



12. November 2014

Steuerattraktivität der Schweiz im Vergleich mit anderen Staaten unter Einbezug steuerlicher Privilegien und staatlicher Beihilfen

Bericht des Bundesrates in Erfüllung

- des Postulats Fournier (12.4204) vom 13. Dezember 2012,
 - der Motion Feller (13.3065) vom 13. März 2013 und
 - des Postulats Feller (13.3701) vom 12. September 2013)
-

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	4
1 Einleitung	4
1.1 Der Auftrag	4
1.1.1 Postulat Fournier (12.4204).....	4
1.1.2 Motion Feller (13.3065)	5
1.1.3 Postulat Feller (13.3701)	5
1.2 Klärung der Fragestellung	5
2 Standortvergleich	6
2.1 Steuersysteme für juristische Personen.....	6
2.1.1 Übersicht über die standortrelevanten Kriterien.....	6
2.1.1.1 Einführung.....	6
2.1.1.2 Allgemeines Investitionsklima	7
2.1.1.3 Rechtliche Rahmenbedingungen.....	7
2.1.1.4 Unternehmensbesteuerung.....	7
2.1.1.5 Quellensteuern	8
2.1.1.6 Indirekte Steuern und Abgaben	8
2.1.1.7 Besteuerung natürlicher Personen	8
2.1.1.8 Arbeitsrecht, Lohnkosten, Sozialabgaben	8
2.1.2 Beschreibung und Analyse der ausgewählten Staaten und Territorien.....	9
2.1.2.1 Einführung.....	9
2.1.2.2 Schweiz.....	9
2.1.2.3 Belgien	10
2.1.2.4 Brasilien.....	10
2.1.2.5 Deutschland	11
2.1.2.6 Frankreich	11
2.1.2.7 Hongkong.....	12
2.1.2.8 Irland	12
2.1.2.9 Italien.....	13
2.1.2.10 Luxemburg	14
2.1.2.11 Niederlande.....	14
2.1.2.12 Singapur.....	14
2.1.2.13 Vereinigtes Königreich	15
2.1.2.14 Vereinigte Staaten.....	15
2.1.3 Zusammenfassung.....	16
2.2 Staatliche Beihilfen	17
2.2.1 Allgemeine Bemerkungen	17
2.2.2 Beschreibung und Analyse der ausgewählten Länder und Territorien	17
2.2.2.1 Schweiz.....	17

2.2.2.2	Brasilien.....	17
2.2.2.3	EU-Mitgliedstaaten.....	18
2.2.2.4	Hongkong.....	21
2.2.2.5	Singapur.....	21
2.2.2.6	Vereinigte Staaten.....	22
2.2.3	Zusammenfassung.....	22
2.3	Steuersysteme für natürliche Personen	22
2.3.1	Allgemeine Bemerkungen	22
2.3.2	Beschreibung und Analyse der ausgewählten Länder.....	23
2.3.2.1	Schweiz	23
2.3.2.2	Belgien	24
2.3.2.3	Fürstentum Liechtenstein.....	24
2.3.2.4	Luxemburg	24
2.3.2.5	Irland	25
2.3.2.6	Italien.....	25
2.3.2.7	Niederlande.....	25
2.3.2.8	Österreich.....	26
2.3.2.9	Singapur	26
2.3.2.10	Vereinigtes Königreich	26
2.3.2.11	Vereinigte Staaten.....	27
2.3.3	Zusammenfassung.....	28
3	Geltendmachung der schweizerischen Interessen im Bereich der Unternehmenssteuern und staatlicher Beihilfen in laufenden Verhandlungen	28
3.1	Allgemeine Bemerkungen	28
3.2	Bilaterale Verhandlungen	28
3.2.1	Allgemein.....	28
3.2.2	Belgien.....	29
3.2.3	Hongkong	29
3.2.4	Luxemburg.....	29
3.2.5	Irland.....	29
3.2.6	Singapur	29
3.2.7	EU-Dialog über die Unternehmensbesteuerung	30
3.3	Multilaterale Verhandlungen.....	30
3.3.1	Allgemein.....	30
3.3.2	Forum über schädliche Steuerpraktiken der OECD.....	30
4	Fazit.....	31

Übersicht

Die drei parlamentarischen Vorstösse verlangen einen Vergleich der Besteuerung von Unternehmen und natürlichen Personen sowie staatlicher Beihilfen von ausgewählten Vergleichsstandorten der Schweiz.

