinden 8,5 Millionen Franken und für die Pfarreien und Kirchgemeinden 1,1 Million Franken.

Die Beträge werden sowohl unter den Gemeinden als auch unter den Pfarreien und Kirchgemeinden im Verhältnis zu ihren durch die USR III bedingten Steuerausfällen aufgeteilt. Diese Steuereinsparungen werden von der Kantonalen Steuerverwaltung als einfacher Kantonssteuerbetrag basierend auf der beim Inkrafttreten der USR III neusten verfügbaren Statistik geschätzt.

Die übrigen Modalitäten für die Gewährung werden in einer separaten Verordnung des Staatsrats geregelt. Der jeder Gemeinde zustehende Anteil soll auf ihrem jeweiligen Kontokorrent bei der Finanzverwaltung gutgeschrieben und einmal jährlich, am Ende des ersten Halbjahres, verbucht werden. Was die Pfarreien und Kirchgemeinden betrifft, so müssen mit den kantonalen kirchlichen Körperschaften noch Gespräche über die geeignetste Art der Auszahlung dieser Beträge geführt werden.

Art. 4

Die Anpassungen, die bei den Berechnungsmodalitäten für den interkommunalen Finanzausgleich nötig geworden sind (s. Ziff. 3.6), sind direkt im Dekret verankert worden. Es wird also diesbezüglich keine Änderung im Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich (IFAG) selber geben. Dies rechtfertigt sich deshalb, weil der den Gemeinden im Rahmen der USR III gewährte Ausgleich zunächst einmal vorübergehend ist, was schwer vereinbar mit der unbefristeten Geltungsdauer des IFAG ist. Ausserdem muss dieser Artikel auch ohne Festschreibung im IFAG demokratisch abgestützt werden und das entsprechende Dekret dem Volk zur Abstimmung unterbreitet werden. Die Einrechnung der betreffenden Beträge in den Finanzausgleich kann schliesslich als wichtiger Faktor des finanziellen Ausgleichs für die Gemeinden angesehen werden und ist voll und ganz Teil des vom Staatsrat vorgeschlagenen Mechanismus. Es ist auch sinnvoll, diesen als Ganzes in ein und demselben Erlass zu regeln.

Art. 5

Sofern die USR III nach gegenwärtigem Zeitplan 2019 in Kraft gesetzt werden soll, müssten die sieben jährlichen Zahlungskredite aus dem Verpflichtungskredit in die Voranschläge der Jahre 2019-2025 eingestellt werden.

Art. 6

Die den Gemeinden sowie den Pfarreien und Kirchgemeinden im Rahmen der USR III gewährten Beiträge gelten ausnahmsweise nicht als Subvention im Sinne des Subventionsgesetzes vom 17. November 1999 (SubG; SGF 616.1). Ohne diese Bestimmung würden diese finanziellen Beiträge in die Berechnung der gesamten laufenden Subventionen einfließen, die massgebend sind

für die Berechnung der Subventionsquote des Staates (Subventionsausgaben im Verhältnis zum kantonalen Steueraufkommen, Art. 21 Abs. 2 SubG). Die Höhe dieses Beitrags könnte so dazu führen, dass die geltende gesetzliche Obergrenze von 41 % überschritten wird.

Bei einer Überschreitung der gesetzlichen Obergrenze von 41 % müssten korrigierende gesetzliche Anpassungen vorgenommen werden. Diese könnten Leistungskürzungen in allen staatlichen Subventionsbereichen zur Folge haben, auch in denjenigen, die die Gemeinden betreffen, was der Staatsrat nicht will. Deshalb und aufgrund der Einmaligkeit dieser erheblichen finanziellen Beiträge sollen sie als Ausnahme im Sinn von Artikel 6 Bst. b SubG gelten.

Art. 7

Das Dekret wird gleichzeitig wie das kantonale Gesetz über die Unternehmenssteuerreform III in Kraft treten, nach geltendem Zeitplan also am 1. Januar 2019, und es bleibt während 7 Jahren in Kraft, also bis 31. Dezember 2025.

Gemäss den Erläuterungen in Kapitel 9 dieser Botschaft untersteht das Dekret dem obligatorischen Finanzreferendum und muss überdies mit qualifiziertem Mehr vom Grossen Rat genehmigt werden.

6 WÜRDIGUNG DER USR III

Mit dem in die Vernehmlassung geschickten Entwurf wird die USR III im Kanton Freiburg umgesetzt. Dieser Entwurf entspricht in jeder Hinsicht der Steuerstrategie, die der Staatsrat diesbezüglich seit 2014 verfolgt und darauf abzielt, für alle im Kanton Freiburg ansässigen Unternehmen vorteilhafte Rahmenbedingungen zu schaffen, bei gleichzeitiger Gewährleistung weiterer Steuereinnahmen, um zur Finanzierung der Leistungen von Staat und Gemeinden beitragen zu können. Dieses Ziel lässt sich mit einer massiven Senkung des Gewinn- und Kapitalsteuersatzes erreichen. Weiter will der Staatsrat – wie er dies in seiner Antwort auf eine Motion bereits angekündigt hatte – Forschung und Entwicklung fördern. Deshalb möchte er den zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen einführen, auch wenn dies nicht zwingend ist. Die damit verbundenen finanziellen Einbussen lassen sich jedoch mit der Einführung einer Entlastungsbegrenzung, die auf 20 % der Steuerbemessungsgrundlage festgesetzt wird, im Rahmen halten. In diese Obergrenze wird auch die Patentbox miteingerechnet. Da sich die wirtschaftliche Doppelbesteuerung mit der Satzsenkung erheblich verringert, wird die Teilbesteuerung der Dividenden erhöht. Der Staatsrat verzichtet schliesslich auf die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer entsprechend der Position, die er dazu immer vertreten hat. Die Vorlage bildet somit ein stimmiges und ausgewogenes Massnahmenpaket im Sinne der drei Ziele der USR III, nämlich Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz der Unternehmensbesteuerung, Gewährleistung einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung sowie Sicherung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern.

