

Alliance Sud, November 2022

Wie die OECD-Mindeststeuer in der Schweiz umgangen werden kann

Mindeststeuer-Schlupflöcher dank STAF: ESTV unschlüssig

Ursprünglich wollte die OECD mit der Mindeststeuer den seit 40 Jahren andauernden Steuerwettbewerb gegen unten zwischen den Staaten und Gebietskörperschaften (bsp. Schweizer Kantone) bremsen. Mit der letzten Unternehmenssteuerreform von 2019 ([STAF - Steuervorlage und AHV-Finanzierung](#)) schaffte die Schweiz zwar alte, nicht mehr OECD-konforme Sondersteuerregime ab, führte aber gleichzeitig neue Optimierungsvehikel ein.

Ein Teil dieser Vehikel ist gemäss den OECD-Guidelines vom März 2022 von der Mindeststeuer ausgenommen. Dies bedeutet, dass auch nach der Einführung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz effektive Steuersätze für multinationale Konzerne unter 15% möglich sind. Bei einzelnen dieser Vehikel – den sogenannten *Step-Ups* (Erklärung weiter unten) – ist selbst die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) unsicher, wie sie diese Abzüge in die Berechnung der Mindeststeuer einbeziehen soll. Ein/e MitarbeiterIn der ESTV sagte gegenüber Alliance Sud, dass es bei der ESTV zur Frage, wie die *Step-Ups* mit der Mindeststeuer in Einklang zu bringen seien, keine gefestigte Meinung gebe, entsprechende Fragen könne sie also zurzeit noch nicht beantworten. Ohne weitere gesetzliche Grundlagen müssten die Kantone die Mindeststeuer also ab 2024 durchsetzen, ohne dass sie vom Bund genaue Vorgaben haben, wie sie das im Detail zu müssen.

Diese Ungereimtheiten zwischen dem Schweizer STAF-Regime und den OECD-Guidelines könnten in einem Mindeststeuer-Gesetz eigentlich rasch geregelt werden. Der Bundesrat will die Mindeststeuer aber vorerst nur auf der Grundlage einer [Verfassungsreform](#) (die in der aktuellen Wintersession von den Räten behandelt wird und über die wir im nächsten Juni abstimmen) und einer Verordnung, die diese offenen Fragen nicht regelt, umsetzen. Ein Gesetz soll erst später kommen. Hier könnte das Parlament Druck machen. Die Wirtschaftskommission des Nationalrates will dem Bundesrat allerdings lange sechs Jahre Zeit¹ geben, um ein solches auszuarbeiten. Weil weder der Verfassungsartikel noch die kürzlich in die Vernehmlassung geschickte [Verordnung](#) des Bundesrates diese offenen technischen Umsetzungs-Fragen beantwortet. Die Gefahr besteht also, dass in der Schweiz

¹ Vgl. [Fahne Nationalrat Wintersession \(Art. 7bis, S.9\)](#): «Macht der Bundesrat von seiner Kompetenz in Absatz 1 Gebrauch, unterbreitet er dem Parlament innerhalb von sechs Jahren nach Inkrafttreten der Verordnung die gesetzlichen Bestimmungen über die Mindestbesteuerung grosser multinationaler Unternehmensgruppen.»

bis mindestens 2030 ein Steuerregime für multinationale Konzerne gilt, bei dem in Teilen nicht einmal die ESTV weiss, wie es in der Praxis genau durchgesetzt werden soll.

In der Folge beschreiben wir nun die technischen Details dieser Umgehungsmöglichkeiten der Mindeststeuer:

Aufdeckung stille Reserven (ASR) (Step-Ups) und Kapitaleinlageprinzip (KEP)

Im Rahmen der STAF wurden zwei Übergangslösungen für Firmen geschaffen, die auf Grund der Reform aus den alten Sondersteuerprivilegien (Holdingprivileg, gemischte Gesellschaften, Prinzipalgesellschaft) aussteigen mussten. Hier gibt es grob zwei Varianten:

- a) *Altrechtlicher Step-Up*: Firmen, die in der Schweiz gebildete stille Reserven aufdecken, wenn sie aus den alten Privilegien aussteigen, können für maximal fünf Jahre jenen Anteil ihrer Gewinne, der aus dieser Aufdeckung entsteht, zu einem sehr niedrigen Sondersteuersatz versteuern. Das reduziert den effektiven Steuersatz auf ihren gesamten Gewinnen deutlich. Diese Möglichkeit besteht bis Ende 2024.
- b) *Step-Up bei Zuzug*: Firmen, die neu in die Schweiz ziehen, können während zehn Jahren noch im Ausland gebildete, bisher unbesteuerte stille Reserven hier aufdecken und diese während bis zu zehn Jahren vom steuerbaren Gewinn abziehen. Da die STAF erst im Januar 2020 in Kraft trat, ist dies also theoretisch bis 2030 möglich.

