

# «hmp topics»

## Unternehmenssteuerreform III

Ein erster grosser Schritt auf dem nicht einfachen Weg für die Schweiz zur Erhaltung des bisherigen Erfolges

Dr. Jürg E. Hartmann

Juni 2016

### Der lange Weg zur Unternehmenssteuerreform III

Das **Parlament** hat mit letztlicher Einigung zwischen Nationalrat und Ständerat am **14. Juni 2016** das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz verabschiedet (**Unternehmenssteuerreformgesetz III – USR III**). Die Schlussabstimmung hat am 17. Juni 2016 stattgefunden.

Diese Einigung erfolgte nach zehnjährigem Weg nachdem der Bundesrat mit dem **Schlussbericht** der Projektorganisation zur USR III vom **18. Dezember 2013 Wege und Möglichkeiten** aufzeigte, um den zunehmenden internationalen Druck der OECD, der G20 und der Europäischen Union (EU) gegen die (privilegierenden) kantonalen Steuerregime für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften, der Praxis zur Prinzipalbesteuerung und der Praxis zu den Finanzbetriebstätten abzubauen. Nach Konsultation der Kantone wurde eine Vernehmlassungsvorlage erarbeitet, die Vernehmlassung im Januar 2014 abgeschlossen und am **5. Juni 2015 die Botschaft des Bundesrats zur USR III** erlassen (**Botschaft 2015**). Seit der Wintersession 2015 wurde im Parlament

über die Vorlage zur USR III beraten, welche mit gewichten Änderungen und Kontroversen im Juni 2016 unter demokratischem Kompromiss ihren Abschluss mit dem nunmehr vorliegenden Gesetz fand.



Damit könnte die USR III – unter Referendumsvorbehalt der linken Parteien – am 1. Januar 2017 in Kraft treten, wobei für die **Einführung der neuen Steuerregime eine Übergangszeit von zwei Jahren bis zum 1. Januar 2019** gelten würde.

### Der mit der USR III gefundene Kompromiss

Das **Parlament** hat die **Gesetzesvorlage** gemäss **Botschaft 2015** unter ausgewogener Abwägung der betroffenen Interessen in **entscheidenden Teilen verändert**. Im Wesentlichen: Wie in der Botschaft 2015 vorgesehen, werden die (privilegierenden) kantonalen Steuerregime abgeschafft und in teilweisem Ersatz die international akzeptierte (privilegierende) Patentbox und die erhöhte Abzugsfähigkeit von F&E Aufwendungen eingeführt. Den Kantonen und Gemeinden wurde entgegen der Botschaft 2015 die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer auf dem Sicherheitseigenkapital erlaubt, allerdings nur bei gleichzeitiger Teilbesteuerung von Dividenden von mindestens 60% bei grösseren Beteiligungen ab 10% Firmenanteil (was zum Standorterhalt von Holding und Finanzierungsgesellschaften entscheidend sein kann). Weiter wurde der Kantonsanteil der direkten Bundessteuer von 17% nicht nur auf 20,5% (Botschaft 2015) sondern auf 21,2% zur Unterstützung der Kantone erhöht. Sodann wurde die beantragte Abschaffung der Emissionsabgabe und Tonnage Tax aus der USR III gestrichen und vertagt. Die im Vorfeld diskutierte Einführung einer privaten Kapitalgewinnsteuer wurde nicht Gesetz.

### Abschaffung der kantonalen Steuerregime

Dem internationalen Druck folgend werden in der USR III die **drei privilegierenden kantonalen Steuerregime für Holding- sowie Domizil und gemischte Gesellschaften** (Verwaltungsgesellschaften), welche in Art. 28 Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) geregelt sind, **abgeschafft**. Holdinggesellschaften unterliegen auf kantonalen Ebene keiner Gewinnsteuer und die Verwaltungsgesellschaften unterliegen auf kantonalen Ebene einer reduzierten Gewinnsteuer. Die **effektive Steuerbelastung** dieser Gesellschaften liegt je nach Konstellation **zwischen 7,8% und 12%**. Typische Aktivitäten dieser Gesellschaften sind das **Halten von Beteiligungen, Finanzierungs- und Immaterialgüteraktivitäten sowie internationaler Grosshandel**.