7 FINANZIELLE AUSWIRKUNGEN

7.1 Finanzielle Auswirkungen für den Staat

7.1.1 Steuerfolgen für den Staat

Die finanziellen Auswirkungen der USR III sind schwer abzuschätzen und liegen aus verschiedenen Gründen, auf die in diesem Kapitel eingegangen wird, im Ungewissen. Zur Schätzung der Kosten der Steuerreform mussten mehrere Arbeitshypothesen gebildet werden, die im Folgenden beschrieben werden. Anschliessend wird auf die Berechnungsmethode eingegangen, nach der für die Schätzungen in Ziffer 7.1.3 vorgegangen wurde.

Statischer Ansatz

Mit der USR III werden verschiedene neue Besteuerungsinstrumente wie die Patentbox und der zusätzliche Abzug für F&E-Aufwendungen eingeführt. Die Modalitäten dieser Instrumente sind aber noch nicht bekannt, da sie in einer bundesrätlichen Verordnung geregelt werden. Es lässt sich auch unmöglich sagen, wie viele im Kanton ansässige Unternehmen diese Instrumente nutzen können und in welchem Umfang.

Auch nicht voraussagen lässt sich die Gewinn- und Kapitalsteuerentwicklung bis zum Inkrafttreten der USR III 2019.

Und letztlich lässt sich angesichts der vielen Umwälzungen auf internationaler Ebene, aber auch in unseren Nachbarkantonen, nicht ausschliessen, dass Unternehmen ihr Verhalten ändern (Ansiedlung neuer Firmen im Kanton genauso wie Wegzug hier ansässiger Firmen), wobei sich das Ausmass nicht beziffern lässt.

Zur Berechnung der finanziellen Auswirkungen der USR III wurde demzufolge ein statischer Ansatz mit folgenden Arbeitshypothesen gewählt:

- > Den Schätzungen der finanziellen Auswirkungen wurden die Daten der Steuerperiode 2013 zugrunde gelegt, da die jüngsten veröffentlichten Steuerstatistiken diese Steuerperiode betreffen;
- > die wachstums- und konjunkturbedingte sowie auf den BEPS-Aktionsplan zurückzuführende Entwicklung des Unternehmensgefüges und der Gewinne wurde nicht berücksichtigt.

Steuersatz

Für die Berechnung der finanziellen Auswirkungen wurde der vom Staatsrat in seiner Strategie vorgegebene Gewinn- und Kapitalsteuersatz herangezogen.

Zur Berechnung der finanziellen Auswirkungen aufgrund der **Senkung des Gewinnsteuersatzes** wurde wie folgt vorgegangen:

- > Ordentlich besteuerte Gesellschaften: Die in der Steuerperiode 2013 generierten Steuererträge wurden mit den zum Steuersatz von 4 % simulierten Erträgen verglichen. So beläuft sich die Steuereinbusse auf 59,2 Millionen Franken.
- > Gesellschaften mit Steuerstatus: Der DBSt-Gewinnsteuerbetrag der Gesellschaften mit Steuerstatus wurde zum Satz von 4 % berechnet (d.h. der Gewinn ohne Status) und dieser Betrag mit dem Steuerbetrag 2013 der Gesellschaften mit Steuerstatus verglichen. Die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen entspricht den Mehreinnahmen aus diesen Gesellschaften. Um allfälligen Verhaltensänderungen Rechnung zu tragen, wurde zudem auf den so berechneten Mehreinnahmen noch ein Abzug von 20 % gemacht. Die geschätzten Mehreinnahmen beliefen sich damit auf 23,7 Millionen Franken (29,6 Millionen Franken abzüglich 5,9 Millionen Franken Risikoabzug).

Dasselbe Vorgehen wurde auch zur Bestimmungen der Steuerfolgen aufgrund der **Senkung des Kapitalsteuersatzes** angewendet.

Die Kosten der **differenzierten Kapitalbesteuerung** wurden durch Extrapolation bestimmt, und zwar in zwei Schritten: Zuerst wurden die effektiven Kosten der Massnahme für rund 100 ordentlich besteuerte Gesellschaften bestimmt, die 67 % des steuerbaren Kapitals ausmachen. Dazu wurde die Struktur der Aktiven dieser Gesellschaften untersucht und für jede von ihnen der für die Massnahme in Betracht kommende Anteil der Aktiven im Verhältnis zu den gesamten Aktiven bestimmt. Dieses Verhältnis wurde auf das steuerbare Kapital übertragen, und anschliessend wurde der privilegierte Steuersatz (0,004 %) auf diesem Kapitalanteil zur Anwendung gebracht. Der so

berechnete Steuerbetrag wurde anschliessend mit dem Steuerbetrag verglichen, der sich mit dem ordentlichen Steuersatz (0,04 %) ergeben hätte. Diese Kosten wurden dann per Dreisatz auf alle Gesellschaften hochgerechnet.

Dasselbe Vorgehen wurde auch bei den Statusgesellschaften angewendet. Für diese ist die Schätzung genauer, da die effektive Analyse der 100 Unternehmen 92 % des steuerbaren Kapitals entspricht.

Mit dieser Methode ergaben sich Steuereinbussen aufgrund der Senkung des Kapitalsteuersatzes von 14,9 Millionen Franken bei den ordentlich besteuerten Gesellschaften. Die geschätzten Mehreinnahmen aufgrund der Abschaffung der Steuerstatus belaufen sich auf 2,5 Millionen Franken (3,1 Millionen Franken abzüglich 0,6 Millionen Franken Risikoabzug). In diesen Zahlen sind auch die Kosten der differenzierten Kapitalbesteuerung eingerechnet.

