

**Bericht und Antrag
des Regierungsrates an den Kantonsrat
betreffend die Volksinitiative «Keine Steuergeschenke an
Grossaktionäre»**

15-04

Sehr geehrter Herr Präsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen eine Vorlage zur Volksinitiative «Keine Steuergeschenke an Grossaktionäre».

Die Initiative wurde am 8. September 2014 mit 1'250 gültigen Unterschriften eingereicht und vom Regierungsrat am 16. September 2014 als zustande gekommen erklärt (Amtsblatt Nr. 37 vom 19. September 2014, S. 1367). Sie hat folgenden Wortlaut:

*«Die unterzeichneten Stimmberechtigten im Kanton Schaffhausen fordern in einem Volksbegehren in Form einer ausformulierten Gesetzesinitiative, das kantonale Gesetz über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (SHR 641.100) wie folgt anzupassen:
Art. 38 Abs. 3a wird aufgehoben.»*

[Rückzugsklausel]

Der Regierungsrat beantragt Ihnen, zum Initiativbegehren «Keine Steuergeschenke an Grossaktionäre» einen Gegenvorschlag auszuarbeiten. Unserem Antrag schicken wir folgende Erläuterungen voraus:

I. Ausgangslage

1. Inhalt und bundesrechtliche Grundlage von Art. 38 Abs. 3a StG

Art. 38 Abs. 3a des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG; SHR 641.100) bestimmt, dass für Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen, die Steuer zum halben Satz des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet wird. Diese nur teilweise Besteuerung dieser Einkünfte stützt sich dabei auf Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14), welche den Kantonen das Recht einräumt, in ihren Steuergesetzen eine solche Regelung zu treffen. Bei der direkten Bundessteuer werden diese Einkünfte ebenfalls besonders steuerlich erfasst. Anders als in Schaffhau-

sen und in verschiedenen anderen Kantonen erfolgt dies jedoch nicht beim Steuersatz (sog. Teilsatzverfahren), sondern direkt bei der Bemessung der Einkünfte (sog. Teileinkünfteverfahren). Bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen beträgt die Reduktion 60 Prozent und bei solchen im Privatvermögen 50 Prozent (Art. 18b und Art. 20 Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11)).

Sowohl der Bund wie auch alle anderen Kantone sehen eine reduzierte Besteuerung von Beteiligungserträgen vor (vgl. nachstehend Ziff. 6). Damit wird die wirtschaftliche (bzw. steuerliche) Doppelbelastung reduziert.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die Funktionsweise von Art. 38 Abs. 3a StG:

Steuerbares Einkommen gesamt	davon Einkommen aus Beteiligung von mind. 10%	Steuersatz für steuerpflichtiges Einkommen gesamt	Steuersatz für Einkommen aus Beteiligung von mind. 10% (Reduktion 50 %)	Einfache Steuer auf Einkommen ohne Einkommen aus Beteiligung von mind. 10%	Einfache Steuer auf Einkommen aus Beteiligung von mind. 10%	Einfache Steuer gesamt
(Fr.)	(Fr.)	(%)	(%)	(Fr.)	(Fr.)	(Fr.)
70'000	10'000	4,4728	2,2364	2'684	224	2'908
70'000	30'000	4,4728	2,2364	1'789	671	2'460
70'000	50'000	4,4728	2,2364	895	1'118	2'013
100'000	10'000	5,6901	2,8451	5'121	285	5'406
100'000	30'000	5,6901	2,8451	3'983	854	4'837
100'000	50'000	5,6901	2,8451	2'845	1423	4'268
150'000	10'000	7,1914	3,5457	10'068	355	10'423
150'000	30'000	7,1914	3,5457	8'630	1'064	9'694
150'000	50'000	7,1914	3,5457	7'191	1'773	8'964

(Beispiele verheiratete Steuerpflichtige; Steuerbeträge auf ganze Frankenbeträge gerundet)

