

Schweizerischer Städteverband  
Union des villes suisses  
Unione delle città svizzere



# Kantonale Umsetzung der Unternehmenssteuerreform III

Merkblatt für Städte und Gemeinden



**Kantonale Umsetzung der Unternehmenssteuerreform III:  
Merkblatt für Städte und Gemeinden**

**Impressum**

**Autoren:**

Prof. Dr. Urs Behnisch, Prof. für Steuerrecht Universität Basel,  
Konsulent bei Meyerlustenberger Lachenal Rechtsanwälte  
David Brönimann, lic. iur. HSG/dipl. Steuerexperte,  
Partner bei Meyerlustenberger Lachenal Rechtsanwälte

Karin Christen, Leiterin Finanz- und Kulturpolitik Schweizerischer Städteverband  
Martin Tschirren, stv. Direktor Schweizerischer Städteverband

**Herausgeber:**

Schweizerischer Städteverband SSV  
Monbijoustrasse 8, Postfach, 3001 Bern  
Telefon 031 356 32 32  
info@staedteverband.ch  
www.staedteverband.ch

**Layout:**

Atelier KE, Meiringen

## Vorwort

Der Schweizerische Städteverband hat die Unternehmenssteuerreform III (USR III) seit über drei Jahren intensiv verfolgt. Er hat wiederholt darauf hingewiesen, dass diese Vorlage nicht nur Bund und Kantone, sondern auch die Städte und Gemeinden unmittelbar betrifft. Dies gilt besonders für diejenigen Gemeinden, in denen viele Unternehmen beheimatet sind – in vielen Fällen sind dies Städte und städtisch geprägte Gemeinden.

Für die konkreten Auswirkungen dieser Steuerreform auf die betroffenen Städte und Gemeinden ist neben der Bundesvorlage auch deren Umsetzung in den einzelnen Kantonen von zentraler Bedeutung. Dieses Merkblatt hat zum Ziel, die Städte und Gemeinden bei der Vertretung ihrer Anliegen im kantonalen Umsetzungsprozess zu unterstützen. Dies unabhängig davon, ob das Referendum gegen die USR III erfolgreich ist oder nicht.

Die Rahmenbedingungen für die Städte und Gemeinden können sich je nach Kanton und Wirtschaftsstruktur beträchtlich unterscheiden. Dies gilt es bei der Beurteilung und Anwendung der gemachten Empfehlungen zu berücksichtigen. Bei Bedarf stehen Prof. Dr. Urs Behnisch und David Brönimann, die uns bei der Erarbeitung dieses Merkblatts unterstützt haben, auch für individuelle Beratungen zur Verfügung.

Ich hoffe, dass das Merkblatt zur kantonalen Umsetzung der USR III den Betroffenen dienlich ist, und danke allen, die zu dessen Entstehung beigetragen haben.



Renate Amstutz  
Direktorin Schweizerischer Städteverband

## 1. Worum geht es bei der USR III?

In der Sommersession hat das Parlament die Unternehmenssteuerreform III (USR III) verabschiedet. Mit dieser Vorlage wird die privilegierte Besteuerung von Holdings, Domizilgesellschaften, gemischten Gesellschaften sowie Prinzipalgesellschaften und Finanzbetriebsstätten aufgehoben. Die sehr tiefe Besteuerung der international mobilen Erträge war international in die Kritik geraten.

Als Ersatz für diese Sonderbesteuerungsregeln hat das Parlament eine Reihe von neuen steuerlichen Massnahmen beschlossen. Damit sollen den Kantonen Instrumente zur Verfügung gestellt werden, um die Abwanderung bisher privilegiert besteuert Unternehmen zu vermeiden.

- **Patentbox:** Die Kantone können Erträge aus geistigem Eigentum (Patente und vergleichbare Rechte) reduziert besteuern. Diese Steuerreduktion bei der Patentbox darf nicht mehr als 90% betragen.
- **Inputförderung von Forschung und Entwicklung:** Die Kantone können bei Forschungsaufwänden, die im Inland anfallen, maximal 150% der Kosten als Geschäftsaufwand anrechnen.
- **Zinsbereinigte Gewinnsteuer (Notional Interest Deduction NID):** Unternehmen erhalten die Möglichkeit, kalkulatorische Zinsen auf ihrem «überschüssigen» Eigenkapital abzuziehen. Der Bund führt diesen Abzug ein. Die Kantone dürfen dies auch, wenn sie die Dividenden auf grossen Beteiligungen zu mindestens 60% besteuern.
- **Entlastungsgrenze:** Bei den drei für die Kantone fakultativen Instrumenten (Patentbox, Inputförderung, zinsbereinigte Gewinnsteuer) darf die Gesamtentlastung maximal 80% des steuerbaren Gewinns ohne Entlastung betragen und es dürfen keine Verlustvorträge resultieren.
- **Ausgleichsmassnahmen für die Kantone:** Der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer wird von heute 17% auf 21,2% erhöht. Damit stehen den Kantonen insgesamt rund 1,1 Mia. Franken (920 Mio. Franken «direkter» Anteil plus 180 Mio. Franken Ergänzungsbeitrag für ressourcenschwache Kantone) zur Verfügung, welche ihnen eine Senkung der kantonalen Gewinnersätze erlaubt.