Schätzung der Patentbox und des zusätzlichen Abzugs für F&E-Aufwendungen

Wie oben gesagt lässt sich weder sagen, welche Firmen von diesen Massnahmen profitieren könnten, noch in welchem Umfang. Die Kosten dieser Instrumente wurden demnach nach einem makroökonomischen Ansatz bestimmt.

Bei der Patentbox wurde davon ausgegangen, dass 10 % des steuerbaren Gewinns der ordentlich besteuerten Gesellschaften für die Patentbox in Frage käme und somit von einer Steuererleichterung von 90 % profitieren könnte. Zur Bestimmung der Kosten wurde auf der Differenz des steuerbaren Gewinns, das heisst auf dem gekürzten steuerbaren Gewinnanteil (oder 90 % der in Frage kommenden 10 % des steuerbaren Gewinns) der Steuersatz von 4 % angewendet, davon ausgehend, dass die Gesellschaften vollumfänglich von der Patentbox profitieren können. Mit dieser Berechnung ergeben sich geschätzte Kosten von 5 Millionen Franken.

Zur Bezifferung der Kosten der erhöhten Abzugsfähigkeit des F&E-Aufwands wurde auf den (bekannten) Anteil der F&E-Aufwendungen am eidgenössischen Bruttoinlandprodukt (BIP) von rund 2 % abgestellt. Dieser Prozentsatz wurde auf das BIP des Kantons Freiburg angewendet. Damit ging man davon aus, dass sich die Aufwendungen, die für die steuerliche Massnahme in Frage kommen, um die 300 Millionen Franken bewegen. Diese Aufwendungen sind zu 150 % abzugsfähig. Zur Bezifferung der finanziellen Auswirkungen der USR III bezogen auf diese Massnahme wurde auf den über 100 % liegenden Aufwendungen der Satz von 4 % angewendet, das heisst 50 % oder 150 Millionen Franken, was Kosten von rund 6 Millionen Franken ergibt.

Entlastungsbegrenzung und Schätzung maximalen Kosten

Das eidgenössische Parlament hat einen neuen Artikel 25b StHG eingeführt, der eine Begrenzung der möglichen steuerlichen Ermässigungen aufgrund der neuen Instrumente (erhöhter F&E-Abzug, Patentbox, Step-up, NID) vorsieht. Mit dieser Bestimmung soll ein zu starkes Schrumpfen der Steuerbemessungsgrundlage verhindert werden. Auf Bundesebene sieht das Gesetz hier einen Maximalabzug von 80 % der Steuerbemessungsgrundlage vor. Die Kantone können je nach ihrer kantonalen Steuerstrategie die Obergrenze tiefer ansetzen.

Der Staatsrat hat angekündigt, dass er seine Strategie auf eine Steuersatzsenkung zugunsten aller im Kanton ansässigen Unternehmen ausrichten wolle. In dieser Logik muss die Obergrenze für die steuerlichen Ermässigungen tief sein, damit das Steuersubstrat gewährleistet werden kann, das nötig ist, damit das Strategieziel erreicht werden kann. Wie gesagt schlägt der Staatsrat vor, die steuerlichen Ermässigungen auf 20 % des steuerbaren Gewinns zu begrenzen. Mit dieser Begrenzung können massive Steuerausfälle verhindert werden, indem nötigenfalls zu hohe Abzüge gemessen an den steuerbaren Gewinnen korrigiert werden. Dieses Instrument ist ebenfalls massgeblich für die Schätzung der Steuerausfälle aufgrund der USR III, da sich damit

Kostenspannbreiten für die Besteuerungsinstrumente bestimmen lassen. Dazu musste der Anteil der Steuereinnahmen bestimmt werden, für den eine maximale Entlastung über die Besteuerungsinstrumente in Frage kam. Konkret geht es darum, den steuerbaren Gewinn zu ermitteln, der nach der Steuersatzsenkung und nach Wegfall der Steuerstatus steuerlich privilegiert werden könnte. Da es sich um einen verhältnismässigen Satz handelt, wurden die Berechnungen direkt auf dem Gewinnsteuerbetrag simuliert. Für 2013 belaufen sich die Gewinnsteuereinnahmen auf 122,1 Millionen Franken. Nach der Steuersatzsenkung und dem Wegfall der Steuerstatus (mit Risikoabzug) belaufen sich die Gewinnsteuereinnahmen auf 86,6 Millionen Franken ($122,1 - 59,2 + 23,7$). Ausgehend von diesem Betrag wurden die maximalen Mehrkosten der Besteuerungsinstrumente mit Einführung einer Begrenzung bei 20 % berechnet. Wenn also beispielsweise für die gesamten Einnahmen die Obergrenze von 20 % gilt, lassen sich die Höchstkosten für die Steuerprivilegierung auf 17,3 Millionen Franken schätzen, das heisst $86,6 \times 20\%$. Für eine genauere Analyse wurden die Berechnungen anhand mehrerer Hypothesen durchgeführt, nämlich mit 20 %, 40 %, 60 %, 80 % und 100 % der Einnahmen,¹⁷ für die Besteuerungsinstrumente mit der vom Staatsrat vorgeschlagenen Ermässigungsbegrenzung von 20 % zum Zug kamen.

Für die folgenden Schätzungen ging man bei der Berechnung von der Annahme aus, dass wohl 40-60 % der Gesamteinnahmen mit den Besteuerungsinstrumenten, nämlich der Patentbox und dem erhöhten F&E-Abzug, maximal steuerlich entlastet werden könnten. Ausgehend davon würden sich die Kosten dieser beiden Steuerprivilegierungen zwischen 10,3 ($60\% \times 17,3$) und 6,9 Millionen Franken ($40\% \times 17,3$) bewegen.

