

Analyse

Die Unternehmenssteuerreform III aus entwicklungspolitischer Sicht

Dominik Gross

Bern, 8. Dezember 2016

Zusammenfassung

Im Juni 2016 haben die eidgenössischen Räte die Vorlage zur Unternehmenssteuerreform III (USR III) verabschiedet. Eigentlich sollte die Vorlage die Schweizer Steuerpolitik den neuen internationalen Standards von OECD, EU und G20 anpassen und die Steueroase Schweiz für Konzerne austrocknen. Sie zielt nun aber weit an dieser ursprünglichen Intention vorbei. Eine starke bürgerliche Mehrheit des Parlaments hat die Reformvorlage genutzt, um alte Sondersteuerregime durch neue zu ersetzen und den Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen weiter anzuheizen. Mit dramatischen Konsequenzen: Damit die neuen Privilegien OECD-konform sind, müssen sie auch für einheimische Unternehmen gelten. Befürchtet werden deshalb Steuerausfälle von mindestens 1,5 Milliarden Franken pro Jahr beim Bund und weiteren Milliarden bei den Kantonen. Für gewisse Firmen könnte ein effektiver kantonaler Gewinnsteuersatz von nur noch 3% und darunter gelten. Bestehende Steuerprivilegien für multinationale Konzerne werden mit der USR III zudem nicht abgeschafft, sondern durch neue ersetzt. Die Konzerne haben damit weiterhin einen starken Anreiz, Gewinne aus Entwicklungsländern unversteuert in die Schweiz zu verlagern – mit verheerenden Konsequenzen für die Gemeinwesen im globalen Süden. Die massiven Steuerausfälle, die die USR III verursacht, sind im Stabilisierungsprogramm 2017-2019 des Bundes bereits berücksichtigt und können in kommenden Sparpaketen zu weiteren Budgetkürzungen in der Schweizer Entwicklungszusammenarbeit führen.

Gegen dieses Paket hat ein breites Bündnis aus links-grünen Parteien und Gewerkschaften mit über 57'000 gültigen Unterschriften am 6. Oktober das Referendum eingereicht. Am 12. Februar 2017 wird über die Vorlage abgestimmt. Bei einer Ablehnung der jetzigen Vorlage durch die Stimmberechtigten müsste der Bundesrat zügig einen neuen, mehrheitsfähigeren Reformentwurf präsentieren, da die OECD von der Schweiz die definitive Abschaffung der bestehenden Steuerprivilegien für Holding-, Domicil- und gemischte Gesellschaften bis spätestens 2020 verlangt.

1. Ausgangslage

Nach dem Ausbruch der globalen Finanz- und Schuldenkrise 2007/2008 waren die allermeisten Industrie- und Schwellenländer mit stark einbrechenden Steuereinnahmen konfrontiert. Im Rahmen der G-20 stiessen sie deshalb weitreichende Reformen im Steuerbereich an. Der Steuervermeidung von global tätigen Unternehmen und der Abwanderung von unbesteuerter privatem Kapital in Steueroasen sollte ein Riegel geschoben werden. 2012 beauftragte die G-20 die OECD mit der Ausarbeitung einer multilateralen Reformagenda zur Bekämpfung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverschiebungen durch multinationale Unternehmen (Base Erosion and Profit Shifting – kurz: BEPS). Daneben kündigte die EU eine «schwarze Liste» und die Aufkündigung von Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten an, deren Steuerregimes sie als schädlich betrachtete.

Unter dem wachsenden Druck der OECD, und um den mehrjährigen Steuerstreit mit den USA und der EU beizulegen, bestätigte der Bundesrat am 14. Oktober 2014 in einer gemeinsamen Verständigung (dem «[Joint Statement](#)») mit den 28 EU-Staaten seine Absicht, im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (USR III) die von der EU als schädlich taxierten Sondersteuerregeln in der Schweiz abzuschaffen. Im Juni 2016 haben die eidgenössischen Räte die Vorlage verabschiedet. Sie geht nun aber weit über ihre ursprüngliche Intention hinaus, die Schweizer Unternehmenssteuerregeln an die Erwartungen der EU und die neuen OECD-Standards anzupassen. Eine starke bürgerliche Mehrheit des Parlamentes hat die Reformvorlage vielmehr genutzt, um alte Sondersteuerregime durch neue zu ersetzen und den Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen weiter anzukurbeln. Mit dramatischen Konsequenzen: Beim Bund ist mit Steuerausfällen von mindestens 1,5 Milliarden Franken pro Jahr zu rechnen, bei den [Kantonen](#) kommen nochmals mindestens 1,5 Milliarden jährlich dazu. In einzelnen Kantonen sind trotz Beschränkung aller kumulierten Steuerabzüge auf achtzig Prozent des nominalen Steuersatzes effektive Gewinnsatz von nur noch 3% und sogar darunter möglich. Gegen dieses Paket hat ein breites Bündnis aus rot-grünen Parteien und Gewerkschaften am 6. Oktober das Referendum mit über 57'000 gültigen Unterschriften eingereicht. Abgestimmt wird über die Vorlage nun am 12. Februar 2017.

