

Dezember 2013/Nr. 54



Zuger Steuer Praxis

Quellensteuerverfahren

Unternehmenssteuerreform III – ein Zwischenbericht

Andreas Müller, dipl. Steuerexperte, ist Partner bei KPMG Schweiz

Stefan Kuhn, dipl. Steuerexperte, ist Partner bei KPMG Schweiz

Thomas Linder, dipl. Steuerexperte, ist Director bei KPMG Schweiz



Andreas Müller



Stefan Kuhn



Thomas Linder

Im Mai 2013 hat das Steuerungsorgan einen Zwischenbericht veröffentlicht, in welchem die allgemeine Stossrichtung der anstehenden Unternehmenssteuerreform III vorgegeben wird. Die Unternehmenssteuerreform III wird die Schweizer Steuerlandschaft massgebend verändern.

Der Zwischenbericht sieht drei Massnahmen vor, welche zusammen auch in der Zukunft die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz sicherstellen und Abwanderung verhindern sollen. Der Unternehmensstandort Schweiz grenzt sich in vielen Bereichen positiv von seinen Konkurrenten ab. Die

Schweiz hat aber den Nachteil, dass die Kosten im Vergleich sehr hoch sind und der Binnenmarkt klein ist. Um in den internationalen Märkten bestehend zu können, müssen Schweizer Unternehmen hoch innovative Produkte mit hohen Bruttomargen produzieren. Gelingt das nicht, können sie im internationalen Wettbewerb nicht mithalten. Als Ausgleich für das hohe Kostenniveau sind in der Schweiz die Unternehmenssteuern im internationalen Vergleich tief. Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien wird die Schweizer Wirtschaft einer substantiellen steuerlichen Mehrbelastung ausgesetzt. Diese Mehreinnahmen sollte die Schweiz im Rahmen der Steuerreform nun gezielt «reinvestieren». Das Steuerungsorgan will neue Sonderregelungen einführen, die eine höhere internationale Akzeptanz aufweisen als die heutigen Regelungen. Internationale Standards fordern u. a. eine gleiche Besteuerung von inländischen gegenüber ausländischen Erträgen («ring-fencing»-Verbot) und eine Gleichbehandlung der Marktteilnehmer (Verbot der Selektivität). Im Grundsatz wird der Steuerwettbewerb international akzeptiert, solange sich ein Steuersystem an diesen Standards orientiert. So hat die EU z. B. in Malta einen Steuersatz von 5% akzeptiert. Die internationalen

Standards sind aber nicht klar definiert und entwickeln sich dynamisch. Die Schweiz muss deshalb zukünftige internationale Entwicklungen beobachten und bei Bedarf entsprechend schnell reagieren. Andere Länder wie die Benelux-Staaten machen dies schon länger und passen ihr System fortlaufend an.

Im Dezember 2013 soll der Schlussbericht des Steuerungsorgans erscheinen, der im Detail die drei Massnahmen und deren Zusammenspiel aufzeigen wird. Danach folgt die Vernehmlassung und gegen Ende 2014 sollte die Botschaft vorliegen. Momentan wird erwartet, dass das neue Gesetz nicht vor 2018 in Kraft treten wird. Allenfalls werden neue Sonderregelungen bereits früher umgesetzt, da die Wirtschaft bereits früher Planungssicherheit braucht.

Erste Massnahme

Als erste Massnahme steht ein Paket von drei Sonderregelungen im Vordergrund.

Sonderregelung 1: Förderung von Forschung & Entwicklung & Innovation (F&E&I)

Die Schweizer Wirtschaft ist auf F&E&I angewiesen. Trotzdem kennt die Schweiz im Gegensatz zu vielen OECD Ländern keine steuerliche Förderung in diesem Bereich. Es macht

daher Sinn, mit der anstehenden Unternehmenssteuerreform gezielt diesen Wettbewerbsnachteil zu beheben. Da viele OECD Länder und auch die EU steuerliche Massnahmen für die Förderung von F&E&I kennen, sollte es möglich sein, gesetzliche Regelungen zu finden, die internationale Akzeptanz geniessen. Dabei sind die Entwicklungen in der OECD und der EU genau zu beobachten, da diese die Überprüfung der bestehenden Konzepte angekündigt haben. Bei einer Innovationsbox werden qualifizierende Lizenzerträge einer reduzierten Besteuerung zugeführt (Outputförderung). Unternehmen, die keine Lizenzerträge vereinnahmen, sondern ihre Immaterialgüterrechte selber nutzen und daraus entwickelte Produkte verkaufen, können für diese Eigennutzung den Vorteil einer tiefen Besteuerung ebenfalls in Anspruch nehmen, indem der Gewinnanteil, welcher den genutzten Immaterialgütern zugeordnet werden kann, tiefer besteuert wird. Die Separierung dieses Gewinnanteils wird zu einem administrativen Mehraufwand führen und die Steuerbehörden fordern, da heute nicht alle über das notwendige Fachwissen verfügen.

