



Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III)

Bericht des Steuerungsorgans zuhanden des EFD

Bern, 11. Dezember 2013

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	4
1 Einleitung	7
1.1 Projektauftrag.....	7
1.2 Inhalt des Berichts.....	7
2 Ausgangslage	8
2.1 Internationale Entwicklungen.....	8
2.1.1 Allgemeines.....	8
2.2 Geltendes Steuerrecht.....	11
2.2.1 Kompetenzen des Bundes und der Kantone in der Steuergesetzgebung.....	11
2.2.2 Unternehmenssteuerrecht.....	12
2.3 Finanzpolitische Bedeutung der Unternehmenssteuern.....	14
2.4 Zukünftige Entwicklung ohne Reform	17
2.5 Bisherige Arbeiten	18
3 Die Unternehmenssteuerreform III.....	19
3.1 Grundsätzliche Ausrichtung der Reform	19
3.1.1 Ziele der Reform.....	19
3.1.2 Strategische Stossrichtung der USR III.....	24
3.1.3 Überblick über die einzelnen Reformelemente.....	26
3.2 Steuerpolitische Massnahmen.....	27
3.2.1 Lizenzbox	27
3.2.2 Zinsbereinigte Gewinnsteuer.....	36
3.2.3 Senkung von kantonalen Gewinnsteuersätzen	40
3.2.4 Weitere steuerpolitische Massnahmen.....	43
3.2.5 Gesamtbeurteilung.....	50
3.3 Auswirkungen auf den Ressourcenausgleich	53
3.3.1 Anpassungsbedarf und Vorgaben.....	53
3.3.2 Gewichtung der Unternehmensgewinne	54
3.3.3 Simulationen.....	56
3.3.4 Übergangsperiode.....	61
3.3.5 Fazit	62
3.4 Vertikale Ausgleichsmassnahmen	63
3.4.1 Rahmenbedingungen	63
3.4.2 Art des Ausgleichs.....	64
3.4.3 Fazit	66
3.5 Gegenfinanzierung auf Bundesebene	66

3.5.1	Ausgabenseitiges Entlastungspotenzial	67
3.5.2	Einnahmenseitige Massnahmen zur Gegenfinanzierung	68
3.5.3	Fazit	70
4	Auswirkungen	71
4.1	Referenzszenario	71
4.2	Finanzielle Auswirkungen auf den Bund.....	73
4.3	Finanzielle Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden.....	75
4.4	Volkswirtschaftliche Auswirkungen	78
5	Schlussfolgerungen.....	78
6	Weiteres Vorgehen.....	81
7	Anhang	82

Zusammenfassung

Die Unternehmensbesteuerung stellt gegenwärtig einen Brennpunkt des internationalen politischen Interesses dar. Im Kern wollen die OECD, G20 und EU bestehende Schwachstellen im internationalen Steuerwesen einschränken. Besonders im Fokus stehen die internationale Nichtbesteuerung und die Verschiebung mobilen Kapitals. Länder mit Steuerregimes nach dem Muster „no or low taxation“ werden von der OECD und auch der EU angegriffen. Die Schweiz kommt deshalb für ihre kantonalen Steuerstatus für Holding-, Domizil und gemischte Gesellschaften, die Prinzipalbesteuerung und die Praxis der Finanzbetriebsstätten (Swiss Finance Branch) unter Druck. Die Kritik entfachte sich insbesondere an der teilweise unterschiedlichen Behandlung von in- und ausländischen Erträgen/Unternehmen (sogenanntes „ring-fencing“).

Die kantonalen Steuerstatus haben heute eine *grosse finanzielle und volkswirtschaftliche Bedeutung* für den Bund und viele Kantone. Sie ermöglichen es einerseits jedem Kanton (auch denjenigen mit vergleichsweise hohen Gewinnsteuersätzen), im internationalen Wettbewerb um mobile (d.h. rasch in andere Länder verlegbare) Aktivitäten kompetitiv zu sein. Gleichzeitig wird der interkantonale Wettbewerb in diesem Segment gedämpft, indem die Belastungsunterschiede zwischen den Kantonen vergleichsweise gering ausfallen. Sollten aufgrund mangelnder internationaler Akzeptanz die kantonalen Steuerstatus abgeschafft werden müssen, wäre dies mit einer Einschränkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz und einer Verschärfung des interkantonalen Steuerwettbewerbs verbunden. Im Weiteren würde ein substantieller Verlust von Arbeitsplätzen drohen. Deshalb hält es das Steuerungsorgan für unumgänglich, dass eine allfällige Abschaffung der kantonalen Steuerstatus und weiterer Praxisregelungen *mit gezielten Massnahmen kompensiert* wird.

Das Steuerungsorgan spricht sich für eine *steuerpolitische Stossrichtung* aus, die aus drei Elementen besteht:

- Einführung von neuen Regelungen für mobile Erträge;
- kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen;
- Abbau bestimmter Steuerlasten zur allgemeinen Stärkung der Standortattraktivität.

Neue Regelungen für mobile Erträge sollen kumulativ den folgenden Kriterien genügen:

- Sie entsprechen allgemein anerkannten internationalen Standards der OECD und enthalten insbesondere keine Elemente eines ring-fencings und zielen nicht auf eine internationale Nichtbesteuerung ab;
- Sie sind steuersystematisch begründbar oder orientieren sich an Regelungen, die nachweislich auch in einem Mitgliedstaat der OECD angewendet werden. Zur Absicherung der Akzeptanz ist zudem die Steuerpolitik der EU im Auge zu behalten.

Gestützt auf die genannten Kriterien hat das Steuerungsorgan verschiedene mögliche Regelungen geprüft und schlägt zur Einführung eine Lizenzbox auf Ebene der kantonalen Steuern vor, die sich an einer Lösung orientiert, die sich bereits in einem Mitgliedsstaat der OECD erfolgreich in Anwendung befindet. Zudem schlägt das Steuerungsorgan vor, das Modell ei-

ner zinsbereinigten Gewinnsteuer mit Beschränkung des Schutzzinsabzuges auf überdurchschnittlich hohem Eigenkapital weiter zu prüfen.

Diese Regelungen für mobile Erträge ermöglichen es der Schweiz, für einen substanziellen Teil der mobilen Erträge weiterhin steuerlich attraktiv zu sein. Das Steuerungsorgan ist sich bewusst, dass neue Regelungen im Licht der dynamischen internationalen Entwicklungen gegebenenfalls überprüft werden müssen. Es ist aber gleichzeitig der Auffassung, dass ein Verzicht auf solche Regelungen zum jetzigen Zeitpunkt nicht zielführend wäre.

Zu entscheiden sein wird auch die Frage, inwieweit die neuen Regelungen für die Kantone verbindlich vorgeschrieben werden sollen bzw. inwieweit den Kantonen die Einführung der Massnahmen freigestellt wird. Das Steuerungsorgan spricht sich dafür aus, dass das erreichte Ausmass an formeller Harmonisierung der direkten Steuern erhalten bleiben soll.

Zudem können die Kantone auf das Instrument von Gewinnsteuersatzsenkungen zurückgreifen, soweit sie dies für erforderlich halten, um ihre Kompetitivität zu erhalten. Dabei gilt: je enger die neuen Regelungen ausgestaltet werden, desto mehr Gewicht erhält das Element von kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen. Der diesbezügliche Entscheid liegt in der kantonalen Autonomie.

Zwecks Stärkung der Standortattraktivität soll im Weiteren ein Abbau von Steuerlasten geprüft werden. Dabei stehen insbesondere die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital sowie Anpassungen bei der kantonalen Kapitalsteuer zur Diskussion.

Das Steuerungsorgan ist der Ansicht, dass die finanziellen Lasten der Reform ausgewogen verteilt werden sollen: Der Bund soll den Kantonen mit *vertikalen Ausgleichsmassnahmen* finanzpolitischen Spielraum verschaffen, damit die mit den kantonalen Gewinnsteuersenkungen verbundenen Mindereinnahmen abgedeckt werden. Dadurch kann verhindert werden, dass Kantone, welche die finanziellen Lasten der Reform aus eigener Kraft nicht tragen können, an Standortattraktivität einbüßen und damit auch bedeutende Steuereinnahmen des Bundes verloren gehen.

In welchem Umfang sich der Bund mit vertikalen Ausgleichsmassnahmen beteiligen soll, hängt von der Ausgestaltung der steuerpolitischen Massnahmen ab: Je enger die neuen Regelungen gefasst werden bzw. je mehr die kantonalen Gewinnsteuern für den Erhalt mobiler Gewinnsteuerbasen gesenkt werden müssen, desto höher wird tendenziell die Beteiligung des Bundes über vertikale Ausgleichsmassnahmen ausfallen. Allerdings ist das Steuerungsorgan der Auffassung, dass die Kantone einen vergleichbaren eigenen Beitrag beim Tragen der finanziellen Lasten zu leisten haben. Bei der konkreten Ausgestaltung ist darauf zu achten, dass die steuerpolitische Autonomie nicht untergraben wird und dass der Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen nicht beeinträchtigt wird. In Frage kommen insbesondere direkte Ausgleichsmassnahmen in Form erhöhter Anteile der Kantone an Bundeseinnahmen oder indirekte Ausgleichsmassnahmen durch steuerliche Entlastungen für Unternehmen auf Bundesebene.

Der bestehende *Finanzausgleich* soll auch unter neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen einen fairen interkantonalen Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen ermöglichen. Im Zuge der Reform der Unternehmensbesteuerung werden Anpassungen am System des Ressourcenausgleichs erforderlich sein, um die neuen steuerpolitischen Realitäten abzubilden. Das Steuerungsorgan empfiehlt, dass im Ressourcenpotenzial neu sämtliche Unter-

nehmensgewinne gemäss ihrer steuerlichen Ausschöpfbarkeit gewichtet werden sollen. Obwohl damit die kantonalen Unterschiede der finanziellen Leistungsfähigkeit besser abgebildet werden als bei einer blossen Adaption des heutigen Systems der Beta-Faktoren, wird diese Anpassung kaum ohne Änderungen bei den kantonalen Ausgleichszahlungen möglich sein.

Bund und Kantone werden die Mehrbelastungen infolge der USR III kompensieren müssen, damit sie kein Ungleichgewicht in den Finanzhaushalten bewirken. Auf Bundesebene sollen bei der *Gegenfinanzierung* die folgenden Grundsätze gelten:

- Die Frage der Gegenfinanzierung muss integraler Bestandteil der USR III sein.
- Falls die USR III zu grossen Mehrbelastungen im Bundeshaushalt führt, muss die Gegenfinanzierung auch substantielle einnahmenseitige Elemente aufweisen.
- Ausgabenseitige Kompensationen sollen nicht mit grundlegenden Strukturreformen vermischt werden oder durch Lastenabwälzungen auf die Kantone erfolgen.

Das ordentliche schweizerische Gesetzgebungsverfahren eröffnet Bund und Kantonen aufgrund seiner Dauer die Möglichkeit, die Gegenfinanzierung frühzeitig anzugehen. Damit kann die Notwendigkeit von eigentlichen Sparschnitten bei der Inkraftsetzung der Reform reduziert werden.

Die Schweiz befindet sich dank der sehr guten allgemeinen Rahmenbedingungen (politische Stabilität, gesunde Staatsfinanzen, qualifizierte Arbeitskräfte etc.) in einer guten Ausgangslage und kann die Unternehmenssteuerreform III aus einer Position der Stärke angehen.

Der Bundesrat hat das EFD beauftragt, basierend auf dem vorliegenden Bericht eine Konsultation der Kantone durchzuführen. Gestützt darauf – und unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen internationalen Entwicklungen – wird das EFD dem Bundesrat Bericht erstatten und einen Antrag auf Ausarbeitung einer Vernehmlassungsvorlage stellen. Die Vernehmlassungsvorlage ist geplant für den Sommer 2014.

1 Einleitung

1.1 Projektauftrag

Die Unternehmensbesteuerung ist in den letzten Jahren vermehrt ins Zentrum des internationalen politischen Interesses gerückt. Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), die Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20) und auch die Europäische Union (EU) haben sich das Ziel gesetzt, bestehende Schwachstellen im internationalen Steuerwesen einzuschränken. Damit einhergehend, werden gewisse steuerliche Regelungen international nicht mehr oder nur noch in geringem Ausmass akzeptiert. Davon betroffen sind auch schweizerische Steuerregelungen, insbesondere die kantonalen Steuerstatus. Diese sind jedoch von grosser finanzieller Bedeutung, sowohl auf kantonaler wie auch auf Bundesebene. Hinzu kommen die volkswirtschaftliche Bedeutung der betroffenen Unternehmen und Arbeitsplätze wie auch die steuerlichen Auswirkungen bei den betroffenen Angestellten und bei den nachgelagerten Unternehmen.

Vor diesem Hintergrund hat der Bundesrat das EFD bereits im Dezember 2008 beauftragt, eine Vorlage für die Unternehmenssteuerreform III (USR III) zu erarbeiten. Die darin vorgesehenen Reformelemente haben allerdings nicht ausgereicht, um die internationale Akzeptanz des Schweizer Unternehmenssteuersystems wiederherzustellen.

Im Herbst 2012 hat eine weitere Phase begonnen: Um bei der Lösungsfindung möglichst eng mit den Kantonen zusammenarbeiten zu können, hat das EFD eine paritätische Projektorganisation¹ eingesetzt. Ihr Auftrag ist es, Vorschläge zur Anpassung des Unternehmenssteuersystems auszuarbeiten, um eine optimale Positionierung im Spannungsfeld zwischen steuerlicher Standortattraktivität, finanzieller Ergiebigkeit und internationaler Akzeptanz zu erlangen.

Der vorliegende Bericht reflektiert die Erkenntnisse und Empfehlungen des Steuerungsorgans, soll dem Bundesrat als eine Grundlage für die kommende Diskussion über die USR III dienen und entfaltet keine bindende Wirkung. Der Bericht wurde in enger Zusammenarbeit von Bund und Kantonen entwickelt. Daneben fanden Hearings und Workshops mit Vertreterinnen und Vertretern aus Wirtschaft und Wissenschaft statt.

1.2 Inhalt des Berichts

In der Ausgangslage wird zunächst auf die internationalen Entwicklungen eingegangen, namentlich auf die Arbeiten in der OECD und auf den Unternehmenssteuerdialog mit der EU. Ausführungen zum geltenden Recht und zur finanziellen Bedeutung der Unternehmensbesteuerung, gefolgt von einer Darlegung der zukünftigen Entwicklung ohne Anpassung der Reform und der bisherigen Arbeiten, vervollständigen die Ausgangslage. Anschliessend werden im Kern des Berichts – gestützt auf die Ziele der Reform und die strategische Stossrichtung – die verschiedenen steuerpolitischen Massnahmen detailliert dargestellt und beur-

¹ Siehe Anhang.

teilt. Darauffolgend werden die Auswirkungen auf den Ressourcenausgleich innerhalb des Finanzausgleichs erläutert und nötige Anpassungen vorgeschlagen. Weitere Reformelemente sind die vertikalen Ausgleichsmassnahmen zugunsten der Kantone und die entsprechende Gegenfinanzierung auf Bundesebene. Ein Überblick über die Auswirkungen und die Schlussfolgerungen sowie die Darlegung des weiteren Vorgehens runden den Bericht ab.

2 Ausgangslage

2.1 Internationale Entwicklungen

2.1.1 Allgemeines

Internationaler Steuerwettbewerb

Die Unternehmensbesteuerung stellt gegenwärtig einen Brennpunkt des internationalen politischen Interesses dar. Die entsprechenden Diskussionen haben sich in den letzten Monaten sowohl in der OECD als auch in der EU und innerhalb der G20 intensiviert. Der von der G20 unterstützte Aktionsplan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) der OECD bestätigt diesen Trend. Im Kern wollen die Staaten die Ausreizung bestehender Schwachstellen im internationalen Steuerwesen durch multinationale Unternehmen einschränken. Im Vordergrund steht dabei die Verschiebung mobilen Kapitals, insbesondere im Zusammenhang mit Ländern mit Steuerregimes nach dem Muster „no or low taxation“. Diese Entwicklungen wirken sich auf die internationale Akzeptanz der Schweizer Unternehmensbesteuerung aus.

Entwicklungen in der OECD

Im November 2012 hat das Forum über schädliche Steuerpraktiken (Forum on Harmful Tax Practices - FHTP) der OECD unter anderem beschlossen, fünf schweizerische Steuerregimes² eingehend zu prüfen, die auch die EU gegenüber der Schweiz kritisiert. Das Forum wird sich ferner zur Akzeptanz von Steuerlösungen vom Typus „IP-Box“ (auch Patent- oder Lizenzbox genannt) äussern, wie sie beispielsweise in Belgien, Spanien, den Niederlanden, Luxemburg und dem Vereinigten Königreich anzutreffen sind.

Ausserdem hat die OECD unter Einfluss der G20 beschlossen, die Erosion der Bemessungsgrundlage und die Gewinnverschiebung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) zu bekämpfen. Am 19. Juli 2013 publizierte die OECD den definitiven Aktionsplan BEPS. Dieser wurde am 20. Juli 2013 von der G20 gutgeheissen. Mit dem fünfzehn Aktionen umfassenden Plan soll insbesondere erreicht werden, dass Gewinne am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit besteuert, aggressive Steuerplanung unterbunden und die internationale Nichtbesteuerung vermieden werden. Die verschiedenen Arbeitsgruppen, in denen sich die Schweiz aktiv beteiligt und sich dabei für einen geordneten Steuerwettbewerb einsetzt, haben ihre Tätigkeit aufgenommen. Erste konkrete Massnahmen werden im zweiten Halbjahr

² Die Kritik des OECD-Forums betrifft die folgenden Steuerregimes: i) Domizilgesellschaften, ii) Gemischte Gesellschaften, iii) Holdinggesellschaften, iv) Prinzipalstrukturen und v) Steuererleichterungen im Rahmen der Neuen Regionalpolitik

2014 erwartet. Bis Ende 2015 soll das Projekt abgeschlossen sein. Danach sollen die Ergebnisse umgesetzt werden.

Entwicklungen in der EU

Seit 2005 belastet die Kontroverse um die Unternehmensbesteuerung die Beziehung zwischen der Schweiz und der EU. Im Jahre 2007 qualifizierte die EU-Kommission die kantonalen Unternehmenssteuerregimes als inkompatibel mit der Beihilfebestimmung des Freihandelsabkommens Schweiz-EU von 1972. Eine Lösung des Konflikts scheiterte 2009 am Widerstand einzelner Mitgliedstaaten. Im Jahre 2010 schlug die EU der Schweiz die Fortführung des Unternehmenssteuerdialogs auf der Basis des „Code of Conduct for Business Taxation“ von 1997 (kurz „CoC“) vor. In exploratorischen Gesprächen wurden in diesem neuen Kontext die Grundlagen über einen prinzipienbasierten Dialog festgelegt, wobei die Schweiz sich nicht auf die Übernahme des CoC verpflichtete.

Bei den von der EU als schädlicher Steuerwettbewerb kritisierten Besteuerungsmodellen für Unternehmen in der Schweiz handelt es sich um i) Domizilgesellschaften, ii) Gemischte Gesellschaften, iii) Holdinggesellschaften, iv) Beteiligungsabzug, v) Finanzbetriebsstätten, vi) Prinzipalstrukturen und vii) Steuererleichterungen im Rahmen der Neuen Regionalpolitik.

Nach Konsultation der zuständigen parlamentarischen Kommissionen und der Kantone hat der Bundesrat am 4. Juli 2012 das Mandat für den Dialog mit der EU zur Unternehmensbesteuerung verabschiedet. Er legt darin drei Ziele fest: Es muss eine Lösung gefunden werden, die i) die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz festigt, ii) den Haushalten von Bund und Kantonen Rechnung trägt und iii) die internationale Akzeptanz der schweizerischen Steuerpolitik sicherstellt.

Aus Sicht der Schweiz konzentriert sich der Dialog auf verzerrende Besteuerungslösungen, insbesondere solche, die Aspekte der Abgrenzung von Auslandgewinnen („ring-fencing“) aufweisen, sowie auf die Abwehrmassnahmen der EU oder ihrer Mitgliedstaaten. Der Dialog muss die Gleichheit und Souveränität der Parteien und das föderale Steuersystem der Schweiz mit den damit verbundenen Kompetenzen der Kantone und des Bundes bei der Unternehmenssteuer respektieren.

Die Europäische Kommission verabschiedete am 6. Dezember 2012 einen Aktionsplan zu Bekämpfung von Steuerflucht und Steuerhinterziehung mit zwei Empfehlungen zuhanden der EU-Mitgliedstaaten. Gemeinsam sollen die Mitgliedstaaten Drittländer zur Einhaltung der EU-Steuerstandards einschliesslich der Übernahme des Verhaltenskodexes bei der Unternehmensbesteuerung oder zur Abschaffung von Praktiken, die zu einer internationalen Nichtbesteuerung führen, verpflichten. Andernfalls können die EU und die Mitgliedstaaten Massnahmen treffen, um ihren Forderungen Nachdruck zu verleihen, unter anderem das Erstellen von schwarzen Listen. Die Schweiz als Drittland ist von dieser Initiative der Europäischen Kommission direkt betroffen.

Die Schweiz hatte am 29. Mai 2013 die Gelegenheit, die Mitglieder der CoC-Gruppe direkt über die Position der Schweiz zu orientieren. Die Schweiz signalisierte dabei der EU, dass sie gestützt auf den Zwischenbericht des Steuerungsorgans zur USR III vom 7. Mai 2013

bereit ist, Anpassungen bei fünf Steuerregimes zu prüfen.³ Im Gegenzug besteht die Erwartung, dass die EU und ihre Mitgliedstaaten Abwehrmassnahmen abbauen und die Schweiz diskriminierungs- und willkürfrei behandeln.

Angesichts dieser positiven Signale der Schweiz entschied sich der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister der EU (Ecofin) anlässlich seiner Sitzung vom 21. Juni 2013 für eine Verlängerung des Dialogs mit der Schweiz bis Ende 2013.

An ihrer Sitzung vom 22. Oktober 2013 diskutierte die CoC-Gruppe die Patentboxen des Vereinigten Königreichs, Zyperns und Belgiens. Die Kommission bemängelte zwei Punkte der Patentbox des Vereinigten Königreichs, nämlich i) die fehlende tatsächliche Wirtschaftstätigkeit bzw. substantielle Präsenz in dem den Vorteil bietenden Staat und ii) die insbesondere von den Regeln der OECD abweichende Bestimmung über die Gewinnermittlung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe. Die CoC-Gruppe will ihre Arbeiten zu steuerlichen Boxen fortführen und dabei zwischen zulässigen und unzulässigen Inhalten unterscheiden.

Im Zusammenhang mit den zukünftigen Entwicklungen des europäischen Unternehmenssteuerrechts sind auch die Lissabon-Strategie bzw. ihr Nachfolgeprogramm, die Strategie Europa 2020 zu erwähnen. Die Lissabon-Strategie ist ein auf einem Sondergipfel der EU-Staats- und Regierungschefs im März 2000 in Lissabon verabschiedetes Programm, das zum Ziel hatte, die EU innerhalb von zehn Jahren, also bis 2010, zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensgestützten Wirtschaftsraum der Welt zu machen. Schwerpunkte dieses Programms waren wirtschaftliche, soziale und ökologische Erneuerung sowie Nachhaltigkeit in den Bereichen Innovation, „Wissensgesellschaft“ sowie soziale Kohäsion und Umweltschutz. Nachfolgerin der Lissabon-Strategie ist die Strategie „Europa 2020“, die 2010 verabschiedet wurde, in der ähnliche Ziele verfolgt werden, darunter die Förderung von Forschung und Entwicklung sowie Hochschulbildung und „Lebenslanges Lernen“ zur Erhöhung des Wirtschaftswachstums.

Ergebnisse aus dem Dialog mit der EU über die Unternehmensbesteuerung

Anlässlich eines technischen Gesprächs vom 9. Oktober 2013 haben eine Delegation der Schweiz und der EU auf den bestehenden Grundlagen ein Entwurfspapier erarbeitet, das die grundsätzlich zu berücksichtigenden Prinzipien und die von beiden Seiten zu treffenden Massnahmen darlegt sowie die Weiterführung des Dialogs über Unternehmenssteuerfragen vorsieht, soweit dafür ein gegenseitiges Interesse besteht. Dieses Papier wurde durch den Staatssekretär SIF⁴ mit dem EU-Kommissionsdienst am 15. November 2013 besprochen und am 20. November 2013 der CoC-Gruppe des Rates der EU erläutert. Die Schweiz bekräftigte ihre Bereitschaft, fünf Steuerregimes abzuschaffen und allfällige Massnahmen so zu gestalten, dass sie allgemein anerkannten internationalen Standards der OECD entsprechen. Im Gegenzug sollen gemäss Vorschlag die Mitgliedstaaten ihre gegen die Schweiz ergriffenen Gegenmassnahmen aufgeben und darauf verzichten, während der Umsetzungszeit neue Gegenmassnahmen einzuführen. Die Mitgliedstaaten anerkannten die erzielten grossen Fortschritte, brachten aber Vorbehalte insbesondere im Zusammenhang mit dem

³ Es handelt sich dabei um die drei kantonalen Steuerstatus, die Prinzipalstrukturen sowie die Praxis zu den Finanzbetriebsstätten.

⁴ SIF – Staatssekretariat für internationale Finanzfragen

von der Schweiz verlangten Verzicht auf Gegenmassnahmen an. Weitere Arbeiten und die Fortführung des Dialogs sind deshalb nötig. Es ist davon auszugehen, dass der Ecofin-Rat am 10. Dezember 2013 sein entsprechendes Mandat an die Kommission um ein halbes Jahr verlängern wird.

2.2 Geltendes Steuerrecht

2.2.1 Kompetenzen des Bundes und der Kantone in der Steuergesetzgebung

In der Steuergesetzgebung muss der Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen besondere Beachtung geschenkt werden. Grundsätzlich sind die Kantone souverän, alle Steuern zu erheben, deren Erhebung ihnen nicht explizit durch die Bundesverfassung verboten ist. Der Bund hingegen kann nur diejenigen Steuern erheben, für die er eine explizite Ermächtigung in der Bundesverfassung hat. Im Rahmen der USR III kann der Bund dementsprechend folgende Arten von Massnahmen beschliessen:

- Anpassung bzw. Abschaffung von bestehenden Regelungen auf Stufe Bemessungsgrundlage im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden (StHG) und/oder im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG).
- Einführung neuer Massnahmen auf Stufe Bemessungsgrundlage im StHG und/oder DBG. Im StHG hat der Bund dabei die Möglichkeit, die Massnahmen sowohl zwingend als auch fakultativ (z. B. Steuererleichterungen in Art. 23 Abs. 3 StHG, Steuer nach dem Aufwand in Art. 6 Abs. 2 StHG) einzuführen.
- Änderung des Gewinnsteuersatzes bei der direkten Bundessteuer; da die Bundesverfassung eine Obergrenze in Höhe des geltenden Steuersatzes von 8.5% enthält, würde eine Erhöhung des Steuersatzes einer Verfassungsänderung bedürfen.
- Änderungen hinsichtlich Steuern, die in der alleinigen Kompetenz des Bundes liegen (Stempelabgaben, Verrechnungssteuer, Mehrwertsteuer).

Die Kantone ihrerseits können unabhängig von der USR III frei über die Höhe ihrer kantonalen Gewinnsteuertarife bestimmen. Ausserdem können sie Massnahmen auf Stufe Bemessungsgrundlage in denjenigen Bereichen einführen, die im StHG nicht harmonisiert wurden. Letzterer Bereich ist in der Praxis allerdings von untergeordneter Bedeutung.

In Bezug auf Massnahmen, die im Bereich der *kantonalen Autonomie* liegen, insbesondere also in Bezug auf die Festsetzung des kantonalen Gewinnsteuertarifs, kann Folgendes festgestellt werden:

- Der Bund kann den Kantonen in diesem Bereich aufgrund von Artikel 129 Absatz 2 Bundesverfassung (BV) keine Vorschriften machen. Bund und Kantone können aber ihre jeweiligen Massnahmen im Rahmen einer gemeinsamen Strategie politisch koordinieren.
- Abhängig von den Massnahmen, die der Bund im Rahmen der USR III ergreift, ergibt sich für die Kantone eine andere Ausgangslage in Bezug auf die Massnahmen, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen.

Im Bereich der *Steuerharmonisierung* hat der Bund gemäss Bundesverfassung die Kompetenz zum Erlass einer Rahmengesetzgebung in Bezug auf die formelle Steuerharmonisierung. Das heutige Unternehmenssteuerrecht ist vom Bundesgesetzgeber weitgehend formell harmonisiert worden – über blosse Grundsätze hinaus, so dass den Kantonen formell nur ein geringer Spielraum in Bezug auf das kantonale Recht verbleibt.

2.2.2 Unternehmenssteuerrecht

Aufbauend auf diesen Grundsätzen präsentiert sich die Ausgangslage im Unternehmenssteuerrecht wie folgt:

Die Gewinnsteuern sind die bedeutendste Steuerart für den Unternehmensstandort. In der Schweiz werden sie auf Stufe Bund, Kantone und Gemeinden erhoben. Während die Bemessung des steuerbaren Gewinns weitgehend einheitlichen Regeln folgt, können die Kantone die Höhe des Gewinnsteuersatzes frei bestimmen. Die effektive Steuerbelastung auf Stufe Bund, Kantone und Gemeinden variiert zwischen ca. 12% und 24%.

Die Ermittlung des steuerbaren Gewinns beruht auf dem sogenannten "Massgeblichkeitsprinzip". Gemäss diesem Prinzip entspricht der steuerbare Gewinn grundsätzlich dem gemäss Handelsrecht ermittelten Gewinn. Vorbehalten bleiben explizite, in den Steuergesetzen festgeschriebene Korrektornormen. Ein grundlegender Vorteil des Massgeblichkeitsprinzips ist, dass die Ermittlung des steuerbaren Gewinns und damit die Steuererklärung im Vergleich zu anderen Staaten administrativ äusserst einfach ist.

Für Unternehmen sind, beispielsweise bei Standort- oder Investitionsentscheiden, auch weitere Steuerarten von Bedeutung, namentlich die Einkommenssteuern natürlicher Personen sowie "Nebensteuern" wie die Verrechnungssteuer und Stempelabgaben. Auf diese wird bei den vorgeschlagenen Massnahmen näher eingegangen (vgl. Ziff. 3.2.4).

Kantonale Steuerstatus

Definition und Ausgestaltung

Eine wichtige Ausnahme vom Massgeblichkeitsprinzip stellen die drei kantonalen Steuerstatus für Holding- und Verwaltungsgesellschaften dar. Diese sind in Art. 28 StHG geregelt. Sie betreffen ausschliesslich die Ebene der kantonalen Steuern und sind für alle Kantone verbindlich.

Holdinggesellschaften zeichnen sich dadurch aus, dass ihre Hauptaktivität im langfristigen Halten und Verwalten von Beteiligungen besteht. Sie entrichten auf kantonaler Ebene keine Gewinnsteuer, ausser auf Erträge aus schweizerischem Grundeigentum. Verwaltungsgesellschaften üben in der Schweiz entweder gar keine Geschäftstätigkeit aus und nehmen nur Verwaltungsfunktionen wahr oder ihre Geschäftstätigkeit in der Schweiz ist lediglich von untergeordneter Bedeutung. Erstere werden auch als Domizilgesellschaften, letztere als gemischte Gesellschaften bezeichnet. Diese Verwaltungsgesellschaften entrichten auf kantonaler Ebene eine reduzierte Gewinnsteuer.

Ziel dieser kantonalen Steuerstatus ist es in erster Linie, für bestimmte hochmobile Aktivitäten eine Steuerbelastung anzubieten, die sich als international konkurrenzfähig erweist. Typische Aktivitäten, die sich in diesen Unternehmen abspielen, sind das Halten von Beteili-

gungen, konzerninterne Dienstleistungen, Finanzierungsaktivitäten, Tätigkeiten im Bereich von Immaterialgütern sowie internationaler Grosshandel.

Die kantonalen Steuerstatus ermöglichen es sämtlichen Kantonen – auch denjenigen, die einen vergleichsweise hohen Gewinnsteuersatz kennen – im internationalen Wettbewerb um solche Unternehmen mithalten zu können. Gleichzeitig wird der interkantonale Steuerwettbewerb gedämpft, indem die Belastungsunterschiede für die Statusgesellschaften zwischen den Kantonen vergleichsweise gering ausfallen.

Von Seiten des Auslands wird geltend gemacht, dass die Regelungen der kantonalen Steuerstatus teilweise auf einer unterschiedlichen Behandlung von in- und ausländischen Erträgen beruhen, insofern als letztere steuerlich privilegiert würden. Diese Kritik des Auslands hat sich teilweise in verschärften Regelungen und Auflagen für schweizerische Unternehmen niedergeschlagen. Diese Situation führt zu Rechts- und Planungsunsicherheiten in der Schweiz.

Behandlung stiller Reserven im Falle eines Statuswegfalls

Sollten die kantonalen Steuerstatus abgeschafft werden, hat das aus Sicht der direkten Bundessteuer keine Auswirkungen. Diese Gesellschaften unterliegen bereits im geltenden Recht den allgemeingültigen Regeln.

Hingegen hat der Verlust eines kantonalen Steuerstatus grundlegende Auswirkungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Er bewirkt, dass die davon betroffenen Gesellschaften neu der ordentlichen Besteuerung unterliegen. Als Folge davon entsteht eine latente Gewinnsteuerlast auf den in diesem Unternehmen vorhandenen stillen Reserven. Werden diese stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt realisiert, führt dies zu den entsprechenden Steuerfolgen, d.h. zu einer Besteuerung in der Höhe des ordentlichen kantonalen Gewinnsteuersatzes.

Solche Fälle eines Übergangs von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung gibt es bereits im geltenden Recht. Aus steuersystematischen Gründen ist es gerechtfertigt, stille Reserven, die während der Dauer einer steuerlichen Privilegierung einer Unternehmung gebildet wurden bzw. entstanden sind, anlässlich des Statuswechsels zur ordentlichen Besteuerung steuerneutral aufzudecken und als versteuerte stille Reserven in der Steuerbilanz geltend zu machen. Diese Offenlegung erfolgt ausschliesslich in der Kantonssteuerbilanz, da eine Aufdeckung in der Handelsbilanz, soweit sie handelsrechtlich überhaupt zulässig wäre, Steuerfolgen bei der direkten Bundessteuer hätte. Die Aufdeckung hat in der letzten Steuerperiode, in welcher das Unternehmen einen Steuerstatus besitzt, zu erfolgen. Die Bewertung der stillen Reserven hat nach den allgemein anerkannten Bewertungsregeln zu erfolgen. Die so aufgedeckten stillen Reserven können in den Folgejahren abgeschrieben werden.