Teilbesteuerung der Dividenden

Die Mehreinnahmen aufgrund dieser Massnahme wurden geschätzt, indem der 2013 generierte Steuerbetrag mit Besteuerung der Dividenden aus qualifizierten Kapitalbeteiligungen zu 50 % in der Bemessungsgrundlage mit dem simulierten Steuerbetrag bei der Besteuerung derselben Dividenden zu 60 % verglichen wurde. Dies ergab geschätzte Steuermehreinnahmen von 3,4 Millionen Franken.

Diese Schätzung ist allerdings mit Vorsicht zu geniessen, da die Dividendenausschüttung von einer sehr geringen Zahl von Steuerpflichtigen abhängen und von einem Jahr zum andern stark schwanken kann. So sind gewisse Fälle, in denen 2013 hohe Dividenden ausgeschüttet wurden, einmalig und werden sich 2019 nicht wiederholen.

7.1.2 Weitere Auswirkungen für den Staat

Ausgleichsauswirkungen

Wie unter Ziffer 3.2 ausgeführt, würde sich die USR III nach den Schätzungen in der bundesrätlichen Botschaft in zweifacher Hinsicht auf die Ausgleichszahlungen für den Kanton Freiburg aus dem Finanzausgleich des Bundes auswirken. Einerseits würden die ordentlichen Ausgleichszahlungen an den Kanton ab 2023 um 53,5 Millionen Franken abnehmen. Andererseits käme der Kanton während 7 Jahren (2023 - 2029) in den Genuss eines vorübergehenden jährlichen Ergänzungsbetrags von 45,2 Millionen Franken. Die negativen finanziellen Nettoauswirkungen der USR III beim Finanzausgleich für den Kanton würden sich zwischen 2023 und 2029 auf jährlich 8,3 Millionen Franken und ab 2030 auf 53,5 Millionen Franken belaufen.

¹⁷ Die Schätzungen wurden ausgehend von den Steuereinnahmen durchgeführt, da sich nicht bestimmen lässt, welche Firmen von den Besteuerungsinstrumenten der USR III profitieren können.

Wie schon erwähnt, sind diese Zahlen mit Vorsicht zu geniessen, weil bislang von vielen Annahmen in einem relativ fernen Zeithorizont ausgegangen werden musste und mit zwischenzeitlich weiteren Änderungen am Ausgleichssystem zu rechnen ist. Nicht darin berücksichtigt sind ausserdem die von den eidgenössischen Räten beschlossenen zusätzlichen Änderungen (Korrekturen für den freiwilligen Verzicht auf einen besonderen Steuerstatus), deren - noch nicht bezifferten – Auswirkungen ab 2020 zu spüren sein werden.

Vertikaler Ausgleich

Nach den in Ziffer 3.3 angesprochenen letzten veröffentlichten Schätzungen der EFV¹⁸ hätte sich der vertikale Ausgleich über die Erhöhung des Anteils der Kantone an der DBSt von 17 % auf 20,5 % für den Kanton Freiburg auf 24,1 Millionen Franken belaufen.

Die eidgenössischen Räte haben schliesslich jedoch beschlossen, den Anteil der Kantone an der DBSt auf 21,2 % anzuheben. Den Parlamentariern wurde gesagt, diese Erhöhung (von 20,5 % auf 21,2 %) bringe den Kantonen gesamthaft 154 Millionen Franken mehr ein. Grob geschätzt dürfte Freiburg anhand der Aufteilung nach Kantonen für die ursprüngliche Milliarde ungefähr 2,4 % der 154 Millionen zusätzliche Ausgleichszahlung erhalten, also rund 3,7 Millionen Franken.

Insgesamt würde der Anteil des Kantons Freiburg am vertikalen Ausgleich nach den aktuellen Schätzungen also rund 27,8 Millionen Franken betragen. Dies ist allerdings ein provisorischer Richtwert. Wie schon gesagt wird der endgültige Ausgleichsbetrag erst im Zeitpunkt der Umsetzung der Reform bekannt sein. Er wird auch von der Entwicklung des DBSt-Ertrags abhängen und anschliessend im Laufe der Jahre jeweils proportional zur DBSt variieren.

Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen

Wie bereits unter Ziffer 3.4.1 gesagt wird sich der Staat an der Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen um 10 Franken beteiligen. Ausgehend von der Lohnsumme gemäss Statistik basierend auf der Staatsrechnung 2014 wird diese Erhöhung für den Staat Kosten im Umfang von 1 248 000 Franken zur Folge haben (1 188 000 Franken berechnet auf der Lohnsumme des Staates und 60 000 Franken für den Finanzierungsanteil des Staates für Personen ohne Erwerbstätigkeit). Diese Kosten werden teilweise durch Steuerträge kompensiert, weil die Familienzulagen zum steuerbaren Einkommen der natürlichen Personen gerechnet werden.

Überprüfung der Finanzhilfen im Rahmen der Wirtschaftsförderung

Wie weiter oben gesagt (Ziff. 3.1.6), wird der Staatsrat die Finanzhilfen überprüfen, die gemäss Wirtschaftsförderungsgesetzgebung gewährt werden, und so die auf die Förderung von F&E-Anstrengungen der Unternehmen zielende Stossrichtung staatlichen Handelns umsetzen. Gegenwärtig lässt sich jedoch nicht sagen, welche finanziellen Auswirkungen die Überprüfung haben wird, es geht darum die finanziellen Auswirkungen der USR III auf die Staatsfinanzen zu berücksichtigen.

7.1.3 Finanzielle Netto-Auswirkungen für den Staat¹⁹

Wenn man die Steuerfolgen (Steuerausfälle von 55,5 Millionen Franken) und Ausgleichsauswirkungen (Einbussen von 8,3 Millionen Franken bis 2029 und ab 2030 von 53,5 Millionen

¹⁸ s. Abschnitt 1.2.11, S. 41 der bundesrätlichen Botschaft und Abschnitt 1.2.4.2, S. 46 des erläuternden Berichts vom 19. September 2014 zur Vernehmlassungsvorlage über das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III).

