
Förderung der Standort- attraktivität durch Reduktion der Steuerbemessungs- grundlage

Diskussionsgrundlage für eine Stärkung der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb

I Einleitung

Seit nun bereits rund fünf Jahren schwelt der «Steuerstreit» zwischen der Schweiz und der Europäischen Union. Gegenstand der Diskussion sind u. a. die kantonalen Steuerregime der Verwaltungs-, Holding- und gemischten Gesellschaften. Aus Sicht der Europäischen Kommission stellen diese Steuerprivilegien selektive Vergünstigungen dar, welche wie staatliche Beihilfen zu Wettbewerbsverzerrungen führen¹. Die Schweiz weist diese Interpretation zwar zurück, steht jedoch mit ihrem gegenwärtigen Steuersystem trotzdem unter Druck.

Neben diesen politischen Vorstössen gerät die Schweiz aber auch im internationalen Steuerwettbewerb zunehmend ins Hintertreffen. In Ländern wie den Benelux-Staaten finden



Andreas Müller
Partner, Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte
International Corporate Tax,
KPMG AG, Zürich



Thomas Linder
Senior Manager, lic. iur. HSG,
dipl. Steuerexperte
International Corporate Tax,
KPMG AG, Zürich



Gerhard Foth
Manager
Diplom-Volkswirt, LL.M. (oec.)
Global Transfer Pricing Services,
KPMG AG, Zürich



Simon Juon
Manager, lic. oec. publ.,
dipl. Steuerexperte
International Corporate Tax,
KPMG AG, Zürich

Steuermodelle Anwendung, welche trotz hohen gesetzlichen Steuersätzen in ihrer Ausgestaltung weit attraktiver sein können als die genannten kantonalen Steuerregime. In solchen Ländern wird durch gezielte Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage eine sehr tiefe effektive Steuerbelastung erreicht. Etlichen dieser Modelle, wie z. B. der «Informal Capital Contribution»² oder dem «Excess Profit Ruling»³, liegt die Idee einer konsequenten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zugrunde, wonach im Inland nur derjenige Teil der Wertschöpfung besteuert werden soll, der auch dort erarbeitet wird. Gewinne, welche nicht durch eigene Ge-

schäftstätigkeit im Inland erwirtschaftet werden, sind von der Besteuerung auszunehmen. Somit wird durch eine Reduktion der Bemessungsgrundlage ein steuerlich attraktives Umfeld geschaffen, welches zu Investitionen und somit zu einer Verlagerung von Ertragspotenzial und Steuersubstrat ins Inland führt und damit zusammenhängend neue Arbeitsplätze schafft. Vorteilhaft an diesen Besteuerungsmodellen ist auch, dass einer solchen generellen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nur dann kritisch begegnet werden kann, indem argumentiert wird, dass sie im Einzelfall zu ökonomisch unsachgemässen Resultaten führt. Eine systematische Kritik am Grundkonzept ist jedoch schwer zu begründen. Entsprechend kann eine Beanstandung auf politischer Ebene im Rahmen des Steuerwettbewerbs fast ausgeschlossen werden, was auch die Realität in den Benelux-Staaten zeigt.

Aufgrund der Attraktivität dieser Steuermodelle und deren Verbreitung innerhalb der Europäischen Union könnte eine analoge Anwendung dieser Prinzipien für die Schweiz eine mögliche Chance darstellen, dem gegenwärtigen Druck mit einer Repositionierung zu begegnen, sich aber auch gleichzeitig im internationalen Steuerwettbewerb besser zu platzieren. Aus diesem Grund werden nachfolgend im Sinne einer Diskussionsgrundlage verschiedene Sachverhalte in Bezug auf ihr Potenzial zur Reduk-

Inhaltsübersicht

- 1 Einleitung**
- 2 Einbringung von Vermögenswerten durch Sacheinlage**
 - 2.1 Handelsrechtlich zum Verkehrswert bilanzierte Vermögenswerte
 - 2.2 Handelsrechtlich nicht zum Verkehrswert bilanzierte Vermögenswerte
 - 2.3 Exkurs: Mögliche Korrekturmechanismen
- 3 Vorteile aus Konzernrückhalt**
- 4 Konsequente Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf konzerninterne Erträge und Aufwendungen**
- 5 Schlusswort**

tion der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Anlehnung an die Idee einer konsequenten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes untersucht. Als fiktiver Grundsachverhalt dient ein ausländischer Konzern, welcher Aktiven und Passiven aus dem Ausland in eine schweizerische Kapitalgesellschaft einbringt, damit diese im Inland eine Geschäftstätigkeit ausüben kann. Im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen sollen dabei einzig die Aspekte der Gewinnsteuern behandelt werden.