Sowohl mit Variante a) wie b) dürften viele Firmen ihren effektiven Gewinnsteuersatz unter 15% drücken können. Ob die *Step-Ups* mit der Umsetzung der Mindeststeuer obsolet werden, die betreffenden Firmen also mit einer Zusatzbesteuerung belegt werden, wenn sie mit *Step-Up* bisher unter 15% gezahlt haben, ist gemäss ESTV bis heute nicht geklärt, wie obiges Zitat zeigt. Weiter schreibt diese an Alliance Sud: «Für die Zwecke der Mindestbesteuerung unterscheidet das OECD-Regelwerk nach unserem Kenntnisstand nicht, ob es sich um Gewinnausschüttungen oder [um, korrigiert AS] Reserveausschüttungen handelt. Entsprechend gelten bei allen Formen dieselben Voraussetzungen.» Das heisst: Auch mit den speziellen Abzugsmöglichkeiten der *Step-Ups* kann die Mindeststeuer gemäss OECD-Guidelines umgangen werden, weil es sich hier zwar nicht um Gewinn-, aber um Reserveausschüttungen handelt.

Während der *Step-up* für bereits in der Schweiz ansässige Gesellschaften begründet werden kann, um etwa den alten Statusgesellschaften während fünf Jahren den «sanften» Übertritt in die ordentliche Besteuerung zu ermöglichen, ist seine Ausweitung auf zu ziehende Firmen ein reines Steuervermeidungsvehikel für Konzerne und ein weiterer Versuch des Tiefsteuergebietes Schweiz, Konzernsteuersubstrat aus anderen Ländern anzulocken. Dies wird aller Voraussicht nach vor allem Entwicklungsländer treffen. Den Steuerbehörden dort fehlen oft die technischen und rechtlichen Ressourcen, um bei grenzüberschreitenden Transaktionen die massgeblichen Werte zu besteuern, noch bevor sie das Land verlassen, oder entsprechende Kapitalverschiebungen in die Schweiz ganz zu verhindern.

Kapitaleinlageprinzip

Das Kapitaleinlageprinzip (KEP) ist ein Kind der Unternehmenssteuerreform II. Es wurde 2008 von den Stimmberechtigten sehr knapp angenommen. Es erlaubt Gesellschaften,

Reserven aus Kapitaleinlagen (Kapitaleinlagereserven, KER) steuerfrei an ihre AktionärInnen zurückzubezahlen. Die Einführung des KEP verursachte gemäss der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zwischen 2011 und 2018 Steuerausfälle bei Bund, Kantonen und Gemeinden in der Gesamthöhe von 3,6 bis 4,8 Milliarden Franken.

Das Parlament beschloss mit der STAF eine leichte Einschränkung des KEP; die sogenannte Rückzahlungsregel. Sie besagt, dass Kapitaleinlagereserven, die in der Schweiz börsenkotierte Firmen mit (Fremd-) Kapitaleinlagen gebildet haben, nur dann steuerfrei zurückgezahlt werden können, wenn im selben Umfang auch steuerbare Dividenden ausgeschüttet werden. Der Bund rechnete 2018 durch diese Regel mit jährlichen Mehreinnahmen von 150 Millionen Franken. Im Vergleich mit den Bedingungen vor 2011 bedeutet dies eine Reduktion der jährlichen Verluste durch das KEP auf 250-450 Millionen. Rückzahlungen an juristische Personen (zum Beispiel Beteiligungsgesellschaften) und Rückzahlungen von Reserven aus Kapitalanlagen, die in der Schweiz nach dem 24. Februar 2008 entstanden, weil die betreffenden Firmen ihren Sitz in die Schweiz verlegten, sind von dieser Rückzahlungsregel allerdings befreit. Dasselbe gilt auch für Reserven aus Gesellschaften, die in der Zukunft in die Schweiz einwandern werden. Aktionärinnen solcher Gesellschaften können mit der STAF nach wie vor von steuerfreien Kapitalrückzahlungen profitieren. Dies ist vor allem für Beteiligungsgesellschaften attraktiv, die wie (wie unten genauer erklärt) von der Mindeststeuer-Regel ausgenommen sind. Sie müssen also weder auf Beteiligungsgewinnen noch auf Einnahmen, die aus Rückzahlungen von Kapitaleinlagen stammen, die Mindeststeuer zahlen. Dies stellt für Konzerne einen klaren Anreiz dar, Firmenkonstrukte zu bauen, mit denen sie die OECD-Mindeststeuer in der Schweiz umgehen können, indem sie die ASR, das KEP und/oder den Beteiligungsabzug anwenden.

