

Unternehmenssteuerreform III

Urs Kreiliger
Steuerseminar 2015

Inhaltsübersicht

- Ausgangslage
- Inhalt Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III vom 5. Juni 2015 - Abweichungen gegenüber Vernehmlassung
- praktische Umsetzung der wesentlichen Massnahmen
- zeitliche Umsetzung
- Handlungsbedarf Kanton Luzern

International bestrittene Steuerregimes in der Schweiz

- **Holdingprivileg**
keine Gewinnsteuer (ausser Liegenschaften)
- **Domizilprivileg**
Gewinnsteuer rund 8%
- **Privileg gemischte/Verwaltungsgesellschaft**
Gewinnsteuer 8 - 9.5% (CH bis 12%)
- **Prinzipalbesteuerung**
Gewinnsteuer rund 5%
- **Finance Branch**
Gewinnsteuer rund 2 - 3%

Botschaft Unternehmens- steuerreform III

- Patentbox
- erhöhte Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwand
- Aufdeckung von stillen Reserven (Step up)
- Senkung der kantonalen Gewinnsteuer
- Anpassung der Kapitalsteuer
- Abschaffung Emissionsabgabe
- Anpassung Teilbesteuerung natürliche Personen (Entlastung 30%)
- *Zinsbereinigte Gewinnsteuer (NID)?*

**Nicht mehr in
Botschaft USR III
enthalten**

- Änderung Beteiligungsabzug
- private Kapitalgewinnsteuer
- Verlustverrechnung

Rahmenbedingungen Entwurf Steuerharmonisierungsrecht

- kantonales Regime - keine Anwendung bei der dBSt
- zwingende Vorschrift (Art. 8a und 24a Abs. 1 E-StHG)
- Ermässigung max. 90% - Kantone können geringere Ermässigung vorsehen
- Berücksichtigung in NFA durch Zetafaktor

Steuersubjekt

Schweiz	OECD
Juristische Personen	Inländische Unternehmen
Personengesellschaften	Inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
Selbständigerwerbende	

Qualifizierende Immaterialgüterrechte (IP)

Schweiz	OECD
Patente	Registrierte Patente
Vergleichbare Rechte (z.B. gemäss Art. 12 Heilmittelgesetz)	Andere geistige Eigentumswerte <ul style="list-style-type: none"> • Gebrauchsmuster • Pflanzenschutz • Sortenschutz • Genetisches Material • Seltene Krankheiten • Patentverlängerungen (Pharma + Pflanzenschutz) • Software • nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU
Bundesrat erhält Verordnungskompetenz gemäss Art. 24a Abs. 3 E-StHG	Ausgaben zur Verbesserung des erworbenen IP

Nicht qualifizierende Immaterialgüterrechte

Schweiz	OECD
	Marken
	Erworbenes IP (Dritte oder Konzern)
	Auftragsforschung von Konzerngesellschaften im Ausland
	Zinsen, Infrastrukturkosten, indirekte Kosten
Zuschlag 30% als Ersatz für nichtqualifizierende F+E-Ausgaben	Zuschlag 30% als Ersatz für nichtqualifizierende F+E-Ausgaben

Bemessung

Schweiz	OECD
Residualmethode	Methode nicht festgelegt <ul style="list-style-type: none"> • Länder mit Residualmethode: BE, LI, NL, ES, TR, UK • Länder mit direkter Methode: FR, HU, LU, MT, PT (und NW)
F+E-Kosten <ul style="list-style-type: none"> • Jedem Produkt in der Box müssen die entsprechenden Forschungskosten zugeordnet werden • Erfolglose F+E bleibt in der ordentlichen Erfolgsrechnung belastet (asymmetrischer Ansatz) 	F+E-Kosten: <ul style="list-style-type: none"> • Symmetrischer Ansatz F+E-Aufwand kann nur mit IP-Einkommen verrechnet werden • Asymmetrischer Ansatz F+E-Aufwand verrechenbar mit ordentlichem Einkommen, jedoch Rückgängigmachung bei Erzielung von IP-Einnahmen

