

**UNIVERSITÄT
LUZERN**

Aufteilung der Gewinnerträge zwischen Kanton und Gemeinden

**Bedeutung des NFA für die Steuergesetzrevision 2024
im Kanton Appenzell Ausserrhoden**

Gutachten im Auftrag des Departements Finanzen des Kantons Appenzell Ausserrhoden

Prof. Dr. Christoph A. Schaltegger
*Ordinarius für Politische Ökonomie an der Universität Luzern,
Direktor am Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht (IFF) der Universität St.Gallen*

Patrick Leisibach, MSc UNIBE
Universität Luzern

Luzern, 7. August 2021

Das Wichtigste in Kürze

Juristische Personen werden im Kanton Appenzell Ausserrhoden mit einem statutarischen Einheitssatz von gegenwärtig 6,5 % besteuert (zuzüglich direkte Bundessteuer). Von den Gewinnsteuererträgen erhalten die Gemeinden 55 %, der Kanton 45 %. Im Rahmen einer kantonalen Steuergesetzrevision prüft der Kanton Anpassungen im Verteilschlüssel der Gewinnsteuererträge.

Die im Kanton anfallenden Gewinne führen nicht nur zu Steuererträgen, sondern fliessen auch in die Berechnung des nationalen Finanzausgleichs (NFA) ein. In den vergangenen Jahren reichten die Steuermehreinnahmen beim Kanton nicht aus, um die geringeren NFA-Transfers im Rahmen der positiven Ressourcenentwicklung des Kantons zu kompensieren. In der Nettobetrachtung («Marge») belastete ein neu besteuertes Gewinn von 100 Fr. die Kantonskasse jeweils mit rund 9 bis 14 Fr.

Im Zusammenhang mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) kommt es zu Veränderungen in der Berechnungsmethodik des Ressourcenausgleichs. Infolge einer tieferen Gewichtung der Gewinne verbessert sich die Margensituation. Das vorliegende Gutachten zeigt auf, inwiefern die Aufteilung der Steuererträge neu gestaltet werden müsste, damit die Unternehmensbesteuerung in Zukunft kein «Verlustgeschäft» mehr darstellt.

Naturgemäss ist unklar, wie sich die Finanzkraft des Kantons Appenzell Ausserrhoden relativ zu den anderen Kantonen entwickelt. Entsprechend kann auch die zukünftige NFA-Abschöpfung nur geschätzt werden. Im Basisszenario ergäbe sich der «Break-even» (Marge von Null) bei einem Kantonsanteil an den Gewinnsteuererträgen von gut 51 %. Eine konservative Festlegung der Steueraufteilung (d. h. Berücksichtigung einer gewissen negativen Ressourcenentwicklung des Kantons Appenzell Ausserrhoden) würde einen Kantonsanteil von ungefähr 55 bis 60 % bedingen.

Die heutige Steueraufteilung wirkt unter Einbezug des Finanzausgleichs asymmetrisch: Die Gemeinden partizipieren – sowohl positiv wie negativ – an der kantonalen Ressourcenentwicklung. Der Kanton hingegen profitiert kaum von einer positiven Entwicklung (bzw. wird sogar finanziell geschädigt), ist dafür gegen negative Entwicklungen «NFA-versichert». Diese Ausgangslage führt dazu, dass der Kanton kaum Anreize zur Beibehaltung und Stärkung der Standortattraktivität hat. Erhielte der Kanton einen grösseren Anteil an den Gewinnsteuererträgen, liessen sich Chancen und Risiken symmetrischer verteilen und bessere Anreize schaffen.

Die in diesem Gutachten vorgenommene Margenbetrachtung ist dabei nur ein – wenn auch sehr gewichtiger – Aspekt für die politische Festlegung der Steueraufteilung. Letztendlich ist die Frage in ein breites Geflecht von (finanziellen) Beziehungen zwischen Kanton und Gemeinden eingebettet, die es bei der Steueraufteilung zu berücksichtigen gilt.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung und Auftrag	1
2	Berechnung der Abschöpfung im Finanzausgleich	1
2.1	Aktuelle Reformen	2
2.2	Funktionsweise des Ressourcenausgleichs	2
2.3	Grenzabschöpfung 2008–2022	4
2.4	Grenzabschöpfung in Zukunft	5
3	Margenberechnung	7
3.1	Konzept der Margenberechnung	7
3.2	Margen 2008–2022	9
3.3	Margen in Zukunft	9
4	Implikationen für die Steueraufteilung	14
5	Fazit	16
6	Literaturverzeichnis	17
7	Anhang	18

Abbildungs-, Tabellen- und Abkürzungsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis

1	Ressourcenausgleich 2022	3
2	Grenzabschöpfungsquoten seit 2008	5
3	Vorgehensweise bei der Margenberechnung	9
4	Margen auf ordentliche Gewinne seit 2008	10
5	Margen auf ordentliche Gewinne nach Steueraufteilung und GAQ	12
6	Margen auf ordentliche Gewinne nach Steueraufteilung und Faktor Zeta-1	13
A1	Grenzabschöpfungsquote auf Einkommen 2022	19
A2	Margen auf Gewinne in Patentbox nach Steueraufteilung und GAQ	20

Tabellenverzeichnis

1	Szenarioanalyse: Erforderlicher Kantonsanteil am Gewinnsteuerertrag für eine Marge von Null («Break-even»)	14
A1	Margenberechnungen aus Abb. 5, Abb. 6 und Tab. 1	22

Abkürzungsverzeichnis

AR	Kanton Appenzell Ausserrhoden
ASG	Aggregierte Steuerbemessungsgrundlage
dBSt	Direkte Bundessteuer
EFV	Eidgenössische Finanzverwaltung
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
F&E	Forschung und Entwicklung
FiLaG	Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich
GAQ	Grenzabschöpfungsquote(n)
JP	Juristische Personen
NFA	Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen
NP	Natürliche Personen
STAF	Steuerreform und AHV-Finanzierung

1 Einleitung und Auftrag¹

Im Rahmen der kantonalen Steuergesetzrevision 2024 prüft der Kanton Appenzell Ausserrhoden eine Neuaufteilung der Gewinnsteuererträge zwischen dem Kanton und den Gemeinden. Heute werden juristische Personen im ganzen Kanton mit einem Einheitssatz von 6,5 % besteuert (zuzüglich direkte Bundessteuer). Die Gemeinden erhalten 55 % der Gewinnsteuererträge, der Kanton erhält 45 %.

Die im Kanton anfallenden Gewinne führen nicht nur zu Steuererträgen, sondern fliessen auch in die Berechnung des nationalen Finanzausgleichs (NFA) ein.² Zu- und Abflüsse von Steuersubstrat führen mit zeitlicher Verzögerung zu Veränderungen in den Ausgleichszahlungen. Als ressourcenschwacher Kanton wirkt sich eine relative Veränderung in der kantonalen Ressourcenstärke vergleichsweise stark auf die Transferhöhe aus. Für eine tragfähige und anreizkompatible Finanzpolitik ist es notwendig, dass die Steuermehreinnahmen die Transferrückgänge zu kompensieren vermögen, zieht der Kanton Appenzell Ausserrhoden neue Unternehmen (oder Personen) an. Stand heute ist dies jedoch nicht der Fall – aus neuen Unternehmensgewinnen resultiert für den Kanton im Endeffekt eine finanzielle Belastung.

Im Frühjahr 2021 wurden die beiden Autoren vom Department Finanzen des Kantons Appenzell Ausserrhoden beauftragt, in einem Kurzgutachten die finanzpolitischen Implikationen des NFA für die Steuergesetzrevision darzulegen. Konkret soll aufgezeigt werden, wie die Aufteilung der Steuererträge neu gestaltet werden müsste, damit die Unternehmensbesteuerung für die Kantonskasse fortan kein «Verlustgeschäft» mehr darstellt.

Wir folgen einem zweistufigen Vorgehen. Kapitel 2 quantifiziert die Wirkung des Finanzausgleichs. Kapitel 3 kombiniert die berechneten Abschöpfungsquoten mit der kantonalen Steuerausschöpfung und analysiert mögliche Verteilschlüssel zwischen Kanton und Gemeinden. Kapitel 4 und 5 diskutieren die Implikationen für die Steueraufteilung und fassen die gewonnenen Erkenntnisse zusammen.

2 Berechnung der Abschöpfung im Finanzausgleich

Seit 2008 ist die *Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen* in Kraft. Kernstück bildet der Ressourcenausgleich, der ressourcenschwachen Nehmerkantonen eine ausreichende finanzielle Leistungsfähigkeit sicherstellt.

¹Diverse Inhalte dieses Gutachtens basieren auf Leisibach und Schaltegger (2019) sowie diversen Studien, welche die Autoren im Rahmen von Gutachtertätigkeiten verfasst haben. Das Forschungspapier basiert jedoch mehrheitlich auf dem *alten* NFA-Berechnungsmodell, das vor der 2020 in Kraft getretenen Teilrevision des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich (NFA-Systemanpassungen) Gültigkeit hatte.

²In diesem Gutachten werden die Begriffe Finanzausgleich, NFA und Ressourcenausgleich synonym verwendet. Gemeint ist immer der Ressourcenausgleich, das Kernelement des Finanzausgleichs im engeren Sinn.

2 Berechnung der Abschöpfung im Finanzausgleich

2.1 Aktuelle Reformen

Per 1. Januar 2020 sind zwei Revisionen des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG) in Kraft getreten. Beide Revisionen beeinflussen die Berechnungsmodalitäten des Ressourcenausgleichs und damit auch die Abschöpfungsberechnungen, die in diesem Gutachten eine zentrale Rolle einnehmen. Für das Verständnis der weiteren Inhalte sollen die Eckpunkte der beiden Revisionen deshalb kurz dargestellt werden:

- **Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF)**³
Ursprung der 2019 vom Volk angenommenen Reform ist die Abschaffung der Steuerprivilegien für die sogenannten Statusgesellschaften. Mit der Reform wurden u. a. neue Instrumente (Patentbox, erhöhte Abzüge für Forschung und Entwicklung) eingeführt und der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (dBSt) von 17 auf 21,2 % erhöht. Zudem werden im Ressourcenausgleich zukünftig die Gewinne aller juristischen Personen tiefer gewichtet (Einführung Zeta-Faktoren). Die Reform wird ab dem Referenzjahr 2024 im Finanzausgleich wirksam und ist nach einer Übergangsphase mit dem Referenzjahr 2031 vollständig umgesetzt.
- **Teilrevision des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich**⁴
Basierend auf einer Initiative der Konferenz der Kantonsregierungen wurde bei der Berechnung des Ressourcenausgleichs ein Systemwechsel vorgenommen. Die Festlegung der Ausgleichssumme erfolgt neu direkt über gesetzliche Vorgaben, wobei den ressourcenschwächsten Kantonen eine Mindestausstattung von 86,5 % des schweizerischen Durchschnitts garantiert wird. Mit der letzten Anpassung (im Rahmen der Ausgleichszahlungen 2022) ist die Übergangsregelung abgeschlossen, die Revision ist vollständig umgesetzt (Abfederungsmassnahmen sind jedoch noch bis mindestens 2025 in Kraft).