Die im Zuge der USR III umzusetzenden, oben dargestellten Massnahmen sind auch im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt der OECD und weiteren Massnahmen zahlreicher Staaten zur Limitierung des Steuerwettbewerbs zu betrachten:

### **Der internationale Rahmen: OECD-Projekt «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS)**

Die OECD arbeitet gemeinsam mit den G-20 Staaten an der Umsetzung ihres Projektes betreffend «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) und hat in diesem Rahmen 15 Massnahmen zur Bekämpfung von BEPS definiert. In Bezug auf die Ausgestaltung obiger Massnahmen sind, neben den Arbeiten zu den Verrechnungspreisen und zur Transparenz, die Massnahmen für eine wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz von besonderem Interesse. Es ist denkbar, dass die Massnahmen der USR III bereits in naher Zukunft angepasst werden müssen, um die Kompatibilität mit den OECD-Richtlinien zu wahren.

In Bezug auf die Wirksamkeit obiger Massnahmen ist dagegen in erster Linie BEPS Action 3 («Controlled Foreign Companies» [CFC]) von Bedeutung. Bei CFC-Regeln geht es – vereinfacht gesagt – darum, dass Gewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen unmittelbar im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft besteuert werden (keine sog. Abschirm-

wirkung). Viele Staaten wenden bereits heute solche Vorschriften an. Es ist davon auszugehen, dass die diesbezüglichen OECD-Empfehlungen einerseits zu einer weiteren Verbreitung von CFC-Regeln, andererseits aber auch zu deren Verschärfung führen werden. Im Regelfall erfolgt eine steuerliche Erfassung der Gewinne ausländischer Konzerngesellschaften im Land der Muttergesellschaft insbesondere dann, wenn der auf die Tochtergesellschaft effektiv anwendbare Steuersatz (sog. «effective tax rate») einen bestimmten Wert unterschreitet, d.h. im Verhältnis zum Steuersatz im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft zu tief ist.

Die entlastenden Massnahmen der USR III führen letztlich alle zu einer Senkung des effektiv anwendbaren Steuersatzes. Im Falle von Schweizer Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne bleibt aber abzuwarten, ob diese Entlastungen – über den Konzern betrachtet – die beabsichtigte Wirkung haben werden. Aufgrund der CFC-Regeln im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Konzernmuttergesellschaft könnten solche Entlastungen nämlich dazu führen, dass die Einkünfte der Schweizer Tochtergesellschaft der ausländischen Muttergesellschaft hinzugerechnet und sofort besteuert werden. Über den Konzern betrachtet resultiert damit keine Steuereinsparung mehr. Zudem können damit weitere Nachteile verbunden sein. Es ist daher fraglich, ob die Massnahmen der USR III die erhoffte Wirkung in Bezug auf Ansiedlung neuer Unternehmen aus dem Ausland haben werden. Dies gilt insbesondere für Unternehmen, welche sog. mobile Erträge erzielen (Finanzerträge, Lizenzen, Warenhandel), ohne in der Schweiz eine erhebliche Substanz etwa mit Betrieben aufzubauen. Die BEPS-Massnahmen versuchen die Gewinne dort zu besteuern, wo die wesentliche Wertschöpfung erzielt wird, was in der Regel mit entsprechender Substanz (Büros, Personal, Betriebsmittel) verknüpft ist.

Für rein schweizerische Unternehmen dagegen werden die Massnahmen der USR III zu steuerlichen Entlastungen führen. Daraus ergibt sich das Risiko, dass die USR III in Bezug auf Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne aufgrund der ausländischen CFC-Regeln wirkungslos bleibt oder gar negativ wirkt, die Entlastungen für rein schweizerische Unternehmen hingegen direkte Auswirkungen auf das Steueraufkommen haben (Mitnahmeeffekte).

## 2. Wie sind Städte und Gemeinden von der USR III betroffen?

Unternehmenssteuern zählen auf der kommunalen Ebene zu den ergiebigsten Steuern. Im Durchschnitt beträgt der Anteil der direkten Steuern der juristischen Personen am Gesamtsteueraufkommen auf kommunaler Ebene rund 15 %. Allerdings kann dieser Anteil auch deutlich höher ausfallen. Je nach Wirtschaftsstruktur kann der Anteil der juristischen Personen am Steuerertrag sogar bis zu 50% ausmachen.

Als Wirtschaftsstandorte beherbergen die Städte und städtischen Gemeinden einen massgeblichen Teil der in der Schweiz ansässigen Unternehmen. Laut einer Ecoplan-Studie von 2015 stammen 80% der direkten Bundessteuer von juristischen Personen aus den Städten. Die Städte messen der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandortes Schweiz eine grosse Bedeutung bei und wissen, dass die Steuerbelastung ein wichtiger, aber nicht der einzige relevante Faktor ist. Ebenfalls wichtige Faktoren für die Standortattraktivität sind zuverlässige Infrastrukturen, ein ausgebautes Angebot an Kinderkrippen, die hohe Lebensqualität sowie unbürokratische und leistungsfähige Verfahren. Für diese Standortfaktoren sorgen zu einem grossen Teil Städte und Gemeinden. Ohne gesicherte Steuereinnahmen können Städte und Gemeinden diese Leistungen, die auch für den Unternehmensstandort wichtig sind, nicht mehr erbringen. Kommt hinzu, dass sich derzeit viele Städte und Agglomerationsgemeinden in einer Wachstumsphase befinden und dadurch in neue Infrastrukturen investieren müssen.

