

RENÉ MATTEOTTI

NATALIE DINI

DIREKTE ANWENDUNG DER BESTIMMUNGEN IM STEUERHARMONISIERUNGSGESETZ

Anwendung und Grenzen des StHG bei fehlender kantonaler Umsetzung

Der vorliegende Beitrag befasst sich mit der Frage, inwiefern die neuen Bestimmungen des StHG betreffend die STAF ab dem 1. Januar 2020 direkt anwendbar sind, wenn ein Kanton diese nicht rechtzeitig in seiner Steuergesetzgebung umgesetzt hat, und inwiefern vorläufige Umsetzungsverordnungen anfechtbar sind, sollten diese gegen Verfassungs- oder Harmonisierungsrecht verstossen.

1. AUSGANGSLAGE

Anlässlich der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 haben die Schweizer Stimmberechtigten die STAF mit 66,4% Ja-Stimmen angenommen. Darin enthalten sind auch die neuen Bestimmungen zum StHG.

Beim StHG handelt es sich um ein Rahmengesetz auf Bundesebene, welches mit dem Ziel der Vereinheitlichung der kantonalen Gesetzgebung Grundsätze hinsichtlich Steuerpflicht, Gegenstand und zeitlicher Bemessung der Steuern sowie des Verfahrens- und des Steuerstrafrechts aufstellt [1]. Gleichzeitig lässt es den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum, insbesondere im Bereich der Steuersätze und Steuerfreibeträge [2].

Die Kantone sind angehalten, die STAF-Massnahmen ohne Gewährung einer Übergangsfrist per 1. Januar 2020 umzusetzen. Der neue Art. 72 z Abs. 2 StHG hält fest, dass die Bestimmungen des StHG direkt Anwendung finden, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht [3]. In diesem Fall erlässt die Kantonsregierung die erforderlichen vorläufigen Vorschriften.

2. RELEVANZ DER KLAUSEL ZUR DIREKTEN ANWENDBARKEIT DES STHG

2.1 Stand der Umsetzung in den Kantonen. Aktuell konnte in rund der Hälfte der Kantone der Gesetzgebungsprozess entsprechender Steuergesetzrevisionen abgeschlos-

sen werden. In einigen Kantonen hat die (allenfalls zweite) Abstimmung noch nicht stattgefunden, oder es läuft noch eine Referendumsfrist [4]. Entsprechend steht bereits jetzt fest, dass nicht alle Kantone die Umsetzungsfrist bis zum 1. Januar 2020 einhalten können, womit in diesen Fällen die Bestimmung von Art. 72 z Abs. 2 StHG zur Anwendung gelangt.

2.2 Anwendung zwingender STAF-Massnahmen. Wie die *Tabelle* aufzeigt, enthält das StHG im Zusammenhang mit der STAF sowohl zwingende Vorschriften als auch freiwillige Massnahmen.

Hat ein Kanton seine Steuergesetzrevision nicht rechtzeitig umsetzen können, so kommen die Bestimmungen des StHG direkt zur Anwendung, sofern es sich dabei um *zwingende* Normen handelt. Dies scheint unproblematisch mit Bezug auf die Bestimmungen, die klar festgelegt sind und kaum Gestaltungsfreiräume lassen wie die Einschränkungen zum Kapitaleinlageprinzip und die Anpassungen bei der Transponierung. Liegt per 1. Januar 2020 dazu keine entsprechende kantonale Norm vor, findet das StHG direkt Anwendung.

Andere zwingende Normen bedürfen hingegen einer weiteren Konkretisierung durch den entsprechenden kantonalen Gesetzgeber, d. h. hier fehlt es dem StHG zumindest teilweise an einer direkt anwendbaren Regel. So haben die



RENÉ MATTEOTTI,
PROF. DR. IUR., LL.M.,
RECHTSANWALT, PROF.
SCHWEIZERISCHES UND
INTERNATIONALES
STEUERRECHT, UNIVERSITÄT
ZÜRICH, TAX PARTNER,
MITGLIED FACHGRUPPE
STEUERN, EXPERTSUISSE