Aufgrund des Vergleichs der Unternehmenssteuersysteme von 13 Staaten und Territorien lassen sich Länder mit einer tendenziell tiefen Steuerlast für Unternehmen in zwei Kategorien einteilen: (1) vergleichsweise *tiefer statutarischer Gewinnsteuersatz* (z.B. Irland) und (2) vergleichsweise *tiefer steuerbarer Gewinn* durch Sonderregelungen für gewisse Erträge wie Lizenzbox oder Sonderabzüge für Forschung und Entwicklung, für kalkulatorische Zinsen auf Eigenkapital oder für einzelne Branchen (z.B. Belgien, Luxemburg, Niederlande). Einzelne Staaten kombinieren einen relativ tiefen statutarischen Gewinnsteuersatz mit Sonderregelungen und Sonderabzügen (z.B. Singapur). Länder mit einer vergleichsweise hohen Steuerlast für Unternehmen (z.B. Brasilien, Deutschland, Frankreich, Italien, Vereinigte Staaten) versuchen ihr Steuersubstrat mit Abwehrmassnahmen wie schwarze Listen, der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs oder Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regeln) abzusichern.

Das bestehende Schweizer Unternehmenssteuersystem ist im internationalen Vergleich insgesamt wettbewerbsfähig und soll im Rahmen der anstehenden Unternehmenssteuerreform III der laufenden internationalen Entwicklung angepasst werden.

Alle analysierten Staaten und Territorien gewähren nicht-fiskalische staatliche Beihilfen in der einen oder andern Form.

Der Vergleich der Sonderregelungen von 11 Staaten und Territorien für Personal im Auslandeinsatz (*Expatriates*) und Vermögende zeigt, dass zahlreiche der untersuchten Länder Sonderregelungen für Personal im Auslandeinsatz anbieten. Diese zeichnen sich im Wesentlichen durch die Gewährung von Abzügen für zusätzliche, im Zusammenhang mit der Entsendung stehende Ausgaben aus (z.B. Belgien, Luxemburg, Niederlande und im weiteren Sinne auch Irland). Gewisse Länder ziehen Vermögende an, indem sie lediglich überwiesene Einkünfte (*remittance*) besteuern (z.B. Irland, Singapur und das Vereinigte Königreich). Die Schweizer Regelungen sind im Vergleich insgesamt wettbewerbsfähig.

In den bilateralen Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), in Gesprächen mit der EU und auf multilateraler Ebene (insbesondere im Fiskalkomitee der OECD) werden die schweizerischen Interessen im Bereich Unternehmenssteuern geltend gemacht. Nicht-fiskalische staatliche Beihilfen sind dort nicht Verhandlungsgegenstand. Der Grund liegt darin, dass die mit Steuerfragen befassten Verhandlungspartner bzw. Gremien für nicht-fiskalische staatliche Beihilfen nicht zuständig sind.

1 Einleitung

1.1 Der Auftrag

1.1.1 Postulat Fournier (12.4204)

Das Postulat 12.4204 (Steuerliche Privilegien und staatliche Hilfen für juristische Personen in Ländern, die mit der Schweiz in Verhandlungen stehen. Das Gegenrechtsprinzip muss eingehalten werden, vom 13. Dezember 2012) verlangt einen Bericht über die verschiedenen steuerlichen Privilegien (Steuerschlupflöcher) und staatlichen Hilfen, die juristischen Personen in Ländern gewährt werden, mit denen die Schweiz Verhandlungen aufnehmen wird. Dabei soll der Bundesrat das Parlament über seine Verhandlungsstrategie informieren.

Der Bundesrat wies in seiner Stellungnahme vom 27. Februar 2013 auf die laufenden Arbeiten der OECD im Bereich Unternehmenssteuern hin, bei denen die Schweiz aktiv mitwirkt. Die Publikation eines spezifischen Schweizer Berichtes über die Steuersysteme anderer Länder wäre nach Ansicht des Bundesrates deshalb weitgehend eine Doppelspurigkeit, weshalb er die Ablehnung des Postulats empfahl. Der Ständerat nahm das Postulat indessen am 11. März 2013 an.

1.1.2 Motion Feller (13.3065)

Mit der Motion 13.3065 (Steuerattraktivität der Schweiz im Vergleich mit anderen Staaten, vom 13. März 2013) verlangt NR Feller einen Bericht über die Steuersysteme gewisser Staaten in Bezug auf natürliche und juristische Personen und einen Vergleich von deren Attraktivität mit jener der Schweizer Steuergesetzgebung, insbesondere der Staaten Luxemburg, Vereinigtes Königreich, Belgien, Irland, Singapur und gewisser Bundesstaaten der Vereinigten Staaten.

In seiner Stellungnahme wies der Bundesrat darauf hin, dass die Analyse sämtlicher Steuerregimes für natürliche und juristische Personen von Konkurrenzländern der Schweiz eine sehr komplexe Aufgabe sei. Die Steuersysteme beruhen auf unterschiedlichen Rechtstraditionen, und es brauche in vielen Fällen eine genaue Kenntnis der Praxis der Steuerbehörden, die überdies oft nicht vollständig öffentlich zugänglich sei. Die Analyse ausländischer Steuersysteme sowie der Vergleich mit der schweizerischen Steuergesetzgebung würden, soweit es aus den genannten Gründen möglich ist, durchgeführt. Entsprechend der Stellungnahme des Bundesrates vom 22. Mai 2013 nahmen der Nationalrat am 19. Juni 2013 und der Ständerat am 27. November 2013 die Motion an.