## 3. Stand und nächste Schritte der USR III

Seit dem 28. Juni läuft die Referendumsfrist zur Gesetzesvorlage über die USR III. SP, Grüne und Gewerkschaften haben das Referendum ergriffen. Die Volksabstimmung über die USR III ist am 12. Februar oder am 21. Mai 2017 zu erwarten.

Falls die USR III an der Urne abgelehnt wird, ist davon auszugehen, dass der Bundesrat dem Parlament relativ rasch eine neue Vorlage vorlegen wird. Allerdings ist der relativ langsame Gesetzgebungsprozess der Schweiz zu beachten. Das «Joint Statement» der EU und der Schweiz zur Unternehmensbesteuerung vom Oktober 2014 erklärt nur die Absicht der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus, nennt hierfür aber keinen Zeitrahmen. Wie gross die Geduld der EU für ein neues Schweizer Gesetzgebungsprojekt wäre, ist schwer abschätzbar (dabei wären wohl Rückwirkungen auf die übrigen offenen Fragen im Verhältnis zwischen der Schweiz und der EU nicht ausgeschlossen). Dasselbe gilt für die Folgen einer längeren Phase der Unsicherheit. Schliesslich ist offen, wie stark sich eine neue Version der USR III von der nun vorliegenden Vorlage unterscheiden würde.

Wenn die USR III an der Urne eine Mehrheit findet, werden die Kantone auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der USR III die bundesgesetzlichen Bestimmungen in ihr kantonales Steuerrecht übernehmen müssen. Dies dürfte auf Anfang 2019 der Fall sein. Für die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus sind dabei keine Übergangsfristen vorgesehen. Die privilegierte Besteuerung entfällt daher mit dem Inkrafttreten der USR III.

## 4. Umsetzung in den Kantonen unter Berücksichtigung der kommunalen Interessen

Die Kantone werden entscheiden müssen, welche der im Bundesrecht vorgesehenen Instrumente sie übernehmen wollen und inwiefern sie den Gewinnsteuersatz anpassen wollen. Manche Kantone haben bereits Eckpunkte ihrer Steuerstrategie skizziert. Einzig im Kanton Waadt ist die Umsetzung der USR III bereits beschlossen und in einer Volksabstimmung gutgeheissen worden.

Das vorliegende Merkblatt hat zum Ziel, den Städten und Gemeinden Hinweise für die Vertretung ihrer Interessen im innerkantonalen Entscheidprozess zu geben. Allerdings ist die Situation in jedem Kanton unterschiedlich, sowohl was die Bedeutung der Unternehmenssteuern betrifft, als auch bezüglich Steuer- und Aufgabenteilung zwischen dem Kanton und den Gemeinden. Deshalb sind u.U. nicht alle Empfehlungen in allen Kantonen gleichermaßen geeignet.

Die Empfehlungen fokussieren auf diejenigen Instrumente der USR III, bei denen die Kantone entscheiden können, ob und wie sie diese umsetzen wollen. Grundsätzlich zielen die Empfehlungen darauf ab, die Erträge der Unternehmenssteuern bei den betroffenen Städten und Gemeinden möglichst zu erhalten. Falls dies nicht gelingt, müssten Leistungen überprüft oder die Steuern für natürliche Personen erhöht werden.

Allgemein ist zu beachten, dass die Auswirkungen von einzelnen steuerpolitischen Massnahmen nur schwer voraussehbar sind. Steuerpolitische Massnahmen können dynamische Effekte in beide Richtungen haben. Deshalb wird empfohlen, eine Mischung von Instrumenten zu wählen, deren Effekte abschätzbar bleiben.

## 5. Empfehlungen zur Patentbox (Art. 8a, 14 Abs. 3 und 24a StHG)

Den Kantonen ist freigestellt, mit einer Patentbox Gewinne aus Patenten und vergleichbaren Rechten reduziert (mit einer maximalen Ermässigung von 90%) zu besteuern (sog. Output-Förderung). Die Auswirkungen auf den Steuerertrag dieses Instruments werden massgeblich von den Ausführungsbestimmungen abhängen, die der Bundesrat festlegen wird. Dabei kommt der Definition der mit Patenten vergleichbaren Rechten grosse Bedeutung zu. Art. 24a Abs. 4 StHG gibt dem Bundesrat die Möglichkeit, auch nicht patentgeschützte Erfindungen von kleinen und mittleren Unternehmen sowie Software als vergleichbare Rechte zu definieren. Auch wenn die Ausgestaltung der Patentbox BEPS-konform ist, kann die Attraktivität einer solchen Besteuerung für Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne aufgrund der CFC-Regeln beschränkt sein, nämlich dann, wenn die Besteuerung der Patentbox tiefer ist als die ausländischen CFC-Regeln zulassen.

Der von der OECD vorgegebene und in Art. 24a StHG vorgesehene modifizierte Nexus-Ansatz begrenzt die für die Patentbox qualifizierenden Erträge auf solche, welche auf die Forschung und

Entwicklung der betroffenen Gesellschaft zurückzuführen sind. Damit kann die praktische Anwendung der Patentbox insbesondere in international tätigen Konzernen eine erhebliche Komplexität annehmen, da einzelne Entwicklungsschritte häufig in unterschiedlichen Konzerngesellschaften und Ländern anfallen. Der Steuervorteil der Patentbox kommt damit faktisch nur für in der Schweiz entwickelte Patente (und vergleichbare Rechte) zum Tragen. Die international tätigen Schweizer Konzerne entwickeln aber häufig im Ausland und entwickeln neben Patenten auch andere Immaterialgüter. Sie profitieren deshalb nur sehr beschränkt von der Patentbox.