2 Einbringung von Vermögenswerten durch Sacheinlage

Bei Gründung einer Konzerngesellschaft werden die zur Ausübung der Geschäftstätigkeit erforderlichen Vermögenswerte durch den Konzern in die neue Kapitalgesellschaft eingelegt. Solche Einlagen erfolgen entweder offen oder verdeckt (d. h. unter dem Verkehrswert).

Aus steuerlicher Sicht handelt es sich bei einer solchen Sacheinlage generell um eine gewinnsteuerneutrale Kapitaleinlage nach Art. 60 lit. a DBG und Art. 24 para. 2 lit. a StHG.

¹ Entscheid der europäischen Kommission vom 13. Februar 2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftsteuerregelungen mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 22. Juli 1972.

² Vgl. zum Beispiel für die Niederlande BNB 1978/252, HOGE RAAD, 31 mei 1978 (Rolno. 18 230).

³ Vgl. zum Beispiel für Belgien: Joosten, Herwig/Verdingh, Yves, Tax Analysts, 2000 WTD 153-3.

2.1 Handelsrechtlich zum Verkehrswert bilanzierte Vermögenswerte

Die im Rahmen der Kapitaleinlage übertragenen Aktiven und Passiven werden in der Regel zu Verkehrswerten in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz der neuen Konzerngesellschaft erfasst.

Bei abschreibungsfähigen Aktiven bildet der handelsrechtlich ausgewiesene Verkehrswert die Grundlage für zukünftige Abschreibungen. Die Abschreibungen erfolgen dabei über die erwartete Nutzungsdauer und stellen bei Übereinstimmung mit der effektiven Wertverminderung oder den pauschalen Vorgaben der Steuerbehörden bereits nach geltender Rechtslage einen steuerlich abzugsfähigen Aufwand dar.

2.2 Handelsrechtlich nicht zum Verkehrswert bilanzierte Vermögenswerte

Bei der Gründung einer Konzerngesellschaft können Vermögenswerte aber auch verdeckt eingelegt werden, indem sie in der handelsrechtlichen Bilanz unter dem Verkehrswert oder – mangels Bilanzierungsfähigkeit – gar nicht ausgewiesen werden. Typische Beispiele für solche nicht bilanzierungsfähige Aktiven sind Kunden- und Lieferantenbeziehungen, Exklusivrechte zur Marktbearbeitung sowie sonstige Geschäftschancen. Je nach Geschäftstätigkeit sind diese immateriellen Vermögenswerte jedoch von zentraler Bedeutung für die zukünftige Gewinnerzielung und den nachhaltigen Erfolg einer Unternehmung.

Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften müssen steuerlich grundsätzlich einem Drittvergleich standhalten und somit unseres Erachtens zum Verkehrswert erfolgen⁴. Sämtliche Aktiven und Passiven, unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Verbuchung, müssten somit gemäss Fremdvergleichsgrundsatz im

Zeitpunkt der Einbringung oder Migration zu Verkehrswerten in der Steuerbilanz erfasst werden können. So wären auch in der Handelsbilanz nicht ausgewiesene Vermögenswerte in der Steuerbilanz zum Verkehrswert zu aktivieren. Verdeckte Kapitaleinlagen würden dadurch in der Steuerbilanz als versteuerte stille Reserven offengelegt. Abschreibungen könnten sodann für Steuerzwecke auf diesen höheren Werten vorgenommen werden.

Der Wert der nicht zum Verkehrswert bilanzierten und nicht bilanzierungsfähigen Aktiven hängt dabei von den zu erwartenden Erträgen ab, die durch diese jeweiligen Aktiven erwirtschaftet werden. Eine Bewertung kann dabei anhand anerkannter und etablierter Grundsätze erfolgen. So kann zur Bewertung dieser Aktiven beispielsweise eine Discounted-Cash-Flow-Bewertung herangezogen werden.

2.3 Exkurs: Mögliche Korrekturmechanismen

Der im Zeitpunkt einer Sacheinlage massgebende Verkehrswert wird wie erwähnt in der Regel aufgrund erwarteter Ertragspotenziale bestimmt. Falls der tatsächliche Geschäftsverlauf aber nicht den Erwartungen entspricht, stellt sich die Frage, ob eine nachträgliche Korrektur des steuerlich massgebenden Einbringungswertes vorgenommen werden kann. Ohne zusätzliche Investitionen würde es sich bei diesen Korrekturen prinzipiell um eine nachträgliche Anpassung des zum Zeitpunkt der Einbringung massgebenden Verkehrswertes handeln. Analog

⁴ Eine Transaktion zu Gewinnsteuerwerten ist im schweizerischen Steuerrecht grundsätzlich nur in Ausnahmefällen bei Übertragungen zwischen inländischen Konzerngesellschaften im Rahmen von Umstrukturierungen (Art. 61 DBG) oder Ersatzbeschaffungen (Art. 64 DBG) möglich.

der Qualifikation als steuerneutrale Kapitalanlage hätte somit auch die nachträgliche Korrektur des eingelegten Vermögenswertes in der Steuerbilanz steuerneutral zu erfolgen. In den Benelux-Staaten wird dieser Aspekt unterschiedlich gehandhabt. So wären zum Beispiel Regelungen denkbar, nach denen eine nachträgliche Korrektur entweder gar nicht, nach Ablauf einer bestimmten Frist (z. B. nach fünf Jahren) oder erst im Zeitpunkt einer allfälligen Übertragung des Vermögenswertes ins Ausland möglich ist.

