

# Die Unternehmensbesteuerung im Spannungsfeld zwischen internationaler Akzeptanz und Wettbewerbsfähigkeit

Grenzüberschreitende

Steuerfragen stehen gegenwärtig

weit vorne auf den Traktanden-

listen von G20, OECD und EU.

Neben dem Informationsaus-

tausch und den Transparenzvor-

schriften liegt der Fokus dabei

auf der Besteuerung internatio-

ner Unternehmen. Wie andere

Länder mit moderater Besteue-

rung ist auch die Schweiz mit

einem besonderen Anpassungs-

druck konfrontiert. Eine nächste

Unternehmenssteuerreform soll

die internationale Akzeptanz der

Unternehmensbesteuerung

verbessern und gleichzeitig die

Wettbewerbsfähigkeit des Landes

erhalten.

<sup>1</sup> Vgl. dazu stellvertretend den vor dem Ausbruch des Unabhängigkeitskriegs gegen die britische Kolonialmacht im 18. Jahrhundert von amerikanischen Kolonisten geprägten Satz: «No taxation without representation».



Gemäss OECD-Generalsekretär Angel Gurría (im Bild) unternehmen die G20 und die OECD gegenwärtig die tiefgreifendste Umwälzung auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung seit den 1920er-Jahren.

Foto: Keystone

Die Kompetenz zur Ausgestaltung der Steuer- und Abgabenordnung inklusive der Bestimmung der Steuerbelastung ist grundsätzlich ein zentrales Merkmal staatlicher Autorität und Selbstbestimmung. Die staatliche Befugnis zur Erhebung von Steuern spielt im westlichen demokratischen Verfassungsdenken eine wichtige Rolle.<sup>1</sup> In der Schweiz bestimmt die Bundesverfassung die in die Kompetenzen des Bundes sowie der Kantone und Gemeinden fallenden Steuern, zählt die vom Bund zu erhebenden Steuern auf und befristet grundsätzlich deren Erhebungsgrundlage. Damit bedarf diese periodisch einer ausdrücklichen Bestätigung.

Auch innerhalb der EU sind deren Mitgliedstaaten darauf bedacht, sich die umfassende Kompetenz zur Gesetzgebung auf dem Gebiet der direkten Steuern zu erhalten. Allgemein gilt für Ratsbeschlüsse der EU auf steuerlichem Gebiet das Einstimmigkeitserfordernis.

## Steuerdialog mit der EU

Die EU setzt ungeachtet der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten wichtige Rahmenbedingungen für die Gesetzgebung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung von Unter-

nehmen. Fundament der Interventionen der EU in diesem Bereich bilden insbesondere die vier Grundfreiheiten, das Instrumentarium gegen staatliche Beihilfen sowie der Kodex über die Unternehmensbesteuerung, der zum so genannten *Soft Law* gehört.

Die Rahmenbedingungen für die Steuergesetzgebung im Binnenmarkt wurden und werden gegenüber den EU-Mitgliedstaaten rigoros durchgesetzt. Aber auch Drittstaaten wie die Schweiz, die eine besonders enge wirtschaftliche Verflechtung mit dem EU-Binnenmarkt aufweisen, werden unter Androhung nachteiliger Abwehrmassnahmen zur Einhaltung dieser EU-internen Rahmenbedingungen angehalten. Dies ist die Grundlage des seit 2007 unter verschiedenen Vorzeichen geführten Steuerdialogs zwischen der Schweiz und der EU, der auf die Modifikation von schweizerischen Steuerregimes abzielt, welche mit den diskutierten Kriterien nicht vereinbar sind. Konkret in Überprüfung stehen drei kantonale Steuerregimes (Holdings, Gemischte Gesellschaften, Verwaltungsgesellschaften) sowie die Regelungen über die Besteuerung von Prinzipalgesellschaften und Finanzbetriebsstätten. Diskutiert werden auch schweizerische Steuererleichterungen für Unterneh-



**Christoph Schelling**  
Botschafter,  
Abteilungsleiter Steuern,  
Staatssekretariat für  
internationale  
Finanzfragen SIF, Bern

men im Rahmen der neuen Regionalpolitik. Kritischer Punkt sind mögliche Wettbewerbsverzerrungen, die sich aus Praktiken wie der steuerlichen Begünstigung von Ausländerträgen gegenüber Inländerträgen – dem sogenannten *Ring Fencing* – ergeben.