Kommt hinzu, dass die Patentbox nur für einen allenfalls geringen Teil der Statusgesellschaften als Ersatz dienen kann – dies vor allem im Bereich Pharma und Chemie sowie im Maschinen- und Anlagenbau.

### Empfehlungen

- Die bundesgesetzlichen Vorgaben erlauben eine spezifische Ausgestaltung der Patentbox. Je nach Ausgangslage und Unternehmensstruktur kann die Ermässigung auch auf weniger als 90% angesetzt werden (vgl. Art. 24a StH G). Die maximale Ermässigung kann in Kantonen sinnvoll sein, welche auf ihrem Hoheitsgebiet eine bedeutende Forschungstätigkeit verzeichnen, um eine Abwanderung der entsprechenden Unternehmen zu vermeiden. Auch in Kantonen, welche keine oder nur sehr geringe Forschungsaktivitäten aufweisen, kann die maximale Entlastung sinnvoll sein, um attraktiv für neu zuziehende Unternehmen zu werden.
- Es sollte allerdings geprüft werden, wie viele der im Kanton ansässigen Unternehmen von der Patentbox profitieren könnten und ob diese bereits heute einen kantonalen Steuerstatus beanspruchen. Wenn dies der Fall ist, dürfte die Gewährung der maximalen Entlastung nur geringe Mitnahmeeffekte verursachen. Kommen aber Unternehmen für die Patentbox-Besteuerung in Frage, welche heute ordentlich besteuert werden, erhöhen sich die Mitnahmeeffekte. Diesfalls wäre es allenfalls sinnvoll, die Entlastung bei der Patentbox zu reduzieren.
- Wenn die Patentbox sehr weit gefasst ist und auch Software und weitere «vergleichbare Rechte» beinhaltet, sind die steuerlichen Auswirkungen nur schwer absehbar. Auch im kantonalen Gesetz ist darauf zu achten, dass die Definition der «vergleichbaren Rechte» überschau- und berechenbar bleibt. Ein besonderes Augenmerk sollte darauf gelegt werden, dass die in Art. 24a Abs. 4 StHG erwähnten, nicht patentgeschützten Erfindungen von KMU sowie Software nicht zu weit gefasst werden. Die entsprechende Verordnung des Bundesrats liegt zwar noch nicht vor, aber die kantonale Gesetzgebung könnte dort allenfalls weitere Einschränkungen vorsehen – dies hängt aber von der Formulierung der bundesrätlichen Verordnung ab, da Art. 24a Abs. 4 StHG die Kompetenz zur Definition dem Bundesrat überlässt.
- Die Auswirkungen der Einführung der Patentbox können allenfalls anhand vorhandener Daten (Anzahl Statusgesellschaften im Steuerhoheitsgebiet, Aktivitäten dieser Gesellschaften) abgeschätzt werden. Sofern die Daten verfügbar sind, empfiehlt sich zu analysieren, wie viele der ansässigen Unternehmen eine Patentbox-Besteuerung in Anspruch nehmen können und den Umfang der Ermässigung darauf abzustimmen.



## 6. Empfehlungen zur Inputförderung von Forschung und Entwicklung (Art. 10a und 25a StHG)

Die Kantone können die Kosten für Forschung und Entwicklung (F&E) bis zu 150 % als Geschäftsaufwand anrechnen (sog. Input-Förderung). Damit werden die Aufwände, die über die eigentlichen Kosten hinausgehen, eigentlich subventioniert; allerdings ist diese Praxis international stark verbreitet. Es ist aber nur Forschungs- und Entwicklungsaufwand abziehbar, der im Inland entstanden ist. Die Input-Förderung ist international nicht umstritten.

Art. 25a StHG sieht keine Definition von privilegierten F&E-Aufwendungen vor. Auch hier wird die Kompetenz zur Definition dem Bundesrat erteilt. Soweit ersichtlich bestehen auch in anderen Ländern, welche Input-Förderung bereits betreiben, keine griffigen Definitionen. Die Kantone haben damit – abhängig von der Formulierung in der bundesrätlichen Verordnung zum StHG – einen allenfalls erheblichen Spielraum bezüglich der privilegierten Aufwendungen. Da die Einführung dieses erhöhten Abzuges den Kantonen freigestellt ist, sollte aber mindestens eine weniger weit gehende Definition als diejenige gemäss bundesrätlicher Verordnung zulässig sein.

Wiederum gilt aber, dass internationale Konzerne mit Tochtergesellschaften in der Schweiz die massgeblichen CFC-Regeln zu beachten haben werden.