Weiter wird die (gesetzlich nicht geregelte) **Steuerpraxis** der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zur **Prinzipalbesteuerung** (meist gemischte Gesellschaften mit einer **Gewinnsteuerbelastung** von **rund 5%**) und **Besteuerung von Finanzbetriebsstätten** (mit einer Gewinnsteuerbelastung von **rund 2-3%**) **aufgegeben**.

Diese rund 24'000 Gesellschaften, welche derzeit rund 4 Milliarden Steuern entrichten (ohne Berücksichtigung der Steuern von deren Angestellten), werden künftig einer Besteuerung zum normalen und ordentlichen Unternehmens-Gewinnsteuersatz unterstehen, soweit nicht neue, international akzeptierte Privilegierungen anwendbar sind. Um den Erhalt dieser Gesellschaften wird mit der USR III gekämpft.

### Bestehenbleiben des Beteiligungsabzuges

Der **Beteiligungsabzug** gemäss Art. 69 und 70 des Bundessteuergesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und Art. 28, 1<sup>bis</sup> und 1<sup>ter</sup> StHG (grundsätzlich bei Firmenbeteiligungen über 10%) bleibt bestehen, um **Mehrfachbelastungen der Gewinne im Konzernverhältnis zu vermeiden**. Diese Beseitigung der Mehrfachbelastung ist **auch international anerkannt**. Sodann können die Kantone diese Ermässigung auch auf Kapitalgewinne auf Beteiligungen ausdehnen.

### Grundsätzliches Bestehenbleiben des Dividenden-Teilbesteuerungsverfahrens

Das Teilbesteuerungsverfahren zur steuerlichen Entlastung von Dividendeneinnahmen (und zur Reduktion der Doppelbesteuerung) – grundsätzlich bei Firmenbeteiligungen von mindestens 10% – wurde durch die USR II im Jahre 2009 eingeführt. Bei der direkten **Bundessteuer** beträgt die Entlastung der **Bemessungsgrundlage 40% bzw. 50%** bei Anteilshaltung im Privat- bzw. Geschäftsvermögen. Gemäss **StHG** sind die **Kantone frei, ob und wie sie eine Entlastung einführen wollen**. Die-

se Regelung bleibt unter der USR III bestehen, da die Begrenzung der Entlastung auf 30% gemäss Botschaft 2015 von den Räten abgelehnt wurde. Durchschnittlich gewähren die **Kantone heute eine Entlastung von rund 50%**.



Allein den Kantonen wurde unter der USR III, wie bereits erwähnt, die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer auf dem Sicherheitseigenkapital erlaubt, allerdings nur bei gleichzeitiger Teilbesteuerung von Dividenden von mindestens 60% (und damit **maximaler Entlastung von 40%**) bei grösseren Beteiligungen ab 10% Firmenanteil.

### **Anpassungen an die Kapitalsteuer von Kantonen und Gemeinden**

Die USR III sieht für Kantone und Gemeinden (über das StHG) die Möglichkeit vor, bei Kapitalsteuern auf Eigenkapital im Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten sowie mit Konzerndarlehen/Beteiligungen Ermässigungen vorzunehmen (Art. 29 StHG).

### **Patentbox**

Als (teilweisen) Ersatz für das wegfallende (privilegierende) kantonale Steuerregime sieht die USR III die **(privilegierende) Besteuerung der Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten für juristische und natürliche Perso-**

**nen durch Kantone und Gemeinden** vor (Art. 24 und Art. 8a und Art. 10a StHG). In Vorgabe des OECD Standards ist diese Massnahme stark auf Patente fokussiert und damit eine engere Lizenzbox (vgl. hmp topics, April 2014).



Für die Patentbox wurde in der OECD der modifizierte Nexus-Ansatz entwickelt, wonach Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren F&E Aufwandes zum gesamten F&E Aufwand privilegiert besteuert werden dürfen. Spezielle Regeln gelten für die Finanzierung und Kontrolle des F&E Aufwandes im Ausland.

