

Erste Überlegungen zum Entwurf für die Unternehmenssteuerreform III

Den Anstoss zur Unternehmenssteuerreform III gab einerseits der Konflikt mit der EU über die Besteuerung von Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus und andererseits das Ziel, die OECD-Standards zu erfüllen. Das umfangreiche Reformprojekt befindet sich aktuell in der Vernehmlassung. Kernpunkte sind verschiedene steuerliche Massnahmen sowie eine Anpassung der Ausgleichszahlungen des Bundes. Der Entwurf vermag insgesamt zu überzeugen. Gewisse Aspekte dürften aber auf Kritik stossen. Dazu gehören die zu wenig gezielten Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Kantone, das komplexe System für den Schutzzinsabzug sowie die Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Wertschriften.



Mit der Aufhebung der kantonalen Steuerstatus werden mehrere Kantone gezwungen sein, ihren Gewinnsteuersatz deutlich zu senken. Neuenburg geht mit einem Satz von 15,7% voraus. Foto: Keystone

Der Widerstand der Europäischen Kommission gegen die steuerliche Sonderbehandlung gewisser Unternehmenskategorien in verschiedenen Kantonen löste in der Schweiz eine Debatte aus (siehe *Kasten 1*). Der Bund entschied sich für einen «Dialog» mit der EU, ohne jedoch formelle Verhandlungen aufzunehmen. Die Europäische Kommission, die sich ihrer rechtlich problematischen Argumentation offensichtlich bewusst war, änderte in der Folge ihren Forderungskatalog und verlangte von der Schweiz 2010, sich an den EU-Verhaltenskodex zur

Unternehmensbesteuerung zu halten. Dieser enthält Grundsätze gegen einen schädlichen Steuerwettbewerb, die sich am OECD-Bericht von 1998 orientieren. Der Kodex verbietet insbesondere das *Ring-Fencing*, also die steuerliche Ungleichbehandlung von Erträgen aus dem In- bzw. Ausland, wie dies bei den kritisierten kantonalen Steuerregimen der Fall ist.

In der Zwischenzeit verstärkte die OECD ihre Bemühungen in diese Richtung. Nach dem Bericht von 1998 verfassten die OECD und namentlich das *Global Forum on Taxation* weitere Arbeiten zur Besteuerung multinationaler Unternehmen. Ab 2012 sorgten mehrere multinationale Konzerne insbesondere aus dem digitalen Sektor für Skandale, als sich herausstellte, dass sie effektiv kaum Steuern bezahlen. Diese Problematik schlug in den Medien hohe Wellen und war schliesslich Auslöser des OECD-Programms *Base Erosion Profit Shifting (Beps)*. Es bekämpft die doppelte Nichtbesteuerung, aggressive Steuerpraktiken sowie missbräuchliche Methoden bei den Verrechnungspreisen. Erneut



Xavier Oberson
Rechtsanwalt und
Professor an der Universität Genf

geriet die Schweiz – diesmal neben weiteren Staaten – aufgrund der steuerlichen Sonderbehandlung gewisser Unternehmenskategorien in die Kritik.

Die Schweiz hat parallel dazu Arbeiten für eine Neugestaltung der Unternehmensbesteuerung lanciert und insbesondere das System der kantonalen Steuerregime einer gründlichen Prüfung unterzogen.¹ Am 1. Juli 2014 setzten die Schweiz und die EU eine gemeinsame Erklärung auf, die den Steuerstreit beendete und damit die Bestrebungen des Bundes und den Fortschritt seiner Arbeiten zur Anpassung der Unternehmensbesteuerung anerkannte. Die Schweiz hat am Ende der grundsätzlichen Abschaffung der kantonalen Steuerregime zugestimmt. Dies war auch der Ausgangspunkt der umfassenden Unternehmenssteuerreform III, für die soeben das Vernehmlassungsverfahren eröffnet wurde.²

Grundzüge des Entwurfs

Am 19. September 2014 eröffnete das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) das Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III). Diese ehrgeizige Reform sieht verschiedene *steuerpolitische* Massnahmen vor:

- Abschaffung der kantonalen Steuerstatus;
- Einführung einer Lizenzbox;
- zinsbereinigte Gewinnsteuer (Schutz-zinsabzug);
- Anpassung der Kapitalsteuer;
- Regelung für die Aufdeckung stiller Reserven;
- Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital;
- Anpassungen bei der Verlustverrechnung;
- Anpassungen beim Beteiligungsabzug;
- Einführung einer Kapitalgewinnsteuer auf Wertschriften;
- Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren auf Dividenden.

