RECHTSANWÄLTE

SCHELLENBERG WITTMER

JULI 2014

Newsletter



Autoren:
Pietro Sansonetti
Jean-Frédéric Maraia
Charles Goumaz

TAX

Unternehmenssteuerreform III: Ausgewählte Fragen

Aufgrund des Drucks der Europäischen Union und der OECD wird die Schweiz wichtige Steuerprivilegien für Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften, Domizilgesellschaften, Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches frühestens 2018 zumindest teilweise ersetzen müssen. Dieser Newsletter stellt zwei mögliche Ersatz- bzw. Übergangsmassnahmen im Rahmen der Gesetzesvorlage zur Unternehmenssteuerreform III vertieft vor: Die Bildung einer später steuerwirksam abschreibbaren Aufwertung von stillen Reserven bei Aufgabe des Steuerprivilegs (*step-up*) und die zinsbereinigte Gewinnsteuer durch einen kalkulatorischen Zinsabzug (*notional interest deduction*).

1 UNTERNEHMENSSTEUERREFORM III

1.1 INTERNATIONALES UMFELD UND ZIELSETZUNG

Im Rahmen einer **Angleichung der Steuersysteme** verlangt die Europäische Union (**EU**) von der Schweiz, dass diese ihre Steuerregeln an die Regeln innerhalb der EU anpasst, da es sich bei den **Schweizer Steuerprivilegien**, welche gegenwärtig gelten, um einen **schädlichen Steuerwettbewerb** handelt. Genauer ist die EU der Meinung, dass die Steuerprivilegien, welche gewissen Gesellschaften gewährt werden (Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften und Domizilgesellschaften, Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches) gemäss Freihandelsabkommen mit der Schweiz von 1972 unzulässige Subventionen sind, welche eine Verzerrung des Marktes herbeiführen.

Aufgrund der Einschätzung, dass diese Aufhebung von speziellen Steuerprivilegien Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz im Bereich Steuern hat, wurde das Eidgenössische Finanzdepartement (**EFD**) durch den Bundesrat beauftragt, eine Projektorganisation ins Leben zu rufen, welche Vorschläge für einen Ersatz dieser wegfallenden Steuerprivilegien unterbreitet, die aber mit den internationalen Standards vereinbar sind.

Basierend auf einem ersten Bericht des Steuerorgans, welcher im Mai 2013 publiziert wurde, und auch basierend auf Stellungnahmen der Kantone und interessierten Kreisen, hat die Projektorganisation im Dezember 2013 einen zweiten Bericht publiziert.

1.2 POLITISCHE UND STEUERLICHE MASSNAHMEN

Der zweite Bericht hat unter anderem zwecks Sicherstellung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz und trotz Abschaffung der Steuerprivilegien in erster Linie **die Einführung einer Lizenzbox (*licence box*)** vorgesehen. Eine solche Lizenzbox soll eine privilegierte Besteuerung von Lizenzeinnahmen sicherstellen. Basierend auf dieser Massnahme sollen die Einkünfte aus Immaterialgüterrechten einer Unternehmung von anderen Einkünften getrennt werden und von einer günstigeren Besteuerung profitieren.

"Die Einkünfte aus Immaterialgüterrechten einer Unternehmung sollen von einer günstigeren Besteuerung profitieren."

Die zweite Massnahme auf Bundes- wie auch auf kantonaler Ebene ist die zinsbereinigte Gewinnsteuer für Gesellschaften durch einen **kalkulatorischen Steuerabzug auf bestimmtem Eigenkapital**.

Weiter sollen die **Steuersätze auf kantonaler Ebene im Bereich der Gewinnsteuer reduziert werden** sowie die **Emissionsabgabe abgeschafft** werden. Zudem ist geplant, eine günstige **Tonnagebesteuerung** sowie weitere punktuelle Massnahmen auf Ebene der kantonalen Kapitalsteuern einzuführen.