NATALIE DINI, MLAW,
LL. M. TAXATION,
DOZENTIN AM
SCHWEIZERISCHEN
INSTITUT FÜR
STEUERRECHT SIST,
PARTNERIN,
TAX PARTNER

Kantone beispielsweise Freiheit bei der Bestimmung des Sondersatzes, bei der Höhe der Entlastungsbegrenzung (diese darf auch tiefer liegen als die vom Bund vorgegebenen 70%), beim Mechanismus zur Besteuerung bei Eintritt in die Patentbox, beim Umfang der Entlastung der Erträge in der Patentbox sowie bei der Bewertung des Goodwill usw. Das StHG äussert sich nicht zu diesen Auslegungsfragen, sondern sieht, falls die STAF-Massnahmen per 1. Januar 2020 noch nicht in Kraft gesetzt werden können, eine Delegation der Regelungsbefugnisse an die kantonale Exekutive vor, indem die jeweilige Kantonsregierung aufgefordert wird, die notwendigen vorläufigen Vorschriften zu bestimmen. Es handelt sich dabei um einen klaren Auftrag zum Erlass entsprechender Vorschriften und nicht bloss um eine Kompetenznorm [5].

In Anbetracht des Umstands, dass eine Vielzahl der Kantone die zwingenden STAF-Massnahmen nicht rechtzeitig umsetzen kann, sind die Bestimmungen von Art. 72 z Abs. 2 StHG zur direkten Anwendbarkeit und insbesondere der Auftrag an die Kantonsregierungen zum Erlass von entsprechenden kantonalen Regelungen bedeutsam.

2.3 Zwei kantonale Beispiele. Es ist damit zu rechnen, dass die betroffenen Kantone die erforderlichen vorläufigen Bestimmungen im Rahmen eines Regierungsratsbeschlusses oder mittels rückwirkender Inkraftsetzung der kantonalen Bestimmungen erlassen werden.

So hat beispielsweise der Regierungsrat des Kantons *Nidwalden* mit Blick auf ein mögliches Referendum der Grünen, welches die Umsetzung der Steuergesetzrevision im Kanton *Nidwalden* verzögern könnte, bereits vorsorglich eine Einführungsverordnung zu den STAF-Massnahmen entworfen, die als Grundsatz festhält, dass das StHG ab dem 1. Januar 2020 direkt Anwendung findet. Darüber hinaus regelt die Einführungsverordnung unter anderem auch die Höhe des Sondersteuersatzes sowie den Mechanismus für den Eintritt in die Patentbox [6].

Im Kanton *Bern* wurde die Steuergesetzrevision anlässlich der Abstimmung vom 25. November 2018 vom Stimmvolk abgelehnt. Als Antwort darauf hat der Regierungsrat beschlossen, seine angepasste Steuergesetzrevision 2021 in zwei Schritten umzusetzen. Dabei sollen die STAF-Bestimmungen rückwirkend per 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt werden, womit sich der Erlass einer Verordnung durch den Regierungsrat erübrigt. Der Regierungsrat hält fest, diese Rückwirkung sei rechtlich zulässig, da es sich um eine begünstigende Rückwirkung handelt. Um im interkantonalen Vergleich wettbewerbsfähig zu sein, beantragt der Regierungsrat im Grundsatz nicht nur die Umsetzung der zwingenden Massnahmen, sondern eine maximale Nutzung der neuen Möglichkeiten, so z. B. auch die Einführung des fakultativen zusätzlichen Abzugs von F & E-Aufwendungen sowie eine Entlastung bei der Kapitalsteuer [7].