Das Verbot der Selektivität führt dazu, dass auch KMU, welche bis anhin nicht von einem kantonalen Steuerprivileg profitieren konnten, in Zukunft

Zugang zu einer tieferen Besteuerung erhalten sollten. Offen ist die Kernfrage, welche Immaterialgüter für die Outputförderung qualifizieren sollen und wie die Bemessungsgrundlage zu bestimmen wäre.

Eine weitere, im internationalen Umfeld ebenfalls anerkannte steuerliche Massnahme ist die steuerliche Förderung von F&E&I-Aufwendungen. Dabei werden qualifizierende Aufwendungen steuerlich mehrfach zum Abzug zugelassen und gezielt F&E&I in der Schweiz gefördert (Inputförderung).

Momentan wird ein starker Fokus auf die Innovationsbox gelegt und es ist nicht sicher, ob auch die Inputförderung die nötige Zustimmung findet. Im Gegensatz zu sehr grossen Schweizer Unternehmen sind KMU oft mit ihrer F&E&I Tätigkeit an die Schweiz gebunden. Sie wären gut beraten, für die steuerliche Massnahme der Inputförderung mehr Lobbying zu betreiben. Eine kombinierte Anwendung mit der Innovationsbox würde standortpolitisch am meisten Sinn machen.

Sonderregelung 2: Zinsbereinigte Gewinnsteuer

Bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer können – über den Abzug der Schuldzinsen auf Fremdkapital hinaus – rechnerische Zinsen auf dem Eigenkapital von der steuerlichen Bemessungs-

grundlage abgezogen werden. Durch diesen kalkulatorischen Zinsabzug können Unternehmen die «Kosten» für ihr eigenes Kapital in Abzug bringen. Diese «Kosten» müssen nicht verbucht werden, sondern können bei der Festlegung des steuerpflichtigen Ergebnisses in der Steuererklärung in Abzug gebracht werden. Dies führt zu einer entsprechenden Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage. Durch diese «Finanzierungsneutralität» wird der Anreiz zur Finanzierung mit Eigen- anstatt Fremdkapital erhöht. Die zinsbereinigte Gewinnsteuer entspricht grundsätzlich OECD- und EU-Vorgaben. Derzeit kennen Belgien seit 2006 und Liechtenstein seit 2011 die zinsbereinigte Gewinnsteuer mit unbeschränktem Zinsabzug auf dem Eigenkapital. Daneben wenden Brasilien seit 1996, Lettland seit 2009 und Italien seit 2011 jeweils eine eingeschränkte Variante an.

Der Bund evaluierte verschiedene Modelle der zinsbereinigten Gewinnsteuer. Neben dem Grundmodell, welches einen unbeschränkten Zinsabzug auf dem gesamten Eigenkapital vorsieht, wurden drei weitere Varianten mit beschränktem Zinsabzug erörtert. Es handelt sich um die Modelle mit Beschränkungen auf neues Eigenkapital, auf Grund- und Stammkapital sowie Kapitaleinlagereserven oder auf überdurchschnittlich hohes

Eigenkapital. Nach einer vertieften Prüfung stehen nun die letzten beiden Varianten im Zentrum der aktuellen Diskussionen.

Bei der Beurteilung der zinsbereinigten Gewinnsteuer spielen zwei Gesichtspunkte eine entscheidende Rolle. Zum einen gewährleistet sie eine niedrige effektive Steuerbelastung für konzerninterne Finanzierungsaktivitäten. Sie eignet sich daher z. B. als mögliche Ersatzmassnahme für die Finance Branch oder die Holdinggesellschaft und erhöht die Attraktivität des Unternehmensstandortes für neue Finanzierungsaktivitäten (inkl. gruppeninterne Leasing- und Factoringaktivitäten). Zum anderen wirkt sich die zinsbereinigte Gewinnsteuer aber darüber hinaus grundsätzlich auf alle der Gewinnsteuer unterliegenden Unternehmen aus – auch auf solche, die bis jetzt nicht von einer privilegierten Besteuerung profitiert haben. Von daher sind bei der Beurteilung der zinsbereinigten Gewinnsteuer beide Aspekte – diejenige der gezielten Ersatzmassnahme und diejenige der Breitenwirkung – von zentraler Wichtigkeit.