Ausserdem werden verschiedene Lösungen für die Ausgleichszahlungen des Bundes geprüft, wie eine Anpassung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen oder des Ressourcenausgleichs.

Abschaffung der kantonalen Steuerregime

Diese Massnahme ist eine logische Reaktion auf den internationalen Druck gegenüber der Schweiz. Der Status der *Domizilgesellschaft* (d.h. einer Gesellschaft, die in der Schweiz

grundsätzlich keine Geschäftstätigkeit ausübt) oder der Status der *Gemischten Gesellschaft* (die ihre Geschäftstätigkeit vorwiegend im Ausland ausübt) sind Fälle von Ring-Fencing, die weder mit dem EU-Recht (Verhaltenskodex) noch mit den OECD-Grundsätzen vereinbar sind. Bei einem solchen System werden im Ausland erwirtschaftete Gewinne deutlich tiefer besteuert als solche aus der Schweiz. Weniger eindeutig scheint uns die Frage der *Holdingsgesellschaften* mit kantonalem Steuerstatus. Der Grundgedanke des Systems besteht darin, eine wirtschaftliche Dreifachbelastung zu vermeiden (Steuer auf dem Gewinn der Niederlassung, auf der Dividende bei der Ausschüttung und auf dem Gewinn der Muttergesellschaft) – ein Ziel, das international anerkannt ist. Die Kritik richtet sich gegen eine vollständige Steuerbefreiung, von der die kantonalen Holdings profitieren, falls sie die entsprechenden rechtlichen Bedingungen erfüllen: Damit müssen sie auf Gewinnen aus ihrer Geschäftstätigkeit (z.B. Lizenzgebühren, Zinsen) nur Bundessteuern entrichten. Meines Erachtens ist die Behandlung der kantonalen Holdings vergleichbar mit dem System der Lizenzbox, das – zumindest vorderhand – toleriert wird. Denn bei der für diese Einnahmen geltenden tieferen Besteuerung spielt die Herkunft des Gewinns keine Rolle.

Lizenzbox

Bei dieser Massnahme wird eine bestimmte Kategorie von Erträgen – Gewinne aus Immaterialgüterrechten – nicht mit dem ordentlichen Satz, sondern privilegiert besteuert. Das Hauptziel besteht darin, Forschung und Entwicklung zu fördern. Das Abgrenzungskriterium ist nicht problematisch, da hier nicht nach der geografischen Herkunft der Erträge unterschieden wird, sondern aufgrund ihrer rechtlichen Einordnung. Gegenwärtig scheint dieses Verfahren im EU-Recht zulässig. Das Beps-Projekt der OECD wird jedoch genaue Substanzanforderungen enthalten, d.h., das Unternehmen muss massgeblich zu einer Erfindung beigetragen haben.³ Der Entwurf des Bundesrates sieht eine Ermässigung von höchstens 80% für die Berechnung des steuerbaren Gewinns aus «Lizenzentnahmen» vor.

Zinsbereinigte Gewinnsteuer

Der Grundgedanke dieser Änderung besteht darin, Eigen- und Fremdkapital steuerlich gleichzubehandeln. Mit anderen Worten: Der Entwurf erweitert in gewisser Weise die Abzüge für Fremdkapitalzinsen auf den Schutzzinsabzug für Eigenkapital.

Kasten 1

Der Konflikt mit der Europäischen Union

Alles nahm am 26. September 2005 seinen Anfang. Damals erhielt die Eidgenossenschaft ein Schreiben von der Europäischen Kommission, in dem sie Auskunft zu «bestimmten kantonalen Steuerregimen für Unternehmen» verlangte. Nach der Prüfung der bundesrätlichen Antwort teilte die Europäische Kommission im Februar 2007 dem Bundesrat mit, dass sie die Behandlung gewisser Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus beanstandete (Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften). In den Augen der Europäischen Kommission ist diese Art von Steuerstatus nicht mit dem Freihandelsabkommen (FHA) vom 22. Juli 1972 zwischen der EU und der Schweiz^a vereinbar. Ein solcher Status besteht im Allgemeinen darin, dass ein selektiver, vom ordentlichen System abweichender Besteuerungsmechanismus zur Anwendung kommt, namentlich indem Erträge aus dem Ausland vorteilhafter besteuert werden als solche aus der Schweiz. Die Europäische Kommission sieht darin eine Wettbewerbsverzerrung gegenüber der EU in Form einer unzulässigen staatlichen Beihilfe. Rechtlich scheint dieses Argument kaum haltbar zu sein. Das FHA ist ein klassisches Abkommen aus den 1970er-Jahren, in dem es im Wesentlichen um den Warenverkehr geht. Weder im Buchstaben noch im Geist erstreckt sich das Abkommen auf die Unternehmensbesteuerung. Eine Auslegung des Abkommens nach Treu und Glauben auf der Grundlage des Wiener Übereinkommens legt den Schluss nahe, dass die Frage der Besteuerung aufgrund eines Steuerstatus nicht in den Geltungsbereich des Abkommens fällt – schon allein deshalb, weil dieses System in den 1970er-Jahren bereits existierte.^b

a SR 0.632.401.