3. GRENZEN DER KANTONALEN UMSETZUNGSFREIHEITEN

3.1 Prinzip der Gewaltenteilung und Legalitätsprinzip. Wie bereits dargelegt wurde, finden die zwingenden Bestim-

mungen des StHG ab dem 1. Januar 2020 direkt Anwendung, wobei es bei der Mehrzahl der STAF-Massnahmen einer Konkretisierung durch die Kantone bedarf. Aus diesem Grund werden die Kantonsregierungen aufgefordert, die notwendigen vorläufigen Bestimmungen zu erlassen, ohne dabei das ordentliche Gesetzgebungsverfahren zu durchlaufen. Konkret wird vorliegend ein Exekutivorgan (die Kantonsregierung) zum vorläufigen Erlass entsprechender Vorschriften ermächtigt bzw. verpflichtet [8]. Eine Delegation an die Exekutive zum Erlass einer Verordnung stellt einerseits ein Durchbrechen des Gewaltenteilungsprinzips dar und führt andererseits durch das Ausschliessen des Referendums zu einer Einschränkung der demokratischen Mitwirkungsrechte [9]. Das Legalitätsprinzip verlangt gemäss Art. 127 Abs. 1 BV und Art. 164 Abs. 1 BV, dass die wesentlichen Elemente einer Besteuerung, d. h. Steuersubjekt, Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage, in einem formellen, generell-abstrakten Gesetz zu regeln sind. Im Falle einer Delegation an den Verordnungsgeber muss das Gesetz «zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlage selber festlegen» [10]. Damit wird klar, dass trotz Erlass vorläufiger Vorschriften durch die Kantonsregierung der eigentliche Gesetzgebungsauftrag gemäss Art. 72 z Abs. 1 StHG bestehen bleibt.

Die in Art. 72 z Abs. 2 StHG enthaltene Kompetenz der Kantonsregierung, vorläufig die notwendigen Bestimmungen zu erlassen, stellt einen schwerwiegenden Eingriff in das Legalitätsprinzip dar. Dies gilt umso mehr, als es sich bei der STAF und den kantonalen Umsetzungsgesetzgebungen um politisch kontrovers diskutierte Gesetzgebungsprojekte handelt. Es stellt sich deswegen die Frage, an welchen Prinzipien sich ein Kanton zu orientieren hat, dessen Steuergesetzrevision Schiffbruch erleidet. So hat z. B. das Berner Stimmvolk die erste Vorlage zur Steuergesetzrevision 2019 des Kantons *Bern* mit rund 54% Nein-Stimmen abgelehnt. Der Berner Regierungsrat sieht den Grund für die Ablehnung in der fehlenden Akzeptanz der Bevölkerung, die Unternehmenssteuern zu senken, und will daher die neue Vorlage auf die wesentlichen Massnahmen reduzieren. Gleichzeitig möchte der Kanton aber die Ersatzmassnahmen der STAF nutzen und insbesondere die Patentbox und den zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen einführen [11].

Ist eine kantonale Vorlage gescheitert, steht die Kantonsregierung vor der Aufgabe, die zwingenden Bestimmungen des StHG umzusetzen. Dabei kann sie einen möglichst konservativen Ansatz wählen, indem nur die zwingenden Massnahmen umgesetzt und diese im Rahmen des vorhandenen Spielraums tendenziell unattraktiv ausgestaltet werden, um so dem mutmasslichen Volkswillen zu entsprechen [12]. So würde sie namentlich die Ermässigung im Rahmen der Patentbox auf das Minimum beschränken, auf den zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen und die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung verzichten und den Sondersatz zur Besteuerung stiller Reserven beim Statuswechsel im Vergleich zum ordentlichen Satz nur mässig reduzieren. Bei diesem Vorgehen läuft die Kantonsregierung aber Gefahr, dass ihr Kanton im interkantonalen Vergleich nicht mehr wettbewerbsfähig ist. Ein anderer Ansatz wäre, sich an die

Tabelle: **ART. 72 Z ABS. 2 StHG: ZWINGENDE UND FREIWILLIGE MASSNAHMEN**

Zwingende Massnahmen StHG	Freiwillige Massnahmen StHG
Abschaffung Statusgesellschaften mit Sondersatzlösung als Übergangsbestimmung (Aufhebung des Art. 28 Abs. 2–5; Art. 78 g)	Zusätzliche Abzüge für F&E (Art. 25 a bzw. Art. 10 a)
Patentbox (Art. 24 a und 24 b bzw. Art. 8 a)	Abzug für Eigenfinanzierung (Art. 25 a ^{bis})
Entlastungsbegrenzung von max. 70% (Art. 25 b)	Anpassungen bei Kapitalsteuer (Art. 29 Abs. 3)
Aufdeckung stiller Reserven (Art. 24 c)	
Erhöhte Dividendenbesteuerung (Art. 7 und Art. 8 Abs. 2 ^{quinquies})	
Einschränkung beim Kapitaleinlageprinzip (Art. 7 b)	
Anpassungen bei Transponierung (Art. 71 Abs. 1 Bst. b)	

vom StHG – soweit vorhanden – vorgezeichneten Lösungen zu halten. In diesem Fall würde der Kanton z. B. bei der Patentbox die maximale Ermässigung von 90% und auch die maximale Entlastungsbegrenzung von 70% gemäss StHG-Vorgabe vorsehen [13]. Anders als bei der Patentbox gibt es aber für die Sondersatzbesteuerung keine harmonisierungsrechtliche Auffanglösung.