Diese steuerliche Behandlung der stillen Reserven wird auch vom Bundesgericht geschützt, sofern spiegelbildlich allfällige Verluste, die unter den kantonalen Steuerstatus entstanden sind, unberücksichtigt bleiben.

Prinzipalbesteuerung

International tätige Konzerne fassen ihre Strukturen oft in grösseren Einheiten zusammen und zentralisieren die Funktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken innerhalb des Konzerns

nach Produktgruppen oder Märkten in einer Prinzipalgesellschaft. Diese übernimmt für ihre globalisierten Märkte insbesondere den Einkauf, die Planung der Forschung und Entwicklung, die Produktionsplanung und -steuerung, die Lagerverwaltung und Logistikplanung, die Entwicklung der Marketingstrategie, die Absatzplanung und -steuerung, Treasury and Finance sowie die Administration.

Die Waren werden durch Vertriebsgesellschaften in eigenem Namen aber für Rechnung der Prinzipalgesellschaften verkauft. Die Vertriebsgesellschaften üben für die Prinzipalgesellschaft ausschliesslich die Funktion abschlussberechtigter Agenten (Kommissionäre) aus. Gemäss heutiger Praxis begründen solche Gesellschaften nach Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen Betriebsstätten der Prinzipalgesellschaft (Muttergesellschaft), soweit die Aktivitäten auf die Kommissionstätigkeit entfallen. Diese Vertreterbetriebsstätten leisten einen wesentlichen Beitrag zur Wertschöpfung der Prinzipalgesellschaft, so dass ihnen im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung ein Anteil am Gewinn aus der Handelstätigkeit zugerechnet wird.

In die internationale Steuerauscheidung für Vertreterbetriebsstätten fällt nur derjenige Teil des Reingewinnes, der auf die Handelstätigkeit zurückzuführen ist. Der Gewinnanteil aus Finanzanlagen und übrigen Aktivitäten ist vollumfänglich dem Sitz der Prinzipalgesellschaft zuzurechnen. Dieser Gewinnanteil ist aufgrund einer Spartenrechnung zu ermitteln. Werden sämtliche an Dritte verkauften Fertigfabrikate durch Konzerngesellschaften oder durch Dritte, aber für Rechnung der Prinzipalgesellschaft hergestellt (Auftragsfertigung, Lohnfabrikation), gelten in allen Fällen 70 Prozent des Reingewinnes aus Produktion und Handel als Gewinn aus Handelstätigkeit. Die restlichen 30 Prozent des Gewinnes stellen Gewinn aus der Eigenproduktion der Prinzipalgesellschaft dar.

Diese fixen Zuteilungsregeln werden auf internationaler Ebene mit dem Hinweis auf das dealing at arm's length-Prinzip kritisiert. Zudem wird beanstandet, dass die schweizerische Prinzipalbesteuerung zu wenig transparent sei. Diese Kritik schmälert die Attraktivität der Prinzipalbesteuerung und führt zu Rechts- und Planungsunsicherheiten.

Swiss Finance Branch

Eine weitere Besonderheit stellt die Swiss Finance Branch dar. Hier wird mittels bankähnlicher Behandlung von schweizerischen Betriebsstätten von Finanzgesellschaften mit Sitz im Ausland diesem Sitz ein Nutzungsentgelt für das der Betriebsstätte zur Verfügung gestellte Kapital zugestanden.

Von Seiten des Auslands wird kritisiert, dass diese Massnahme ein ring-fencing beinhalte, da sie nur Finanzgesellschaften mit Sitz im Ausland zustehe. Diese Kritik führt zu Rechts- und Planungsunsicherheiten in der Schweiz.

2.3 Finanzpolitische Bedeutung der Unternehmenssteuern

Das heutige System der Unternehmensbesteuerung ist mit Blick auf die Ergiebigkeit von grosser Bedeutung. Sowohl auf Kantons- und Gemeinde- als auch auf Bundesebene leisten die Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus (direkt oder indirekt) einen wesentlichen Beitrag zur Finanzierung der Staatstätigkeit.

Tabelle 1 und Tabelle 2 zeigen die Gewinnsteuereinnahmen *der Kantone und ihrer Gemeinden* im Durchschnitt der Jahre 2008-2010, gegliedert nach Steuerstatus. Die Schätzungen basieren auf den Daten der Finanzstatistik und der jährlichen Erhebung für den nationalen Finanzausgleich. In diesen Zahlen nicht berücksichtigt sind Steuereinnahmen, die sich aufgrund indirekter Effekte ergeben, namentlich die Einkommenssteuern der Angestellten von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus und die Gewinnsteuern von (ordentlich besteuerten) Unternehmungen, die in Wertschöpfungsketten von Statusgesellschaften abhängen (sowie die Einkommenssteuern deren Angestellten). Die Zahlen zeigen, dass von den kantonalen Steuerstatus derjenige der gemischten Gesellschaften die grösste finanzielle Bedeutung hat.

Tabelle 1: Geschätzte jährliche Gewinnsteuereinnahmen der Kantone und ihrer Gemeinden nach Steuerstatus inkl. Kantonsanteil DBSt juristische Personen, Durchschnitt 2008-2010 (Mio. Fr.)

	Ordentlich besteuerte Gesellschaften	Holding- Gesellschaften (Art. 28 Abs. 2 StHG)	Domizil- Gesellschaften (Art. 28 Abs. 3 StHG)	Gemischte Gesellschaften (Art. 28 Abs. 4 StHG)	Total alle Gesellschaften
ZH	1'830.4	10.7	18.5	119.4	1'979.0
BE	677.8	3.6	6.6	44.1	732.1
LU	249.2	2.5	1.3	32.0	285.1
UR	16.2	0.4	0.1	0.0	16.6
SZ	64.3	2.6	2.1	21.5	90.5
OW	15.5	0.2	0.2	0.4	16.4
NW	16.9	0.5	1.6	1.3	20.3
GL	16.9	0.4	2.4	0.1	19.7
ZG	224.6	10.7	7.7	215.3	458.3
FR	162.6	0.8	16.8	10.9	191.2
SO	255.0	1.4	0.0	4.2	260.6
BS	331.5	33.5	5.8	416.3	787.1
BL	160.8	1.7	1.8	71.9	236.2
SH	56.2	0.9	1.8	40.3	99.2
AR	20.5	0.1	1.0	0.3	21.8
AI	4.8	0.1	0.5	0.2	5.7
SG	355.3	9.3	3.9	19.0	387.5
GR	175.7	0.7	4.7	4.7	185.7
AG	610.9	2.6	0.1	5.6	619.2
TG	106.8	0.7	1.9	0.0	109.4
TI	499.9	0.3	2.0	55.2	557.4
VD	708.2	10.2	15.5	258.6	992.6
VS	196.3	0.1	1.2	0.1	197.8
NE	151.0	1.6	18.4	45.5	216.5
GE	902.2	10.4	115.1	291.4	1'319.1
JU	48.3	0.3	4.1	0.0	52.7
CH	7'857.8	106.2	235.1	1'658.2	9'857.3

Quelle ESTV

Tabelle 2: Geschätzte Anteile der Gesellschaften nach Steuerstatus an den jährlichen Gewinnsteuereinnahmen der Kantone und ihrer Gemeinden inkl. Kantonsanteil DBSt juristische Personen, Durchschnitt 2008-2010

	Ordentlich besteuerte Gesellschaften	Holding- Gesellschaften (Art. 28 Abs. 2 StHG)	Domizil- Gesellschaften (Art. 28 Abs. 3 StHG)	Gemischte Gesellschaften (Art. 28 Abs. 4 StHG)	Total alle Gesellschaften
ZH	92.5%	0.5%	0.9%	6.0%	
BE	92.6%	0.5%	0.9%	6.0%	
LU	87.4%	0.9%	0.4%	11.2%	
UR	97.5%	2.2%	0.3%	0.0%	
SZ	71.1%	2.8%	2.3%	23.7%	
OW	95.0%	1.2%	1.5%	2.3%	
NW	83.1%	2.3%	8.1%	6.5%	
GL	85.8%	1.8%	12.1%	0.3%	
ZG	49.0%	2.3%	1.7%	47.0%	
FR	85.1%	0.4%	8.8%	5.7%	
SO	97.9%	0.5%	0.0%	1.6%	
BS	42.1%	4.3%	0.7%	52.9%	
BL	68.1%	0.7%	0.8%	30.4%	
SH	56.6%	0.9%	1.9%	40.6%	
AR	93.8%	0.3%	4.6%	1.2%	
AI	84.8%	1.8%	9.3%	4.1%	
SG	91.7%	2.4%	1.0%	4.9%	
GR	94.6%	0.4%	2.5%	2.5%	
AG	98.7%	0.4%	0.0%	0.9%	
TG	97.6%	0.6%	1.7%	0.0%	
TI	89.7%	0.0%	0.4%	9.9%	
VD	71.4%	1.0%	1.6%	26.1%	
VS	99.3%	0.1%	0.6%	0.1%	
NE	69.8%	0.7%	8.5%	21.0%	
GE	68.4%	0.8%	8.7%	22.1%	
JU	91.7%	0.5%	7.7%	0.0%	
CH	79.7%	1.1%	2.4%	16.8%	100.0%

Quelle: ESTV

Die *Einnahmen des Bundes* von Unternehmungen mit kantonalem Steuerstatus betragen im Durchschnitt der Jahre 2008-2010 insgesamt rund 3,6 Milliarden Franken (vgl. Tabelle 3, Summen der Spalten 2-4). Weil der Bund die Statusgesellschaften zum gleichen Satz wie die übrigen Unternehmen besteuert, ergibt sich aufgrund der steuerbaren hohen Auslanderträge ein bedeutend höherer Anteil an den gesamten Einnahmen aus der Gewinnbesteuerung (beinahe 50%).

Tabelle 3: Einnahmen des Bundes von Unternehmungen mit kantonalem Steuerstatus (Durchschnitt 2008-2010), ohne indirekte Effekte (Mio. Fr.)

Ordentlich besteuerte Gesellschaften	Holding- Gesellschaften	Domizil- Gesellschaften	Gemischte Gesellschaften	Total alle Gesellschaften	Total abzüglich Kantonsanteil 17%
3'930.2 (52.17%)	557.7 (7.40%)	556.6 (7.39%)	2'489.4 (33.04%)	7'534.0 (100.00%)	6'253.2 (83.00%)

Quelle: ESTV

2.4 Zukünftige Entwicklung ohne Reform

Die internationale Entwicklung beim Wettbewerb betreffend Unternehmensbesteuerung hat sich in den vergangenen Jahren deutlich verändert. Zum einen hat sich der Druck verschiedener Institutionen erhöht: Die EU hat diesbezüglich ihre Anstrengungen intensiviert, und auch die OECD hat unter Einfluss der G20 bei der Unternehmensbesteuerung einen Schwerpunkt gesetzt (vgl. Ziff. 2.1). So sind Besteuerungsmodelle diverser Länder verstärkt in die Kritik geraten und werden teilweise einer Prüfung unterzogen.

Zum anderen besteht weiterhin ein intensiver Wettbewerb um mobiles Steuersubstrat. Teilweise sind im Zug der Globalisierung neue Standorte in den Wettbewerb um das mobile Steuersubstrat eingetreten oder haben ausgesprochen konkurrenzfähige Besteuerungsmodelle entwickelt.

Dies führt generell zu einer verschärften Konkurrenzsituation bei der Unternehmensbesteuerung, aber auch zu einer geringeren Planungs- und Rechtssicherheit, weil nicht klar ist, welche Besteuerungsmodelle auf Dauer Bestand haben werden. Dies gilt auch für die Schweiz. Bleiben die rechtlichen Rahmenbedingungen unverändert, so ist damit zu rechnen, dass sich aufgrund der erodierenden internationalen Akzeptanz verschiedener Schweizer Steuerstatus und Praxisregelungen die tatsächlichen Rahmenbedingungen drastisch verändern. So dürfte die Schweiz ohne Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung vermehrt Retorsionsmassnahmen ausgesetzt sein.

Damit bliebe nicht nur die Zuwanderung neuer Gesellschaften aus, sondern ansässige Gesellschaften könnten bestimmte Unternehmensfunktionen ins Ausland verlagern oder sogar gänzlich ins Ausland wegziehen. Dies hätte negative Auswirkungen auf die in der Schweiz erarbeitete Wertschöpfung, die Arbeitsplätze und auf die Steuereinnahmen. Während die volkswirtschaftlichen Effekte primär in den Standortkantonen von erheblicher Bedeutung sind, ist der Nutzen auf der Ebene der Steuereinnahmen sowohl auf kantonaler wie auch auf Bundesebene respektive gesamtschweizerischer Ebene (in Bezug auf den Finanzausgleich) von grosser Bedeutung. Letzteres wurde in Ziffer 2.3 dargelegt.

Nimmt der Bund keine Anpassungen vor im Steuerrecht, so ist damit zu rechnen, dass die Kantone Massnahmen ergreifen werden, um negative finanzielle und volkswirtschaftliche Auswirkungen möglichst zu begrenzen, welche sich aus dem verschärften Standortwettbewerb und den zu erwartenden Gegenmassnahmen anderer Staaten ergeben. Das Spektrum reicht dabei von allgemeinen Gewinnsteuersatzsenkungen bis hin zu besonderen Massnahmen auf Gesetzes- und Verwaltungsebene. Die autonomen kantonalen Massnahmen können die negativen Auswirkungen der Massnahmen ausländischer Staaten aber nicht vollständig kompensieren, mit entsprechenden negativen Auswirkungen auf die in der Schweiz erarbeitete Wertschöpfung, die Arbeitsplätze und die Steuereinnahmen.

Vor diesem Hintergrund ist es wichtig, die Auswirkungen der Reform nicht nur mit dem heutigen Zustand (status quo) zu vergleichen, sondern auch mit einem Szenario ohne Reform (vgl. Ziff. 4).

2.5 Bisherige Arbeiten

Am 17. Mai 2013 wurde der Zwischenbericht des Steuerungsorgans zur USR III veröffentlicht. Darin hat das Steuerungsorgan eine strategische Stossrichtung für die Reform definiert (vgl. Ziff. 3.1.2) und sich auch zu den Grundsätzen der finanzpolitischen Themen geäussert.

Die FDK äusserte sich via Medienmitteilung bereits am Tag der Veröffentlichung grossmehrheitlich positiv zu den im Zwischenbericht gemachten Aussagen. Zudem fand zu diesem Zwischenbericht eine Konsultation in den Kantonen und bei den Dachverbänden der Wirtschaft statt. Im Rahmen der Konsultation sind insgesamt 34 Stellungnahmen eingegangen. Aus der Konsultation geht hervor, dass die Kantone und die Mehrheit der konsultierten Verbände die vom Steuerungsorgan vorgeschlagene Stossrichtung unterstützen. Einige der Kantone sprechen sich dafür aus, die Einführung neuer Regelungen für mobile Erträge im StHG verbindlich und eng zu definieren. Die KdK und mit ihr die Mehrheit der Kantone sind der Auffassung, dass sich steuerliche Massnahmen zur allgemeinen Stärkung der Standortattraktivität – wie namentlich die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital – unabhängig von der USR III umsetzen lassen. Die Kantone sprechen sich explizit für die Beibehaltung der formellen Harmonisierung aus und wollen keine Verschärfung des interkantonalen Steuerwettbewerbs.

Von den Kantonen wird die Grundkonzeption des Finanzausgleichs durchwegs anerkannt. In Bezug auf die notwendige Anpassung des Finanzausgleichs verlangen die Kantone, dass neben dem vorgeschlagenen Übergang zu einem System der Gewichtung nach der durchschnittlichen Ausschöpfung der Gewinne der juristischen Personen alternative Modelle mit Berücksichtigung allfälliger Boxenlösungen zu prüfen sind. Diese Einstellung deckt sich auch mit den zahlreichen Vorbehalten der Kantone zu den vorgeschlagenen Ausschöpfungsfaktoren.

Bei den Massnahmen zum Ausgleich der Anpassungslasten gehen die Meinungen der Kantone auseinander. Die KdK und einige Kantone wollen eine generelle Unterstützung der Kantone für die angestrebten kantonalen Gewinnsteuersenkungen. Einige Kantone fordern hingegen eine Unterstützung der Kantone durch den Bund im Ausmass ihrer Betroffenheit. Zudem gibt es einige Kantone, die, wie auch die KdK, zusätzliche, zeitlich begrenzte vertikale Ausgleichsmassnahmen befürworten.

Zu den vorgeschlagenen Grundsätzen der Gegenfinanzierung auf Bundesebene finden sich zwar zahlreiche Stellungnahmen, jedoch lassen sich weder bei den Kantonen noch bei den Verbänden klare Präferenzen erkennen.

Erwähnenswert ist im Übrigen, dass sich die Mehrheit der Kantone für die Behandlung der Änderungen des Steuerharmonisierungsgesetzes und des Finanz- und Lastenausgleichsgesetzes in der gleichen Vorlage ausspricht.

3 Die Unternehmenssteuerreform III

3.1 Grundsätzliche Ausrichtung der Reform

3.1.1 Ziele der Reform

Vor dem Hintergrund der internationalen Entwicklungen, insbesondere des Projektes BEPS, das den Anspruch hat, weltweit Besteuerungslücken und ungerechtfertigte Besteuerungspraktiken zu bekämpfen, hält das Steuerungsorgan eine Reform für unabdingbar. Mit der USR III soll die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb gefestigt sowie die Rechts- und Planungssicherheit für die Unternehmen gestärkt werden. Die Massnahmen der Reform sollen im Spannungsfeld von Standortattraktivität, internationaler Akzeptanz und Finanzierung der Staatsausgaben (Ergiebigkeit) entwickelt werden. Zudem sind Vorschläge zu erarbeiten, welche einen akzeptablen Ausgleich zwischen Bund und Kantonen bzw. zwischen den Kantonen gewährleisten und die daraus resultierenden Mehrbelastungen des Bundes kompensieren.

Internationale Standortattraktivität

Die Attraktivität eines Standortes hängt von verschiedenen Faktoren ab. Von Bedeutung sind namentlich allgemeine Rahmenbedingungen wie die politische Stabilität, eine ausgebaute Infrastruktur oder ein funktionierender Arbeitsmarkt mit gut qualifizierten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern. Solche Faktoren sind insbesondere für diejenigen Unternehmen von zentraler Bedeutung, die an einem Standort eine grosse Zahl von Mitarbeitenden aufbauen und grössere Investitionen tätigen. Auch für solche Unternehmen ist die Steuerbelastung relevant. Sie stellt indessen regelmässig nur einen von vielen Faktoren dar.

Daneben gibt es Unternehmensaktivitäten, die vergleichsweise wenig Personal und Infrastruktur benötigen und zugleich überdurchschnittlich profitabel sind. Solche Aktivitäten können mit eher geringem Aufwand an einen anderen Standort verlegt werden. Für diese Unternehmen ist die Steuerbelastung von besonders hoher Bedeutung.

Die Steuerpolitik vieler Staaten trägt diesem unterschiedlichen Grad an Mobilität Rechnung. Diese Staaten kennen tiefere Steuerbelastungen für besonders mobile Faktoren, während für andere Unternehmen bzw. Produktionsstrukturen die ordentlichen, höheren Steuersätze Anwendung finden.

Die USR III soll erreichen, dass die Schweiz weiterhin steuerlich attraktiv bleibt und im internationalen Standortwettbewerb gut platziert ist. Im Bereich der eher substanzreichen Aktivitäten steht die Schweiz bereits heute sehr gut da. Dies dank den sehr guten allgemeinen Rahmenbedingungen und den im internationalen Vergleich unterdurchschnittlichen Steuersätzen.

Im Bereich der mobilen Erträge herrscht ein besonders intensiver internationaler Steuerwettbewerb, und es ist eine besondere Herausforderung für einen Staat, seine Kompetitivität sicherzustellen. In gewissen Bereichen, etwa bei sog. „Briefkastengesellschaften“, besteht für die Schweiz im Interesse einer nachhaltigen Steuerpolitik keine Veranlassung, eine führende Rolle als Standort einzunehmen. Daneben gibt es aber mobile Aktivitäten, die eine wichtige

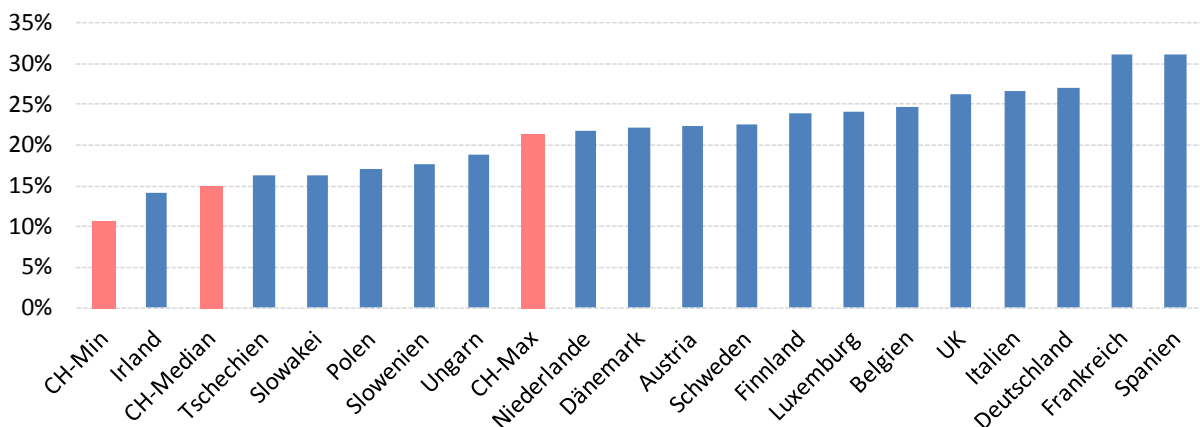
Rolle in unserer Volkswirtschaft spielen, wie Holding- und Headquarterfunktionen, Aktivitäten im Bereich von Immaterialgütern sowie der internationale Grosshandel. Will die Schweiz für diese Unternehmen attraktiv bleiben, muss sie auch weiterhin Steuerbelastungen anbieten können, die im internationalen Vergleich kompetitiv sind. Dabei steht die Frage im Vordergrund, welche Steuerbelastungen Konkurrenzstandorte für mobile Erträge (Dividenden, Zinsen, Lizenzen und Grosshandel) anbieten. Diese Frage ist schwierig zu beantworten, weil

- Sonderregelungen in Konkurrenzstandorten nur teilweise auf Gesetzesstufe und transparent geregelt sind. Regelmässig kommen Regelungen auf tieferer Stufe oder ungeschriebene Verwaltungspraxen zur Anwendung;
- Sonderregelungen regelmässig angepasst, abgeschafft oder neu eingeführt werden. Es lässt sich nicht vorhersagen, welche konkreten Regelungen im Zeitpunkt des Inkrafttretens der USR III in Konkurrenzstandorten gelten werden.
- im Ausland nebst steuerlichen Massnahmen auch Subventionen eine wichtige Rolle spielen.

Anlässlich der Hearings mit Vertreterinnen und Vertretern der Wirtschaft wurde festgestellt, dass zum heutigen Zeitpunkt die kompetitive Steuerbelastung für konzerninterne Dividenden bei 0%, für konzerninterne Zinserträge bei 2-3%, für Lizenzerträge bei 5-8% und für internationale Grosshandelserträge bei 10-12% liegt.

Allerdings ist davon auszugehen, dass sich in den kommenden Jahren die Steuerbelastung für Unternehmen international tendenziell erhöhen wird (für eine Übersicht zu aktuellen Sätzen in der EU siehe folgende Abbildung). Grund dafür sind die Bestrebungen von OECD und EU im Bereich der Unternehmensbesteuerung.

Abbildung 1: Durchschnittliche Steuerbelastung für Unternehmen in ausgewählten EU-Staaten und in Schweizer Kantonen (2011)⁵



Internationale Akzeptanz

Hintergrund

Die Schweiz als Wirtschaftsstandort steht in einem scharfen internationalen Wettbewerb. Um die Konkurrenzfähigkeit zu erhalten und als Unternehmensstandort weiterhin attraktiv zu

⁵ Die Daten für die Schweiz beziehen sich auf die jeweiligen Kantonshauptorte.

bleiben, müssen die steuerlichen Rahmenbedingungen vorteilhaft und international akzeptiert sein. In jüngerer Zeit wurde international die Forderung laut, den Gestaltungsspielraum von multinationalen Unternehmen einzuschränken, um die Nichtbesteuerung oder die sehr tiefe Besteuerung von Unternehmensgewinnen zu vermeiden. Verschiedene Initiativen, insbesondere der G20, der OECD und der EU beeinflussen das Geschehen auf diesem Gebiet.

Die G20 und die OECD ihrerseits haben das Grossprojekt BEPS (Aktionsplan zur Bekämpfung der Erosion der Bemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung) ins Leben gerufen. Das seit 1998 bestehende Forum über schädliche Steuerpraktiken wurde in den Aktionsplan BEPS integriert.

Die EU ist in diesem Bereich aktiv über (i) den CoC für die Unternehmensbesteuerung und (ii) das grundsätzliche Verbot staatlicher Beihilfen.

Aktionsplan zur Bekämpfung der Erosion der Bemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung

Die OECD veröffentlichte am 19. Juli 2013 den Aktionsplan BEPS, der auch von den Mitgliedstaaten der G20 mitgetragen wird. Mit dem fünfzehn Aktionen umfassenden Plan soll insbesondere erreicht werden, dass Gewinne am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit besteuert, aggressive Steuerplanung unterbunden und die internationale Nichtbesteuerung vermieden werden. Die konkreten Vorgaben aus dem Projekt BEPS sollen im Verlaufe der Jahre 2014 und 2015 gestaffelt vorgelegt werden.

Mögliche Änderungen könnten das heutige Betriebsstättenkonzept sowie die Gewinnaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen betreffen, einerseits um den Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft Rechnung zu tragen und andererseits um den Forderungen von Schwellen-, Entwicklungs- und rohstoffreichen Ländern nach einer Besteuerung an der Quelle nachzukommen. In Diskussion sind zudem Besteuerungsregeln für Immaterialgüter. Weil die zugrunde liegenden Interessen der Staaten teilweise gegenläufig sind, ist zum heutigen Zeitpunkt schwierig abzuschätzen, worüber letztendlich Konsens erzielt werden wird. Zu erwarten ist eine Verschärfung von Controlled Foreign Companies Rules (CFC-Rules), die eine Mindestbesteuerung sicherstellen sollen und nach Meinung einflussreicher Staaten als effizientes Mittel zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs angesehen werden. In Diskussion ist weiter die Einführung von Mindestvorschriften für die Abzugsfähigkeit von Zinsen. Zur Zeit ist offen, ob die diesbezüglichen schweizerischen Regeln⁶ den neuen Regeln genügen werden. Die Arbeiten streben auch die Erhöhung der Transparenz einerseits zwischen Steuerbehörden und steuerpflichtigen Unternehmen und andererseits im zwischenstaatlichen Verhältnis an. Für die Schweiz positiv könnte sich der angestrebte Ausbau der Streitbeilegungsmechanismen auswirken, sollte die Aufnahme von Schiedsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen empfohlen werden. Allgemein ist mit einer Reduktion von Sonderregelungen zu rechnen, womit die Höhe des ordentlichen Gewinnsteuersatzes an Bedeutung gewinnen dürfte. Die Ergebnisse des Projekts BEPS werden Auswirkungen auf die internationale Akzeptanz der USR III haben.

⁶ Kreisschreiben 1997 „Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften; die beiden regelmässig aktualisierte Rundschreiben „Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken resp. Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährungen“.

Das Forum über schädliche Steuerpraktiken

Gestützt auf den Bericht „schädlicher Steuerwettbewerb: ein globales Problem“ aus dem Jahr 1998, existiert das Forum über schädliche Steuerpraktiken der OECD. Die Beurteilung, ob ein Regime potentiell schädlich ist, sollte gemäss einem OECD-Papier aus dem Jahr 2012 auf der Grundlage eines Kriterienkatalogs vorgenommen werden, der vier Schlüsselfaktoren und acht übrige Faktoren umfasst:

Die vier Schlüsselfaktoren:

1. Keine Besteuerung oder ein sehr tiefer effektiver Steuersatz;
2. Steuerliche Ungleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Unternehmenserträgen (ring-fencing);
3. Fehlende Transparenz;
4. Fehlender wirksamer Informationsaustausch.

Die acht übrigen Faktoren:

1. Eine künstliche Definition der Bemessungsgrundlage;
2. Keine Anwendung internationaler Verrechnungspreisprinzipien;
3. Einkünfte aus ausländischen Quellen sind von der Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat befreit;
4. Verhandelbarer Steuersatz oder verhandelbare Bemessungsgrundlage;
5. Existenz von Geheimhaltungsbestimmungen;
6. Zugang zu einem grossen Netz von Doppelbesteuerungsabkommen;
7. Das Regime wird als ein Steuerminimierungsinstrument angepriesen;
8. Das Regime begünstigt rein steuerlich getriebene betriebliche Funktionsweisen oder Gestaltungen.

Damit ein Regime als potentiell schädlich eingestuft wird, muss das erste Kriterium, das Eintrittskriterium - „keine Besteuerung oder ein sehr tiefer Steuersatz“- in jedem Fall erfüllt sein. Ein potentiell schädliches Regime gilt als schädlich, wenn eine Analyse zeigt, dass es effektiv ökonomisch schädliche Auswirkungen hat.

Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung

Am 1. Dezember 1997 hat der ECOFIN-Rat einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung erlassen. Der Verhaltenskodex ist kein rechtsverbindliches Instrument, stellt aber eine politische Verpflichtung dar. Mit der Annahme dieses Verhaltenskodexes haben sich die Mitgliedstaaten verpflichtet, einerseits geltende steuerliche Massnahmen, die als schädlicher Steuerwettbewerb einzustufen sind, zurückzunehmen und andererseits künftig keine derartigen Massnahmen mehr zu treffen ("Stillhalteverpflichtung"). Zur Beurteilung der Schädlichkeit von Massnahmen werden folgende Kriterien herangezogen:

1. Bewirken die Massnahmen gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung?

2. Werden die steuerlichen Vorteile ausschließlich Gebietsfremden gewährt („ring-fencing“)?
3. Sind die steuerlichen Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert, sodass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben?
4. Werden die steuerlichen Vorteile gewährt, selbst wenn gar keine echte Wirtschaftstätigkeit vorhanden ist?
5. Weichen die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD vereinbarten Regeln, ab?
6. Mangelt es den Massnahmen an Transparenz?

Das Verbot staatlicher Beihilfen

Das Wettbewerbsrecht der EU verbietet den Mitgliedstaaten grundsätzlich, durch staatliche Beihilfen an die Unternehmen in den freien Wettbewerb einzugreifen. Allerdings sind gewisse Ausnahmen vorgesehen, u.a. für Beihilfen sozialer Art oder Beihilfen bei Naturkatastrophen und aussergewöhnlichen Ereignissen. Zudem können ermessensabhängige Beihilfen für erheblich unterentwickelte Gebiete (gemessen am Gemeinschaftsniveau) oder für wichtige Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse (wie Energieeinsparungs- und Umweltschutzvorhaben und Vorhaben im Bereich Forschung und Entwicklung) zugelassen werden.

Eine Beihilfe liegt gemäss EU-Definition vor, wenn vier Kriterien kumulativ erfüllt sind:⁷

1. Die Massnahme muss einen Transfer staatlicher Mittel beinhalten;
2. Die Massnahme verschafft dem Nutzniesser einen klaren ökonomischen Vorteil;
3. Die Massnahme muss selektiv Wirkung entfalten, d.h. bestimmte Unternehmen bzw. Produktionszweigen muss ein Vorteil gewährt werden, wodurch eine Wettbewerbsverfälschung verursacht wird. Dies unterscheidet die staatliche Beihilfe somit auch von einer generellen Massnahme, die alle Unternehmen im gleichen Ausmass trifft;
4. Die Massnahme muss einen potenziellen (negativen) Effekt auf die Funktionsweise des Wettbewerbs und des Handels zwischen den Mitgliedsländern haben. Aus Sicht der Kommission wird diese Funktionsweise durch beitragsmässig kleine Beihilfen nicht beeinträchtigt, weshalb die sogenannte de-minimis-Regelung angewendet wird.

Würdigung

Für die Schweiz als Mitgliedstaat der OECD sind insbesondere die von dieser Organisation erlassenen Empfehlungen zu beachten. Dementsprechend sollen die im Rahmen der USR III zu treffenden Massnahmen in erster Linie den Arbeiten des Forums gegen Schädliche Steuerpraktiken und dem Aktionsplan BEPS Rechnung tragen. Zur Absicherung der Akzeptanz

⁷ Vgl. Seite 9, Staatliche Beihilfen an Unternehmen: Unternehmensbesteuerung und Steuerwettbewerb - Entwicklungen in der Europäischen Union, Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats 07.3003 Po. Kommission für Wirtschaft und Abgaben SR (05.058): Unternehmensbesteuerung. Internationale Entwicklung, 7. November 2007

der Massnahmen ist zudem die Steuerpolitik der EU im Auge zu behalten, welche in diesem Bereich namentlich durch die CoC-Gruppe bestimmt wird.

Ergiebigkeit und Ausgewogenheit

Die unter Ziffer 2.3 präsentierten Zahlen zur finanziellen Bedeutung der kantonalen Steuerstatus zeigen, dass bei der USR III auch finanzpolitisch viel auf dem Spiel steht bzw. dass das Ziel der Ergiebigkeit potenziell in Konflikt steht mit den Zielen der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit und der internationalen Akzeptanz. Zudem wird deutlich, dass hinsichtlich der finanziellen Auswirkungen der Reform auf die Ausgewogenheit im föderalen System geachtet werden muss: Steuerpolitische Massnahmen, die auf Kantonsebene umgesetzt werden und dort zu Mindereinnahmen führen, nützen dem Bund, indem sie dessen Einnahmen sichern. Im Sinne der Opfersymmetrie muss daher nach Möglichkeiten eines akzeptablen Ausgleichs zwischen den Staatsebenen gesucht werden. Zudem können Änderungen beim Unternehmenssteuersystem das interkantonale Finanzgefüge negativ beeinflussen. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang der Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen und das nationale Finanzausgleichssystem. Zudem ist die Bedeutung der Statusgesellschaften für die einzelnen Kantone sehr unterschiedlich. Auch diesen Elementen muss – im Sinne der Ausgewogenheit – bei der Reform Rechnung getragen werden.