2.2 Funktionsweise des Ressourcenausgleichs

Grundlage für die Berechnung des Ressourcenausgleichs bildet das Ressourcenpotenzial der Kantone, welches die jeweilige vorhandene finanzielle Substanz abbildet. Zur Berechnung des Ressourcenpotenzials eines Kantons wird auf die harmonisierte aggregierte Steuerbemessungsgrundlage (ASG) zurückgegriffen. Diese umfasst sämtliche innerhalb eines Kantons anfallenden steuerlichen Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen und die Gewinne der juristischen Personen.

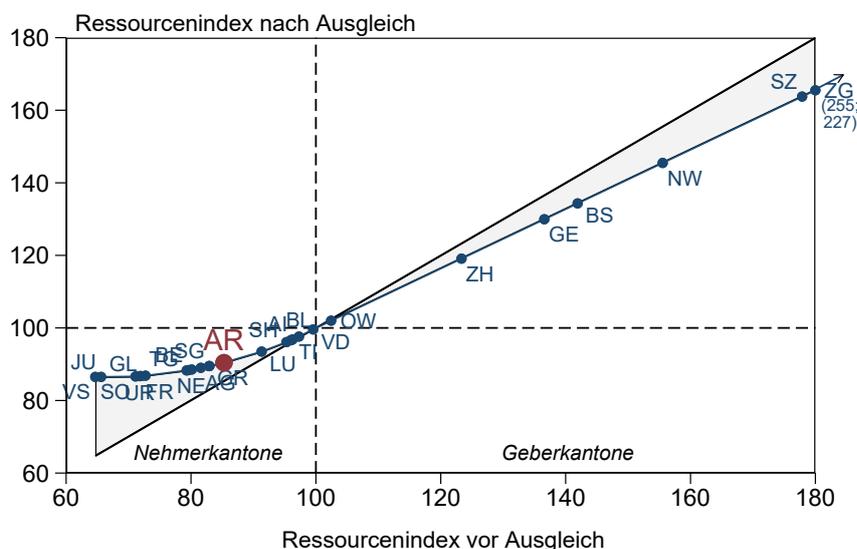
Kantone mit einem Ressourcenpotenzial über dem schweizerischen Mittel gelten als ressourcenstark (Ressourcenindex > 100; «Geberkantone») und leisten proportional zu ihrer Stärke einen Finanzausgleichsbeitrag. Kantone mit Ressourcenindex < 100 gelten als ressourcenschwach («Nehmerkantone») und erhalten Finanztransfers. Die Ausgleichszahlungen an die Nehmerkantone werden progressiv vorgenommen, d. h. mit abnehmendem Indexwert erhöht sich der

³Vgl. Bundesrat (2019, 2018a) für weitere Informationen zur STAF.

⁴Vgl. Bundesrat (2018b, 2018c) für weitere Informationen zur Teilrevision des FiLaG.

2 Berechnung der Abschöpfung im Finanzausgleich

Abbildung 1: Ressourcenausgleich 2022



Quelle: Eigene Darstellung auf Basis von EFV (2021)

Ausgleich pro Kopf. Den schwächsten Kantonen wird eine Mindestausstattung von 86,5 % des schweizerischen Mittels garantiert. Die Ausgleichssumme wird regelgebunden festgelegt und vom Bund (60 %) und den ressourcenstarken Kantonen (40 %) finanziert.

Abbildung 1 zeigt die Stellung der Kantone im Ressourcenindex vor und nach Ressourcen-ausgleich für das Referenzjahr 2022. Gut zu erkennen ist die lineare Abschöpfung bei den Geberkantonen und die progressive Mittelverwendung bei den Nehmerkantonen. Der Kanton Appenzell Ausserrhoden liegt hinsichtlich Ressourcenstärke mit einem Ressourcenindex von 85,3 Punkten (vor Ausgleich) auf Rang 14. Seit 2008 (Ressourcenindex: 77,4 Punkte) hat sich die Finanzkraft des Kantons merklich erhöht. Aufgrund dieser im schweizweiten Vergleich überdurchschnittlichen Entwicklung der Finanzkraft sanken die Ausgleichszahlungen für den Kanton Appenzell Ausserrhoden von gut 43 Mio. (2008) auf 26 Mio. Fr. (2022) – obwohl die Dotation des Ressourcenausgleichs in der gleichen Zeitspanne um fast 1 Mrd. auf 4 Mrd. Fr. zunahm.

Abbildung 1 zeigt ferner eine starke Nivellierung am unteren Ende des Ressourcenindex – bestehende Unterschiede in der Ressourcenausstattung werden stark reduziert. Dies zeigt sich in den Anreizwirkungen des Ressourcenausgleichs, die nachfolgend quantifiziert werden.

2 Berechnung der Abschöpfung im Finanzausgleich

2.3 Grenzabschöpfung 2008–2022

Steigen die steuerbaren Gewinne/Einkommen im Kanton (aufgrund bestehender oder neu zugezogener Unternehmen/Personen), steigt das kantonale Ressourcenpotenzial.⁵ Als Folge sinken jedoch (*ceteris paribus*) die Ausgleichszahlungen aus dem Ressourcenausgleich. Dieser NFA-Effekt kann mittels sogenannter Grenzabschöpfungsquote (GAQ) quantifiziert werden. Die GAQ zeigt, um wie viel die Transferzahlungen an den Kanton Appenzell Ausserrhoden gekürzt werden, wenn die Finanzkraft des Kantons wächst.

Bei einer Ressourcenzunahme verändert sich nicht nur das Ressourcenpotenzial des betroffenen Kantons, sondern auch diverse relevante Berechnungsparameter wie beispielsweise das kantonale Ressourcenmittel. Um die GAQ bestimmen zu können, muss die Berechnung des Ressourcenausgleichs neu modelliert werden. Dazu wird das Ressourcenpotenzial eines einzelnen Kantons marginal erhöht, während alle anderen Kantone konstant gehalten werden.⁶

Für den Kanton Appenzell Ausserrhoden ergibt sich im Referenzjahr 2022 eine GAQ auf neue Ressourcen von 14,67 %. Konkret heisst das: Steigt das Ressourcenpotenzial um 100 Fr., reduziert sich die Ausgleichszahlung aus dem Ressourcenausgleich für den Kanton um knapp 15 Fr. Diese Zahlung ist unabhängig davon, wie stark der Kanton das zugewonnene Potenzial steuerlich ausschöpft. Der GAQ kommt entsprechend die Bedeutung einer impliziten Mindestbesteuerung zu.

Die GAQ sind nicht konstant, sondern ändern sich von Jahr zu Jahr zumindest marginal – je nach Ressourcenentwicklung in den einzelnen Kantonen. Zusätzlich besteht zwischen den Steuerjahren und der Finanzausgleichsberechnung eine mehrjährige Verzögerung: Das Ressourcenpotenzial im Jahr T (*Referenzjahr*) basiert auf der durchschnittlichen Steuerbemessungsgrundlage der drei letzten verfügbaren *Bemessungsjahre* $T - 6$ bis $T - 4$. Welcher Anteil heutiger Einkommen und Gewinne effektiv durch den Ressourcenausgleich abgeschöpft wird, ist somit erst in einigen Jahren bekannt.

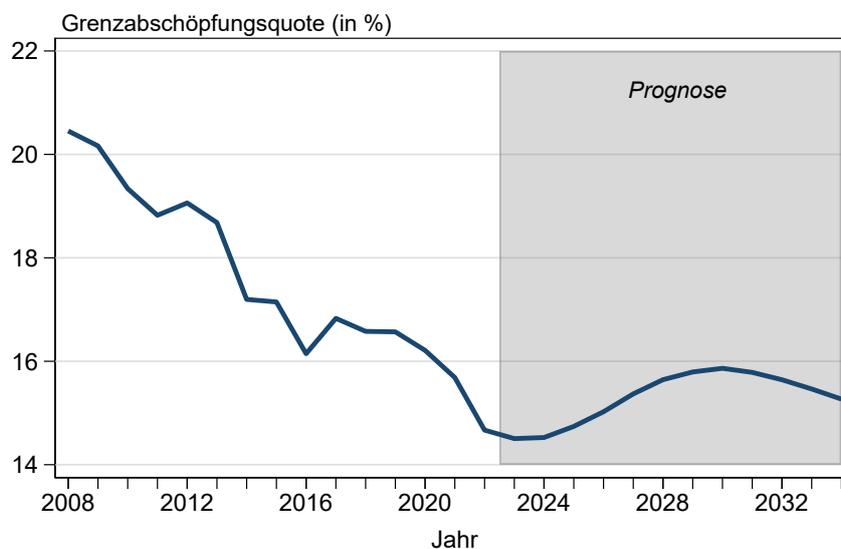
Abbildung 2 zeigt die Entwicklung der GAQ seit Inkrafttreten des neuen Finanzausgleichs im Jahr 2008. Die Finanzkraft des Kantons Appenzell Ausserrhoden entwickelte sich seit 2008 im

⁵Streng genommen gilt es bei der GAQ-Berechnung zu unterscheiden, ob es sich um neue Ressourcen oder Ressourcenverschiebungen handelt. Unter *neuen Ressourcen* verstehen wir neue Einkommen und Gewinne bestehender oder aus dem Ausland zuziehender natürlicher oder juristischer Personen. *Ressourcenverschiebungen* betreffen den Fall, wenn Steuersubstrat von einem Kanton in einen anderen verschoben wird. Beide Konstellationen führen zu unterschiedlichen GAQ, weil das relative Gefüge im Ressourcenausgleich sowie die relevanten Berechnungsparameter in unterschiedlichem Masse beeinflusst werden. Beim Kanton Appenzell Ausserrhoden unterscheiden sich die beiden GAQ jedoch nur marginal, wobei die GAQ auf Ressourcenverschiebungen jeweils leicht höher ist (Beispiel 2022: 14,67 % vs. 14,75 %). Wir sehen deshalb in diesem Gutachten davon ab, beide Konstellationen zu berücksichtigen. Die Analyse basiert auf den GAQ auf neuen Ressourcen.