3.2 Konsequenzen für die Kantonsregierungen. Beim Erlass einer Verordnung ist die Kantonsregierung gestützt auf Art. 5 BV an die gesamte Rechtsordnung gebunden. Dazu gehören insbesondere die verfassungsrechtlichen und harmonisierungsrechtlichen Vorgaben. Dies führt nach unserer Auffassung zu folgenden Konsequenzen:

1. Art. 72 z Abs. 2 StHG räumt der Kantonsregierung keine Kompetenz ein, im Rahmen des vorläufigen Erlasses einer Regierungsratsverordnung, die vom StHG enthaltenen freiwilligen Massnahmen auf dem Verordnungsweg einzuführen. Die Kantonsregierung darf nämlich nur insoweit legislieren, als das geltende kantonale Recht den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben widerspricht [14]. Ein kantonales Steuergesetz, das keinen zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwand gemäss Art. 25 a StHG oder eine Ermässigung bei der Kapitalsteuer nach Art. 29 Abs. 3 StHG enthält, erweist sich nicht als harmonisierungswidrig. Es ist somit Aufgabe des kantonalen Gesetzgebers (und nicht der Kantonsregierung), einen zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen einzuführen. Eine spätere rückwirkende Inkraftsetzung erscheint aufgrund der kurzen Frist, die dem kantonalen Gesetzgeber bei der Umsetzung der STAF anberaumt worden ist, verfassungsrechtlich zulässig.

2. In Bezug auf die zwingenden Bestimmungen der STAF hat sich die Kantonsregierung aufgrund des Gewaltenteilungs- und Legalitätsprinzips an die harmonisierungsrechtlichen Auffanglösungen zu halten. Dies bedeutet, dass sie bei der Patentbox eine Ermässigung von 90% und eine maximale steuerliche Entlastung von 70% gewähren sowie eine Besteuerung der für die Teilbesteuerung qualifizierenden Dividenden im Umfang von 50% vorsehen sollte. Eine Berufung auf den mutmasslichen gesetzgeberischen Willen, um für die Steuerpflichtigen nachteiligere Lösungen vorzusehen, erscheint problematisch, da es praktisch unmöglich ist, festzustellen, warum der Stimmbürger einer kantonalen Vor-

lage nicht zugestimmt hat [15]. In Bezug auf den Eintritt in die Patentbox bedeutet dies allerdings auch, dass sich die Kantonsregierung an die im StHG enthaltene unattraktive Grundlösung halten sollte, bei welcher bereits im Zeitpunkt des Boxeintritts über die bisherigen steuerwirksamen F&E-Aufwendungen zum ordentlichen Steuersatz abgerechnet werden muss [16]. Dem kantonalen Gesetzgeber steht es frei, nachträglich eine von der Kantonsregierung abweichende Implementierung der STAF vorzunehmen. In Bezug auf eine allfällige rückwirkende Inkraftsetzung ist zu beachten, dass der verfassungsrechtlich verankerte Grundsatz der Rechtssicherheit eine rückwirkende Inkraftsetzung von belastenden Steuernormen grundsätzlich nicht zulässt. Das rückwirkende Inkraftsetzen harmonisierungskonformer, günstigerer Regelungen erscheint demgegenüber insbesondere dann verfassungsrechtlich zulässig, wenn sich die Rückwirkung in zeitlicher Hinsicht als massvoll erweist [17].

3. In Bezug auf das Festsetzen des Sondersatzes gemäss Art. 78 g StHG hat die Kantonsregierung aufgrund von Art. 5 BV das gesetzgeberische Ziel sowie den aus dem Rechtssicherheitsprinzip abgeleiteten Grundsatz des schonenden Rechtsübergangs zu berücksichtigen. Der Sondersatz soll verhindern, dass die bisherigen stillen Reserven (inkl. Goodwill), welche nicht mit latenten Gewinnsteuern belastet waren, durch das Abschaffen der Steuerprivilegien auf einen Schlag einer ordentlichen Besteuerung unterworfen werden. Ein solcher Fiskalschock wäre aus Gründen der Rechtssicherheit verfassungsrechtlich höchst problematisch, da die betroffenen Gesellschaften ihre Aktivitäten, die zur Bildung von stillen Reserven und Goodwill geführt haben, im Vertrauen auf die bisher geltende Unternehmensbesteuerung ausgeübt haben [18]. Sondersteuersätze, welche das Ziel des schonenden Rechtsübergangs verfehlen, erweisen sich als verfassungs- und harmonisierungswidrig.