Für eine entwicklungspolitische Beurteilung der USR III sind drei Fragen entscheidend: Sind erstens die Folgekosten der geplanten Reform im Bundesbudget mitverantwortlich für den Spardruck bei der Entwicklungszusammenarbeit, und werden sie diesen sogar noch erhöhen? Zweitens: Bieten die im Rahmen der USR III vorgesehenen neuen Sondersteuerregime (Patentboxen, zinsbereinigte Gewinnsteuer, Inputförderung und Kapitalsteuerermässigung auf konzerninternen Darlehen) multinationalen Konzernen neue Möglichkeiten der Profitverlagerung aus Entwicklungsländern in die Schweiz? Und drittens ist zu fragen, welche steuer- und finanzpolitischen Auswirkungen ein erfolgreiches Referendum gegen das Reformpaket hätte.

2. Was bezweckt die USR III?

Ursprünglich stand die Abschaffung der privilegierten Besteuerung von sogenannten Statusgesellschaften bei Bund und Kantonen im Fokus der USR III. Bei den Statusgesellschaften handelt sich erstens um kantonal steuerbefreite Holdings, die in der Schweiz keine oder nur eine geringfügige Geschäftstätigkeit ausüben, aber Beteiligungen an anderen Gesellschaften im In- oder Ausland halten, welche den Grossteil der Erträge dieser Firmen erwirtschaften. Zweitens geht es um ebenfalls kantonal steuerbegünstigte Domicilgesellschaften («Briefkastenfirmen») und gemischte Gesellschaften¹, die in der Schweiz keine bzw. nur eine geringfügige Geschäftstätigkeit aufweisen, jedoch konzerninterne Verwaltungsaufgaben ausüben. Nach Angaben der [NZZ](#) bewirken die bisherigen Steuerprivilegien für solche Gesellschaften, dass ihre Gewinnsteuerbelastung in der Schweiz oft nur bei 7% oder sogar noch tiefer liegt. Sie sind mit den EU-Standards gegen die Steuervermeidung und vor allem mit den neuen Regeln

¹ Bei gemischten Gesellschaften müssen 80% des Einkommens aus ausländischen Quellen stammen.

der OECD jedoch nicht mehr vereinbar, weil ausländische Erträge dadurch tiefer besteuert werden als einheimische. Ihr Hauptzweck besteht darin, ausländische Unternehmen und Gewinne ins Land zu locken, ohne bei einheimischen Unternehmenserträgen auf Steuereinnahmen verzichten zu müssen.²

Gemäss Bundesrat gibt es zurzeit 24'000 Unternehmen in der Schweiz, die privilegiert besteuert werden.³ Der [Botschaft](#) zur USR III zufolge sollen sie rund 135'000 bis 175'000 Menschen beschäftigen. Das entspricht einem Anteil von nur gerade 3,2% aller Beschäftigten in der Schweiz. Allerdings kommen noch Arbeitsplätze hinzu, die in vor- und nachgelagerten Tätigkeitsbereichen indirekt von den Aktivitäten solcher Statusgesellschaften profitieren. Ausserdem sind diese Firmen für rund die Hälfte der Gewinnsteuereinnahmen des Bundes (und rund 20% der Gewinnsteuern der Kantone und Gemeinden) verantwortlich. Um ihnen eine Alternative zu den bisherigen Privilegien zu bieten, wollen Bundesrat und Parlament sogenannte Patentboxen einführen. Gemeint ist, dass zukünftig Einnahmen von Unternehmen im Bereich der Immaterialgüterrechte steuerlich begünstigt werden sollen. Damit soll die mögliche Abwanderung hochmobiler Firmen nach der Abschaffung der bisherigen Steuerprivilegien eingedämmt werden. Zudem sollen die Kantone durch eine sogenannte Inputförderung den Unternehmen neu die Möglichkeit geben können, Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (F&E) zu bis zu 150% von der Steuerrechnung abzuziehen.⁴ Letztlich ist also vorgesehen, dass sowohl die Erträge aus Patenten als auch die dafür notwendigen F&E-Investitionen steuerlich privilegiert werden.

Mit den internationalen Standards der Unternehmensbesteuerung sind die vorgeschlagenen Massnahmen deshalb vereinbar, weil sie auch für Unternehmen ohne Auslandstätigkeiten gelten sollen. Sie bewirken also keine privilegierte Besteuerung von Auslandsgewinnen, sondern kommen im Prinzip auch bisher normalbesteuerten einheimischen Unternehmen zugute. Damit bescheren sie den betroffenen Kantonen aber neue Steuerausfälle.

Trotzdem dürften Patentboxen, die zinsbereinigte Gewinnsteuer, Steuerabzüge für F&E-Ausgaben und bei der Kapitalsteuer nicht genügen, um eine Abwanderung hochmobiler Firmen ganz zu verhindern. Ihre Hauptnutznießer sind nämlich die forschungsintensiven, meist in Basel angesiedelten Pharmakonzerne. Für weniger forschungsintensive Unternehmen, insbesondere solche im Rohstoffhandel, bringen sie hingegen keinen wirklichen Ersatz für die bisherigen Steuerprivilegien. Verschiedene Kantone haben deshalb angekündigt, dass sie zusätzlich zur Einführung von Patentboxen auch die allgemeinen Gewinnsteuersätze massiv absenken wollen. Weil damit auch der Steueraufwand für bisher normalbesteuerte Unternehmen sinkt, werden sich hier auf kantonaler Ebene in vielen Fällen nochmals weitere Steuereinsparungen ergeben.

