

Übersicht über die schweizerische Unternehmensteuerreform II

Andreas Kolb*

Nach der Unternehmensteuerreform I, welche vor rund zehn Jahren verbesserte Rahmenbedingungen für den schweizerischen Holdingstandort brachte (vgl. Kolb, IWB 1997, IWB-Aktuell S. 1009), hat das Schweizer Volk am 23.2.2008 das Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmensteuerreformgesetz II) äußerst knapp angenommen. Der Unterschied zwischen Befürwortern und Gegnern der Vorlage betrug gerade mal 1 % oder rund 20.000 Stimmen. Dies geschah im Unterschied zum Parlament, welches der Vorlage mit klarer Mehrheit zugestimmt hatte (120 zu 72 Stimmen bei einer Enthaltung im Nationalrat und 33 zu 8 Stimmen bei zwei Enthaltungen im Ständerat).

Dies zeigt einmal mehr die Bedeutung der direkten Demokratie auf: Mit dem so genannten Referendum kann verlangt werden, dass ein von Regierung und Parlament verabschiedetes Gesetz dem Volk zur Abstimmung vorgelegt wird. Von diesem Recht wurde in der Vergangenheit auch im Steuerbereich wiederholt Gebrauch gemacht und es konnte und kann immer wieder festgestellt werden, dass das Schweizer Volk den Vorlagen von Regierung und Parlament nicht durchwegs zu folgen bereit ist. Anders als beim Steuerpaket 2003 kam es diesmal zwar nicht zu einem Nein, doch stand das Ergebnis auf des Messers Schneide. Dies ist nicht zuletzt darauf zurückzuführen, dass die Vorlage nicht nur von links-grüner Seite mit dem Argument „Steuer Geschenk für Großaktionäre“ abgelehnt wurde, sondern weil sich auch durchaus bürgerliche Kreise gegen die Vorlage aussprachen. Die Einwände hatten hauptsächlich verfassungsrechtliche Gründe und folgten der Überlegung, dass steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Wirtschafts- und Steuerstandorts bei der Gesellschaft selbst und nicht beim Gesellschafter ansetzen müssten.

In der nachfolgenden Darstellung sollen die wichtigsten Änderungen aufgezeigt werden (vgl. von Ah, IWB 2007, F. 5 Schweiz Gr. 2 S. 663).

* Andreas Kolb ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Niederer Kraft & Frey in Zürich.

INHALTSÜBERSICHT

I. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

- Maßnahmen auf Stufe des Anteilseigners
- Maßnahmen auf Stufe der Gesellschaft

II. Steuerliche Erleichterungen für Personenunternehmen

- Ausweitung der Ersatzbeschaffung
- Günstigere Bewertung von Wertschriften im Geschäftsvermögen
- Steueraufschub bei der Überführung von Liegenschaften aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen
- Verpachtung des Betriebs kein Realisationstatbestand
- Überführung bei Erbteilung
- Steuererleichterungen bei der Betriebsaufgabe und Liquidation von Personenunternehmen

III. Inkrafttreten

I. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

1. Maßnahmen auf Stufe des Anteilseigners

a) Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei natürlichen Personen

In der Schweiz gibt es rund 130.000 Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Die Unternehmensbesteuerung in der Schweiz zeichnet sich auf Bundesebene dadurch aus, dass die Gewinne eines Unternehmens zunächst bei diesem selbst und anschließend bei der Gewinnausschüttung beim Aktionär voll besteuert werden (sog. **klassisches System**).

Demgegenüber sind die Kantone in den vergangenen Jahren mehrheitlich dazu übergegangen, Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen natürlicher Personen an schweizerischen Kapitalgesellschaften nur noch zum Teil zu besteuern. Voraussetzung der Teilbesteuerung ist, je nach Kanton, eine Mindestbeteiligungshöhe von 5 % bis 20 % oder ein Verkehrswert der Beteiligung von 2 bis 5 Mio Franken. Die Teilbesteuerung erfolgt entweder durch die Herabsetzung des angewandten Steuersatzes oder durch eine Reduktion der Bemessungsgrundlage. Dabei werden der Besteuerung sehr unterschiedliche Steuersätze zugrunde gelegt. Das Spektrum der Steuersätze reicht von 20 % bis 60 % des auf das gesamte Einkommen angewandten Steuersatzes.