2. Gründe für die Teilbesteuerung von Beteiligungserträgen

Hintergrund der genannten Bestimmungen bildet die *wirtschaftliche Doppelbelastung*, welche darin besteht, dass die von einer Kapitalgesellschaft erzielten Gewinne zum einem bei dieser selbst und zum anderen (im Falle der Ausschüttung) nochmals bei den Anteilhabern besteuert werden. *Dasselbe Steuersubstrat wird damit zweimal der Besteuerung unterworfen*. Mit den Regelungen im Steuerrecht des Kantons und des Bundes wird die Doppelbelastung gemildert. Damit hängt für Unternehmungen, die in Form einer juristischen Person geführt werden, die Entscheidung, ob und in welchem Umfang Gewinne ausgeschüttet werden sollen, weniger von steuerlichen Aspekten ab als dies in der Vergangenheit noch der Fall war, sondern kann in sachgerechter Weise vorab nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilt werden.

Die wirtschaftliche Doppelbelastung besteht nur in Bezug auf Beteiligungserträge. Andere Erträge (wie z. B. Zinszahlungen auf einem Darlehen), aber auch Einkünfte wie z. B. Lohnzahlungen müs-

sen nur vom jeweiligen Empfänger dieser Leistungen versteuert werden und stellen bei der zahlenden Unternehmung keinen steuerbaren Gewinn dar, sondern können im Gegenteil gewinn- und damit auch steuermindernd geltend gemacht werden.

3. Wer ist von der Regelung in Art. 38 Abs. 3a StG betroffen?

Typischerweise handelt es sich bei den Anteilshabern, die entlastet werden, um *Beteiligte an einem KMU-Betrieb*. Dies kann darauf zurückgeführt werden, dass die Entlastung aufgrund der Vorgabe des StHG erst ab einer Beteiligungsquote von 10 Prozent gewährt werden kann. Allerdings ist gerade das Erfordernis einer Mindestbeteiligungsquote rechtlich umstritten. Wer mit weniger als 10 Prozent an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, muss den Gewinn, der ihm ausgeschüttet ist, in vollem Umfang versteuern.

4. Beratungen des Kantonsrats zur geltenden Regelung

Der Kanton Schaffhausen kennt die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung seit dem Jahr 2004. Aufgrund der Bundesgesetzgebung sowie der Rechtsprechung des Bundesgerichtes wurde diese per 1. Januar 2011 bzw. 2012 angepasst. Von den bundesrechtlichen Vorgaben nicht betroffen war hierbei das Ausmass der Entlastung. In der damaligen Diskussion im Kantonsrat bzw. der vorberatenden Kommission beantragte Kantonsrat Jürg Tanner jedoch, dass die Steuer auf den betroffenen Einkünften nicht mehr zum halben Satz des steuerbaren Gesamteinkommens zu berechnen sei, sondern neu zu $66 \frac{2}{3}$ Prozent des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens. Im Sinne eines Kompromisses erklärte er sich in der vorberatenden Kommission auch mit 60 Prozent einverstanden. Seinen Antrag begründete er namentlich damit, dass jemand, der Inhaber einer Einzel-GmbH sei, diesen Gewinn bereits einmal versteuert habe, weshalb dieser privilegiert werde, wenn er das Einkommen, d. h. die Dividende, beim eigentlichen Einkommen versteuern müsse. In der Zwischenzeit sei aber die Gewinnsteuer massiv gesenkt worden. Wenn man eine einigermaßen gerechte Besteuerung und nicht noch eine zusätzliche Privilegierung schaffen wolle, sollte der halbe Satz auf $66 \frac{2}{3}$ Prozent erhöht werden. Der Kantonsrat hat den Antrag in der Folge jedoch mit 33 zu 21 Stimmen verworfen (Protokoll der 10. Sitzung vom 31. Oktober 2011, S. 485 und 487).