1.1.3 Postulat Feller (13.3701)

Mit dem Postulat 13.3701 (Berücksichtigung staatlicher Beihilfen durch Drittländer bei internationalen Verhandlungen in der Schweiz, vom 12. September 2013) verlangt NR Feller einen Bericht darüber, wie die Schweiz die Auswirkungen staatlicher Beihilfen bei internationalen Verhandlungen (z.B. OECD, G20-Staaten, EU) über die Unternehmensbesteuerung geltend macht und welches die bis heute erzielten Ergebnisse sind. Dazu wird ausgeführt, dass zahlreiche Länder Unternehmen staatliche Beihilfen gewährten, die den Wettbewerb verzerren. Der Bundesrat beantragte am 20. November 2013 die Annahme des Postulates. Der Nationalrat nahm das Postulat am 12. Dezember 2013 an.

1.2 Klärung der Fragestellung

Es ist möglich, mehrere Vorstösse mit einem einzigen Bericht zu beantworten, sofern die Vorstösse in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und der Bericht auf alle Aspekte jedes Vorstosses umfassend eingeht.

Die drei genannten Vorstösse verlangen alle einen Vergleich von Steuerregimes und nicht-steuerlichen staatlichen Beihilfen und deren Geltendmachung gegenüber Staaten in verschiedenen Ländern und Territorien. Der enge inhaltliche Zusammenhang zwischen den drei genannten Vorstössen ist somit gegeben, so dass sich ihre Beantwortung in einem einzigen Bericht rechtfertigt. Die in den Vorstössen formulierten Informationsbedürfnisse werden dabei wie folgt präzisiert:

1. Der Bericht liefert einen Überblick über die Steuersysteme einer Auswahl von Staaten und Territorien sowie der von diesen Staaten und Territorien gewährten staatlichen Beihilfen und vergleicht diese – soweit dies möglich ist – mit der Attraktivität des Schweizer Steuerrechts (Kapitel 2).

Der Vergleich im Bereich der Unternehmensbesteuerung wird mit ausgewählten Staaten und Territorien durchgeführt, die entweder in den Vorstössen¹ genannt wurden, mit denen die Schweiz bilaterale Verhandlungen² abgeschlossen hat, die Nachbarstaaten der Schweiz³ sind oder die bei Unternehmensansiedlungen⁴ oft evaluiert werden.

Im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen wird der Vergleich auf einige Staaten begrenzt, die entweder in den Vorstössen genannt wurden⁵ oder die in Fachkreisen dafür bekannt sind, über

¹ In den Vorstössen namentlich genannt wurden die folgenden Staaten: Belgien, Irland, Luxemburg, Singapur, Vereinigtes Königreich und gewisse Bundesstaaten der Vereinigten Staaten.

² Kürzlich abgeschlossen wurden Verhandlungen über DBA mit Belgien, Hongkong, Irland, Luxemburg und Singapur, vgl. Ziff. 3.2.

³ Deutschland, Frankreich und Italien.

⁴ Bei Ansiedlungen werden gemäss gängiger Praxis oft auch die Niederlande evaluiert.

⁵ Vgl. Fussnote 1.

attraktive Steuerregimes für natürliche Personen, insbesondere für Personal im Auslandeinsatz (*Expatriates*) und Vermögende (*high net worth individuals*; HNWI) zu verfügen⁶.

2. Weiter wird in diesem Bericht dargelegt, wie die schweizerischen Interessen in laufenden Verhandlungen in den Bereichen Steuern (präferenzielle Besteuerung juristischer und natürlicher Personen) und direkter staatlicher Beihilfen geltend gemacht werden. Bei bilateralen Verhandlungen über den Abschluss bzw. die Anpassung von DBA werden fünf für die Schweiz wirtschaftlich bedeutende und im Bereich der Unternehmensansiedlungen oft besonders relevante Länder analysiert, mit welchen kürzlich DBA abgeschlossen oder revidiert wurden⁷.

Ebenso wird in diesem Bericht der EU-Dialog über die Unternehmensbesteuerung behandelt. Hinsichtlich der EU sind der Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, das Beihilferecht mit Wirkung im Unternehmenssteuerbereich und der bilaterale Dialog Schweiz-EU zu Unternehmenssteuerfragen für diese Analyse wesentlich.