Höhe der Entlastung

Schweiz	OECD
Modifizierter Nexusansatz (OECD)	Zähler (qualifizierende F+E-Ausgaben): <ul style="list-style-type: none"> • Vom Unternehmen selbst erbracht • Auftragsforschung von Drittunternehmen und inländische Konzerngesellschaften • Zuschlag 30% als Ersatz für nicht qualifizierende Kosten wie Zinsen, Infrastrukturkosten, Anschaffungskosten, Auftragsforschung von ausl. Konzerngesellschaften
	Nenner: gesamte F+E-Ausgaben
Verlustverrechnung im Umfang der steuerbaren Quote	Beschränkte Verlustanrechnung in Diskussion

Eintritt in Patentbox

- Wahlrecht für jedes einzelne Produkt
- F+E-Kosten, die während der Entwicklungsphase der ordentlichen Erfolgsrechnung belastet worden sind, werden beim Boxeneintritt zum ordentlichen Gewinn gerechnet
 - Geldabfluss bei Gesellschaft für Steuern
 - Unregelmässige Steuereinnahmen bei Bund/Kanton/Gemeinde

Sachverhalt

Kaufpreis Patent	100'000
Forschungsauftrag Dritte	25'000
Eigene Kosten Weiterentwicklung	1'000'000
Auftragsforschung Konzerngesellschaft Ausland	<u>150'000</u>
Total F+E-Kosten	1'275'000

Höhe der Entlastung

Nexus Ratio gemäss modifiziertem Nexus-Ansatz

(Selbst getragene Kosten + F+E Dritte) * Zuschlag 30%

Gesamte F+E-Kosten

$$\frac{(1'000'000 + 25'000) * 130}{1'275'000} = 104.5\%$$

1'275'000

Entlastung max. 100%

Max. Entlastung gemäss StHG 90%

	Total	Ordentliche Besteuerung	Lizenzen	Beteiligung
Jahresgewinn	1'000			
Beteiligungen	-100			100
Finanzertrag	-50	50		
Lizenzen Dritter	-150		150	
Ergebnis nicht IP-Produkte	+200	-200		
Entschädigung Marken/Routinefunktionen	-100	100		
Entschädigung IP (Rest)	-800		800	
Ord. Gewinn		-50		
Lizenzbox			950	
Beteiligung				100

	Total	Ordentliche Besteuerung	Lizenzen	Beteiligung
Jahresgewinn	1'000	-50	950	100
Gewinn Lizenz mind. 10%		+ 95	-950	
Bemessungsgrundlage Kanton		+45		
Gewinnsteuer Kanton + Gemeinde (5,6%)		2.209		
Effektive Steuerbelastung Kanton		0.2209%		
Direkte Bundessteuer (8,5%)		78.168 7,817%		

Länder mit Lizenz-, Patentboxen

Malta	0.0
Zypern	2.5
Liechtenstein	2.5
Niederlande	5.0
Korea	5.0
Luxemburg	5.7
Irland	6.3 (ab 2015 angekündigt)
Belgien	6.8
Schweiz (NW)	8.8
Ungarn	9.5
Grossbritannien	10.0
Türkei (in tech. development zones)	10.0
Portugal	11.5
Spanien	15.0
Frankreich	15.0
Italien	15.7

Patentbox in Diskussion: Deutschland, Österreich, USA

Quelle: PWC Global R&D Incentives Group November 2014, WirtschaftsWoche Nr. 40 vom 29.09.2014

Würdigung

- keine Lösung für die bisher privilegiert besteuerten Handelsgesellschaften (Domizil- und Verwaltungsgesellschaften)
- interessant für mittlere und grössere Schweizer Unternehmen mit F+E (bisher ordentlich steuerpflichtig)
- weniger interessant für ausländische Konzerne, deren Forschungstätigkeit überwiegend im Ausland stattfindet
- Wie lange sind Patentboxen international akzeptiert?
- Höhe der Entlastung im StHG freigestellt (max. 90%) Einnahmenausfälle?
- unregelmässiger Steueraufwand/Steuerertrag
- hoher administrativer Aufwand für Gesellschaften und Verwaltung