### Empfehlungen

- Die Auswirkungen der Inputförderung von Forschung und Entwicklung auf das Steuersubstrat ist schwer abzuschätzen und hängt insbesondere davon ab, wie stark die Förderung ausfällt und welche dynamischen Effekte dieses Instrument hat.
- Das Instrument lohnt sich, wenn es durch dessen Umsetzung gelingt, forschende Unternehmen in der Schweiz anzusiedeln oder zu behalten. Aus Sicht des Steueraufkommens ist den Einnahmefällen die Ansiedlung gut bezahlter Arbeitnehmer in der Schweiz gegenüberzustellen. Allerdings müssen dafür auch die übrigen Rahmenbedingungen für forschungsintensive Unternehmen stimmen.  
Aufgrund der im internationalen Vergleich teilweise eher tiefen Besteuerung von natürlichen Personen in der Schweiz sowie der hohen Lebensqualität und der guten Infrastruktur könnte die Input-Förderung ein geeignetes Instrument zur Stärkung des Standortes Schweiz sein.
- Vor diesem Hintergrund kommt der Definition der privilegierten F&E-Aufwendungen eine entscheidende Bedeutung zu.
- Allerdings ist auch hier zu prüfen, wie viele der bereits im Kanton ansässigen Unternehmen von diesem Instrument profitieren würden. Nur so können die Mitnahmeeffekte geschätzt und gegebenenfalls limitiert werden.

## 7. Empfehlungen zur zinsbereinigten Gewinnsteuer (Art. 59 Abs. 1 Bst. f und Abs. 1<sup>bis-1<sup>sexies</sup></sup> DBG, Art. 25 Abs. 1 Bst. f und Abs. 1<sup>ter-1<sup>septies</sup></sup> StHG)

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer war das umstrittenste Element der USR III. Auch international ist dieses Instrument nicht unumstritten, so dass die Nachhaltigkeit dieser Massnahme fragwürdig ist. Nach der Referendumsvorlage sollen Unternehmen künftig kalkulatorische Zinsen auf ihrem «überschüssigen» Eigenkapital (sog. Sicherheitseigenkapital) abziehen können. Während dies sicher für die Bundessteuer gilt, können die Kantone dieses Instrument nur einführen, wenn sie gleichzeitig die Dividenden aus Beteiligungen von mehr als 10 % zu mindestens 60 % besteuern.

Das Sicherheitseigenkapital ist jener Teil des in der Schweiz steuerbaren Eigenkapitals, der das für die Geschäftstätigkeit benötigte Eigenkapital übersteigt. Das für die Geschäftstätigkeit benötigte Eigenkapital wird nach festgelegten Prozentsätzen pro Aktivenkategorie ermittelt. Das benötigte Eigenkapital wird auf der Grundlage des Durchschnittswertes der Aktiven berechnet. Massgebend für die Ermittlung des Durchschnittswertes sind dabei die Gewinnsteuerwerte (Buchwerte) der Aktiven, nicht etwa deren Verkehrswerte.

Der auf dem Durchschnittswert des Sicherheitseigenkapitals anwendbare und vom steuerbaren Gewinn in Abzug zu bringende kalkulatorische Zins bemisst sich nach der Rendite von zehnjährigen Bundesobligationen. Der Zinssatz für zehnjährige Bundesobligationen liegt seit über einem Jahr im negativen Bereich. Eine Zinsunter- oder -obergrenze ist weder aus dem StHG noch aus dem DBG ersichtlich.

Der Effekt der zinsbereinigten Gewinnsteuer hängt stark vom Zinsumfeld ab, wie folgende Beispiele zeigen:

Ein Handelsunternehmen dürfte im Durchschnitt rund 20 % Eigenkapital benötigen. Ist es vollständig eigenfinanziert, beträgt damit das Sicherheitseigenkapital 80 %. Auf diesem kann der kalkulatorische Zins in Abzug gebracht werden. Bei einer Bilanzsumme von 100 wirkt die zinsbereinigte Gewinnsteuer auf einem Betrag von 80. Bei einer angenommenen Gesamtkapitalrendite von 12 % beträgt der Gewinn 12. Ohne zinsbereinigte Gewinnsteuer beträgt die Steuerbelastung 2.4 ( $12 \cdot 20\%$ , bei einem angenommenen Gesamtsteuersatz von 20 %).

- Bei einem kalkulatorischen Zinssatz von 2 % beträgt der abzugsfähige kalkulatorische Zins 1.6 ( $2\% \cdot 80$ ), was – bei einem wiederum angenommenen Gesamtsteuersatz von 20 % – zu einer Steuerbelastung von 2.08 ( $(12 - 1.6) \cdot 20\%$ ) führt.
- Bei einem kalkulatorischen Zinssatz von 1 % führt die zinsbereinigte Gewinnsteuer zu einer Steuerbelastung von 2.24 ( $(12 - 0.8) \cdot 20\%$ ).

Ein Produktionsunternehmen benötigt in der Regel ein höheres Eigenkapital. Für Zwecke dieses Merkblattes wird von 40 % ausgegangen. Unter ansonsten gleich bleibenden Voraussetzungen

wie im vorstehenden Beispiel beträgt die Steuerzahllast des Produktionsunternehmens 2.4 (ohne zinsbereinigte Gewinnsteuer), 2.16 (bei kalkulatorischem Zinssatz von 2%) bzw. 2.28 (bei kalkulatorischem Zinssatz von 1%).

Diese Beispiele zeigen, dass die zinsbereinigte Gewinnsteuer im momentanen Zinsumfeld eher geringe Auswirkungen auf das Steueraufkommen haben dürfte. Die Koppelung an die Anhebung der Teilbesteuerung von Dividenden auf 60% betrifft dagegen die Einkommenssteuer natürlicher Personen. Letztere sind tendenziell weniger mobil, was die Verlagerung der steuerlichen Ansässigkeit angeht. Abhängig von den Verhältnissen im Kanton kann daher die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer mit gleichzeitiger Anhebung der Teilbesteuerung auf Dividenden auf 60% zumindest kurzfristig zu einer Steigerung des Steueraufkommens führen.