Auf multilateraler Ebene wird die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der OECD und UNO thematisiert. Besonders massgebend für die Schweiz sind die Initiativen der OECD. Die OECD hat im Juli 2013 einen 15 Massnahmen umfassenden Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS) verabschiedet. Im Kern wollen die Staaten den Handlungsspielraum multinationaler Unternehmen im Bereich Unternehmensbesteuerung begrenzen und die Ausreizung bestehender Schwachstellen im internationalen Steuerwesen einschränken. In den BEPS-Aktionsplan wurden die Arbeiten des Forums gegen schädliche Steuerpraktiken der OECD (*Forum on Harmful Tax Practices*; FHTP) integriert, das sich vor allem mit der Schädlichkeitsprüfung von Unternehmenssteuerregimes befasst.

Der Bericht geht nicht auf staatliche Beihilferegulungen im Rahmen der Welthandelsorganisation (WTO), der OECD oder des Freihandelsabkommens ein.

3. Grundsätzlich ist es schwierig, verlässliche Informationen über ausländische Steuersysteme und Sonderregelungen zu beschaffen. Zur Beantwortung der Fragestellungen im Rahmen des vorliegenden Berichts wurden ausschliesslich öffentlich zugängliche Daten berücksichtigt, insbesondere Internetseiten von Steuerverwaltungen, Behörden und Fachorganisationen⁸. Dementsprechend verschaffen die nachfolgenden Ausführungen einen allgemeinen Überblick ohne Vollständigkeitsanspruch und stellen keine umfassende Analyse der jeweiligen Steuerordnungen dar.
4. Die nachfolgenden Ausführungen berücksichtigen grundsätzlich den Stand der Gesetzgebung per 1. September 2014 und stellen nicht auf Gesetzesprojekte und nicht abgeschlossene, laufende internationale Entwicklungen ab.

2 Standortvergleich

2.1 Steuersysteme für juristische Personen

2.1.1 Übersicht über die standortrelevanten Kriterien

2.1.1.1 Einführung

In der Praxis evaluieren Unternehmen ihre Standorte anhand unterschiedlicher Kriterien: Darunter befinden sich auch die steuerlichen Rahmenbedingungen. Nachfolgend werden die in der Praxis bedeutendsten Faktoren vorgestellt, um einen Gesamtüberblick zu bieten.

⁶ Darunter befinden sich etwa die Niederlande, Österreich, Italien und das Fürstentum Liechtenstein.

⁷ Vgl. Fussnote 2.

⁸ <http://online.ibfd.org/kbase/>, <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, <http://www.pwc.ie/tax-facts/index.jhtml>

2.1.1.2 Allgemeines Investitionsklima

Eine der Voraussetzungen für die Standortattraktivität ist ein positives Investitionsklima. Dieses wird insbesondere durch Rechts- und Planungssicherheit, einen flexiblen Arbeitsmarkt, massvolle Regulierung, den Schutz geistigen Eigentums, einen stabilen Finanzsektor sowie eine stabile Währung geprägt. Freier Kapitalverkehr, der Verzicht auf den Erlass von Devisenrestriktionen sowie Anreize bzw. Einschränkungen für ausländische Investoren beeinflussen ebenfalls die Standortattraktivität.

2.1.1.3 Rechtliche Rahmenbedingungen

Zu den rechtlichen Rahmenbedingungen für eine Geschäftstätigkeit zählen insbesondere die verfügbaren Geschäfts- und Gesellschaftsformen, die Verfahren zur Unternehmensgründung sowie Buchführungs-, Prüfungs- und Meldepflichten.

2.1.1.4 Unternehmensbesteuerung

Ein System der Unternehmensbesteuerung wird massgeblich durch sieben Kriterien definiert, die nachfolgend umschrieben werden:

a) *Begründung der Steuerpflicht*

Eine Steuerpflicht in einem Staat oder Territorium kann aufgrund verschiedener Sachverhalte begründet werden, beispielsweise aufgrund der tatsächlichen Leitung eines ausländischen Unternehmens, des handelsrechtlichen Sitzes des Unternehmens oder einer festen Einrichtung.

b) *Ermittlung der Bemessungsbasis und Steuersätze*

Jeder Staat oder jedes Territorium regelt die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes und setzt den anwendbaren Gewinnsteuersatz fest. Der steuerbare Gewinn wird berechnet, indem von den steuerpflichtigen Erträgen die steuerlich absetzbaren Aufwendungen (wie Betriebskosten, Abschreibungen oder Steuern) abgezogen werden. Sonderabzüge wie Zuschläge auf Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (*research and development credits; R&D credits*), kalkulatorische Zinsen auf Eigenkapital (*notional interest deduction; NID*), Sofortabschreibungen oder erhöhte Abschreibungssätze reduzieren die Bemessungsbasis und damit die Steuerlast. Die Freistellung bzw. gesonderte Besteuerung bestimmter Einkommensbestandteile (wie Dividenden oder [Konzern-]Zinserträge) sowie Sonderregelungen (wie Lizenzboxen, die einen Prozentsatz der damit zusammenhängenden Erträge von der Steuer freistellen) reduzieren die Steuerlast ebenfalls.