Als letzte wichtige Massnahme der USR III soll der Anteil der direkten Bundessteuer, der an die Kantone geht, von aktuell 17% auf neu 21,2% steigen. Damit wollen Bundesrat und Parlament den Kostendruck auf die von der Reform besonders betroffenen Kantone etwas lindern, da bei einer generellen Senkung der Gewinnsteuersätze durch die neuen Sondersteuerregime wie auch bei einer Abwanderung von Statusgesellschaften in den Kantonen weitere Steuerausfälle drohen. Die geplante Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer soll diese Ausfälle kompensieren. Allerdings ist fraglich, ob diese Massnahme nur tatsächlich notwendige kantonale Anpassungsleistungen abfedert oder ob sie Steuersenkungen der Kantone nicht unnötig begünstigt. Klar ist, dass die vorgesehene Erhöhung des

² Im Fachjargon wird eine solche steuerliche Ungleichbehandlung von ausländischen und einheimischen Gewinnen als „ring fencing“ bezeichnet und gilt als typischer Fall einer für das Ausland schädlichen Steuerpraxis.

³ Quelle: [Anhang](#) zum Bericht [„Steuerstatistische Grundlagen der Unternehmensbesteuerung für Bund, Kantone und ausgewählte Gemeinden“](#) vom 12.8.2015.

⁴ Dies wird zu weiteren Steuerausfällen bei den Kantonen und einer Verschärfung des interkantonalen Steuerwettbewerbs führen, denn der Entwurf des neuen Unternehmenssteuergesetz überlässt es den Kantonen, wie breit sie hier den Begriff der „Forschung & Entwicklung“ fassen, ob sie die Abzüge volumenbasiert oder inkrementell berechnen und wie grosszügig sie diese schliesslich gestalten. Der Ständerat begrenzte die möglichen Abzüge über die Inputförderung auf 150% der effektiven Aufwendungen.

Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer einen zusätzlichen Bundesbeitrag an die Kantone – oder anders formuliert: einen Einnahmeverlust auf Bundesebene – von ca. 1,1 Milliarden Franken pro Jahr bedeutet.

Das ursprüngliche Vorhaben des Bundesrates, rund 500 Millionen Franken der Folgekosten der USR III auf Bundesebene über die Einführung einer Kapitalgewinnsteuer im Sinne einer Gegenfinanzierung zu kompensieren, hat dieser nach der Vernehmlassung zur Reform bereits selbst fallen gelassen. Die Kosten der Reform auf Bundesebene sollen demnach nahezu ausschliesslich über Sparmassnahmen aufgefangen werden. Diese dürften letztlich auch die öffentlichen Ausgaben für die Schweizer Entwicklungszusammenarbeit (EZA) betreffen und den politischen Druck auf das EZA-Budget damit weiter erhöhen. Bei einer Ablehnung der aktuellen Vorlage wären Bundesrat und Parlament aus der Sicht von Alliance Sud gut beraten, die Einführung einer Kapitalgewinnsteuer wieder in die Vorlage aufzunehmen. Auch ein ausgewogenerer Gesetzesentwurf, der sich vor allem bei den neuen Sondersteuerregimen zurückhaltender präsentieren könnte, würde voraussichtlich immer noch erhebliche Ausfälle bei den Gewinnsteuern zur Folge haben. Die Einführung einer Kapitalgewinnsteuer könnte diese zumindest teilweise kompensieren.

3. Steuerausfälle und Budgetkürzungen in der Entwicklungszusammenarbeit

In der [Botschaft](#) zur Reform vom Juni 2015 geht der Bundesrat zudem davon aus, dass dem Bund durch den Wegfall von Statusgesellschaften und der mit ihnen verbundenen Wertschöpfung und der Nachfrage nach Arbeitskräften weitere Steuereinbussen entstehen. So könnte es Verluste bei den Gewinnsteuern geben, und durch den Wegfall der Angestellten ist mit Einbussen bei der Mehrwertsteuer (wegen des wegfallenden Konsums der Angestellten) und der Einkommenssteuer (Wegfall der versteuerbaren Einkommen der Angestellten) zu rechnen. Nach den zusätzlichen vom Parlament beschlossenen Steuererleichterungen (vor allem durch die zinsbereinigte Gewinnsteuer, siehe weiter unten) dürften die Ausfälle durch die USR III insgesamt alleine beim Bund auf über zwei Milliarden jährlich ansteigen.

Im Stabilisierungsprogramm 2017-19, das vor allem beim Entwicklungsbudget des Bundes tiefgreifende Sparmassnahmen vorsieht, sind die finanziellen Folgen der USR III bereits mit einberechnet. Für die aktuellen Ausgabenkürzungen bei der Entwicklungszusammenarbeit ist allerdings nicht in erster Linie die geplante Steuerreform verantwortlich. Diese wird nämlich erst ab 2019 budgetrelevant, während sich die bisherigen Sparmassnahmen bei den Entwicklungsausgaben auf 2017 und 2018 beziehen. Hauptgründe für den aktuellen finanziellen Engpass des Bundes und damit auch für die Kürzungen bei der Entwicklungszusammenarbeit sind die Folgen des Frankenschocks, die Mindereinnahmen, die sich durch die vorangehende USR II ergeben haben, sowie geplante Mehrausgaben in anderen Bereichen (z.B. der Armee und der Landwirtschaft).