5. Mögliche Änderung der bundesrechtlichen Grundlagen im Rahmen der USR III

In seiner Vernehmlassungsvorlage zu einer Unternehmenssteuerreform III (USR III) schlägt der Bundesrat vor, auf eine Mindestbeteiligungsquote zu verzichten. Gleichzeitig soll jedoch eine Besteuerung im Umfang von 70 Prozent vorgeschrieben werden. Im Unterschied zum geltenden Recht wäre es den Kantonen nicht mehr freigestellt, ob sie eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in ihren Steuergesetzen vorsehen oder nicht. Neu würde sie durch das StHG *für die Kantone verbindlich vorgeschrieben*. Die Vernehmlassungsfrist läuft bis Ende Januar 2015. Danach werden die Stellungnahmen ausgewertet und wohl noch im Laufe des Jahres 2015 eine Gesetzesvorlage zuhanden des Eidgenössischen Parlamentes verabschiedet werden. Die parlamentarischen Beratungen dürften damit voraussichtlich im Jahr 2016 aufgenommen werden.

Die Forderung der Initiative, die Teilbesteuerung von Beteiligungserträgen abzuschaffen steht demnach im Widerspruch zu den politischen Bestrebungen auf Bundesebene, diese Teilbesteuerung für alle Kantone verbindlich und einheitlich einzuführen.

6. Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im interkantonalen Vergleich

Sämtliche Kantone der Schweiz kennen heute eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ab einer Mindestbeteiligungsquote von 10 Prozent. Im Einzelnen stellt sich diese wie folgt dar (Stand kantonale Steuergesetze 2014):

Kanton	Milderung in Prozenten		Art
	Beteiligung im Geschäftsvermögen	Beteiligung im Privatvermögen	
AG	60	60	Teilsatzverfahren
AR	40	40	Teilsatzverfahren
AI	60	60	Teilsatzverfahren
BL	50	50	Teilsatzverfahren
BS	50	50	Teileinkünfteverfahren
BE	50	50	Teilsatzverfahren
FR	50	50	Teileinkünfteverfahren
GE	50	40	Teileinkünfteverfahren
GL	65	65	Teilsatzverfahren
GR	50	40	Teileinkünfteverfahren
JU	50	40	Teileinkünfteverfahren
LU	50	50	Teileinkünfteverfahren
NE	50	40	Teileinkünfteverfahren
NW	50	50	Teilsatzverfahren
OW	50	50	Teileinkünfteverfahren
SG	50	50	Teilsatzverfahren
SH	50	50	<i>Teilsatzverfahren</i>
SO	50	40	Teileinkünfteverfahren
SZ*	75	75	Teilsatzverfahren
TG	50	40	Teileinkünfteverfahren
TI	50	40	Teileinkünfteverfahren
UR	60	60	Teileinkünfteverfahren
VD	40	30	Teileinkünfteverfahren
VS	50	40	Teileinkünfteverfahren
ZG	50	50	Teileinkünfteverfahren
ZH	50	50	Teilsatzverfahren

* SZ ab 2015: 50 / 50 und Wechsel zu Teileinkünfteverfahren

Die Milderung im Kanton Schaffhausen liegt somit im Rahmen dessen, was bislang in den meisten anderen Kantonen als angemessen beurteilt wird. Gleiches gilt in Bezug auf die direkte Bundessteuer.

7. Volksinitiative der SP des Kantons Schwyz zur Dividendenbesteuerung

Bemerkenswert ist die Situation im Kanton Schwyz. Dort wurde in der Volksabstimmung vom 28. September 2014 einer Teilrevision des Steuergesetzes zugestimmt, welche am 1. Januar 2015

