



**Interpellation der SP-Fraktion  
betreffend Rechtmässigkeit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im  
Zuger Steuergesetz  
(Vorlage Nr. 1864.1 - 13209)**

Antwort des Regierungsrates  
vom 16. März 2010

Sehr geehrter Herr Präsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Am 28. September 2009 reichte die SP-Fraktion eine Interpellation ein zum Thema «Rechtmässigkeit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Zuger Steuergesetz» (Vorlage Nr. 1864.1 - 13209). Die Interpellantin führt darin Folgendes aus:

«Was die SP immer wieder monierte, hat nun das Bundesgericht bestätigt: Letzte Woche wurde bekannt, dass drei der fünf urteilenden Bundesrichter die umstrittene Dividendenbesteuerung, die so genannte Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, als verfassungswidrig erachten.

Mit der am 24. Februar 2004 [recte: 2008] vom Volk gutgeheissenen Unternehmenssteuerreform II wurde allerdings im § 7 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) eine Bestimmung aufgenommen, welche es den Kantonen ermöglicht, die Dividendenbesteuerung bei der Einkommenssteuer abzusenken, sofern eine Beteiligung von mindestens 10 % am Grundkapital vorliegt. In seiner öffentlichen Urteilsberatung vom 25. September 2009 hat das Bundesgericht daher darauf verzichtet, die Verfassungsmässigkeit von vier kantonalen Regelungen formell zu überprüfen. Dabei stützt sich das Gericht auf Art. 190 der Bundesverfassung, welcher Bundesgesetze für das Bundesgericht als massgebend bezeichnet. Dies gilt ebenfalls für kantonale Gesetze, welche sich von entsprechenden Bundesgesetzen ableiten lassen. Gleichwohl beanstandet aber das Bundesgericht die Lösung des Kantons Bern, welcher die Dividendenbesteuerung auch auf die Vermögenssteuer ausgedehnt hat und eine Beteiligung von weniger als 10 % am Grundkapital, aber von mindestens 2 Mio. Franken verlangt.

Von der Möglichkeit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung hat auch der Kanton Zug Gebrauch gemacht. Das kantonale Steuergesetz sieht eine Reduktion der Einkommens- wie auch der Vermögenssteuer im Umfang von 50 % vor, falls eine Beteiligung mindestens 5 % am Grundkapital oder einen Verkehrswert von mindestens 5 Mio. Franken ausmacht (§ 35 Abs. 4 resp. § 44 Abs. 2bis StG).

Analog der vom Bundesgericht gerügten Berner Lösung geht also auch die Zuger Gesetzgebung über die vorgegebenen Möglichkeiten des StHG hinaus.»

Die Interpellantin stellt in diesem Zusammenhang dem Regierungsrat zwei Fragen.

Der Kantonsrat überwies die Interpellation am 29. Oktober 2009 an den Regierungsrat zur schriftlichen Beantwortung.

## A. Vorbemerkungen

### 1. Begriff der wirtschaftlichen Doppelbelastung

Im schweizerischen Steuersystem werden Gewinne der Kapitalgesellschaften zunächst mit der Gewinnsteuer und anschliessend bei Ausschüttung auf Stufe Anteilinhaberin oder -inhaber mit der Einkommenssteuer erfasst. Auch das Eigenkapital unterliegt einerseits der Kapitalsteuer bei der Gesellschaft und andererseits der Vermögenssteuer bei der Anteilinhaberin oder beim -inhaber. Diese zweifache Belastung wird mit dem Begriff der wirtschaftlichen Doppelbelastung umschrieben.

### 2. Entstehungsgeschichte im Kanton Zug

Nachdem andere Kantone schon seit längerer Zeit die steuerliche Doppelbelastung milderten, schlug der Regierungsrat im Bericht und Antrag zur Steuergesetz-Revision 2007 vom 17. Mai 2005 für die Kantons- und Gemeindesteuern ebenfalls eine privilegierte Besteuerung von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen vor. Der Bundesrat hatte in dieser Frage bereits 2003 ein Vernehmlassungsverfahren durchgeführt und stand kurz vor der Veröffentlichung der Botschaft zur so genannten Unternehmenssteuerreform II (datierend vom 22. Juni 2005), in der die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ein Kernstück bilden sollte. Die am 30. März 2006 vom Kantonsrat beschlossene und vom Zuger Stimmvolk in der Volksabstimmung vom 26. November 2006 angenommene Lösung sah vor, dass ausgeschüttete Gewinne dann zu lediglich 70 % besteuert werden, wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist und die Beteiligung der steuerpflichtigen Person mindestens fünf Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beträgt oder einen Verkehrswert von mindestens 5 Mio. Franken aufweist. Eine analoge Reduktion wurde auch bei der Vermögenssteuer eingeführt.