Die geplante USR III kann jedoch dafür mitverantwortlich gemacht werden, dass der Bundesrat bereits ein zweites Stabilisierungsprogramm plant, das sich auf die Jahre 2018-2020 bezieht. Dem Vernehmen nach soll bei diesem zweiten Sparpaket einmal mehr das Entwicklungsbudget der Schweiz deutlich gekürzt werden – womit die kürzlich vom Parlament beschlossenen Rahmenkredite für die internationale Zusammenarbeit 2017-2020 reine Makulatur würden. Würde der Bund auf die USR III verzichten oder ihre Kosten über eine sinnvolle Gegenfinanzierung abfedern, könnten ihm hingegen die nötigen Mittel zur Verfügung stehen, um seine Entwicklungsausgaben angemessen zu erhöhen.

4. Steuerliche Sonderregime schaden Entwicklungsländern

In den ärmsten Entwicklungsländern belaufen sich die Steuereinnahmen im Durchschnitt auf nur gerade 15 % des Bruttoinlandprodukts (BIP). Das ist viel weniger als in den OECD-Ländern, wo sie nach OECD-Angaben rund 34 % des BIP ausmachen und nach Einschätzung des Internationalen Währungsfonds auch zu wenig, um ein funktionierendes Staatswesen zu gewährleisten. Ein wichtiger Grund für die klar

zu tiefen Steuereinnahmen der Entwicklungsländer liegt darin, dass dort internationale Grossunternehmen im Vergleich zum kleinen einheimischen Wirtschaftssektor in der Regel deutlich mehr wirtschaftliches und damit auch steuerliches Gewicht haben als in den Industrieländern. Gleichzeitig machen diese Konzerne rege von ihren Möglichkeiten Gebrauch, Gewinne über den konzerninternen Güter- und (Finanz-) Dienstleistungshandel in Tiefsteuergelände zu verlagern. Durch ihr grosses steuerliches Gewicht wirken sich ihre Steuervermeidungen für die Gemeinwesen im globalen Süden umso verheerender aus: Gewinnverschiebungen entziehen den betroffenen Entwicklungsländern wichtige potentielle Ressourcen für die Armutsbekämpfung, aber auch für die Finanzierung der von den Konzernen genutzten öffentlichen Infrastruktur.

Wie Gewinnverschiebung funktioniert: ein Beispiel aus der Bierbranche

Wie Profitverschiebungen vom Süden in den Norden und auch in die Schweiz funktionieren, zeigten 2010 Recherchen des britischen Hilfswerkes ActionAid über SABMiller, den damals grössten Bierproduzenten der Welt. Über eine Tochterfirma kontrollierte der Bierriese damals 30% des Marktes in Ghana, wo die Einkommenssteuer 25% betrug. Seinen Gewinn versteuerte der Konzern allerdings nicht in Ghana, sondern in Holland und in Zug. Die Niederlande boten schon damals Patentboxen an, die auch Steuererleichterungen auf Markenrechte gewährten. SABMiller platzierte die Markenrechte seiner afrikanischen Biersorten in einer solchen Box und knöpfte für diese seinen ghanaischen Tochterfirmen gleichzeitig rekordhohe Gebühren ab. So verschob der Bierbrauer seine Profite aus Ghana nach Holland. Beraten liess sich SABMiller dabei unter anderem von einer konzern-eigenen Consultingfirma, die als Domizilgesellschaft ihren Sitz in der Steueroase Zug hatte. Hier sind die Gewinnsteuern im Dienstleistungsbereich besonders tief. Für ihr Beratungsmandat verrechnete die SABMiller-Tochter in Zug ihrer Schwester-Brauerei in Ghana jährlich 1,5 Millionen Franken (stolze 4,6% des Umsatzes in Ghana). Gewinne die SABMiller in Westafrika erwirtschaftete, landeten auf diese Weise schliesslich auch im Schweizer Tiefsteuergelände Zug.

Die Einnahmeverluste der Entwicklungsländer durch diese oftmals legalen, aber entwicklungsschädigenden Gewinntransfers lassen sich nicht exakt beziffern. Schätzungen des Hilfswerkes Oxfam zufolge dürften sie sich pro Jahr auf rund [114 Milliarden Dollar](#) belaufen, nach Berechnungen der Entwicklungsorganisation Christian Aid sogar auf [160 Milliarden Dollar](#) – eine Zahl, die kürzlich im Sammelband [Draining Development](#) der Weltbank wissenschaftlich gestützt werden konnte (Kap. 9). ExpertInnen des [Internationalen Währungsfonds](#) gehen sogar von Verlusten von über 200 Milliarden Dollar pro Jahr aus. Klar ist, dass die entsprechenden Einbussen im Bereich des Gesamtbetrags liegen, welchen die OECD-Länder jährlich in die Entwicklungszusammenarbeit investieren, oder diesen sogar übersteigen.

Aus entwicklungspolitischer Sicht ist es deshalb zu begrüssen, dass der Trend in der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich weg von spezifischen Sondersteuerregimen geht. Gewinnverschiebungen der Konzerne aus Entwicklungsländern in reiche Steueroasen des Nordens wie die Schweiz werden dadurch erschwert. Gleichzeitig erhöht diese Entwicklung aber den Druck auf den Fiskus, die Gewinnsteuern für Unternehmen generell zu senken, um im Standortwettbewerb um die mobilen Einheiten multinationaler Konzerne konkurrenzfähig zu bleiben. Dies gilt sowohl innerhalb der Schweiz für den Standortwettbewerb zwischen den Kantonen, als auch international zwischen Staaten. Bereits heute weisen einige der Schweizer Kantone Gewinnsteuersätze auf, die zu den tiefsten weltweit gehören. Hier buhlt beispielsweise der Kanton Zug in direkter Konkurrenz mit dem EU-Mitglied Irland um die Hauptquartiere grosser Konzerne.