b Siehe auch Oberson, Xavier (2014): Précis de droit fiscal international, Bern, 4. Auflage, S. 91ff.

Im Wesentlichen sind künftig Zinsabzüge auch für Eigenkapital zulässig, gegebenenfalls nach Abzug eines Verlusts und verschiedener Korrekturposten (insbesondere Abzug der nicht betriebsnotwendigen Aktiven). Der Schutzzinsabzug soll regelmässig der Marktentwicklung angepasst werden.⁴

Anpassungen bei der Kapitalsteuer

Der Entwurf sieht die Möglichkeit vor, dass die Kantone Eigenkapital, das im Zusammenhang mit Beteiligungen, Immaterialgüterrechten und Darlehen an Konzerngesellschaften steht, auch bei der Kapitalsteuer reduziert besteuern können. Damit wird berücksichtigt, dass Gesellschaften, die bei der Gewinnsteuer einem kantonalen Steuerstatus unterstehen, im bisherigen Recht ebenfalls von einem reduzierten Satz bei der Kapitalsteuer profitieren.

Aufdeckung stiller Reserven

Beim Übergang zur ordentlichen Besteuerung ist vorgesehen, die bestehenden

stillen Reserven zu berücksichtigen. Besteuert werden sollen nur Erträge, die auf Wertzuwachs entfallen, der während der Dauer einer ordentlichen Steuerpflicht in der Schweiz entstanden ist.⁵ Die Unternehmen können somit stille Reserven – einschliesslich des selbst geschaffenen Goodwills (Unternehmensmehrwert) – neu bei Beginn der Steuerpflicht steuerneutral in der Steuerbilanz aufdecken. Diese Reserven können in der Folge gemäss den einschlägigen Grundsätzen abgeschrieben werden.

Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital

Diese Massnahme senkt tendenziell die Steuerbelastung bei der Schaffung von Eigenkapital. Sie trägt ebenso wie der Schutzzinsabzug zur Gleichbehandlung der verschiedenen Finanzierungsarten von Unternehmen bei.⁶

Anpassungen bei der Verlustverrechnung

Die zeitliche Beschränkung auf sieben Jahre wird aufgehoben. Verluste können somit neu zeitlich unbeschränkt abgezogen werden.

Anpassungen beim Beteiligungsabzug

Mit dem neuen System würde die indirekte Freistellung der Beteiligungserträge geändert. Anders als in den meisten Nachbarländern sieht das geltende Recht eine Ermässigung der normalerweise geschuldeten Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus Beteiligungen zum gesamten Reingewinn vor.⁷ Der Entwurf schlägt eine direkte Freistellung einschliesslich der Kapitalgewinne aus Beteiligungen vor, vergleichbar mit der niederländischen *Participation Exemption*.⁸ Eine Ausnahme wird für die Kapitalgewinne von Banken aus dem Umlaufvermögen eingeführt.

Kapitalgewinnsteuer auf Wertschriften

Eine weitere zentrale Massnahme des Reformentwurfs ist die Besteuerung privater Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen. Kapitalverluste können entsprechend verrechnet und vorgetragen werden, aber nur mit Kapitalgewinnen. Das Gesetz würde unterscheiden zwischen Kapitalgewinnen aus Beteiligungsrechten, die zu 70% besteuert werden, und Kapitalgewinnen, die in vollem Umfang steuerbar sind.⁹ Dieselbe Unterscheidung gilt für die Verrechnung von Kapitalverlusten.¹⁰

Kasten 2

Einschätzung des Entwurfs und Vorschläge

Der im September 2014 vorgelegte Reformentwurf ist ehrgeizig. Die zentrale Massnahme besteht als Reaktion auf den internationalen Druck darin, die kantonalen Steuerstatus abzuschaffen. Diese an sich unumgängliche Massnahme wird je nach Kanton unterschiedliche Auswirkungen haben. Viele Kantone werden gezwungen sein, ihren Gewinnsteuersatz deutlich zu senken, beispielsweise Genf (die Rede ist von einer Senkung auf 13%), Waadt (Senkung auf 13,8%) oder Freiburg. Der Kanton Neuenburg geht mit einem Satz von 15,7% voraus. Ausgleichsmassnahmen durch den Bund, insbesondere im Rahmen der NFA-Reform, sind in diesem Zusammenhang unabdingbar. Umstrittener ist die Grundidee des Entwurfs, Ausgleichszahlungen an alle Kantone und nicht nur gezielt an die am stärksten betroffenen Kantone zu entrichten.