### Die Bestrebungen der OECD

Eine zentrale Rolle in der Ausformung der internationalen Steuerpolitik kommt der OECD zu. Auf Veranlassung einflussreicher Mitgliedstaaten hat das Fiskalkomitee der OECD im Zusammenspiel mit den G20-Staaten zur Jahresmitte 2013 einen breit angelegten, 15 Punkte umfassenden Aktionsplan gegen die Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlagen und die Verschiebung von Gewinnen verabschiedet (*Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*). Die Schweiz beteiligt sich an diesen Arbeiten und bringt ihren Standpunkt ein. Durch das Projekt BEPS wird nun auch das Forum über schädliche Steuerpraktiken (*Forum on Harmful Tax Practices, FHTP*) abgedeckt, welches anhand eines Kriterienkatalogs Unternehmenssteuerregimes in den OECD-Mitgliedstaaten unter die Lupe nimmt. Fünf schweizerische Regimes, die auch auf der Liste der EU stehen, sind Gegenstand einer Überprüfung durch das Forum: die drei kantonalen Steuerregimes, die Prinzipalgesellschaften und Steuererleichterungen im Rahmen der neuen Regionalpolitik. Deren Beurteilung wird das Forum im Verlauf der weiteren Arbeiten vornehmen.

### Steuerwettbewerb im internationalen Fokus

Es zeichnet sich ab, dass die OECD, die EU und gegebenenfalls auch die UNO das Netz steuerlicher Verhaltensregeln für Staaten und Unternehmen künftig enger stricken werden. Dies ist zum einen die Folge der engeren weltweiten wirtschaftlichen Vernetzung, zum andern aber auch eine Reaktion auf die finanzpolitische Bedrängnis und hohe Schuldenlast, der sich viele Staaten ausgesetzt sehen. Der OECD-Generalsekretär Angel Gurría äusserte sich vor den Finanzministern der G20 im Juli 2013 in Moskau sinngemäss, mit dem Aktionsplan zu BEPS unternähmen die G20 und die OECD die tiefgreifendste Umwälzung auf unternehmenssteuerlichem Gebiet seit den 1920er-Jahren.

Die steuerpolitischen und technischen Gestaltungsmöglichkeiten des staatlichen Gesetzgebers werden durch diese Entwicklungen möglicherweise spürbare Einschränkungen erfahren. Gleichzeitig wird sich auf

absehbare Zeit nichts daran ändern, dass jeder Staat die Höhe seiner Ausgaben (Leistungen) und Einnahmen (Steuern und Abgaben) grundsätzlich selbst verantwortet. Die Staaten werden sich hinsichtlich der Höhe der Steuer- und Fiskalbelastung auch in Zukunft unterscheiden. Somit ist weiterhin für einen Wettbewerb um steuerzahlende Individuen und Unternehmen gesorgt, der Teil des internationalen Standortwettbewerbs um günstige Rahmenbedingungen ist.

Jeder Staat nimmt seine Befugnis zur Steuererhebung auf seine eigene Weise wahr, die sich oft schon in den Grundzügen und nahezu immer im Detail von der Vorgehensweise anderer Staaten unterscheidet. Politische Konzepte und konkret die Finanzierung der vom Gesetzgeber und der Regierung bestimmten staatlichen Aufgaben sind ausschlaggebend für den sachlichen Umfang und die Höhe der Steuerbelastung in einem Staat. Damit die Staaten ihre Befugnis zur Steuererhebung angemessen ausüben können, müssen auf dem internationalen Parkett der Grundsatz der Souveränität des staatlichen Gesetzgebers zum Erlass der Steuergesetzgebung auf seinem Territorium und das Funktionsprinzip des internationalen Steuerwettbewerbs gewährleistet sein. Bemerkenswerterweise heisst es im Communiqué zum Treffen der Finanzminister und Zentralbankgouverneure der G20 vom 20. Juli 2013, das «Paradigma der Souveränität» müsse im Zusammenhang mit dem Aktionsplan zu BEPS Beachtung finden.

Der Steuerwettbewerb ist eine ordnungspolitische Grösse. Er ist zugleich ein Faktum der internationalen und der schweizerischen Realpolitik, ein staatliches Differenzierungsinstrument und ein Faktor zur budgetpolitischen Disziplinierung des Fiskus. Der Steuerwettbewerb ermöglicht es Individuen und Unternehmen, staatliche Leistungen in Relation zur Steuer- und Abgabenbelastung zu setzen und diese Relation mit jener in anderen Staaten zu vergleichen.