Mit der Unternehmensteuerreform II sollen nun die an eine natürliche Person ausgeschütteten Dividenden auch auf Bundesebene **nicht mehr voll besteuert** werden, wenn diese Person zu mindestens **10 % am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist**. Im Unterschied zu den meisten kantonalen Regelungen wird die Ermäßigung beim Bund nicht auf inländische Gesellschaften beschränkt. **Dividenden aus Beteiligungen, die zum Geschäftsvermögen gehören, werden in Zukunft nur noch zu 50 % besteuert**. Vorausgesetzt wird, dass die Beteiligung mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens war. Gehören die Beteiligungen zum Privatvermögen, werden die Dividenden zu 60 % besteuert. Die Kantone können frei entscheiden, ob und in welchem Ausmaß sie die wirtschaftliche Doppelbelastung mildern wollen. Die einzige Voraussetzung, die sie beachten müssen, besteht darin, dass die Beteiligung mindestens 10 % beträgt.

b) Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei juristischen Personen

Nach dem geltenden Recht kann eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für Beteiligungserträge den sog. Beteiligungsabzug geltend machen, wenn ihre Beteiligung mindestens 20 % des Grund- oder Stammkapitals der ausschüttenden Gesellschaft oder zwei Millionen Franken (Verkehrswert) beträgt. Dadurch wird der Gewinn im Ergebnis von der Steuer befreit. Neu wird der **Beteiligungsabzug** sowohl bei der Bundessteuer als auch bei den kantonalen Steuern **ausgeweitet**, indem die **Beteiligungsgrenze** auf 10 % oder eine Million Franken **gesenkt** wird. Alternativ kann eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft den Beteiligungsabzug auch dann geltend machen, wenn sie zu mindestens 10 % am Gewinn und an den Reserven der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist. Eine Ausweitung des Beteiligungsabzugs ist auch bei **Kapitalgewinnen** vorgesehen. Zukünftig muss die Beteiligung nicht mehr 20 %, sondern nur noch 10 % betragen. Wie bei den Beteiligungserträgen kann der Beteiligungsabzug bei Kapitalgewinnen auch dann geltend gemacht werden, wenn die veräußernde Gesellschaft das Recht auf einen Gewinnanteil von mindestens 10 % hat. Sind die Voraussetzungen für den Beteiligungsabzug bei einer Beteiligungsveräußerung gegeben, so wird der Beteiligungsabzug unabhängig von der Beteiligungshöhe auch bei weiteren **Teilveräußerungen** gewährt, wenn die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken haben.

Den Kantonen steht es frei, den Beteiligungsabzug auch bei Kapitalgewinnen zu gewähren. Sofern sie den Abzug zulassen, müssen sie aber die bei der Bundessteuer verlangten Voraussetzungen einhalten. Nachdem heute sämtliche Kantone den Beteiligungsabzug auch bei Kapitalgewinnen gewähren, kann damit gerechnet werden, dass sie die Neuregelung übernehmen werden.

c) Einführung des Kapitaleinlageprinzips

Nach geltendem Recht stellt jeder geldwerte Vorteil aus Beteiligungen, der keine Rückzahlung von Kapitalanteilen darstellt, steuerbaren Vermögensertrag dar. Aktionäre müssen deshalb auch Aufgelder oder sonstige von ihnen auf das Konto Reserven einbezahlte Kapitalzuschüsse als Vermögensertrag versteuern, wenn diese an sie zurückfließen (Substanz- oder Liquidationsdividende). Steuerpflichtig ist außerdem die Auszahlung von erwirtschafteten Gewinnen. Das Unternehmensteuerreformgesetz II sieht die Einführung des Kapitaleinlageprinzips vor. Danach sollen **alle von Anteilseignern geleisteten Kapitaleinlagen, einschließlich Aufgeldern und Zuschüssen, bei Rückzahlung** in das Privatvermögen wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital behandelt werden und somit **steuerfrei** bleiben. Im Zuge der Revision des Verrechnungssteuergesetzes wurde zudem der Freibetrag für die Erhebung der Verrechnungssteuer auf Zinsen von Kundenguthaben von 50 Franken auf 200 Franken erhöht.