Rahmenbedingungen Entwurf Steuerharmonisierungsgesetz

- Inputförderung F+E über Zuschlag auf angefallenen Kosten (Art. 25a E-StHG), kein Abzug bei dBSt
- Basis für Zuschlag bilden eigene F+E-Kosten plus von Dritten in der Schweiz erbrachte F+E-Leistungen
- Zuschlag beim Auftraggeber, nicht aber beim Auftragnehmer

Antrag Kantone an WAK-S

- Begrenzung Abzugsfähigkeit auf 150%
- Bundesrat definiert F+E-Kosten in den Ausführungsbestimmungen

Würdigung

- kein Ersatz für die bisherigen Steuerregimes
- international bereits im Einsatz - längerfristig akzeptiert?
- gleiches Kundensegment wie Patentbox
- Qualifikation F+E-Aufwand?
- interessant für ansässige Unternehmen, die bisher ordentlich Steuern entrichten - Steuerausfall?

Inputförderung war Wunsch der Berater

Antrag der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren an WAK-S (30.9.2015):

"Die gesamte steuerliche Ermässigung aus Input- und Outputförderung darf 80 Prozent des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung nicht übersteigen. Aus den Ermässigungen dürfen zudem keine Verlustvorträge resultieren. Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen."

Rahmenbedingungen

- Anwendung bei Ein- und Austritt in/aus der Steuerpflicht (Art. 61a E-DBG, Art 24b E-StHG; Art. 61b E-DBG, Art. 24c E-StHG)
- Sonderregelung für Wegfall der kantonalen Steuerregimes (Art. 78g E-StHG)
- Stille Reserven werden im massgebenden Zeitpunkt mittels Verfügung festgelegt
- Besteuerung erfolgt innerhalb der nächsten 5 Jahre mit einem Sondersatz (kantonal festgelegt)

Unternehmenswert	Total	Sparte Ausland	Sparte Schweiz	Ertragswert
Gewinn 2016	20'000	18'000	2'000	
Gewinn 2017	22'000	19'000	3'000	
Gewinn 2018	18'000	17'000	1'000	
Durchschnitt	20'000	18'000	2'000	
Anteil in %		90%	10%	
Gewinn kap. 7,5%				266'667

	Ertragswert	Substanzwert	Unternehmenswert
Ertragswert	266'667		
doppelt	266'667		533'334
Eigenkapital		51'666	
Stille Reserven Immobilien		5'000	
Stille Reserven IP		55'000	
Substanzwert		111'666	111'666
Unternehmenswert (2E + S/3)			215'000

Feststellungs- verfügung	Total	Sondersatz	Ordentlich
Stille Reserven Immobilien CH	5'000		5'000
IP (90/10%)	55'000	49'500	5'500
Goodwill (90/10%)	103'334	93'000	10'334
	163'334	142'500	20'834