Weiter ist die Behandlung von Verlusten zu berücksichtigen. Das Steuersystem kann so ausgestaltet sein, dass Verluste mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden und dass die Verlustverrechnung zeitlich begrenzt oder unbegrenzt ist.

Je nach Steuerordnung wird die Gewinnsteuer auf unterschiedlichen Ebenen (z.B. Gemeinde-, Staats- und Bundesebene) erhoben. Dies gilt es bei der Ermittlung des gesamten Gewinnsteuersatzes zu berücksichtigen.

c) *Besteuerung von Kapitalgewinnen*

Kapitalgewinne können entweder zusammen mit dem steuerbaren Gewinn oder gesondert zu einem speziellen Satz besteuert oder von der Gewinnsteuer befreit werden.

d) *Beseitigung der Doppelbesteuerung*

Ein weiterer bedeutender Faktor ist, wie eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Eine solche kann vorliegen, wenn Einkünfte wie Zinserträge oder Lizenzgebühren einer ausländischen Quellensteuer unterliegen. Wenn das betreffende Land mit dem Quellenstaat ein DBA abgeschlossen hat, regelt dieses u.a. die Höhe der Quellensteuer (sog. Residualsteuer), die der Quellenstaat einbehalten darf, und die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Empfängerstaat (in der Regel durch Anrechnung der Residualsteuer an die inländische Gewinnsteuer oder durch die Nichtbesteuerung der ausländischen Erträge, die sog. Freistellung).

Weiter können Staaten und Territorien unilaterale Bestimmungen erlassen, wie die Doppelbesteuerung in jenen Fällen vermieden wird, in denen mit dem Quellenstaat kein DBA abgeschlossen wurde (wiederrum entweder durch Anrechnung oder Freistellung).

e) *Abwehrmassnahmen*

Staaten und Territorien können Missbrauchsbestimmungen zum Schutze ihres Steuersubstrats erlassen. Darunter werden beispielsweise Vorschriften zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs, Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (*Controlled Foreign Company*; CFC) oder mit schwarzen Listen verbundene Gegenmassnahmen verstanden.

Mit der Beschränkung des Schuldzinsenabzugs wird erreicht, dass sich Kapitalgesellschaften nicht im Übermass fremdfinanzieren und mit Zinsabzügen den steuerbaren Gewinn reduzieren. Mit CFC-Regeln soll sichergestellt werden, dass bestimmte Erträge, die in Konzerngesellschaften in Tiefsteuerländern anfallen, mittels Zurechnung dem höheren inländischen Steuerniveau unterliegen. Damit wird der Anreiz reduziert, Gewinne in Tiefsteuerländer zu verlagern.

f) *Administratives*

Unter diesem Punkt wird die Festlegung der Steuerperiode (beispielsweise Kalender- oder Geschäftsjahr), der Zeitpunkt zur Einreichung der Steuererklärung und die Fälligkeit der Steuer verstanden. Weiter können die Möglichkeit einer Gruppenbesteuerung⁹, Ruling-Praxen oder die Organisation und das Selbstverständnis der zuständigen Steuerbehörden standortrelevant sein.

g) *Übriges*

Steuersysteme können sich durch weitere Besonderheiten auszeichnen, die obenstehend nicht dargelegt wurden. Beispiele hierfür sind Regelungen für Reorganisationstatbestände (wie Fusionen, Abspaltungen oder Umwandlungen), für die Beendigung der Steuerpflicht (wie die Abrechnung auf den nicht versteuerten stillen Reserven, eine sog. *exit tax*) oder Offenlegungspflichten von Sonderregimes.

2.1.1.5 Quellensteuern

Steuerordnungen können die Erhebung von Quellensteuern vorsehen, beispielsweise auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Diese unilateral festgesetzten Quellensteuersätze können durch DBA begrenzt werden (vgl. Ziffer 2.1.1.4d). Zudem können Steuerordnungen auch Quellensteuern auf Betriebsstätten Gewinnen (sog. *branch remittance tax*) vorsehen.

2.1.1.6 Indirekte Steuern und Abgaben

Unter indirekten Steuern und Abgaben werden für die Zwecke dieses Berichts die Mehrwert-, Umsatz- und Liegenschaftssteuern zusammengefasst. Weiter kann in diesem Zusammenhang die Erhebung von Umsatzabgaben, Zollgebühren und Umweltabgaben relevant sein.

2.1.1.7 Besteuerung natürlicher Personen

Auch ein vorteilhaftes System für die Besteuerung der natürlichen Personen zeichnet einen attraktiven Unternehmensstandort aus. Dazu zählen nebst einer massvollen, wettbewerbsfähigen, effektiven Besteuerung des Einkommens auch Schenkungs-, Erbschafts-, Vermögens- und Immobiliensteuern, Spezialregeln für die Besteuerung von *Expatriates* sowie Sozialabgaben.