In Anlehnung an eine kürzlich in Irland für immaterielle Vermögenswerte eingeführte Praxis könnte auch mit dem Gedanken gespielt werden, dass Abschreibungen auf solchen Vermögenswerten nach Ablauf einer bestimmten Frist (z. B. nach zehn Jahren) steuerlich als definitiv gelten und damit eine Übertragung ins Ausland – sofern keine zusätzlichen Investitionen vorgenommen wurden – ohne Steuerfolgen möglich wäre. Ein solches Vorgehen würde den steuerlichen Vorteil aus den Abschreibungen bei Ablauf dieser Frist endgültig anfallen lassen und den Unternehmen einen zusätzlichen Anreiz bieten, langfristig in der Schweiz eine Geschäftstätigkeit auszuüben.

3 Vorteile aus Konzernrückhalt

Neben den vorangehend beschriebenen Vermögenswerten profitiert eine Konzerngesellschaft auch von Vorteilen, welche sich einzig aus der rechtlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung in den Konzern ergeben. Diese Vorteile können allgemein unter dem Begriff des Konzernrückhalts zusammengefasst werden. Beispiele des Konzernrückhalts sind unter anderem die Reputation des Konzerns, organisatorische und prozessuale Synergieeffekte sowie vorteilhafte Konditionen bei Lieferanten und Banken auch ohne formelle Mitwirkung des

Konzerns. Diese Vorteile werden mit Beginn der Konzernzugehörigkeit und damit bei Gründung automatisch in die neue Konzerngesellschaft eingelegt, aber ebenfalls nicht in der Bilanz ausgewiesen.

Vorteile aus Konzernrückhalt werden gemäss internationaler Verrechnungspreispraxis als nicht vergütungsfähig erachtet, da ihr Ursprung in der gesellschaftsrechtlichen Einbindung in eine Konzernstruktur liegt und sie nicht auf schuldrechtlichen Vereinbarungen beruhen. Fremde Dritte können per definitionem nicht von einem Konzernrückhalt profitieren, weshalb eine Vergütung an die Konzernmutter regelmässig ausgeschlossen ist. Der Konzernrückhalt ermöglicht aber trotzdem die Erwirtschaftung von Gewinnen, welche nicht auf die Geschäftstätigkeit und Wertschöpfung der jeweiligen Konzerngesellschaft zurückzuführen sind. Ein unabhängiger Dritter wäre nicht in der Lage, diese Übergewinne zu realisieren. Folglich fällt der Gewinn eines unabhängigen Unternehmens unter sonst gleichen Bedingungen geringer aus. Im Land der Konzerngesellschaft wird also unter Umständen ein Gewinn besteuert, der nicht auf der Wertschöpfung und der Geschäftstätigkeit der ansässigen Gesellschaft beruht. Bei konsequenter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wäre der steuerbare Gewinn deshalb um den Effekt des Konzernrückhalts zu korrigieren, um eine strikte Besteuerung ausschliesslich der im Inland geschaffenen Gewinne zu erzielen. Die Bewertung eines Konzernrückhalts ist komplex und variiert je nach Geschäftstätigkeit und wirtschaftlicher Bedeutung eines Konzerns. Für eine praktikable Lösung ist aus diesem Grund zunächst festzulegen, bei welchen Konzernen überhaupt von einem Konzernrückhalt ausgegangen werden kann. Dabei gilt: Je grösser und «sichtbarer» ein Konzern ist, desto grösser wird der Konzernrückhalt sein. Insofern könnte hier der konsolidierte Umsatz der Gruppe als Krite-

rium herangezogen werden, sodass lediglich Konzerne mit einem erheblichen konsolidierten Umsatz von einem Abzug für den Konzernrückhalt profitieren können.

Eine jährliche Neuermittlung des Konzernrückhaltes würde erheblichen administrativen Aufwand bedeuten. Um dies zu vermeiden, erscheint es sinnvoll und zweckmässig, den Konzernrückhalt pauschal aufgrund einer mit den Steuerbehörden festgelegten Quote des steuerbaren Gewinns zu ermitteln. Diese Quote wird dann jährlich in der Steuererklärung steuerwirksam in Abzug gebracht.