3.3 Harmonisierungs- oder verfassungswidrige Verordnungen. Es stellt sich die Frage, welche rechtlichen Möglichkeiten die betroffenen Steuerpflichtigen haben, um gegen eine belastende harmonisierungs- oder verfassungswidrige Bestimmung einer von der Kantonsregierung erlassenen Verordnung vorzugehen.

In diesem Zusammenhang ist der Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts zu beachten, wonach

das übergeordnete Bundesrecht den Vorrang genießt. Eine Folge davon ist, dass dem Bundesrecht entgegenstehendes kantonales Recht ungültig ist. Gewisse Kantone weisen daher in ihren Kantonsverfassungen die kantonalen Gerichte und bisweilen auch die Kantonsregierung an, kantonale Erlasse nicht anzuwenden, sofern diese gegen Bundesrecht verstossen [19].

Als generell-abstrakte Anordnung kann eine kantonale Verordnung mit Aussenwirkung – so z. B. eine Verordnung der Kantonsregierung zur Umsetzung von STAF-Massnahmen – zunächst der abstrakten Normenkontrolle unterliegen, sofern dies nach kantonalem Recht vorgesehen ist [20]. Sieht der jeweilige Kanton kein kantonales Verfahren der abstrakten Normenkontrolle vor, fehlt es an der Möglichkeit eines kantonalen Rechtsmittels und die beschwerdeberechtigte Person kann unmittelbar mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gelangen, wobei die Beschwerde innert 30 Tagen seit der amtlichen Publikation des Erlasses zu erfolgen hat [21].

Beschwerdeberechtigt ist jede Person, die vom Erlass virtuell berührt ist, d. h. in absehbarer Zeit mit minimaler Wahrscheinlichkeit früher oder später in ihren schutzwürdigen eigenen Interessen unmittelbar betroffen sein könnte [22]. Damit ist zunächst vorausgesetzt, dass die beschwerdeführende Person im Kanton, in welchem die angefochtene Bestimmung erlassen wurde, wohnhaft ist. Wird ein Erlass im Bereich der direkten Steuern angefochten, muss die anfechtende Person im betroffenen Kanton steuerpflichtig sein. Im vorliegend interessierenden Kontext hielt das Bundesgericht wiederholt fest, dass «jeder Steuerpflichtige [...] die Missachtung der verfassungsrechtlichen Grundzüge im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle rügen können [muss], selbst wenn sich ein andern Steuerpflichtigen gewährter Vorteil nicht unmittelbar zu seinem Nachteil auswirkt» [23]. Daraus folgt, dass eine steuerpflichtige Person eine Umsetzungsverordnung der Kantonsregierung einer abstrakten Normenkontrolle zuführen kann, auch wenn sie durch die angefochtenen Bestimmungen nicht benachteiligt wird, sofern sie von dieser mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit betroffen ist oder dies in absehbarer Zeit sein könnte.

Von der abstrakten ist die konkrete bzw. inzidente Normenkontrolle zu unterscheiden, bei welcher das Gericht in einem konkreten Anwendungsfall prüft, ob ein individuell-konkreter Hoheitsakt auf einer rechtswidrigen Norm beruht [24]. Die Beschwerdemöglichkeit gegen einen konkreten Einzelakt oder Einzelentscheid ist vor allem auch dann relevant, wenn die Beschwerdefrist für eine abstrakte Anfechtung bereits verstrichen ist.