Hier zeichnen sich die verschiedenen Varianten durch unterschiedliche Vor- und Nachteile aus. Die Variante mit Beschränkung des Zinsabzuges auf Grund- und Stammkapital sowie Kapitaleinlagereserven ist einfach

umsetzbar, führt jedoch zu einem Giesskanneneffekt, welcher einer generellen Steuersatzreduktion gleichkommt, und bindet zudem steuerfrei ausschüttbare Kapitaleinlagereserven. Als Ersatzmassnahme für Finanzierungsaktivitäten ist sie aber wenig nützlich. Die Variante mit Beschränkung des Zinsabzuges auf überdurchschnittlich hohes Eigenkapital – d. h. auf «Sicherheitskapital», welches durch Fremdkapital ersetzt werden könnte – würde dagegen eine gezielte Ersatzmassnahme für Finanzierungsaktivitäten darstellen. Problematisch sind hier aber die Definition, welches Eigenkapital als «überdurchschnittlich hoch» qualifizieren soll, und das rechnerische Modell zur Ermittlung dieses Wertes.

Zurzeit wird mit einer Umfrage geprüft, welche finanziellen Auswirkungen sich aus den verschiedenen Varianten für Unternehmen und Staat ergeben würden, damit diese einander dann vergleichend gegenübergestellt werden können. Eine Kombination der verschiedenen Modelle – z. B. ein Zinsabzug zu Marktkonditionen auf überdurchschnittlich hohem Eigenkapital und ein reduzierter Zinsabzug auf dem restlichen Eigenkapital als Alternative zu einer generellen Steuersatzreduktion (siehe dritte Massnahme) – wäre unseres Erachtens am zielführendsten.

Sonderregelung 3: Flexibilisierung des Massgeblichkeitsprinzips

Die Schweiz ist eines der wenigen Länder, welche sich in ein Korsett der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zwängt. Insbesondere die typischen Standortkonkurrenten der Schweiz kennen nicht nur Anpassungen zu Ungunsten des Steuerpflichtigen, sondern auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen, wo dies begründet werden kann. So basiert das Massgeblichkeitsprinzip weder auf einem internationalen Konsens, noch hat sich die Schweiz gegenüber dem Ausland in irgendeiner Weise dazu verpflichtet. Ferner steht eine enge Auslegung des Massgeblichkeitsprinzips im Widerspruch sowohl zu Art. 52, 58 Abs. 1 lit. c und 60 DBG (inklusive entsprechenden kantonalen Bestimmungen) als auch zu Art. 7 und 9 OECD-MA, zumal all diese Bestimmungen auf dem international anerkannten Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit aufgebaut sind. All diesen Bestimmungen liegen zu Grunde, dass in einem Land nur jene Gewinne besteuert werden sollen, die im Rahmen der dort ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und zugewiesenen Vermögenswerte erzielt werden.

Ein Blick auf die Verwaltungspraxis und Gerichtsentscheide zeigt im

Übrigen, dass neben den gesetzlich explizit genannten Gründen vom Massgeblichkeitsprinzip abgewichen werden kann. Was beispielsweise in anderen Kantonen schon seit längerem gefestigte Praxis ist, wurde nun auch im Kanton Zürich mit der Praxisfestlegung vom 19. Juli 2012 zu §73 bestimmt, dass die stillen Reserven beim Statuswechsel in einer separaten Steuerbilanz weitergeführt werden können. Mit dieser offiziellen Praxisfeststellung erfüllt der Kanton Zürich insbesondere die Anforderungen, welche sich aus dem Entscheid des Bundesgerichts vom 12. März 2012, 2C_645/2011 ergeben.

Eine flexiblere Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips würde die Möglichkeit einräumen, beispielsweise beim Zuzug die Aktiven – insbesondere Goodwill – zum effektiven Verkehrswert in der Steuerbilanz zu aktivieren. Ferner könnte dies als Möglichkeit gesehen werden, um bestehende privilegierte Gesellschaften (Domizil- bzw. gemischte Gesellschaften und Prinzipalgesellschaften) in ein System überzuführen, welches ihnen faktisch für eine gewisse Zeit dieselben steuerlichen Anreize gewährt, indem der zuvor nicht-besteuerte bzw. ausgeschiedene Teil bis zu seinem Verkehrswert steuerlich aufgewertet werden kann, um in der Folge steuerwirksam abzuschreiben.