Weitere Kriterien

Nebst den drei genannten Kernzielen sind bei der Gestaltung der USR III auch die Kriterien der administrativen Einfachheit und der Steuerharmonisierung zu beachten.

Die administrative Einfachheit betrifft sowohl die Seite der Steuerbehörden als auch die Seite der Unternehmen. Auf Seite der Steuerbehörde ist es unerlässlich, dass neue Massnahmen so ausgestaltet werden, dass sie für die Steuerbehörde im Massenverfahren praktisch und im konkreten Fall umsetzbar sind. Nur so kann die Steuerbehörde die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen garantieren. Auf Seite der Unternehmen ist die administrative Einfachheit ebenfalls von grosser Bedeutung, können doch dadurch massgebliche Kosten im Unternehmen eingespart werden. Zudem führen einfache und klare Regelungen zu einer besseren Vorhersehbarkeit der Steuerbelastung in den Unternehmen.

Was die Steuerharmonisierung anbelangt, spricht sich das Steuerungsorgan dafür aus, den heutigen Grad der Harmonisierung zu erhalten. Neue Regelungen sollen im Steuerharmonisierungsgesetz beschrieben werden, unabhängig davon, ob sie für die Kantone verbindlich oder fakultativ sind.

3.1.2 Strategische Stossrichtung der USR III

Das Steuerungsorgan hat sich bereits im Zwischenbericht für eine Stossrichtung bestehend aus drei Elementen entschieden. So soll die USR III in erster Linie gezielte *Massnahmen* für bestimmte Steuerstatus und Praxisregelungen vorsehen. Dazu kommen *kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen* und *weitere Massnahmen* zur Stärkung der Standortattraktivität.

Steuerpolitik

Diese Stossrichtung ermöglicht die Einführung kompetitiver Massnahmen. Zudem gibt sie den Kantonen im Zusammenspiel mit den Gewinnsteuersatzsenkungen einen gewissen

Spielraum vor, innerhalb dessen jeder Kanton nach seinen Bedürfnissen agieren kann. Die Stossrichtung hat mit Blick auf die Regelungen für mobile Erträge stark dynamische Auswirkungen. So müssen die internationalen Entwicklungen stets berücksichtigt werden und gegebenenfalls Anpassungen vorgenommen werden. Diese Konsequenz ist mit Blick auf die langen Gesetzgebungsverfahren in der Schweiz problematisch. Dennoch muss sie zugunsten eines wettbewerbsfähigen Steuersystems bis zu einem gewissen Grad hingenommen werden. Um eine möglichst lange Lebensdauer der Regelungen für mobile Erträge zu erreichen, wurde festgelegt, dass diese Regelungen (i) allgemein anerkannten internationalen Standards der OECD entsprechen und insbesondere kein ring-fencing beinhalten sollen und nicht auf eine internationale Nichtbesteuerung abzielen sowie (ii) sich steuersystematisch begründen lassen oder sich an Massnahmen orientieren, die auch in einem Mitgliedstaat der OECD nachweislich angewendet werden. Zur Absicherung der Akzeptanz der Massnahmen ist zudem die Steuerpolitik der EU im Auge zu behalten. Ausserdem tragen die Elemente der Gewinnsteuersatzsenkung und der weiteren Massnahmen zur Stärkung der Standortattraktivität dazu bei, die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb zu stärken.

Finanzpolitik

Die finanziellen Lasten der Reform sollen ausgewogen verteilt werden: Der Bund soll den Kantonen mit vertikalen Ausgleichsmassnahmen finanzpolitischen Spielraum verschaffen, damit die mit den kantonalen Gewinnsteuersenkungen verbundenen Mindereinnahmen abgedeckt werden. Dadurch kann verhindert werden, dass Kantone, welche die finanziellen Lasten der Reform aus eigener Kraft nicht tragen können, an Standortattraktivität einbüßen und damit auch bedeutende Steuereinnahmen des Bundes verloren gehen.

In welchem Umfang sich der Bund finanziell beteiligen soll, hängt von der konkreten Ausgestaltung der steuerpolitischen Stossrichtung ab: Je enger die Massnahmen gefasst werden bzw. je mehr die kantonalen Gewinnsteuern für den Erhalt mobiler Gewinnsteuerbasen gesenkt werden müssen, desto höher wird tendenziell die Beteiligung des Bundes ausfallen. Allerdings ist das Steuerungsorgan der Auffassung, dass die Kantone einen vergleichbaren eigenen Beitrag beim Tragen der finanziellen Lasten zu leisten haben. Bei der konkreten Ausgestaltung ist darauf zu achten, dass die steuerpolitische Autonomie nicht untergraben wird und dass der Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen nicht beeinträchtigt wird. In Frage kommen insbesondere direkte Ausgleichsmassnahmen in Form erhöhter Anteile der Kantone an Bundeseinnahmen oder indirekte Ausgleichsmassnahmen durch steuerliche Entlastungen für Unternehmen auf Bundesebene.

Der bestehende Finanzausgleich soll auch unter neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen einen fairen interkantonalen Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen ermöglichen. Im Zuge der Reform der Unternehmensbesteuerung werden Anpassungen am System erforderlich sein, um die neuen steuerpolitischen Realitäten abzubilden. Diese Anpassungen werden kaum ohne Änderungen bei den kantonalen Ausgleichszahlungen möglich sein.

Bund und Kantone werden die Mehrbelastungen infolge der USR III kompensieren müssen, damit sie kein Ungleichgewicht in den Finanzhaushalten bewirken. Die zu erwartende vergleichsweise lange Zeitspanne bis zur Inkraftsetzung der Reform eröffnet Bund und Kantonen die Möglichkeit, die Gegenfinanzierung frühzeitig anzugehen. Damit kann die Notwendigkeit von eigentlichen Sparschnitten bei der Inkraftsetzung der Reform reduziert werden.

3.1.3 Überblick über die einzelnen Reformelemente

Das eigentliche Ziel der USR III – die Anpassung der Unternehmensbesteuerung – wird von zwei finanzpolitischen Themenkreisen flankiert. Die Reform umfasst damit ein Massnahmenpaket mit folgenden drei Elementen:

- (i) Anpassung des Unternehmenssteuersystems;
- (ii) Anpassung des Ressourcenausgleichs und Gewährleistung eines akzeptablen Ausgleichs zwischen Bund und Kantonen sowie zwischen den einzelnen Kantonen in Bezug auf die finanziellen Auswirkungen von (i);
- (iii) Massnahmen zur Gegenfinanzierung von Mehrbelastungen des Bundes infolge von (i) und (ii).

Zwischen diesen drei Elementen bestehen Wirkungszusammenhänge und Interdependenzen. Im Wesentlichen besteht eine Abhängigkeit der finanzpolitischen Elemente vom steuerpolitischen Massnahmenpaket. Die institutionellen Rahmenbedingungen der Schweiz – eine stark ausgeprägte föderale Staatsstruktur mit hoher Finanzautonomie der Kantone – führen zudem dazu, dass sich die steuerpolitischen Massnahmen der Reform sowohl auf die finanziellen Beziehungen zwischen Bund und Kantonen als auch auf das interkantonale Beziehungsgefüge auswirken. Die Anpassung des Unternehmenssteuersystems beeinflusst die Finanzpolitik also über zweierlei Kanäle: konkret einerseits über den Finanzausgleich, andererseits über den partiellen Ausgleich der Reformlasten der Kantone und die damit verbundene Notwendigkeit zur Gegenfinanzierung dieser vertikalen Ausgleichsmassnahmen.

Die Notwendigkeit der beiden letztgenannten Elemente ist eine Folge der vertikalen Auswirkungen des steuerpolitischen Massnahmenpakets: Im Zuge der USR III werden gewisse Kantone zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit die ordentliche Gewinnsteuerbelastung senken. Das Ausmass des Senkungsbedarfs hängt massgeblich von den steuerlichen Massnahmen ab. Tendenziell muss die Steuersenkung umso stärker ausfallen, je enger diese Massnahmen ausgestaltet sind. Die Steuersatzsenkung bewirkt in den betroffenen Kantonen kurz- bis mittelfristig einen erheblichen Rückgang der Fiskaleinnahmen (wobei sich langfristig auch positive Auswirkungen ergeben dürften). Dies macht bundesseitige Massnahmen zum partiellen Ausgleich dieser Reformlasten notwendig. Sie sollen den finanzpolitischen Spielraum der Kantone generell und langfristig erhöhen. Die Bemessung dieser „Ausgleichsmassnahmen“ ist abhängig vom Ausmass der verminderten Ausschöpfbarkeit der Unternehmensgewinne – und damit wiederum vom steuerpolitischen Reformelement. Bei der Bemessung dieser Massnahmen unterliegt der Bund der Restriktion der Schuldenbremse: bestehen keine strukturellen Überschüsse, müssen die Mehrbelastungen durch Kompensationsmassnahmen gegenfinanziert werden.

Die Anpassung der Unternehmensbesteuerung wirkt sich in finanzieller Hinsicht auf die Beziehungen zwischen den Kantonen aus (horizontale Auswirkungen): Um die neuen reformbedingten steuerpolitischen Realitäten abzubilden, sind Anpassungen bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials nötig (vgl. Ziffer 3.3). Wie diese Anpassung erfolgt, hängt von den steuerpolitischen Massnahmen der USR III ab.

Die Wirkungszusammenhänge verdeutlichen den Charakter der USR III als integrales steuer- und finanzpolitisches Gesamtpaket.

3.2 Steuerpolitische Massnahmen

Nachfolgend werden zwei neue Massnahmen dargestellt, die als teilweiser Ersatz der bisherigen Regelungen eingeführt werden können. Bei diesen Massnahmen wird in den jeweiligen Kapiteln dargelegt, in welchen EU-Staaten sie ebenfalls Anwendung finden. Darauffolgend werden verschiedene weitere Massnahmen zur Stärkung der Standortattraktivität beschrieben.

3.2.1 Lizenzbox⁸

Definition und Ausgestaltungsmöglichkeiten

Eine Lizenzbox ist ein steuerliches Instrument, welches am Ergebnis des Innovationsprozesses von Unternehmen ansetzt. Es wird deshalb in diesem Zusammenhang auch von Outputförderung oder von Boxen gesprochen. Dabei werden bestimmte Erträge aus Immaterialgüterrechten gesondert von den restlichen Einkünften besteuert. Die Reduktion der Steuerbelastung kann sodann auf Stufe Bemessungsgrundlage oder auf Stufe Steuertarif erfolgen.^{9,10}

Eine Lizenzbox wird durch fünf Merkmale charakterisiert, die nachfolgend detailliert dargestellt werden:

- (a) Qualifizierende Immaterialgüterrechte
- (b) Eintrittstest
- (c) Berechnung des relevanten Ertrages
- (d) Höhe der Entlastung
- (e) Übergangsregelungen

Diese Merkmale können in einer konkreten Lizenzbox grundsätzlich unterschiedlich ausgeprägt sein. Allerdings setzt die internationale Akzeptanz der Ausgestaltung der Box gewisse Grenzen. Dies dürfte dazu führen, dass sich die gewählte Massnahme hauptsächlich an einer Lizenzbox zu orientieren hat, die bereits in einem Mitgliedsstaat der OECD erfolgreich in Anwendung steht. Zur Absicherung der Akzeptanz ist zudem die Steuerpolitik der EU im Auge zu behalten.

⁸ Der Begriff „Lizenzbox“ wird im folgenden als Sammelbegriff für alle Arten von Boxenlösungen bei Immaterialgüterrechten benutzt. Nebst dem Begriff Lizenzbox sind auch die Begriffe Patentbox, Innovationsbox und IP-Box gebräuchlich.

⁹ Nebst der erwähnten Outputförderung kann auch eine Inputförderung ins Auge gefasst werden. Die Inputförderung setzt beim Aufwand an und kann z. B. mit einer erhöhten Abzugsfähigkeit dessen oder in Form einer Steuergutschrift in Abhängigkeit des Aufwands begründet werden.

¹⁰ Parallel zu den Arbeiten an der USR III ist der Bundesrat beauftragt worden, einen Bericht zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung auszuarbeiten. Es soll sowohl die Input- wie auch die Outputförderung geprüft werden. Zudem soll untersucht werden, inwieweit die betreffenden Massnahmen zu Wettbewerbsverzerrungen führen und es soll dargelegt werden, inwiefern die betreffenden Massnahmen insbesondere Schweizer Unternehmen zu Gute kommen und Arbeitsplätze für Schweizer Arbeitnehmer fördern und sichern. Siehe dazu: Motion der FDP-Liberalen Fraktion 08.3853 und Postulat der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates 10.3894.

(a) Qualifizierende Immaterialgüterrechte

Eine allgemein anerkannte abschliessende Aufzählung/Definition der Immaterialgüterrechte existiert, soweit ersichtlich, nicht. In der Literatur zu den Lizenzboxen wird daher oft auf Artikel 12 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens verwiesen. Dieser Artikel wird nur behelfsweise herangezogen, da er nicht in direktem Zusammenhang mit Boxen steht, sondern das internationale Besteuerungsrecht im Hinblick auf immaterielle Wirtschaftsgüter regelt. Er bildet oft den Ausgangspunkt der Überlegungen, welche Immaterialgüterrechte für eine Box qualifizieren könnten.

Bei den in Artikel 12 Absatz 2 der OECD-Musterabkommen genannten Immaterialgüterrechten (siehe untenstehende Tabelle 4) kann unterschieden werden, ob diese durch Anmeldung geschützt werden können (z. B. Patente oder Marken) oder eine Anmeldung nicht möglich ist (Geschäftsgeheimnisse):

Tabelle 4: Einteilung Immaterialgüter

Nichtgewerbliche Schutzrechte	Gewerbliche Schutzrechte		Geschäftsgeheimnisse
	Technische gewerbliche Schutzrechte	Nichttechnische gewerbliche Schutzrechte	
Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematographischer Filme	Patente	Marken	Geheime Formeln Geheime Verfahren
	Gebrauchsmuster	Geschmacksmuster (Design und Modelle)	Gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Erfahrungen (Know-how)
	Pläne		

Quelle: Eigene Darstellung

(b) Eintrittstest

Unter dem Stichwort Eintrittstest werden hier die besonderen Voraussetzungen verstanden, die ein Unternehmen erfüllen muss, um von der Box profitieren zu können. Im Vordergrund stehen drei Varianten: (1) Keine besonderen Voraussetzungen, (2) das Unternehmen muss Forschungs-, und/oder Entwicklungs- und/oder Innovationstätigkeiten (nachfolgend „F&E&I“)¹¹ betreiben und (3) das Unternehmen muss gewisse Substanzanforderungen in der Schweiz erfüllen.

- (1) Es stellt sich die Frage, ob ein Unternehmen überhaupt gewisse Voraussetzungen erfüllen muss. Insbesondere muss darauf geachtet werden, dass der Eintrittstest nicht schon von vornherein einzelne Gruppen oder Sektoren ausschliesst.

Des Weiteren ist zu beachten, dass nicht alle bestehenden Boxen solche Eintrittsvoraussetzungen kennen. So genügt bei der luxemburgischen Box beispielsweise das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum am Immaterialgüterrecht. Das Bestehen auf gewissen Voraussetzungen kann dementsprechend zu einem Wettbewerbsnachteil führen.

¹¹ Im Zusammenhang mit der Inputförderung sprechen die OECD und die EU vermehrt von F&E&I (Innovation). Im Oslo-Manual der OECD wird näher beschrieben, was unter dem Begriff der „Innovation“ zu verstehen ist. Die EU verwendet den Begriff der „Innovation“ nur teilweise in ihren offiziellen Dokumenten.

Demgegenüber können fehlende Voraussetzungen bewirken, dass auch substanzlose Unternehmen (reine Verwertungsgesellschaften) in den Genuss der Box kommen. Solche Strukturen halten vor den international anerkannten Verrechnungspreisgrundsätzen regelmässig nicht stand, weshalb die privilegierte Besteuerung solcher Strukturen bereits deshalb nicht als nachhaltig erscheint.

- (2) Soll ein starker Zusammenhang zwischen der Box und F&E&I in der Schweiz hergestellt werden, so muss vorausgesetzt werden, dass das Unternehmen (oder auch der Konzern) F&E&I in der Schweiz betreibt. Diese restriktive Voraussetzung führt jedoch zu gewichtigen Wettbewerbsnachteilen. Einerseits könnten nach Einschätzung von Kantonen und Wirtschaft viele der heute bereits ansässigen Unternehmen nicht von der Box profitieren, so insbesondere auch Unternehmen, die zu amerikanischen Konzernen gehören. Andererseits ist diese Voraussetzung auch mit Blick auf mögliche Zuzüge nachteilig. Die konkreten Auswirkungen einer solchen Regelung müssten jedoch im Lichte aller Massnahmen der USR III betrachtet werden.

Zu bemerken bleibt, dass die Anknüpfung der Box an eine F&E&I-Tätigkeit im Einklang mit der Lissabon-Strategie bzw. der Strategie Europa 2020 der EU steht. Allerdings genügt es nach dieser, dass konzernintern oder mittels Auftragsforschung eine F&E&I-Tätigkeit im EU-Raum gefördert wird. Dieses Erfordernis kann erfüllt werden, indem beispielsweise die konzerninternen Risiken für F&E&I vom schweizerischen Unternehmen übernommen werden. Im Lichte des BEPS-Projekts der OECD ist darauf zu achten, dass für die Übernahme der Risiken auch genügend Substanz in der betreffenden Gesellschaft vorhanden ist.¹²

- (3) In diese Richtung zielt Variante 3, die einen Mittelweg zwischen einem strengen F&E&I-Erfordernis in der Schweiz und einem voraussetzungslosen Zugang zur Lizenzbox darstellt. Sie lockert zwar das Kriterium, dass F&E&I in der Schweiz betrieben werden muss, stellt aber trotzdem gewisse Voraussetzungen an die Unternehmen. Nach dieser Variante muss das Unternehmen in einem ersten Schritt den Nachweis erbringen, dass es über qualifizierende Immaterialgüter verfügt, die typischerweise auf F&E&I hinweisen. Ist das Unternehmen nicht wirtschaftliche Eigentümerin solcher qualifizierender Immaterialgüter, muss es nachweisen, dass es über eine Lizenz an einem qualifizierenden IP verfügt und auf der Basis dieser Lizenz eine innovative Verwertungstätigkeit ausübt. Im zweiten Schritt wird geprüft, ob das Unternehmen gewisse vorgeschriebene Funktionen ausübt, strenge Substanzerfordernisse erfüllt (insbesondere massgebendes Personal in der Schweiz) sowie die mit den Funktionen verbundenen Risiken trägt. Im dritten Schritt muss das Unternehmen aufzeigen können, dass seine Erträge in massgeblichem Umfang auf F&E&I beruhen.

(c) Berechnung des relevanten Ertrages

Es stellt sich die Frage, wie der steuerbare Gewinn eines Unternehmens zwischen dem ordentlich zu besteuern den Anteil und dem in die Lizenzbox fallenden Anteil aufgeteilt werden kann. In diesem Zusammenhang ist auch das Thema Einbezug der Eigennutzung von gros-

¹² RENÉ MATTEOTTI / PHILIPP ROTH, Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Wettbewerbsfähigkeit und Kompatibilität, ASA 81 Nr. 11/12, S. 707.

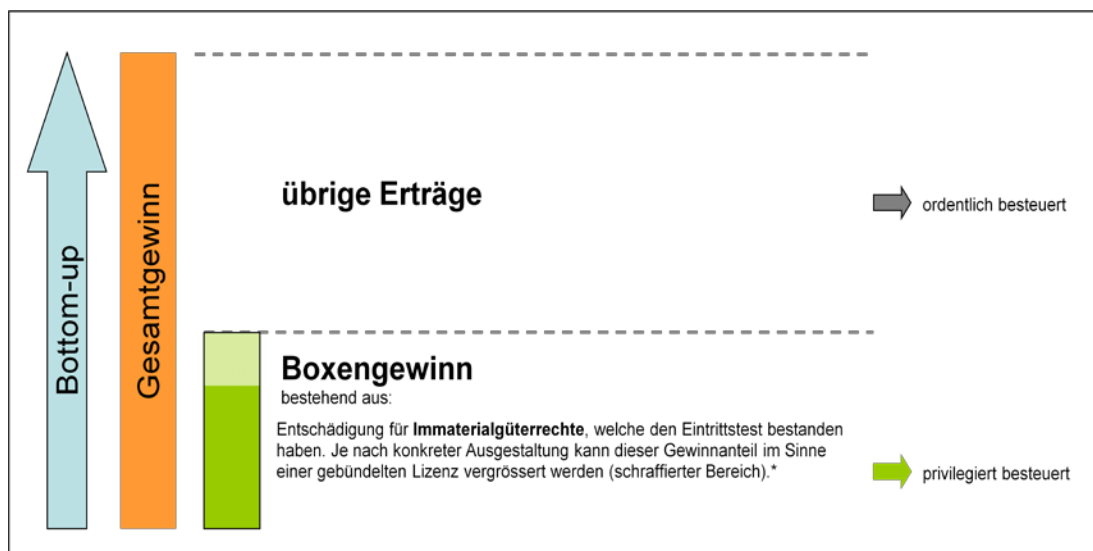
ser Bedeutung. Bei Eigennutzung formt – statt einer anderen Partei das Recht zur Nutzung einzuräumen – das Unternehmen selbst mit Hilfe des immateriellen Wirtschaftsguts ein Produkt, welches dann am Markt veräussert wird. Wenn die Eigennutzung für die Box qualifiziert, muss vom Produktpreis diejenige Komponente extrahiert werden, die sich auf das immaterielle Wirtschaftsgut zurückführen lässt. Diese würde dann einer ermässigten Besteuerung unterliegen. Die Ermittlung dieser Komponente ist nur mittels Transferpreisstudien möglich, was administrativ aufwendig ist. Allerdings lässt sich kein systematischer Grund finden, weshalb die Eigennutzung anders behandelt werden sollte, als die Überlassung des Rechts zur Nutzung an einen Dritten. Ein Ausschluss der Eigennutzung führte zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung verschiedener Unternehmen.

Grundsätzlich lassen sich zwei Ermittlungsmethoden des relevanten Ertrages unterscheiden:

(1) *Direkte Berechnungsmethode*

Bei der direkten Methode (auch Nettolizenzmethode oder Bottom-up-Ansatz genannt) wird der privilegiert zu steuernde Gewinn direkt ermittelt, indem vom Gesamtgewinn derjenige Teil separiert wird, welcher den Eintrittstest erfüllt. Zu diesem Zweck muss in der Praxis mittels Transferpreisstudien jedes einzelne qualifizierende Immaterialgut (IP) innerhalb eines Produktes «gebenchmarkt» werden. Der Fokus liegt also nicht auf dem verkauften Produkt selbst, sondern vielmehr auf den einzelnen darin enthaltenen qualifizierenden IP. Dieses Vorgehen soll sicherstellen, dass keine nicht qualifizierende IP in den Genuss einer privilegierten Besteuerung kommen. Zählt ein Unternehmen 500 Produkte mit durchschnittlich 2 verwendeten qualifizierenden IP gäbe dies allein 1'000 Transferpreisstudien. Gegebenenfalls lassen sich Bündel oder Pakete von qualifizierenden IP innerhalb eines Produkts finden, die gemeinsam «gebenchmarkt» werden können, um die Anzahl Transferpreisstudien zu reduzieren. Wichtig ist, dass die Studien grundsätzlich für jedes verkaufte Produkt/Dienstleistung einzeln zu erfolgen haben.

Abbildung 2: Direkte Berechnungsmethode



Quelle: eigene Darstellung

Hinweis:

* Entspricht erweiterter direkter Methode, wie sie von Belgien und Liechtenstein angewandt wird. Stehen bspw. Know-how oder andere nicht qualifizierende IP in einem engen Kausalzusammenhang mit qualifizierenden IP (wie einem Patent), dann werden die auf das Know-how entfallenden Bestandteile in diesem Produkt ebenfalls privile-

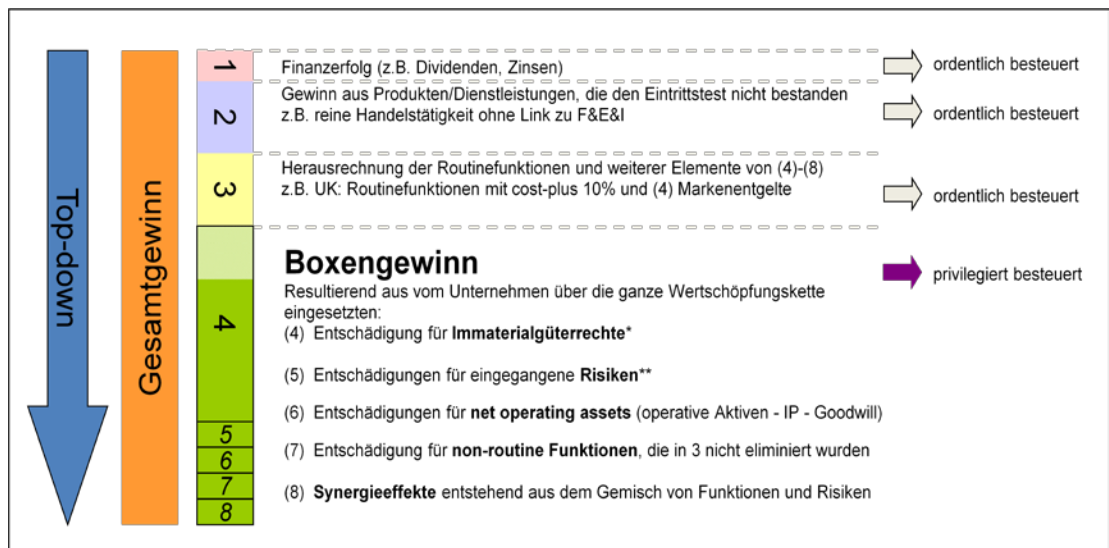
giert besteuert. Diese Erweiterung erfolgt, indem der Fokus der Transferpreisanalyse vom qualifizierenden IP zum qualifizierenden Produkt wechselt. Die nicht qualifizierenden IP Bestandteile eines Produktes werden im Ergebnis nicht mehr heraus gerechnet.

(2) *Indirekte Berechnungsmethode*

Die indirekte Methode ermittelt, welcher Teil der Erträge nicht privilegiert besteuert wird, so dass der Residualgewinn im Rahmen der Box besteuert würde. Bei der indirekten Berechnungsmethode (auch Residualmethode oder Top-down-Ansatz genannt) fällt de facto die gesamte Wertschöpfungskette unter die privilegierte Besteuerung und wird einzig um jene Faktoren reduziert, die klarerweise nicht dazu gehören. Systemimmanent verbleibt eine Residualgrösse – im vorliegenden Fall der Boxengewinn. Entsprechend konzentriert sich die Transferpreisanalyse auch nur auf die nicht qualifizierenden Teile, die heraus gerechnet werden müssen. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um die Gewinne aus dem Verkauf von Produkten, die den Eintrittstest nicht bestehen (2) sowie um die Gewinne auf Routinefunktionen (3). Der Bereich (1) kann in der Regel bereits aus dem Handelsabschluss ermittelt werden und braucht keine separate Transferpreisstudie. Der Teil des Boxengewinnes lässt sich in seine fünf Bestandteile (4)-(8) zerlegen.

Nach der indirekten Methode wird der Box tendenziell ein höher Gewinnanteil zugewiesen als nach der direkten Methode, weil im Residualbetrag u.a. der Wert von Synergien enthalten ist. Ob Gruppensynergieeffekte Immaterialgüter darstellen, wird zur Zeit in der OECD technisch diskutiert. Der aktuelle Stand dieser Arbeiten verneint dies.

Abbildung 3: Indirekte Berechnungsmethode



Quelle: eigene Darstellung

Hinweise:

* Qualifiziert das Produkt/die Dienstleistung wird innerhalb dieses Produktes/dieser Dienstleistung nicht mehr zwischen qualifizierenden und nicht qualifizierenden IP's unterschieden. M.a.W. werden auch die weiteren nicht qualifizierenden IP-Komponenten innerhalb eines qualifizierenden Produktes erfasst.

** Wird entlang der Wertschöpfungskette mit limitierten Risikostrukturen gearbeitet (wie Auftragsproduzenten, contract service-Providern oder limited risk distributors), dann liegt der grösste Teil der Risikoentschädigung beim steuerpflichtigen Unternehmen (dem sog. Entrepreneur).

(d) Höhe der Entlastung

Die Einführung einer Lizenzbox soll nach Auffassung des Steuerorgans auf die kantonale Ebene beschränkt bleiben. Folgt man der Rechtstradition, würde die Massnahme im StHG geregelt, das Steuermass würde indes den Kantonen überlassen werden. Die Höhe der Entlastung ist somit Sache der Kantone, die diese Frage wohl im Lichte der beiden Ziele Finanzierbarkeit und Kompetitivität beantworten werden und damit auch einen gewissen Gestaltungsspielraum haben.

(e) Übergangsregelungen

Im Zeitpunkt der Einführung der Box stellt sich generell die Frage, welche Regeln die Unternehmen befolgen müssen, wenn sie von der Box profitieren wollen. Insbesondere stellt sich die Frage nach der steuersystematischen Realisierung stiller Reserven von bisher ordentlich besteuerten Unternehmen zu neu im Rahmen der Immaterialgüterbox privilegiert besteuerten Unternehmen.

Eine erste Variante besteht darin, dass keine Übergangsregelungen definiert werden. Diese Variante wurde beispielsweise bei der Senkung der Voraussetzungen für den Beteiligungsabzug gewählt. Vorliegend hat diese Variante zur Folge, dass alle Unternehmen, welche qualifizierende Immaterialgüterrechte besitzen (und einen allfälligen Eintrittstest bestehen), sofort und ohne Steuerfolgen von der Box profitieren können. Je nach Breite der Box können sich aus dieser Variante hohe Mitnahmeeffekte ergeben, da möglicherweise viele heute ordentlich besteuerte Erträge neu privilegiert besteuert würden.

Alternativ kann im Rahmen einer zweiten Variante, eine zeitliche Beschränkung definiert werden. In der Box befinden sich gemäss dieser Variante nur IP, die nach einem bestimmten Zeitpunkt geschaffen wurden. Eine solche Regelung wurde bei der Einführung des Kapitaleinlageprinzips aufgestellt. Je enger der Zeitrahmen ist, desto wirksamer begrenzt diese Variante Mindereinnahmen in Form von Mitnahmeeffekten. Auf der anderen Seite führt ein zu enger Zeitrahmen dazu, dass viele Statusgesellschaften mit ihren bisherigen IP nicht von der Box profitieren können.

Geht man davon aus, dass die Lizenzbox eine Massnahme für die allfällige Abschaffung bisheriger Statusgesellschaften sein soll, so muss die Box auch für IP, die vor dem Startzeitpunkt entwickelt, gekauft oder einlizenzieren wurden, anwendbar sein. Will man gleichzeitig die Mitnahmeeffekte gering halten, so kann, als dritte Variante, verlangt werden, dass im Zeitpunkt einer steuerneutralen Überführung von bisher ordentlich besteuerten IP-Erträgen in die privilegiert besteuerte Box über die stillen Reserven abgerechnet wird.

Massnahmen im Sinne der Varianten 2 und 3 verlieren indes ihre Wirkung im Laufe der Zeit. Nach Inkrafttreten der Reform neu geschaffene Immaterialgüterrechte fallen nicht in ihren Anwendungsbereich und können von Anfang an von der privilegierten Besteuerung profitieren.

Weitere Fragen

In die Überlegungen zur Ausgestaltung der Box müssen auch die nachfolgenden Fragstellungen einbezogen werden.

- **Gilt die ermässigte Besteuerung nur für Erträge aus Immaterialgüterrechten oder auch für Veräusserungsgewinne aus diesen?**

In den bisherigen Arbeiten wurde stets davon ausgegangen, dass Kapitalgewinne aus Immaterialgüterrechten ebenfalls für die Box qualifizieren. Ein systematischer Grund für eine Ungleichbehandlung von Erträgen und Gewinnen kann nicht gefunden werden. Spiegelbildlich sind dann auch Verluste aus dem Verkauf von Immaterialgüterrechten nur reduziert abzugsfähig.

- **Soll die Förderung auf bestimmte Rechtsformen von Gesellschaften beschränkt werden?**

In den bisherigen Arbeiten wurde stets davon ausgegangen, dass eine Box allen Rechtsformen offenstehen soll, d. h. allen Kapital- und Personengesellschaften.

Ergiebigkeit

Bei der Ausgestaltung der Box besteht folgendes Dilemma: Je umfassender die Box definiert wird, desto besser eignet sie sich als Ersatz für die bisherigen Steuerstatus. Es können dann Funktionsverlagerungen und Abwanderungen weitgehend vermieden werden. Zugleich müssen weniger weitreichende andere steuerliche Massnahmen ergriffen werden. Auf der anderen Seite gilt aber auch, dass die Mindereinnahmen umso höher ausfallen, je eher Gewinne von bisher ordentlich besteuerten Gesellschaften für die Box qualifizieren.

Die nachfolgende Tabelle beschreibt in qualitativer Form, wie sich die Ausgestaltung der verschiedenen Merkmale der Box auf die Steuereinnahmen auswirkt. Für jedes Merkmal der Box werden die finanziellen Auswirkungen im Vergleich zum Status quo nach bisherigen Statusgesellschaften, bisher ordentlich besteuerten Gesellschaften und potenziell zuziehenden Gesellschaften unterschieden.