### Die Problematik von Abwehrmassnahmen

Mit Abwehrmassnahmen gehen Staaten insbesondere gegen andere Staaten vor, die nach ihrer Einschätzung wettbewerbsverzerrende steuerliche Regimes anwenden, ungenügende Kooperation und Transparenz an den Tag legen oder ein zu tiefes Steuerbelastungsniveau aufweisen. Konkret geht es um steuerliche oder administrative Benachteiligungen oder um Hinzurechnungsbesteuerungen mit direkter oder indirekter Wirkung gegenüber Unternehmen, die auf dem Hoheitsgebiet von Staaten tätig sind, gegen wel-

che sich die Abwehrmassnahmen richten. Staaten, die solche Abwehrmassnahmen erlassen, legitimieren ihr Vorgehen in der Regel unter Hinweis auf ihre Gesetzgebungssouveränität. Bislang fehlt es in diesem Bereich an anerkannten internationalen Regeln und Mechanismen, welche eine Unterscheidung zwischen zulässigen und unzulässigen Abwehrmassnahmen ermöglichen.

Die Verletzung anerkannter internationaler Standards oder Rechtsgrundsätze durch einen Staat kann Sanktionen durch andere Staaten nach sich ziehen. Die Arbeiten der OECD im Bereich der Unternehmensbesteuerung können in der Weise standardbildend wirken, dass die Schweiz und andere OECD-Mitgliedstaaten als wettbewerbsverzerrend beurteilte Regimes oder Praktiken zurücknehmen müssen. Im Gegensatz zur OECD sind die Rechtssätze und der Kodex der EU – vorbehaltlich der Bestimmungen in bilateralen Verträgen – auf die Schweiz als Nichtmitgliedstaat nicht anwendbar. Mangels eines beidseits anerkannten allgemeinen Standards ringen die Schweiz und die EU im Rahmen des Steuerdialogs um eine Lösung auf dem Verständigungsweg. Würden inskünftig standardwidrige oder in einer bilateralen Verständigung ausgeschlossene Regimes nicht geändert oder beseitigt, könnten Gegenmassnahmen grundsätzlich mit der Bindung des Zielstaates der Sanktionen an die verletzte Regel begründet werden. Ähnlich verhält es sich bei den Standards des *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, welchen die Schweiz durch ihre Zugehörigkeit zu diesem Forum ebenfalls verpflichtet ist.

### **Anforderungen an die Mindestbesteuerung und ihre Folgen**

Kein anerkannter internationaler Standard liegt insbesondere zur Frage vor, was eine tiefe Besteuerung ist. So bedient sich beispielsweise die OECD bei der Prüfung der Schädlichkeit von Steuerpraktiken des Kriteriums *No or low taxation*, ohne zu definieren, wo die Grenze zum Tiefsteuerniveau liegt oder wie diese ermittelt werden kann. Auch innerhalb der EU gibt es im geltenden Recht keine definierte Grenze, jenseits derer auf Tiefbesteuerung zu schliessen ist. In einem EU-Richtlinienvorschlag aus dem Jahre 2011 über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage wird hinsichtlich der Anerkennung von Zinsabzügen im Rahmen der Missbrauchsbekämpfung für Drittstaaten ein Mindeststeuerniveau zugrunde gelegt: Der allgemeine gesetzliche Körperschaftsteuersatz des Drittlandes muss mindestens 40% des durch-

schnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes in den Mitgliedstaaten betragen. Dabei handelt es sich jedoch bisher lediglich um einen Gesetzgebungsentwurf.

Einzelne Staaten setzen in ihrem Steuerrecht Mindestbesteuerungsanforderungen an das Zielland von unternehmerischen Investitionen. Wird die Anforderung im Drittland nicht erreicht, werden – vereinfacht dargestellt – von einem beherrschten Unternehmen erzielte, definierte Gewinne beim beherrschenden Unternehmen im Inland besteuert, wobei im Drittland bezahlte Gewinnsteuern abgezogen werden können. Derartige Bestimmungen werden weltweit in Anlehnung an die US-Gesetzgebung über sogenannte *Controlled Foreign Corporations* oft als *CFC-Regelungen* bezeichnet. Damit beansprucht der so handelnde Staat in dem von ihm gesetzten Rahmen die Besteuerung von Gewinnen, welche durch Inländer beherrschte Unternehmen im Ausland erzielt haben, auf der Höhe seines eigenen Steuerniveaus. Eine wirtschaftliche Folge davon ist, dass Investitionen in unter der Mindestbesteuerungsschwelle liegenden Drittländern an Attraktivität verlieren und der Heimatmarkt dadurch eine Abschottung erfährt. Die Mindestbesteuerungsanforderungen im Rahmen von CFC-Regelungen sind unterschiedlich; in einzelnen Staaten werden Schwellensteuersätze von 20% und mehr zugrunde gelegt. Die Frage, ob solche Regelungen ordnungspolitisch haltbar und wettbewerbskonform sind, steht im Raum. Jedenfalls sind sie grundsätzlich für eine Reihe von Ländern problematisch, die wie die Schweiz ein insgesamt gemässigtetes Gewinnsteuerniveau aufweisen.