¹⁹ siehe Übersichtstabelle 7.

Franken) zusammenzählt und den Ausgleichsbetrag des Bundes (27,8 Millionen Franken) davon abzieht, führt die USR III basierend auf den aktuellen Schätzungen in den ersten Umsetzungsjahren der Reform zu einer jährlichen Einnahmeneinbusse von 36 Millionen Franken für den Staat. Ab 2030 würde sich diese jährlich Einbusse dann auf 81,2 Millionen Franken erhöhen.

Weiter müssen bei der Ermittlung der finanziellen Folgen für den Staat auch die Kosten der Ausgleichsbeträge, die den Gemeinden (8,5 Millionen Franken, s. Ziff. 3.5.3 und 7.2.2) und den Pfarreien und Kirchgemeinden (1,1 Millionen Franken, s. Ziff. 3.7) gezahlt werden sollen, also zwischen 2019 und 2025 jährlich 9,6 Millionen Franken, miteinbezogen werden. Dies ergibt jährliche finanzielle Netto-Auswirkungen der USR III für den Staat von 45,6 Millionen Franken zwischen 2019 und 2025 und von 36 Millionen Franken zwischen 2026 und 2029 sowie von 81,2 Millionen Franken ab 2030.

Bei den Gesamtkosten muss auch die Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen eingerechnet werden, die sich damit zwischen 2019 und 2025 auf 46,8 Millionen Franken belaufen würden (wobei von diesem Betrag die Steuereinnahmen aus der Besteuerung der Familienzulagen abgezogen werden müssen).

Hinzukommen werden auch noch die Kosten der wahrscheinlich notwendigen IT-Anpassungen (s. 8. Kapitel), die bislang noch nicht veranschlagt worden sind.

7.2 Finanzielle Folgen für die Gemeinden

7.2.1 Steuerfolgen

Die finanziellen Auswirkungen der USR III für die Gemeinden wurden nach derselben Methode und ausgehend von denselben Annahmen geschätzt wie für den Staat. Zur Schätzung der Kosten der USR III für die Gemeinden insgesamt wurde ein durchschnittlicher Gemeindesteuerfuss von 75 % herangezogen. Gesamthaft gesehen können die Steuerausfälle für die Gemeinden aufgrund der Strategie des Staatsrats auf 41,6 Millionen Franken geschätzt werden, berücksichtigt man einen Risikoabzug von 20 % bei den Einnahmen aus der Besteuerung der Gesellschaften, deren Steuerstatus wegfallen.

Im Mai und Juni 2016 wurden auch Schätzungen für die einzelnen Gemeinden des Kantons präsentiert. An den jeweiligen Informationsveranstaltungen wollte man die Gemeinden über die von der Finanzdirektion gewählte Methode zur Schätzung der finanziellen Auswirkungen der USR III ins Bild setzen. Dabei wurden die Gemeinden darauf aufmerksam gemacht, dass die Schätzungen nach Gemeinden noch unzuverlässiger sind als die Schätzungen auf Kantonsebene. Dies insbesondere deshalb, weil die Steuerfolgen gewisser Massnahmen unter den Gemeinden entsprechend ihres Gewinnsteuerbetrags aufgeteilt worden waren, da nicht jedes einzelne Unternehmen in jeder Gemeinde geprüft werden konnte.

In dieser Botschaft wird nicht im Detail auf das Ergebnis der Schätzungen eingegangen.

7.2.2 Kantonaler Ausgleich

Wie schon erwähnt (s. Ziff. 3.5.3) will der Staatsrat den Gemeinden einen sich über 7 Jahre (2019-2025) erstreckenden Ausgleich im Umfang von ca. 30 % des vom Bund gewährten vertikalen Ausgleich zahlen, um die Auswirkungen des Steuerertragsrückgangs für die Gemeinden etwas abzufedern. Konkret würde dies einem jährlichen Ausgleichsbetrag von 8,5 Millionen Franken entsprechen.

7.2.3 Finanzielle Netto-Auswirkungen

Bei einer befristeten Ausgleichszahlung von 8,5 Millionen Franken für die Gemeinden belaufen sich die jährlichen Einbussen für sie auf 33,1 Millionen Franken in den ersten 7 Jahren der Umsetzung der Reform. Ab 2026 wird sich die jährliche Nettoeinbusse für die Gemeinden insgesamt mit der USR III auf 41,6 Millionen Franken belaufen.

Zu diesen Beträgen kommen die Kosten der Erhöhung der Familienzulagen hinzu. Ausgehend von der Lohnsumme gemäss Statistik, basierend auf der Staatsrechnung 2014, wird diese Erhöhung für die Gemeinden Kosten im Umfang von 214 800 Franken zur Folge haben (154 800 Franken berechnet auf der Lohnsumme des Staates und 60 000 Franken für den Finanzierungsanteil der Gemeinden für Personen ohne Erwerbstätigkeit). Die Kosten für die Gemeinden würden sich damit auf rund 33,3 Millionen Franken belaufen.

7.3 Auswirkungen für die Pfarreien und Kirchgemeinden

7.3.1 Steuerfolgen

Die finanziellen Auswirkungen der USR III für die Pfarreien und Kirchgemeinden wurden nach derselben Methode und ausgehend von denselben Annahmen geschätzt wie für den Staat. Zur Schätzung der Kosten der USR III für die Pfarreien und Kirchgemeinden insgesamt wurde ein durchschnittlicher Gemeindesteuerfuss von 10 % herangezogen. Gesamthaft gesehen können die Steuerausfälle für die Pfarreien und Kirchgemeinden aufgrund der Strategie des Staatsrats auf 5,6 Millionen Franken geschätzt werden, wenn man einen Risikoabzug von 20 % bei den Einnahmen aus der Besteuerung der Gesellschaften, deren Steuerstatus wegfallen, berücksichtigt.