In Sinne einer Anpassung an die internationale Entwicklung übernimmt der Entwurf im Ausland erprobte Massnahmen: die Lizenzbox und den Schutzzinsabzug. Zu bedenken ist dabei, dass die OECD ihre Arbeiten noch nicht abgeschlossen hat und dass die EU die Rechtmässigkeit gewisser Massnahmen infrage stellt. Die Reform muss anpassungsfähig sein. Es wäre nutzlos, komplizierte Systeme einzuführen, die bei den internationalen Instanzen schon bald wieder auf Widerstand stossen. Aus diesem Grund ist fraglich, ob es sich lohnt, sich ausführlich mit dem komplexen, bereits umstrittenen System des Schutzzinsabzugs zu beschäftigen.

Der Reformentwurf enthält aber noch problematischere Elemente. Strittig scheint insbesondere, unter dem Deckmantel der Unternehmenssteuerreform III auch eine gezielte Teilreform

der Besteuerung natürlicher Personen vorzunehmen. Die Änderung des Teilbesteuerungsverfahrens auf Dividenden scheint plausibel, falls die Erleichterungen wirklich der Bekämpfung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung dienen. Anders sieht es bei der Einführung einer Kapitalgewinnsteuer auf Wertschriften aus. Eine solche Massnahme ist unseres Erachtens nur im Rahmen eines Gesamtpakets zur Besteuerung natürlicher Personen in Betracht zu ziehen. Wir halten es in einem modernen Steuersystem für nicht vertretbar, eine Kapitalgewinnsteuer auf Wertschriften einzuführen, ohne gleichzeitig die Besteuerung der Vermögen zu überprüfen. Bereits 2001 erwog die Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU) eine Beteiligungsgewinnsteuer, jedoch parallel zu einer Steuerbefreiung für das Geschäftsvermögen (Arbeitsinstrument).³

Eine detaillierte Auseinandersetzung mit der Thematik würde den Rahmen dieses Artikels sprengen. Grundsätzlich könnte aber eine interessante Lösung in einer Abschaffung der kantonalen Vermögenssteuern bestehen, kombiniert mit der Einführung einer (ausschliesslich) kantonalen Besteuerung von privaten Wertpapiergewinnen, deren zentrale Elemente im Steuerharmonisierungsgesetz festzulegen wären. Damit würde eine international immer weniger konkurrenzfähige Steuer durch eine andere ersetzt, deren wirtschaftliches Substrat näher beim Vermögen läge. Die Festlegung der Steuersätze wäre im Sinne des Steuerföderalismus weiterhin Sache der Kantone.

³ Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (ERU): Schlussbericht, Juni 2001.

Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren

Das Teilbesteuerungsverfahren wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführt und trat auf Bundesebene am 1. Januar 2009 in Kraft. Ziel des Verfahrens ist die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung. Die Reform betrifft zwei Elemente. In erster Linie würde damit das Teilbesteuerungsverfahren auf Genussscheine erweitert und die geltende Mindestbeteiligungsquote wegfallen. Das Bundesgericht hat entschieden, dass die aktuell unterschiedliche Regelung für kleine und grosse Beteiligungen dem Grundsatz der Belastungsgleichheit widerspricht.¹¹ Als zweite Massnahme würde die Entlastung auf 30% beschränkt, um der programmierten Senkung des Gewinnsteuersatzes als Folge der Unternehmenssteuerreform III Rechnung zu tragen.¹²

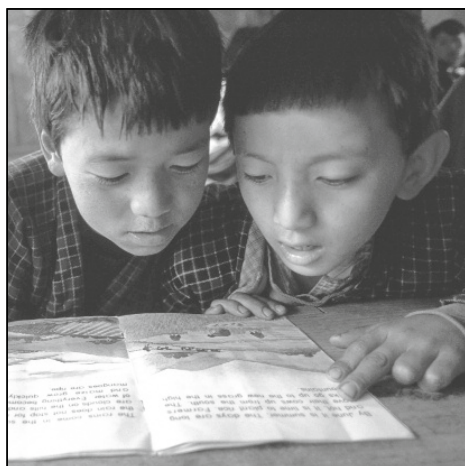
in der Höhe von 1 Mrd. Franken vor. Dazu soll der Kantonsanteil an den gesamten Einnahmen der direkten Bundessteuer um 3,5 Prozentpunkte von heute 17% auf 20,5% erhöht werden.