Gemäss Botschaft 2015 soll die Ermittlung des relevanten Boxenerfolges in Top-Down Ansatz und indirekter Berechnungsmethode erfolgen (Gesamtgewinn abzüglich aller nicht boxenrelevanter Erträge). Dazu soll der Bundesrat Ausführungsbestimmungen erlassen.

Die Ermässigung ist den Kantonen/Gemeinden freigestellt und die **gesamte Gewinnbesteuerung** auf den Stufen Bund und Kantone kann damit **bei grosser Ermässigung ca. 8-10%** betragen (nachdem die Bundessteuer hier keine Ermässigung kennt). Dies liegt dann auch im Mittel der Lizenzboxbesteuerung anderer europäischer Länder.

Allerdings kann diese Patentboxbesteuerung (wie auch der nachstehende erhöhte Abzug von F&E Aufwendungen) nicht bei allen Gesellschaften zur Anwendung kommen, welche die (privilegierenden) kantonalen Steuerregi-

me verlieren, insbesondere bei den reinen Beteiligungs- und Grosshandelsgesellschaften, welche keine Patent- und F&E-Aktivitäten ausüben. Hier kann die Standort-Attraktivität grundsätzlich nur durch einen tiefen ordentlichen Unternehmens-Gewinnsteuersatz erreicht werden.

### Erhöhte Abzüge für F&E Aufwendungen

Die USR III sieht die Möglichkeit für Kantone/Gemeinden vor, erhöhte Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (bis 150% des geschäftsmässig begründeten Aufwandes) vorzunehmen (Art. 25a StHG). Diese Abzüge erhöhen die Standortattraktivität und finden auch breite Anwendung in den OECD-Staaten.

### Aufdeckung stiller Reserven

Die Abschaffung der (privilegierenden) Steuerregime auf Stufe Kanton und Gemeinde bewirken einen Wechsel der Steuerpflicht für die betroffenen Steuersubjekte auf Stufe Kanton und Gemeinde, nicht jedoch bei der Bundessteuer. Die betroffenen Steuersubjekte unterliegen neu einer anderen (höheren) Besteuerung. Es entsteht eine **latente Gewinnsteuerlast auf den vorhandenen stillen Reserven**. Die USR III will hier **einheitliche Regelungen und Rechtssicherheit** schaffen. Daher sollen diese stillen Reserven samt selbstgeschaffenem Mehrwert beim Wechsel der Steuerpflicht steuerneutral aufgedeckt bei künftiger Realisation zu einem gesonderten (tieferen) Steuersatz besteuert werden. Dies gilt auch bei einem Zuzug.

Diese Reserven sind sodann jährlich zum Satz abzuschreiben, der für solche Vermögenswerte anwendbar ist, wobei der selbst geschaffene Mehrwert innert zehn Jahren abzuschreiben ist (Art. 24b StHG). Damit wird eine Milderung des Wechsels der Steuerpflicht erzielt. Am Ende der Steuerpflicht sind die nicht versteuerten stillen Reserven samt selbst geschaffenem Mehrwert jedoch zu versteuern (Art. 61a und b DBG; Art. 24b und c StHG).

### Zinsbereinigte Gewinnsteuer

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer (Abzugsfähigkeit der Zinsen auf dem Sicherheitseigenkapital, welches das für die Geschäftstätigkeit langfristig benötigte Eigenkapital übersteigt) wurde von den Kantonen in der Konsultation verworfen und in der Botschaft 2015 durch den Bundesrat für die USR III als weitere Möglichkeit für die Kantone nicht vorgeschlagen. Der Nationalrat erkannte indes zu Recht, dass diese Massnahme (auch wenn mit Steuerausfällen verbunden) entscheidend für den Erhalt von (ehemaligen) Holding- und Finanzierungsgesellschaften sein kann. Er führte die zinsbereinigte Gewinnsteuer in die USR III ein. Der Ständerat stimmte (vorerst) nicht zu, machte aber sodann einen (teilweise stark kritisierten) Kompromissvorschlag, der **Möglichkeit der Gewährung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer durch die Kantone zuzustimmen, sofern die Kantone bei der Gewährung die Dividenden auf Beteiligungen über 10% zumindest mit 60% besteuern**. Dieser Vorschlag wurde sodann in der USR III Gesetz (Art. 25 StHG). Bei der **direkten Bundessteuer** ist diese Abzugsfähigkeit **ohne Bedingung vorgesehen** (Art. 59 DBG).