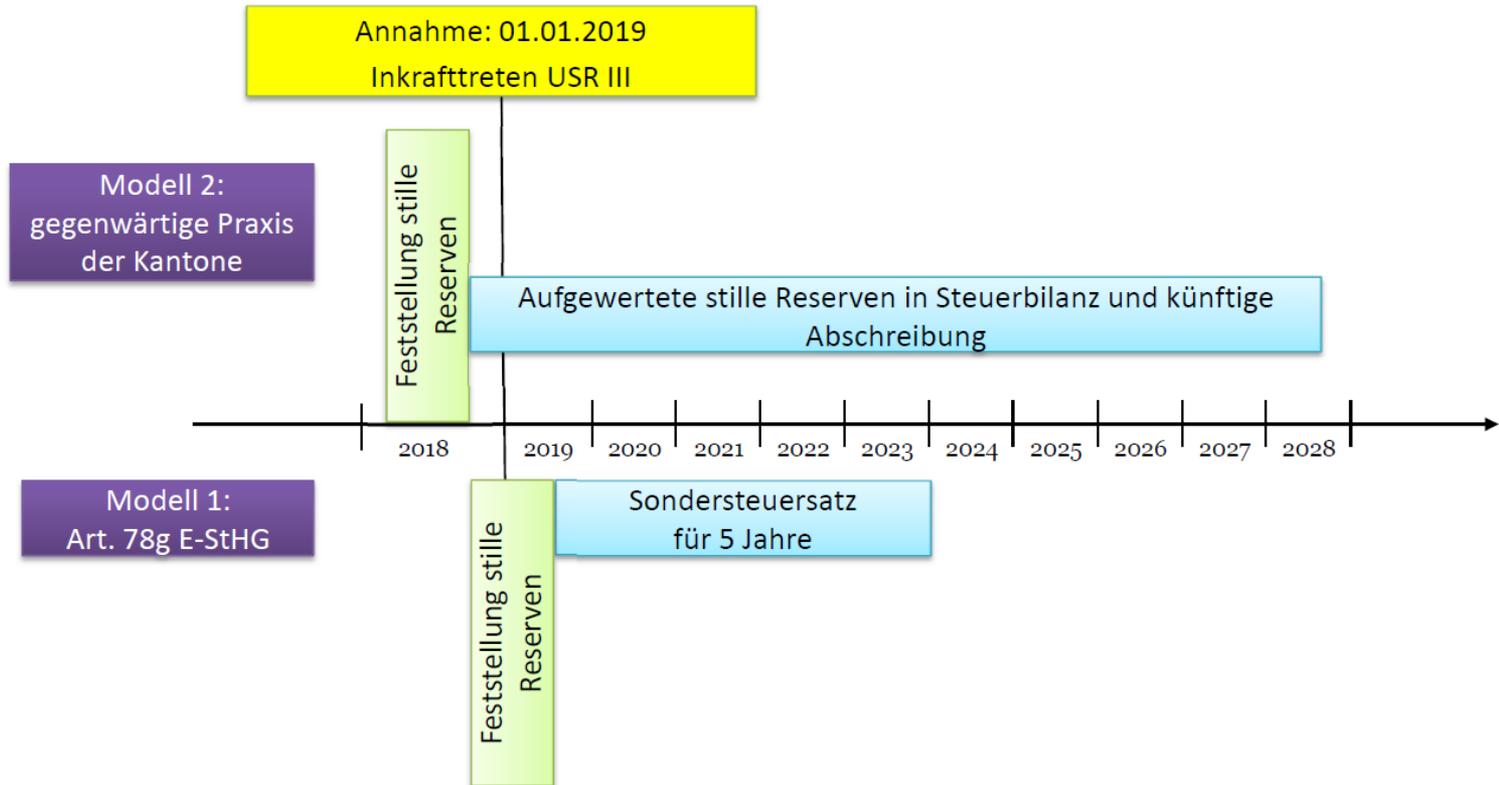
Steuerpflichtige Gewinne im Umfang von maximal CHF 142'500 können in den folgenden 5 Jahren mit einem reduzierten Sondersatz (durch Kantone festzulegen) abgerechnet werden.

Steuern 2019	Total	Sondersatz	Ordentlich
Quotenaufteilung Aufteilung Ausland/CH Vorjahre	100%	90%	10%
Steuersatz			
Kanton/Gemeinde		1%	6%
Bund		8,5%	8,5%
Reingewinn vor Steuern	25'000	22'500	2'500
Steuerbelastung			
Kanton/Gemeinde	336	205	131
Direkte Bundessteuer	1'933	1'747	186
Steuerbelastung 2019	2'269	1'952	317
CHF	9,08	8,68	12,67%
%			

Abzurechnender Gewinn mit Sondersatz

Maximalbetrag der innert 5 Jahren abgerechnet werden kann (Folie 25)	142'500
Reduziert abgerechneter Betrag Jahr 2019 (Folie 26)	-22'500
Saldo für die Jahre 2020 bis 2023	120'000

Wahlrecht Statuswechsel?