2. Maßnahmen auf Stufe der Gesellschaft

a) Anrechnung der Gewinnsteuer auf die Kapitalsteuer

Der Bund hat die Kapitalsteuer bei Kapitalgesellschaften abgeschafft. Auf Stufe der Kantone und Gemeinden wurde die Kapitalsteuer dagegen beibehalten. Der Grund ist darin zu sehen, dass die überwiegende Mehrheit der Kantone eine gewisse Mindestbesteuerung sicherstellen möchte. Nun wird aber die Möglichkeit geschaffen, die Gewinnsteuer auf die Kapitalsteuer anzurechnen. Damit wird die effektive Grenz- und Durchschnittssteuerbelastung für eigenkapitalfinanzierte Investitionen von Kapitalgesellschaften reduziert. Diese Maßnahme bringt eine weitere Verbesserung des Steuerstandorts Schweiz, von der insbesondere ertragskräftige Unternehmen Nutzen ziehen werden.

b) Emissionsabgabe

Im Unterschied zu anderen Staaten kennt die Schweiz immer noch eine Emissionsabgabe auf die Ausgabe inländischer Beteiligungsrechte, Obligationen und Geldmarktpapiere. Da die Emissionsabgabe die Kapitalbeschaffung von Unternehmen verteuert und so das Wachstum beeinträchtigt, ist ihre gänzliche Abschaffung anzustreben. Das Unternehmensteuerreformgesetz II bringt punktuelle Verbesserungen, indem die Beschaffung von Eigenkapital für Genossenschaften verbilligt und Sanierungen vereinfacht bzw. entlastet werden.

Im Einzelnen sieht die Neuregelung folgende Änderungen vor:

- ▶ Auch bei Genossenschaften wird für die Begründung von Beteiligungsrechten und für Kapitalerhöhungen – wie bereits heute bei Kapitalgesellschaften – ein genereller Freibetrag von einer Million Franken gelten.

- ▶ Wird der Betrieb einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft mit Unterbilanz zwecks Weiterführung auf eine neue Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Auffanggesellschaft) übertragen, so ist die Begründung oder die Erhöhung des dafür notwendigen Kapitals von der Emissionsabgabe ausgenommen.
- ▶ Bei Sanierungen werden Kapitalerhöhungen und Zuschüsse von der Emissionsabgabe befreit, soweit die bestehenden Verluste beseitigt werden und die Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter gesamthaft maximal zehn Millionen Franken betragen.

II. Steuerliche Erleichterungen für Personenunternehmen

In der Schweiz gibt es über 210.000 Personenunternehmen (Einzelfirmen und Personengesellschaften), wovon rund 60.000 Landwirtschaftsbetriebe sind. Änderungen in den Besitz- und Betriebsverhältnissen von Personenunternehmen sind heute oft mit Steuernachteilen verbunden, welche die Unternehmensnachfolge und Änderungen der betrieblichen Verhältnisse behindern. Das Unternehmensteuerreformgesetz II enthält dazu eine Reihe von Maßnahmen, die steuerliche Entlastungen vorsehen.

1. Ausweitung der Ersatzbeschaffung

Personenunternehmen erleiden heute steuerliche Nachteile beim Ersatz von Produktionsmitteln, indem die Veräußerung der bisherigen Anlagegüter in der Regel zu einem steuerbaren Kapitalgewinn führt. Dieser Kapitalgewinn kann zwar durch eine entsprechende Abschreibung auf das Ersatzgut steuerlich kompensiert werden, doch gilt dies nur für ein Ersatzgut mit gleicher Funktion. Bei technischen Neuerungen ist eine solche Funktionsgleichheit oft nicht gegeben. Auch bei betrieblichen Neuausrichtungen fehlt es häufig an der Funktionsgleichheit, indem etwa ein Produktionszweig durch einen anderen ersetzt wird. Auf die **Funktionsgleichheit wird in Zukunft verzichtet**. Vorausgesetzt wird lediglich, dass die **Ersatzbeschaffung betrieblich notwendig** ist. Damit wird die Erneuerung von Produktionsmitteln wesentlich erleichtert.