Beteiligungsabzug

Gewinne von Gesellschaften, deren Ertrag zu mindestens 10 Prozent aus Beteiligungen oder Kapitalgewinnen stammen, sind von der Mindeststeuer gemäss OECD-Guidelines ausgenommen (sog. Beteiligungsgesellschaften): In einem Factsheet der OECD zu diesen Regeln heisst es (S.3 / Step 2): «Excluded Dividends; Excluded Equity Gain or Loss – Avoids double counting of previously taxed income and aligns with participation exemptions [Beteiligungsabzug] and similar relief common to many IF jurisdictions».²

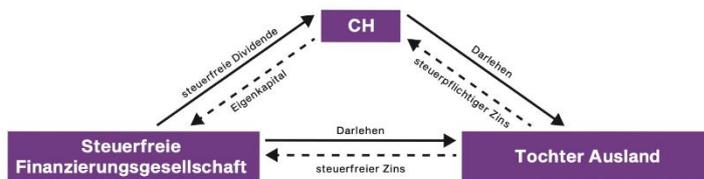
Die ESTV führt gegenüber Alliance Sud dazu aus: «Auch die OECD kennt eine Freistellung von Dividenden. Die Freistellung erfolgt über die Bemessungsgrundlage. Demnach gehören Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungen (d. h. mit einer Beteiligungsquote von i.d.R. mindestens 10 Prozent oder einer Haltedauer von i.d.R. mindestens einem Jahr) nicht zum massgebenden Gewinn. Ebenso wenig gehören Gewinne und Verluste aus qualifizierenden Beteiligungen (d. h. mit einer Beteiligungsquote von i.d.R. mindestens 10 Prozent) zum massgebenden Gewinn. Dazu zählen auch Wertberichtigungen und Aufwertungen auf Beteiligungen. Bei der genannten Beteiligungsgesellschaft würde damit der massgebende Gewinn tiefer sein. Um eine allfällige Unterbesteuerung zu ermitteln, werden massgebende Steuern und massgebende Gewinne in ein Verhältnis gesetzt; vorliegend mit Blick auf die Beteiligungsgesellschaft also die (tieferen) Gewinnsteuern und die (tieferen) Gewinne. Weil die Freistellung der OECD und der Beteiligungsabzug nicht deckungsgleich sind, kann es zu Abweichungen kommen.»

² <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-GloBE-rules-fact-sheets.pdf>

Grundsätzlich ist das legitim: Der Beteiligungsabzug dient dazu, eine doppelte Besteuerung des gleichen Gewinns in zwei Ländern zu verhindern. Der Beteiligungsabzug kann gemacht werden, wenn ein Konzern im Land A einen Gewinn erzielt, diesen dort versteuert und dann ins Land B eine Dividendenzahlung macht. Wenn ein Gewinn im Ausland ordentlich versteuert wurde, ist die entsprechende Konzerndividende in der Schweiz steuerfrei, da dieselbe Summe sonst ja zweimal besteuert würde. Doch gibt es zwei Möglichkeiten, wie mit Hilfe eines Beteiligungsabzugs eine doppelte Nullbesteuerung erreicht werden kann: Erstens kann der Beteiligungsabzug als Teil eines dreistufigen Offshore-Konstrukts der «Gewinnwäscherei» dienen.

«Gewinnwäscherei»

Wie Gewinne über Dividendenzahlungen verschwinden



Quelle: Pierre-Olivier Gehrig: Holding- und Finanzgesellschaften als Instrumente der internationalen Steuerplanung, in: Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht (ASA), Nr.71, 8/2003.