Tabelle 5: Finanzielle Auswirkungen in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Box

Merkmals der Box	Ausprägung des Merkmals	
a) Qualifizierende Immaterialgüter	eng	breit
- bisherige Statusgesellschaften	Ein kleinerer Anteil bisher privilegiert besteueter Gewinne gelangt in die Box. Für mobile Erträge bedingt dies ein höheres Gewicht von anderen Massnahmen, wenn es nicht zu Mindereinnahmen infolge von Funktionsverlagerungen und Wegzug kommen soll.	Ein grösserer Anteil bisher privilegiert besteueter Gewinne gelangt in die Box. Für mobile Erträge ist ein niedrigeres Gewicht von anderen Massnahmen hinreichend, um Mindereinnahmen infolge von Funktionsverlagerungen und Wegzug zu vermeiden.
- bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften	Ein kleinerer Anteil bisher ordentlich besteueter Gewinne gelangt in die Box. Dies führt zu niedrigeren Mindereinnahmen.	Ein grösserer Anteil bisher ordentlich besteueter Gewinne gelangt in die Box. Dies führt zu höheren Mindereinnahmen.
- zuziehende Gesellschaften	Weniger Mehreinnahmen aufgrund von Zuzügen.	Mehr Mehreinnahmen aufgrund von Zuzügen.
b) Eintrittshürden	hoch	tief
- bisherige Statusgesellschaften	Wie unter a)	Wie unter a)
- bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften	Wie unter a), aber tendenziell effektiver in der Begrenzung der Mindereinnahmen als eine Steuerung via Breite der qualifizierenden Immaterialgüter.	Wie unter a)
- zuziehende Gesellschaften	Wie unter a)	Wie unter a)
c) Berechnungsmethode	direkt	indirekt
- bisherige Statusgesellschaften	De facto gelangt durch die direkte Methode ein kleinerer Anteil bisher privilegiert besteueter Gewinne in die Box.	De facto gelangt durch die indirekte Methode ein grösserer Anteil bisher privilegiert besteueter Gewinne in die Box.
- bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften	De facto gelangt durch die direkte Methode ein kleinerer Anteil bisher ordentlich besteueter Gewinne in die Box.	De facto gelangt durch die indirekte Methode ein grösserer Anteil bisher ordentlich besteueter Gewinne in die Box.

- zuziehende Gesellschaften	Weniger attraktiv für zuziehende Gesellschaften. Vermutlich niedrigere Mehreinnahmen trotz geringerer de-facto-Entlastung als bei der indirekten Methode.	Attraktiver für zuziehende Gesellschaften. Vermutlich höhere Mehreinnahmen trotz höherer de-facto-Entlastung als bei der direkten Methode.
d) Ausmass der steuerlichen Entlastung	klein	gross
- bisherige Statusgesellschaften	Sofern ein ähnliches Belastungsniveau wie bei den heutigen Statusgesellschaften erreicht wird, ergeben sich keine Auswirkungen. Liegt das Belastungsniveau höher, drohen Mindereinnahmen infolge Funktionsverlagerungen und Wegzug.	Sofern ein tieferes Belastungsniveau als bei den heutigen Statusgesellschaften erreicht wird, ergeben sich Mindereinnahmen.
- bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften	Geringere Mindereinnahmen.	Höhere Mindereinnahmen.
- zuziehende Gesellschaften	Sofern ein ähnliches Belastungsniveau wie bei den heutigen Statusgesellschaften erreicht wird, ergeben sich keine Auswirkungen.	Mehreinnahmen infolge von Zuzügen.
e) Übergangsregelungen: steuersystematische Realisierung stiller Reserven	Ja	Nein
- bisherige Statusgesellschaften	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen
- bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften	Hält Gesellschaften mit substanziellen stillen Reserven tendenziell vom Eintritt in die Box ab und reduziert dadurch die Mindereinnahmen. Abhalteeffekt gilt gegebenenfalls nur für ältere Produktlinien.	Kein Abhalteeffekt, dadurch mehr Mindereinnahmen.
- zuziehende Gesellschaften	Wird von zuziehenden Gesellschaften, welche die Box in Anspruch nehmen wollen, ebenfalls eine steuersystematische Abrechnung verlangt, resultieren pro Zuzug höhere Mehreinnahmen. Der Zuzug selbst wird dadurch jedoch weniger attraktiv, so dass die Zahl der Zuzüge kleiner ausfällt, was die zuzugsbedingten Mehreinnahmen wieder reduziert.	Wird von zuziehenden Gesellschaften, welche die Box in Anspruch nehmen wollen, keine steuersystematische Abrechnung verlangt, resultieren pro Zuzug niedrigere Mehreinnahmen. Der Zuzug selbst wird dadurch jedoch attraktiver, so dass die Zahl der Zuzüge grösser ausfällt, was die zuzugsbedingten Mehreinnahmen wieder erhöht.
e) Übergangsregelungen: Stichtag für Immaterialgüterrechte	Ja	Nein
- bisherige Statusgesellschaften	Ältere Produktlinien gelangen nicht in die Box. Dies führt zu Funktionsverlagerungen und Wegzug, welche Mindereinnahmen bewirken.	Keine Auswirkungen.
- bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften	Ältere Produktlinien gelangen nicht in die Box. Dies reduziert die Mindereinnahmen.	Keine Reduktion der Mindereinnahmen.
- zuziehende Gesellschaften	Weniger attraktiv für zuziehende Gesellschaften. Daher tendenziell weniger Mehreinnahmen.	Attraktiver für zuziehende Gesellschaften. Daher tendenziell mehr Mehreinnahmen.

Internationaler Rechtsvergleich

Verschiedene Staaten haben eine Lizenzbox in ihrem nationalen Steuerrecht eingeführt. Allen voran europäische Staaten, wie Belgien, Frankreich, Irland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Spanien, Ungarn, Vereinigtes Königreich und Zypern. Aber auch die USA prüfen offenbar die Einführung einer Lizenzbox. Ein entsprechender Gesetzesvorstoss¹³ wurde im Jahr 2012 eingereicht.

Die konkrete Ausgestaltung der Boxen ist höchst unterschiedlich, wie die Darstellung auf den folgenden Seiten anhand von konkreten Beispielen ausgewählter europäischer Länder zeigt:

¹³ The manufacturing American innovation act, eingereicht von Allyson Schwartz und Charles Boustany am 2. August 2012; weitere Informationen unter: „http://schwartz.house.gov/press-release/manufacturing-american-innovation-act-new-way-thinking-corporate-tax-policy-0#.UeQ9nhXn_IV“ (28.10.13).

Tabelle 6 : Ausgestaltung von Lizenzboxen im internationalen Vergleich

	Belgien	Frankreich	FL	Luxemburg	Niederlande	Spanien	UK
Privilegierte IPs	Keine besondere Definition / Bezug auf OECD Frascati Manual	Patente, patentierbare Erfindungen und Know-how	Patente, Marken, Muster, Designs, Software	Patente, Marken, Software, Domainnamen, Modelle, Zeichnungen	Patente und andere IP, welche ein „Dutch R&D Certificate“ haben	Patente, Modelle, Pläne, Formeln, Verfahren	Patente, ergänzende Schutzzertifikate, bestimmte arzneimittelrechtliche Marktzulassungen und Sortenschutzrechte
Höhe der Entlastung	80% der Erträge aus IP werden ausgenommen / Effektiver Steuersatz: 6.8%	Effektiver Steuersatz: 15%	80% der Erträge aus IP werden ausgenommen / Effektiver Steuersatz: 2.5%	80% der Erträge aus IP werden ausgenommen / Effektiver Steuersatz: 5.84%	80% der Erträge aus IP werden ausgenommen / Effektiver Steuersatz: 5%	50% der Erträge aus IP werden ausgenommen / Effektiver Steuersatz: 15%	Effektiver Steuersatz: 10%
Behandlung des Aufwands im Zusammenhang mit F und E	Der Aufwand ist entweder sogleich voll abziehbar oder kann über drei Jahre abgeschrieben werden	Der Aufwand ist voll absetzbar.	Der Aufwand reduziert die privilegierten Erträge in der Box	Der Aufwand reduziert die privilegierten Erträge in der Box	Der Aufwand reduziert die privilegierten Erträge in der Box	Der Aufwand ist voll absetzbar	Residualbesteuerung
Ermässigte Besteuerung bei Verkauf des IP	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja
Auch für IP, die vor dem Startpunkt des Regimes entwickelt wurden?	Nein	?	Nein	Nein	Nein	Transferbestimmungen	Ja
Auch zugekaufte IPs?	Ja, sofern in Belgien weiterentwickelt	Nur unter bestimmten Voraussetzungen	Ja, die Patente, Marken und Designs müssen in einem in-, ausländischen oder int. Register eingetragen sein.	Ja, ausgenommen Gruppen-gesellschaften	Ja, sofern in den Niederlanden weiterentwickelt	Nein, es muss eine vorgängige Forschungs- und Entwicklungstätigkeit zur Schaffung des Immaterialgüterrechts in der Gesellschaft stattgefunden haben.	Ja, sofern in UK weiterentwickelt

	Belgien	Frankreich	FL	Luxemburg	Niederlande	Spanien	UK
Eigennutzung des IP?	Ja	Nein	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja
Begünstigte Rechtsformen	Alle Unternehmen die in Belgien steuerpflichtig sind sowie BS ausländischer Unternehmen	?	Juristische Personen	Alle Gesellschaften	Alle Unternehmen, die in den NL steuerpflichtig sind sowie BS ausländischer Unternehmen	Alle Gesellschaften sowie selbstständig Erwerbende	Juristische Personen

Quelle: Eigene Darstellung¹⁴

3.2.2 Zinsbereinigte Gewinnsteuer

Definition und Ausgestaltungsmöglichkeiten

Bei der klassischen Gewinnsteuer können die Fremdkapitalzinsen als geschäftsmässig begründeter Aufwand von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer abgezogen werden.

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer lässt sich grundsätzlich sowohl bei Kapitalunternehmen einschliesslich der inländischen Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften als auch bei Personenunternehmen implementieren. International finden sich unterschiedliche Lösungen.

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer¹⁵ erweitert den Abzug der Finanzierungskosten über den Schuldzinsenabzug hinaus, indem zusätzlich auch kalkulatorische Zinsen auf dem Eigenkapital von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.¹⁶

Im Grundmodell der zinsbereinigten Gewinnsteuer, das in Belgien und in Liechtenstein eingeführt worden ist, bildet das gesamte Eigenkapital als Summe der Aktiven abzüglich des Fremdkapitals (einschliesslich der Rückstellungen) oder äquivalent als Summe aus dem Grund- oder Stammkapital, den Reserven aus Kapitaleinlagen und den übrigen Reserven, welche aus thesaurierten Gewinnen geäufnet und gegebenenfalls durch Verluste bzw. Verlustvorträge und eigene Kapitalanteile gemindert werden, den Ausgangspunkt für die Ermitt-

¹⁴ Unter Zuhilfenahme folgender Artikel: PIETER VAN DEN BERGHE / PATRICK L. KELLEY, New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive, Bulletin for international taxation, August / September 2008, S. 374ff.; UK, Finance Act 2012, Chapter 14; EDUARD SPORKEN / EDWIN GOMMERS, The Patents Box: Approved and Implemented in the Netherlands, International transferpricing journal, Mai/Juni 2007, S. 198ff.; FRANK MUNTENDAM / JOSE CHIARELLA, New Luxembourg Tax Regime for Intellectual Property Income, European Taxation, Mai 2008, S. 223ff.; JEANINE BLUMER / GÜNTER SCHÄUBLE, IP-Box in Nidwalden – Ein Steilpass für andere Kantone und den Bund, ST 10/10, S. 711ff.; THOMAS HOSP / MATTHIAS LANGER, Standortvorteil Liechtenstein: Welche Chancen bietet Liechtenstein ab 2011 dem internationalen Investor?, StR 7-8/2011, S. 550ff.; KPMG, R&D incentives and services Adding value across Europe, Middle East and Africa (EMEA), November 2012; JEAN-LUC PIERRE, Fasc. 4950: Recherche-Développement, inventions brevetées, inventions non brevetées et Logiciels. – Fiscalité directe, JuriClasseur Brevets, Cote: 05.2012; EUROPEAN COMMISSION, State aid N 480/2007 - Spain – The reduction of tax from intangible assets, C(2008)467 final; CLAUDIA PRENDINA DUTLER, IP-Boxen in Europa Ein Blick über die Grenze auf die europäischen Entwicklungen bei der Besteuerung von Immaterialgüterrechten, FStR 2013/2, S. 135ff.

¹⁵ In der deutschsprachigen ökonomischen Literatur spricht man von der „zinsbereinigten Gewinnsteuer“, während im angelsächsischen Raum der Ausdruck „allowance for corporate equity“ (ACE) verwendet wird. Im Steuerberater-Schrifttum findet sich in Anlehnung an die belgische Terminologie oft auch die Umschreibungen „déduction des intérêts notionnels“, „notional interest deduction“.

¹⁶ Der kalkulatorische Zinsabzug auf dem Eigenkapital wird auch als Schutzverzinsung, Normalverzinsung oder Standardverzinsung des Eigenkapitals bezeichnet. Irreführend ist demgegenüber der Ausdruck „Abzug fiktiver Zinsen“, der auf eine unzulängliche Übersetzung des Terms „notional interest deduction“ zurückgeht.

lung des schutzzinsabzugsberechtigten Eigenkapitals. Davon sind verschiedene Korrekturposten abzuziehen:

- Beteiligungen an Kapitalgesellschaften müssen das massgebliche Eigenkapital mindern, wenn die Beteiligungserträge und die Gewinne aus der Veräusserung einer solchen Beteiligung beim haltenden Unternehmen steuerfrei bleiben. Diese Anpassung ist notwendig, um Mehrfachbegünstigungen (Kaskadeneffekte) auszuschliessen, da in Höhe der Beteiligungsbuchwerte bereits Eigenkapital bei den Tochterunternehmen zum Abzug der kalkulatorischen Verzinsung berechtigt hat.
- Steuersystematisch korrekt erscheint auch der Abzug des Nettovermögens in Form von im Ausland gelegenen Immobilien oder Betriebsstätten, da die Gewinne daraus im Ausland besteuert werden. Die Regelung ist neutral im Hinblick darauf, ob im ausländischen Staat ein inländisches Unternehmen oder ein in diesem ausländischen Staat ansässiges Unternehmen in eine Betriebsstätte oder eine Immobilie investiert.
- Beim Korrekturposten der nicht betriebsnotwendigen Aktiven handelt es sich um eine Missbrauchsvorschrift. Sie soll verhindern, dass Privatanleger eine von ihnen beherrschte Kapitalgesellschaft nutzen, um weitgehend steuerfreie Kapitalerträge zu erzielen.
- Weitere Modifikationen sind bei unterjährigen Eigenkapitalveränderungen sowie bei Verlusten erforderlich.

Das Grundmodell der zinsbereinigten Gewinnsteuer schränkt das für den Schutzzinsabzug qualifizierende Eigenkapital nur mittels dieser steuersystematisch begründeten Korrekturen ein. Das Steuerorgan lehnt das Grundmodell als zu weit angelegt ab und schlägt vor, weitere sachgerechte Beschränkungen einzuführen. Im Vordergrund steht dabei das Modell der zinsbereinigten Gewinnsteuer mit *Beschränkung des Schutzzinsabzuges auf überdurchschnittlich hohes Eigenkapital*. Dabei wird der kalkulatorische Eigenkapitalzinsabzug nur auf jenem Betrag des Eigenkapitals, welcher eine angemessen definierte durchschnittliche Eigenfinanzierung überschreitet, gewährt. Zu diesem Zweck wird das Eigenkapital in zwei Komponenten aufgespalten, nämlich in das *Kerneigenkapital* und in das *Sicherheitseigenkapital*:

- Das Kerneigenkapital eines Unternehmens ist das Eigenkapital, welches ein Unternehmen für seine Geschäftstätigkeit langfristig und nachhaltig benötigt. Dabei gilt es die unterschiedlichen Aktivenkategorien sachlich korrekt zu berücksichtigen.
- Jener Teil des Eigenkapitals, welcher den Betrag des Kernkapitals gegebenenfalls übersteigt, gilt als Sicherheitseigenkapital. Auf dem Sicherheitseigenkapital wird ein Schutzzinsabzug gewährt.

Durch den Schutzzinsabzug begünstigt und damit gefördert werden soll somit nur die als angemessen definierte überdurchschnittliche Eigenfinanzierung, d.h. das Sicherheitseigenkapital.

Das Kerneigenkapital berechnet sich auf der Basis der Gewinnsteuerwerte verschiedener Kategorien von Aktiven. Je nachdem, wie hoch die Kerneigenkapitalquoten je Aktivenkategorie angesetzt werden, resultieren unterschiedlich strenge Anforderungen an das Kerneigenkapital einer Gesellschaft.

Auf dem Sicherheitseigenkapital, d.h. der Differenz zwischen dem gesamten steuerbaren Kapital und dem hier errechneten Kernkapital, wird der Schutzzinsabzug gewährt.

Die Bestimmung der Höhe des Schutzzinssatzes kann unter dem Effizienz- oder dem Standortziel erfolgen.

Unter dem Effizienzziel sollte der Schutzzinssatz so festgelegt werden, dass die Steuer die Höhe der von den Investoren geforderten (erwarteten) Mindestrentabilität nicht beeinflusst und damit die Investitionsentscheidung nicht verzerrt. Dazu muss der Schutzzinssatz auf dem Eigenkapital dem Satz entsprechen, zu dem die Eigenkapitalgeber die Steuerersparnis aus den künftigen Schutzzinsabzügen der Gesellschaft diskontieren. Dieser Diskontsatz hängt vom Grad des Risikos der Steuerersparnisse ab. Diese sind vollständig sicher, wenn eine vollständige Verlustverrechnung erfolgt. Dies ist der Fall, wenn Verluste entweder ein Steuerguthaben auslösen, das in Form einer Steuergutschrift ausbezahlt wird, oder wenn die Gesellschaften ihre Verluste zeitlich unbeschränkt vortragen können, wobei die Verlustvorträge verzinst werden und die Eigenkapitalgeber für allfällig im Liquidations- oder Konkursfall verbleibende ungenutzte Verlustvorträge eine Steuergutschrift erhalten. Da unter diesen Bedingungen kein Risiko besteht, werden die Eigenkapitalgeber die Steuerersparnis aus der Zinsbereinigung mit dem risikofreien Zinssatz diskontieren. Es ist dann hinreichend, den Schutzzinssatz auf dem Eigenkapital gleich dem risikofreien Zinssatz zu setzen, der mit dem Zinssatz auf kurzfristigen Staatspapieren approximiert werden kann.

In der Realität ist eine solche in Barwertbetrachtung symmetrische steuerliche Behandlung der Gewinne und Verluste nicht gegeben, da die Steuergesetze keine vollständige Verlustverrechnung gewähren. Verluste können in vielen Ländern nur während einer beschränkten Zahl von Jahren vorgetragen werden, wobei diese kaum je verzinst werden. Überdies fallen Verlustvorträge, die im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Steuerpflicht infolge Liquidation oder Insolvenz noch bestehen, ins Leere. Im Hinblick auf die Zinsbereinigungsabzüge besteht daher ein Risiko. Dieses Risiko variiert zwischen den einzelnen Unternehmen – je nachdem, wie stark sie von den Beschränkungen bei der Verlustverrechnung betroffen sind. Somit vermag die unvollständige Verlustverrechnung einen gewissen Aufschlag des Schutzzinssatzes über den risikofreien Zinssatz zu rechtfertigen. Dieser Aufschlag soll jedoch lediglich das Risiko abdecken, dass künftige Schutzzinsabzüge nicht vollumfänglich zum Tragen kommen, nicht jedoch die grössere Ungewissheit über die unterliegenden künftigen Erträge des Projektes für die Eigenkapitalgeber.

Als Richtgrösse für den Schutzzinssatz kommt die Rendite langfristiger Bundesanleihen mit einem Aufschlag von maximal 50 Basispunkten oder die durchschnittliche Rendite auf schweizerischen Industrieanleihen in Frage. Der Schutzzinssatz sollte nicht über mehrere Jahre konstant bleiben, sondern laufend an die Marktentwicklungen angepasst werden. Um Einflüsse von Interessengruppen bei der Festlegung zu vermeiden, sollte die Anpassung regelgebunden erfolgen.

Unter dem Standortziel steht im Vordergrund, dass die Konzernfinanzierung zu international wettbewerbsfähigen Bedingungen aus der Schweiz heraus erfolgen kann. Eine zinsbereinigte Gewinnsteuer müsste daher die Zinsmarge für konzerninterne Darlehen (einschliesslich konzerninternes Leasing und Factoring gemäss heutiger Praxis der Swiss Finance Branch) im Rahmen der internationalen Benchmarks veranschlagen.

Die Zinsmargen, welche bei der konzerninternen Darlehensvergabe auftreten, variieren nach Typ und Standort der Konzerngesellschaften. Im typischen Fall sind sie niedrig, so dass auch ein Schutzzins, der sich nach dem Effizienzkriterium am risikofreien Zinssatz orientiert und lediglich einen geringen Aufschlag darauf enthält, kompetitiv ist. Bei typischen weltweit tätigen Unternehmen, welche Konzerngesellschaften mit grösseren Risiken – z.B. in Emerging-Markets-Standorten oder in Entwicklungsländern – haben, kann die Risikoprämie jedoch beträchtlich sein. Hier ist ein Schutzzinssatz, der sich am risikolosen Zinssatz orientiert, wohl nicht genügend wettbewerbsfähig.

Schutzzinsabzug

Die Berechnung des Schutzzinsabzugs sei anhand der nachfolgenden Tabelle veranschaulicht. In der Tabelle sind die Werte der Aktiven einer Gesellschaft aufgeführt. Den einzelnen Aktiven wird nun eine auf das Risiko des Aktivpostens abgestimmte Kerneigenkapitalquote zugewiesen (z.B. 15% auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, 100% auf Beteiligungen). Durch Multiplikation dieser Kerneigenkapitalquote mit dem Wert des Aktivposten ergibt sich für jedes Aktivum ein Kernkapital in Franken. Wird das Kernkapital über alle Aktivposten aufsummiert, ergibt sich das Kernkapital der Gesellschaft (A). Das Sicherheitseigenkapital der Gesellschaft (C) bildet die Differenz zwischen dem Eigenkapital (B) und dem Kerneigenkapital der Gesellschaft (A). Der Schutzzinsabzug bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital (F) berechnet sich aus der Multiplikation des Schutzzinssatzes (D) mit dem Sicherheitseigenkapital (C). Im Beispiel ergibt sich ein Wert von 600'900 Franken. Dieser Schutzzinsabzug ist deutlich kleiner als im Grundmodell der zinsbereinigten Gewinnsteuer, in welchem sich der Schutzzinssatzabzug aus der Multiplikation des Schutzzinssatzes (D) mit dem Eigenkapital (B) bestimmt. Im Beispiel resultiert für das Grundmodell ein Schutzzinsabzug von 3 Millionen Franken.

Abbildung 4: Beispiel zur Berechnung des Schutzzinsabzugs

Aktiven	Kerneigenkapitalquote		Kerneigenkapital in Franken	
	in Franken	in %		
Flüssige Mittel	25'000'000	0%	0	
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1'500'000	15%	225'000	
Übrige Forderungen	100'000	15%	15'000	
Vorräte	0	15%	0	
Übriges Umlaufvermögen	0	15%	0	
Inländische und ausländische Obligationen denominated in Schweizer Franken	0	10%	0	
Ausländische Obligationen denominated in Fremdwährungen	0	20%	0	
Kotierte Aktien (in- und ausländische Gesellschaften)	1'200'000	100%	1'200'000	
Übrige Aktien	0	100%	0	
Beteiligungen	60'000'000	100%	60'000'000	
Aktivdarlehen an Gruppengesellschaften	120'000'000	15%	18'000'000	
Aktivdarlehen an Drittparteien	0	15%	0	
Betriebseinrichtungen	800'000	50%	400'000	
Fabrikliegenschaft	0	30%	0	
Villen, Eigentumswohnungen, Ferienhäuser und übrige nicht-betriebsnotwendige Aktiven	0	100%	0	
Bauland	0	30%	0	
Übrige Liegenschaften	0	20%	0	
Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten	100'000	100%	100'000	
Übrige immaterielle Anlagen	100'000	30%	30'000	
Total	208'800'000	38.30%	79'970'000	A
Eigenkapital			100'000'000	B
Kerneigenkapital			79'970'000	A
Sicherheitseigenkapital			20'030'000	C=B-A
Schutzzinssatz			3%	D
Schutzzinsabzug Grundmodell der zinsbereinigten Gewinnsteuer			3'000'000	E=D*B
Schutzzinsabzug zinsbereinigte Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital			600'900	F=D*C

Von Wirtschaftsseite ist daher vorgeschlagen worden, dass der Schutzzinssatz variabel sein soll. Dabei können die Gesellschaften

- den offiziellen Schutzzinssatz (safe harbour rate), der sich am Effizienzziel orientieren kann, ohne besonderen Nachweis anwenden;
- einen höheren Satz anwenden, wenn sie mit einer Transferpreisstudie belegen können, dass in ihrem Fall ein höherer Schutzzinssatz angemessen ist. Dabei könnten hohe Anforderungen an den Nachweis gestellt werden.

Ergiebigkeit

Bleibt der statutarische Steuersatz unverändert, entstehen durch die Zinsbereinigung der Gewinnsteuer Mindereinnahmen, deren Ausmass vom Modell der Zinsbereinigung und von der Höhe des Schutzzinssatzes abhängt.

Aufgrund erster Schätzungen werden diese bei einem Schutzzinssatz von 3% im Grundmodell bei der direkten Bundessteuer auf Basis des Durchschnitts der Jahre 2008-2010 statisch auf 13% des Gewinnsteueraufkommens oder knapp 1 Milliarde Franken geschätzt. Aufgrund des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer entfallen davon 17% auf die Kantone. Kantone und Gemeinden hätten bei unveränderten statutarischen Steuersätzen auf ihren Gewinnsteuern mit Mindereinnahmen in Höhe von gut 1,1 Milliarden Franken zu rechnen.

Im Modell mit Beschränkung des Schutzzinsabzuges auf überdurchschnittlich hohes Eigenkapital können die Mindereinnahmen aufgrund erster Schätzungen je nach konkreter Ausgestaltung des Modells auf 30% bis 50% derjenigen des Grundmodells begrenzt werden. Es ergibt sich somit eine Bandbreite von 300 bis 500 Millionen Franken bei der direkten Bundessteuer und 330 bis 550 Millionen Franken bei den Gewinnsteuern der Kantone und Gemeinden. Diese Schätzungen werden in einer späteren Projektphase noch verfeinert.

3.2.3 Senkung von kantonalen Gewinnsteuersätzen

Die Kantone sind von Verfassung wegen frei, die Höhe ihres Gewinnsteuersatzes zu bestimmen. Somit können die Kantone unabhängig von der USR III entsprechende Anpassungen beschliessen.

Soweit die USR III dazu führt, dass hochmobile Aktivitäten nicht mehr von gezielten steuerlichen Erleichterungen profitieren können, besteht für die betroffenen Kantone eine Veranlassung, ihren Gewinnsteuersatz zu senken, um ihre Kompetitivität zu erhalten. Der Bund kann den Kantonen diesbezüglich keine Vorschriften machen und auch keinen "Masterplan" für die Kantone entwickeln. Der Bund trifft aber geeignete Massnahmen, die den finanzpolitischen Spielraum der Kantone erhöhen, um Gewinnsteuersatzsenkungen zu beschliessen, soweit die Kantone dies im Rahmen ihrer Steuerstrategie tun wollen.

Je enger die neuen Massnahmen ausfallen, die gezielte Erleichterungen für hochmobile Aktivitäten erreichen, desto höher fällt der Handlungsbedarf für kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen aus und umgekehrt.

Im Vergleich zu den aufgeführten Massnahmen im Bereich der Immaterialgüter und der Finanzierungsaktivitäten wirkt eine allgemeine Gewinnsteuersenkung am wenigsten gezielt. Als Massnahme zum Erhalt der internationalen Wettbewerbsfähigkeit gehen von ihr grosse

Mitnahmeeffekte aus, da auch die bisher nicht privilegiert besteuerten Unternehmungen davon profitieren. Demgegenüber kann sie aber auch zu Zuzügen führen. Insgesamt wäre sie jedoch mit einem deutlichen Rückgang der Ergiebigkeit bei der Unternehmensbesteuerung verbunden.

Eine Quantifizierung der finanziellen Auswirkungen von kantonalen Gewinnsteuersenkungen ist insbesondere aus zwei Gründen schwierig:

- Es ist unklar, in welchem Umfang eine allgemeine Gewinnsteuersenkung erfolgt. Einerseits, weil die Notwendigkeit dieser Massnahme von der Ausgestaltung der gezielten Regelungen für mobile Erträge und der Entwicklungen in den internationalen Konkurrenzstandorten abhängig ist. Andererseits, weil die Kantone autonom darüber entscheiden ob und wie stark sie die Steuerbelastung reduzieren.
- Die dynamischen Effekte bei den Unternehmen sind kaum antizipierbar. Ob Unternehmen aufgrund der neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen und der möglicherweise anderen Steuerbelastung einzelne Funktionen ins Ausland verlagern oder gar ganz abwandern, oder ob umgekehrt neues Unternehmenssteuersubstrat angezogen werden kann, ist kaum zu antizipieren.
- Zum Zwecke der Illustration sollen nachstehend zwei Massnahmenpakete auf ihre Auswirkungen untersucht werden:
 - „Enge Lizenzbox“ fokussiert auf Patente und ev. spezifische nicht patentierbare Verfahren;
 - „Breite Lizenzbox“, die insbesondere auch Markenrechte einschliesst.

Beide Massnahmen werden flankiert durch eine allgemeine Gewinnsteuersenkung in den Kantonen, wobei die Gewinnsteuersenkung bei der breiteren Box weniger ausgeprägt ausfällt.

Basierend auf einer Umfrage bei den Steuerverwaltungen jener Kantone, bei denen die Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus eine wichtige Rolle spielen, wurde abgeschätzt, wie viel des heutigen Gewinnsteuersubstrats mit kantonalem Steuerstatus von der entsprechenden Box abgedeckt würde. Bei der engen Box kann dieser Anteil bei rund einem Drittel liegen, bei der breiten Box bei rund zwei Dritteln. Die Box wurde so modelliert, dass die steuerliche Entlastung auf Stufe Kanton und Gemeinde 80% beträgt.

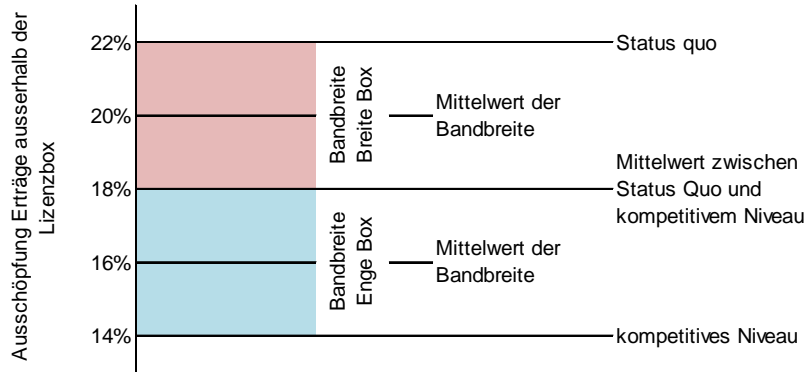
Zudem wird die Annahme unterstellt, dass bei der engen bzw. breiten Box 10% bzw. 30% der heute ordentlich besteuerten Erträge von der Box profitieren könnten (Mitnahmeeffekte).

Um der grossen Unsicherheit über das Ausmass der kantonalen Gewinnsteuersenkung Rechnung zu tragen, wurde für die nachfolgende Schätzung Bandbreiten angenommen (vgl. Abbildung 5):

- Enge Box: Als maximale Steuersenkung (untere Grenze der Bandbreite) wird angenommen, dass die effektive Gewinnsteuerbelastung (inkl. direkte Bundessteuer) im Durchschnitt aller Kantone von heute knapp 22% auf 14% gesenkt wird. Als minimale Steuersenkung (obere Grenze der Bandbreite) wird unterstellt, dass die Reduktion der durchschnittlichen Belastung lediglich halb so stark ausfällt (d.h. auf rund 18%).

- Breite Box: Als minimale Steuersenkung (obere Grenze der Bandbreite) wird angenommen, dass gegenüber dem Status quo keine Steuersenkung erfolgt. Als maximale Steuersenkung (untere Grenze der Bandbreite) wird unterstellt, dass die effektive Steuerbelastung im Durchschnitt aller Kantone auf 18% sinkt.

Abbildung 5: Annahmen für den Umfang der Gewinnsteuersenkungen (je nach Art der Box)



In der nachfolgenden Tabelle 7 sind die mit der Einführung der Box und der entsprechenden Gewinnsteuersenkung verbundenen Einnahmeherausfälle gegenüber dem Status quo dargestellt. Sie basieren auf den Steuerdaten der Jahre 2008-2010. Da *Grosshandelserträge* mit den heutigen Sonderstatus teilweise unter dem hoch kompetitiven Niveau besteuert werden (so liegt die Steuerbelastung der gemischten Gesellschaften in den Kantonen in der Regel zwischen 9% und 12%), resultieren bei einer Aufhebung der Steuerstatus – unter der Annahme unveränderter Steuerbasen – Mehreinnahmen, die je nach Umfang der allgemeinen Gewinnsteuersenkung die Mindereinnahmen der bis anhin ordentlich besteuerten sogar überkompensieren.

Diese Berechnungen sind statisch, d.h. sie gehen davon aus, dass die Steuerbemessungsgrundlage unverändert bleibt. Damit sind zwei mögliche dynamische Effekte unberücksichtigt, die mitunter beträchtliche Ausmasse annehmen können:

- Soweit die neuen Massnahmen Erträge, die bisher in den Statusgesellschaften erwirtschaftet worden sind, nicht abdecken, können durch Abwanderung von Unternehmen oder der Verlagerung bestimmter Funktionen ins Ausland Mindereinnahmen entstehen.
- Die allgemeine Gewinnsteuersenkung und die neuen Massnahmen können in bestimmten Bereichen auch zu Zuwanderung von Unternehmen oder Funktionsverlagerungen in die Schweiz führen. Dies wäre mit Mehreinnahmen verbunden.

Bei unveränderter Attraktivität in ausländischen Konkurrenzstandorten kann davon ausgegangen werden, dass je geringer die allgemeine Steuersenkung in der Schweiz ausfällt, desto stärker die Abwanderung und desto geringer die Zuwanderung ausfallen wird.

Tabelle 7: Abschätzung der finanziellen Auswirkungen der Massnahmenpakete auf die Kantone und Gemeinden, basierend auf den durchschnittlichen Bemessungsgrundlagen der Jahre 2008-2010 (in Milliarden)

	Enge Box			Breite Box		
	mit Steuersenkung			mit Steuersenkung		
	maximal	Mittelwert	minimal	maximal	Mittelwert	minimal
Statische Effekte						
Einführung Box und allgemeine Gewinnsteuersenkung	-3,0	-1,2	+0,6	-2,2	-1,0	+0,3
Dynamische Effekte (nicht quantifizierbar)						
Mindereinnahmepotenzial aus Abwanderung und Verlagerung	Mässig	Hoch	Sehr hoch	Gering	Beträchtlich	Hoch
Mehreinnahmepotenzial aus Zuwanderung und Verlagerung	Signifikant	Sehr gering	Inexistent	Signifikant	Gering	Inexistent

3.2.4 Weitere steuerpolitische Massnahmen

Allgemeines

Nachfolgend werden verschiedene mögliche Massnahmen dargestellt, die nicht in einem direkten Zusammenhang mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus und gewissen Praxisregelungen stehen. Sie tragen vielmehr in genereller Weise dazu bei, das schweizerische Unternehmenssteuersystem attraktiv und konkurrenzfähig zu halten. Ihre Umsetzung hängt in erheblichem Masse vom finanziellen Rahmen der USR III ab.

Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital

Der Bund erhebt eine Emissionsabgabe auf der Ausgabe von Beteiligungsrechten (z.B. auf der Ausgabe von Aktien). Die Abgabe beträgt 1%. Es besteht eine Reihe von Ausnahmen von der Steuerpflicht, unter anderem in Umstrukturierungs- und Sanierungsfällen. Bis zum 1. März 2012 wurde die Emissionsabgabe auch auf der Ausgabe von Obligationen und Geldmarktpapieren erhoben. Im Zuge der Vorlage „Too big to fail“ wurde diese Abgabe abgeschafft.

Der Bundesrat hatte bereits im Dezember 2008, anlässlich der Ankündigung der USR III, die Abschaffung der Emissionsabgabe als mögliche Massnahme in Aussicht gestellt. Das Parlament berät im Rahmen einer parlamentarischen Initiative derzeit über die integrale Abschaffung der Stempelabgaben. Hinsichtlich der Emissionsabgabe auf Eigenkapital hat der Nationalrat die Abschaffung gutgeheissen; das Geschäft ist derzeit beim Ständerat. Der Bundesrat hat anlässlich der parlamentarischen Beratung seine Position bekräftigt und einer Abschaffung grundsätzlich zugestimmt, jedoch auf die finanzpolitischen Restriktionen und

die Notwendigkeit einer steuerpolitischen Priorisierung hingewiesen. Auf jeden Fall sollte die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital im Rahmen der USR III und nicht mit einer separaten Vorlage erfolgen.

Die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital hätte für den Bund jährliche Mindereinnahmen von rund 240 Millionen Franken zur Folge.

Bewertung bei Zuzug

Die Sitzverlegung eines in der Schweiz steuerpflichtigen Unternehmens ins Ausland ist im DBG explizit geregelt. Hingegen finden sich keine Regeln für den umgekehrten Fall des Zuzugs eines Unternehmens aus dem Ausland. Um Planungssicherheit zu gewähren, lässt es sich rechtfertigen, auch diesen Fall gesetzlich zu regeln und auf die Verkehrswerte bei Zuzug aus dem Ausland abzustellen.

Verbesserungen beim Beteiligungsabzug

Richtet eine Kapitalgesellschaft eine Dividende an ihre Muttergesellschaft aus und wird diese Dividende besteuert, kann sich eine wirtschaftliche Mehrfachbelastung ergeben. Das schweizerische Steuerrecht trägt diesem Umstand Rechnung, indem die Dividende bei der Muttergesellschaft privilegiert besteuert wird. Dieses Privileg (sog. Beteiligungsabzug) führt im geltenden Recht zu einer weitgehenden, aber nicht vollständigen Steuerbefreiung der Dividende. Der heutige Beteiligungsabzug weist die folgenden Parameter auf:

- Er gilt für 10%-ige Beteiligungen am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven und für Beteiligungen mit einem Verkehrswert von mindestens einer Million Franken.
- Der anteilige Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand wird in Abzug gebracht. Als Folge davon ist die Ermässigung keine vollumfängliche, sondern verbleibt eine gewisse Steuerbelastung.
- Bei der direkten Bundessteuer gilt die Ermässigung auch für Kapitalgewinne, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Die Kantone sind frei, ob sie Kapitalgewinne ebenfalls in das System des Beteiligungsabzugs einbeziehen.

Technisch basiert der Beteiligungsabzug nicht auf einer Reduktion der Bemessungsgrundlage, wie dies in anderen Staaten typischerweise der Fall ist. Beteiligungserträge und Kapitalgewinne gehören vielmehr zum steuerbaren Gewinn. Jedoch wird der Steuerbetrag anteilmässig gekürzt.

Diese Methode der indirekten Freistellung hat insbesondere die nachstehenden Folgen:

- Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen reduzieren den steuerbaren Gewinn im Zeitpunkt des Abschreibungs- oder Wertberichtigungsbedarfs, jedoch mit späterer Zurechnungsmöglichkeit bei nachhaltiger Werterholung (Art. 62 Abs. 4 DBG).
- Beteiligungsertrag oder ein Kapitalgewinn konsumiert einen allfälligen Verlustvortrag.

Die ESTV hat ein Konzept ausgearbeitet, welches diese Systemfolgen eliminieren soll. Das Konzept basiert auf dem Übergang zu einer direkten Freistellung, mit folgenden Parametern:

- Beteiligungserträge und Kapitalgewinne werden aus der Bemessungsgrundlage ausgeklammert und gehören nicht zum steuerbaren Gewinn.
- Spiegelbildlich sind auch Wertberichtigungen und Abschreibungen gewinnsteuerlich nicht mehr relevant.
- Finanzierungskosten und Verwaltungsaufwand werden nicht berücksichtigt, d.h. die Freistellung der Beteiligungserträge und Kapitalgewinne wäre stets eine vollumfängliche.
- Die Mindestbeteiligungsquote von 10% entfällt.

Aus Sicht der ESTV hätte eine solche Reform insbesondere die folgenden Vorteile:

- Die wirtschaftliche Mehrfachbelastung auf Beteiligungserträgen und Kapitalgewinnen wird konsequent und vollumfänglich eliminiert.
- Die Schweiz passt den Beteiligungsabzug an das international gebräuchliche und bekannte System an.
- Der Wegfall der gewinnsteuerwirksamen Abschreibungsmöglichkeit im Zeitpunkt des Wertverlusts wird durch den Verzicht auf Anrechnung der Finanzierungs- und Verwaltungskosten zumindest teilweise kompensiert.
- Der administrative Aufwand für Unternehmen und Steuerverwaltung reduziert sich.

Als begleitende Massnahmen hat die ESTV Folgendes vorgeschlagen:

- Definitive Verluste aus Tochtergesellschaften sollen bei der Schweizer Muttergesellschaft steuerlich berücksichtigt werden.
- Die zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags von sieben Jahren im geltenden Recht soll aufgehoben werden.

Der Vorschlag hätte geschätzte Mindereinnahmen von rund 200 bis 260 Millionen Franken beim Bund und von rund 160 bis 210 Millionen Franken bei den Kantonen und Gemeinden zur Folge. Bei dieser Schätzung sind die Auswirkungen des Wegfalls der Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen auf Beteiligungen nicht berücksichtigt.

Die Vertreter der Wirtschaft haben sich klar gegen dieses Konzept ausgesprochen. Aus ihrer Sicht hat die Massnahme keinen direkten Nutzen für die bisherigen Statusgesellschaften, zudem wird eine Erhöhung der Standortattraktivität bezweifelt.

Verrechnungssteuer

Die Schweiz erhebt eine Verrechnungssteuer auf bestimmten Zinsen, auf Beteiligungserträgen, auf bestimmten Versicherungsleistungen und auf Lotteriegewinnen. Der Steuersatz beträgt im Regelfall 35%. Bei bestimmten Beteiligungserträgen kann die steuerpflichtige Person anstelle der Steuererhebung für eine Meldung optieren. Im Bereich der Versicherungsleistungen stellt die Meldung den Regelfall dar.

Die Verrechnungssteuer basiert auf dem sog. „Schuldnerprinzip“. Der in der Schweiz ansässige Schuldner der steuerbaren Leistung hat die Steuer zu erheben und an den Fiskus weiterzuleiten. Bei den Zinsen aus Obligationen ist dies beispielsweise das Unternehmen, das die Anleihe ausgibt. Die Steuer wird unabhängig von der Person des Gläubigers erhoben.

Rückerstattungsberechtigt sind Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz im Inland, sofern sie die Erträge in ihrer Steuererklärung deklarieren. Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz im Ausland können die Rückerstattung nur insoweit verlangen, als sie sich auf ein Doppelbesteuerungsabkommen berufen können und dieses das Besteuerungsrecht der Schweiz einschränkt.

Die Verrechnungssteuer erweist sich für die Finanzierungstätigkeit von Konzernen als hinderlich. Die undifferenzierte Erhebung der Steuer auch gegenüber institutionellen Investoren wie etwa Pensionskassen führt dazu, dass schweizerische Unternehmen davon absehen, Anleihen aus der Schweiz heraus zu begeben. Darunter leidet der Kapitalmarkt Schweiz und somit der hiesige Finanzplatz. Schweizerische Konzerne begeben ihre Anleihen statt dessen über Off-Shore-Jurisdiktionen, woraus ihnen Kosten entstehen. Aus Sicht des Fiskus wird der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer insofern nicht erreicht, als Obligationen von Schweizer Konzernen regelmässig formell aus ausländischer Quelle stammen und damit nicht der Verrechnungssteuer unterliegen. Ferner findet die Wertschöpfung aus der Kapitalmarktaktivität ausserhalb der Schweiz statt und kann hier nicht besteuert werden.

Der Bundesrat hat bereits im Dezember 2008, anlässlich der Ankündigung der USR III, Massnahmen in Aussicht gestellt, um die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Konzernfinanzierung zu verbessern. Im Bericht vom Dezember 2012 zur neuen Finanzmarktpolitik hat er sodann das EFD beauftragt, in Zusammenarbeit mit FDK und Wissenschaft einen Umbau der Verrechnungssteuer zu prüfen. Es geht dabei um den Wechsel vom bisherigen Schuldner- zum Zahlstellenprinzip. Im Zahlstellenprinzip ist es nicht der Schuldner, der die Steuer erhebt, sondern der Vermittler, in aller Regel eine Bank, die ihrem Kunden entsprechende Erträge gutschreibt. Das Zahlstellenprinzip würde es erlauben, die Steuerfolgen abhängig von der Person des Gläubigers zu differenzieren. Abhängig von der Ausgestaltung kann das Zahlstellenprinzip zu Mehreinnahmen für den Fiskus führen.

Der Bericht der Arbeitsgruppe wird voraussichtlich bis Ende 2013 vorliegen. Die Arbeitsgruppe wird dabei auch Forderungen der Wirtschaft prüfen, die Verordnung zur Verrechnungssteuer zu revidieren, um die konzerninterne Finanzierung in der Schweiz zu erleichtern. Der Bundesrat wird gestützt auf den Bericht über das weitere Vorgehen entscheiden. Falls er Massnahmen befürwortet, wird sodann zu entscheiden sein, ob diese im Rahmen eines separaten Projekts erarbeitet oder in die USR III integriert werden.

Massnahmen bei der Kapitalsteuer

Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen die Erhebung einer Kapitalsteuer vor. Ferner eröffnet es den Kantonen die Möglichkeit, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen. Den Steuersatz bestimmt der kantonale Gesetzgeber.

Gesellschaften, die bei der Gewinnsteuer einem kantonalen Steuerstatus unterstehen, profitieren von einem reduzierten Satz bei der Kapitalsteuer.

Anlässlich der Ankündigung der USR III im Dezember 2008 hatte der Bundesrat auch eine Massnahme im Bereich der kantonalen Kapitalsteuer in Aussicht gestellt. Die Kantone sollten die Möglichkeit erhalten, auf die Erhebung derselben verzichten zu können. Dieser Vorschlag wurde negativ beurteilt, da er für die Kantone mit sehr hohen Kosten verbunden ist und die Steuerharmonisierung im Bereich der Kapitalsteuer vollends untergräbt.

Zu beachten bleibt aber, dass bei einem Wegfall der kantonalen Steuerstatus automatisch auch der oben erwähnte reduzierte Satz wegfällt. Werden nun bei der Gewinnsteuer Massnahmen eingeführt, so könnten auch bei der Kapitalsteuer entsprechende Regelungen ergriffen werden. Möglich wäre eine Regelung im StHG, welche eine privilegierte Behandlung bestimmter Aktiven bei der Kapitalsteuer vorsieht. Im Vordergrund stehen dabei Erleichterungen für Beteiligungen, konzerninterne Darlehen und Immaterialgüter.

Tonnage Tax

Mit einer Tonnage Tax werden verschiedene Aktivitäten im Zusammenhang mit der Schifffahrt privilegiert besteuert. Darunter fallen insbesondere:

- Tätigkeiten an Bord von Seeschiffen und Anlagen, die als Haupt- oder Nebengeschäft in den Geltungsbereich der Tonnagesteuer fallen (Frachtkosten, die im Verkaufspreis der Waren inbegriffen sind),
- untrennbar mit dem Hauptgeschäft verbundene oder für deren Erbringung unerlässliche Tätigkeiten,
- Tätigkeiten im Fluss- und Seetransport soweit sie im Zusammenhang mit dem Transport auf dem Meer stehen,
- Tätigkeiten zur personellen und technischen Schiffsführung (Ship Management),
- Einkünfte aus der Vercharterung von Seeschiffen und Anlagen, die unter die Tonnagesteuer fallen, an schweizerische oder nicht-schweizerische, aber dem gleichen Konzern wie die schweizerische Gesellschaft mit Tonnagebesteuerung angehörende Gesellschaften,
- Einkünfte aus dem Verkauf oder Austausch von Kapazitäten,
- Einkünfte von Derivatgeschäften zur Risikoabsicherung (Hedging) sowie
- Einkünfte aus Dividenden von unmittelbar oder mittelbar von der schweizerischen Gesellschaft zu mehr als 50 Prozent (Stimmrechte) gehaltenen schweizerischen oder ausländischen Tochterfirmen.

Die Tonnage Tax tritt in diesen Bereichen an die Stelle der Gewinnsteuer. Die Höhe der Steuer ist abhängig vom Gewicht der transportierten Güter.

Die Tonnagebesteuerung betrifft ausschliesslich Gewinne von Gesellschaften im Seeverkehr und könnte nicht für aus dem Rohstoffhandel erzielte Gewinne von Handelsfirmen beansprucht werden. Die Tonnagebesteuerung stellt somit keine mögliche Alternative zum derzeit für Rohstoffhandelsfirmen geltenden Status der gemischten Gesellschaft dar.

Die Einführung einer Tonnagebesteuerung könnte jedoch die Attraktivität der Schweiz für Shippingtätigkeiten erhöhen und erlaubt, die in diesem Gewerbe tätigen, ansässigen Unternehmen in der Schweiz zu halten. Sie kann dazu führen, dass Konzerne solche Aktivitäten vermehrt in der Schweiz ansiedeln werden. Ohne weitere Massnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz in diesem Bereich ist es wahrscheinlich, dass Shippingunternehmen längerfristig ins Ausland abwandern.

Pauschale Steueranrechnung

In den Doppelbesteuerungsabkommen wird festgehalten, dass die Schweiz die aus dem andern Vertragsstaat stammenden Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren besteuern kann, wenn sie an eine in der Schweiz ansässige Person entrichtet werden. Erhebt der Quellenstaat auf denselben Erträgen ebenfalls eine (begrenzte) Steuer (sogenannte „Residualsteuer“), so bestimmt ein „Methodenartikel“ im DBA, wie die noch verbleibende Doppelbesteuerung aufgehoben werden soll (Beispiele: DBA Deutschland Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2, DBA Frankreich Art. 25 lit. B Ziff. 2). Die Entlastung von den schweizerischen Steuern kann gemäss DBA bestehen:

- a) in einer Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer, d.h. im Abzug der im andern Vertragsstaat erhobenen Steuer von den schweizerischen Steuern, die auf die gleichen Erträge entfallen;
- b) in einer pauschalen Ermässigung der schweizerischen Steuern;
- c) in einer teilweisen Befreiung der ausländischen Erträge von den schweizerischen Steuern, mindestens im Abzug der Steuern des andern Vertragsstaates vom Bruttobetrag der ausländischen Erträge.

Die Art der Entlastung und das Verfahren werden der Regelung durch die Schweiz überlassen. Die von der OECD im Musterabkommen vorgeschlagene reine Anrechnungsmethode (nach lit. a vorgehend) konnte die Schweiz nicht einführen,

- weil die schweizerischen Steuern auf drei Ebenen (Bund, Kantone, Gemeinde) erhoben werden. Die residuale Quellensteuer kann nicht nur an eine Steuer angerechnet werden; die gleiche residuale Quellensteuer kann auch nicht vollumfänglich dreimal angerechnet werden (je einmal auf die verschiedenen Ebenen Bund / Kanton / Gemeinde).
- weil diese Steuerhoheiten ihre Steuern nach unterschiedlichen Vorschriften erheben und daher das steuerbare Einkommen, die Steuersätze und die Steuerbelastung stark variieren können.

Daher musste eine pauschale Ermässigung der schweizerischen Steuern (nach lit. b vorgehend) gewählt werden, die den Eigenheiten des schweizerischen Steuersystems gerecht wird, deren Ausmass allerdings im Prinzip nach den gleichen Gesichtspunkten berechnet wird, wie sie bei der reinen Anrechnungsmethode nach OECD-Musterabkommen vorgegeben ist. Dies hat der Bundesrat mit dem Erlass der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 konkretisiert, in dem er die Art der Entlastung (pauschale Steueranrechnung gemäss lit. b vorgenannt) und das Verfahren bestimmt.

Pauschale Elemente der VO sind:

- Die Steueranrechnung erfolgt für die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern gesamthaft.
- Die Anrechnungsbeträge werden auf die Steuerhoheiten Bund / Kanton und Gemeinde mittels eines pauschalen Verteilschlüssels aufgeteilt. Ungenauigkeiten in der anteiligen Belastung werden in Kauf genommen.

- Bei teilweiser Versteuerung (wenn eine der Steuerhoheiten auf die Besteuerung der Erträge mit Anrecht auf pStA verzichtet) wird die anrechenbare residuale Quellensteuer pauschal gekürzt.
- Zur Berechnung des Maximalbetrages bei natürlichen Personen werden pauschale Tarife mit gewogener Durchschnittsbelastung zugelassen.

Mit der pauschalen Steueranrechnung soll ausschliesslich die Doppelbesteuerung auf denjenigen Erträgen aufgehoben werden, die im Sinne eines DBA in beiden Staaten besteuert werden. Dies betrifft Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sowie in einzelnen Abkommen Dienstleistungserträge. Bezogen auf schweizerische Steuersubjekte darf, im Sinne des OECD-Musterabkommens, der Anrechnungsbetrag nicht höher sein als die residuale Quellensteuer oder der Teil der CH-Steuer, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt. Für Einkünfte, die nur in der Schweiz einer Steuer unterliegen oder von der Bemessung der CH-Steuer ausgenommen werden, gilt der Grundsatz, dass keine Doppelbesteuerung vorliegt.

Das Ziel der geltenden pauschalen Steueranrechnung liegt nicht in einer uneingeschränkten Anrechnung der residualen Quellensteuern auf sämtlichen Steuern, die in der Schweiz anfallen (ohne Berücksichtigung, auf welchen Ertragselementen sie tatsächlich anfallen). Im Sinne des OECD-Musterabkommens beschränkt sich die Anrechnung auf die schweizerischen Einkommens- oder Gewinnsteuern, die auf den mit einer residualen Quellensteuer belasteten Erträgen anfallen. Eine Doppelbesteuerung liegt auch nur in diesem Ausmass vor. Bezogen auf den Betrag der residualen Quellensteuer, der im Sinne der geltenden Ordnung tatsächlich angerechnet werden kann, ergibt sich folgende Situation: Natürliche und juristische Personen, die bei allen Steuerhoheiten die ordentlichen Steuern entrichten, erhalten die residuale Steuer vollumfänglich angerechnet, wenn die auf den Netto-Erträgen anfallenden CH-Steuern diese Steuer übersteigen (in der Regel ab 15 % Steuern auf dem Netto-Betrag). Bei reinen Holding-Gesellschaften, die keine kantonalen und kommunalen Gewinnsteuern entrichten, beschränkt sich die Anrechenbarkeit der residualen Steuer auf 1/3, sofern dieser Drittel die auf den Erträgen anfallende Gewinnsteuer nach DBG erreicht. Bei gemischten Gesellschaften erhöht sich dieser Drittel um den Betrag der reduzierten kantonalen und kommunalen Gewinnsteuer. Damit wird die effektive Doppelbesteuerung aufgehoben. Die Tatsache, dass unter Umständen ein Teil der residualen Steuern nicht angerechnet werden kann, liegt in der unterschiedlichen Besteuerung zwischen der Schweiz und dem Quellenstaat.

Im Rahmen der Projektarbeiten hat die Wirtschaft eine Anpassung des Systems der pauschalen Steueranrechnung gefordert. Die damit verbundenen Fragen sind von besonderer Bedeutung für Unternehmen, die einer privilegierten Besteuerung unterliegen und/oder die Lizeinnehmungen erzielen. Vor diesem Hintergrund erscheint es angebracht, eine allfällige Anpassung des Systems der pauschalen Steueranrechnung erst dann zu prüfen, wenn hinsichtlich der Anpassung bestehender und der Einführung neuer Regelungen für mobile Erträge im Rahmen der USR III Klarheit besteht.

Bereits im Parlament hängig ist eine Motion Pelli (13.3184). Diese verlangt, dass der Anwendungsbereich der pauschalen Steueranrechnung auch auf Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen ausgedehnt wird. Der Bundesrat hat die Annahme dieses Vorstosses beantragt. Die parlamentarische Beratung ist derzeit im Gang.

3.2.5 Gesamtbeurteilung

Lizenzbox

Die Einführung einer Lizenzbox auf kantonaler Ebene ist für die bisher in den Statusgesellschaften angefallenen Erträge aus Immaterialgüterrechten grundsätzlich eine kompetitive Massnahme. Da diese Erträge allerdings vielfältig sind, hängt der Grad der Kompetitivität der Massnahme wesentlich von deren konkreten Ausgestaltung ab. Dabei gilt, je breiter eine Box definiert wird, desto mehr heute privilegiert besteuerte Erträge können profitieren, desto höher werden aber auch der administrative Aufwand und die Mitnahmeeffekte. Ebenso zu berücksichtigen sind die internationalen Entwicklungen. Lizenzboxen sind heute zwar in vielen EU-Mitgliedstaaten in Kraft, und auch die USA denken über deren Einführung nach. Dennoch beschäftigt sich die OECD mit Boxenlösungen und findet zurzeit auch eine Überprüfung gewisser Boxen in der EU statt. Der Ausgang dieser Überprüfung/Arbeiten ist noch nicht bekannt (vgl. Ziff. 2.1).

Grundsätzlich soll die Box so kompetitiv wie möglich ausgestaltet werden und den in den EU-Mitgliedstaaten vorhandenen Boxen ebenbürtig sein.

Ihre Grenze soll die Box da finden, wo die *Mitnahmeeffekte* zu hoch werden. Ansatzpunkte, um die Mitnahmeeffekte zu limitieren, bilden insbesondere die Eintrittshürde und die Definition der qualifizierenden Immaterialgüterrechte. Beispielsweise würde der Einbezug von reinem Know-how dazu führen, dass praktisch jedes Unternehmen von der Box profitieren könnte, was letztlich aus Sicht der Kosten einer allgemeinen Gewinnsteuersatzsenkung gleich käme.

Mit Blick auf den administrativen Aufwand ist generell zu bemerken, dass Abweichungen vom Massgeblichkeitsprinzip zu Abgrenzungsfällen führen und damit den Aufwand erhöhen. Um diesen Aufwand in einem vernünftigen Mass zu halten, ist bei der Ausgestaltung der Box auf *griffige Abgrenzungskriterien* zu achten. Diese sollen sicherstellen, dass in einem ersten Schritt die Abklärungen, ob ein Unternehmen überhaupt von der Box profitieren kann oder nicht, rasch abgeschlossen werden können. Dies dient auch der Attraktivität der Box und der Planungssicherheit der Unternehmen. In einem weiteren Schritt ist auch bei der Definition der Immaterialgüterrechte auf *klare Rechtsbegriffe* zu achten. Damit können eine uferlose Box und lange Diskussionen zwischen Behörde und Beratung verhindert werden. Von besonderer Bedeutung im Zusammenhang mit der Lizenzbox sind ferner die Transferpreisstudien. Diese führen sowohl auf Seite Unternehmen wie auch auf Seite Steuerbehörde zu einem erheblichen Aufwand, weshalb deren Anzahl möglichst gering gehalten werden soll. Deshalb ist die *indirekte Methode* bei der Berechnung des relevanten Ertrages der direkten Methode grundsätzlich *vorzuziehen*. Den laufenden internationalen Diskussionen in diesem Bereich ist allerdings Beachtung zu schenken.

Das Steuerungsorgan empfiehlt, dass die Lizenzbox für alle Kantone verbindlich im Steuerharmonisierungsgesetz umschrieben wird. Den Kantonen soll aber ein gewisser Gestaltungsspielraum erhalten bleiben. Insbesondere die Höhe der Entlastung ist Sache der Kantone.

Zinsbereinigte Gewinnsteuer

Konzerninterne Finanzierungen erfolgen derzeit vor allem im Rahmen der Swiss Finance Branch und des Holdingstatus. Werden diese beiden Regelungen ersatzlos abgeschafft und bleibt die international kompetitive Steuerbelastung für konzerninterne Finanzierungen auf dem gegenwärtigen Niveau, ist davon auszugehen, dass diese Finanzierungsaktivitäten ausserhalb der Schweiz angesiedelt würden. Die Abwanderung dieser Aktivitäten würde zu Mindereinnahmen führen.

Die Zinsbereinigung der Gewinnsteuer als mögliche neue Massnahme kann für die konzerninterne Finanzierung (einschliesslich konzerninternes Leasing und Factoring gemäss aktueller Praxis der Swiss Finance Branch) steuerlich wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen bieten. Dies gilt auch für die Ausgestaltungsvariante der zinsbereinigten Gewinnsteuer mit Beschränkung des Schutzzinsabzuges auf überdurchschnittlich hohes Eigenkapital, sofern die Kerneigenkapitalquote für konzerninterne Darlehen niedrig angesetzt ist. Eine solche niedrige Kerneigenkapitalquote lässt sich gut rechtfertigen, da sich konsolidiert betrachtet Guthaben und Forderungen aus konzerninternen Darlehen saldieren. Daher müssen konzerninterne Aktivdarlehen von Konzerngesellschaften auch nicht mit hohen Eigenkapitalquoten unterlegt werden.

Darüber hinaus bildet die Massnahme eine Voraussetzung dafür, dass Schweizer Konzerne ihre Treasury-Funktion in der Schweiz zentralisieren können. Damit hierzu wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen geschaffen werden, bedarf es jedoch zusätzlicher Massnahmen im Bereich der Verrechnungssteuer. Der Übergang vom Schuldner- zum Zahlstellenprinzip bei der Verrechnungssteuer würde diese Voraussetzungen schaffen.

Bei unverändertem statutarischen Gewinnsteuersatz sinken aufgrund des Schutzzinsabzuges die effektive durchschnittliche und die effektive marginale Steuerbelastung für Gesellschaften, die über Sicherheitseigenkapital verfügen. Davon profitieren zwei Unternehmertypen:

- Gesellschaften mit Sicherheitseigenkapital, welche aus dem Ausland zuziehen. Die Massnahme wirkt für diese Gesellschaften gleich wie eine allgemeine Gewinnsteuersenkung.
- Gesellschaften mit Sicherheitseigenkapital, die bereits in der Schweiz ansässig sind und neue Investitionen mittels Beteiligungs- oder Selbstfinanzierung tätigen. Diese Gesellschaften können sämtliche Finanzierungskosten einer zusätzlichen Investition, d.h. die Schuldzinsen auf dem Fremdkapital und die kalkulatorischen Zinsen auf dem Eigenkapital, von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer abziehen. Infolgedessen sinkt die effektive marginale Steuerbelastung bei diesen Gesellschaften auf null, so dass bei ihnen der Investitionsimpuls grösser ausfällt als bei einer allgemeinen Gewinnsteuersenkung in vergleichbarer Grössenordnung.

Bei Gesellschaften ohne Sicherheitseigenkapital kann die Massnahme hingegen keine Wirkung entfalten, so dass sich hier im Unterschied zur allgemeinen Gewinnsteuersenkung weder Unternehmenszuzüge ergeben noch ein zusätzlicher Investitionsimpuls seitens bereits ansässiger Unternehmen einstellt.

Die Massnahme bringt auf Unternehmensebene Vorteile in Bezug auf die Finanzierungs- und die Investitionsneutralität der Besteuerung. Die unternehmerischen Entscheidungen zwi-

schen verschiedenen Finanzierungswegen und zwischen alternativen Investitionsprojekten werden steuerlich weniger verzerrt. Der Abbau dieser Verzerrungen beschränkt sich jedoch auf jene Unternehmen, die über Sicherheitseigenkapital verfügen.

Handelt es sich bei den Investoren um steuerbefreite institutionelle Anleger oder um ausländische Anleger, ist es sachgerecht, die Betrachtung auf die Unternehmensebene zu beschränken. Ist der Investor hingegen eine inländische natürliche Person, so ist für dessen Entscheidungen die kumulierte Belastung auf Unternehmens- und Haushaltsebene relevant. Hier ist wegen der fehlenden Kapitalgewinnsteuer die Selbstfinanzierung bereits im geltenden Recht die günstigste Finanzierungsform. Der Schutzzinsabzug auf dem Sicherheitseigenkapital verbilligt nun die Selbst- und die Beteiligungsfinanzierung. Während dies bei der Beteiligungsfinanzierung tendenziell erwünscht ist, vergrössert sich die Verzerrung zugunsten der Selbstfinanzierung noch.

Die Ermittlung der Kernkapitalquoten und des schutzzinsabzugsberechtigten Sicherheitseigenkapitals bedingen einen Zusatzaufwand seitens der steuerpflichtigen Gesellschaften und der Steuerbehörde. Die steuerpflichtigen Gesellschaften müssen ein zusätzliches Formular ausfüllen. Die Steuerbehörde muss den aufgrund dieses Formulars berechneten Schutzzinsabzug überprüfen.

Wechselwirkungen zwischen den verschiedenen Massnahmen

Aufdeckung stiller Reserven und Kapitalsteuer

Die Aufdeckung von stillen Reserven in der Steuerbilanz führt zu einem entsprechend erhöhten Eigenkapital. Damit erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die *kantonale Kapitalsteuer* und ergibt sich, ohne steuerpolitische Korrekturmassnahmen, eine höhere steuerliche Belastung.

Aufdeckung stiller Reserven und zinsbereinigte Gewinnsteuer

Die Aufdeckung von stillen Reserven (einschliesslich Goodwill als positiver Differenz zwischen Ertrags- und Substanzwert) wirkt sich auch bei der *zinsbereinigten Gewinnsteuer* aus, wenn für die Bestimmung des Schutzzinsabzuges die Steuerbilanz massgebend ist und keine Korrekturmassnahmen ergriffen werden. Dies gilt in jedem Fall für die kantonale Gewinnsteuer, falls der für die kantonale Gewinnsteuer ermittelte Wert des Eigenkapitals auch für die direkte Bundessteuer massgebend ist, ist auch der Bund betroffen.

Ist für die Bestimmung des Schutzzinsabzuges stattdessen die Handelsbilanz massgebend, übt die Aufdeckung der stillen Reserven demgegenüber keinen Einfluss auf die zinsbereinigte Gewinnsteuer aus.

Bei Massgeblichkeit der Steuerbilanz qualifiziert das durch die Aufdeckung bedingte zusätzliche Eigenkapital für das schutzzinsabzugsberechtigte Eigenkapital. Dadurch kann sich der Schutzzinsabzug im Einzelfall vervielfachen. In der Folge erhöhen sich die Mindereinnahmen aus der Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer.

Bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital hängen die Auswirkungen davon ab, mit welcher Eigenkapitalquote die aufgedeckten stillen Reserven auf den einzelnen Aktivposten unterlegt werden müssen. Von grösserer Bedeutung ist dies insbesondere für den Goodwill. Beträgt die Eigenkapital-Unterlegungsquote auf dem Good-

will 100%, so führt sie nicht zu einem Anstieg des Sicherheitseigenkapitals, erhöht den Schutzzinsabzug nicht und vermindert dementsprechend auch die Gewinnsteuereinnahmen nicht. Bei einer Unterlegungsquote von weniger als 100% entstehen demgegenüber infolge der Aufdeckung des Goodwills zusätzliche Mindereinnahmen bei der Gewinnsteuer.

Senkung von kantonalen Gewinnsteuersätzen

Die Kantone können frei über die Höhe ihrer Gewinnsteuersätze bestimmen. Der Bund kann den Kantonen in diesem Bereich aufgrund von Artikel 129 Absatz 2 BV keine Vorschriften machen. Bund und Kantone können aber ihre jeweiligen Massnahmen im Rahmen einer gemeinsamen Strategie politisch koordinieren.

Die Notwendigkeit kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen hängt in erheblichem Ausmass von der Ausgestaltung der neuen Regelungen für mobile Erträge ab. Je enger die neuen Regelungen ausgestaltet werden, desto mehr Gewicht erhält das Element der kantonalen Gewinnsteuersatzsenkungen.

3.3 Auswirkungen auf den Ressourcenausgleich

3.3.1 Anpassungsbedarf und Vorgaben

Der mit der NFA¹⁷ eingeführte Ressourcenausgleich bezweckt, die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit zwischen den Kantonen zu verringern und den Kantonen minimale finanzielle Ressourcen zu gewährleisten. Der Ressourcenausgleich basiert auf dem sogenannten Ressourcenpotenzial der Kantone, welches die Aggregierte Steuerbemessungsgrundlage (ASG) von drei Jahren umfasst und damit die steuerlich ausschöpfbaren Ressourcen eines Kantons abbildet. Der geltende Ressourcenausgleich trägt der Tatsache Rechnung, dass die Gewinne der Statusgesellschaften steuerlich weniger belastet werden können als normale Gewinne: Die Gewinne dieser Gesellschaften werden in der ASG bzw. im Ressourcenpotenzial nicht zu 100% berücksichtigt. Damit wird der reduzierten steuerlichen Abschöpfbarkeit dieser Gewinne Rechnung getragen. Die Gewinne der gemischten Gesellschaften fliessen heute mit einem Gewicht von 12.5% (dem sog. Beta-Faktor) in das Ressourcenpotenzial ein. Bei den im Vergleich zu den gemischten Gesellschaften weniger bedeutenden Holding- und Domizilgesellschaften werden ebenfalls Gewichtungsfaktoren verwendet (2.7% bzw. 8.8%).