7.3.2 Kantonaler Ausgleich

Wie weiter oben schon gesagt (s. Ziff. 3.7) will der Staatsrat den Pfarreien/Kirchgemeinden und Gemeinden während der Übergangszeit von 7 Jahren (2019-2025) eine Kompensation von jährlich 1,1 Millionen Franken zahlen, um die Auswirkungen des Steuerertragsrückgangs etwas abzufedern.

7.3.3 Finanzielle Netto-Auswirkungen

Bei einer befristeten Ausgleichszahlung von 1,1 Millionen Franken für die Pfarreien und Kirchgemeinden belaufen sich die jährlichen Einbussen für sie auf 4,5 Millionen Franken in den ersten 7 Jahren der Umsetzung der Reform. Ab 2026 wird sich die jährliche Nettoeinbusse für die Pfarreien und Kirchgemeinden insgesamt mit der USR III auf 5,6 Millionen Franken belaufen.

7.4 Finanzielle Auswirkungen insgesamt

Die verschiedenen in Kapitel 7 beschriebenen Auswirkungen werden gesamthaft in den folgenden Tabellen veranschaulicht. Die Tabellen 6a – 6c enthalten die Schätzungen, die den Gemeinden anlässlich der Informationsveranstaltungen im Juni 2016 vorgestellt worden waren (einschl. Ausgleichsmassnahme des Bundes bei 20,5 % und die Besteuerung der Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten zu 70 %). Tabelle 7 legt die Auswirkungen der aufgrund des vom Parlament verabschiedeten Bundesgesetzes angepassten Strategie dar. Gegenüber der vorherigen Version sind hier die Ausgleichsmassnahmen des Bundes von 21,2 %, die Besteuerung der Dividenden zu 60 % sowie der Ausgleich zugunsten der Gemeinden sowie Pfarreien und Kirchgemeinden mit einbezogen.

Tabelle 6: Den Gemeinden präsentierte Strategie

Tabelle 6a: Auswirkungen Gewinnsteuer

Auswirkungen Abschaffung der Steuerstatus und Gewinnsteuersatzsenkung	Zwischentotal	Total
Kosten Satzsenkung ordentlich besteuerte Gesellschaften		– 59,2 Mio.
Einnahmen mit der Abschaffung der Steuerstatus		+ 29,6 Mio.
> Holdinggesellschaften	+ 5,2 Mio.	
> Domizilgesellschaften und Gemischte Gesellschaften	+ 24,4 Mio.	
Veränderung Gewinnsteuer		– 29,6 Mio.

Tabelle 6b: Auswirkungen Kapitalsteuer

Auswirkung differenzierte Kapitalbesteuerung / Wegfall Steuerstatus / Kapitalsteuersatzsenkung	Zwischentotal	Total
Kosten USR III für die ordentlich besteuerten Gesellschaften		– 14,9 Mio.
Einnahmen mit der Abschaffung der Steuerstatus		+ 3,1 Mio.
> Holdinggesellschaften	+ 1,9 Mio.	
> Domizilgesellschaften und Gemischte Gesellschaften	+ 1,2 Mio.	
Veränderung Kapitalsteuer		– 11,8 Mio.

Tabelle 6c: Auswirkungen insgesamt

Finanzielle Auswirkungen USR III in Mio. Fr.	Staat 2019- 2029	Staat nach 2029	Gemeinden Steuerfuss 75 %	Pfarreien Steuerfuss 10 %
1. Steuerpolitische Massnahmen USR III	– 52,3	– 52,3	– 39,2	– 5,2
> <i>Veränderung Gewinnsteuer</i>	– 29,6	– 29,6	– 22,2	– 3,0
> <i>Veränderung Kapitalsteuer</i>	– 11,8	– 11,8	– 8,9	– 1,2
> <i>Teilbesteuerung der Dividenden</i>	+ 6,6	+ 6,6	+ 5,0	+ 0,7
> <i>Patentbox und erhöhter F&E-Abzug</i>	– 11,0	– 11,0	– 8,3	– 1,1
> <i>Risikoabzug von 20 %</i>	– 6,5	– 6,5	– 4,8	– 0,6
2. Anpassung Ressourcenausgleich (Einführung der Zeta-Faktoren und Ergänzungsbeitrag in Übergangsphase)	– 8,3	– 53,5		
3. Ausgleichsmassnahmen des Bundes	+ 24,1	+ 24,1		
Netto-Auswirkungen USR III (mit Risikoabzug von 20 % bei den zusätzlichen Einnahmen infolge Abschaffung der Status)	– 36,5	– 81,7	– 39,2	– 5,2

Tabelle 7: Angepasste finanzielle Auswirkungen aufgrund des auf Bundesebene beschlossenen Gesetzes

Finanzielle Auswirkungen USR III in Mio. Fr.	Staat 2019- 2029	Staat nach 2029	Gemeinden Steuerfuss 75 %	Pfarreien Steuerfuss 10 %
1. Steuerpolitische Massnahmen USR III	– 55,5	– 55,5	– 41,6	– 5,6
> Veränderung Gewinnsteuer	– 29,6	– 29,6	– 22,2	– 3,0
> Veränderung Kapitalsteuer	– 11,8	– 11,8	– 8,9	– 1,2
> Teilbesteuerung der Dividenden	+ 3,4	+ 3,4	+ 2,6	+ 0,3
> Patentbox und erhöhter F&E-Abzug	– 11,0	– 11,0	– 8,3	– 1,1
> Risikoabzug von 20 %	– 6,5	– 6,5	– 4,8	– 0,6
2. Anpassung Ressourcenausgleich (Einführung der Zeta-Faktoren und Ergänzungsbeitrag in Übergangsphase)	– 8,3	– 53,5		
3. Ausgleichsmassnahmen des Bundes	+ 27,8	+ 27,8		
4. Vorübergehender Ausgleich für die Gemeinden und Pfarreien	– 9,6		+ 8,5	+ 1,1
Netto-Auswirkungen USR III (mit Risikoabzug von 20 % bei den zusätzlichen Einnahmen infolge Abschaffung der Status)	– 45,6	– 81,2	– 33,1	– 4,5