2. Günstigere Bewertung von Wertschriften im Geschäftsvermögen

Das Vermögen eines Personenunternehmens wird für die Zwecke der kantonalen Vermögensteuer grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Davon gibt es zwei Ausnahmen: Bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken ist der Ertragswert maßgebend und bei immateriellen Gütern sowie bei beweglichem Vermögen (außer Wertschriften) gilt der Buchwert. Zukünftig werden nun auch Wertschriften, die zum Vermögen eines Personenunternehmens gehören, nach dem Buchwert statt dem Verkehrswert besteuert.

3. Steueraufschub bei der Überführung von Liegenschaften aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen

Eine Liegenschaft, die vom Personenunternehmen sowohl für betriebliche Zwecke als auch privat genutzt wird, gilt als Geschäftsvermögen, wenn sie überwiegend geschäftlich genutzt wird (so genannte Präponderanzmethode). Damit können auf die Liegenschaft Abschreibungen vorgenommen werden. Wird die Liegenschaft verkauft, so werden stille Reserven dieser Liegenschaft als Geschäftseinkommen besteuert. Dies gilt auch, wenn die Liegenschaft nicht mehr überwiegend betrieblich genutzt wird. In diesem Fall wird steuerlich davon ausgegangen, dass die Liegenschaft aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen übergeführt wird. Demzufolge werden die stillen Reserven besteuert. Nach der Neuregelung kann das Personenunternehmen verlangen, dass die **Steuer erst dann veranlagt wird, wenn die Liegenschaft tatsächlich verkauft** und damit der Veräußerungserlös tatsächlich realisiert wird.

4. Verpachtung des Betriebs kein Realisationstatbestand

Nach heutigem Recht wird eine Betriebsaufgabe und eine Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit angenommen, wenn ein Personenunternehmen den Betrieb länger als fünf Jahre verpachtet. Dies führt zu einer Besteuerung der wieder eingebrachten Abschreibungen und der Wertzuwachsgewinne. Die Neuregelung enthält nun eine gesetzliche Vermutung, wonach **die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs keine definitive Aufgabe der Unternehmenstätigkeit** darstellt. Demzufolge werden die Pachterträge weiterhin als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit behandelt und sie unterliegen der AHV-Beitragspflicht. Das Personenunternehmen kann bei der Steuerverwaltung beantragen, dass der Geschäftsbetrieb als in das Privatvermögen überführt gilt.

5. Überführung bei Erbteilung

Bei einer Erbteilung führen in der Regel nicht alle Erben den Betrieb weiter. Jene Erben, die den Betrieb nicht übernehmen, können in Zukunft die Besteuerung der stillen Reserven ebenfalls bis zur tatsächlichen Veräußerung aufschieben.

6. Steuererleichterungen bei der Betriebsaufgabe und Liquidation von Personenunternehmen

a) Milderung der Progression

Gibt ein Personenunternehmen sein Geschäft auf und veräußert es den Geschäftsbetrieb als Ganzes bzw. das Geschäftsvermögen oder führt es das Geschäftsvermögen ins Privatvermögen des Unternehmers über, so werden die stillen Reserven des Geschäftsvermögens aufgelöst. Dieser Liquidationsgewinn stellt steuerbares Einkommen des Unternehmers dar. Nach heutiger Regelung werden diese Gewinne zum Zeitpunkt der Auflösung zusammen mit

dem übrigen Einkommen erfasst. Um die Wirkungen der Steuerprogression zu mildern, werden bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit die in den letzten beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven (Liquidationsgewinne) zukünftig separat, d. h. nicht mehr zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert. Damit fällt auch das übrige Einkommen nicht in eine höhere Progression. Zudem wird für den Steuersatz lediglich ein Fünftel des Liquidationsgewinns maßgebend sein. Der gesamte Gewinn wird bei der direkten Bundessteuer separat zu diesem tieferen Satz besteuert, wobei ein Mindestsatz von 2 % zur Anwendung kommt. Eine Reduktion bei der Satzbestimmung ist zudem für die kantonalen Steuern vorgesehen. Wie groß der Anteil des Liquidationsgewinns zur Satzbestimmung sein soll, liegt im Ermessen der Kantone.