Die Ankündigung verschiedener Kantone, dass sie ihre Gewinnsteuern im Nachgang zur USR III weiter und teilweise massiv senken werden, verschärft sowohl innerhalb der Schweiz wie international ein «race to the bottom», das in den reichen Ländern des Nordens die Basis des Wohlfahrtsstaates aushöhlt und in den armen Ländern des Südens die nachhaltige Entwicklung hin zu einem leistungsfähigen öffentlichen Dienst behindert. Obwohl die USR III internationale Bemühungen zur Unterbindung gewisser

Steuervermeidungspraktiken berücksichtigt, stellt sie gleichzeitig ein starkes Bekenntnis zum verheerenden weltweiten Steuerwettbewerb dar. Sie steht damit im Widerspruch zu [Ziel 10](#) der Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung der Uno und unterläuft die Politikkohärenz in der nachhaltigen Entwicklung (policy coherence for sustainable development, PCSD). Letztlich sollte auch die Schweizer Steuerpolitik den Aufbau funktionierender Gemeinwesen in den Entwicklungsländern fördern und nicht behindern.

5. Patentboxen, Inputförderung, zinsbereinigte Gewinnsteuer und Kapitalsteuerermässigung: vom Regen in die Traufe mit neuen schädlichen Sonderregimen?

Eine Übersicht über die geplanten neuen Sondersteuerregime und was sie bewirken sollen, findet sich auf [dieser Seite](#) der Eidgenössischen Steuerverwaltung (→[Glossar](#) und →[Massnahmenübersicht](#)). Die Einführung einer Schweizer Patentbox als eine von mehreren neuen Alternativen für die bisherigen Steuerprivilegien der Statusgesellschaften ist entwicklungspolitisch höchst fragwürdig. Gewinne, die auf Einnahmen aus Patenten und weiteren Rechten zurückgehen, sollen damit privilegiert besteuert werden. Patentboxen schaden allerdings sowohl dem Norden wie dem Süden, weil transnationale Unternehmen ihre Zahlungsströme und Profite damit weiterhin über Steueroasen abwickeln können. Der Bundesrat will die genauen Ausführungsbestimmungen der Schweizer Patentbox nach der Referendumsabstimmung in einer Verordnung definieren.⁵ Es ist jedoch zu befürchten, dass er eine im Rahmen der internationalen Standards möglichst weit gefasste Box vorschlagen wird, die beträchtliche Gewinnverschiebungen aus dem Ausland zulässt.⁶

Auch wenn die Einführung einer Patentbox in der Schweiz nicht unbedingt als neuste «Frucht» einer profilierten Steueroase zu verstehen ist, sondern einem allgemeinen Trend in den OECD-Staaten folgt, ersetzt die Schweiz mit ihrer Einführung ein auch aus entwicklungspolitischer Sicht schädliches Steuerregime durch das nächste. Anlässlich der Präsentation der BEPS-Ergebnisse vom Oktober 2015 in Paris bedauerte der Direktor des OECD-Steuerzentrums, Pascal Saint-Amans, vor NGO-VertreterInnen, dass es der OECD im Rahmen von BEPS auf Grund des Widerstandes vieler Mitgliedsstaaten nicht gelungen sei, Patentboxen gänzlich als schädliche Steuerregime zu disqualifizieren.

Auch wenn die konkrete Ausgestaltung der geplanten Schweizer Patentboxen Gewinnverschiebungsrissen wirksam minimieren sollte, bleibt das systemische Problem bestehen, dass es für konzernintern gehandelte Patente und andere Immaterialgüterrechte oft keine vergleichbaren Marktpreise gibt. Der international anerkannte Fremdvergleichsansatz (das «arms-length principle»), wonach Unternehmen für interne Güter- und Dienstleistungstransaktionen neutrale Marktpreise verrechnen müssen, die jenen entsprechen, die im Handel von vergleichbaren Gütern zwischen voneinander unabhängigen Firmen bezahlt werden, wird damit obsolet. Transnationale Konzerne können den Preis für intern gehandelte

⁵ Im Prinzip sollten nur Steuererleichterungen auf Patenterträge gewährt werden, die auf effektiv in der Schweiz erbrachte Forschungs- und Entwicklungsleistungen zurückgeführt werden können. Ob eine solche sehr enge Patentbox in der Schweiz überhaupt politisch durchsetzbar ist, ist allerdings zu bezweifeln. Zudem ist es grundsätzlich fragwürdig, ob ein Patent in einem heutigen multinationalen Konzern jemals nur in einem Rechtsraum entwickelt werden kann. So etwa im Bereich der Informationstechnologie, wo Gewinnverschiebungen über Softwarepatente ein beliebtes Steuervermeidungsmittel sind. So steht in den BEPS-Zwischenergebnissen vom September 2014 zur digitalen Wirtschaft: «Corporate legal structures and individual legal entities became less important and MNE [=multinational enterprise] groups moved closer to the economist's conception of a single firm operating in a co-ordinated fashion to maximise opportunities in a global economy.» Bei solchen Strukturen ist eine Zuordnung des Patents zu einem Rechtsraum kaum mehr möglich.