### Empfehlungen

- Die zinsbereinigte Gewinnsteuer soll unter anderem ermöglichen, bisher privilegiert besteuerte (konzerninterne) Finanzierungsaktivitäten in der Schweiz zu halten. In Kantonen, in denen kaum derartige Unternehmen ansässig sind, dürfte die Einführung dieses Instruments zu Mitnahmeeffekten führen. Mit dem derzeit tiefen Zinsniveau dürften die Mitnahmeeffekte aber im Moment eher gering ausfallen. Dies kann sich bei steigenden Zinsen ändern. Die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer auf kantonaler Ebene kann einem Kanton helfen, dass er als steuerlich attraktiv wahrgenommen wird.
- Es ist zu prüfen, ob eine dazu notwendige Anhebung der Teilbesteuerungsquote auf Dividenden politisch durchführbar ist.
- Die Auswirkungen der zinsbereinigten Gewinnsteuer sind in hohem Ausmass vom Zinsniveau abhängig. Allenfalls könnte für den Fall von steigenden Zinsen eine Plafonierung bei der Bestimmung des kalkulatorischen Zinssatzes vorgesehen werden. Da die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer für die Kantone fakultativ ist, sollte eine Plafonierung des Zinssatzes in der kantonalen Gesetzgebung zulässig sein.
- Der absolute Effekt der zinsbereinigten Gewinnsteuer hängt aber auch vom effektiven Gewinnsteuersatz ab – je geringer dieser ist, desto geringer ist auch der Effekt der zinsbereinigten Gewinnsteuer. Die vorgesehenen Gewinnsteuersatzsenkungen beeinträchtigen somit das Instrument. Eine Kombination von zinsbereinigter Gewinnsteuer und tiefen Gewinnsteuersätzen trägt nur bedingt zur steuerlichen Attraktivität bei.

## 8. Empfehlungen zu den Ausgleichsmassnahmen (Art. 196 Abs. 1 DBG)

Der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer wird von 17% auf 21,2% erhöht – eine Massnahme, die der Städteverband stets unterstützt hat. Der Bund gleicht mit diesen rund 1,1 Mia. Franken einen Teil der erwarteten Steuerausfälle von Kantonen und Gemeinden aus. In der Botschaft sieht der Bundesrat diese Ausgleichsmassnahmen für Kantone und Gemeinden vor, will aber die Abgeltung der Städte und Gemeinden den Kantonen überlassen. Eine gesetzliche Bestimmung, welche die Kantone dazu angehalten hätte, die Auswirkungen der USR III auf die Gemeinden zu berücksichtigen, fand im Parlament letztlich keine Mehrheit. Dennoch wurde verschiedentlich daran erinnert, dass die Städte und Gemeinden bei den Ausgleichsmassnahmen einbezogen werden müssen:

- Bundesrat Ueli Maurer im Ständerat, 30. Mai 2016: «Ich erachte es als Selbstverständlichkeit, dass die Kantone mit ihren Gemeinden verhandeln.»
- Bundesrat Ueli Maurer im Nationalrat, 16. März 2016: «Die Kantone sind ja im Gespräch, und wir gehen davon aus, dass die Regelung dieser Frage in den Kantonsparlamenten und Kantonsregierungen erfolgen wird und auch erfolgen muss.»
- Ständerat Pirmin Bischoff im Ständerat, 14. Dezember 2015: «Uns allen ist aber klar, dass die Gemeinden unter dem Strich ebenso entlastet werden müssen, weil sie in der Summe zum Teil noch stärker belastet sind als die Kantone.»
- Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf im Ständerat, 14. Dezember 2015: «Wir gehen alle davon aus, und es muss auch so sein, dass die Kantone bei der Umsetzung die Anliegen der Städte und der Gemeinden berücksichtigen. Es ist dann auch festgehalten in Artikel 50 der Bundesverfassung, dass die Gemeindeautonomie nach Massgabe des kantonalen Rechts gewährleistet ist.»
- Medienmitteilung der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren FDK vom 17. Juni 2016: «Der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer von 21,2% wahrt das finanzielle Gleichgewicht zwischen Bund und Kantonen und erhöht den finanziellen Spielraum der Kantone namentlich zugunsten ihrer Gemeinden.»

### Empfehlungen

- Bei der kantonalen Umsetzung der USR III sind die betroffenen Städte und Gemeinden an den Kompensationszahlungen des Bundes zu beteiligen. In den Debatten in National- und Ständerat wurde wiederholt darauf hingewiesen, dass Auswirkungen der USR III auf die kommunale Ebene ebenfalls berücksichtigt werden müssen. Da tut es nichts zur Sache, wenn dies nicht explizit im Gesetz vermerkt ist.
- Das Parlament hat den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer auf 21,2% angehoben und damit den finanziellen Spielraum der Kantone erhöht – insbesondere auch für die Kompensation ihrer Gemeinden. Dies hielt die FDK in ihrer Medienmitteilung vom 17. Juni 2016 ausdrücklich fest.
- Dabei sind jene Gemeinden besonders zu entlasten, die von hohen Ausfällen bei der Unternehmenssteuer betroffen sind. Die Entlastung kann über den innerkantonalen Finanzausgleich oder andere Ausgleichsmassnahmen (bspw. Übernahme von bisher kommunalen Leistungen durch den Kanton) erfolgen.
- Insgesamt sollen die Ausgleichsmassnahmen des Bundes den Gemeinden im Verhältnis zu ihrem Steueranteil zu Gute kommen.