In der Praxis wirken sich harmonisierungswidrige Bestimmungen öfters nicht zulasten, sondern zugunsten der Steuerpflichtigen aus. Wie vorangehend festgehalten, ist eine solche Bestimmung grundsätzlich aufgrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts nichtig. Es ist anzunehmen, dass eine steuerpflichtige Person eine Veranlagungsverfügung, welche sich zu ihren Gunsten auswirkt, im Rahmen der konkreten Normenkontrolle nicht anfechten wird. Mutmasslich wird auch die anwendende Steuerbehörde nicht gegen ihren eigenen Entscheid vorgehen, womit es im Ergebnis an einem letztinstanzlichen kantonalen Entscheid mangelt, ohne welchen der Bund über die Eidgenössische Steuerverwaltung auch nicht den Rechtsweg beschreiten kann. In solchen Fällen entstehen eigentliche «Kontrolllücken, wenn die bundesrechtswidrige kantonale Norm nicht im Rahmen einer vorgängigen abstrakten Normenkontrolle aufgehoben worden ist» [25].

4. FAZIT

Die diversen kantonalen Vorlagen haben gezeigt, dass die Kantone unter Berücksichtigung ihrer lokalen Bedürfnisse von den Gestaltungsfreiräumen, welche sie vom StHG im Zusammenhang mit der Umsetzung der STAF-Massnahmen erhalten, umfassend Gebrauch machen. Im Ergebnis werden die STAF-Massnahmen in den Kantonen sehr unterschiedlich umgesetzt, und der interkantonale Steuerwettbewerb wird weiter angekurbelt. Es bleibt abzuwarten, wie die Kantonsregierungen in den Fällen einer fehlenden rechtzeitigen Steuergesetzrevision von der an sie delegierten Gesetzgebungskompetenz Gebrauch machen und wie die betroffenen Steuerpflichtigen reagieren, wenn sie mit den (vorläufigen) Normen und Auslegungsvarianten auf Verordnungsebene nicht einverstanden sind.

Den Steuerpflichtigen wird empfohlen, die konkrete Umsetzung der STAF in ihrem jeweiligen Kanton genau zu prüfen und allfällige Auslegungsfragen mit den zuständigen Steuerbehörden im Vorfeld zu klären. Es ist davon auszugehen, dass insbesondere mobile Unternehmen mit wenig Infrastruktur, wie dies typischerweise bei den altrechtlichen Statusgesellschaften öfters der Fall sein dürfte, eine Sitzverlegung in einen anderen Kanton in Betracht ziehen, sofern der jetzige Sitzkanton die STAF-Massnahmen zu konservativ umsetzt, ohne gleichzeitig den Gewinnsteuersatz zu senken, oder wenn aufgrund fehlender Steuergesetzrevision eine zu hohe Rechtsunsicherheit besteht. ■

Anmerkungen: 1) Art. 129 BV. 2) Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 10 Ziff. 1.3.1. 3) Derogatorische Kraft des Bundesrechts gemäss Art. 49 Abs. 1 BV. 4) Im Zeitpunkt des Erscheinens dieses Beitrags sind dies die Kantone AG, AI, AR, BE, BL, GR, JU, NW, SO, TG, TI, VS. 5) BGE 131 I 291 ff., E. 2.6; BGE 128 II 66 ff., E. 5 a; Hunziker, S., in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, StHG 72 N 25 a; Cavelti, U., Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten, in: FStR 2004/2, S. 108; Kneubühler, A. Durchsetzung der Steuerharmonisierung, in: ASA 69 (2000), S. 243 f.; Greminger, B.J., in: Zweifel, M., Athanas, P. (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Auflage, Zürich 2002, StHG 72 N 25 a. 6) Einführungsverordnung zum Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung des Kantons Nidwalden; Entwurf vom 18. Juli 2019. 7) Vortrag des Regierungsrates des Kantons Bern an den Grossen Rat zur Änderung des Steuergesetzes (Steuergesetzrevision 2021) vom 28. August 2019. 8) Siehe hierzu Anm. 5. 9) Häfelin, U., Haller, W., Keller, H., Thurnherr, D., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Auflage, Zürich 2016, N 1157. 10) BGE 125 I 182 ff., E. 4a. 11) Medienmitteilung des Regierungsrates des Kantons Bern vom 4. April 2019 betreffend Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens zur Steuergesetzrevision 2021. 12) Zur Problematik betreffend die Ermittlung des Volkswillens siehe: Matteotti, R., Steuergerichtigkeit und Rechtsfortbildung, Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten

Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Habil. Bern 2006, S. 406 ff. 13) So vertreten z. B. auch S. Oesterheld und S. Schreiber die nach Ansicht der Autoren korrekte Auffassung, dass im Bereich der unmittelbaren Anwendung des StHG eine für den Steuerpflichtigen ungünstigere Umsetzung (z. B. bei der Patentbox eine tiefere Ermässigung als 90%) im Lichte des Legalitätsprinzips als problematisch erscheint. Siehe: Unterlagen zum fisca-Seminar Praktische Auswirkungen Steuerreform (SV17/STAF) vom 4. September 2019, Folie 53. 14) Vgl. Hunziker, StHG 72 N 24, m. w. N. 15) Siehe hierzu Anm. 12. 16) Altdorfer, J. B., Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox, in: ASA 88 (2019), S. 111. 17) Matteotti, R., Verzugszinsen mit Strafcharakter im Verrechnungssteuerrecht, in: ASA 85 (2016/17), S. 135 f.; Tschannen, P., Zimmerli, U., Müller, M., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 24 N 26; Häfelin, U., Müller, G., Uhlmann, F., Allgemeines Verwaltungsrecht 7. Auflage, Zürich 2016, N 270 m. w. N. 18) Matteotti, R., Verfassungsrechtliche und steuersystematische Überlegungen zur Aufdeckung von stillen Reserven und des Unternehmenswerts bei Wegfall des privilegierten Steuerstatus im Zuge der Unternehmenssteuerreform III, Gutachten für Economiesuisse, Expertsuisse und Swiss Holdings, S. 11 f.; ders., Die Unternehmenssteuerreform in der Schweiz – eine erste Würdigung des bundesrätlichen Gesetzesentwurfs, in: ASA 86 (2017/18), S. 603; ders. Fairness im Steuerrecht – Schlaglichter auf Anspruch und Wirklichkeit in laufenden Steuerreformvorhaben, in: ASA 84 (2015/16), S. 75 f. 19) So z. B. die Kantone Aargau, Nidwalden, Solothurn und Zürich. Siehe dazu auch Häfelin, Haller, Keller, N 2082. 20) Vgl. zur abstrakten Normenkontrolle

im Allgemeinen: Kiener, R., Rütsche, B., Kuhn, M., Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich 2015, N 1720 ff. Die Kantone sind weder durch die Verfassung noch durch irgendein Bundesgesetz angehalten, ein Verfahren zur abstrakten Normenkontrolle ihrer Erlasse bereit zu halten (BGE 142 I 99 ff., E. 1.1). Der Kanton Zürich beschränkt z. B. die Möglichkeit einer abstrakten Normenkontrolle auf kantonale Verordnungen (§ 19 Abs. 1 lit. d VRG/ZH). 21) Art. 101 BGG. Sofern das kantonale Recht vorsieht, dass ein Erlass «jederzeit» einer abstrakten Normenkontrolle zugeführt werden kann (so namentlich § 70 VRPG/AG), muss das kantonale Rechtsmittel innert 30 Tagen seit Inkrafttreten des fraglichen Erlasses ergriffen werden, um das Recht zu wahren, den kantonalen Rechtsmittelentscheid an das Bundesgericht weiterziehen zu können (vgl. BGE 137 I 107 ff., E. 1.4.2. und 1.4.4). 22) Statt vieler BGE 133 I 206 ff., E. 2.1 und BGE 141 I 78 ff. E. 3.1. 23) Urteil BGR 2C_62/2008 vom 25. September 2009, E. 2.1. Diese Rechtsprechung gilt nicht nur für die Fälle, bei welchen der Steuertarif als solcher betroffen ist, sondern auch dann, wenn «eine Bestimmung den steuerbaren Anteil gewisser Einkunftsarten festlegt und die den Empfänger solcher Einkünfte im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen in unzulässiger Weise begünstigen kann» (Urteil BGR 2C_519/2015 vom 12. Januar 2017 [= BGE 143 I 137], E. 1.2.2). Vgl. dazu auch: Locher, P., Steuerharmonisierung – Quo vadis?, in: ASA 79/5, S. 438 f.; ders., Steuerharmonisierung Aufgaben und Möglichkeiten der Steuerjustiz, in: ASA 85/1–2, S. 9 f. 24) Vgl. zur konkreten Normenkontrolle im Allgemeinen: Kiener, Rütsche, Kuhn, N 1760 ff. 25) Die Steuerharmonisierung, Steuerinformationen herausgegeben von der SSK, Ziffer 6.1.