Ausserdem wird der *Ressourcenausgleich* angepasst, der im Zuge der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA) eingeführt worden war. Zur Erinnerung: Der Ressourcenausgleich berücksichtigt mit einer Gewichtung (sogenannter Beta-Faktor) die Tatsache, dass die Auslandsgewinne von Gesellschaften mit Steuerstatus gemäss Art. 28 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) weniger hoch besteuert werden. Mit der Abschaffung der Möglichkeit für einen kantonalen Steuerstatus entfällt die Grundlage für diese Tiefergewichtung. Diese Unternehmen würden ins Ressourcenpotenzial aufgenommen, was zu einem sprunghaften Anstieg des gesamtschweizerischen Ressourcenpotenzials führen würde. Das wäre vor allem für Kantone der Fall, in denen viele Unternehmen mit Steuerstatus ansässig sind.¹⁴ Deshalb sollen neue Gewichtungsfaktoren der geringeren steuerlichen Ausschöpfbarkeit der Gewinne Rechnung tragen.

Vertikale Ausgleichszahlungen

Nach der Abschaffung der Steuerstatus werden zahlreiche Kantone ihren ordentlichen Gewinnsteuersatz beträchtlich senken müssen, um zu vermeiden, dass allzu viele Unternehmen abwandern. Zu erwähnen sind hier insbesondere Unternehmen in den Kantonen Genf oder Waadt, die auf Handel spezialisiert sind. Die betroffenen Behörden müssen daher mit bedeutend geringeren Steuereinnahmen rechnen. Das Gewinnsteueraufkommen des Bundes hingegen bleibt – falls keine Unternehmen abwandern – unverändert. Ohne bundeseitige Beteiligung an den kantonalen Mindereinnahmen wäre das Kosten-Nutzen-Verhältnis zwischen den beiden Staatsebenen ungleich verteilt.¹³ Deshalb sieht der Bund *vertikale Ausgleichsmassnahmen*

- 1 Siehe bereits Zwischenbericht des Steuerungsorgans zuhanden des EFD, Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Bern, 7. Mai 2013; Matteotti, R., Roth, Ph.: Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Wettbewerbsfähigkeit und Kompatibilität, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 81 (2012/13) S. 681.
- 2 Siehe EFD: Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage über das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III), 19. September 2014 (nachfolgend EFD, Erläuternder Bericht).
- 3 EFD, Erläuternder Bericht, Kap. 1.2.3.2., S. 27.
- 4 Es wird vorgeschlagen, die Höhe des Schutzzinssatzes auf der Grundlage der Rendite zehnjähriger Bundesanleihen mit einem Aufschlag von 50 Basispunkten zu bestimmen, wobei ein Mindestzinssatz von 2% gelten soll; EFD, Erläuternder Bericht, Kap. 1.2.3.3., S. 33.
- 5 EFD, Erläuternder Bericht, Kap. 1.2.3.5., S. 34.
- 6 Siehe Art. 31 und 67 E-DBG. Diese Regelung ist allerdings kombiniert mit der Vorschrift, dass jährlich jeweils 20% des Reingewinns vor Verlustverrechnung versteuert werden müssen.
- 7 Siehe Art. 70 DBG.
- 8 Siehe Art. 58a E-DBG; Art. 24a E-StHG.
- 9 Siehe Art. 20 Absatz 1 Buchstaben g und h E-DBG und Artikel 7 Absatz 1bis E-StHG.
- 10 Siehe Art. 32a E-DBG und Artikel 9 Absatz 1^{bis} E-StHG.
- 11 BGE 136 I 65, Erw. 5.5.
- 12 EFD, Erläuternder Bericht, Kap. 1.2.3.10., S. 37.
- 13 EFD, Erläuternder Bericht, Kap. 1.2.4., S. 38.
- 14 EFD, Erläuternder Bericht, Kap. 1.2.5.1., S. 50.



Täglich helfen

Kontinuität ist der Schlüssel zum Erfolg. Als Projektpatin, als Projektpate tragen Sie mit 360 Franken pro Jahr zur nachhaltigen Verankerung eines von Ihnen gewählten UNICEF Projektes bei. Danke für Ihre Hilfe. www.unicef.ch