Auf den 1. Januar 2009 wurde die Milderung bei der Einkommensbesteuerung und bei der Vermögensbesteuerung von 30 % auf 50 % erhöht, unter Beibehaltung der Mindestbeteiligungsquote von 5 % am Kapital bzw. 5 Mio. Franken Verkehrswert. Der Bericht und Antrag des Regierungsrates datiert vom 14. August 2007 und die Sitzungen der vorberatenden Kommission fanden im November/Dezember 2007 statt. Die Gesetzesänderung wurde vom Kantonsrat am 29. Mai 2008 beschlossen und an der Volksabstimmung vom 30. November 2008 vom Souverän angenommen.

Mit Beschluss vom 23. März 2007 haben die eidgenössischen Räte im Rahmen der so genannten Unternehmenssteuerreform II verschiedene steuerrechtliche Bestimmungen des Bundes geändert. Unter anderem wurde in Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) der folgende zweite Satz eingefügt (BBI 2007 2321):

*«Bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilinhabern mildern.»*

Parallel dazu ergingen die Art. 18 b und Art. 20 Abs. 1 lit. c und Abs. 1<sup>bis</sup> des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), die eine Milderung der Steuerbelastung bei der direkten Bundessteuer durch eine bloss teilweise Besteuerung des

Dividendenertrages vorsehen. Nachdem gegen die Unternehmenssteuerreform II ein Referendum zustande gekommen war, wurde die Gesetzesnovelle in der eidgenössischen Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 angenommen (BBI 2008 2781). Sie trat am 1. Januar 2009 in Kraft (AS 2008 2893, 2902).

### 3. Urteile des Bundesgerichts vom 25. September 2009

Bereits im Abstimmungskampf zur Unternehmenssteuerreform II (Eidg. Volksabstimmung vom 24. Februar 2008) war die Verfassungsmässigkeit der privilegierten Besteuerung von Dividenden aus Beteiligungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung umstritten. In seinen vier Urteilen vom 25. September 2009 betreffend die Kantone Bern, Zürich, Basel-Landschaft und Schaffhausen (2C\_274/2008, 2C\_30/2008, 2C\_62/2008 und 2C\_49/2008) musste sich das Bundesgericht erstmals mit der Zulässigkeit des so genannten Dividendenprivilegs auseinandersetzen. Es hielt dabei im Grundsatz fest, dass eine privilegierte Besteuerung von Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen gegen Art. 8 (Gleichbehandlungsgebot) und 127 (Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) der Bundesverfassung (Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]; SR 101) verstösst. Allerdings erachtete es die angefochtenen kantonalen Regelungen bei der Einkommensbesteuerung im Wesentlichen als durch das seit anfangs 2009 in Kraft stehende Steuerharmonisierungsgesetz gedeckt. Weil es Bundesgesetze gestützt auf Art. 190 BV auch dann anwenden muss, wenn diese verfassungswidrig sind, stellt das Bundesgericht die entsprechenden kantonalen Bestimmungen, die unmittelbar Harmonisierungsrecht des Bundes umsetzen, nicht in Frage. Bei der bernischen Regelung beurteilte das Bundesgericht allerdings einzelne Nebenpunkte bei der Einkommensbesteuerung sowie die analoge Entlastung bei der Vermögensbesteuerung als verfassungswidrig. Im Schaffhauser Fall erachtete das Bundesgericht die Veranlagungen, die sich auf die 2004 in Kraft getretene gesetzliche Regelung des Kantons bei der Einkommensbesteuerung stützten, rückblickend zwar als verfassungswidrig, weil es damals keine entsprechende Bundesregelung gab. Dem Antrag der Beschwerdeführer auf Gleichbehandlung im Unrecht vermochte das Bundesgericht aber nicht stattzugeben, da aufgrund des späteren Bundesrechts für den Kanton kein Anlass mehr besteht, seine Praxis abzuändern.