⁶Für die Berechnungen wurden zwei Vereinfachungen getroffen. Erstens wird ausgeblendet, dass das Ressourcenpotenzial jeweils auf dem Durchschnitt dreier Steuerjahre beruht und neue Ressourcen somit während drei Jahren eine partielle Abschöpfung durch den Finanzausgleich erfahren. Zweitens hat eine Ressourcenerhöhung via steuerlicher Ausschöpfung einen marginalen Einfluss auf den sogenannten *standardisierten Steuerertrag*. Dieser spielt bei der Verteilung der Finanzausgleichsmittel eine Rolle und kann somit die GAQ der Nehmerkantone marginal beeinflussen. Die Veränderungen bewegen sich allerdings im Nachkommastellenbereich, weswegen davon abstrahiert wurde.

2 Berechnung der Abschöpfung im Finanzausgleich

Abbildung 2: Grenzabschöpfungsquoten seit 2008



Quelle: Eigene Berechnungen auf Grundlage von EFV (2021) und BAK Economics (2021)

kantonalen Vergleich überdurchschnittlich. Entsprechend bewegte sich der Kanton in der Kurve auf Abbildung 1 nach rechts. Die progressive Berechnungsformel führte dazu, dass die GAQ graduell von anfänglich über 20 % auf das heutige Niveau von unter 15 % gefallen ist. Generell gilt: Je finanzstärker ein Nehmerkanton ist, desto tiefer ist seine GAQ.

2.4 Grenzabschöpfung in Zukunft

Wie sich der Ressourcenausgleich zukünftig entwickelt, lässt sich nur mit grosser Unsicherheit prognostizieren. Neben der Ressourcenentwicklung in den einzelnen Kantonen spielen auch Reformen eine wichtige Rolle. Während die ab 2020 umgesetzte NFA-Systemanpassung nun vollständig implementiert ist, bleiben die konkreten Folgen der STAF unklar.⁷ Im Rahmen der STAF werden die Gewinne aller juristischen Personen im Ressourcenausgleich zukünftig tiefer gewichtet. Dies betrifft erstmals das Bemessungsjahr 2020. Aufgrund der zeitlichen Verzögerung fliesst die STAF-Umsetzung somit partiell erstmals im Referenzjahr 2024 in den Ressourcenausgleich ein.

Mit der Abschaffung der Statusgesellschaften wird die tiefere Gewichtung der Gewinne von Statusgesellschaften im Ressourcenausgleich (Beta-Faktoren) hinfällig. Fortan werden stattdessen die Gewinne aller juristischen Personen im Ressourcenausgleich tiefer gewichtet. Damit wird die geringere steuerliche Ausschöpfung der juristischen Personen gegenüber derjenigen bei natürlichen Personen adressiert. Die Umsetzung erfolgt über zwei neue Gewichtungsfaktoren, Zeta-1

⁷Unklar sind ferner die möglichen Folgen internationaler Bestrebungen zur Einschränkung des Steuerwettbewerbs (Mindestbesteuerung und Verlagerung von Besteuerungsrechten im Rahmen einer OECD-Initiative).

2 Berechnung der Abschöpfung im Finanzausgleich

(ζ_1) und Zeta-2 (ζ_2). Zeta-1 reduziert die Gewinne juristischer Personen im Ressourcenausgleich gegenüber den Einkommen/Vermögen natürlicher Personen, Zeta-2 mindergewichtet zusätzlich die Patentboxgewinne gegenüber den ordentlichen Gewinnen. Die beiden Gewichtungsfaktoren berechnen sich wie folgt:⁸

$$\zeta_1 = \frac{\text{Steuerliche Ausschöpfung der Gewinne JP}}{\text{Steuerliche Ausschöpfung der Einkommen/Vermögen NP}} \quad (1)$$

$$\zeta_2 = \frac{\text{Massgebende Patentboxgewinne in den Kantonen (reduzierte Bemessungsgrundlage)}}{\text{Patentboxgewinne Total (Steuerbasis dBSt)}} \quad (2)$$

Die aktuellsten Schätzungen der EFV für die beiden Faktoren betragen: 32,5 % (ζ_1) und 42,4 % (ζ_2) (EFV 2019). Diese Werte sind jedoch mit einer gewissen Vorsicht zu behandeln, da die relevanten Berechnungsparameter (u. a. Bemessungsgrundlage Patentboxgewinne und Steuer-ausschöpfung) zum jetzigen Zeitpunkt nur geschätzt werden können.

Vereinfacht dargestellt, reduzieren die Zeta-Faktoren die GAQ von neuen Unternehmensgewinnen wie folgt:

$$GAQ_{ord.Gewinne}^{mitSTAF} = GAQ_{NP} \cdot \zeta_1 \quad (3)$$

$$GAQ_{Patentboxgewinne}^{mitSTAF} = GAQ_{NP} \cdot \zeta_2 \cdot \zeta_1 \quad (4)$$

Mit den Anpassungen im Rahmen der STAF dürften mittel- bis langfristig schwierig prognostizierbare aber bedeutende Änderungen in den absoluten wie relativen kantonalen Ressourcenpotenzialen einhergehen. Im Auftrag der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen prognostiziert BAK Economics jährlich die zukünftig zu erwartenden Zahlungsströme im Rahmen des Ressourcenausgleichs. Der aktuellste Bericht (BAK Economics 2021) beinhaltet Prognosen bis zum Referenzjahr 2034 (bzw. Bemessungsjahr 2030). Gemäss den Schätzungen reduziert sich die ASG 2020 im Vergleich zum Vorjahr schweizweit um 17,3 % (Appenzell Ausserrhoden: -14,7 %). In den darauffolgenden Jahren wird wieder mit positiven Wachstumsraten gerechnet. Im Referenzjahr 2026 (d. h. Bemessungsjahre 2020–2022) wird bei Appenzell Ausserrhoden ein Ressourcenindex von 87,3 Punkten erwartet (2022: 85,3 Punkte), der bis 2031 jedoch auf 84,5 % zurückgeht. Basierend auf den Prognosen von BAK Economics (2021) haben wir die GAQ berechnet. Sie bewegen sich für die Periode 2023–2034 zwischen 14,51 und 15,86 % (vgl. Abbildung 2).

Mit welcher GAQ (und mit welchen Transferzahlungen) zukünftig effektiv zu rechnen ist, lässt sich heute nicht sagen. Unklar ist dabei nicht nur die allgemeine Entwicklung der Kantone (u. a. auch die Konsequenzen der Corona-Krise), sondern auch immer noch die konkreten Folgen der neuen Besteuerungsregeln für die ehemaligen Statusgesellschaften. Erst im Referenzjahr 2024

⁸Für eine umfassende Diskussion der Zeta-Faktoren inkl. aller Berechnungsdetails vgl. EFV (2019).

3 Margenberechnung

fusst die NFA-Berechnung mit dem Bemessungsjahr 2020 zum ersten Mal teilweise auf Daten, die auf der STAF basieren. Nach der Übergangsregelung⁹ wird das neue System erst mit dem Bemessungsjahr 2025 und damit mit dem Referenzjahr 2031 vollständig im NFA abgebildet. Bis dahin dürfte sich die Situation noch merklich verändern.

3 Margenberechnung

3.1 Konzept der Margenberechnung

In diesem Kapitel kombinieren wir die berechnete NFA-Abschöpfung mit der kantonalen Steueraus schöpfung. Damit lässt sich zeigen, was dem Kanton und den Gemeinden finanziell effektiv bleibt, wenn Unternehmen in Appenzell Ausserrhoden Gewinne versteuern. Da die zukünftigen GAQ unklar sind, soll mit unterschiedlichen Szenarien gearbeitet werden. Letztendlich liegt es an der Politik, die Unsicherheiten – und damit die Folgen für die innerkantonale Steueraufteilung – im politischen Entscheid entsprechend zu gewichten.

Angenommen, ein im Kanton Appenzell Ausserrhoden domiziliertes Unternehmen erwirtschaftet einen zusätzlichen Gewinn (vor Steuern) von 100 Fr.¹⁰ Für den **Kanton** sind in finanzieller Hinsicht insbesondere zwei Fragen von Interesse:

1. Welche Folgen hat dieser Gewinn im nationalen Finanzausgleich? D. h. konkret: Um wie viel reduziert sich die Ausgleichszahlung an den Kanton?
⇒ NFA-GAQ (vgl. Kapitel 2)
2. Was bleibt dem Kanton Appenzell Ausserrhoden aus dem Gewinn effektiv? Dafür muss die Reduktion in den NFA-Ausgleichszahlungen mit den zusätzlichen Steuereinnahmen (inkl. Anteil dBSt) verrechnet werden.
⇒ Marge

Entscheidend ist eine Nettobetrachtung («Marge») aus den Steuernehreinnahmen abzüglich Abschöpfung durch den Finanzausgleich. Für die **Gemeinden** ist der erste Aspekt (NFA-Abschöpfung) irrelevant. Ihre Marge ergibt sich unmittelbar aus den Steuernehreinnahmen,

⁹Während Gewinne von ordentlich besteuerten Unternehmen ab dem Bemessungsjahr 2020 vollständig der neuen Berechnungsmethodik unterliegen, sieht das Gesetz für ehemalige Statusgesellschaften eine Übergangsregelung vor. Die Gewinne dieser Unternehmen werden aufgrund der letzten verfügbaren Daten in einen Ertragsteil Inland und einen Ertragsteil Ausland aufgeteilt. Der gesondert besteuerte Teil des Gewinns (Ertragsteil Ausland) fließt während fünf Jahren mit einem geringeren Gewicht in die Berechnung des Ressourcenpotenzials ein. Dafür werden die Faktoren Beta (des Referenzjahres 2020) verwendet, wobei das Volumen der weiterhin mit den Beta-Faktoren gewichteten Gewinne jährlich um einen Fünftel gekürzt wird.