b) Herabsetzung des Liquidationsgewinns in der Höhe der Vorsorgelücke

Vom Liquidationsgewinn kann in Zukunft der Betrag abgezogen werden, der zum Einkauf von Beitragsjahren bei Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (sog. 2. Säule) dient. Erfolgt trotz Deckungslücke kein Einkauf oder ist der Unternehmer keiner 2. Säule angeschlossen, so kann ebenfalls ein Betrag im Umfang der nachgewiesenen zulässigen Deckungslücke vom steuerbaren Liquidationsgewinn abgezogen werden. Dieser Betrag ist allerdings nicht steuerfrei, sondern er wird, da er dem Unternehmer zugeflossen ist, ebenso besteuert wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge. Bei der direkten Bundessteuer gilt für solche Bezüge der Steuersatz von einem Fünftel des ordentlichen Tarifs.

c) Liquidationsgewinn der Erben

Wird ein Personenunternehmen nach einem Todesfall durch die Erben nicht weitergeführt, so können die Erben die oben (s. II, 6 a und b) dargelegte besondere Besteuerung des Liquidationsgewinns ebenfalls beanspruchen. Die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Jahre nach Ablauf des Todesjahres.

III. Inkrafttreten

Das Unternehmensteuerreformgesetz II wird voraussichtlich am 1.1.2009 in Kraft treten, wobei das Inkrafttreten einiger Bestimmungen erst zwei Jahre später erfolgen wird. Vorgezogen werden auf Bundesebene die Bestimmungen über die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, die Emissionsabgabe und die Verrechnungsteuer (ohne Kapitaleinlageprinzip), beim Kanton die Anrechnung der Gewinnsteuer auf die Kapitalsteuer. Zwei Jahre später erfolgt dann das Inkrafttreten der Bestimmungen über die Aufschubstatbestände, das Kapitaleinlageprinzip, die Ersatzbeschaffung, die Liquidation von Personenunternehmen, den Beteiligungsabzug sowie die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch die Kantone.

FAZIT

Im Unterschied zur Unternehmensteuerreform I, welche eine deutliche Verbesserung des schweizerischen Steuer- und Wirtschaftsstandorts insbesondere auch für ausländische Unternehmen brachte, liegt der Fokus der Unternehmensteuerreform II im Wesentlichen auf Verbesserungen für inländische Investoren. Namentlich die Anrechnung der Gewinnsteuer auf die Kapitalsteuer und die Maßnahmen im Bereich der Personenunternehmen wirken sich aber auch für ausländische Anteilseigner und Inhaber schweizerischer Personenunternehmen positiv aus.

Vor dem Hintergrund der steuerlichen Entwicklungen im internationalen Umfeld besteht auch für die Schweiz weiterer Handlungsbedarf im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Das Eidgenössische Finanzdepartement hat daher eine Arbeitsgruppe eingesetzt, welche die Ziele einer weiteren Reform der Unternehmensbesteuerung konkretisieren soll. Inwieweit im Rahmen einer „Unternehmensteuerreform III“ auch die Forderungen der EU hinsichtlich kantonaler Vorzugsregimes berücksichtigt werden, wird abzuwarten sein.

Rechtsgrundlagen: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) v. 14.12.1990 (SR 642.11); Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG) v. 27.6.1973 (SR 641.10); Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) v. 14.12.1990 (SR 642.14); Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmensteuerreformgesetz II) v. 23.3.2007, BBl 2007 S. 2321; Bundesgesetz über die Verrechnungsteuer (VStG) v. 13.10.1965 (SR 642.21).

Literatur: von Ah, Änderungen im Unternehmensteuerrecht der Schweiz, IWB 2007, F. 5 Schweiz Gr. 2 S. 663 ff.; Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmensteuerreformgesetz II) v. 23.3.2007, BBl 2005 S 4733 ff.; Kolb, Reform der Unternehmensbesteuerung in der Schweiz, IWB 1997, IWB-Aktuell S. 1009. ■