⁶ Die Patentbox-Lösung, die das [Steuerungsorgan des Bundes zur USR III](#) im Jahr 2013 vorschlug, verlangte nicht einmal, dass die begünstigten Aktivitäten effektiv in der Schweiz stattfinden müssten. Das betreffende Unternehmen hätte lediglich nachweisen müssen, dass es über Immaterialgüter verfügt, die auf Forschung, Entwicklung und Innovation hinweisen. Der Vorschlag kam allerdings zustande, bevor sich die OECD unmissverständlich auf den Nexus-Approach in seiner aktuell geltenden Form verständigte. Auch der Nexus-Approach der OECD ist allerdings leicht zu umgehen, da es angesichts völlig internationalisierter Wertschöpfungsketten innerhalb von multinationalen Konzernen sehr schwer zu eruieren ist, wo ein zu versteuernder Gewinn, der mit einem «im Haus» entwickelten Patent erzielt wurde, genau generiert worden ist.

Patentrechte weitgehend beliebig ausgestalten – nämlich so, dass ein Grossteil ihrer weltweiten Gewinne über entsprechend überteuerte Zahlungen in ein möglichst steuergünstiges Land fliesst. Patentboxen schaffen dafür genauso einen Anreiz wie allgemein tiefe Gewinnsteuersätze. Entsprechend unklar ist bisher auch, wie die rechtmässige Anwendung der Patentbox durch die Unternehmen genau kontrolliert werden soll. Findige Steuerabteilungen der Konzerne und versierte Steuerberatungsfirmen werden versuchen, diverse Einkünfte in Zusammenhang mit einem Patent zu bringen.⁷

Ähnliche Risiken für Gewinnverschiebungen gibt es überdies auch im Rahmen der zinsbereinigten Gewinnsteuer und der Kapitalsteuerermässigung. Über konzerninterne Darlehen, bei deren Verzinsung der Fremdvergleichsansatz viel zu hohe Zinssätze zulässt, können auch mit diesen Sondersteuerinstrumenten Gewinne verschoben und Steuern vermieden werden. Die Inputförderung drückt zudem zum Beispiel in Kombination mit einer Patentbox den effektiv gezahlten Gewinnsteuersatz massiv nach unten. Immerhin hat hier das Parlament eine Abzugsobergrenze für kumulierte Abzüge festgelegt: Diese beträgt aber doch hohe 80%.

⁷ Welchen Anteil ein Patent am Ertrag hat, dass ein Unternehmen aus dem Verkauf eines bestimmten Produktes generiert, zu dessen Entwicklung entsprechende Patente beigetragen haben, ist schwer zu eruieren. Dies gilt vor allem, wenn ein Unternehmen die betreffenden Patentrechte zur Vermarktung in einem Produkt nicht an ein anderes Unternehmen weiterverkauft, sondern in einem eigenen Produkt verwertet (Eigennutzung eines Patent). Theoretisch könnte der Patentertrag in diesem Fall über Transferpreisstudien berechnet werden, was aber äußerst aufwendig ist. Unter Transferpreisstudien versteht man die Analyse von Verrechnungs- oder Transferpreisen, die beim konzerninternen Handel zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft oder zwischen verschiedenen Tochtergesellschaften ein und desselben Mutterhauses entstehen. Da dieser Handel oft keinem Markt ausgesetzt ist, können Transferpreisstudien Auskunft über die Angemessenheit des Preises nach dem Prinzip des «gerechten Preises zwischen unabhängigen Partnern» (arm's length principle) geben. Konzerne nutzen allerdings ausgerechnet Transferpreiseregime, um Gewinnverschiebungen zu tätigen (vgl. Kasten zu Gewinnverschiebungen). Dementsprechend werden Unternehmen versuchen, einen möglichst hohen Anteil eines Produkteertrages entsprechenden Patenten zuzuschreiben, was ihnen wiederum Gewinnverschiebungen im Rahmen von Patentboxen ermöglicht.