Der kalkulatorische Zins auf dem Sicherheitseigenkapital liegt bei der Rendite von zehnjährigen Bundesobligationen und ist damit derzeit vernachlässigbar. Ein marktüblicher Zinssatz kommt indes zur Anwendung, falls das Sicherheitskapital zur Konzernfinanzierung dient (Art. 25 StHG).

### Kantonale Steuersenkungen und vertikale Ausgleichsmassnahmen

Mit der USR III und der (privilegierenden) Patentbox und den (privilegierenden) erhöhten Abzügen auf F&E Aufwendungen samt den weiteren oben angeführten flankierenden Massnahmen kann für gewisse, bis heute unter (privilegierenden) kantonalen Steuerregimen stehenden Gesellschaften, insbesondere Grosshandelsunternehmen und Beteiligungsgesellschaften, mangels internationaler Akzeptanz keine gezielte steuerpolitische Lösung

gefunden werden. Die Gewinne dieser Gesellschaften werden nach Wegfall der (privilegierenden) kantonalen Steuerregime zum ordentlichen Satz besteuert werden.



Damit haben die **Kantone**, welche diese Gesellschaften erhalten wollen, ihre (ordentliche) **Gewinnsteuerbelastung entsprechend zu reduzieren**, nachdem der Gewinnsteuersatz der direkten Bundessteuer (8,5%) unverändert bleibt. Die Mindereinnahmen treffen damit vorab die Kantone und nicht den Bund. Gemäss Botschaft 2015 wird davon ausgegangen, dass die Kantone ihre effektive Gewinnsteuerbelastung (einschliesslich direkter Bundessteuer) **von derzeit durchschnittlich rund 22% auf zwischen 13% und 20% zu senken** haben, resultierend in einem **Durchschnittssatz von 16%**. Mit Gewinnsteuerbelastungen zwischen 13% und 16% kann zumindest mit vorab osteuropäischen aber auch gewissen anderen europäischen Ländern (wie auch Hong Kong und Singapur) mitgehalten werden. Gewisse grössere europäische Länder, wie Deutschland, Frankreich und Grossbritannien liegen weit darüber. Dieses Szenario der kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen sollte gemäss Botschaft 2015 in **Mindereinnahmen der öffentlichen Haushalte** (Bund / Kantone / Gemeinden) von **rund 2 Milliarden Franken** resultieren.

Die Kantone sind in der Festsetzung der Gewinnsteuerbelastungen frei und in der USR III finden sich diesbezüglich keine Vorschriften und Vorgaben. In der USR III wird jedoch richtigerweise der Finanzspielraum der Kantone für die angezeigten Steuerreduktionen erweitert. Dies durch **Erhöhung des Anteils der**

**Kantone an der direkten Bundessteuer von 17% auf 21,2%** (Art. 196 DBG), wobei sich der Ständerat mit dieser hohen Quote durchsetzte. Damit sollte eine hälftige Kostentragung zwischen Bund und Kantonen erzielt werden. Zudem wurde auch der **Ressourcenausgleich zwischen finanzstarken und finanzschwachen Kantonen unter dem Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich in der USR III neu geregelt** (Art. 3 und Art. 23a dieses Gesetzes). Dies mit in dieser Materie gängigen, komplizierten, kaum verständlichen und politisch motivierten Aufteilungsschlüsseln.

### **Verbleibende notwendige Gegenfinanzierung**

Als wichtigstes Element der Gegenfinanzierung der aus der USR III zu erwartenden Steuerausfälle und Kosten (rund 2 Milliarden Franken) erweist sich die **Planung struktureller Überschüsse der öffentlichen Gemeinwesen** im absehbaren Planungshorizont. Beim Bund ist dies bereits in die Wege geleitet. Bei Kantonen und Gemeinden trifft dies (noch) weniger zu. Grundsätzlich sind **Sparen und ein effizienter, kostengünstiger Staat** angesagt.