Die Änderungen im FiLaG sehen überdies eine Übergangsregel zum Mindestausstattungsziel vor, um mögliche negative Wirkungen des Systemwechsels bei den finanzschwächsten Kantonen abzdämpfen. So orientiert sich die Mindestausstattung vorübergehend (von 2024 bis 2030) am nominellen Mindestausstattungsziel des Referenzjahres 2023 (Bemessungsjahre 2017–2019). Um das temporäre Mindestausstattungsziel zu garantieren, wird ein *Ergänzungsbeitrag* von jährlich 180 Mio. Fr. bereitgestellt. Gemäss unseren Berechnungen (und den Schätzungen von ESTV/EFV und BAK Economics) wird der Kanton Appenzell Ausserrhoden keine Gelder aus dem Ergänzungsbeitrag erhalten.

¹⁰Wir wählen jeweils eine Grösse von 100 Fr., damit die Prozentzahlen direkt als Frankenbeträge interpretiert werden können.

3 Margenberechnung

d. h. ihrem Anteil an der kantonalen Gewinnsteuer. Da ehemalige Statusgesellschaften in Appenzell Ausserrhoden keine überragende Rolle spiel(t)en, fokussieren wir im Folgenden auf ordentlich versteuerte Gewinne.¹¹ Anhang 2 diskutiert die Patentbox und den Steuerabzug für Forschung und Entwicklung in sehr knapper Form.

Die in Kapitel 2 berechneten GAQ beziehen sich jeweils auf die für den NFA relevante Steuerbemessungsgrundlage («Brutto-GAQ»). Bei den Gewinnen von juristischen Personen muss diese GAQ noch leicht korrigiert werden. Bei der Berechnung der Gewinnsteuer kann der Betrag der Gewinnsteuer (auf allen Staatsebenen) vom Gewinn in Abzug gebracht werden. Folglich werden nicht die vollen 100 Fr. Neugewinn mit den statutarischen Gewinnsteuersätzen belastet, sondern nur der um die Steuerlast reduzierte Gewinn. Dies hat zur Folge, dass die effektive GAQ (bezogen auf 100 Fr. Neugewinn) tiefer ausfällt, als in Kapitel 2 diskutiert, da wir die Margenberechnung jeweils im Verhältnis zum Gewinn vor Steuern darstellen. Weil von 100 Fr. Gewinn nur der Gewinn nach Abzug Steueraufwand besteuert wird und ins Ressourcenpotenzial einfließt, muss auch die GAQ entsprechend nach unten korrigiert werden. Dasselbe Berechnungsdetail betrifft die effektiven Steuersätze und den Kantonsanteil an der dBSt. Die GAQ wird folgendermassen angepasst:

$$GAQ_{ord.Gewinne}^{mitSTAF} = GAQ_{NP} \cdot (1 - \tau) \cdot \zeta_1 \quad (5)$$

wobei τ der effektive Gewinnsteuersatz (inkl. dBSt) im Kanton ist (2021: 13,04 %).

Abbildung 3 veranschaulicht das Vorgehen bei der Margenberechnung für Unternehmensgewinne nach Umsetzung STAF: Von 100 Fr. Gewinn vor Steuern werden aufgrund der Steuerabzugsfähigkeit effektiv 86.96 Fr. mit dem statutarischen Steuersatz (2021: 15 %) belastet. Diese 86.96 Fr. fliessen als massgebende Gewinne in den Finanzausgleich ein. Mit der STAF wird dieser Betrag noch mit dem Faktor Zeta-1 gewichtet (Annahme: 32,5 %), es bleiben 28.26 Fr. Bei einer GAQ von 15,79 % (Schätzung; vgl. Kapitel 3.3) reduzieren sich die NFA-Transfers entsprechend um 4.46 Fr. («Grenzabschöpfung NFA»). Durch den Kantonsanteil an der dBSt fliessen dem Kanton rund 1.57 Fr. zu. In der Endabrechnung resultiert für den Kanton aus dem Neugewinn von 100 Fr. eine negative Marge von -0,35 % (bzw. -0.35 Fr.). Für die Gemeinden hingegen bleiben gut 3 Fr.

Die in diesem Gutachten vorgenommene Margenbetrachtung blendet gewisse Aspekte und Folgeeffekte aus. Unternehmen generieren Arbeitsplätze und weitere Steuereinnahmen (u. a. Kapitalsteuern), verursachen aber ebenso Kosten (u. a. Steuervollzug). Obwohl diese Aspekte durchaus von Bedeutung sind, sehen wir von einer Berücksichtigung in der Margenberechnung ab. Viele Effekte sind kaum oder nur sehr grob quantifizierbar. Eine Reihe zusätzlicher Annahmen würde die Komplexität erhöhen und den Erklärungsgehalt und die Übersichtlichkeit stark

¹¹Gemäss Bundesrat (2015) betrug der Anteil der Statusgesellschaften an den Gewinnsteuereinnahmen in Appenzell Ausserrhoden rund 4,4 % (Durchschnitt der Jahre 2009–2011). Dabei eingerechnet ist neben den jährlichen Gewinnsteuereinnahmen des Kantons (inkl. Anteil Gemeinden) auch der Kantonsanteil an der dBSt juristischer Personen. Ferner dürften vom Steuersubstrat ehemaliger Statusgesellschaften geschätzte 5 % künftig für die Patentbox berechtigen, bei ehemals ordentlich besteuerten Gesellschaften sind es ungefähr 2 % (Daepf und Staubli 2018).

3 Margenberechnung

Abbildung 3: Vorgehensweise bei der Margenberechnung

Margenberechnung nach STAF		
Neuer Gewinn eines ordentlich besteuerten Unternehmens		
Ausgangsfrage: Was bleibt Appenzell Ausserrhoden aus 100 Fr. neu generiertem Gewinn (vor Steuern) effektiv?		
	<u>Kanton</u>	<u>Gemeinden</u>
Gewinnsteuereinnahmen (effektiver Steuersatz)	5,65 %	5,65 %
✖ Anteil Kanton/Gemeinden	× 45 %	× 55 %
+ Kantonsanteil dBSt	+ 1,57 %	
- Grenzabschöpfung NFA (reduzierte NFA-Transfers)	- 4,46 %	
= Marge	- 0,35 %	3,11 %

Hinweis: Die Berechnungen basieren auf folgenden Parametern: Gewinnsteuersatz Kanton: 6,5 %, Bund: 8,5 %; Kantonsanteil an dBSt: 21,2 %; NFA-Grenzabschöpfung (brutto): 15,79 %, Faktor Zeta-1: 32,5 %. Die NFA-Grenzabschöpfung und der Zeta-Faktor können aktuell nur geschätzt werden (vgl. Kapitel 3.3).

Quelle: Eigene Darstellung

reduzieren. Anhang 1 diskutiert die mögliche Strategie, negative Margen bei Unternehmen durch hinzuziehende Mitarbeiter wettmachen zu wollen. Wie die Berechnungen zeigen, ist dies kaum realistisch. Die Nichtberücksichtigung der natürlichen Personen in der Gewinn-Margenberechnung kann auch damit begründet werden, dass die Marge auf Einkommen vom Kanton mittels Anpassung der Staatssteuer selbst beeinflusst werden kann. Wir abstrahieren zudem von den möglichen Folgen im innerkantonalen Ressourcenausgleich.

3.2 Margen 2008–2022

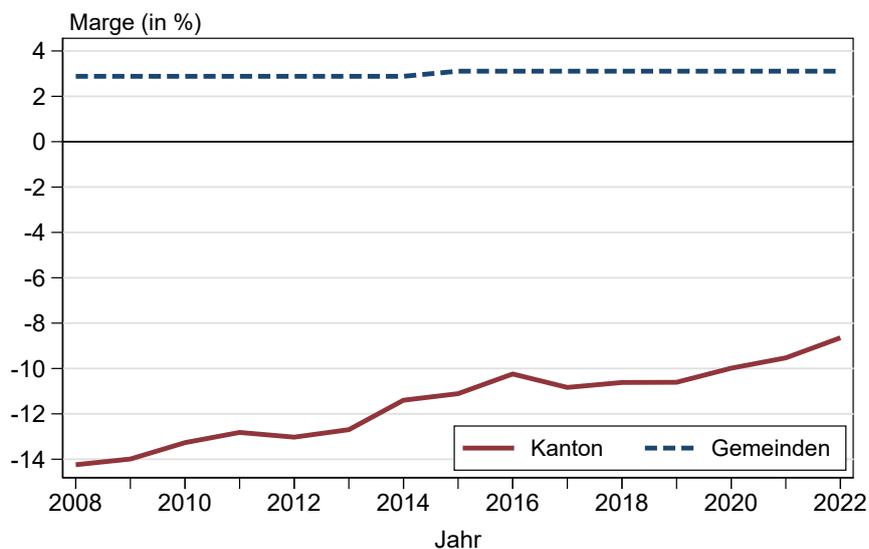
Abbildung 4 zeigt die Margen für Kanton und Gemeinden seit 2008. Während die Gemeinden finanziell von neuen Unternehmensgewinnen profitierten, reichten die Steuermehreinnahmen beim Kanton in keinem Jahr aus, um die geringeren NFA-Transfers zu kompensieren. In dieser Zeitspanne führten 100 Fr. Neugewinn eines Unternehmens dazu, dass die Kantonskasse im Endeffekt um rund 9 bis 14 Fr. geschädigt wurde. Die sich über die Jahre besser (d. h. weniger negativ) entwickelnde Marge ist dabei die spiegelbildliche Konsequenz der GAQ-Entwicklung in Abbildung 2.

3.3 Margen in Zukunft

Im Folgenden simulieren wir die zukünftigen Margen und diskutieren, was die entsprechenden Implikationen für die Aufteilung der Steuererträge sind. Die Berechnungen müssen auf Parame-

3 Margenberechnung

Abbildung 4: Margen auf ordentliche Gewinne seit 2008



Hinweis: Der kantonale Gewinnsteuersatz beträgt ab 2015 6,5 % (davor 6,0 %). Der Kantonsanteil an der dBSt (Gewinnsteuersatz: 8,5 %) beträgt ab 2020 21,2 % (davor 17,0 %). Für die Höhe der NFA-Grenzabschöpfung (brutto) vgl. Abbildung 2.

Quelle: Eigene Berechnungen

tern basieren, die zum heutigen Zeitpunkt nur geschätzt werden können. Insbesondere zwei Parameter sind dabei von Relevanz:

- **GAQ**

Die zukünftigen GAQ hängen insbesondere davon ab, wie sich die Finanzkraft des Kantons Appenzell Ausserrhoden relativ zu den anderen Kantonen entwickelt.