2.1.1.8 Arbeitsrecht, Lohnkosten, Sozialabgaben

Das Arbeitsrecht, insbesondere einfache und flexible Regelungen für die Begründung und Beendigung von Arbeitsverhältnissen, nehmen einen hohen Stellenwert bei der Standortwahl von Unternehmen ein.

⁹ Bei einer Gruppenbesteuerung können die Gewinne und Verluste von Konzerngesellschaften miteinander verrechnet werden.

Weiter zu erwähnen sind Lohnkosten, die Höhe der Lohnnebenleistungen und Renten, die Sozialabgaben sowie die Vorschriften zur Anstellung ausländischen Personals.

2.1.2 Beschreibung und Analyse der ausgewählten Staaten und Territorien

2.1.2.1 Einführung

Da sich die geschuldete Gewinnsteuer aus der Multiplikation des steuerbaren Gewinnes (Bemessungsbasis) mit dem statutarischen Gewinnsteuersatz ergibt, kann eine attraktive Unternehmensbesteuerung grundsätzlich durch zwei unterschiedliche Ansätze erzielt werden:

1. Ein vergleichsweise tiefer statutarischer Gewinnsteuersatz wird auf eine ordentliche Bemessungsbasis, d.h. einen ordentlichen Gewinn, angewandt; oder
2. ein vergleichsweise hoher statutarischer Gewinnsteuersatz wird auf eine eingeschränkte Bemessungsbasis, d.h. einen vergleichsweise tiefen Gewinn, angewandt. Eine eingeschränkte Bemessungsbasis kann entweder durch Abzüge oder durch eine (teilweise) Freistellung der Erträge erreicht werden.

Da die Staaten in der Unternehmensbesteuerung unterschiedliche Konzepte anwenden, sind die Steuersysteme für juristische Personen schwierig miteinander zu vergleichen. Ein auf den ersten Blick vergleichsweise hoher statutarischer Gewinnsteuersatz muss nicht gleichbedeutend mit einer unattraktiven Unternehmensbesteuerung sein.

In den Fokus der Arbeiten der OECD und der EU sind jüngst Ruling-Praktiken gerückt, welche in unterschiedlichen Formen und Ausprägungen in zahlreichen Staaten (inklusive der Schweiz) und Territorien zur Anwendung gelangen. Die Sachverhaltsaufnahme und Analyse in der OECD ist im Zeitpunkt des Abschlusses dieses Berichts im Gang. Ergebnisse werden 2015 erwartet.

In den parlamentarischen Vorstössen wird eine einfache, didaktische und für ein breites Publikum zugängliche Darstellung verlangt. Deshalb konzentriert sich der Vergleich der Steuersysteme der ausgewählten Staaten und Territorien auf die drei Faktoren Gewinnsteuersatz, Bemessungsgrundlage und Sonderregelungen, und erwähnt gegebenenfalls besondere Abwehrmassnahmen.

2.1.2.2 Schweiz

Gewinnsteuersatz

Da in der Schweiz Bund, Kantone und Gemeinden Gewinnsteuern erheben, können die effektiven Gewinnsteuersätze für Kapitalgesellschaften je nach Standort variieren. Der gesamte effektive Gewinnsteuersatz einer Kapitalgesellschaft liegt zwischen 12,52% (Stadt Luzern) und 24,3% (Stadt Genf)¹⁰.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn basiert grundsätzlich auf dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von Tochtergesellschaften sowie qualifizierte Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Beteiligungen sind indirekt zu fast 95% von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

Holdingsgesellschaft: Eine Gesellschaft, deren Hauptzweck das Halten von Beteiligungen ist, kann auf kantonaler Ebene von der Gewinnsteuer befreit werden. Dies ist eine rein kantonale Regelung.

Gemischte / Verwaltungsgesellschaft: Eine Gesellschaft mit überwiegender Auslandstätigkeit kann ihre Erträge aus ausländischer Quelle anteilmässig nach Bedeutung der inländischen Verwaltungs- bzw. Geschäftstätigkeit versteuern. Viele Kantone besteuern die Erträge aus ausländischer Quelle häufig zu einer Mindestquote von 20%. Die Erträge aus inländischer Quelle unterliegen der ordentlichen Besteuerung. Dies ist eine rein kantonale Regelung.

¹⁰ Dies gilt für Kapitalgesellschaften mit einer Rendite von 50% und einem steuerbaren Kapital von CHF 2 Mio. Vgl. S. 57 der Publikation der ESTV „Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte - Kantonsziffern 2013“ von 2014.

Finanzbetriebsstätte: Eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Finanzierungsgesellschaft kann unter bestimmten Bedingungen eine bankenähnliche Behandlung erfahren und ein Nutzungsentgelt für das vom ausländischen Sitz zur Verfügung gestellte Kapital in Abzug bringen. Dies ist eine Bundesregelung, die gewisse Kantone übernommen haben.