Es ergibt sich somit, dass kantonale Dividendenprivilegien, soweit sie Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG entsprechen, aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 BV zulässig und von den Steuerbehörden und Gerichten zwingend anzuwenden sind. In zeitlicher Hinsicht gilt das Anwendungsgebot jedenfalls für die Steuerperioden ab 2009. Da zwischen der Revision von Art. 7 StHG und der Einführung des Dividendenprivilegs im Zuger Steuergesetz auf die Steuerperiode 2007 hin aber ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht, dürfte Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG auch dieses bereits auf 2007 in Kraft getretene kantonale Dividendenprivileg (soweit es der späteren StHG-Bestimmung entspricht) vor verfassungsrechtlicher Überprüfung durch das Bundesgericht bewahren (vgl. Urteil 2C\_49/2008, E. 4.3.): Der regierungsrätliche Bericht und Antrag zur Steuergesetz-Revision 2007 datiert vom 17. Mai 2005, der Kantonsrat beschloss die Gesetzesänderung am 30. März 2006 und das Zuger Stimmvolk nahm sie in der Volksabstimmung vom 26. November 2006 an. Auf Bundesebene hatte der Bundesrat zur Frage der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bereits 2003 ein Vernehmlassungsverfahren durchgeführt und die Veröffentlichung der Botschaft zur so genannten Unternehmenssteuerreform II wurde am 22. Juni 2005 veröffentlicht, also lange bevor der Zuger Kantonsrat und das Stimmvolk die Einführung des Dividendenprivilegs beschlossen. Zum Zeitpunkt der

Volksabstimmung im Kanton Zug zeichnete sich die Ausgestaltung des Dividendenprivilegs im DBG und im StHG schon weitgehend ab. Indem die kantonale Steuergesetzrevision das Ergebnis des Gesetzgebungsprozesses des Bundes im Grundsatz vorwegnahm, ist sie inhaltlich durch die geänderte Bundesgesetzgebung gedeckt, selbst wenn das neue Bundesrecht erst zwei Jahre später formell in Kraft getreten ist.

Folglich ist das kantonale Dividendenprivileg im Zuger Steuergesetz ab seiner Einführung auf die Steuerperiode 2007 aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 BV zulässig, soweit es Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG entspricht. Das Dividendenprivileg darf somit im Grundsatz weiterhin auch für die Steuerperioden vor 2009, also für 2007 und 2008, angewendet werden. Was den Umfang der zulässigen Steuerermässigung betrifft, hält das Bundesgericht fest, dass Entlassungen von bis zu 50 % vom Schweizer Stimmvolk in der Abstimmung vom 24. Februar 2008 indirekt absegnet wurden und somit vom Anwendungsgebot von Art. 190 BV profitieren.

Nicht vom Anwendungsgebot von Art. 190 BV gedeckt sind allerdings Bestimmungen und Voraussetzungen, welche nicht direkt durch Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG vorgegeben sind. Solche Abweichungen können daher auf ihre Verfassungsmässigkeit hin überprüft werden. Dabei kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass das Dividendenprivileg auch auf massgebliche Beteiligungen ausländischer Gesellschaften angewendet werden muss. Auch qualifizieren nur Beteiligungen ab einer Mindestquote von 10 % für das Privileg und das Statuieren einer alternativen Verkehrswertgrenze ist unzulässig. Aufgrund der Verfassungswidrigkeit des Dividendenprivilegs an sich müssen auch andere nicht im StHG enthaltene Voraussetzungen (wie z.B. die Beschränkung des Dividendenprivilegs auf ausgeschüttete Gewinne, ohne geldwerte Vorteile) als verfassungswidrig angesehen werden.

Ab dem 1. Januar 2011 – dem Ablauf der den Kantonen durch Art. 72 h Abs. 1 StHG vorgegebenen Umsetzungsfrist für Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG – sind die erwähnten Bestimmungen nicht nur verfassungswidrig, sondern zudem auch harmonisierungswidrig.

Eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der Vermögenssteuer kennen weder das Recht der direkten Bundessteuer, das allerdings generell keine Vermögenssteuer vorsieht, noch das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes. Eine solche Privilegierung verstösst nach Ansicht des Bundesgerichts gegen Art. 8 und 127 Abs. 2 der Bundesverfassung. Sie beruhe nicht auf genügenden sachlichen Gründen und trage auch den unterschiedlichen wirtschaftlichen Möglichkeiten der Steuerpflichtigen zu wenig Rechnung.

Das Bundesgericht hat in seinen Urteilen vom 25. September 2009 diejenige Bestimmungen in den Steuergesetzen der beklagten Kantone direkt aufgehoben, die vom Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 StHG abwichen.

#### 4. Steuergesetz-Revision 2012

Die Regelungen des Kantons Zug betreffend die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sind zum Teil verfassungs- bzw. StHG-widrig. Dies ergibt sich aus den vier Urteilen des Bundesgerichts vom 25. September 2009 betreffend die Kantone Bern, Zürich, Basel-Landschaft und Schaffhausen. Die schriftliche Begründung der Urteile kann seit dem 18. November 2009 auf der Homepage des Bundesgerichts abgerufen werden.