- **Zeta-Faktoren**

Die Zeta-Faktoren hängen insbesondere davon ab, wie sich die steuerliche Ausschöpfung der Gewinne von juristischen Personen im Vergleich zu den Einkommen/Vermögen der natürlichen Personen entwickelt. Die Zeta-Faktoren wirken sich positiv auf die Margen aus. Dies trifft insbesondere auf Kantone wie Appenzell Ausserrhoden zu, die mit einer relativ hohen GAQ im Finanzausgleich konfrontiert sind.

Beide Parameter sind stark davon betroffen, wie sich die STAF letztlich auf die Steuerbemessungsgrundlage und damit auf das Ressourcenpotenzial auswirkt. Weitere für die Berechnung relevante Parameter wie die kantonale Steuerbelastung und die Belastung durch die dBSt (inkl. Kantonsanteil) nehmen wir als konstant (d. h. Werte heute) an. Wir sehen zudem davon ab, den Einfluss der Übergangsregeln (vgl. Fussnote 9) auf die GAQ spezifisch zu analysieren.

Die Spannweite der möglichen Zeta-Faktoren kann anhand der vorhandenen Informationen aus den Kantonen einigermaßen gut abgeschätzt werden. Die aktuellsten Schätzungen der EFV

3 Margenberechnung

für den Faktor Zeta-1 beträgt 32,5 % (EFV 2019).¹² In der bundesrätlichen Botschaft zu den Vorgängervorlagen wurde der Faktor noch mit 38,5 % (Unternehmenssteuerreform III) bzw. 33,5 % (Steuervorlage 17) geschätzt. BAK Economics (2021) rechnet aktuell mit 32,3 %. Auch wenn der heute prognostizierte Wert keinesfalls in Stein gemeisselt ist, so dürfte er nicht mehr allzu stark schwanken.¹³ Die folgenden Berechnungen basieren auf dem Schätzwert von Zeta-1 = 32,5 %. In einer Unsicherheitsanalyse (vgl. Abbildung 6) unterstellen wir einen Wert von $\pm 10\%$ gegenüber dem Basisszenario.

Die zukünftige GAQ ist schwieriger abschätzbar, da die Folgen der Reform für die Ressourcenstärke der einzelnen Kantone zum heutigen Zeitpunkt nur mit grosser Unsicherheit prognostizierbar sind. Zusätzlich zu einem Basisszenario soll deshalb analysiert werden, wie stark die Marge auf Änderungen in der GAQ reagiert.

- **Basisszenario: GAQ von 15,79 %**

Die NFA-Prognosen von BAK Economics (2021) dürften aktuell die bestmögliche Schätzung zum zukünftigen Ressourcenausgleich darstellen. Berechnungen basierend auf diesen Prognosen ergeben für die Periode 2023–2034 GAQ zwischen 14,51 und 15,86 %. Im Referenzjahr 2031 (Steuerbemessungsjahre 2025–2027) sind erstmals alle Systemänderungen im Rahmen der STAF vollständig im NFA abgebildet. Wir erachten deshalb die GAQ von 2031 als adäquateste Schätzung, um die «zukünftige» NFA-Abschöpfung auf eine Zahl zu reduzieren. Die prognostizierte GAQ beträgt 2031 15,79 %, liegt also gut 1 Prozentpunkt höher als die effektiv gemessene GAQ im Referenzjahr 2022.¹⁴

- **Umgang mit Unsicherheit: GAQ-Basisszenario $\pm 15\%$**

Aufgrund der vorhandenen Unsicherheit erweitern wir das Basisszenario um einen «Unsicherheitsbereich», der mögliche Veränderungen in beide Richtungen abdeckt. Dabei verwenden wir eine Spannweite von $\pm 15\%$ (vgl. auch Kapitel 4). Der Bereich umfasst entsprechend GAQ von 13,42 bis 18,15 %. In diesem Szenario sind damit stärker optimistische wie stärker pessimistische Schätzungen vertreten. Stärker pessimistische Schätzungen bzgl. der relativen Ressourcenentwicklung des Kantons (und damit höhere GAQ) sind nicht unrealistisch. So gingen erste Schätzungen von ESTV/EFV im Rahmen der Steuervorlage 17 davon aus, dass Appenzell Ausserrhoden zukünftig stärker an Finanzkraft einbüßen würde.¹⁵

¹²Der Faktor Zeta-2 lässt sich nur mit grösserer Unsicherheit prognostizieren. EFV (2019) schätzt den Wert aktuell auf 42,4 %. Wie Anhang 2 zeigt, sind die Margen bei Patentboxgewinnen im positiven Bereich und dürften auch mit höheren Zeta-Faktoren nicht negativ werden.

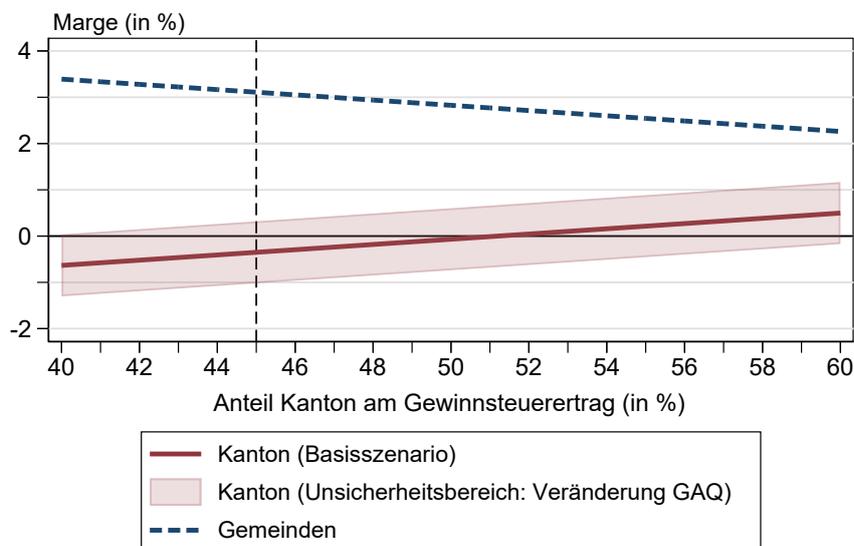
¹³Die Werte sind heute relativ gut abschätzbar, weil die steuerliche STAF-Umsetzung in den Kantonen inzwischen erfolgt ist. Bei der Erarbeitung der Unternehmenssteuerreform III mussten die kantonalen Umsetzungspläne noch geschätzt werden. Im Vergleich dazu fielen die Senkungen der allgemeinen Gewinnsteuersätze schliesslich höher aus (insbesondere in Kantonen mit hohem Anteil an Statusgesellschaften; bei vergleichsweise tiefer Ansetzung der Entlastungsbegrenzung), weswegen der Faktor Zeta-1 ursprünglich zu hoch geschätzt wurde.

¹⁴Gemäss den Prognosen von BAK Economics (2021) sinkt der Ressourcenindex von Appenzell Ausserrhoden zwischen 2022 (85,3 Punkte) und 2031 (84,5 Punkte). Zusätzlich sehen die Prognosen eine höhere Steueraus schöpfung in der Schweiz vor (d. h. der für die Berechnung relevante *standardisierte Steuersatz* steigt). Beide Effekte führen gemäss der Berechnungsmethodik dazu, dass die GAQ für den Kanton Appenzell Ausserrhoden leicht ansteigt.

¹⁵ESTV/EFV haben im Rahmen der Botschaft zur Steuervorlage 17 Schätzungen vorgenommen, wie sich das Ressourcenpotenzial der Kantone mit den neuen Instrumenten verändern könnte (Grundlage: Ressourcenausgleich

3 Margenberechnung

Abbildung 5: Margen auf ordentliche Gewinne nach Steueraufteilung und GAQ



Hinweis: Die Berechnungen basieren auf folgenden Parametern: Gewinnsteuersatz Kanton: 6,5 %, Bund: 8,5 %; Kantonsanteil an dBSt: 21,2 %; Faktor Zeta-1: 32,5 %; NFA-Grenzabschöpfung (brutto): 15,79 % (Basisszenario) sowie 13,42–18,15 % (Unsicherheitsbereich). Die konkreten Werte für die Margen finden sich in Anhang 3.

Quelle: Eigene Berechnungen

Abbildung 5 zeigt die sich ergebende Marge (y-Achse) bei ordentlich besteuerten Gewinnen für unterschiedliche Möglichkeiten der Steueraufteilung (x-Achse). Die vertikal gestrichelte Linie bei einem Anteil von 45 % zeigt die geschätzte Marge, wenn die Steueraufteilung zwischen Kanton und Gemeinden unverändert bleibt. Je weiter rechts (d. h. je grösser der gewählte Kantonsanteil an den Gewinnsteuererträgen), desto grösser wird die Marge für den Kanton und desto kleiner die Marge für die Gemeinden.

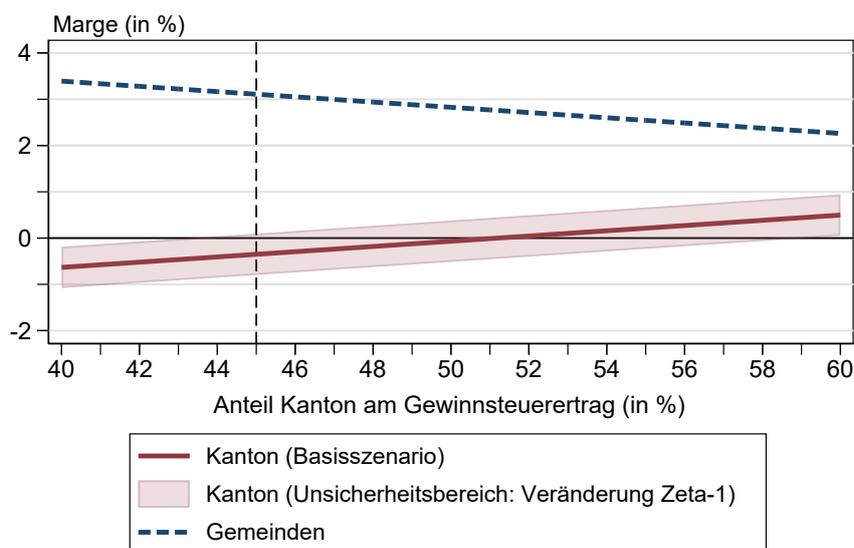
Die durchgehende rote Linie zeigt die Marge gemäss Basisszenario. Bei der heutigen Steueraufteilung beträgt die Marge für den Kanton –0,35 %, für die Gemeinde 3,11 % (diese Berechnung ist in Abb. 3 dargestellt). Der «Break-even» (Marge von Null) würde der Kanton mit einem Anteil von leicht über 51 % der Gewinnsteuererträge erreichen.