Zweitens können Konzerne widersprüchliche Definitionen in den jeweiligen nationalen Dividendengesetzgebungen ausnutzen, um eine doppelte Nullbesteuerung auf den Gewinn im einen Staat und die davon ausgeschüttete Dividende im anderen Staat zu erreichen. Diese zwei Methoden hatte Alliance Sud 2018 in einer [Recherche zur Steuervorlage 17](#) (später STAF) erklärt. Diese Schlupflöcher verschwinden mit der Einführung der Mindeststeuer nicht. Gesellschaften, deren Ertrag zu mindestens 10% aus Beteiligungen stammt, können also über ihren gesamten Ertrag gesehen auch nach der Einführung der Mindeststeuer unter einem effektiven Gewinnsteuersatz von 15% landen. Die ESTV schreibt Alliance Sud dazu: «Bei der schweizerischen Gewinnbesteuerung für die betroffenen Unternehmen ändert sich mit dem Vorschlag des Bundesrates nichts. Eine Beteiligungsgesellschaft wird weiterhin gemäss DBG und StHG den Beteiligungsabzug geltend machen. Damit würden die massgebenden Steuern für die Zwecke der Mindestbesteuerung aufgrund des Beteiligungsabzugs tiefer sein.»

Tonnage Tax

Auch mit diesem neuen Sondersteuerregime, das der Nationalrat in der letzten Woche der Wintersession berät, können sich multinationale Konzerne von der Mindeststeuer befreien. Reedereien und Schifffahrtsgesellschaften von multinationalen Konzernen (vor allem Rohstoffhändler) werden in der Schweiz nicht mehr gemäss der normalen Gewinnsteuer für Unternehmen besteuert, sondern erhalten eine Pauschalbesteuerung: Ausschlaggebend für die Besteuerung soll künftig nicht mehr der erzielte Gewinn aus dem Transportgeschäft sein, sondern die Ladekapazität der Schiffe, die eine Schifffahrtsgesellschaft betreibt. Im Rahmen STAF schuf der Bund wie bereits oben erwähnt die alten Steuerprivilegien für Holdings und gemischte Gesellschaften ab. Auch die Rohstoffkonzerne profitierten in der Vergangenheit stark von ihnen. Während die bürgerliche Mehrheit in Bundesbern für Pharma- oder

Konsumgüterkonzerne neue auf diese Branchen zugeschnittene Spezialrabatte³ als Ausgleich für die alten Privilegien schufen, ging die Rohstoffbranche leer aus. Das soll nun mit der «Tonnage Tax» nachgeholt werden. Vordergründig geht es hier “nur” um eine Steuererleichterung für Schweizer Reeder. Doch Rohstoffhändler besitzen oder chartern auch Schiffe. Das hält der Bundesrat auch in der Botschaft zur Tonnage Tax fest. Wenn ein Rohstoffhändler seiner konzerninternen Schifffahrtsgesellschaft überteuerte Frachttarife zugesteht – was in der Praxis nicht aufgedeckt werden kann – können Gewinne in anderen Gesellschaften derselben Gruppe reduziert und damit Steuerzahlungen vermieden werden. Das Besteuerungsniveau würde sich für Gesellschaften, die die «Tonnage Tax» in Anspruch nehmen können, im Vergleich mit den ordentlichen Gewinnsteuersätzen in allen Schweizer Kantonen stark reduzieren. Wie die Rechtsgelehrten Mark Pieth und Kathrin Betz in ihrem neuen Buch zur Reederei-Branche in der Schweiz zeigen («Schifffahrtsnation Schweiz»), resultiert mit der Einführung der «Tonnage Tax» ein durchschnittlicher effektiver Gewinnsteuersatz von ca. 7%. Das liegt deutlich unter dem regulären Steuersatz von 11% im Rohstoff-Hub Zug. Der Bundesrat will ausserdem zusätzliche Steuerermässigungen erlauben, je umweltfreundlicher die Antriebssysteme der Schiffe sind. Wird die maximale Reduktion von 20 Prozent gewährt, kann die durchschnittliche Besteuerung bis auf 5,6 Prozentpunkte sinken.

Autor: Dominik Gross, Verantwortlicher Steuer- und Finanzpolitik bei Alliance Sud

³ Hier geht es vor allem um die Patentbox und Abzugsmöglichkeiten von Investitionen in Forschung&Entwicklung. Mehr dazu in der STAF-Analyse von Alliance Sud von 2019 (ab S.5) <https://www.alliancesud.ch/de/file/40576/download?token=Ads-AnGK>