Es stellen sich hierbei insbesondere Fragen um die Bewertung zu Verkehrswerten (insbesondere Goodwill) als auch um den Abschreibungsmechanismus, welche jedoch lösbar sind. Ferner bestehen gewisse Bedenken, dass die EU dies allenfalls genauso wie bestehende Privilegien sanktionieren könnte. Letzterem ist jedoch entgegenzusetzen, dass diese Praxis auch in der EU zum Beispiel von Luxemburg und den Niederlanden umgesetzt wird. Im Lichte des von der OECD veröffentlichten Berichts zu «Base Erosion and Profit Shifting» («BEPS») ist die Möglichkeit einer Aufwertung für Steuerzwecke dann allenfalls kritisch, wenn es systematisch zu einer doppelten Nicht-Besteuerung führt. Wann und insbesondere in welchem Umfang der Aktionsplan zum BEPS-Report wirklich umgesetzt wird, kann jedoch zum heutigen Zeitpunkt nicht vorausgesagt werden.

Zweite Massnahme

Als zweite Massnahme sind weitere Verbesserungen des bestehenden Steuersystems vorgesehen, welche nicht direkt mit dem Wegfall der kantonalen Steuerprivilegien im Zusammenhang stehen. Diskutiert werden u. a. die Verbesserung des bestehenden Beteiligungsabzugs, die Einführung eines Zahlstellensteuerkonzepts,

die Abschaffung der Verrechnungssteuer bei konzerninternen Finanztransaktionen, die Abschaffung der Emissionsabgabe, die Abschaffung der kantonalen Kapitalsteuer und die Verbesserung der pauschalen Steueranrechnung. Zudem wird über die Einführung eines «Tonnage Tax» Systems gesprochen, das für Schifffahrtsunternehmen steuerlich attraktiv ist und in vielen OECD Ländern bereits umgesetzt wurde.

Eine Verbesserung bei der pauschalen Steueranrechnung wäre in jedem Fall notwendig, da die Schweiz im internationalen Verhältnis in diesem Bereich sehr schlecht abschneidet und keine Sonderregelung eingeführt, sondern bloss eine systemfalsche Doppelbesteuerung abgeschafft würde.

Dritte Massnahme

Schliesslich will man als dritte Massnahme die kantonalen Steuersätze senken. Klar ist, dass eine allgemeine Steuersatzsenkung den Haushalt am stärksten belasten würde. Steuersatzsenkungen zielen zudem weder auf einen Ersatz der bisherigen Steuerprivilegien ab noch werden die durch den Wegfall der Steuerprivilegien anfallenden Mehreinnahmen gezielt reinvestiert, sondern in der Giesskannenmethode verwendet. Aus internationaler Sicht ist schliesslich ein zu tie-

fer Steuersatz nicht empfehlenswert. Unilaterale Missbrauchsvorschriften ausländischer Staaten zielen oft auf eine Minimalbesteuerung ab. Ein ordentlicher Vorsteuersatz unter 15% wäre entsprechend nicht unbedingt vorteilhaft. Gleichwohl setzen gewisse Kantone auf einen tiefen allgemeinen Steuersatz anstelle von Sonderregelungen. Der Kanton Genf geht hier voraus und plant eine Steuersatzsenkung von 24,5% auf 13%. Dies hätte aber sehr hohe Einnahmeverluste zur Folge, und viele Kantone haben nicht die finanzielle Stärke, ihren Steuersatz selbständig auf ein international attraktives Niveau zu senken.

Schlussfolgerung

Die Unternehmenssteuerreform III muss der Schweizer Wirtschaft wieder ein gleich attraktives Regelwerk zur Verfügung stellen. Eine steuerliche Mehrbelastung wäre für den Wirtschaftsstandort Schweiz schädlich. Das Steuerungsorgan hat das erkannt und die Weichen bis anhin richtig gestellt. Es ist nun wichtig, dass der politische Prozess nicht zu langatmig wird. Um Abwanderungen von Unternehmen zu verhindern, braucht es Planungssicherheit. Eine möglichst zeitnahe Umsetzung ist deshalb wünschenswert. In jedem Fall ist die Schweiz gut beraten, den Unternehmen ein Umfeld anzubie-

ten, das deren Wettbewerbsfähigkeit im internationalen Verhältnis sicherstellt. Die Abschaffung der Emissionsabgabe, die bessere Regelung in der Konzernfinanzierung und die Verbesserungen bei der pauschalen Steueranrechnung wären sinnvoll und

könnten Entlastung bringen. Zentral wird aber die Umsetzung des ersten Massnahmenpakets sein. Dabei kann insbesondere die steuerliche Förderung von F&E&I das Fundament des zukünftigen Wohlstands der Schweiz bilden.