Die rote Fläche zeigt die Marge für den Kanton bei einer Variation der GAQ von ± 15 % zum Basisszenario, d. h. von 13,42 bis 18,15 %. Steigt die GAQ um 1 Prozentpunkt (z. B. von 15,79 auf

2018, d. h. ASG 2012–2014). Gemäss den Schätzungen sinkt der Ressourcenindex von Appenzell Ausserrhoden von 85,6 auf 82,3 Punkte. Die Schätzungen von ESTV/EFV zu den zukünftigen Ressourcenpotenzialen basierten auf dem «alten» Berechnungsmodell des Ressourcenausgleichs (vgl. Bundesrat 2018a). Setzt man die Schätzungen in das heute gültige Berechnungsmodell, wäre Appenzell Ausserrhoden im Referenzjahr 2018 mit einer GAQ von rund 19 % konfrontiert (effektiv gemessene GAQ 2018: 16,6 %). Allerdings haben sich seit den Schätzungen diverse relevante Berechnungsparameter verändert. Zudem verläuft die Ressourcenentwicklung des Kantons Appenzell Ausserrhoden seit 2018 überdurchschnittlich, was die GAQ im Vergleich zu den ursprünglichen Schätzungen wieder reduzieren würde.

3 Margenberechnung

Abbildung 6: Margen auf ordentliche Gewinne nach Steueraufteilung und Faktor Zeta-1



Hinweis: Die Berechnungen basieren auf folgenden Parametern: Gewinnsteuersatz Kanton: 6,5 %, Bund: 8,5 %; Kantonsanteil an dBSt: 21,2 %; NFA-Grenzabschöpfung (brutto): 15,79 %; Faktor Zeta-1: 32,5 % (Basisszenario) sowie 29,25–35,75 % (Unsicherheitsbereich). Die konkreten Werte für die Margen finden sich in Anhang 3.

Quelle: Eigene Berechnungen

16,79 %), sinkt die Marge um 0,28 Prozentpunkte. Eine relative Verschlechterung der Position im Ressourcenindex (Folge: steigende GAQ) kann bei der heutigen Gewinnaufteilung entsprechend schnell zu stärker negativen Margen führen. Die Marge der Gemeinden ist hingegen unabhängig der NFA-Abschöpfung und verändert sich nur mit der Steueraufteilung.

Abbildung 6 zeigt dieselbe Analyse wie zuvor, nun aber mit einer Variation in der Höhe des Faktors Zeta-1. Die rote Linie/Fläche zeigt die Marge bei einer Variation des Zeta-Faktors von $32,5 \pm 10\%$ (d. h. zwischen 29,25 und 35,75 %) und einer GAQ gemäss Basisszenario. Es zeigt sich, dass neben der GAQ auch die Höhe des Faktors Zeta-1 bedeutenden Einfluss auf die Marge ausübt. Gegeben eine unveränderte Steueraufteilung verschlechtert sich die Marge für den Kanton, wenn die Gewinne in den Kantonen stärker steuerlich ausgeschöpft werden als erwartet (und damit der Faktor Zeta-1 ansteigen würde). Nimmt der Zeta-Faktor um 1 Prozentpunkt zu (z. B. von 32,5 auf 33,5 %), sinkt die Marge um 0,14 Prozentpunkte.

Um keine zusätzliche Komplexität zu schaffen, verzichten wir auf Berechnungen mit einer gleichzeitigen Variation von GAQ und Zeta-Faktor. Verändern sich beide Faktoren in die gleiche Richtung, vergrößert sich der Unsicherheitsbereich – stärker negative wie positive Margen werden möglich.

4 Implikationen für die Steueraufteilung

Tabelle 1: Szenarioanalyse: Erforderlicher Kantonsanteil am Gewinnsteuerertrag für eine Marge von Null («Break-even»)

Szenario	Stark pessimistisch	Pessimistisch	Basis	Optimistisch	Stark optimistisch
Anteil Kanton	63,0 %	57,1 %	51,2 %	45,3 %	39,4 %

Hinweis: Die Berechnungen basieren auf folgenden Parametern: Gewinnsteuersatz Kanton: 6,5 %, Bund: 8,5 %; Kantonsanteil an dBSt: 21,2 %; Faktor Zeta-1: 32,5 %; NFA-Grenzabschöpfung (brutto): 18,15 % (stark pessimistisch), 16,97 % (pessimistisch), 15,79 % (Basis), 14,60 % (optimistisch) sowie 13,42 % (stark optimistisch). Zusätzliche Werte für die Margen nach Szenario finden sich in Anhang 3.

Quelle: Eigene Berechnungen

4 Implikationen für die Steueraufteilung

Welche Aufteilung der Gewinnsteuererträge wäre folglich zu wählen, wenn man auf Kantonsebene eine Marge von Null anstrebt? Wie im Text mehrfach angesprochen, ist die vorhandene Unsicherheit zu beachten. Tabelle 1 vereinfacht die Ergebnisse aus Abbildung 5 in fünf Szenarien.

Eine bestmögliche Schätzung basierend auf den NFA-Prognosen von BAK Economics (2021) ergibt einen Kantonsanteil von gut 51 %. Das optimistische Szenario zeigt die Situation auf, wenn die STAF-Implementierung (und weitere Entwicklungen) das relative Ressourcenpotenzial des Kantons praktisch unverändert lassen. Die heutige Steueraufteilung wäre dann für eine Null-Marge nahezu ausreichend. Im stark optimistischen Szenario entwickelt sich das Ressourcenpotenzial des Kantons im schweizweiten Vergleich auch weiterhin klar überdurchschnittlich. Im pessimistischen Szenario wird der relative Ressourcenanstieg der vergangenen 5 Jahre wieder rückgängig gemacht. Im stark pessimistischen Szenario fällt man auf die NFA-Situation vor rund 10 Jahren zurück und verliert damit im Ressourcenindex wieder einige Plätze.

In unserem Basisszenario erreicht der Kanton bei der heutigen Steueraufteilung auch zukünftig keine positive Marge auf Unternehmensgewinne. Um eine Marge von Null zu erreichen, müsste der Kantonsanteil um gut 6 Prozentpunkte erhöht werden. Es stellt sich ferner die Frage, inwiefern man die gegebene Unsicherheit adressieren will. Eine etwas konservative Festlegung der Steueraufteilung (d. h. Berücksichtigung einer gewissen negativen Ressourcenentwicklung des Kantons Appenzell Ausserrhoden) würde einen Kantonsanteil von ungefähr 55 bis 60 % bedingen.

Eine direkte Empfehlung lässt sich aus den gemachten Berechnungen jedoch kaum ableiten. Für die letztlich Gestaltung der Steuerpolitik ist ein breiterer Kontext als die in diesem Gutachten vorgenommene Margenbetrachtung zu wählen. Erstens blendet die Margenberechnung die Ausgabenseite des Kantons (und der Gemeinden) aus. Letzten Endes müssen die Erträge (zusammen mit anderen Einnahmequellen) ausreichen, um die staatlichen Ausgaben finanzieren zu können. Zweitens ist die (finanzielle) Beziehung zwischen Kanton und Gemeinden vielschichtig.

4 Implikationen für die Steueraufteilung

Die Steuererträge der juristischen Personen stellen nur einen von vielen Finanzflüssen zwischen den beiden Ebenen dar. So besteht u. a. ein innerkantonaler Finanzausgleich, der mitunter vom Kanton gespiesen wird. Drittens basiert die Margenberechnung auf einer «Grenzbetrachtung»: Analysiert werden folglich nur die finanziellen Folgen von zusätzlichem Steuersubstrat. Verändert man jedoch den Verteilschlüssel, so hat das Auswirkungen auf die Steuereinnahmen von bereits bestehendem Steuersubstrat.

Unter Einbezug des NFA führt das heute praktizierte System der Steueraufteilung zu einer asymmetrischen Haftungsgemeinschaft: Die Chancen und Risiken sind zwischen Kanton und Gemeinden ungleich verteilt. Von neuem Steuersubstrat profitieren finanziell praktisch nur die Gemeinden, da die Steuermehreinnahmen die geringeren NFA-Transfers beim Kanton nicht zu kompensieren vermögen. Verliert Appenzell Ausserrhoden jedoch an Finanzkraft, so spüren das in erster Linie ebenfalls die Gemeinden (geringere Steuereinnahmen), wobei die zusätzlichen NFA-Zahlungen die Steuerausfälle auf Kantonsebene (über)kompensieren. Die Gemeinden partizipieren folglich an der kantonalen Ressourcenentwicklung – sowohl positiv wie negativ. Der Kanton hingegen profitiert kaum von einer positiven Entwicklung, ist dafür gegen Rückschritte «NFA-versichert». Diese Ausgangslage führt dazu, dass der Kanton kaum Anreize zur Beibehaltung und Stärkung der Standortattraktivität hat. Wenn eine attraktive (Steuer-)Politik die eigenen Einnahmen in der Endabrechnung nicht zu steigern vermag, könnte der Kanton in eine gewisse Passivität verfallen. Dadurch würden nicht zuletzt die Gemeinden finanziellen Schaden erleiden. Die Asymmetrie im bestehenden System zeigt sich gut in der kantonalen Entwicklung seit 2008. Mit dem absolut wie relativ gewachsenen Steuersubstrat stiegen auch die Steuereinnahmen auf beiden Staatsebenen. Parallel gingen jedoch die NFA-Transfers zulasten des Kantons laufend und markant zurück.

Indem dem Kanton ein grösserer Anteil an den Gewinnsteuererträgen überlassen würde, liesse sich die Asymmetrie korrigieren. Der Anteil sollte mindestens so hoch sein, dass neue Unternehmensgewinne im Referenzfall für den Kanton kein Verlustgeschäft mehr darstellen. Im besten Falle wären aber klar positive Margen anzustreben.