* Auf die Jahre 2019-2025 beschränkte Massnahme

In der vorhergehenden Tabelle ist die vom eidgenössischen Parlament eingeführte Entlastungsbegrenzung, die gemäss Vorschlag des Staatsrats 20 % betragen soll und für die Patentbox und den erhöhten F&E-Abzug gilt, nicht berücksichtigt.

Wie bereits gesagt, ist dieses Instrument für die Schätzung der Steuerausfälle mit der USR III wichtig, da damit eine Kostenspannbreite für die Patentbox und den erhöhten F&E-Abzug bestimmt werden kann, die ohne Begrenzung schätzungsweise 11 Millionen Franken kosten werden.

Die Berechnung dieser Spanne fusst auf den Gewinnsteuereinnahmen, da die einschlägigen Bemessungsgrundlagen nicht bekannt sind. Diese Einnahmen beliefen sich 2013 auf 122,1 Millionen Franken. Nach der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform werden sie sich – nach den den Schätzungen zugrunde liegenden Annahmen – auf 86,6 Millionen Franken belaufen (nach Steuersatzsenkung und Wegfall der Steuerstatus). Mit diesem Betrag lassen sich die maximalen Kosten der Patentbox und des erhöhten F&E-Abzugs schätzen. Da die maximale steuerliche Ermässigung 20 % beträgt, werden sich die maximalen Kosten auf 17,3 Franken belaufen ($86,6 \times 20\%$), wenn die gesamten Steuereinnahmen (100 %) zu 100 % steuerlich privilegiert werden könnten. Dieser Betrag ist jedoch zu hoch angesetzt und es ist wohl eher davon auszugehen, dass

40-60 % vollumfänglich von diesen Instrumenten profitieren können. Wenn 60 % der Steuereinnahmen vollumfänglich zu 100 % von den Besteuerungsinstrumenten profitieren könnten, ergäben sich Maximalkosten von 10,4 Millionen Franken (17,3 x 60 %). Wenn lediglich 40 % der Steuereinnahmen von den Besteuerungsinstrumenten profitieren könnten, lägen die Gesamtkosten bei 6,9 Millionen Franken (17,3 x 40 %). Mit der vom Staatsrat vorgeschlagenen Entlastungsbegrenzung würden sich die Kosten der USR III für den Staat somit zwischen 41,5 und 45 Millionen Franken bewegen (gegenüber 45,6 Millionen Franken ohne Begrenzung). Für die Gemeinden würde die Spannbreite der Kosten zwischen 30 und 32,6 Millionen Franken liegen. Für die Pfarreien und Kirchgemeinden schliesslich könnten die Kosten der Reform dank der Entlastungsbegrenzung zwischen 4 und 4,4 Millionen Franken gehalten werden.

8 AUSWIRKUNGEN FÜR DAS STAATSPERSONAL

Die Unternehmenssteuerreform kann ohne die Anstellung von Personal umgesetzt werden. Voraussichtlich erfordern jedoch die im Rahmen der USR III vorgeschlagenen neuen Instrumente eine Anpassung der verwendeten Informatiksysteme, deren Kosten sich gegenwärtig nicht beziffern lassen.

Weiter muss hinsichtlich der Einführung des zusätzlichen Abzugs für F&E-Aufwendungen und der Patentbox das betreffende Personal geschult werden. Hier finden gegenwärtig Abklärungen statt, ob und inwiefern die Eidgenössische Steuerverwaltung in diesen Bereichen technische Unterstützung bieten könnte.

9 JURISTISCHE ASPEKTE

9.1 Verfassungsmässigkeit

Die Verfassungsmässigkeit der im Rahmen der USR III vorgeschlagenen steuerlichen Massnahmen war Gegenstand verschiedener Rechtsgutachten. Anhand dieser Gutachten erachten der Bundesrat und das eidgenössische Parlament diese Massnahmen als verfassungsmässig²⁰.

Die Befugnis von Staat und Gemeinden, Steuern zu erheben, ist in Artikel 81 der Kantonsverfassung verankert.

9.2 Übereinstimmung mit dem Bundesrecht

Die mit dieser Vorlage vorgeschlagenen Massnahmen sind in jeder Hinsicht StHG-konform. Die Tarifhoheit der Kantone fusst auf Artikel 129 der Bundesverfassung.

9.3 Referendum

Das Finanzreferendum ist in Artikel 45 und 46 der Kantonsverfassung (KV) geregelt. Nach Artikel 45 KV unterliegen Erlasse des Grossen Rates, die eine neue Nettoausgabe zur Folge haben, die 1 % der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, dem obligatorischen Finanzreferendum. Artikel 46 KV bestimmt, dass Erlasse des Grossen Rates, die eine neue Nettoausgabe zur Folge haben, die ¼ % der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, dem fakultativen Finanzreferendum unterliegen. Weder die Kantonsverfassung noch die kantonale Gesetzgebung sehen ein Finanzreferendum bei Vorhaben vor, die keine neuen Ausgaben, sondern Mindereinnahmen zur Folge haben.

²⁰ siehe Kapitel 5 der bundesrätlichen Botschaft (BB1 2015 5069 5183).