4 Konsequente Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf konzerninterne Erträge und Aufwendungen

Gemäss den Richtlinien der OECD haben Transaktionen zwischen nahe stehenden Personen zu Konditionen zu erfolgen, wie sie auch zwischen fremden Dritten in einer vergleichbaren Situation vereinbart worden wären. Vor dem Hintergrund dieses international allgemein anerkannten Fremdvergleichsgrundsatzes haben neben konzerninternen Erträgen auch Aufwendungen einem Drittvergleich standzuhalten.

In der schweizerischen Steuerpraxis werden gegenwärtig steuerliche Korrekturen grundsätzlich nur bei überhöhten Aufwendungen und unzureichenden Erträgen vorgenommen. So legt die Eidgenössische Steuerverwaltung z. B.

für konzerninterne Passivdarlehen lediglich eine Maximalverzinsung und für Aktivdarlehen eine Mindestverzinsung fest⁵. Eine konsequente Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bedürfte jedoch einer Ausweitung dieser Praxis durch die schweizerischen Steuerbehörden, in der unilateral auch zu tiefe Aufwendungen und überhöhte Erträge steuerlich zu korrigieren wären⁶.

Generell kann Folgendes festgehalten werden: Falls die tatsächliche Vergütung für eine konzerninterne Leistung unter dem Fremdvergleichspreis liegt, ist gemäss diesem Grundsatz steuerlich ein zusätzlicher Aufwand geltend zu machen, welcher der Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und der tatsächlichen Vergütung entspricht. Bei Leistungen einer Mutter- oder anderen Gruppengesellschaft stellt diese Differenz unter Anwendung der Dreieckstheorie eine steuerneutrale Kapitaleinlage dar. Mangels effektiver Zahlung ist diese geldwerte Leistung steuerneutral in der Steuerbilanz zu aktivieren und gleichzeitig steuerwirksam abzuschreiben. Analog der steuerlichen Behandlung bei unzureichender Vergütung von konzerninternen Aufwendungen ist eine steuerliche Korrektur auch im Falle von übersetzten konzerninternen Erträgen vorzunehmen. Auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass auf Stufe der begünstigten Gesellschaft ein Gewinn besteuert wird, welcher dem Fremdvergleichsgrundsatz standhält und allfällige Übergewinne aufgrund von Konzernleistungen im Sinne einer steuerneutralen Kapitaleinlage nicht der Gewinnsteuer unterliegen.

Da es sich bei steuerlichen Korrekturen um eine unilaterale Anpassung handelt, hätte die Beurteilung des Sachverhalts aus Sicht des schweizerischen Steuerrechts unabhängig von der Betrachtung durch die ausländischen Steuerbehörden zu erfolgen. Der massgebende Fremdvergleichspreis wäre rein basierend auf

⁵ Vgl. Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Januar 2010 zwecks Vorgabe der Zinssätze 2010 für die Berechnung von geldwerten Leistungen (2-072-DV-210).

⁶ Im Falle von Passivdarlehen würde dies die Vorgabe sowohl einer steuerlich abzugsfähigen Mindest- wie auch einer steuerlich zulässigen Maximalverzinsung bedeuten.

einer Verrechnungspreisstudie und damit abhängig von Funktionen und Risiken der beteiligten Gesellschaften, Markt- und Wettbewerbssituation etc. festzulegen.

5 Schlusswort

Eine mit dem schweizerischen Steuersystem konforme Anwendung der im Rahmen dieses Artikels beschriebenen Besteuerungsansätze könnte die Konkurrenzfähigkeit der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb wesentlich verbessern. Aufgrund der Verbreitung ähnlicher Steuermodelle in der Europäischen Union wären diese auch weniger angreifbar. Die Schweiz sollte daher eine Trendwende weg von weiter sinkenden Steuersätzen zu generell akzeptierten Konzepten zur Reduktion der Bemessungsgrundlage ins Auge fassen.

Zwecks einheitlicher Anwendung müsste die Eidgenössische Steuerverwaltung allerdings die relevanten Besteuerungsgrundsätze in einer verbindlichen Praxisweisung festlegen, damit die Kantone die entsprechenden Modelle einheitlich nutzen und zur Förderung der Standortattraktivität einsetzen könnten. So würde ein steuerlich attraktives Umfeld geschaffen, welches weniger angreifbar als die bestehenden kantonalen Steuerregime ist, zu Investitionen und somit zu einer Verlagerung von Steuersubstrat ins Inland führt und neue Arbeitsplätze schafft.

Unseres Erachtens liegt es somit am Bund respektive an der Eidgenössischen Steuerverwaltung, die dargestellten Grundkonzepte zu prüfen und nach Ausarbeitung eines konkreten Modells den Kantonen Instrumente zur Verfügung zu stellen, mit welchen diese im internationalen Steuerwettbewerb auch in Zukunft bestehen können.