Wie funktioniert eine Patentbox? Grundsätzlich ist im Zusammenhang mit der steuerlichen Begünstigung von Immaterialgüterrechten sowohl von «Lizenzboxen» wie von «Patentboxen» die Rede. Bei beiden Regimen werden Erträge aus Immaterialgüter- und vergleichbaren Rechten von den übrigen Unternehmenserträgen getrennt und reduziert besteuert. Unter Lizenzboxen versteht man Sondersteuerregime, wie sie etwa der Kanton Nidwalden seit 2011 anbot: Der Halbkanton gewährte Steuererleichterungen auf Erträgen aus Patenten, Marken, Software, Domainnamen und weiteren Rechten. Nidwalden bietet diese Box allerdings seit Beginn dieses Jahres nicht mehr an, da sie im Widerspruch zum sogenannten Nexus-Approach der OECD steht, der im Rahmen des BEPS-Prozesses verabschiedet wurde. Dieser macht die Durchführung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Land, das die Steuerbegünstigungen gewährt und aus dem die entsprechenden Rechte der Firmen entspringen, grundsätzlich zur Bedingung. Er ermöglicht aber in der konkreten Ausgestaltung der Box weiterhin einigen Spielraum. Zudem wird im Gesetzesentwurf zur USR III nicht geklärt, wie eng der Nexus-Approach der OECD (siehe Kasten zur Patentbox) in der Schweizer Patentbox genau ausgelegt werden soll. Im Gegensatz zur Lizenzbox in Nidwalden, soll die Patentbox des Bundes steuerliche Vergünstigungen sowohl für juristische wie selbstständig erwerbende natürliche Personen nur auf Erträge aus Patentrechten gewähren und befolgt die OECD-Regelungen im Rahmen des Nexus-Approach. Die schweizweit einheitliche und obligatorische Patentbox fällt dabei nicht in den Steuerbereich des Bundes, sondern der Kantone. Damit wollen der Bundesrat und das Parlament sicherstellen, dass die Steuerbelastung einer Box auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene insgesamt mindestens 10 Prozent beträgt (also eine maximaler Abzug von 90 Prozent erreicht werden kann), was er für international akzeptabel hält. Im Vergleich zu den international gängigen Sätzen der ordentlichen Gewinnsteuern ist dies allerdings immer noch ein sehr tiefer Satz. Einigen Spielraum bieten die OECD-Regelungen bei der Berechnung der steuerlich zu begünstigenden Unternehmenserträge: Der Bundesrat schlägt hier die sogenannte Residualmethode (oder «Top-down»-Ansatz bzw. indirekte Berechnungsmethode) vor. Dabei werden vom Gesamtertrag eines Unternehmens jene Ertragsanteile abgezogen, die nicht in den Bereich der durch die Patentbox privilegierten Ertragsanteile fallen. Was übrig bleibt, kommt in die Box und wird privilegiert besteuert. Im Gegensatz zu einer direkten Berechnungsmethode (auch Nettolizenzmethode oder «Bottom-up»-Ansatz genannt), bei der die in der Box zu steuernden Erträge direkt eruiert und zusammengerechnet werden, verursacht die indirekte Berechnungsmethode einen geringeren Verwaltungsaufwand, führt aber tendenziell dazu, dass der Umfang der Patentbox wächst. Mit der Einführung einer indirekten Berechnungsmethode verzichtet der Fiskus also auf Gewinn-Steuererträge, die ihm bei einer direkten zustehen würden.

6. Standortattraktivität der Schweiz: Was, wenn die USR III scheitert?

Erklärtes Ziel der USR III ist es, die steuerliche Attraktivität der Schweiz für transnationale Konzerne zu bewahren – trotz der Abschaffung der bisherigen Steuerstatus. Mit anderen Worten sollen die Konzerne alternative Anreize erhalten, sich in der Schweiz niederzulassen und Gewinne aus dem Ausland hierhin zu verlagern.

Aus entwicklungspolitischer Sicht ist diese allgemeine Stossrichtung der Reform ausgesprochen problematisch. Patentboxen und die Senkung der allgemeinen kantonalen Gewinnsteuersätze werden Unternehmen selbstverständlich dazu verführen, weiterhin auch Gewinne aus den Entwicklungsländern in die steuergünstigere Schweiz zu verschieben. Die Frage ist deshalb, ob ein Nein zur USR III im nächsten Februar den Weg für eine entwicklungspolitisch sinnvollere Lösung bereiten könnte. Und: Wie würde eine solche Lösung aussehen?

Klar ist, dass die bisherigen Steuerprivilegien für Holdings und andere Statusgesellschaften auch bei einem Nein an der Urne abgeschafft werden müssten. Angesichts des entsprechenden internationalen Drucks hat die Schweiz hier schlicht keine Wahl. Das heisst: Ein Nein zur USR III würde die entwicklungspolitisch wünschenswerte Abschaffung der bisherigen Steuerprivilegien nicht gefährden. Ohne Kompensationsmassnahmen, so halten betroffene Unternehmen und die BefürworterInnen der Reform fest, wäre allerdings mit der Abwanderung zahlreicher Unternehmen zu rechnen. Schlimmstenfalls

würde damit die Hälfte der Steuern, die der Bund von juristischen Personen einnimmt, wegfallen. Gemäss dem Bericht [«Steuerstatistische Grundlagen der Unternehmensbesteuerung für Bund, Kantone und ausgewählte Gemeinden»](#) des Bundes vom August 2015 entfallen nämlich 50 Prozent der Bundessteuern von juristischen Personen auf privilegiert besteuerte Statusgesellschaften. Der Verlust bei den Bundeseinnahmen betrüge im schlimmsten Fall somit bis zu vier Milliarden Franken pro Jahr. Das wäre deutlich mehr als die 2 Milliarden, die man nach aktuellem Wissensstand mit dem gegenwärtigen USR III-Paket sicher veranschlagen muss. Die Unsicherheiten bei der Berechnung der Kosten für beide Szenarien sind allerdings gross, weshalb auch der Bund von umfassenden Zahlen zu den Folgekosten sowohl bei einem Ja wie bei einem Nein zur Vorlage explizit [absieht](#).

Sicher ist jedoch: Mit einer regelrechten Firmenflucht wäre auch bei einem Scheitern der USR III nicht zu rechnen, denn die Schweiz hat als Unternehmensstandort deutlich mehr zu bieten als „nur“ tiefe Steuern. Das zeigt auch die Tatsache, dass sie im Global Competitiveness Index des [WEF Global Competitiveness Report 2016-17](#) zum achten Mal in Folge den ersten Rang belegt – obwohl sie beim Effekt des Steuerniveaus auf die Investitionsanreize nur auf dem [siebten Rang](#) liegt. Wichtige Erfolgsfaktoren sind neben der politischen und wirtschaftlichen Stabilität und den funktionierenden Finanzmärkten in der Schweiz die Qualität der hiesigen Hochschulen, die gute Zusammenarbeit zwischen dem privaten und dem staatlichen Sektor im Forschungsbereich und die gut ausgebaute Infrastruktur. Just der Bildungs- und Infrastrukturbereich sind allerdings nach wie vor stark von qualitativ hochstehenden öffentlichen Diensten geprägt, die von einem forcierten Steuerwettbewerb wie ihn die USR III fördert, mittel- und langfristig bedroht werden.