Die Beträge, ab denen ein Erlass dem obligatorischen oder fakultativen Finanzreferendum untersteht, werden jährlich in einer Verordnung des Staatsrats festgesetzt (SGF 612.21). Gemäss geltender Fassung dieser Verordnung vom 13. Juni 2016, die sich auf die Staatsrechnung 2015 abstützt, liegt der massgebende Betrag für neue Nettoausgaben für das obligatorische Finanzreferendum bei 35 390 557 Franken und für das fakultative Finanzreferendum bei 8 847 639 Franken.

Der Gesetzesentwurf über die Unternehmenssteuerreform III, der abgesehen von den Personal- und IT-Ausgaben (s. 8. Kapitel) keine neuen Ausgaben für den Staat zur Folge hat, untersteht somit weder dem obligatorischen noch dem fakultativen Finanzreferendum. Dass die Vorlage erhebliche Steuerausfälle zur Folge hat, ist nach den Verfassungsbestimmungen über das Referendum nicht massgebend. Der Gesetzesentwurf untersteht hingegen dem Gesetzesreferendum.

Der Dekretsentswurf über die finanziellen Beiträge des Staates zu Gunsten der Gemeinden sowie der Pfarreien und Kirchgemeinden untersteht dem obligatorischen Finanzreferendum. Bei den vorgesehenen Ausgleichzahlungen handelt es sich nämlich um eine neue Nettoausgabe für den Staat, die über fünf Jahre aufaddiert den vorgegebenen Referenzbetrag (35 390 557 Franken) übersteigt. Die Aufaddierung über fünf Jahre ist eine gesetzliche (Art. 8 des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Staates; SGF 610.1) und reglementarische (Art. 5 des Ausführungsreglements zum Gesetz über den Finanzhaushalt; SGF 610.11) Vorgabe für die Schätzung der finanziellen Folgen von Gesetzesentwürfen.

Darüber hinaus muss der Dekretsentswurf über die finanziellen Beiträge des Staates zu Gunsten der Gemeinden sowie der Pfarreien und Kirchgemeinden gemäss den Bestimmungen des Grossratsgesetzes über das qualifizierte Mehr (Art. 141 Abs. 2 Bst. a GRG, SGF 121.1) von der Mehrheit der Mitglieder des Grossen Rates (56 Mitglieder) angenommen werden, denn die daraus folgende neue Nettoausgabe liegt über der auf $\frac{1}{8}\%$ der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung festgesetzten Obergrenze (4 423 820 Franken).

10 INKRAFTTRETEN UND GELTUNGSDAUER DES GESETZES

Der Staatsrat beantragt, das Datum des Inkrafttretens auf den 1. Januar 2019 festzusetzen.

Beispiel Patentbox

Berechnungshypothesen

Nettoumsatz Total	5000
Nettoumsatz aus Produkten ohne Patente	1600
Warenkosten Total	3500
Warenkosten Produkte ohne Patente	1100
Produktionskosten Total	640
Produktionskosten Produkte ohne Patente	200
Lizenerfolg	80
Gewinn vor Steuern	1000
Erfolg aus Finanzierungstätigkeit	60
Markenentgelte	98
Routinefunktionen 10 % der Produktionskosten	
Gewinnaufschlag 5 %	
Eigene Ausgaben Entwicklung von geistigem Eigentum (IP)	300
Gesamte Ausgaben Entwicklung IP	600
Nexus-Ratio	65

1. Schritt: Ermittlung des Gewinns, der für die Patentbox in Frage kommt, nach der Residualmethode

Der Anteil des Gewinns, der für die Patentbox in Frage kommt, wird wie folgt ermittelt: Vom Gesamtgewinn (1000) werden abgezogen der Gewinn aus Finanzierungstätigkeit (60), Gewinn aus Tätigkeiten ohne Patent (300), Gewinn aus Routinefunktionen (2) und die Markenentgelte (98).

Erfolgsrechnung	Mio.	Schritt 1 Finanzierung stätigkeiten	Schritt 2 Tätigkeiten ohne Patent	Schritt 3 Routinefu nktionen	Markenen telte
Nettoumsatz, davon	5000		1600		
- 1600 ohne Patente					
- 3400 mit Patenten					
Warenkosten, davon	- 3500		- 1100		
- 1100 ohne Patente					
- 2400 mit Patent					
Bruttogewinn	1500		500		
Personal- und	- 640		- 300	- 2	- 98
Betriebsaufwand				(440x0.1x 0,05)	
- Prod. ohne Patent – 200					
- Prod. mit Patent – 440					
Lizenerfolg	80				
Finanzierungserfolg	60	- 60			
Boxengewinn	1000	940	640	638	540

2. Schritt: Ermittlung Nexus-Faktor

Eigene Ausgaben Entwicklung IP 300

Uplift von 30 %

Gesamte Ausgaben Entwicklung IP 600

Die um 30 % erhöhten eigenen F&E-Aufwendungen werden mit den F&E-Gesamtaufwendungen in Relation gesetzt:

$$300 + (300 \times 30 \%) / 600 = 65$$

3. Schritt: Berechnung der Bemessungsgrundlage

Boxengewinn	540
Nexus-Faktor (65)	351
Gewinn vor Steuern	1000
./. Boxengewinn (90 % Entlastung)	316
Steuerbarer Gewinn	684

Vereinfachte Darstellung der Entlastungsbegrenzung

	Entlastung in %		Kanton	Bund
Bruttogewinn			1 500 000	1 500 000
Boxengewinn		500 000		
Entlastung Patentbox	90 %	– 450 000	– 450 000	
F&E-Aufwendungen		1 200 000		
F&E-Super-Abzug	150 %	– 600 000	– 600 000	
Zwischentotal			450 000	1 500 000
Maximale steuerliche Entlastung	20 %		300 000	
Entlastung vor Korrektur			1 050 000	
Korrektur			750 000	