in Kraft getreten ist. Statt wie bisher beträgt die steuerliche Entlastung dort nicht mehr 75 Prozent, sondern "nur" noch 50 Prozent. Eine Neuerung besteht zudem darin, dass nicht mehr nur Dividenden unter die Milderung fallen, sondern – entsprechend dem bundesrechtlichen Rahmen des StHG – neu auch Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Im Weiteren vollzieht der Kanton Schwyz den Wechsel zum Teileinkünfteverfahren. Der SP des Kantons Schwyz gehen diese Änderungen zu wenig weit, da nicht sichergestellt sei, dass damit die durch die Dividendenbesteuerung verursachten Mehrbelastungen im Nationalen Finanzausgleich (NFA) gedeckt würden. Zudem macht sie geltend, es handle sich um eine Mogelpackung, weil die positiven Effekte der Erhöhung durch den Wechsel zum Teileinkünfteverfahren und durch den breiteren Anwendungsbereich (d. h. die Ausweitung auf Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art) verwässert würden. Die SP des Kantons Schwyz hat daher unter dem Titel «Ja zu einer gerechten Dividendenbesteuerung» eine Volksinitiative lanciert, wonach die genannten Einkünfte zu 60 Prozent besteuert werden sollen. Damit liegt sie auf einer vergleichbaren Linie wie die Ratsminderheit anlässlich der vorne erwähnten Teilrevision des Steuergesetzes im Kanton Schaffhausen per 1. Januar 2012, welche die Milderung der Doppelbelastung zwar aus Überlegungen der Steuergerechtigkeit als an sich richtig beurteilte, aber deren Ausmass im Hinblick auf die zwischenzeitlich erfolgte Reduktion der Gewinnsteuersätze nicht mehr als angemessen erachtete. Eine weitere Senkung der Gewinnsteuersätze ist seither nicht mehr erfolgt.

8. Finanzielle Auswirkungen

Im Durchschnitt der Jahre 2011 und 2012 wären die Steuereinnahmen von Kanton und Gemeinden pro Jahr um rund 6,5 Mio. Franken höher ausgefallen, wenn die betreffenden Beteiligungserträge im Umfang von 100 Prozent besteuert worden wären. Dies gilt jedoch nur unter der Annahme, dass die betreffenden Unternehmen nicht ein anderes Ausschüttungsverhalten gezeigt hätten (d. h. Gewinne vermehrt im Unternehmen einbehalten statt ausgeschüttet hätten) und auch jegliche Auswirkungen auf die Wahl des Wohnsitzes der Anteilsinhaber ausgeblieben wären, was beides als wenig wahrscheinlich erscheint. Die effektiven Mehrerträge dürften daher um einiges tiefer liegen. Bei einer Teilbesteuerung von 70 Prozent hätten die theoretischen Mehreinnahmen rund 2,6 Mio. Franken pro Jahr betragen. Die Berechnung dieses Betrages basiert zudem darauf, dass die Mindestbeteiligungsquote von 10 Prozent beibehalten wird. Würde dieses Erfordernis wegfallen, hätte dies im entsprechenden Segment (Steuerpflichtige mit Beteiligungen von weniger als 10 Prozent) Mindereinnahmen zur Folge. Der Bundesrat geht in seiner Vernehmlassungsvorlage (Teilbesteuerung von 70 %) davon aus, dass unter dem Strich sich für die Kantone (ohne Anteil an der direkten Bundessteuer) ein Minus von 229 Mio. Franken ergeben würde, was für den Kanton Schaffhausen (Kanton und Gemeinden) etwa 2,3 Mio. Franken entspricht.

II. Beurteilung der Initiative

1. Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ist kein Steuergeschenk

Die Initianten gehen davon aus, dass der Kanton mit dem geltenden Art. 38 Abs. 3a StG «Steuergeschenke» macht. Es stellt indessen *kein Geschenk* dar, wenn eine zweifache steuerliche Belastung ein und desselben Steuersubstrates, welche das Steuergesetz sonst nicht kennt, gemildert wird. Vielmehr handelt es sich um ein *Gebot der Steuergerechtigkeit*. Die Initianten, zu denen auch Angehörige der Ratsminderheit bei der Abstimmung über den Antrag von Kantonsrat Jürg Tanner anlässlich der Teilrevision des Steuergesetzes per 1. Januar 2012 zählen, vermögen denn auch nicht zu erklären, weshalb bei seither unveränderten steuerrechtlichen Rahmenbedingungen das Postulat der Steuergerechtigkeit nunmehr einen Verzicht auf eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung erforderlich machen soll.