## 9. Empfehlungen zur Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze

Die oben dargestellte Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer soll den Kantonen ermöglichen, die kantonalen Gewinnsteuersätze in haushaltspolitisch vertretbarer Art und Weise zu senken. Es kann davon ausgegangen werden, dass ein national wie international wettbewerbsfähiger Gesamtsteuersatz (inkl. direkte Bundessteuer, auf Gewinn vor Steuern) künftig deutlich unter 20 % liegen wird. Einige Kantone haben bereits Zielsteuersätze (inkl. direkte Bundessteuer) von 12–14 % angekündigt bzw. umgesetzt.

### Empfehlungen

- Die Festlegung des kantonalen Gewinnsteuersatzes hat die Bedürfnisse der kommunalen Haushalte zu berücksichtigen. Eine durch die Senkung des kantonalen Gewinnsteuersatzes bedingte überproportionale Erhöhung des Steuerfusses einer bestimmten Gemeinde kann zu Abwanderung führen. Dies gilt umso mehr in Gemeinden, welche für juristische wie natürliche Personen denselben Steuerfuss anwenden (müssen).
- Die Auswirkungen der Senkung des kantonalen Gewinnsteuersatzes und damit einhergehender Anpassungen der kommunalen Steuerfüsse auf den innerkantonalen Finanz- und Lastenausgleich sind zu prüfen. Den Gemeinden mit einem hohen Anteil an Unternehmenssteuern wird empfohlen, sich für eine Kompensation ihrer Steuerausfälle über innerkantonale Finanz- und Lastenausgleichsmechanismen einzusetzen. Wo noch kein Finanz- und Lastenausgleich besteht, sollte die Einführung gefordert werden.
- In Kantonen, welche einen Einheitssteuerfuss für juristische Personen anwenden, sollte dieser aufgehoben werden und die Festlegung des Steuerfusses für juristische Personen in die Kompetenz der Gemeinden fallen. Nur so können Gemeinden auf reformbedingte Steuerausfälle bei den juristischen Personen angemessen reagieren. Ebenso sollten die Gemeinden die Möglichkeit haben, für juristische Personen andere Steuerfüsse als für natürliche Personen anzuwenden.
- Bei der Senkung des kantonalen Gewinnsteuersatzes und der Festlegung des kommunalen Steuerfusses sind die Wirkungen der wichtigsten ausländischen CFC-Regeln im Auge zu behalten. So sollte insbesondere darauf geachtet werden, dass eine Senkung der Gewinnsteuersätze unter 15 % die Anwendbarkeit der meisten CFC-Regeln mit sich bringt. Kann sich die ausländisch beherrschte schweizerische Tochtergesellschaft nicht durch eine Gegenaufnahme von der Anwendbarkeit der CFC-Regeln befreien, erweist sich die Gewinnsteuersatzsenkung für diese Gesellschaften als kontraproduktiv. Aufgrund der Verschiedenartigkeit der CFC-Regeln und deren fortwährender Verschärfung lassen sich keine allgemeingültigen Aussagen dazu machen, wie deren Anwendbarkeit vermieden werden kann. Angefügt sei bloss noch, dass nicht mehr nur – wie ursprünglich vorgesehen – bloss sog. passive Einkünfte (Zinsen, Dividenden, Lizenzen, Versicherungseinkünfte etc.) darunter fallen, sondern vermehrt auch Erträge aus aktiver Geschäftstätigkeit. Mit diesen CFC-Regeln wird das Ziel zahlreicher Staaten erreicht, den Steuerwettbewerb für Unternehmen innerhalb einer relativ geringfügigen Bandbreite zu limitieren.

## 10. Übergangsregelung beim Statuswechsel

Im Rahmen der USR III werden kantonale Steuerprivilegien abgeschafft. Bei einem Wegfall des Steuerprivilegs (Statuswechsel) stellt sich die Frage, wie stille Reserven steuerlich behandelt werden, die unter dem kantonalen Steuerstatus entstanden sind. Unter geltendem Recht bestanden je nach Kanton zwei unterschiedliche Modelle, wie diese stillen Reserven besteuert wurden.

**Modell 1:** Hier werden im Zeitpunkt des Statuswechsels die stillen Reserven in der Steuerbilanz aufgedeckt und (je nach kantonalen Praxis zum privilegierten Steuersatz oder auch gar nicht) besteuert. Über die Folgejahre können diese stillen Reserven – wiederum nur in der Steuerbilanz – abgeschrieben werden und reduzieren so den ordentlich steuerbaren Gewinn der Gesellschaft.

**Modell 2:** Hier werden die im Zeitpunkt des Statuswechsels vorhandenen stillen Reserven festgestellt, ohne dass eine Besteuerung erfolgt. Bei einer späteren Realisierung dieser stillen Reserven werden sie nicht (oder nur teilweise) besteuert.