Würden die kantonalen Steuerstatus abgeschafft, entfiere die Grundlage für diese Tiefergewichtung, d.h. die Gewinne der heute unter diese Regelungen fallenden Unternehmen würden nicht mehr mit der Gewichtung der Beta-Faktoren, sondern grundsätzlich zu 100% (d.h. wie die ordentlich besteuerten Gesellschaften) in das Ressourcenpotenzial einfliessen. Gesamtschweizerisch würde ein Wegfall der Beta-Faktoren ceteris paribus (d.h. ohne Systemanpassung und unter der Annahme, dass diese Gesellschaften nicht abwandern) zu einem sprunghaften Anstieg des Ressourcenpotenzials führen.

¹⁷ Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen

Von diesem Anstieg wären die Kantone sehr ungleich betroffen, da die Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus in einigen wenigen, vor allem ressourcenstarken Kantonen konzentriert sind. In diesen Kantonen erhöhten sich das Ressourcenpotenzial und der Ressourcenindex massiv, obwohl sich an den wirtschaftlichen Gegebenheiten nichts ändert. In denjenigen Kantonen, die wenige solche Gesellschaften aufweisen, veränderte sich zwar das Ressourcenpotenzial kaum; da sich aber das schweizerische Mittel erhöht, sinkt der Ressourcenindex in diesen Kantonen. In der Folge würden die Disparitäten zwischen den Kantonen stark zunehmen. Aus diesem Grund sind bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials Anpassungen nötig, damit der Ressourcenausgleich auch unter neuen Rahmenbedingungen der Unternehmensbesteuerung seine verfassungsmässigen Ziele erreichen kann und politisch akzeptiert bleibt.

Wie diese Anpassung im Detail erfolgt, hängt von den konkreten steuerpolitischen Massnahmen innerhalb der USR III ab. Deshalb können zum jetzigen Zeitpunkt erst die Stossrichtungen der Anpassung aufgezeigt werden. Nach Ansicht des Steuerorgans müssen dabei insbesondere die folgenden Vorgaben gelten:

- Am grundsätzlichen Konzept des Ressourcenausgleichs soll festgehalten werden:
 - Die vertikale und horizontale Umverteilung erfolgt nach Massgabe der Ressourcenpotenziale der Kantone.
 - Der Ausgleich basiert auf klar definierten Regeln; diskretionäre Festlegungen beschränken sich auf die periodische Dotation der Ausgleichsgefässe.
 - Die Berechnung der Ausgleichszahlungen ist transparent und erfolgt unter Verwendung offizieller und revisionsfähiger Daten.
- Das Gewicht der Gewinne in der ASG muss nach Abschaffung der Beta-Faktoren möglichst realistisch erfasst werden: Betroffen durch die USR III sind nur die Gewinne der juristischen Personen. Die übrigen Elemente des Ressourcenpotenzials werden nicht berührt.
- Das neue System darf keine Fehlanreize bieten (insbesondere keine direkte Berücksichtigung der kantonalen Steuerpolitik).
- Die Entwicklung der Ausgleichszahlungen im Zeitverlauf soll möglichst stabil sein.
- Reformanliegen, die nicht in Zusammenhang mit der USR III stehen, werden ausgeklammert. Themen wie z. B. eine neutrale Zone (Standesinitiative des Kantons Schwyz), der Faktor Alpha (Gewichtung der Vermögen) usw. werden im ordentlichen Gefäss, das heisst im NFA-Wirksamkeitsbericht behandelt.

3.3.2 Gewichtung der Unternehmensgewinne

Wegen der Beta-Faktoren fliessen die steuerbaren Gewinne, verglichen mit den Einkommen natürlicher Personen, im Durchschnitt mit reduziertem Gewicht in die ASG ein. Im Referenzjahr 2014 beispielsweise beträgt die durchschnittliche Gewichtung aller Unternehmensgewinne in der ASG rund 50%. Diese tiefere Gewichtung trägt der Tatsache Rechnung, dass die Ausschöpfbarkeit von Unternehmensgewinnen geringer ist als die der Einkommen natürlicher Personen.

Unter der Prämisse, dass mit der USR III ein substanzieller Anteil der heute privilegiert besteuerten Erträge trotz gezielter Massnahmen nicht mehr bevorzugt besteuert werden kann, würde die analoge Weiterführung des heutigen Systems (d.h. reduzierte Gewichte nur für die privilegiert besteuerten Erträge, namentlich Boxenerträge) zu einem Anstieg des Ressourcenpotenzials führen (siehe Kasten am Ende der Ziff. 3.3.3). Dies stünde im Widerspruch zur fiskalischen Realität: Die eingeschränkte Möglichkeit einer gezielten steuerlichen Privilegierung mobiler Steuerbasen reduziert die Ergiebigkeit der Unternehmensbesteuerung weiter, weil der Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit für mobile Steuerbasen zumindest teilweise nur durch eine *allgemeine* Gewinnsteuersenkung möglich ist. Das bedeutet, dass die steuerliche Ausschöpfbarkeit der Gewinne generell zurückgeht. Vor diesem Hintergrund sollte die Gewichtung der Gewinne im Ressourcenpotenzial in der Tendenz gegenüber heute eher abnehmen.

Das Steuerungsorgan schlägt deshalb vor, neu *sämtliche* Gewinne juristischer Personen mit einem reduzierten Gewicht in der ASG zu berücksichtigen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die steuerpolitischen Entscheide eines Kantons (namentlich Gewinnsteuersenkung) keinen direkten Einfluss auf das Ressourcenpotenzial dieses Kantons haben sollten, weil dies mit Fehlanreizen verbunden wäre.¹⁸ Zur Ermittlung dieses Gewichts soll deshalb die *durchschnittliche* steuerliche Ausschöpfung über alle Kantone verwendet werden. Sie wird für die Einkommen natürlicher Personen und die Gewinne juristischer Personen separat ermittelt, indem die gesamten jeweiligen Steuereinnahmen von Kantonen und Gemeinden durch die entsprechende Bemessungsgrundlage gemäss direkter Bundessteuer dividiert werden. Der Quotient zwischen der Ausschöpfungsquote der Gewinne und der Ausschöpfungsquote der Einkommen dient dann als Gewichtungsfaktor für die Gewinne bei der Ermittlung der ASG (relativer Steuerausschöpfungsfaktor, RSA-Faktor). Weil (bzw. wenn) die steuerliche Ausschöpfung der Gewinne kleiner ist als jene der Einkommen, ist der RSA-Faktor kleiner als 1.

Auswirkungen einer zinsbereinigten Gewinnsteuer auf den Ressourcenausgleich

Falls eine zinsbereinigte Gewinnsteuer auch auf Bundesebene eingeführt wird, besteht kein Bedarf, den Mechanismus des Ressourcenausgleichs anzupassen. Im Ressourcenpotenzial werden jeweils die steuerbaren Gewinne gemäss direkter Bundessteuer berücksichtigt. Die Zinsbereinigung würde sich entsprechend in der Bemessungsgrundlage und damit direkt im Ressourcenpotenzial niederschlagen.

Der Vorteil dieser Methode liegt in ihrer Einfachheit: Sie stützt sich auf offizielle Daten ab, und die Berechnung ist transparent und nachvollziehbar. Unterschiedliche Entwicklungen bei der steuerlichen Ausschöpfung von natürlichen und juristischen Personen fliessen automatisch in die Gewichtung ein, und die Aufdatierung der Gewichtungsfaktoren ist beim Vorliegen neuer Daten problemlos möglich. Der Nachteil des Ansatzes liegt darin, dass er mit einer teilweisen Abweichung von Grundsätzen des jetzigen Ressourcenausgleichs verbunden ist: Im heutigen System werden (mit Ausnahme der Berücksichtigung der Grenzgängereinkommen und der Berechnung des standardisierten Steuerertrags) keine effektiven Steuereinnahmen, sondern nur Steuerbemessungsgrundlagen verwendet.

¹⁸ Indirekt spielen solche Entscheide – wie schon im heutigen System – hingegen sehr wohl eine Rolle, da z.B. Steuersatzveränderungen Zu- oder Abwanderungen von Steuerbasen bewirken können und so das Ressourcenpotenzial eines Kantons beeinflussen.

Das Steuerungsorgan schlägt weiter vor, das Konzept des RSA-Faktors für Erträge innerhalb und ausserhalb der Lizenzbox *differenziert anzuwenden*: Erträge eines Kantons ausserhalb der Box werden mit der durchschnittlichen relativen steuerlichen Ausschöpfung nur dieser Erträge gewichtet und analog für Erträge innerhalb der Box. Damit werden privilegiert besteuerte Gewinne im Ressourcenpotenzial mit tieferem Gewicht berücksichtigt als ordentlich besteuerte. Damit ist es möglich – ähnlich wie im heutigen System, wenn auch weniger ausgeprägt – im Ressourcenpotenzial der unterschiedlichen Mobilität (und damit auch der unterschiedlichen Ausschöpfbarkeit) des Gewinnsteuersubstrats Rechnung zu tragen. Mit einem Ausschöpfungsfaktor, der einheitlich auf alle Gewinne angewendet würde, wäre dies nicht der Fall, und die Kantone hätten geringeres Interesse daran, mobile Gewinnsteuerbasen zu halten bzw. anzuziehen: Ein zusätzlicher Franken an Gewinnsteuersubstrat würde das Ressourcenpotenzial gleich stark erhöhen, unabhängig davon, ob es sich um mobile oder immobile Gewinnsteuerbasen handelte. Bei der Verwendung von zwei RSA-Faktoren dürften die Änderungen bei den Ausgleichszahlungen beim Systemwechsel zudem weniger ausgeprägt ausfallen als bei der Verwendung eines einheitlichen Faktors, weil schon im heutigen System eine Differenzierung nach Mobilität erfolgt.

Unabdingbare Voraussetzung für die Verwendung von zwei RSA-Faktoren ist jedoch, dass entsprechende steuerliche Regelungen (namentlich Lizenzboxen) in allen Kantonen obligatorisch eingeführt werden. Andernfalls bestünde mit der separaten Berücksichtigung privilegiert besteuerteter Gewinne ein Fehlanreiz, weil die Kantone mit ihren steuerpolitischen Entscheidungen direkt Einfluss auf ihr Ressourcenpotenzial nehmen könnten.

3.3.3 Simulationen

Die Berechnung der Auswirkungen der oben skizzierten Anpassung des Ressourcenausgleichs ist aus drei Gründen schwierig:

- Erstens sind die genauen Eckwerte der neuen Ersatzregelungen (insbesondere der Lizenzbox) noch nicht festgelegt.
- Zweitens kann im Voraus nicht gesagt werden, wie die Kantone auf die neuen Rahmenbedingungen reagieren werden. Insbesondere kann nicht antizipiert werden, ob und in welchem Umfang die Kantone ihre allgemeine Gewinnsteuerbelastung senken werden müssen, um die besonders mobilen Gesellschaften in der Schweiz halten zu können. Damit können die RSA-Faktoren im jetzigen Zeitpunkt erst grob abgeschätzt werden.
- Drittens ist es nicht möglich abzuschätzen, wie die Unternehmungen und damit die Steuerbemessungsgrundlage auf die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen reagieren: Einerseits kann kaum vorausgesagt werden, ob in einzelnen Kantonen Unternehmungen zu- oder abwandern. Andererseits kann nur grob abgeschätzt werden, wie viel der Steuererträge innerhalb oder ausserhalb der Boxen zu liegen kommen.

Trotzdem soll im Folgenden versucht werden, mit groben Annahmen die Wirkungsweise des angepassten Ressourcenausgleichs darzustellen. Die folgenden Simulationen basieren auf den Daten, die zur groben Abschätzung der finanziellen Auswirkungen der kantonalen Gewinnsteuersenkungen beigezogen wurden. Das bedeutet, die Berechnungen

- erfolgen für das Referenzjahr 2014 des Ressourcenausgleichs (Bemessungsjahre 2008-2010),
- werden für zwei unterschiedlich breite Boxen (eng: Patente; breit: Patente und Marken) durchgeführt,
- sind statisch, d.h. sie erfolgen unter der Annahme, dass sich die Gesamtgewinnsteuerebasis der einzelnen Kantone nicht verändert, und
- basieren auf den gleichen Annahmen zu den durchschnittlichen kantonalen Gewinnsteuern wie zur groben Abschätzung der finanziellen Auswirkungen der kantonalen Gewinnsteuersenkungen. Entsprechend werden Bandbreiten für die RSA-Faktoren verwendet (vgl. Tabelle 8). Dabei bleibt die steuerliche Ausschöpfung von Einkommen und Vermögen natürlicher Personen gegenüber dem Status quo unverändert (24,5%).¹⁹

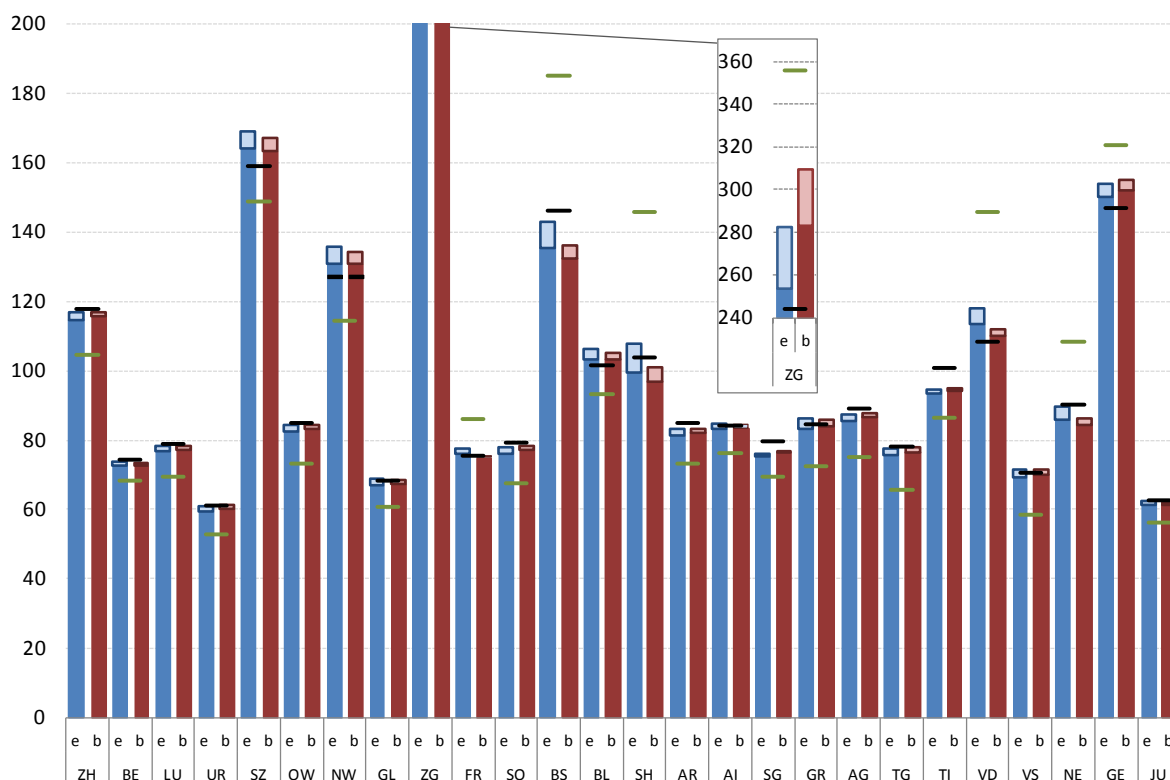
Tabelle 8: Relative Steuerausschöpfungsfaktoren, die den Simulationen zugrunde gelegt wurden:

		Minimum	Mittelwert	Maximum
Enge Box	Ordentlich besteuerte Erträge (ausserhalb der Box)	27,3%	36,0%	44,8%
	Privilegiert besteuerte Erträge (innerhalb der Box)	5,6%	7,5%	9,3%
Breite Box	Ordentlich besteuerte Erträge (ausserhalb der Box)	44,3%	52,8%	61,3%
	Privilegiert besteuerte Erträge (innerhalb der Box)	9,2%	11,0%	12,8%

Abbildung 6 zeigt die damit resultierenden Ressourcenindices (blau: enge Box; rot: breite Box; jeweils mit Bandbreiten in hellerer Farbe. Zum Vergleich: schwarzer Strich = RI gemäss geltendem System im Referenzjahr 2014 und grüner Strich: Aufhebung Beta-Faktoren, d.h. alle Gewichte mit 100%).

¹⁹ Die jeweilige steuerliche Ausschöpfung der Unternehmensgewinne durch Kantone und Gemeinden ergibt sich durch Multiplikation des RSA-Faktors von Tabelle 8 mit 0,245.

Abbildung 6: Auswirkung auf die Ressourcenindices (Referenzjahr 2014)



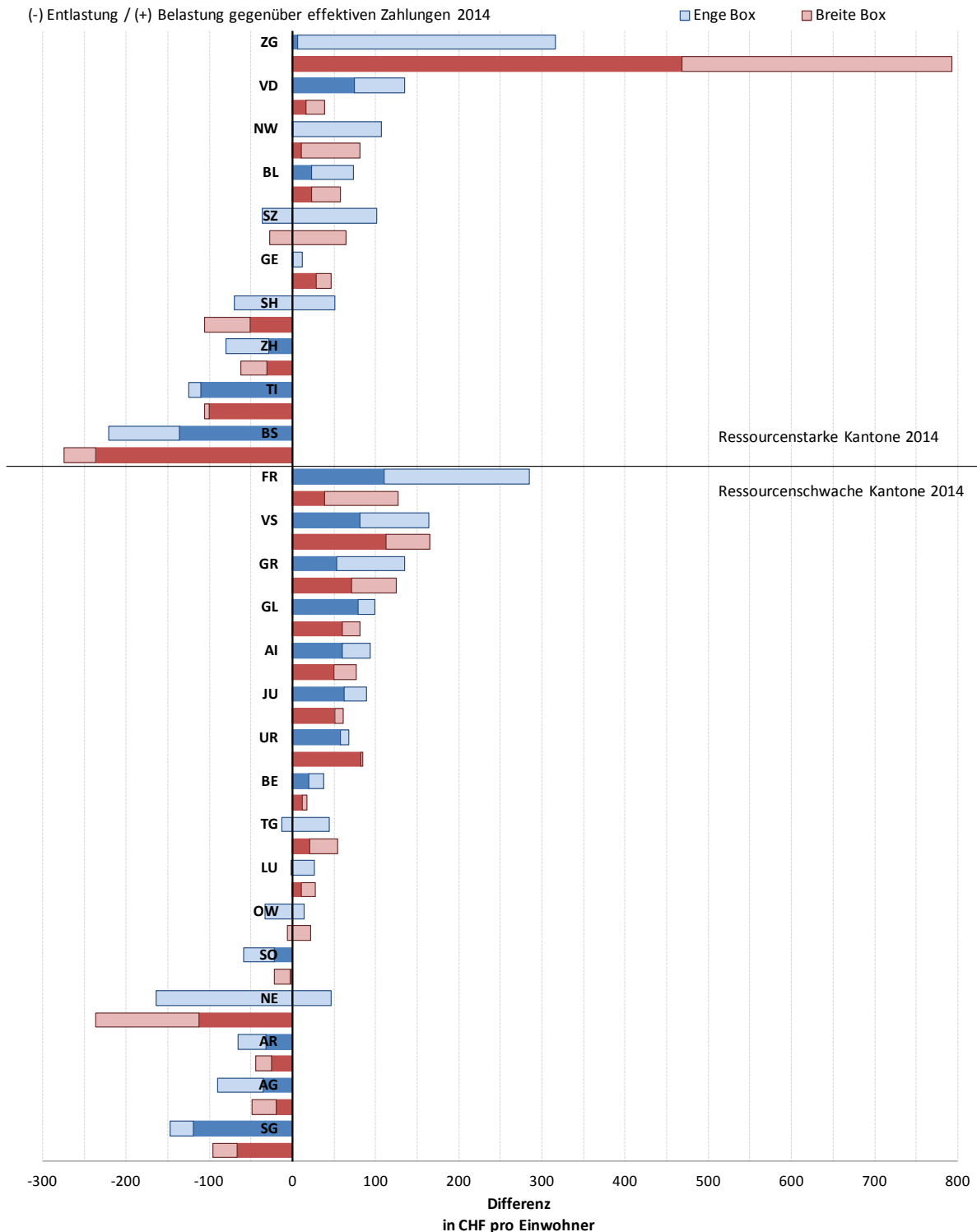
Die Bandbreiten der ressourcenschwachen Kantone sind bei beiden Boxen sehr gering und weichen kaum vom Ressourcenindex gemäss geltendem System ab. Die beiden wichtigsten Ausnahmen sind St. Gallen und insbesondere Neuenburg, welche bei der Simulation signifikant tiefere Ressourcenindices aufweisen als heute.

Bei den ressourcenstarken Kantonen sind – mit Ausnahme des Kantons Zürich – die Auswirkungen deutlich stärker sichtbar. Sowohl die Bandbreiten, als auch die Unterschiede zum heutigen System sind gross, wobei bei einer breiten Box die Bandbreiten geringer sind als bei einer engen Box.

Einen deutlich höheren Ressourcenindex weisen Kantone mit einem geringen Anteil von juristischen Personen am Ressourcenpotenzial (SZ, NW) oder mit einem erheblichen Anteil an Grosshandelsgesellschaften (ZG, GE) auf. Beim Kanton Zug verstärkt sich die Erhöhung mit der breiten Box noch, weil die im Kanton registrierten Unternehmen relativ wenig Markenerträge aufweisen. Eine enge Box führt auch beim Kanton Waadt zu einer starken Zunahme des Index. Auf der anderen Seite reduziert sich der Index bei Basel-Stadt und Tessin, wobei Basel-Stadt bei einer breiten Box besonders stark profitieren würde.

Abbildung 7 zeigt die Auswirkungen auf die Ausgleichszahlungen, wenn der vertikale und der horizontale Finanzausgleich mit der gleichen Dotation versehen wäre wie im Referenzjahr 2014. Die blauen Balken entsprechen einer engen Box (Bandbreite hellblau) und die roten Balken einer breiten Box (Bandbreite hellrot).

Abbildung 7: Auswirkung auf die Ausgleichszahlungen (Referenzjahr 2014)



Die Veränderungen bei den Ausgleichszahlungen sind ein Abbild der Veränderungen im Ressourcenindex. Bei den ressourcenstarken Kantonen (schattierte Fläche) hätte die breite Box insbesondere für Basel-Stadt eine starke Entlastung und für Zug eine noch stärkere Belastung gegenüber heute zur Folge. Die meisten übrigen Geberkantone wären mit einer breiten Box näher an den heutigen Ausgleichszahlungen.

Für die ressourcenschwachen Kantone haben die beiden Boxen unterschiedliche Auswirkungen, wobei insbesondere der Kanton Freiburg mit einer engen Box deutlich weniger Ausgleichszahlungen erhalten würde als mit einer breiten Box. Die vier ressourcenschwächsten

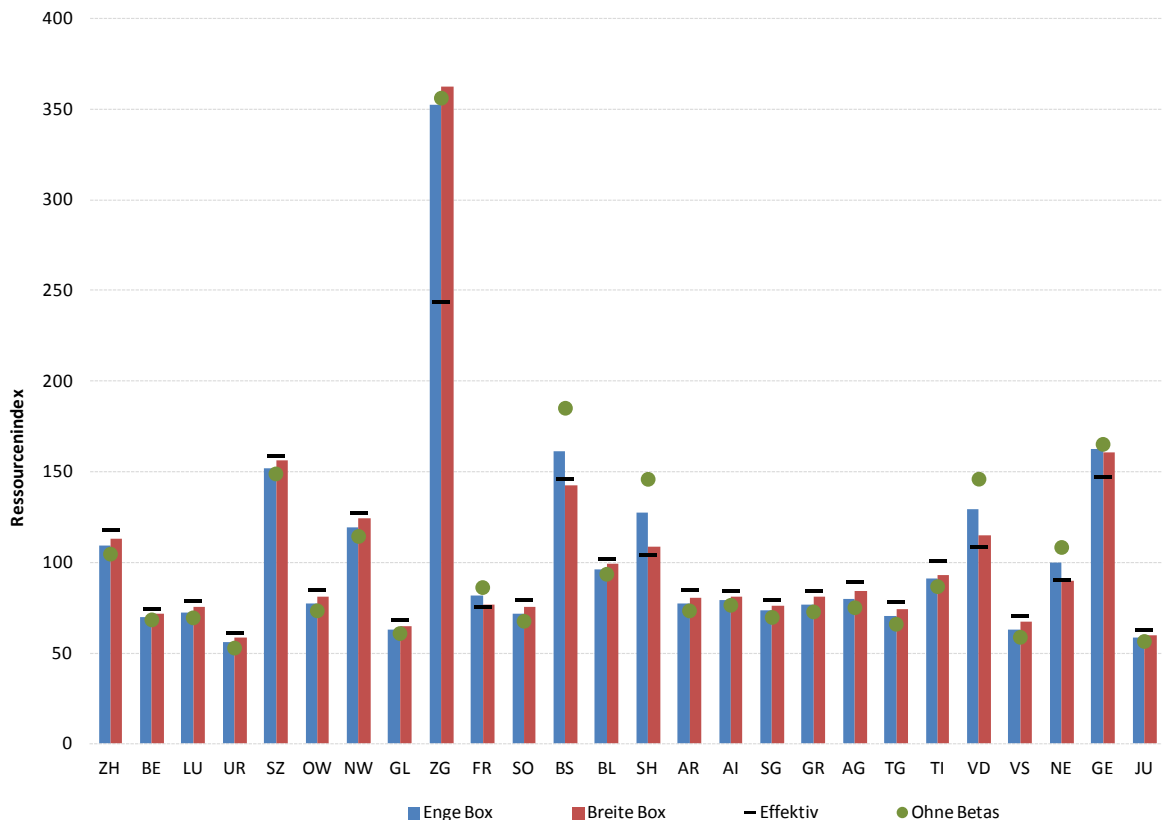
Kantone Uri, Jura, Glarus und Wallis erhalten unabhängig von der Breite der Box deutlich tiefere Ausgleichszahlungen als heute. Es gilt jedoch festzuhalten, dass in beiden Simulationen (Dotationsvolumen 2014) alle Kantone das Mindestausstattungsziel von 85% des schweizerischen Mittels erreichen.

Weiterführung des Faktors Beta

Eine Weiterführung des Systems mit Beta-Faktoren würde bedeuten, dass die ordentlich besteuerten Gewinne zu 100% und die Erträge innerhalb der Box mit einem reduzierten Gewicht in die in die ASG einfließen würden. Basierend auf den Daten der kantonalen Steuerbasen ergäbe eine Gewichtung der Boxenerträge mit 20% (d.h. dem Anteil der Erträge innerhalb der Box, die als Bemessungsgrundlage verwendet wird) ein durchschnittliches Gewicht der Unternehmensgewinne von rund 80% (enge Box) bzw. rund 60% (breite Box). Insgesamt wären Unternehmensgewinne im Ressourcenpotenzial also deutlich stärker gewichtet als heute.

Weil diese Neugewichtung in den einzelnen Kantonen sehr unterschiedlich ausfällt, wären damit Verwerfungen beim Ressourcenindex verbunden. Abbildung 8 zeigt die entsprechenden Simulationsergebnisse basierend auf dem Referenzjahr 2014 (vgl. auch Ziffer 3.3.3). Für die meisten Kantone sind die Auswirkungen ähnlich, wie wenn gar keine Beta-Faktoren verwendet würden, insbesondere bei der engen Box. Einzig bei denjenigen Kantonen, welche eine grosse Anzahl von Statusgesellschaften besitzen, ergeben sich deutliche Unterschiede zur Variante ohne Betafaktoren. Bei der breiten Box ist der Ressourcenindex des Kantons Zug sogar noch weiter vom heutigen, effektiven Wert entfernt als ohne Beta-Faktoren.

Abbildung 8: Ressourcenindex mit einem Betafaktor für Lizenzbox



3.3.4 Übergangsperiode

Bei der Anpassung des Ressourcenausgleichs ist zu beachten, dass sie gezwungenermassen mit einer langen Übergangsperiode verbunden sein wird: Die zur Berechnung des Ressourcenpotenzials nötigen Steuerdaten beziehen sich auf Bemessungsjahre, die im Vergleich zum entsprechenden Referenzjahr 4 bis 6 Jahre zurückliegen. Dies hat zur Folge, dass in den ersten Jahren nach Inkraftsetzung der USR III für die Festlegung des Ressourcenausgleichs noch Daten aus den heute geltenden steuerpolitischen Rahmenbedingungen verwendet werden müssen.

Nachstehend wird das zeitliche Muster der Berechnung des Ressourcenpotenzials aufgezeigt. Unter der Annahme, dass die neuen steuerlichen Regelungen auf den 1. Januar 2018 in Kraft treten,²⁰ fliessen die Daten der ASG wie folgt in die Berechnung des Ressourcenpotenzials 2018-2024 ein:

Abbildung 9: Berechnung des Ressourcenpotenzials in der Übergangsperiode

2018	ASG 2012, 2013, 2014	Zeitraum 2018-2021 (Phase I): Die verwendeten ASG stammen alle aus dem alten Rechtsrahmen.
2019	ASG 2013, 2014, 2015	
2020	ASG 2014, 2015, 2016	
2021	ASG 2015, 2016, 2017	
2022	ASG 2016, 2017, 2018	Zeitraum 2022-2023 (Phase II): Bei den ASG 2018 und 2019 entfällt die Unterscheidung ordentlich besteuerte Gesellschaften/Statusgesellschaften.
2023	ASG 2017, 2018, 2019	
2024	ASG 2018, 2019, 2020	Zeitraum ab 2024 (Phase III): Es stehen vollumfänglich Daten aus dem neuen Rechtsrahmen für die Bestimmung des Ressourcenpotenzials zur Verfügung.
...		

Die zeitliche Verzögerung der Daten bewirkt, dass erst im siebten Jahr nach Einführung der USR III ausschliesslich Daten aus den neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen in die Berechnung des Ressourcenausgleichs einfliessen können. In Bezug auf die Datenverfügbarkeit können drei Zeiträume unterschieden werden, wobei die Phasen I und II der Übergangsperiode entsprechen.

Das Steuerungsorgan schlägt vor, dass in Phase I das geltende System noch beibehalten werden soll. Einerseits müssten bei einem Wechsel auf das neue System bereits ab dem ersten Jahr der Inkraftsetzung der USR III die RSA-Faktoren ohne verlässliche Datengrundlage geschätzt werden; damit wäre die Gefahr gross, dass es zu ungerechtfertigten Veränderungen bei den Ressourcenausgleichszahlungen kommt. Andererseits bringt die befristete Weiterführung des geltenden Systems Kontinuität: Die Änderungen der Ausgleichszahlungen aufgrund der Systemanpassung erfolgen erst vier Jahre nach Inkraftsetzung der Reform.

²⁰ Zudem wird im Beispiel angenommen, dass ab 1.1.2018 die kantonalen Steuerstatus nicht mehr existieren. Somit wird eine Überlappung von bisherigen und neuen steuerlichen Regelungen ausgeschlossen.

Dies impliziert eine temporäre Besitzstandswahrung und verhindert, dass einzelne Kantone gleichzeitig durch die steuerpolitischen Massnahmen und die Anpassung der Ressourcen- ausgleichszahlungen finanzpolitisch unter Druck kommen.

In Phase II wird dann der Übergang zur (definitiven) Phase III automatisch geglättet, weil sukzessive eine zusätzliche jährliche ASG aus dem neuen steuerlichen Umfeld in das Ressourcenpotenzial einfliesst.

Auswirkungen auf den NFA-Härteausgleich

Der Härteausgleich federt die Auswirkungen des 2008 eingeführten nationalen Finanzausgleichs für die ressourcenschwachen Kantone in einer Übergangszeit ab. Das Volumen des Härteausgleichs beläuft sich gegenwärtig auf 359 Millionen. Der Härteausgleich wird zu zwei Dritteln vom Bund und zu einem Drittel von den Kantonen im Verhältnis der Einwohnerzahl finanziert. Er sinkt ab 2016 um jährlich 5 Prozent des Anfangsbetrags und endet 2036. Die Kantone Bern, Luzern, Obwalden, Glarus Freiburg, Neuenburg und Jura erhalten Mittel aus dem Härteausgleich. Am meisten Mittel erhalten dabei Freiburg und Neuenburg. Falls ein Empfängerkanton ressourcenstark wird, so verliert er den Anspruch auf den Härteausgleich.

Die Anpassungen des Ressourcenausgleichs im Rahmen der USR III können zu grösseren Änderungen der Ressourcenindices führen und damit den Anspruch eines Kantons auf Härteausgleichszahlungen gemäss geltendem System beeinflussen. Die Frage, ob der bestehende Härteausgleich unverändert weitergeführt werden kann, wird im Lichte der Anpassung des Ressourcenausgleichs sowie der vertikalen Ausgleichsmassnahmen des Bundes zu klären sein.

3.3.5 Fazit

Werden die kantonalen Steuerstatus abgeschafft, so ist die Gewichtung der Gewinne der juristischen Personen im Ressourcenpotenzial anzupassen. Der Grund liegt darin, dass diese Gewinne steuerlich weniger stark ausgeschöpft werden als die Einkommen natürlicher Personen. Das Verhältnis der steuerlichen Ausschöpfung bei den juristischen Personen (d.h. der Anteil der Steuereinnahmen juristischer Personen am Total der steuerbaren Gewinne) zur Ausschöpfung bei den natürlichen Personen (d.h. der Anteil der Steuereinnahmen natürlicher Personen am Total der steuerbaren Einkommen) ergibt den vorgeschlagenen *relativen Steuerausschöpfungsfaktor* (RSA-Faktor).

Eine Einführung einer Box erlaubt eine separate Berechnung eines RSA-Faktors für Gewinne innerhalb und ausserhalb der Box. Damit kann der unterschiedlichen Mobilität des Gewinnsubstrats differenzierter Rechnung getragen werden als mit einem Faktor, der für alle Gewinnkategorien einheitlich ist. Die beiden RSA-Faktoren werden mit nationalen Daten berechnet und jährlich aktualisiert.

Die Auswirkungen auf den Ressourcenausgleich können nur grob abgeschätzt werden, weil die Ausgestaltung der Box noch nicht festgelegt ist und die steuerpolitischen Reaktionen der Kantone sowie die dynamischen Effekte beim Steuersubstrat kaum antizipiert werden können. Der angepasste Ressourcenausgleich wird mit einer langen Übergangszeit eingeführt. Wegen der Verwendung von Dreijahresdurchschnitten der Aggregierten Steuerbemessungsgrundlage bei der Berechnung des Ressourcenpotenzials wird der Effekt geglättet. Damit wird allerdings nicht zu vermeiden sein, dass die Anpassung des Ressourcenausgleichs längerfristig zu Änderungen bei den Ausgleichszahlungen führt. Diese müssen jedoch in Kom-

bination mit den vertikalen Ausgleichsmassnahmen des Bundes (vgl. Ziff. 3.4) beurteilt werden.