Würdigung

- Step up entspricht der bisherigen Praxis (LU + diverse) und ist vom Bundesgericht bestätigt. Neu jedoch mit 2-Satz-Lösung.
- Verkürzte Nutzungsdauer von 10 auf 5 Jahre erhöht die internationale Akzeptanz.
- Gesellschaften, die heute nach einem Sonderregime besteuert werden, kommen 5 Jahre länger in den Genuss einer international tiefen Gewinnsteuer.
- Für eine wettbewerbsfähige Steuerbelastung der bisherigen Domizil- und Verwaltungsgesellschaften (gemischte Gesellschaften) müssen Kantone den ordentlichen Gewinnsteuersatz erst zirka im Jahr 2024 reduzieren.

Ausgangslage/aktueller Stand

- Forderung der Berater und Teile der Wirtschaft
- überwiegend ablehnende Haltung der Kantone in der Vernehmlassung (Steuereinnahmenausfall)
- nicht Teil der Botschaft USR III
- auf Druck der Berater Bestandteil der Beratung in WAK-S

Berechnung gemäss Vernehmlassung, in Anlehnung an das verdeckte Eigenkapital

Änderung modifizierter Vorschlag

- Ausgeschlossen ist ein kalkulatorischer Zins auf:
 - Beteiligungen nach Artikel 69 Buchstaben a-c DBG (Beteiligung 10% oder mind. CHF 1 Mio.)
 - Forderungen aller Art, soweit diese aus Veräusserung von Beteiligungen nach Artikel 69 Buchstaben a-c DBG oder aus Ausschüttungen stammen und gegenüber Nahestehenden bestehen
 - nicht betriebsnotwendigen Aktiven
- Verzicht auf eine Mindestverzinsung (neu Rendite zehnjährige Bundesobligationen plus Zuschlag von 0,5%)
- Zinssatz Drittvergleich kann geltend gemacht werden