2. Betroffene sind keine «Grossaktionäre», sondern Inhaber von KMU

Beim Kreis der Betroffenen handelt es sich in aller Regel um *Allein- oder Mitinhaber von KMU* und nicht um «Grossaktionäre». Wenn unabhängig vom Wert der Beteiligung allein auf das Beteiligungsverhältnis abgestellt wird, würde es sich hier grösstenteils um «Grossaktionäre» handeln, denn damit würde selbst derjenige Steuerpflichtige in diese Kategorie fallen, der alleiniger Inhaber und einziger Mitarbeiter eines in Form einer GmbH geführten Handwerksbetriebes ist. Die meisten Bürgerinnen und Bürger dürften dagegen mit dem Begriff "Grossaktionär" Personen wie z. B. den Sulzer-Aktionär Viktor Vekselberg in Verbindung bringen. Die Initiative spielt durch ihre Wortwahl mit dieser Vorstellung und suggeriert damit etwas, was mit den tatsächlichen Verhältnissen wenig gemein hat. Zwar werden auf dem Unterschriftenbogen all diejenigen Steuerpflichtigen als «Grossaktionäre» bezeichnet, denen mindestens zehn Prozent des Kapitals einer Firma gehören, den wenigsten dürfte es aber klar sein, dass es sich hier in aller Regel um Inhaber von KMU handelt. Zudem ist es zwar korrekt, dass es um eine Beteiligung «am Kapital» geht, durch die Verbindung mit dem Begriff des «Grossaktionärs» entwerfen die Initianten jedoch letztlich das – falsche – Bild des «Grosskapitalisten», der vom Staat auf Kosten des «Normalbürgers» privilegiert werde. Betroffen von der richtigerweise reduzierten Doppelbesteuerung sind wie erwähnt vor allem Allein- oder Mitinhaber von KMU.

3. Standortnachteil vermeiden

Eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sehen denn auch sämtliche anderen Kantone vor. Eine Abschaffung würde den Kanton Schaffhausen in dem für die Volkswirtschaft zentralen Segment der KMU darum erheblich schlechter stellen. Kurzfristigen Mehreinnahmen stehen mittel- und langfristige negative Auswirkungen für den Unternehmensstandort gegenüber. Diesen *erheblichen Standortnachteil* gilt es auf jeden Fall zu vermeiden.

4. Konflikt mit zukünftigem Bundesrecht

Sollte auf der anderen Seite, so wie der Bundesrat dies in seiner Vernehmlassungsvorlage zur USR III vorschlägt, den Kantonen zwingend vorgeschrieben werden, dass Beteiligungserträge re-

duziert zu besteuern sind, müsste der Kanton Schaffhausen im Falle einer Annahme der Initiative innert kurzer Zeit auf seine Entscheidung zurückkommen und in seinem Steuergesetz wieder eine entsprechende Regelung aufnehmen. Würde er dies unterlassen, könnten die betreffenden Steuerpflichtigen unmittelbar gestützt auf das Bundesrecht dennoch die Teilbesteuerung ihrer Beteiligungserträge durchsetzen. Es besteht auch nicht die Möglichkeit zuzuwarten, ob und in welcher Form der Vorschlag des Bundesrates vom Bundesgesetzgeber schliesslich umgesetzt werden wird. Bestimmungen über die Inkraftsetzung enthält die Initiative nicht. Diese müsste damit nach ihrer Annahme grundsätzlich auf den Beginn der nachfolgenden Steuerperiode in Kraft gesetzt werden. Aber selbst wenn eine spätere Inkraftsetzung zulässig wäre, würde das Ergebnis der Volksabstimmung nicht einfach hinfällig, wenn sie einer späteren bundesrechtlichen Regelung widerspricht, sondern müsste in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren wieder aufgehoben werden.