Langfristig liesse sich überlegen, ob eine entsprechende Anpassung steuersystematisch nicht anderweitig sinnvoller wäre. Ein funktionierender Föderalismus verlangt einerseits eine angemessene Dezentralisierung von Aufgaben, andererseits aber auch lokale Finanzautonomie. Harmonisierte Steuersätze führen zu einem Verlust der Kantons- und Gemeindeautonomie und begrenzen die finanzpolitischen Möglichkeiten der involvierten Staatsebenen.

Eine naheliegende Alternative wäre deshalb die Abschaffung des kantonalen Einheitssatzes bei der Gewinnsteuer. Heute muss jede Steuergesetzrevision zwingend die bestehende Steueraufteilung berücksichtigen, was die Komplexität erhöht und Revisionen erschwert. Abhilfe schaffen könnten diesbezüglich weitergehende Kompetenzen auf der Einnahmenseite, welche die vorhandenen Kompetenzen auf der Ausgabenseite ergänzen. So könnte der Kanton folglich mit einem jährlichen Vielfachen (Steuerfuss) allfällige negative Margen selbst korrigieren. Eine Abschaffung des Einheitssatzes wäre jedoch eine substantielle Änderung der kantonalen

5 Fazit

Steuerpraxis und würde daher eine umfassendere Analyse erfordern.¹⁶

5 Fazit

Der NFA spielt in der Finanzpolitik des Kantons Appenzell Ausserrhoden eine wichtige Rolle. Mit den Transfers aus dem Ressourcenausgleich geht ein Mechanismus einher, den es bei steuerpolitischen Entscheiden zu berücksichtigen gilt. Stellten neu im Kanton versteuerte Unternehmensgewinne für den Kanton aufgrund des NFA über lange Zeit ein finanzielles «Verlustgeschäft» dar, verbessert sich die Situation im Rahmen der STAF. Die Margenberechnungen zeigen aber, dass bei der aktuellen Steueraufteilung zwischen Kanton und Gemeinden auch zukünftig mit einer negativen Marge gerechnet werden muss. Eine nicht-negative Marge ergäbe sich nur, wenn der Kanton die heutige relative Ressourcenstärke auch nach STAF-Umsetzung halten könnte. Dies muss jedoch eher als optimistisches Szenario angesehen werden. Entwickeln sich die Parameter zuungunsten des Kantons (wie in diversen Schätzungen prognostiziert), würden die Margen weiterhin im negativen Bereich verharren. Zum heutigen Zeitpunkt muss deshalb davon ausgegangen werden, dass ein Zuwachs an Unternehmensgewinnen für den Kanton auch zukünftig ein finanzielles «Verlustgeschäft» bleibt. Mit einer Anpassung des Verteilschlüssels zwischen Kanton und Gemeinden liesse sich die negative Marge für den Kanton korrigieren.

¹⁶Ein kantonaler Einheitssatz bringt nicht nur negative Konsequenzen mit sich. So kann er u. a. zu einer besseren (Planungs-)Sicherheit für bestehende wie auch neu anzusiedelnde Unternehmen führen.

6 Literaturverzeichnis

- BAK Economics (2021): Prognosen 2022–2027 für den Ressourcenausgleich im Rahmen der NFA. Update 2021. Im Auftrag der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen (FKF).
- Bundesrat (2015): Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III.
- Bundesrat (2018a): Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17).
- Bundesrat (2018b): Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich (FiLaG).
- Bundesrat (2018c): Wirksamkeitsbericht 2016–2019 des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kantonen vom März 2018.
- Bundesrat (2019): Hintergrundinformationen zum Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung. Online verfügbar unter <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/das-efd/gesetzgebung/abstimmungen/staf.html>.
- Daepf M. und D. Staubli (2018): Dynamische Schätzung der Einnahmeeffekte der Steuervorlage 17, Eidgenössische Steuerverwaltung.
- EFV (2019): Erläuterungen zur Revision der Verordnung über den Finanz- und Lastenausgleich (Umsetzung des STAF und der Teilrevision FiLaG).
- EFV (2021): Zahlen zum Finanzausgleich, Eidgenössische Finanzverwaltung, Daten online verfügbar unter <https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/themen/finanzausgleich/zahlen.html>.
- Leisibach, P. und C.A. Schaltegger (2019): Zielkonflikte und Fehlanreize: Eine Analyse der Anreizwirkungen im Schweizer Finanzausgleich, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 20(3), 254–280.

7 Anhang

Anhang 1: Abschöpfung und Margen bei natürlichen Personen

Die vorgenommene Margenbetrachtung bei den Unternehmensgewinnen wird der volkswirtschaftlichen Bedeutung der Unternehmen nicht gerecht. Für den Kanton sind insbesondere die generierten Arbeitsplätze und weitere Steuereinnahmen relevant. Eine mögliche Strategie könnte sein, die negativen Margen bei Unternehmen durch hinzuziehende Mitarbeiter wettzumachen. Im Folgenden diskutieren wir diese Möglichkeit, indem wir auf zusätzlich versteuerte Einkommen fokussieren.

Grenzabschöpfungsquoten

Bei den Einkommen der natürlichen Personen ist für die NFA-Abschöpfung von Bedeutung, ob es sich um bestehende oder neu zugezogene Personen handelt. Bei bestehenden natürlichen Personen gilt die in Kapitel 2 berechnete GAQ (2022: 14,67 %). Stammen die neuen Einkommen von einer neu im Kanton wohnhaften Person, ist die GAQ von deren Einkommen abhängig.

Zur Berechnung des Ressourcenindex wird das Ressourcenpotenzial durch die Bevölkerungszahl dividiert. Zudem fließen die Einkommen der natürlichen Personen jeweils nach Abzug eines Freibetrages (2022: 30 800 Fr. pro Kopf) in die Berechnung des Ressourcenpotenzials ein. Beide Faktoren lassen die GAQ beim Zuzug einer Person in den Kanton mit zunehmendem Einkommen progressiv ansteigen. Die GAQ kann bei einem Zuzug sogar negativ sein, sollte die zugezogene Person ein vergleichsweise geringes Einkommen aufweisen.

Beispiel: Verfügt eine neu zugezogene Person über ein steuerbares Einkommen von 50 000 Fr. pro Jahr, erhöht sich das Ressourcenpotenzial des Kantons nur um 19 200 Fr. Der Ressourcenindex geht zurück, da das gegenwärtige Ressourcenpotenzial des Kantons bei 30 553 Fr. pro Einwohner liegt (2022). Als Folge steigen die Transferzahlungen, die GAQ auf dem neuen Einkommen ist negativ. Mit zunehmendem Einkommen nähert sich die GAQ bei Zuzügen der GAQ bei neuen Einkommen der bestehenden Bevölkerung an.

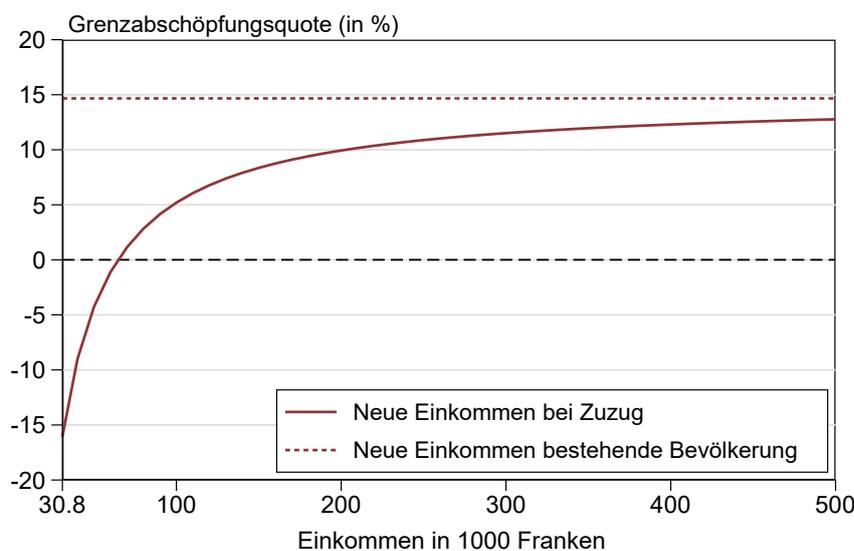
Abbildung A1 zeigt die GAQ auf neue Einkommen von zuziehenden Personen. Bei einem steuerbaren Einkommen von 50 000 Fr. beträgt die GAQ 2022 $-4,27\%$, d. h. der Kanton erhält gut 2000 Fr. mehr aus dem Ressourcenausgleich, wenn eine Person mit einem steuerbaren Einkommen von 50 000 Fr. in den Kanton zieht. Die GAQ steigen mit zunehmendem Einkommen jedoch schnell an

Margen

Unterstellt man einen kantonalen Spitzensteuersatz von $8,58\%$ ($2,6\% \times 3,30$ Einheiten; ohne Bund/Gemeinde/Kirche), verzeichnet der Kanton (inkl. Kantonsanteil dBSt) 2022 eine negative Marge von $-3,65\%$ auf neu versteuerte Spitzeneinkommen. Bei neu zuziehenden Personen

7 Anhang

Abbildung A1: Grenzabschöpfungsquote auf Einkommen 2022



Quelle: Eigene Berechnungen auf Grundlage von EFV (2021)

ist die Marge leicht besser, weil die NFA-Abschöpfung in diesem Szenario geringer ausfällt. Während hohe Einkommen bei Neuzuzüglern eine hohe NFA-Abschöpfung auslösen, erfahren tiefe Einkommen nur eine geringe oder sogar negative NFA-Abschöpfung. Allerdings sind die besseren Margen bei geringen Einkommen mit Vorsicht zu betrachten. In einer Gesamtsicht müsste diesbezüglich auch die Ausgabenseite des Kantons beachtet werden. Die durch den Staat zu finanzierenden Leistungen steigen mit zunehmender Bevölkerung an. Geringe Margen im einstelligen Prozentbereich dürften im Endeffekt die höheren Ausgaben kaum refinanzieren.

Wie die Situation bei den natürlichen Personen zeigt, dürften allfällig negative Margen bei den Unternehmensgewinnen auch durch zusätzliche Einkommen der natürlichen Personen kaum kompensiert werden können.