Prinzipalgesellschaft: Werden in einer Schweizer Gesellschaft Konzernfunktionen, Verantwortlichkeiten und Risiken zentralisiert, kann diese Gesellschaft eine vorteilhafte Steuerauscheidung im Verhältnis zu im Ausland befindlichen Vertreterbetriebsstätten vornehmen. Der so ins Ausland ausgeschiedene Handelsgewinn wird unter Umständen nicht besteuert. Der Sachverhalt und die Bedingungen werden durch die Steuerbehörde festgelegt. Dies ist eine Bundesregelung.

Erleichterungen für neu gegründete Unternehmen: Eine neu gegründete Gesellschaft kann unter bestimmten Bedingungen Steuererleichterungen beantragen (für maximal zehn Jahre). Dies ist eine Bundes- und eine kantonale Regelung.

2.1.2.3 Belgien

Gewinnsteuersatz

Der maximale effektive Gewinnsteuersatz für Kapitalgesellschaften beträgt 35,54%.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn basiert grundsätzlich auf dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von Tochtergesellschaften sind zu 95% und Kapitalgewinne aus dem Verkauf qualifizierter Beteiligungen sind vollständig von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

Lizenzbox: Eine Gesellschaft kann für 80% der Einkünfte aus Patenten von der Gewinnsteuer befreit werden.

R&D credit: Einer Gesellschaft können Steuergutschriften von 33,99% auf qualifizierten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gewährt werden. Steuergutschriften werden mit der geschuldeten Gewinnsteuer verrechnet.

Notional interest deduction: Eine Gesellschaft kann einen kalkulatorischen Zinsabzug (2014: zwischen 2,7% und 3,4%; 2015: zwischen 2,6% und 3,5%) auf dem qualifizierenden Eigenkapital geltend machen.

Excess accounting profits ruling: Eine Gesellschaft, die als Prinzipal in einem zentralisierten Geschäftsmodell tätig ist, kann eine Besteuerung nach dieser Sonderregelung beantragen und unterliegt dann einer durchschnittlichen effektiven Gewinnsteuer von 7% bis 9%.

Tonnage tax regime: Eine Gesellschaft, die Seeschiffe unter belgischer Flagge oder unter der Flagge eines anderen EU-Mitgliedstaates betreibt, kann unter gewissen Voraussetzungen beantragen, dass der steuerbare Gewinn als Prozentsatz des transportierten Guts berechnet wird (für maximal zehn Jahre).

2.1.2.4 Brasilien

Gewinnsteuersatz

Der maximale effektive Gewinnsteuersatz für Kapitalgesellschaften beträgt 34% zuzüglich 9% gewinnsteuerpflichtige Sozialabgaben, die nicht vom steuerbaren Gewinn abgesetzt werden können.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn entspricht grundsätzlich dem Betriebsgewinn (*operating profit*). Dividenden von brasilianischen Tochtergesellschaften sind von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

R&D credit: Einer Gesellschaft können auf den Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zusätzliche Abzüge von bis zu 80% der qualifizierten Aufwendungen gewährt werden.

Gewinnsteuer-Anreiz: Eine Gesellschaft kann aufgrund einer Genehmigung Steuergutschriften erhalten für die Einführung neuer oder die Modernisierung, den Ausbau oder die Diversifikation bestehender Produktionslinien, die für die Entwicklung des Nordostens von Brasilien als bedeutend erachtet werden. Steuergutschriften werden mit der geschuldeten Gewinnsteuer verrechnet.

Mitarbeiteressen-Programm: Eine Gesellschaft kann zusätzlich zur Abzugsfähigkeit der Kosten für Mitarbeiteressen Teile solcher Kosten direkt von der geschuldeten Gewinnsteuer abziehen (zweifache Berücksichtigung).

Kultur- bzw. Sozialprogramm: Eine Gesellschaft kann geleistete Beiträge an Kultur- (z.B. sog. Rouanet oder Vale-Cultura) oder Sozialprogramme (z.B. Beiträge an Krebsbehandlungen, Personen mit einer Beeinträchtigung, Sportaktivitäten und von Gemeinden geführte Kinderkrippen) direkt von der geschuldeten Gewinnsteuer, jedoch nicht vom steuerbaren Gewinn abziehen.

Abwehrmassnahmen

Graue Liste: Es wird eine graue Liste mit sogenannten PTR (präferenzielle Steuerregimes; *privileged tax regimes*) geführt. Als PTR qualifiziert, wenn die Steuerbelastung unter 20% liegt. Schweizer Regimes befinden sich auf dieser Liste¹¹. Transaktionen mit PTR-Gesellschaften unterliegen zusätzlichen Verrechnungspreisbestimmungen. Auf Zins- und Lizenzzahlungen an PTR-Gesellschaften werden höhere Quellensteuersätze angewandt (25% statt 15%). Brasilianische Gesellschaften können Darlehen von maximal 30%, statt wie sonst üblich 200%, ihres Eigenkapitals von PTR-Gesellschaften erhalten.