Hinzu kommt, dass einzelne Staaten ihre CFC-Regelungen nicht gegenüber allen Ländern nach einheitlichen Kriterien anzuwenden scheinen und in diesem Zusammenhang fallweise schwarze bzw. weisse Länderlisten aufstellen, die intransparente oder unbegründete Unterscheidungen enthalten können. Im Bereich der EU können die Mitgliedstaaten ihre CFC-Regelungen unter den vom Europäischen Gerichtshof gesetzten Voraussetzungen nicht gegenüber anderen Mitgliedstaaten und den EWR-Staaten anwenden, wohl aber gegenüber Drittländern. Solche Fälle uneinheitlicher Rechtsanwendung bergen ein erhebliches Schadens- und Diskriminierungspotenzial für betroffene Länder wie die Schweiz.

### **Unternehmenssteuerreform zur Anpassung an das sich verändernde Umfeld**

Auf der Grundlage weiter zurückreichender Vorarbeiten sind Vertreter von Bund und

Kantone im Rahmen einer gemeinsamen Projektorganisation des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) und der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) seit Herbst 2012 mit der steuer- und finanzpolitischen Stossrichtung der nächsten Unternehmenssteuerreform beschäftigt. Ein Zwischenbericht vom 7. Mai 2013 bietet einen Überblick über die Ausgangslage, die Zielsetzung, den Stand der Arbeiten und das geplante weitere Vorgehen. In die laufenden Arbeiten werden auch weitere Kreise – insbesondere aus der Wirtschaft – konsultativ einbezogen. Auf der Basis eines durch die Projektorganisation zu erstellenden Schlussberichts wird der Bundesrat voraussichtlich 2014 eine Vernehmlassungsvorlage zur nächsten Unternehmenssteuerreform präsentieren.

Das Vorhaben dient insbesondere dem Zweck, die schweizerische Unternehmenssteuerordnung unter Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit auf die dargelegten internationalen Entwicklungen abzustimmen. Steuerliche Regelungen, die auf heute nicht mehr gebilligten Konzepten beruhen, müssen im Spannungsfeld zwischen internationaler Akzeptanz, steuerlicher Wettbewerbsfähigkeit und fiskalischer Ergiebigkeit zukunftsweisend abgelöst werden. Die für Unternehmen am Wirtschaftsstandort Schweiz wichtige Planungs- und Rechtssicherheit in Steuerangelegenheiten soll dadurch gefestigt werden.

Der Zwischenbericht spricht sich für eine Stossrichtung der Reform aus, die aus drei Elementen besteht:

- Einführung von neuen, konformen Sonderregelungen (insbesondere hinsichtlich Immaterialgütern und Zinsen);

- Senkung von kantonalen Gewinnsteuersätzen;
- Abbau bestimmter Steuerlasten zur generellen Stärkung der Standortattraktivität (insbesondere Emissionsabgabe auf Eigenkapital, Konzernfinanzierung und Kapitalsteuer).

Die finanziellen Lasten für die öffentlichen Haushalte sollen durch die Reform im Rahmen des bestehenden Finanzausgleichs ausgewogen verteilt werden. Aus der Reform resultierende Mindereinnahmen von Bund und Kantonen müssen durch geeignete Gegenfinanzierungen kompensiert werden, damit ein Gleichgewicht in den Finanzhaushalten der öffentlichen Gemeinwesen erhalten werden kann.

#### **Klare Abgrenzung unzulässiger Praktiken für die Zukunft**

Vor dem Hintergrund der anstehenden Unternehmenssteuerreform wäre es wünschenswert, im internationalen Steuerwettbewerb die Parameter zulässiger Regelungsinhalte präziser von wettbewerbsverzerrenden Regimes und Praktiken sowie potenziell schädlichen Beihilfen abgrenzen zu können. Dies gilt besonders hinsichtlich der steuerlichen Begünstigung von Immaterialgütern und den damit verbundenen Aufwänden und Erträgen. Es ist zu hoffen, dass die weiteren Arbeiten rund um die OECD-Projekte Base Erosion and Profit Shifting und Forum on Harmful Tax Practices sowie der Steuerdialog mit der EU hier mehr Klarheit schaffen werden. ■

## **International Benchmarking Forum 2013**

September 26-27, 2013

How can smart specialisation strategies strengthen regional innovation system?

## **Herbstprognose-Tagung**

15. Oktober 2013

Spezialthema: Emerging Markets