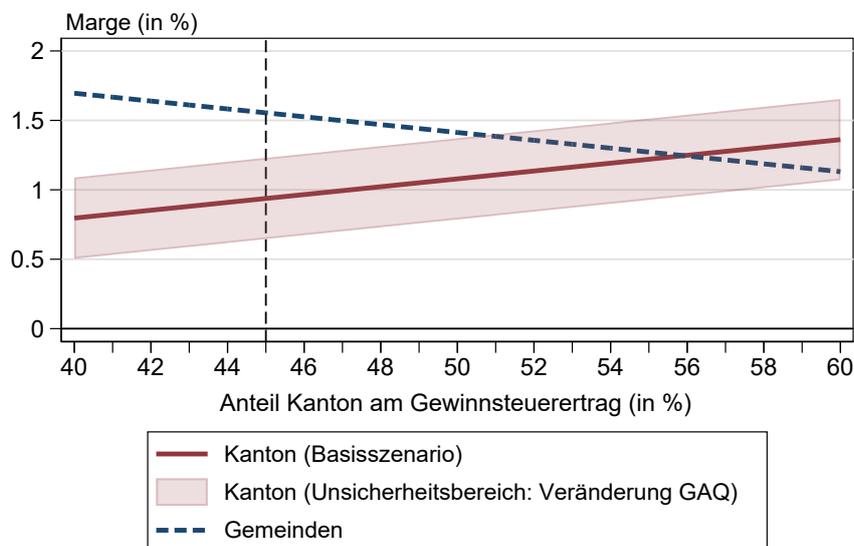
Anhang 2: Margen auf Gewinne in Patentbox

Patentboxen haben im Kanton Appenzell Ausserrhoden gegenwärtig keine Bedeutung. Der Vollständigkeit halber soll dennoch kurz auf die Situation bei Patentboxgewinnen eingegangen werden. Am Beispiel der Patentbox und dem Steuerabzug für Forschung und Entwicklung (F&E) lässt sich zudem illustrieren, welchen Einfluss die unterschiedliche Ressourcen-Berücksichtigung im Finanzausgleich auf die Marge ausübt.

Die effektive Besteuerung von Gewinnen, die für eine privilegierte Besteuerung in der Patentbox berechtigen, ist insbesondere von zwei Faktoren abhängig: der maximalen Entlastung in der Patentbox (AR: 50 %) und der abschliessenden maximalen Entlastungsbegrenzung (AR: 50 %). Als Folge halbieren sich die kantonalen Steuereinnahmen im Vergleich zu ordentlichen

7 Anhang

Abbildung A2: Margen auf Gewinne in Patentbox nach Steueraufteilung und GAQ



Hinweis: Die Berechnungen basieren auf folgenden Parametern: Gewinnsteuersatz Kanton: 6,5 %, Bund: 8,5 %; Kantonsanteil an dBSt: 21,2 %; Entlastung Patentbox: 50 %; Faktor Zeta-1: 32,5 %; Faktor Zeta-2: 42,4 %; NFA-Grenzabschöpfung (brutto): 15,79 % (Basisszenario) sowie 13,42–18,15 % (Unsicherheitsbereich).

Quelle: Eigene Berechnungen

Gewinnen.

Der Kanton besteuert Gewinne, die für die Patentbox berechtigen, effektiv mit 1,27 % (ohne Gemeindeanteil). Neue Patentgewinne von 100 Fr. (vor Steuern) führen zu geringeren NFA-Transfers von ungefähr 2 Fr. (GAQ von 1,95 %). Die Margen auf Patentgewinne betragen 0,94 % (Kanton) respektive 1,55 % (Gemeinde). Bedeutend ist der Kantonsanteil an der dBSt von effektiven 1,61 %. Abbildung A2 zeigt die sich ergebende Marge bei Patentboxgewinnen für unterschiedliche Möglichkeiten der Steueraufteilung. Auch bei einer Erhöhung der GAQ um 15 % bleibt die Marge für den Kanton in allen dargestellten Steueraufteilungsvarianten positiv.

In Abbildung A2 werden die Patentboxgewinne für den Ressourcenausgleich mit 13,78 % gewichtet ($Zeta-1 \times Zeta-2$). Würde man beide Zeta-Faktoren um je 10 % erhöhen (d. h. Gewichtung neu 16,67 %), blieben sämtliche Margen für den Kanton positiv – sogar in Szenario 3 mit hoher GAQ.

Steuerabzug für Forschung und Entwicklung

Bei Unternehmen, die stark von einem erhöhten Abzug für Aufwendungen im Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung profitieren, ergeben sich im Gegensatz zur Patentbox negative Margen für den Kanton. Der Grund dafür liegt im Finanzausgleich: Während Gewinne in der

7 Anhang

für die Kantone obligatorisch einzuführenden Patentbox im Ressourcenausgleich gesondert berücksichtigt werden (zusätzliche Gewichtung mit Zeta-2), ist dies beim optional einzuführenden F&E-Abzug nicht der Fall. Kann ein Unternehmen beispielsweise den steuerbaren Gewinn aufgrund des erhöhten F&E-Abzuges von 1 Mio. auf 0.5 Mio. Fr. reduzieren, werden dennoch die vollen 1 Mio. Fr. nur mit dem Faktor Zeta-1 gewichtet.

Anhang 3: Tabelle zu den Margenberechnungen

Tabelle A1: Margenberechnungen aus Abb. 5, Abb. 6 und Tab. 1

		40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60
Anteil Kanton am Gewinnsteuerertrag (in %)																						
Abb. 5: Analyse GAQ																						
Marge Kanton	Basisszenario	-0.63%	-0.58%	-0.52%	-0.46%	-0.41%	-0.35%	-0.29%	-0.24%	-0.18%	-0.12%	-0.07%	-0.01%	0.04%	0.10%	0.16%	0.21%	0.27%	0.33%	0.38%	0.44%	0.50%
	Unsicherheitsbereich	0.04%	0.09%	0.15%	0.21%	0.26%	0.32%	0.38%	0.43%	0.49%	0.54%	0.60%	0.66%	0.71%	0.77%	0.83%	0.88%	0.94%	1.00%	1.05%	1.11%	1.17%
	Oberes Limit	-1.30%	-1.25%	-1.19%	-1.13%	-1.08%	-1.02%	-0.96%	-0.91%	-0.85%	-0.79%	-0.74%	-0.68%	-0.62%	-0.57%	-0.51%	-0.45%	-0.40%	-0.34%	-0.29%	-0.23%	-0.17%
Unteres Limit		-1.30%	-1.25%	-1.19%	-1.13%	-1.08%	-1.02%	-0.96%	-0.91%	-0.85%	-0.79%	-0.74%	-0.68%	-0.62%	-0.57%	-0.51%	-0.45%	-0.40%	-0.34%	-0.29%	-0.23%	-0.17%
Marge Gemeinde		3.39%	3.33%	3.28%	3.22%	3.17%	3.11%	3.05%	3.00%	2.94%	2.88%	2.83%	2.77%	2.71%	2.66%	2.60%	2.54%	2.49%	2.43%	2.37%	2.32%	2.26%
Abb. 6: Analyse Zeta-1																						
Marge Kanton	Basisszenario	-0.63%	-0.58%	-0.52%	-0.46%	-0.41%	-0.35%	-0.29%	-0.24%	-0.18%	-0.12%	-0.07%	-0.01%	0.04%	0.10%	0.16%	0.21%	0.27%	0.33%	0.38%	0.44%	0.50%
	Unsicherheitsbereich	-0.19%	-0.13%	-0.07%	-0.02%	0.04%	0.10%	0.15%	0.21%	0.26%	0.32%	0.38%	0.43%	0.49%	0.55%	0.60%	0.66%	0.72%	0.77%	0.83%	0.89%	0.94%
	Oberes Limit	-1.08%	-1.02%	-0.97%	-0.91%	-0.85%	-0.80%	-0.74%	-0.68%	-0.63%	-0.57%	-0.51%	-0.46%	-0.40%	-0.34%	-0.29%	-0.23%	-0.18%	-0.12%	-0.06%	-0.01%	0.05%
Unteres Limit		-1.08%	-1.02%	-0.97%	-0.91%	-0.85%	-0.80%	-0.74%	-0.68%	-0.63%	-0.57%	-0.51%	-0.46%	-0.40%	-0.34%	-0.29%	-0.23%	-0.18%	-0.12%	-0.06%	-0.01%	0.05%
Marge Gemeinde		3.39%	3.33%	3.28%	3.22%	3.17%	3.11%	3.05%	3.00%	2.94%	2.88%	2.83%	2.77%	2.71%	2.66%	2.60%	2.54%	2.49%	2.43%	2.37%	2.32%	2.26%
Tab. 1: Szenarioanalyse																						
Marge Kanton	Stark pessimistisch	-1.30%	-1.25%	-1.19%	-1.13%	-1.08%	-1.02%	-0.96%	-0.91%	-0.85%	-0.79%	-0.74%	-0.68%	-0.62%	-0.57%	-0.51%	-0.45%	-0.40%	-0.34%	-0.29%	-0.23%	-0.17%
	Pessimistisch	-0.97%	-0.91%	-0.85%	-0.80%	-0.74%	-0.69%	-0.63%	-0.57%	-0.52%	-0.46%	-0.40%	-0.35%	-0.29%	-0.23%	-0.18%	-0.12%	-0.06%	-0.01%	0.05%	0.11%	0.16%
	Basis	-0.63%	-0.58%	-0.52%	-0.46%	-0.41%	-0.35%	-0.29%	-0.24%	-0.18%	-0.12%	-0.07%	-0.01%	0.04%	0.10%	0.16%	0.21%	0.27%	0.33%	0.38%	0.44%	0.50%
	Optimistisch	-0.30%	-0.24%	-0.19%	-0.13%	-0.07%	-0.02%	0.04%	0.10%	0.15%	0.21%	0.27%	0.32%	0.38%	0.44%	0.49%	0.55%	0.61%	0.66%	0.72%	0.78%	0.83%
Stark optimistisch		0.04%	0.09%	0.15%	0.21%	0.26%	0.32%	0.38%	0.43%	0.49%	0.54%	0.60%	0.66%	0.71%	0.77%	0.83%	0.88%	0.94%	1.00%	1.05%	1.11%	1.17%
Marge Gemeinde		3.39%	3.33%	3.28%	3.22%	3.17%	3.11%	3.05%	3.00%	2.94%	2.88%	2.83%	2.77%	2.71%	2.66%	2.60%	2.54%	2.49%	2.43%	2.37%	2.32%	2.26%