2 AUFHEBUNG DER SPEZIALREGIME, STEUERFOLGEN BEI STATUSWECHSEL (STILLE RESERVEN)

2.1 KANTONALE STEUERPRIVILEGIEN

Die **Schweizer Kantone** kennen zurzeit **Steuerprivilegien** für gewisse Arten von Gesellschaften. Gemäss Artikel 28 des Steuerharmonisierungsgesetztes (**StHG**) sind Erleichterungen im Bereich der kantonalen und kommunalen Steuern bei Gewinnen von Gesellschaften zulässig. Es werden spezielle Besteuerungsregime vorgesehen für Holdinggesellschaften, gemischte Gesellschaften und Domizilgesellschaften. Die direkte Bundessteuer hingegen kennt diese Steuerprivilegien nicht. Demzufolge sind die Gesellschaften, welche von einem kantonalen Steuerprivileg profitieren, auf Bundesebene für ihre Gewinne besteuert wie alle übrigen Kapitalgesellschaften.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III und der Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien ist nun eine spezielle **Übergangsregel vom privilegierten Steuerregime in das ordentliche Steuerregime** vorgesehen.

2.2 MASSGEBLICHKEITSPRINZIP UND STEUERLICHE KORREKTURVORSCHRIFTEN

Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip legen die Steuerbehörden den steuerbaren Gewinn einer Gesellschaft auf Basis der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze fest. Trotz der Tatsache, dass das Schweizer Steuerrecht sich auf das Handelsrecht stützt, hat der Gesetzgeber im Steuerrecht gewisse **Korrekturvorschriften** vorgesehen. Dieses Konzept ermöglicht es den Steuerbehörden Korrekturen vorzunehmen, welche durch eine strikte Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften sonst nicht erfolgen könnten.

Die beiden in diesem Newsletter dargestellt Massnahmen sind Anwendungsfälle dieser Regel.

2.3 EINFÜHRUNG EINES STEP-UP IM RAHMEN DER UNTERNEHMENSSTEUERREFORM

Zusätzlich zu einer Änderung des Besteuerungsregimes für künftige Gewinne führt ein Statuswechsel von der privilegierten Besteuerung in eine ordentliche Besteuerung zu **Steuerfolgen für die stillen Reserven** (insbesondere auf Immaterialgüterrechten). Dieser Besteuerungswechsel stellt die Frage der Behandlung von **steuerlichen Verlustvorträgen**, welche unter dem alten Steuerregime erfolgt sind. Mit anderen Worten, es ist festzulegen wann und unter welchen Bedingungen solche Verluste aus dem alten Regime mit Gewinnen aus dem neuen Regime verrechnet werden können. Weiter ist festzulegen, wie und wann die stillen Reserven nach einem Statuswechsel von der privilegierten Besteuerung in die ordentliche Besteuerung belastet werden. Beide Fragestellungen sind verknüpft.

"Es ist festzulegen, wann und unter welchen Bedingungen solche Verluste aus dem alten Regime mit Gewinnen aus dem neuen Regime verrechnet werden können. Weiter ist festzulegen, wie die stillen Reserven nach einem Statuswechsel von der privilegierten Besteuerung in die ordentliche Besteuerung belastet werden."

Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (**DBG**) und auch das StHG enthalten zurzeit keine Bestimmungen, welche eine Besteuerung bei Statuswechsel von einem privilegierten Regime in ein ordentliches Regime rechtfertigen. Die **Kantone sind deshalb bis anhin frei**, eine eigene Praxis in diesem Bereich festzulegen, was zu verschiedenen Lösungen geführt hat.

Als Beispiel dafür erlauben gewisse Kantone keine Aufwertung der stillen Reserven am Ende des Steuerprivilegs, aber erlauben eine Verlustverrechnung nach Statuswechsel. Gemäss z.B. der **Genfer Steuerpraxis**, welche anders ist, kann eine Gesellschaft die während des Holdingregimes angefallenen latenten Reserven in der Steuerbilanz aufwerten (*step-up*) und zwar in der Steuerperiode vor Ende des Steuerprivilegs. Dagegen können die alten Verluste nach dem Statuswechsel nicht mehr verrechnet werden.