Die USR III sieht für die steuerliche Behandlung von stillen Reserven bei einem Statuswechsel eine einheitliche Regelung vor. Diese folgt grundsätzlich dem obgenannten Modell 2: Stille Reserven im Zeitpunkt des Statuswechsels sollen mittels Verfügung durch die Veranlagungsbehörde festgestellt werden. Die stillen Reserven umfassen dabei auch den selbst geschaffenen Mehrwert (originärer Goodwill). Soweit die festgestellten stillen Reserven innert fünf Jahren nach dem Statuswechsel realisiert werden, sollen sie einer gesonderten, tieferen Besteuerung unterliegen. Die Höhe des während fünf Jahren geltenden Sondersteuersatzes soll jeder Kanton selber bestimmen können. Die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform III scheint den Kantonen kein Wahlrecht zu lassen, ob Modell 1 weiterhin zulässig erklärt werden kann. Die Kantone sollten daher prüfen, ob Modell 1 vor Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform mit ihrer aktuellen Gesetzgebung und Verwaltungspraxis vereinbar ist bzw. wenn nein, ob Modell 1 noch in der kantonalen Verwaltungspraxis abgebildet werden soll.

Der zentrale Unterschied der beiden Modelle ist folgender: Realisiert ein Unternehmen stille Reserven, welche vor dem Statuswechsel entstanden sind, in den Jahren 1–5 nach dem Statuswechsel, hat es im Modell 1 den Abschreibungsbetrag der Jahre 1–5 (zzgl. weiterer Wertsteigerungen) zum ordentlichen Steuersatz zu versteuern. Im Modell 2 dagegen wird ein kantonal festzulegender Sondersteuersatz angewendet. Realisiert ein Unternehmen dagegen stille Reserven, welche vor dem Statuswechsel entstanden sind, nach Ablauf von fünf Jahren seit dem Statuswechsel, ergibt sich folgende Situation: Nach dem Modell 1 hat das Unternehmen wiederum nur den Abschreibungsbetrag (zzgl. weiterer Wertsteigerungen seit dem Statuswechsel) ordentlich zu versteuern. Gemäss Modell 2 dagegen findet auf dem gesamten Realisationsbetrag der ordentliche Steuersatz Anwendung, da der Sondersteuersatz nur während fünf Jahren gilt. Welches Modell daher aus Sicht der Unternehmen attraktiver ist, hängt vom Einzelfall ab.

Der Eintritt in die Steuerpflicht mit Aktivierung der stillen Reserven inklusive Goodwill (Modell 1) führt faktisch zu einer Verlängerung des Steuerstatus, indem der nunmehr zur Anwendung gelangende ordentliche (höhere) Steuersatz mit einer Abschreibung kompensiert wird. Mehreinnahmen sind somit frühestens nach Ablauf der Abschreibungsperiode zu erwarten, falls die Unternehmen überhaupt in der Schweiz ansässig bleiben. Andererseits reduziert Modell 1 den Druck auf die Kantone, den Gewinnsteuersatz in einem Schritt stark zu reduzieren, weil vom Statuswechsel betroffene Unternehmen ihre Gewinnsteuerlast über die Abschreibung der stillen Reserven reduzieren können.

## 11. Schlussbemerkung

Das Eidgenössische Finanzdepartement hat eine synoptische Darstellung der finanziellen Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform III, statische und dynamische Effekte, zusammengestellt (vom 6. Juli 2016, abrufbar unter: <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/themen/steuern/steuern-national/reform-der-unternehmensbesteuerung--usr-iii-.html>). Ausgangspunkt bildet die Tatsache, dass die Statusgesellschaften an Bund, Kantone und Gemeinden über CHF 5 Mia. an Steuern abliefern, dazu kommen die Steuern auf den von den Arbeitnehmern, Verwaltungsräten, Revisionsgesellschaften, Beratern etc. erwirtschafteten Einkünften. Dabei ist ungewiss, wie viele dieser Gesellschaften mit den geplanten, vorgenannten Massnahmen in der Schweiz gehalten werden können. Es ist offensichtlich, dass dies schwierig zu bewerkstelligen sein wird, weil nicht für alle Aktivitäten der Statusgesellschaften eine Alternative geboten wird. Tendenziell ist daher mit sinkenden Gewinnsteuereinnahmen zu rechnen, vor allem in jenen Kantonen und Städten, für welche die Patentbox den bestehenden Statusgesellschaften keinen Ersatz bieten wird.

Die synoptische Darstellung versucht, statische und dynamische Effekte abzubilden, wobei die dynamischen Effekte nicht quantifiziert werden. Zu beachten ist nun aber, dass auch die dynamischen Effekte ausschliesslich auf die vorgenannten Massnahmen der USR III fokussieren. Die internationalen Entwicklungen, insbesondere die von der OECD vorgeschlagenen 15 BEPS-Programmpunkte, die von der EU forcierten CFC-Vorschriften sowie die damit verbundene und bezweckte Beschränkung des internationalen Steuerwettbewerbs im Bereich der Gewinnsteuern, werden ausgeblendet. Im Ergebnis können die internationalen Bestrebungen dazu führen, dass die Gewinnsteuersatzsenkungen, vor allem, aber nicht nur, bei ausländisch beherrschten Unternehmen ohne genügend Substanz in der Schweiz zu weiteren Nachteilen und damit zu Abwanderungen führen werden. Weitere Anpassungen im System der Unternehmensbesteuerung sind daher nicht ausgeschlossen.