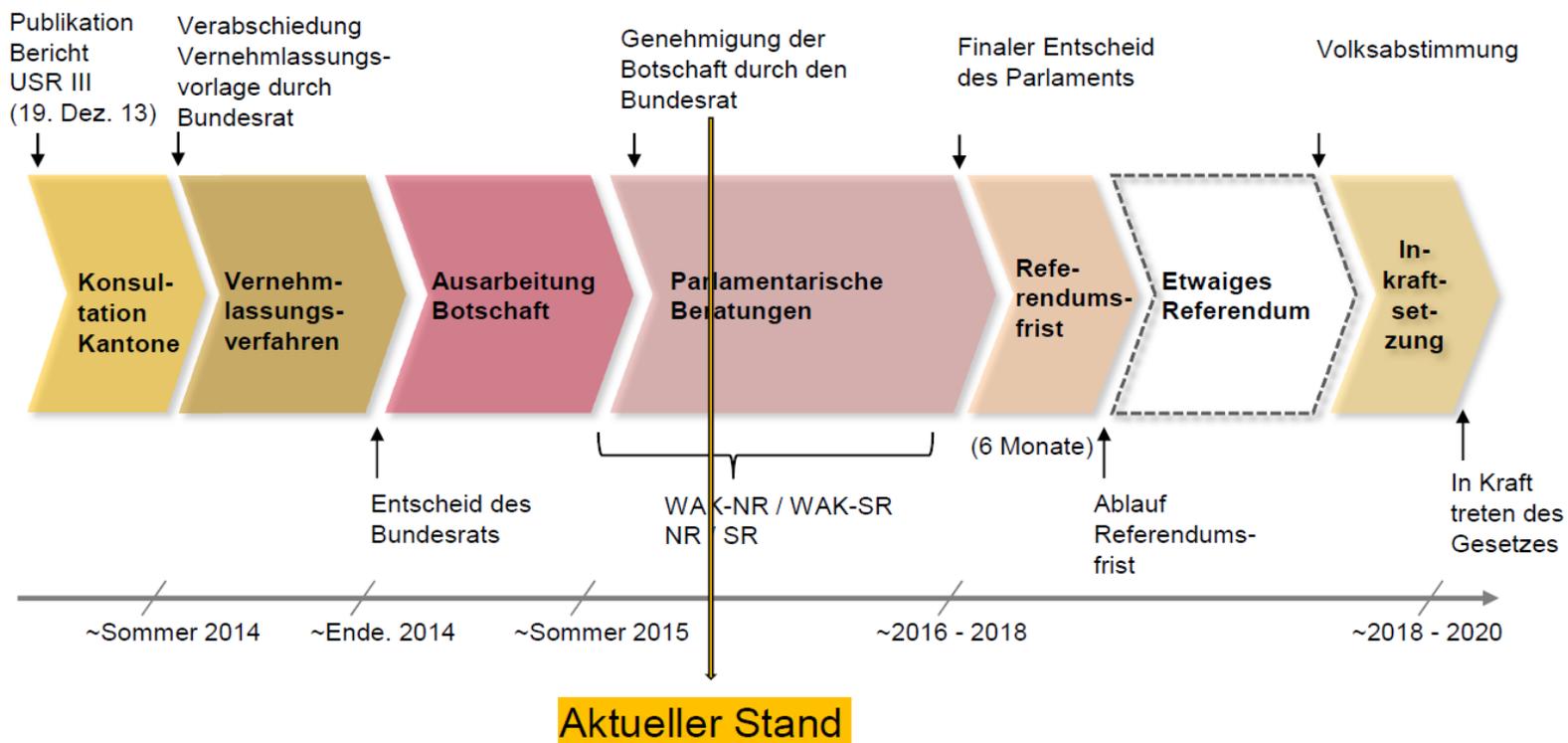
Würdigung

- Modifizierter Vorschlag erlaubt in Einzelfällen eine international konkurrenzfähige Besteuerung von 2 bis 3% für bisherige Finance Branche.
- Dauer der internationalen Akzeptanz?
- Bereits heute verlangen einzelne Staaten Bestätigungen, dass Zins und Lizenzzahlungen beim Empfänger einer Steuer von mindestens 10% unterliegen (z.B. Österreich, Mexiko)
- Einnahmenausfälle durch Mitnahmeeffekt, Kompensation durch Neuzuzüge fraglich
- Kantone verlangen einen steuerpflichtigen Gewinn von mindestens 20%. Damit würde aber eine international nicht mehr konkurrenzfähige Besteuerung entstehen.

Rahmenbedingungen/Würdigung

- Kapitalsteuer international ein Unikum (Wettbewerbsnachteil)
 - StHG ermöglicht es den Kantonen, für Eigenkapitalanteile von Beteiligungen und Patenten (eventuell auch Konzernforderungen) eine reduzierte Kapitalsteuer zu erheben
 - Anrechnung Gewinnsteuer an Kapitalsteuer weiterhin möglich (Kanton Luzern nicht umgesetzt)
- Ersatz für die heute reduzierte Kapitalsteuer von Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften

- Reduktion kantonaler Gewinnsteuersatz
- Abschaffung Emissionsabgabe (ev. Verzicht zu Gunsten einer zinsbereinigten Gewinnsteuer)
- Anpassung Teilbesteuerung natürliche Personen (feste Entlastung von 30%)



- Einfache Gewinnsteuer von 1,5% verteidigen!
- Reduktion Kapitalsteuer
 - generell (0,001% analog bisherige Spezialregimes oder NW?)
 - Sonderregelung für Eigenkapitalanteil an Beteiligungen, Konzerndarlehen und Immaterialgüterrechte
 - Anrechnung Gewinnsteuer an Kapitalsteuer prüfen
- Übernahme Änderungen StHG
 - Aufhebung bisherige Sonderregimes
 - Patentbox - Höhe der Entlastung?
 - Erhöhte Abzüge für F+E - Wenn ja, Höhe?
 - Festlegen der maximale Entlastung Patentbox/Zuschlag F+E?
 - Zinsbereinigte Gewinnsteuer?
 - Teilbesteuerungsverfahren

- Dividendenpolitik (Teilbesteuerung)
- Zeitpunkt Statuswechsel
- Anwendungsmöglichkeit Patentbox/F+E-Zuschlag

- Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III
<http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/39708.pdf>
- Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III)
<https://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2015/5209.pdf>