5. Beschränkung des Handlungsspielraums bei der Umsetzung der USR III

Sollte der Bundesgesetzgeber hingegen darauf verzichten, die Teilbesteuerung der Beteiligungserträge den Kantonen zwingend vorzuschreiben, würde sich die Frage stellen, ob und inwieweit diese Thematik dennoch im Rahmen der eigenen Umsetzungsmassnahmen des Kantons Schaffhausen zur USR III aufzugreifen wäre. Aufgrund dieser Reform werden die Kantone die besondere Besteuerung von Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften aufgeben müssen. Die als Ersatzmassnahme vorgesehenen sog. Lizenzboxen werden dies nur teilweise zu kompensieren vermögen, und dies umso weniger, als eine solche «Box» eher eng gefasst werden wird, wie es sich derzeit abzeichnet. Auch mit den vom Bundesgesetzgeber geplanten weiteren Massnahmen wird der zu erwartende Wegfall von Steuersubstrat nicht ausgeglichen werden können. Der Kanton Schaffhausen wird darum im vorgegebenen bundesrechtlichen Rahmen zusätzlich eigene Lösungen erarbeiten müssen, um insbesondere auch Unternehmungen hier halten zu können, die bisher über den Status als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft verfügen. Im Sinne einer angemessenen Gesamtlösung wird dabei auch die Frage der Teilbesteuerung der Beteiligungserträge näher zu prüfen sein. Mit der Annahme der Initiative würde dem vorgegriffen und damit der Handlungsspielraum des Kantons Schaffhausen unnötigerweise eingeschränkt.

III. Gegenvorschlag

Wie erwähnt, ist in der Vernehmlassungsvorlage zur USR III vorgesehen, dass die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung zwingend mildern müssen. Falls der Bundesgesetzgeber hierauf verzichtet, besteht andererseits auf Seiten des Kantons Schaffhausen ein Interesse, die Thematik im Rahmen der Umsetzung der USR III gleichwohl aufzugreifen. Die Volksinitiative kommt daher zu einem denkbar ungünstigen Zeitpunkt. In dieser Situation drängt es sich auf, dass der Kantonsrat einen Gegenvorschlag ausarbeitet. Innerhalb des hierfür vorgegebenen Zeitrahmens (vgl. nachfolgend Ziffer IV) wird sich voraussichtlich abzeichnen, in welcher Weise der Bundesgesetzgeber die Frage der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in Zukunft regeln will.

IV. Weiteres Vorgehen

Die Volksinitiative ist in der Form eines ausgearbeiteten Entwurfs gehalten. Für die weitere Behandlung bestehen – vorbehältlich des Rückzuges der Initiative – gemäss Art. 29 f. der Kantonsverfassung i. V. m. Art. 77 des Wahlgesetzes vom 15. März 1904 (SHR 160.100) die folgenden Möglichkeiten:

- Der Kantonsrat beschliesst innerhalb von sechs Monaten seit Einreichung des Begehrens (also bis Mitte März 2015), ob er ihm zustimmt, ob er es ablehnt oder ob er der Initiative einen Gegenvorschlag gegenüberstellen soll.
- Soll der Initiative ein Gegenvorschlag gegenübergestellt werden, so ist die entsprechende Vorlage innerhalb von 18 Monaten auszuarbeiten und innerhalb weiterer 6 Monate vom Kantonsrat zu beraten. Danach ist innert weiterer 6 Monate die Volksabstimmung durchzuführen.

Sehr geehrter Herr Präsident

Sehr geehrte Damen und Herren

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen beantragen wir Ihnen, zum Initiativbegehren «Keine Steuergeschenke an Grossaktionäre» einen Gegenvorschlag auszuarbeiten.

Schaffhausen, 13. Januar 2015

Im Namen des Regierungsrates

Der Präsident:

Ernst Landolt

Der Staatsschreiber:

Dr. Stefan Bilger