Diese Lösungen sind **vom Bundesgericht als zulässig erachtet** worden und es stellt sich die Frage, welche Lösung im Rahmen der Reform umgesetzt wird.

Der Bericht führt dies nicht im Detail aus, es scheint aber so, dass die **Genfer Lösung** vorgeschlagen wird, indem festgehalten wird, dass das gegenwärtige Recht eine solche Übergangsregelung vom Steuerprivileg in die ordentliche Besteuerung kennt und es "gerechtfertigt ist, stille Reserven, welche 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". Der Bericht führt weiter aus, dass eine solche Deklaration "in der letzten Steuerperiode, in welcher das Unternehmen eine Steuerprivilegierung besitzt, zu erfolgen" hat. Der Bericht enthält dagegen keine Ausführungen über die Übernahme von steuerlichen Verlusten.

Das Bundesgericht hat festgehalten, dass bei einer solchen steuerlichen Aufwertung folgerichtig die allfälligen Verlustvorträge nicht berücksichtigt würden. Damit bleibt die einzige Frage, ob diese **verschiedenen kantonalen Praxen harmonisiert** in einen Entwurf betreffend Änderungen des StHGs aufzunehmen sind.

3 ZINSBEREINIGTE GEWINNSTEUER

3.1 EINFÜHRUNG

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer zielt darauf ab, die **unterschiedliche Behandlung von Eigenkapital und Fremdkapital aufzuheben**. Die gegenwärtige Gewinnsteuer erlaubt es zurzeit, nur Fremdkapitalzinsen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, sofern diese geschäftsmässig begründet sind (Art. 59 DBG; Art. 25 StHG), wogegen ein Abzug von Zins auf Eigenkapital (Kapitaleinlagen und erwirtschaftetes Kapital) nicht zugelassen ist.

> "Die bereinigte Zinsbesteuerung würde einen Abzug eines kalkulatorischen Zinses auf Sicherheitseigenkapital zulassen."

Die bereinigte Zinsbesteuerung würde einen Abzug eines kalkulatorischen Zinses auf Sicherheitseigenkapital zulassen.

3.2 MECHANISMUS

Das gesamte steuerbare Kapital einer Gesellschaft wird dabei in einem ersten Schritt in zwei Kategorien unterteilt:

- Das **Kerneigenkapital** als Eigenkapital, welches eine Unternehmung für ihre Geschäftstätigkeit langfristig benötigt und das eine vernünftige Eigenfinanzierung darstellt; und

- das **Sicherheitseigenkapital**, welches die Differenz zwischen dem tatsächlichen steuerbaren Kapital und dem Kerneigenkapital darstellt.

Einzig die kalkulatorischen Zinsen auf dem Sicherheitseigenkapital können zusätzlich abgezogen werden. Das Kerneigenkapital dagegen kann nicht verzinst werden, auch nicht unter Berücksichtigung von Dividenden nach Steuern. Gemäss dieser Regel hat nur der quasi überobligatorische oder freiwillige Eigenkapitalteil einen zusätzlichen kalkulatorischen Zinsabzug.

3.3 BERECHNUNG KERNEIGENKAPITAL UND SICHERHEITSEIGENKAPITAL

Das **Kerneigenkapital (KEK)** wird **basierend auf den Aktiven-Kategorien berechnet**. In einem ersten Schritt wird jedes Aktivum mit einer Kerneigenkapitalquote (KEK Quote) multipliziert, um festzulegen, welches Risiko dieses Aktivum beinhaltet.

Beteiligungen oder Immobilien einer Gesellschaft sind dabei zu 100% mit Kerneigenkapital zu decken, wogegen eine KEK Quote von 15% bei Forderungen Anwendung finden soll. Flüssige Mittel müssen überhaupt nicht durch Kerneigenkapital gedeckt sein. Wie folgendes Beispiel zeigt, erlauben es diese Quoten, für jede Gesellschaft das Kerneigenkapital zu bestimmen:

Aktivum	**CHF**	**KEK Quote**	**KEK CHF**
Flüssige Mittel	2'000'000	0 %	0
Immobilien	5'000'000	100 %	5'000'000
Beteiligungen	1'000'000	100 %	1'000'000
Forderungen	1'000'000	15 %	150'000
TOTAL	**9'000'000**	**63.33 %**	**6'150'000**