3.4 Vertikale Ausgleichsmassnahmen

3.4.1 Rahmenbedingungen

Die unterstellte steuerpolitische Stossrichtung basiert auf der Annahme, dass die Besteuerung von gewissen Aktivitäten, die heute in privilegiert besteuerten Gesellschaften ausgeübt werden (z.B. Lizenzerträge), weiterhin bevorzugt erfolgen kann, dass es jedoch für gewisse andere solcher Aktivitäten (bestimmte Grosshandelserträge) keine gezielte steuerpolitische Lösung gibt. Damit die Schweiz für diese Art mobiler Gewinnsteuerbasen weiterhin international kompetitiv bleiben kann, muss möglicherweise die ordentliche Gewinnsteuerbelastung in einzelnen oder allen Kantonen tendenziell reduziert werden.

Der Umfang der zum Erhalt der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit notwendigen Gewinnsteuersenkungen der Kantone hängt von der konkreten Ausgestaltung der steuerpolitischen Massnahmen ab. Je enger die neuen Regelungen gefasst werden, desto stärker muss sie ausfallen, damit die mobilen Gewinnsteuerbasen erhalten bleiben.

Die damit verbundenen Mindereinnahmen fallen bei den Kantonen (bzw. deren Gemeinden) an, und es stellt sich die Frage, in welchem Ausmass sich der Bund durch Ausgleichsmassnahmen daran beteiligen soll. Ein zentrales Element bei der Beantwortung dieser Frage ist, welche Staatsebene von dem mit der Steuersenkung angestrebten Erhalt mobiler Steuerbasen profitiert:

- Direkt (d.h. in Form der steuerlichen Abschöpfung der mobilen Gewinnsteuerbasen selber) profitiert der Bund deutlich stärker vom Erhalt der mobilen Steuerbasen, da er diese mit der DBSt unverändert mit einem statutarischen Steuersatz von 8,5% besteuern wird, d.h. der grössere Teil der entsprechenden Gewinnsteuereinnahmen wird (auch weiterhin) auf Bundesebene anfallen.
- Indirekt profitieren die Kantone stärker: Einerseits durch die Gewinne von Unternehmen, die in Wertschöpfungsketten von den heute privilegiert besteuerten Gesellschaften abhängen (und heute ordentlich besteuert werden), und andererseits durch die Einkommen der Mitarbeitenden von Gesellschaften mit mobilen Gewinnsteuerbasen sowie von nachgelagerten Unternehmen. Bei ordentlich besteuerten Unternehmen und bei Einkommen natürlicher Personen ist die steuerliche Abschöpfung durch die Kantone im Durchschnitt höher als beim Bund.

Somit profitieren Bund *und* Kantone vom Erhalt der mobilen Steuerbasen. Aus diesem Grund ist das Steuerungsorgan der Ansicht, dass eine Opfersymmetrie zwischen Bund und Kantonen gewährleistet werden soll, d.h. der Bund soll sich mittels vertikaler Ausgleichsmassnahmen in vergleichbarem Ausmass an den finanziellen Lasten der steuerpolitischen Massnahmen beteiligen.

Allfällige vertikale Ausgleichsmassnahmen des Bundes erhöhen den finanzpolitischen Spielraum der Kantone, damit sie auf die neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen reagieren können. Die Zuteilung der Mittel an die Kantone darf jedoch nicht abhängig sein von der

Steuerpolitik eines einzelnen Kantons. Sonst wäre es möglich, dass die Kantone durch ihre eigene Politik den Bundesbeitrag beeinflussen könnten.

Die Bemessung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen muss sich neben dem steuerpolitisch Wünschbaren auch am finanzpolitisch Machbaren orientieren: Um die Vorgaben der Schuldenbremse einhalten zu können, muss der Bund die entsprechenden Mehrbelastungen vollumfänglich kompensieren (vgl. Ziffer 3.5).

3.4.2 Art des Ausgleichs

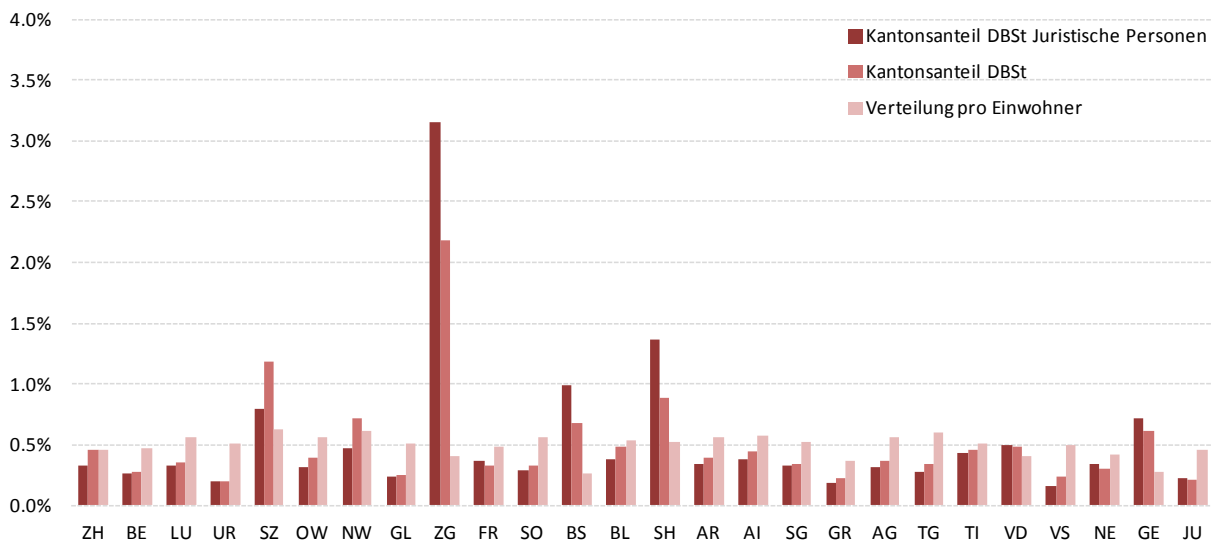
Die Ausgleichsmassnahmen sollen den Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen nicht verzerren. Deshalb sollen sie nicht ausschliesslich darauf ausgerichtet werden, wie ein Kanton von der Abschaffung betroffen ist. Vielmehr sollen die Kantone generell und langfristig für die verminderte steuerliche Ausschöpfbarkeit von Unternehmensgewinnen kompensiert werden. Primärer Ansatzpunkt sind die Fiskaleinnahmen der öffentlichen Haushalte der Schweiz. Sie bieten dem Bund in dreierlei Hinsicht Möglichkeit für die Unterstützung der Kantone:

- a) **Steuerliche Entlastungen auf Bundesebene:** Steuerliche Entlastungen auf Bundesebene wirken substitutiv zu kantonalen Steuersenkungen und reduzieren dadurch den Steuersenkungsdruck in den Kantonen. Zu nennen sind dabei die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer (sofern sie auch auf Bundesebene eingeführt wird) sowie jene der unter Ziffer 3.2.4 aufgeführten weiteren Massnahmen zur Erhöhung der Standortattraktivität, die (auch) auf Bundesebene umgesetzt werden (namentlich die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital, die Reform des Beteiligungsabzug, Anpassungen bei der Verrechnungssteuer sowie Anpassungen bei der pauschalen Steueranrechnung). Es ist hervorzuheben, dass diese Massnahmen, sofern sie beim Bund zu Mindereinnahmen führen, in finanzpolitischer Konkurrenz zu den anderen Massnahmen des Bundes stehen (namentlich den Massnahmen gemäss Bst. c).
- b) **Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der direkten Steuern:** Auf Bundesebene besteht die Möglichkeit, durch Anpassung von DBG und StHG die Bemessungsgrundlage der direkten Steuern für natürliche Personen zu verbreitern. Dies könnte mit dem Ziel erfolgen, ein ausgewogenes Verhältnis zwischen der Besteuerung von Unternehmen und Unternehmenseignern zu gewährleisten (namentlich Anpassung im Teilbesteuerungsverfahren oder Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer), oder durch eine Abschaffung/Reduktion von Steuervergünstigungen erreicht werden. Allerdings ist das Potenzial aus politischen Gründen relativ klein.
- c) **Anpassung der Einnahmenteilung zwischen Bund und Kantonen:** Unter der Annahme, dass das Steuersubstrat aus den heute privilegiert besteuerten Gesellschaften mit der USR III nur noch partiell bevorzugt werden kann und zugleich bisher ordentlich besteuertes Substrat in den Genuss einer reduzierten Besteuerung gelangt, sinkt die Ausschöpfbarkeit des Gewinnsteuersubstrats. Konkret äussert sich dies darin, dass Kantone mit hohem Anteil mobiler Steuerbasen die ordentliche Gewinnsteuerbelastung senken müssten, um eine Abwanderung verhindern zu können. Bei unveränderter Gewinnsteuerbelastung auf Bundesebene bewirkt dies eine Verschiebung des Einnahmenanteils zulasten der Kantone. Eine naheliegende

Ausgleichsmassnahme ist deshalb, dass der Bund die Anteile der Kantone an seinen Einnahmen im Gegenzug erhöht, namentlich durch eine Erhöhung des Kantonsanteils an der DBSt oder an der Verrechnungssteuer.^{21,22} Denkbar wäre schliesslich, die Aufteilung der pauschalen Steueranrechnung zwischen Bund und Kantonen (heute 1/3 zu 2/3) zugunsten der Kantone anzupassen.

Abbildung 10 illustriert die Verteilungswirkung beispielhaft für einen Betrag von 500 Millionen.

Abbildung 10: Verteilungswirkung für die Varianten Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer (nur juristische Personen und insgesamt) und Pro-Kopf-Verteilung, am Beispiel eines Betrags von 500 Millionen (in % der Gesamteinnahmen der Kantone und ihrer Gemeinden im Durchschnitt der Jahre 2008-2010)



Entsprechende Massnahmen wären steuerwettbewerbsneutral, weil sie grundsätzlich allen Kantonen zugutekommen und weil sie Kantone in ihrem Bestreben, steuerlich wettbewerbsfähig zu bleiben oder wettbewerbsfähiger zu werden, unterstützen und belohnen. Geprüft wurde auch eine Aufstockung des *Soziodemografischen Lastenausgleichs* (bei unveränderter Dotation des geografisch-topografischen Lastenausgleichs). Das Steuerungsorgan betrachtet diesen Vorschlag jedoch als ungeeignete Ausgleichsmassnahme, weil über die Festlegung der Ausgleichsbeträge im dafür vorgesehenen Rahmen des NFA-Wirksamkeitsberichts entschieden werden soll. Auch von einer Anpassungen auf der Ausgabenseite rät das Steuerungsorgan grundsätzlich ab: Eine Neugestaltung der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen würde den Rahmen der USR III sprengen und die ganze Reform gefährden oder zumindest verzögern. Einzige Ausnahme wären die Ergänzungsleistungen (EL) zu AHV und IV (Teil „Existenzsicherung“), da die Kantone hier in relativ engem Rahmen Bundesrecht vollziehen.

Ein Ausgleich der Reformlasten darf die Autonomie der Kantone nicht einschränken. Insbesondere dann, wenn der Ausgleich in direkter Form erfolgt (namentlich durch eine Erhöhung

²¹ LSVA und Mineralölsteuer sind wegen des geringen Volumens und der Zweckbindung im Bundeshaushalt in diesem Zusammenhang nicht geeignet.

²² Die Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer und an der Verrechnungssteuer sind in der Bundesverfassung festgelegt (Art. 128 Abs. 4 bzw. Art. 132 Abs. 2). Der in der BV festgelegte Anteil an der DBSt ist allerdings ein Mindestwert, so dass eine Erhöhung ohne Verfassungsänderung möglich wäre.

der Kantonsanteile an Bundeseinnahmen) stehen die entsprechenden Mittel den Kantonen zweckfrei zur Verfügung, und es steht ihnen offen, in welcher Form sie diese Mittel einsetzen.

3.4.3 Fazit

Zum Erhalt der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit kann die Notwendigkeit einer Senkung der ordentlichen Gewinnsteuerentlastung in den Kantonen nicht ausgeschlossen werden. Weil der Bund davon auch profitiert, soll er durch eine finanzielle Beteiligung in Form von vertikalen Ausgleichsmassnahmen eine Opfersymmetrie gewährleisten. Solche Ausgleichsmassnahmen des Bundes zugunsten der Kantone, die von einem vergleichbaren Eigenengagement der Kantone ergänzt werden, sind so zu gestalten, dass sie den Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen nicht verzerren. Die Ausgleichsmassnahmen sollen im Weiteren die Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen nicht tangieren. Eine Neugestaltung der Aufgabenteilung würde den Rahmen der USR III sprengen und könnte die ganze Reform gefährden oder zumindest verzögern. Als Ansatzpunkte für Massnahmen sind steuerliche Entlastungen auf Bundesebene, eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der direkten Steuern und eine Anpassung der Einnahmenteilung zwischen dem Bund und den Kantonen (direkte Bundessteuer oder Verrechnungssteuer) in Betracht zu ziehen.

Der Umfang der vertikalen Ausgleichsmassnahmen des Bundes hängt davon ab, wie die steuerlichen Massnahmen konkret ausgestaltet werden: Je enger die neuen Regelungen ausfallen und je stärker die Notwendigkeit von Gewinnsteuersenkungen ist, desto grösser wird das Volumen ausfallen. Die naheliegende Massnahme ist die Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer; denn bei den Einnahmen von juristischen Personen sind infolge der Reform die stärksten finanziellen Auswirkungen bei den Kantonen zu erwarten. Bei der Festlegung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen ist aber auch zu berücksichtigen, wie sich die Anpassung des Ressourcenausgleichs auf die einzelnen Kantone auswirkt (vgl. dazu auch die Ziffern 3.3 und 4.3). Der Bundesrat wird auf der Basis der Gesamtbelastungen der Kantone über Umfang und Art der vertikalen Ausgleichsmassnahmen im Rahmen der Vernehmlassungsvorlage zu entscheiden haben.

3.5 Gegenfinanzierung auf Bundesebene

Die finanziellen Auswirkungen der USR III auf den Bund hängen stark von der steuerpolitischen Stossrichtung ab. Die Massnahmen können – je nach Ausgestaltung – den Bundeshaushalt deutlich stärker belasten als Steuerreformen der jüngeren Vergangenheit.

Die finanzpolitischen Restriktionen des Bundes sind durch die Schuldenbremse gegeben, welche einen strukturell ausgeglichenen Haushalt verlangt. Sofern keine strukturellen Überschüsse bestehen, müssen Mehrbelastungen des Bundes aus der USR III folglich anderweitig kompensiert werden. Da die Finanzplanung erst die Jahre bis 2017 abdeckt, lassen sich für den vermutlich frühest möglichen Zeitpunkt des Inkrafttretens der USR III, dem Jahr 2018, noch keine Aussagen zur Haushaltslage machen.

3.5.1 Ausgabenseitiges Entlastungspotenzial

Neu entstehender finanzpolitischer Spielraum

Ausgabenseitig ist zu berücksichtigen, dass der Bundeshaushalt bis zur Inkraftsetzung der USR III aus heutiger Sicht dank zweier "windfall profits" um rund 500 Millionen entlastet wird:

- Die Bilanz des Bundes weist eine Verpflichtung gegenüber der "Spezialfinanzierung Strassenverkehr" aus. Dabei handelt es sich um zweckgebundene Einnahmen aus der Vergangenheit, die für andere Zwecke ausgegeben wurden. Zur Zeit werden jährlich rund 300-400 Millionen dieser Verpflichtung abgebaut, und sie wird voraussichtlich im Jahr 2017 abgetragen sein. Von diesem Zeitpunkt an steht dieser Betrag für andere Verwendungen zur Verfügung.
- Im Rahmen der Massnahmen zur Sanierung der IV hat sich der Bund verpflichtet, die Schuldzinsen der IV bis 2017 zu finanzieren. Nach Ablauf dieser Frist wird der Haushalt entsprechend entlastet (160 Mio. p.a., mit abnehmender Tendenz).

Nur geringfügigen Spielraum zur Gegenfinanzierung der USR III verschafft der ab 2016 sukzessive auslaufende *NFA-Härteausgleich* (Bundesbeitrag 250 Millionen; jährliche Reduktion um 5%). Bund und Kantone haben sich im Rahmen der Einigungslösung zum KOP 12/13 darauf verständigt, zu gegebener Zeit zu prüfen, "wie die frei werdenden Bundesmittel den kantonalen Interessen entsprechend eingesetzt werden können". Die Verwendung der Mittel zur Leistung vertikaler Ausgleichsmassnahmen an die Kantone im Rahmen der USR III stände im Einklang mit dieser Vereinbarung. Falls Bund und Kantone übereinkommen, den Härteausgleich wegen des Strukturbruchs infolge der Anpassung des Ressourcenausgleich frühzeitig abzuschaffen, würden die Mittel vollumfänglich für vertikale Ausgleichsmassnahmen des Bundes zur Verfügung stehen.

Grundsätze für eine ausgabenseitige Entlastung

Weitergehende ausgabenseitige Entlastungen müssen *ohne Lastenabwälzungen* auf die Kantone erfolgen. Der Bund hat sich in den vergangenen Sparprogrammen immer an diesem Grundsatz orientiert, und seine Einhaltung ist auch bei der Gegenfinanzierung der USR III unabdingbar, zumal die Kantone durch die steuerpolitischen Massnahmen finanzpolitisch unter Druck kommen werden.

Eine weitere Prämisse für zusätzliche (d.h. über die "windfall profits" hinausgehende) ausgabenseitige Entlastungen ist, dass sie *nicht durch grundlegende Strukturreformen* bei der Aufgabenerfüllung des Bundes erfolgen sollen. Andernfalls besteht die Gefahr, dass die Entlastungsmassnahmen durch die Verknüpfung mit sachpolitischen Vorlagen verzögert werden bzw. dass die USR III-Vorlage überladen wird.

Potenzial einer ausgabenseitigen Gegenfinanzierung

Diese zwei Einschränkungen limitieren das ausgabenseitige Entlastungspotenzial: Neben dem Eigenbereich sind Einsparungen lediglich bei den ungebundenen Ausgaben im Transferbereich denkbar (eine lineare Kürzung auf den entsprechenden Krediten um 2% entspricht rund 400 Mio.).

In welchem Ausmass die USR III ausgabenseitig kompensiert werden kann, hängt davon ab, ob die "windfall profits" realisiert bzw. "freigespielt" werden können und ob die zusätzlichen

Sparmassnahmen bei ungebundenen Ausgaben nicht schon vorgängig, d.h. zur Gegenfinanzierung anderer Mehrbelastungen, verwendet werden müssen. Aus heutiger Sicht beläuft sich das ausgabenseitige Entlastungspotenzial auf kaum mehr als 1 Milliarde.

3.5.2 Einnahmenseitige Massnahmen zur Gegenfinanzierung

Vor dem Hintergrund des beschränkten Spielraums für eine ausgabenseitige Gegenfinanzierung können umfangreiche Ausgleichsmassnahmen des Bundes zugunsten der Kantone sowie allfällige Einnahmenausfälle nicht ohne einnahmenseitige Massnahmen zur Gegenfinanzierung aufgefangen werden. Im Vordergrund stehen dabei steuerpolitische Massnahmen, die beim Bund zu Mehreinnahmen führen und einen Bezug zur USR III haben, namentlich der Wechsel zum Zahlstellenprinzip bei der Verrechnungssteuer sowie die Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer. Erstere Massnahme wurde unter Ziffer 3.2.4 beschrieben, da sie auch einen Beitrag zur Erhöhung der Standortattraktivität leistet. Die Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer wird nachfolgend dargestellt.

Beteiligungsgewinnsteuer

Konzept einer Beteiligungsgewinnsteuer

Bisher sind Gewinne aus Beteiligungen, die im Privatvermögen natürlicher Personen gehalten werden, steuerfrei. Mit der Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer würden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Wertschriften steuerbar und Kapitalverluste abzugsfähig. Der Wegzug des Steuerpflichtigen aus der Schweiz wird steuerlich wie eine Veräusserung behandelt. Damit ist auf der Differenz zwischen den Gestehungskosten einer Beteiligung und deren Verkehrswert im Zeitpunkt des Wegzugs die Einkommenssteuer geschuldet.

Die Besteuerung von Beteiligungsgewinnen bewirkt Folgendes:

- Die Besteuerung der Erträge aus beweglichem Vermögen erfolgt nach den verfassungsmässigen Grundsätzen der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV).
- Die Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne wird nicht aufgehoben, aber eingeschränkt.
- Die in der Doktrin seit langem angefochtene Gratisaktienbesteuerung wird fallengelassen, und die Liquidationsausschüttungen werden nur noch im Umfang der tatsächlichen Bereicherung des Empfängers besteuert.
- Gegenmassnahmen zu systembedingten Unterbesteuerungen können ersatzlos gestrichen werden.²³ Dies führt zu einer grossen Vereinfachung im Einkommenssteuerrecht und zu mehr Rechtssicherheit.
- Die steuerfreie Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital und Kapitaleinlagereserven wird einer Veräusserung gleichgestellt. Dies führt zu einer Reduktion der Gestehungskosten der Beteiligung. Dadurch erhöht sich bei einer nachfolgenden Veräusse-

²³ Transponierung, direkte und indirekte Teilliquidation, Mantelhandel, Steuerumgehung bei Rückkauf eigener Aktien über die 2. Handelslinie, Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (IUP), Veräusserungssperrfrist bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft, gewerbsmässiger Wertschriftenhandel.

zung der Beteiligung zu einem über den Gestehungskosten liegenden Preis der steuerbare Kapitalgewinn.

- Finanzielle Auswirkungen

Das Einnahmepotenzial einer Beteiligungsgewinnsteuer auf beweglichem Vermögen kann anhand der Vermögensstatistik der privaten Haushalte der Schweizerischen Nationalbank (SNB) abgeschätzt werden. Basierend auf den Daten für 2010 beträgt die potenzielle Bemessungsgrundlage (Kapitalgewinne) rund 3,5 Milliarden Franken.

Werden die Kapitalgewinne zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert, sei angenommen, dass sie beim Bund im Durchschnitt einem Grenzsteuersatz von 9% und bei den Kantonen von 22% unterliegen.

a) Restriktive Verrechnung von Kapitalverlusten:

Können Kapitalverluste ausschliesslich mit Kapitalgewinnen verrechnet werden, wobei ein zeitlich unbeschränktes Vortragen der Kapitalverluste auf künftige Perioden zulässig ist, lassen sich die jährlichen Mehreinnahmen wie folgt veranschlagen:

- Ohne Teilbesteuerungsverfahren für Kapitalgewinne aus Beteiligungsrechten wird das Steuereinnahmepotenzial beim Bund auf 317 Millionen Franken und bei den Kantonen und Gemeinden auf 774 Millionen Franken veranschlagt.
- Wenn stattdessen für die von der Gewinnsteuer vorbelasteten Kapitalgewinne aus Beteiligungsrechten ein Teileinkünfteverfahren mit einem Teilbesteuerungsfaktor von 70% zur Anwendung kommt, vermindert sich das Steuereinnahmepotenzial für den Bund auf 257 Millionen Franken und für die Kantone und Gemeinden auf 627 Millionen Franken.

b) Grosszügige Verrechnung von Kapitalverlusten:

Niedriger fällt das Steueraufkommen aus, wenn die Möglichkeiten, Kapitalverluste geltend zu machen, grosszügiger ausgestaltet sind. In diesem Fall können Kapitalverluste nicht nur mit Kapitalgewinnen, sondern auch mit anderen Einkommensformen verrechnet werden.²⁴ Das Realisationsprinzip eröffnet dann steuerplanerische Gestaltungsmöglichkeiten. Konkret besteht ein Anreiz, Wertverluste zu realisieren und Wertzuwächse unrealisiert zu lassen, so dass dank der verrechneten Kapitalverluste die Steuerlast auf anderen Einkommensbestandteilen sinkt. Wie stark sich dadurch das Einnahmepotenzial reduziert, hängt wesentlich davon ab, mit welchen Einkünften Kapitalverluste verrechnet werden können.

²⁴ Bei der Verrechnung von Kapitalverlusten sind zwei Dimensionen zu unterscheiden: In der *ersten Dimension* geht es darum, mit welchen Einkommensbestandteilen die Kapitalverluste verrechnet werden können. Eine restriktive Variante sieht vor, dass Kapitalverluste nur mit Kapitalgewinnen verrechnet werden können. Eine grosszügigere Variante umfasst die Verlustverrechnung mit Kapitalgewinnen und Kapitalerträgen. Am weitesten geht die Verlustverrechnung mit dem gesamten Einkommen. Die *zweite Dimension* betrifft den zeitlichen Umfang der Verlustverrechnung. Am restriktivsten ist es, wenn Kapitalverluste nur mit Einkommen des laufenden Jahres verrechnet werden können. Weniger einschränkende Lösungen sehen vor, dass Verluste auf künftige Perioden vorgetragen oder auf vergangene Perioden rückgetragen werden können.

Weitere einnahmenseitige Kompensationsmöglichkeiten

Grundsätzlich ist eine Kompensation auch durch Mehreinnahmen bei anderen Bundessteuern denkbar. Konkrete Optionen für eine einnahmenseitige Gegenfinanzierung sind:

- Erhöhung der indirekten Besteuerung: Die USR III kann in den Kantonen dazu führen, dass die direkten Steuern für natürliche Personen erhöht werden müssen. Deshalb sollten sich allfällige Steuererhöhungen auf Bundesebene im Rahmen der USR III auf die indirekten Steuern, namentlich die Mehrwertsteuer beschränken: Im internationalen Vergleich ist die Mehrwertsteuerbelastung in der Schweiz relativ gering. Zudem kann argumentiert werden, dass die MWST gemäss ökonomischer Theorie weniger wachstumshemmend ist als direkte Steuern. Trotzdem ist eine Erhöhung aufgrund der Verteilungswirkung politisch eher kritisch zu beurteilen, und die Stellungnahmen im Rahmen der Konsultation zum Zwischenbericht des Steuerorgans sind entsprechend ausgefallen.
- Verbreiterung der Bemessungsgrundlage: Eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage könnte (neben der erwähnten Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer) durch die Abschaffung oder Reduktion von Steuervergünstigungen (z.B. Abzug für auswärtige Verpflegung) erfolgen. Bei der direkten Bundessteuer würde damit jedoch die Steuerlast von den Unternehmungen zu den natürlichen Personen verschoben; ein Vorteil wäre hingegen, dass die Massnahme (wegen der formellen Steuerharmonisierung) auch den Kantonen zusätzliches Einnahmepotenzial erschliessen würden, das sie zur Entlastung ihrer Haushalte einsetzen können. Ebenfalls denkbar wäre eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch eine Erhöhung der Kontrolldichte bei der ESTV.

3.5.3 Fazit

Die finanziellen Auswirkungen der USR III auf den Bund sind zwar noch nicht quantifiziert, aber sie können erheblich sein. Für die zur Einhaltung der Vorgaben der Schuldenbremse notwendige Gegenfinanzierung dieser Belastungen sollen folgende Grundsätze gelten:

- Sie muss integraler Bestandteil der Vorlage zur USR III sein.
- Fall die USR III zu grossen Mehrbelastungen im Bundeshaushalt führt, muss die Gegenfinanzierung auch substanzielle einnahmenseitige Elemente aufweisen.
- Ausgabenseitige Kompensationen sollen nicht mit grundlegenden Strukturreformen kombiniert werden oder durch Lastenabwälzungen auf die Kantone erfolgen.

Unabhängig davon, mit welchen Massnahmen die Mehrbelastungen des Bundes aufgefangen werden, ist es wichtig, dass abrupte finanz- oder steuerpolitische Kurswechsel vermieden werden. Aus diesem Grund hat der Bundesrat bereits im Bericht zum Finanzplan 2015-2017 angekündigt, dass er den für die USR III notwendigen zusätzlichen finanzpolitischen Handlungsspielraum frühzeitig aufbauen will.

4 Auswirkungen

4.1 Referenzszenario

Vorbemerkungen zu Planungs- und Rechtssicherheit

Normalerweise wird eine Reform in Bezug auf ihre Auswirkungen mit dem Status quo verglichen, so dass der Status quo das Referenzszenario bildet, an dem sich die Reform im Hinblick auf ihre Auswirkungen messen lassen muss. Dieses Vorgehen ist sachgerecht, wenn im Status quo neben den rechtlichen – im Sinne des geltenden Rechts – auch die tatsächlichen Rahmenbedingungen stabil bleiben, so dass für die Abschätzung der finanziellen und volkswirtschaftlichen Auswirkungen nötigen Grössen stabil bleiben respektive dem Trendwachstum folgen.

Diese Voraussetzungen sind jedoch im Bereich der Unternehmensbesteuerung derzeit nicht erfüllt. Bleiben die rechtlichen Rahmenbedingungen unverändert, so ist damit zu rechnen, dass sich aufgrund der erodierenden internationalen Akzeptanz verschiedener Schweizer Steuerstatus und Praxisregelungen die tatsächlichen Rahmenbedingungen drastisch verändern. Dies bedingt, dass das Referenzszenario abweichend vom üblichen Verfahren festgelegt werden muss.

Das Festhalten am geltenden Recht in Verbindung mit der abnehmenden internationalen Akzeptanz dieses Rechts gefährdet die Rechts- und Planungssicherheit der in der Schweiz ansässigen Gesellschaften international tätiger Konzerne, welche für diese Gesellschaften in Bezug auf die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit neben der Höhe der Steuerbelastung von zentraler Bedeutung ist.

Soweit die Rechts- und Planungssicherheit vom Inland bestimmt wird, erscheint sie nicht gefährdet. Bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen ist aber nicht nur die Rechts- und Planungssicherheit im Inland, sondern darüber hinaus auch jene im Ausland relevant.

Das ausländische Element der Rechts- und Planungssicherheit wird durch ausländische Entscheidungsträger bestimmt. Es schlägt sich einerseits nieder in der Politik, welche ausländische Staaten, beim Abschluss von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit der Schweiz verfolgen, und ergibt sich andererseits durch allfällige unilaterale ausensteuerrechtliche Massnahmen, welche ausländische Staaten gegenüber der Schweiz androhen oder tatsächlich ergreifen. Dabei ergeben sich verschiedene Massnahmenstufen, welche von der blossen Kritik bis hin zu einschneidenden Gegenmassnahmen reichen.

Konkretes Referenzszenario

Aus diesen Gründen ist es erforderlich, die Auswirkungen der Massnahmen der USR III nicht nur mit dem Status quo zu vergleichen, sondern auch mit einem Szenario, das den oben genannten Entwicklungen Rechnung trägt. Dieses Szenario kann wie folgt beschrieben werden:

- Der Bund nimmt keine Anpassungen vor im Steuerrecht.
- Die Kantone werden Massnahmen einführen, um negative finanzielle und volkswirtschaftliche Auswirkungen möglichst zu begrenzen, welche sich aus dem verschärften

Standortwettbewerb und zu erwartenden Gegenmassnahmen anderer Staaten ergeben.

Mit den autonomen kantonalen Massnahmen sind die folgenden Risiken und Begleiterscheinungen verbunden:

- Als Folge der „autonomen“ Massnahmen der Kantone würde das Steuerrecht sowohl horizontal als auch vertikal entharmonisiert. Damit einher geht eine Verkomplizierung, insbesondere für Unternehmen, die in verschiedenen Kantonen tätig sind, sowie ein Verlust an Rechtssicherheit.
- Der interkantonale Wettbewerb um mobile Gesellschaften dürfte sich tendenziell verschärfen. Es besteht das Risiko, dass in den Kantonen auch auf Praxisstufe neue Massnahmen angewendet werden, die sodann sowohl bei der kantonalen Steuer als auch bei der direkten Bundessteuer Anwendung finden (Beispiel: Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs).
- Kurzfristig können die „autonomen“ Massnahmen den betroffenen Kantonen Luft verschaffen. Mittelfristig dürfte das Ausland aber auf die neuen Regelungen auf kantonaler Ebene aufmerksam werden, unter anderem auch dank dem Instrument der Amtshilfe. Möglicherweise kommt es sodann zu gezielten Massnahmen gegen bestimmte Kantone, aber auch der Bund wird weiterhin unter Druck stehen.

Die autonomen kantonalen Massnahmen können die negativen Auswirkungen der Massnahmen ausländischer Staaten teilweise, aber nicht vollständig kompensieren. Aufgrund der relativ zum Ausland verschlechterten Standortbedingungen bliebe nicht nur die Zuwanderung neuer Gesellschaften aus, sondern ansässige Gesellschaften könnten bestimmte Unternehmensfunktionen ins Ausland verlagern oder sogar gänzlich ins Ausland wegziehen. Dies hätte negative Auswirkungen auf die in der Schweiz erarbeitete Wertschöpfung, die Arbeitsplätze und auf die Steuereinnahmen.