Die Aufgabe ist nicht einfach, insbesondere auf Stufe gewisser **Kantone**, welche ihre heutigen hohen, ordentlichen **Unternehmens-Gewinnsteuersätze stark (auf ein Niveau von zumindest 13%-16%) zu reduzieren** und die ihnen durch die USR III gewährten Werkzeuge und Mittel zweckmässig anzuwenden haben. Dies vorab um die **Standortattraktivität** für heute nicht mehr einem privilegierenden System unterstehenden Gesellschaften (vorab Grosshandels-gesellschaften und Holdinggesellschaften) **zu erhalten**, wie beispielsweise der Kanton Genf.

Der aufgebaute internationale Druck bringt damit einen **internationalen Steuerwettbewerb**, welcher sich auf der Ebene von Unternehmen vorab auf einen Wettbewerb um die tiefsten **ordentlichen Gewinnsteuersätze für Unternehmen** konzentriert. Dies bedingt einen effizienten Staat, wozu die Schweiz mit gewissen Vorbehalten nicht schlecht dasteht. Dabei haben aber die **Einkommenssteuersätze für**

**natürliche Personen vernünftig zu bleiben**, damit die Standortattraktivität für Unternehmen erhalten bleiben kann. Dies werden auch die Kantone und Gemeinden bei Umsetzung der USR III zu berücksichtigen haben.

### Referendum trotz ausgewogener USR III

Die USR III kann als guter, pragmatischer Kompromiss in gelebter Demokratie angesehen werden, um künftig anstehende Probleme zur Standort- und Wohlstandserhaltung vernünftig anzugehen und, wenn immer möglich, zu lösen. Die Unsicherheit der Zukunft bleibt immer bestehen. Die Lastentragung ist auf alle Gemeinwesen und letztlich die Bürgerinnen und Bürger verteilt. Alle haben beizutragen.

Leider haben linke Parteien bereits das Referendum gegen die USR III angekündigt, was mit einer Referendumsabstimmung im Jahre 2017 eine Verzögerung der Umsetzung bewirken kann. Auch wenn grosse Zuversicht besteht, dass auch hier das Volk in Vernunft eine Zustimmung zur USR III geben wird, so

schadet die Verzögerung und die damit einhergehende Verunsicherung der betroffenen Unternehmen dem ganzen Land und allen Bürgerinnen und Bürgern.

### Handlungsbedarf

Gewisse der bisher privilegierten Gesellschaften werden unter der USR III (nach Senkung der Gewinnsteuersätze auf Stufe Kantone und Gemeinden) etwa gleich viel oder wenig mehr Steuern bezahlen. Bei den Gesellschaften mit grösserer Zusatzbelastung wird der Wegzug samt Verlagerung der Tätigkeiten zu prüfen sein. Viele der bisher nicht privilegierten Gesellschaften werden künftig weniger Gewinnsteuern bezahlen, da sie von den Ersatzmassnahmen und (ordentlichen) Steuersenkungen profitieren.

In jedem Falle besteht heute für die betroffenen Firmen, wie auch für deren Aktionäre, Planungs- und Handlungsbedarf, um sich auf das durch die USR III vorgezeichnete künftige, stark veränderte Regelungsumfeld (mit oder ohne Referendum) einzustellen.

### Hartmann Müller Partner

Rechtsanwälte / Attorneys at Law

Dr. Jürg E. Hartmann  
Dr. Niklaus B. Müller, LL.M.  
Dr. Beat Spörri, LL.M.  
Lic. iur. Markus Aeschbacher, LL.M.\*  
Dr. Marco Colombini  
Lic. iur. Ilona Singer  
Lic. iur. Nina Maag  
Lic. iur. Sonja Rothwangl, LL.M.

CH-8044 Zürich  
Zürichbergstrasse 66  
Telefon +41 (0)43 268 83 00  
Telefax +41 (0)43 268 83 01  
www.hmp.ch

\* Fachanwalt SAV Bau- und Immobilienrecht

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Der Inhalt dieses Artikels stellt keine Rechts- oder Steuerauskunft dar und darf nicht als solche verwendet werden. Sollten Sie eine auf Ihre persönlichen Umstände bezogene Beratung wünschen, wenden Sie sich bitte an Ihre Kontaktperson bei Hartmann Müller Partner oder an den Autor des vorliegenden Artikels.