Sobald das Kerneigenkapital berechnet ist, kann dieses vom Gesamteigenkapital der Gesellschaft abgezogen werden, um so das Sicherheitseigenkapital zu bestimmen

3.4 NOTIONAL INTEREST DEDUCTION – NID

In einen zweiten Schritt wird das **Sicherheitseigenkapital** mit dem **zulässigen Satz für den Schuldzinsabzug** multipliziert. Gemäss Bericht des Steuerorgans wird mit 3% gerechnet.

Gesamtes Eigenkapital der Unternehmung	10'000'000
Kerneigenkapital	6'150'000
Sicherheitseigenkapital (Differenz)	3'850'000
Satz für den kalkulatorisch Zinsabzug	3%
Kalkulatorischer Zinsabzug welcher vom steuerbaren Gewinn abgezogen werden kann	**115'500**

4 VERNEHMLASSUNG DER KANTONE UND NÄCHSTE SCHRITTE

Der Bericht des Steuerorgans zur Unternehmenssteuerreform III vom 11. Dezember 2013 wurde den Kantonen, der Konferenz der Kantonsregierungen (**KDK**), sowie der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (**FDK**) vorgelegt. Die strategische Stossrichtung der Unternehmenssteuerreform III wurde v**on sämtlichen Kantonen begrüsst**. Nach der Mehrheit der Kantone ist allerdings die bevorzugte Besteuerung von Lizenzeinkünften vertieft zu prüfen. Weiter wurde die zinsbereinigte Gewinnsteuer und andere steuerpolitische Massnahmen als nicht prioritär bezeichnet. Dies auch aufgrund der finanziellen Auswirkungen. Alles in allem war aber die Mehrheit der Kantone und auch die stellungnehmenden Wirtschaftsverbände den Reformvorschlägen gegenüber positiv eingestellt.

"Weiter soll die gesetzliche Umsetzung frühestens 2018 erfolgen und sollte eine ausgewogene, international anerkannte, wettbewerbsfähige und auch einnahmesichere Lösung sein."

Das EFD muss nun dem Bundesrat eine **Vernehmlassungsvorlage** sowie einen Vorschlag für eine Botschaft unterbreiten. Dies könnte noch in der zweiten Jahreshälfte erfolgen. Weiter soll die gesetzliche Umsetzung frühestens 2018 erfolgen und sollte eine ausgewogene, international anerkannte, wettbewerbsfähige und auch einnahmesichere Lösung sein.

Kontakte

Der Inhalt dieses Newsletter stellt keine Rechts- oder Steuerauskunft dar und darf nicht als solche verwendet werden. Sollten Sie eine auf Ihre persönlichen Umstände bezogene Beratung wünschen, wenden Sie sich bitte an Ihre Kontaktperson bei Schellenberg Wittmer oder an eine der folgenden Personen:

In Zürich:



Michael Nordin

Partner
michael.nordin@swlegal.ch



Harun Can

Partner
harun.can@swlegal.ch

In Genf:



Pietro Sansonetti

Partner
pietro.sansonetti@swlegal.ch



Jean-Frédéric Maraia

Partner
jean-frederic.maraia@swlegal.ch

Schellenberg Wittmer AG
Rechtsanwälte

ZÜRICH
Löwenstrasse 19
Postfach 1876
8021 Zürich / Schweiz
T +41 44 215 5252
F +41 44 215 5200
zurich@swlegal.ch

GENF
15bis, rue des Alpes
Postfach 2088
1211 Genf 1 / Schweiz
T +41 22 707 8000
F +41 22 707 8001
geneva@swlegal.ch

www.swlegal.ch

Schellenberg Wittmer Pte Ltd, Singapore: 6 Battery Road, #37-02 / Singapore 049909 / singapore@swlegal.sg / www.swlegal.sg

Dieser Newsletter ist auf unserer Website www.swlegal.ch auf deutsch, englisch und französisch verfügbar.