Das Zuger Steuergesetz (StG; BGS 632.1) trat am 1. Januar 2001 in Kraft und wurde seither drei Mal einer Teilrevision unterzogen; nämlich auf den 1. Januar 2007, auf den 1. Januar 2009 und auf den 1. Januar 2010. Die eidgenössischen Räte haben parallel dazu verschiedene Gesetzgebungsprojekte abgeschlossen, die das Steuerharmonisierungsgesetz änderten. Diese Änderungen des StHG verpflichten die Kantone zur Anpassung ihrer Gesetzgebung oder lassen Anpassungen an geändertes Bundesrecht als sinnvoll erscheinen. Für das kantonale Steuerrecht besteht somit laufend ein hoher Anpassungsbedarf, weshalb per 1. Januar 2012 eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes geplant ist. Im Rahmen dieser Revision soll auch das Dividendenprivileg neu geregelt werden. Die Kantonale Steuerverwaltung hat die entsprechenden Vorbereitungsarbeiten bereits aufgenommen.

Für die Jahre bis und mit 2011 wird der Kanton Zug die vom Kantonsrat beschlossenen und vom Stimmvolk bestätigten Bestimmungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung unverändert anwenden. Das aktuelle Zuger Steuergesetz war nicht Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens und wurde daher weder direkt noch indirekt aufgehoben. Die ebenfalls auf Verfassungsebene angesiedelten Grundsätze der Rechtssicherheit und Planbarkeit zugunsten der Steuerpflichtigen sowie der Gleichbehandlung mit bereits veranlagten Fällen sprechen gegen eine überraschende Nichtanwendung einzelner, vom Kantonsrat und Stimmvolk beschlossener Bestimmungen durch die Steuerbehörden. Es ist nicht an der Steuerverwaltung oder am Regierungsrat, die bestehende gesetzliche Regelung durch eine andere zu ersetzen. Der Kantonsrat als gesetzgebende Gewalt wird im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren unter anderem zu beurteilen haben, ob der Wegfall der steuerlichen Entlastung bei der Vermögenssteuer durch andere Massnahmen, z.B. durch eine generelle Senkung der Vermögenssteuer oder Entlastungsmassnahmen in anderen Teilen des Steuerrechts, kompensiert werden soll; oder ob er die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der Einkommenssteuer bei 50 % belassen will, nachdem das Privileg auf ausländische Beteiligungen und auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen ausgedehnt werden muss. Im Gesetzgebungsprozess sind verschiedene Vernehmlassungs-, Beratungs-, Publikations- und Referendumsfristen zwingend einzuhalten, weshalb die nächste Steuergesetz-Revision nicht vor 2012 in Kraft treten kann.

## **B. Beantwortung der Fragen**

### **1. Sieht die Regierung im Zusammenhang mit dem Bundesgerichtsurteil im Allgemeinen und hinblicklich der Berner Lösung im Speziellen einen Handlungsbedarf im kantonalen Steuergesetz in Bezug auf die Regelung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei den Vermögenssteuern (§ 44 Abs. 2bis StG)?**

Eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der Vermögenssteuer verstösst nach Ansicht des Bundesgerichts gegen Art. 8 und 127 Abs. 2 der Bundesverfassung. Der Regierungsrat wird dem Kantonsrat im Rahmen der geplanten Steuergesetz-Revision eine verfassungskonforme Änderung beantragen. Dies wird voraussichtlich die Aufhebung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der Vermögenssteuer sein.

### **2. Sieht der Regierungsrat einen solchen bei der Definition der qualifizierten Beteiligung im Steuergesetz (§ 35 Abs. 4 und § 44 Abs 2bis StG)?**

Für das Dividendenprivileg qualifizieren gemäss Bundesgericht nur Beteiligungen ab einer Mindestquote von 10 % am Grund- oder Stammkapital. Das Statuieren einer alternativen Verkehrswertgrenze ist nicht zulässig. Der Regierungsrat wird dem Kantonsrat im Rahmen der

geplanten Steuergesetz-Revision eine verfassungskonforme Änderung beantragen. Voraussichtlich bedeutet dies: Erhöhung der Mindestbeteiligungsquote von 5 % auf 10 %, Aufhebung der alternativen Verkehrswertgrenze von 5 Mio. Franken, Ausdehnung des Dividendenprivileg auch auf massgebliche Beteiligungen ausländischer Gesellschaften, Ausdehnung des Dividendenprivilegs auch auf geldwerte Vorteile.

### **C. Antrag**

Kenntnisnahme.

Zug, 16. März 2010

Mit vorzüglicher Hochachtung  
Regierungsrat des Kantons Zug

Der Landammann: Peter Hegglin

Die stv. Landschreiberin: Renée Spillmann Siegwart