Die breit abgestützte Standortattraktivität der Schweiz anerkennt auch der Bundesrat. In der Botschaft zur USR III hält er fest, die Gewinnsteuereinnahmen des Bundes, die von bisher privilegiert besteuerten Statusgesellschaften stammen, würden «selbst im schlechtesten Fall nicht vollständig wegbrechen.» (S. 20) Allerdings müssten einzelne Kantone dennoch massive Gewinnsteuersenkungen vollziehen, um so die Statusgesellschaften bei der Stange zu halten. Die Folge wäre eine verschärfte interkantonale Steuerkonkurrenz. Die kantonalen Steuersenkungen würden insofern massiver als in der geplanten USR III ausfallen, als bei einem Scheitern der USR III eine Patentbox als Alternative zu den bisherigen Steuerprivilegien der Statusgesellschaften fehlen würde. Umgekehrt wäre aber ohne Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer der finanzielle Spielraum für kantonale Steuersenkungen deutlich eingeschränkter.

Welche Folgekosten eine ersatzlose Abschaffung der kantonalen Steuerstatus für den Bund haben könnte, lässt sich insgesamt also kaum abschätzen, sondern hängt vom weitgehend unvorhersehbaren Verhalten der Kantone und der Unternehmen ab. Der Bundesrat begnügt sich in der Botschaft zur USR III mit der lapidaren Feststellung, es wäre «bei diesem Szenario [...] mit substanziellen Mindereinnahmen bei den Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden gegenüber dem Status quo zu rechnen.» (S. 20f.) Es ist aber gut möglich, dass die Mindereinnahmen für den Bund letztlich tiefer wären als im geplanten USR III-Paket. Klar ist, dass die Kantone einen grösseren Anteil der Folgekosten zu tragen hätten.

7. Fazit

Die Unternehmenssteuerreform III tangiert zentrale Punkte der entwicklungspolitischen Agenda von Alliance Sud. So ist zwar die Abschaffung der bestehenden Steuerprivilegien für Statusgesellschaften zu begrüssen, aber die Annahme der Vorlage durch die Stimmberechtigten würde auch bedeuten:

- dass die geplanten neuen Sondersteuerregime (v.a. Patentbox, Kapitalsteuerermässigung und zinsbereinigte Gewinnsteuer) und die angekündigten kantonalen Gewinnsteuersenkungen neue Anreize für Unternehmen schaffen, Gewinne aus Entwicklungsländern in die Schweiz zu verlagern. Das ist entwicklungspolitisch nicht erstrebenswert.
- Ausserdem reisst die vorgesehene Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer, mit der kantonale Gewinnsteuersenkungen (und weitere neue Steuervorteile für Unternehmen)

bis zu einem gewissen Grad gefördert werden sollen, ein Loch in die Bundeskasse und verschärft den Spardruck auch bei der öffentlichen Entwicklungszusammenarbeit.

Eine ersatzlose Abschaffung der bisherigen Steuerstatus erscheint daher zunächst einmal sinnvoller als das geplante Reformpaket. Die Verlagerung von Gewinnen aus Entwicklungsländern in die Schweiz würde damit unwahrscheinlicher. Allerdings würden einzelne Kantone hier autonome Gegenmassnahmen ergreifen und vermutlich noch massivere Gewinnsteuersenkungen durchführen als im Rahmen der geplanten Reform. Ausserdem würde es mit einiger Wahrscheinlichkeit trotzdem zur Abwanderung zahlreicher betroffener Unternehmen kommen. Der entsprechende Rückgang der Gewinnsteuereinnahmen des Bundes könnte sich ebenfalls in entwicklungspolitisch unerwünschte Kürzungen bei der Entwicklungszusammenarbeit übersetzen.

Bei einem Nein zur USR III müssten Bundesrat und Parlament einen neuen Umsetzungsvorschlag für die neuen OECD-Standards in der Schweiz machen und weitere Reformvorschläge prüfen. Um die hohen Steuerausfälle abzufedern, die alleine schon durch die Abschaffung der alten «Briefkastenfirmen» entstehen werden, könnten etwa die längst geforderten Massnahmen zur Gegenfinanzierung, etwa die Einführung einer Kapitalgewinnsteuer oder eine Korrektur beim Teilbesteuerungsverfahren geprüft werden (zum Beispiel eine gänzliche Streichung der Privilegien bei der Besteuerung von Dividendeneinkünften von Unternehmen, die gemäss dem USR III-Paket 40% Reduktion erlauben). Sie würden das Bundesbudget entlasten und den Spardruck bei der Entwicklungszusammenarbeit (aber auch bei den Ausgaben für die Bildung, das Asylwesen usw.) verringern. Gleichzeitig könnte abgeklärt werden, ob eine geringere Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer nicht ausreichen würde, um die Folgen der Reform auf der kantonalen Ebene angemessen abzufedern. Bestenfalls könnten auch alternative Formen der Unterstützung an Kantone geprüft werden, die sonst besonders hohe Einnahmeverluste erleiden würden.