Finanzielle Auswirkungen

In Bezug auf die finanziellen Auswirkungen bemisst sich das Potenzial des direkten Effektes im Referenzszenario im Vergleich zum Status quo wie folgt:

- Bei einem Gewinnsteueraufkommen des Bundes von 7,6 Milliarden Franken und der Kantone und Gemeinden von 8,2 Milliarden Franken im Jahr 2010 betragen die Gewinnsteuereinnahmen aus kantonalem Steuerstatus gemäss Art. 28 StHG beim Bund 3,6 Milliarden Franken und bei den Kantonen und Gemeinden geschätzte 1,3 Milliarden Franken. Wird der Kantonsanteil von 17% an der direkten Bundessteuer den Kantonen zugerechnet, belaufen sich die Einnahmen aus dem kantonalem Steuerstatus beim Bund auf 2,9 Milliarden Franken und bei den Kantonen und Gemeinden auf 1,9 Milliarden Franken.
- Diese Einnahmen wären im Referenzszenario potentiell gefährdet. Aus den nachfolgend dargestellten Gründen würden diese Einnahmen aber selbst im schlechtesten Fall nicht vollständig wegbrechen:

- Die in der Schweiz ansässigen Konzerne würden vor einem Wegzug bzw. einer Funktionsverlagerung Möglichkeiten der Steuerplanung prüfen, um sich an die geänderten tatsächlichen Rahmenbedingungen anzupassen.
 - Es ist davon auszugehen, dass verschiedene Kantone steuerpolitische Massnahmen ergreifen würden mit dem Ziel, die internationale Konkurrenzfähigkeit des jeweiligen Kantons zu stärken, um die Mindereinnahmen in Grenzen zu halten. Das Spektrum reicht dabei von Gewinnsteuersatzsenkungen über Massnahmen auf Stufe Bemessungsgrundlage bis hin zu Einzelfalllösungen auf Stufe Verwaltungspraxis. Dies gilt insbesondere für Kantone mit einem eher hohen Gewinnsteuersatz und einer bedeutsamen Zahl von Gesellschaften, die von den heutigen Steuerstatus für Domizil- und gemischte Gesellschaften profitieren.
 - Statt mit Abwanderungen ins Ausland wäre teilweise mit interkantonalen Wanderungsbewegungen zu rechnen, die sich für den Bund im Wesentlichen nicht auswirken würden, aber zu Verwerfungen zwischen den Kantonen führen können.
- Noch schwieriger zu quantifizieren sind die Auswirkungen der indirekten und der induzierten Effekte im Referenzszenario im Vergleich zum Status quo. Hier könnten die Impact-Studien der Créa für Genf zu den Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus²⁵ und allenfalls für Waadt zu den kantonalen Steuererleichterungen²⁶ gewisse Hinweise zum Status quo geben. Deren Ergebnisse können aber nicht tel quel übernommen werden. Weitere Aufschlüsse in Bezug auf den Status quo können die in einer Umfrage bei kantonalen Steuerverwaltungen erhobenen Erfolgsrechnungs- und Bilanzdaten sowie die Angaben über den Personalaufwand liefern.

Insgesamt ist bei diesem Referenzszenario mit substantiellen Mindereinnahmen bei den Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden gegenüber dem Status quo zu rechnen. Ebenso ergeben sich Mindereinnahmen bei den Einkommenssteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden sowie ein Verlust von Wertschöpfung und Arbeitsplätzen. Hinzu kommen eine Verschärfung des interkantonalen Wettbewerbs sowie eine Entharmonisierung des kantonalen Rechts einschliesslich des damit verbundenen Verlustes an Transparenz. Im internationalen Kontext erleidet die Schweiz einen Reputationsverlust.

4.2 Finanzielle Auswirkungen auf den Bund

Ziel der USR III ist, die Wettbewerbsfähigkeit bei der Unternehmensbesteuerung zu stärken. Wenngleich keine präzisen Aussagen zum Verhalten der Unternehmen möglich sind, wird davon ausgegangen, dass mit dem Massnahmenpaket aus steuerlichen Massnahmen auf der Ebene Bundesrecht sowie kantonalen Gewinnsteuersenkungen die bisher ansässigen Unternehmen gehalten werden können und die Dynamik bei der Zu- und Wegwanderung

²⁵ Délia Nilles: «Sociétés auxiliaires et sociétés liées aux sociétés auxiliaires: Impacts direct, indirect et induit sur l'économie genevoise», Créa Institut de macroéconomie appliquée, Juin 2012.

²⁶ Délia Nilles: «Etablissements bénéficiant d'exonérations fiscales: Impacts direct, indirect et induit sur l'économie genevoise», Créa Institut de macroéconomie appliquée, Novembre 2012.

von Unternehmen im Durchschnitt der vergangenen Jahren beibehalten respektive – soweit sie durch die Planungsunsicherheit bereits gebremst worden ist – wiederhergestellt werden kann. Verschiebungen aufgrund des interkantonalen Steuerwettbewerbs, wie es sie auch in der Vergangenheit gegeben hat, sind dabei möglich; sie haben allerdings auf der Bundesebene keine Auswirkungen.

Bezüglich der Einnahmen aus der Gewinnsteuer ergeben sich – gestützt auf diese nach heutigem Wissenstand vertretbare Annahme – keine Auswirkungen wegen der Abwanderung mobiler Erträge. Wird eine zinsbereinigte Gewinnsteuer auf Bundesebene umgesetzt, führt dies allerdings zu Mindereinnahmen (ca. 500 Mio., vgl. Ziff. 3.2.2). Weil der Bund von der Besteuerung des mobilen Substrats – infolge der Besteuerung zum ordentlichen Satz – stark profitiert, wird er die Kantone unterstützen und sich an den Reformkosten in vergleichbarem Ausmass beteiligen. Die Höhe dieser Beteiligung wird im Rahmen der Arbeiten zur Vernehmlassungsvorlage festgelegt. Aus diesem Grund wird bei den diesbezüglich Auswirkungen auf die Kantone von einem Betrag von 500 Millionen Franken als Rechenbeispiel ausgegangen.

Hinzu kommen Einnahmehausfälle infolge weiterer steuerpolitischer Massnahmen zur Stärkung der Standortattraktivität, wie etwa die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital (vgl. Ziffer 3.2.4).

Diese Mindereinnahmen sowie die vertikalen Ausgleichsmassnahmen müssen – ausgaben- oder einnahmenseitig – gegenfinanziert werden (vgl. Ziff. 3.5). Abbildung 11 fasst die – noch nicht quantifizierbaren – Auswirkungen zusammen.

Abbildung 11: Finanzielle Auswirkungen auf Bundesebene

Einnahmenseite

Direkte Bundessteuer (jur. Personen)	unverändert (keine Abwanderung mobiler Erträge); bei einer zinsbereinigten Gewinnsteuer ca. -500 Mio.
Weitere Steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Standortattraktivität	Mindereinnahmen (Umfang mit der Vernehmlassungsvorlage festzulegen)
Einnahmenseitige Gegenfinanzierung	Mehreinnahmen (Umfang mit der Vernehmlassungsvorlage festzulegen)

Ausgabenseite

Vertikale Ausgleichsmassnahmen für Kantone	Mehrausgaben (Umfang mit der Vernehmlassungsvorlage festzulegen)
Ausgabenseitige Gegenfinanzierung	Minderausgaben (Umfang mit der Vernehmlassungsvorlage festzulegen)

Nimmt man das in Ziffer 4.1 definierte Szenario als Basis, so wird davon ausgegangen, dass es gelingt, das mobile Steuersubstrat zu halten. Die vertikalen Ausgleichsmassnahmen und die weiteren steuerpolitischen Massnahmen des Bundes sowie die entsprechende Gegenfinanzierung stellen den „Preis“ dafür dar, dass die erwarteten negativen Entwicklungen abgewendet werden können.

4.3 Finanzielle Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden

Die finanziellen Auswirkungen der steuerpolitischen Massnahmen auf Kantone und Gemeinden hängen von der genauen Ausgestaltung und insbesondere vom Umfang der kantonalen Gewinnsteuersenkungen ab.

In der Abbildung 10 unter Ziffer 3.4.2 wurde die Verteilungswirkung verschiedener Ausgleichsmassnahmen beispielhaft für einen Betrag von 500 Millionen Franken illustriert. Bei der Beurteilung der finanziellen Auswirkungen dieser Massnahmen sind auch die Veränderungen der Ressourcenausgleichszahlungen in Folge der Systemanpassung (vgl. Ziffer 3.3.3) zu berücksichtigen.

Abbildung 12 und Abbildung 13 zeigen nun die gesamthaften Wirkungen von Ausgleichsmassnahmen (am Beispiel von 500 Mio. Fr.) und Zahlungen innerhalb des Ressourcenausgleichs, dies für das Szenario einer engen respektive einer breiten Lizenzbox. Beim Ressourcenausgleich wurde der Mittelwert der jeweiligen Bandbreite des relativen Steueraus-schöpfungsfaktors verwendet.

Abbildung 12: Ausgleichswirkung beim Reformszenario enge Box (in % des Gesamtertrags der Kantone und ihrer Gemeinden)

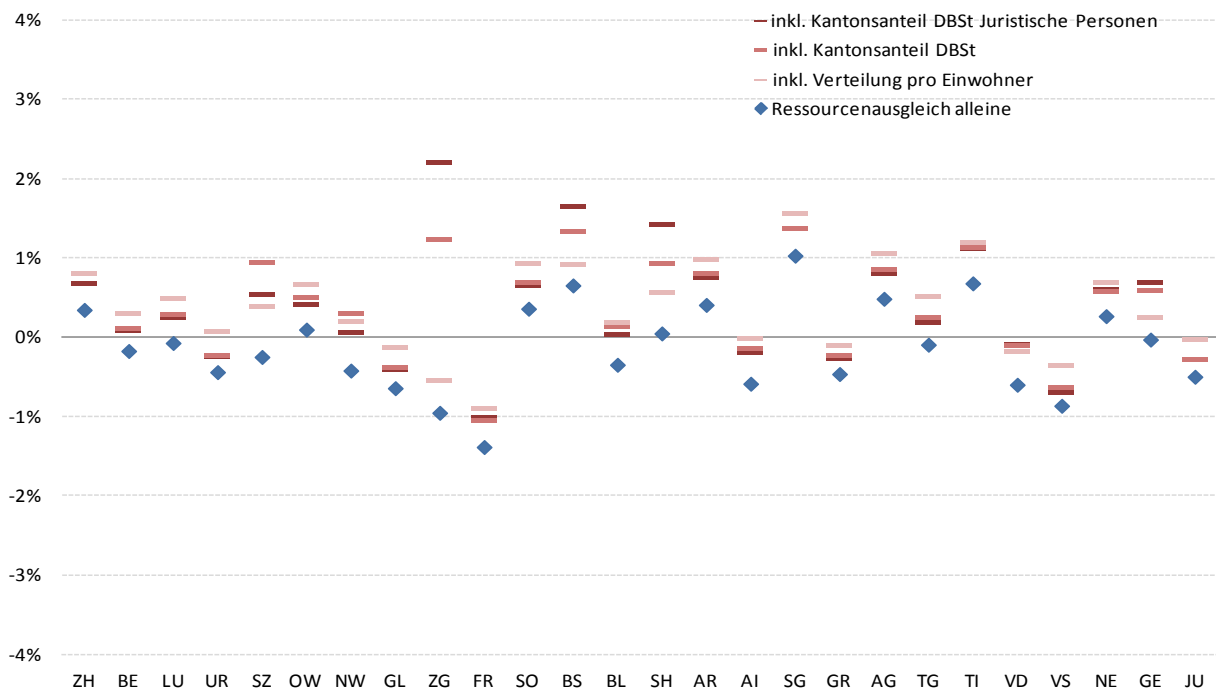
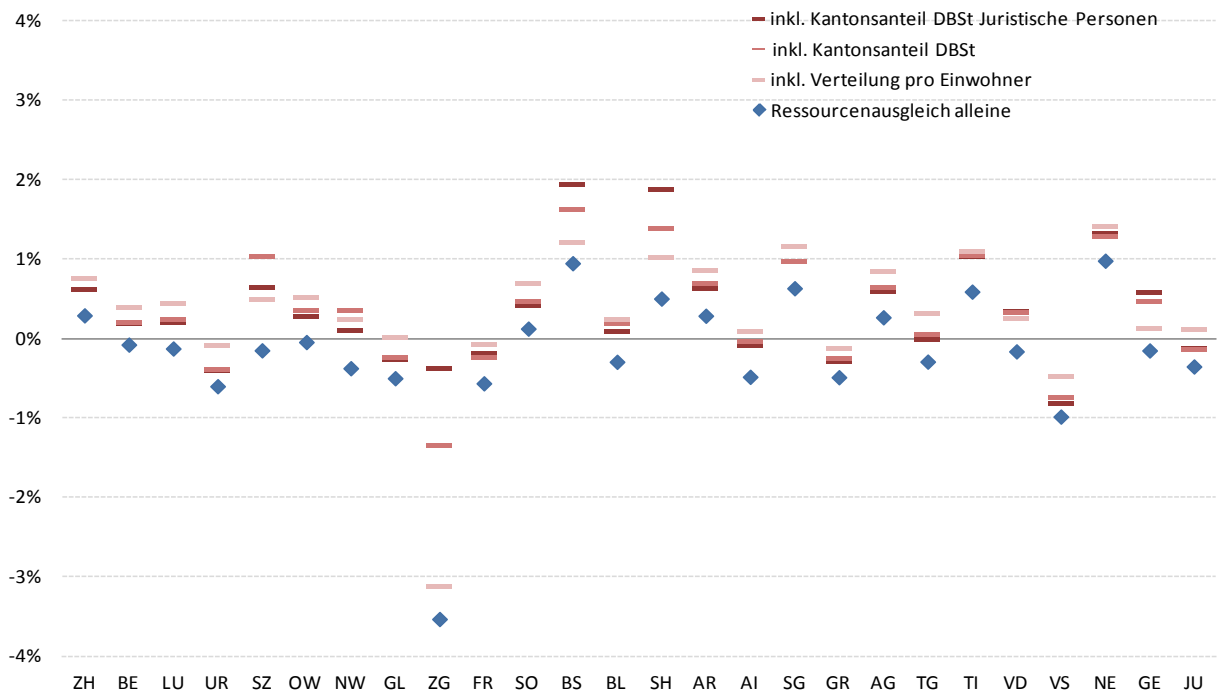


Abbildung 13: Ausgleichswirkung beim Reformszenario breite Box (in % des Gesamtertrags der Kantone und ihrer Gemeinden)



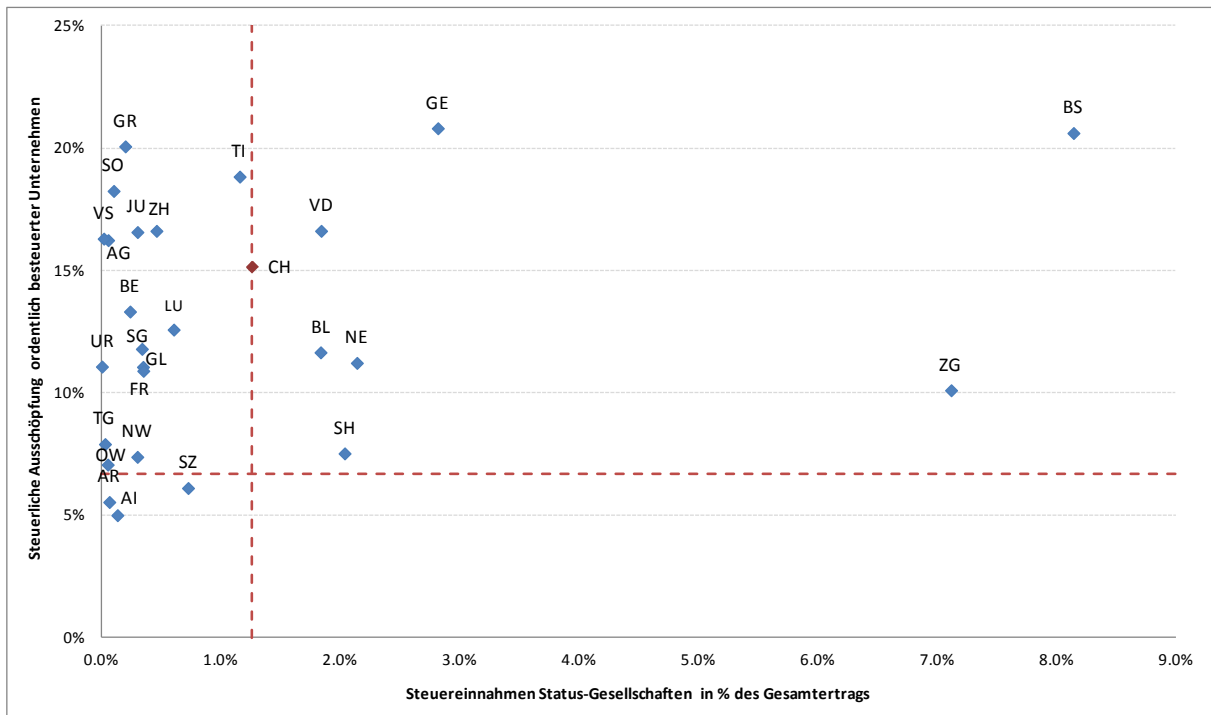
Die Resultate lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Die "vertikale Umverteilung" wird durch die "horizontale Umverteilung" infolge der Anpassung des Ressourcenausgleichs überlagert. Dies bewirkt, dass es trotz höheren Einnahmenanteilen Kantone gibt, die negativ betroffen sind. Die Anpassung des Ressourcenausgleichs reduziert somit die Wirkung und die Zielgenauigkeit der Ausgleichsmassnahmen des Bundes.
- Von einer Erhöhung der Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer profitieren die ressourcenstarken Kantone überproportional. Aus diesem Grund eignet sich diese Massnahme zur Unterstützung der von der Veränderung der steuerpolitischen Rahmenbedingungen direkt betroffenen (mehrheitlich ressourcenstarken) Kantone (Betroffenheitsprofil I; vgl. Abbildung 14). Negative Auswirkungen der Anpassung des Ressourcenausgleichs in dieser Kantonsgruppe können damit weitgehend eliminiert werden. Allerdings verbleiben bzgl. der finanziellen Auswirkungen der Ausgleichsmassnahmen (Ressourcenausgleich und vertikale Ausgleichsmassnahmen) relativ grosse Unterschiede innerhalb dieser Gruppe. Dabei fallen die Unterschiede weniger ausgeprägt aus, wenn der Kantonsanteil der direkten Bundessteuer allgemein (d.h. nicht nur bei den Einnahmen von juristischen Personen) erhöht wird.
- Von den Kantonen, welche nur mittelbar von der Änderung der steuerpolitischen Rahmenbedingungen betroffen sind (Betroffenheitsprofil II), gehören primär die ressourcenschwächsten zu den Verlierern bei der Anpassung des Ressourcenausgleichs. Diese Kantone würden relativ schwach von einer Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer profitieren. Um diese Kantone zu unterstützen, eignen sich Unterstützungsmassnahmen pro Einwohner (namentlich durch eine Erhöhung des Kantonsanteils an der Verrechnungssteuer) deutlich besser.

Betroffenheitsprofile der Kantone

Die folgende Abbildung zeigt die Position der einzelnen Kantone gemäss der finanziellen Bedeutung von Statusgesellschaften und der steuerlichen Ausschöpfung ordentlich besteuelter Unternehmen. Letztere ist ein Indikator für die effektive ordentliche Gewinnsteuerbelastung in einem Kanton. Die Grenzlinien sind beim gesamtschweizerischen Durchschnitt des Einnahmenanteils und bei einer Steuerausschöpfung von 6,7% eingezeichnet (zusammen mit der direkten Bundessteuer entspricht dies einer effektiven Steuerbelastung von 14%).

Abbildung 14: Betroffenheitsprofil der Kantone anhand der Bedeutung der Steuereinnahmen (Kantone und Gemeinden) aus Statusgesellschaften und der steuerlichen Ausschöpfung ordentlich besteuelter Unternehmen (jeweils Durchschnitte der Jahre 2008-2010)



Auf dieser Basis ergeben sich drei stilisierte kantonale Betroffenheitsprofile. Grundsätzlich gilt: je weiter ein Kanton von den eingetragenen Linien entfernt ist, desto ausgeprägter ist die Charakteristik des Profils (der 4. Quadrant enthält keine Kantone):

- I. Kantone mit hohem Anteil der Einnahmen von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus und hohen allgemeinen Gewinnsteuersätzen wären von einer Abschaffung der Steuerstatus finanziell stark betroffen und könnten die zur Verhinderung der Abwanderung nötigen Steuersenkungen nicht aus eigener Kraft vornehmen.
- II. Kantone mit tiefem Anteil und hoher ordentlicher Gewinnsteuerbelastung erlitten aus der Abschaffung der Steuerstatus einen finanzpolitisch eher verkräftbaren Schaden, so dass sich für sie daraus keine Notwendigkeit für eine allgemeine Gewinnsteuersenkung ergäbe. Sie könnten erst dann unter Druck kommen, wenn andere Kantone auf die Abschaffung des Status mit Steuersenkungen reagierten. Auf solche „Steuersenkungsrunden“ würden sie – falls nötig – nicht aus eigener Kraft mit Steuersenkungen reagieren können.
- III. Die Einnahmenverluste von Kantonen mit tiefem Anteil und relativ tiefem allgemeinen Gewinnsteuersatz wären eher noch geringer als im zweiten Quadranten. Ein direkter Druck für weitere Steuersenkungen bestünde hier also ebenfalls nicht. Zudem wären diese Kantone in der Lage, bei „Steuersenkungsrunden“ mitzuziehen.

4.4 Volkswirtschaftliche Auswirkungen

Mit dem Fokus auf die steuerliche Ergiebigkeit nicht abgedeckt ist die volkswirtschaftliche Bedeutung der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus. Verschiedene Aktivitäten dieser Statusgesellschaften benötigen ein erhebliches Ausmass an Arbeitskräften und Investitionen. Dass diese Gesellschaften gleichwohl mobil sind, ist primär der Realität bei internationalen Konzernen zuzuschreiben: Diese sind oftmals flexibel in der Standortwahl und benötigen trotzdem Ressourcen für die Ausübung ihrer Tätigkeiten. Darauf weisen verschiedene Studien hin.²⁷

Ziel der Reform ist, das bereits in der Schweiz befindliche mobile Steuersubstrat zu halten respektive die bisherige Entwicklung weiterführen zu können. Gelingt dies, so ergeben sich aus gesamtschweizerischer Sicht keine bedeutenden Auswirkungen. Auf der Ebene der Kantone können sich allerdings Verschiebungen infolge des – veränderten – Steuerwettbewerbs ergeben.

Volkswirtschaftliche Auswirkungen ergeben sich ferner infolge der Gegenfinanzierung der vertikalen Ausgleichsmassnahmen für die Kantone, sei es durch Steuererhöhungen, sei es durch Kürzungen auf der Ausgabenseite. Wenn die entsprechende Massnahmen – im Rahmen der Vernehmlassung – festgelegt sind, können die Auswirkungen geprüft werden.

5 Schlussfolgerungen

Bei der Unternehmensbesteuerung herrscht ein intensiver internationaler Wettbewerb. Dieser Wettbewerb spielt sich heute nur beschränkt über die allgemeinen Gewinnsteuersätze ab. Vielmehr sind in vielen Staaten Sonderregelungen für bestimmte Unternehmensaktivitäten und -typen verbreitet, die eine tiefe effektive Steuerbelastung herbeiführen. Verschiedene Staaten setzen auch auf das Instrument von Direktsubventionen.

Die OECD und die EU haben ihre Bestrebungen intensiviert, Regeln gegen einen missbräuchlichen Steuerwettbewerb zu definieren und durchzusetzen. Insbesondere hat die OECD, im Verbund mit den G20, mit BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ein breit angelegtes Projekt lanciert, welches anstrebt, dass Gewinne am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit besteuert, aggressive Steuerplanung unterbunden und die internationale Nichtbesteuerung vermieden werden. Dieses Projekt kann tiefgreifende Änderungen in der internationalen Unternehmensbesteuerung erfordern und dazu führen, dass bestehende Standards in der Unternehmensbesteuerung weiterentwickelt und neue Standards eingeführt werden. In der Tendenz dürfte BEPS zur Folge haben, dass gewisse Formen von Steuerregimes nicht mehr angewendet werden, womit der allgemeine Gewinnsteuersatz eine gegenüber heute erhöhte Bedeutung erhalten wird. Die konkreten technischen Ergebnisse aus dem Projekt BEPS können indes zum heutigen Zeitpunkt noch nicht vorhergesehen werden. Fest steht aber, dass der internationale Steuerwettbewerb auch in Zukunft eine Rolle spielen wird.

²⁷ So etwa die im Auftrag des Kantons Genf verfasste Studie der CREA (Universität Lausanne) vom Juni 2012 (Sociétés auxiliaires et sociétés liées – impacts direct, indirect et induit sur l'économie genevoise); BAKBASEL, Volkswirtschaftliche Bedeutung der Statusgesellschaften in der Schweiz, im Auftrag des Kantons Basel-Stadt, August 2013.

Die Schweiz kann und soll sich diesen Entwicklungen nicht verschliessen. Die Einhaltung von allgemein anerkannten internationalen Standards der OECD ist eine Grundvoraussetzung für die internationale Akzeptanz des schweizerischen Steuersystems und damit für Rechts- und Planungssicherheit für in der Schweiz tätige Unternehmen. Es ist allerdings eine institutionelle Herausforderung für die Schweiz, sich an internationalen Standards auszurichten, die sich derzeit erst in Entwicklung befinden und auch in Zukunft Änderungen unterworfen sein können.

Die Schweiz hat sehr gute Voraussetzungen, um in diesem Wettbewerb auch in Zukunft erfolgreich zu sein. Als Antwort auf dieses dynamische Umfeld braucht die Schweiz indes eine steuerpolitische Strategie, die eine ausreichende Flexibilität beinhaltet. Das Steuerungsorgan spricht sich daher für eine Stossrichtung aus, die aus drei Elementen besteht:

- Ersatz bisheriger Regelungen für mobile Erträge durch neue Regelungen mit höherer internationaler Akzeptanz;
- Senkung kantonaler Gewinnsteuersätze, wo dies ein Kanton für erforderlich hält, um seine internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten;
- weitere steuerliche Massnahmen zur allgemeinen Erhöhung der Standortattraktivität.

Aus heutiger Sicht sollte das erste Element die höchste Bedeutung innerhalb der USR III erhalten. Derzeit wenden verschiedene Staaten, auch innerhalb der EU, Sonderregelungen namentlich im Bereich von Immaterialgütern an, die effektive Steuerbelastungen von weniger als 10% bewirken. Vor diesem Hintergrund empfiehlt das Steuerungsorgan die Einführung einer Lizenzbox auch für die Schweiz. Diese Box kann gleichzeitig als teilweiser Ersatz für die heutigen kantonalen Steuerstatus dienen. Sie soll auf die Ebene der kantonalen Steuern beschränkt sein und sich an einer in einem Mitgliedsstaat der OECD erfolgreich in Anwendung befindlichen Lizenzbox orientieren. Dabei gilt es, zur Absicherung der Akzeptanz auch die Steuerpolitik der EU im Auge zu behalten.

Im Weiteren erachtet das Steuerungsorgan aus heutiger Sicht auch die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer in Bezug auf die konzerninterne Finanzierung als prüfenswert. Dabei soll allerdings nicht das Grundmodell geprüft werden, sondern eine Variante, die auf das Sicherheitseigenkapital einer Unternehmung abstellt. Diese Regelung soll insbesondere dazu dienen, dass die Schweiz im Bereich von Konzernfinanzierungsaktivitäten eine kompetitive Steuerbelastung anbietet, dies vor dem Hintergrund sehr tiefer Steuerbelastungen für solche Aktivitäten in Konkurrenzstandorten.

Die Ausgestaltung der beiden Instrumente wird im Hinblick auf die Vernehmlassungsvorlage weiter zu konkretisieren sein. Dabei werden zum einen die relevanten internationalen Entwicklungen zu berücksichtigen sein, zum anderen aber auch die finanziellen Auswirkungen dieser Regelungen auf Bund, Kantone und Gemeinden.

Mit der Einführung einer Lizenzbox und einer zinsbereinigten Gewinnsteuer würde das zweite Element der Strategie ein insgesamt eher geringes Gewicht erhalten. Mit Blick auf den internationalen Steuerwettbewerb ständen Gewinnsteuersatzsenkungen eher für Kantone im Vordergrund, die heute einen vergleichsweise hohen gesetzlichen Gewinnsteuersatz kennen und in denen sich eher im Handel tätige Unternehmen angesiedelt haben als solche, die im Bereich Forschung, Entwicklung und Innovation tätig sind.

Ebenso tritt das dritte Element der Strategie eher in den Hintergrund. Als Massnahme zur allgemeinen Stärkung der Standortattraktivität steht die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital im Vordergrund. Diese Massnahme befindet sich bereits in der parlamentarischen Beratung und der Bundesrat hat sich dafür ausgesprochen. Zudem könnten sich Anpassungen bei der kantonalen Kapitalsteuer als sinnvoll erweisen. Weitergehende steuerpolitische Massnahmen auf Stufe Bund, die mit Mindereinnahmen verbunden sind, erscheinen nicht zielführend. Vielmehr soll der Bund die Priorität dahingehend setzen, Ausgleichsleistungen zu Gunsten der Kantone zu erbringen, damit diese über einen ausreichenden finanzpolitischen Spielraum verfügen und in Bezug auf die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform eine Opfersymmetrie gewährleistet wird.

Das Steuerungsorgan hält aber daran fest, dass die steuerpolitische Strategie aus den drei genannten Elementen bestehen soll und sich nicht auf die Einführung neuer Regelungen für mobile Erträge beschränken kann. Es ist nicht auszuschliessen, dass sich im Zuge der internationalen Entwicklungen eine neue Ausgangslage mit Blick auf die anvisierten Regelungen ergeben kann. Dies kann dazu führen, dass das zweite und dritte Element der Strategie eine erhöhte Bedeutung erhalten. Das Steuerungsorgan hält es für möglich, dass die steuerpolitischen Massnahmen im Rahmen des weiteren politischen Prozesses der USR III Änderungen erfahren können. Die vorgeschlagene Strategie erlaubt es, auf eine neue Ausgangslage flexibel zu reagieren.

Im gegenwärtigen dynamischen internationalen Umfeld ist es der Schweiz ebenso wenig wie anderen Staaten möglich, den Unternehmen absolute Planungssicherheit für die Zukunft anzubieten. Die USR III soll aber ein klares Bekenntnis von Bund und Kantonen darstellen, die Attraktivität des Steuerstandortes auch in Zukunft zu erhalten. Gleichzeitig soll sichergestellt werden, dass die in der Schweiz tätigen Unternehmen auch in Zukunft einen wesentlichen Beitrag zur Finanzierung der Staatsaufgaben beitragen.

Die finanziellen Auswirkungen der USR III auf Bund, Kantone und Gemeinden sind derzeit noch ungewiss, aber sie dürften erheblich sein. Diese Belastungen der öffentlichen Haushalte dürfen aber nicht nur mit dem status quo verglichen werden. Sie müssen auch den Einnahmehausfällen gegenübergestellt werden, die mit einem substantiellen Verlust an steuerlicher Attraktivität der Schweiz beim Ausbleiben einer Reform verbunden wären.

Aus heutiger Sicht wird der Bundeshaushalt keinen Spielraum für substantielle Mehrbelastungen ausweisen, so dass die Unterstützung der Kantone gegenfinanziert werden muss – nötigenfalls auch auf der Einnahmenseite.

In finanzpolitischer Hinsicht ist für die Kantone zudem von Bedeutung, wie der *Ressourcen- ausgleich* an die neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen angepasst werden kann. Mit der NFA hat er bei der Gewährleistung eines fairen Rahmens für den interkantonalen Steuerwettbewerb eine Hauptrolle übernommen. Damit er diese Funktion auch in Zukunft wahrnehmen kann, muss das System so angepasst werden, dass die finanzielle Leistungsfähigkeit der Kantone im Ressourcenpotenzial weiterhin adäquat abgebildet werden kann. Die blosser Adaption des jetzigen Systems mit tieferem Gewicht der privilegiert besteuerten Gewinne würde die fiskalische Realität und damit das Ressourcenpotenzial verzerrt wiedergeben. Das Steuerungsorgan ist deshalb der Ansicht, dass neu alle Unternehmensgewinne mit ihrer steuerlichen Ausschöpfbarkeit relativ zu den Einkommen natürlicher Personen gewichtet werden sollen. Es ist absehbar, dass dieser Wechsel nicht ohne gewisse Verschiebungen

bei den Ausgleichszahlungen möglich ist. Zentral ist jedoch, dass die Anpassungen des Systems nicht primär darauf ausgerichtet sind, diese Änderungen möglichst gering zu halten, sondern auf die langfristige Funktionsfähigkeit und politische Akzeptanz des Systems abzielen. Falls sich – trotz der Ausgleichsmassnahmen des Bundes zugunsten der Kantone – durch den Systemwechsel beim Ressourcenausgleich in einzelnen Kantonen erhebliche finanzielle Probleme ergeben sollten, wären ergänzend befristete Unterstützungsmassnahmen einer ad hoc-Anpassung des Ressourcenausgleichs vorzuziehen.

Alles in allem ist die USR III für Bund und Kantone eine *steuer- und finanzpolitische Herausforderung*. Die zu erwartende längere Umsetzungszeit der Reform kann bei der Bewältigung von Nutzen sein: Sie erlaubt es den öffentlichen Haushalten, sich frühzeitig auf die Mehrbelastungen einzustellen und entsprechende Korrekturmassnahmen anzugehen.

6 Weiteres Vorgehen

Der Bundesrat hat das EFD beauftragt, basierend auf dem vorliegenden Bericht eine Konsultation der Kantone durchzuführen. Diesbezüglich ist vorgesehen, dass die kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren anlässlich der FDK-Plenarversammlung vom 31. Januar 2014 Stellung nehmen. Zudem haben die Kantonsregierungen anlässlich der KdK-Plenarversammlung vom 21. März 2014 Gelegenheit dazu, eine konsolidierte Stellungnahme zum Bericht vorzulegen.

Basierend auf den Ergebnissen der Konsultation sowie den zwischenzeitlichen internationalen Entwicklungen wird das EFD dem Bundesrat Bericht erstatten und einen Antrag auf Ausarbeitung einer Vernehmlassungsvorlage stellen. Die diesbezüglichen Arbeiten werden von der bestehenden Projektorganisation begleitet. Das Vernehmlassungsverfahren soll voraussichtlich im Sommer 2014 eröffnet werden.

7 Anhang

Projektorganisation

Am 21. September 2012 haben das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) und die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) eine gemeinsame Projektorganisation für die weiteren Arbeiten an der Unternehmenssteuerreform III (USR III) eingesetzt. Diese Projektorganisation basiert auf paritätisch zusammengesetzten Gremien verschiedener Hierarchiestufen und ist Ausdruck der engen Zusammenarbeit von Bund und Kantonen bei diesem bedeutsamen Projekt.

Das Steuerungsorgan als oberstes Gremium in dieser Projektorganisation setzt sich aus vier Vertretern des Bundes und vier Vertretern der Kantone zusammen:

Bund:

Eveline Widmer-Schlumpf (Vorsteherin EFD; Präsidentin des Steuerungsorgans)

Jacques de Watteville (Staatssekretär für internationale Finanzfragen)

Adrian Hug (Direktor Eidgenössische Steuerverwaltung)

Serge Gaillard (Direktor Eidgenössische Finanzverwaltung)

Kantone:

Eva Herzog (Finanzdirektorin Kanton Basel-Stadt)

Roland Brogli (Finanzdirektor Kanton Aargau)

Peter Hegglin (Finanzdirektor Kanton Zug)

Maurice Tornay (Finanzdirektor Kanton Wallis)