2.1.2.5 Deutschland

Gewinnsteuersatz

Da in Deutschland eine Körperschafts- und eine kommunale Gewerbesteuer erhoben werden, können die effektiven Gewinnsteuersätze für Kapitalgesellschaften je nach Standort variieren. Der gesamte effektive Gewinnsteuersatz einer Kapitalgesellschaft liegt durchschnittlich zwischen 25% und 33%.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn entspricht grundsätzlich dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von Tochtergesellschaften und Kapitalgewinne aus dem Verkauf qualifizierter Beteiligungen sind zu 95% von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

Tonnage tax regime: Eine Gesellschaft, die international verkehrende Handelsschiffe betreibt, kann unter gewissen Voraussetzungen beantragen, dass der steuerbare Gewinn als Prozentsatz des transportierten Guts berechnet wird.

Abwehrmassnahmen

Regel zur Hinzurechnungsbesteuerung: Passive Einkünfte wie Zinsen oder Lizenzgebühren von Tochtergesellschaften in Tiefsteuerländern oder Steueroasen werden der deutschen Muttergesellschaft zugerechnet und besteuert (vgl. Ziffer 2.1.1.4e).

Zinsschranke: Der steuerlich anerkannte Nettozinsabzug ist unter bestimmten Voraussetzungen auf maximal 30% des Gewinns vor Zinsen, Abschreibungen und Steuern (EBITDA) begrenzt. Als Nettozinsabzug sind die Zinserträge abzüglich der Zinsaufwendungen definiert.

2.1.2.6 Frankreich

Gewinnsteuersatz

Der effektive Gewinnsteuersatz für Kapitalgesellschaften beträgt 33 1/3% zuzüglich eines ausserordentlichen Zuschlags von 10,7% für Gesellschaften mit einem Umsatz von über EUR 250 Millionen (gesamter effektiver Gewinnsteuersatz rund 36,9%). Übersteigt die Gewinnsteuer EUR 763'000, ist noch ein Sozialzuschlag von 3,3% geschuldet (diesfalls gesamter effektiver Gewinnsteuersatz rund 38%).

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn entspricht grundsätzlich dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von Tochtergesellschaften sind zu 95% und Kapitalgewinne aus dem Verkauf qualifizierter Beteiligungen zu 88% von der Gewinnsteuer befreit.

¹¹ Die Schweiz wurde kürzlich aufgrund diplomatischer Interventionen von der schwarzen Liste gestrichen und figuriert neu auf der grauen Liste. Ebenfalls mittels diplomatischer Interventionen wird versucht, die Schweiz von der grauen Liste zu streichen. Auf der schwarzen Liste werden Länder und auf der grauen Liste spezielle Steuerregimes geführt.

Sonderregelungen

R&D credit: Einer Gesellschaft können für Forschung und Entwicklung Steuergutschriften von bis zu 30% dieser Aufwendungen gewährt werden. Steuergutschriften werden mit der geschuldeten Gewinnsteuer verrechnet.

CICE (Wettbewerbsfähigkeits- und Beschäftigungs-Steuergutschrift): Einer Gesellschaft können für Lohnzahlungen bis maximal des 2,5fachen des Mindestlohnes Steuergutschriften von 6% gewährt werden. Steuergutschriften werden mit der geschuldeten Gewinnsteuer verrechnet.

Abwehrmassnahmen

Regel zur Hinzurechnungsbesteuerung: Gewinne von Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in einem Tiefsteuerland werden der französischen Muttergesellschaft zugerechnet und besteuert. Die ausländischen Steuern werden in der Regel an die französische Steuer angerechnet, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. Ziffer 2.1.1.4e).

Tiefsteuerland: Eine Gesellschaft muss für z.B. Lizenz- oder Zinszahlungen an eine Gesellschaft in einem Tiefsteuerland die Legitimität dieser Transaktion nachweisen.

Schwarze Liste: Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Dienstleistungsentgelte, die eine Gesellschaft an eine Gesellschaft in einem Land bezahlt, das auf der schwarzen Liste figuriert, können einer Quellensteuer von 7% unterliegen. Die Schweiz befindet sich nicht auf dieser Liste. Dividendenzahlungen einer Gesellschaft in einem Land, das auf der schwarzen Liste figuriert, an eine französische Gesellschaft sind nicht von der Steuer befreit, sondern werden besteuert.

Zinsschranke: Der steuerlich anerkannte Zinsabzug (Zinszahlungen an verbundene Unternehmen) ist begrenzt auf den höchsten der nachfolgend dargelegten Beträge: (1) 1.5fache des Eigenkapitals; (2) 25% des Gewinns vor Zinsen, Abschreibungen und Steuern (EBITDA); (3) Zinserträge von verbundenen Unternehmen.

2.1.2.7 Hongkong

Gewinnsteuersatz

Der effektive Gewinnsteuersatz für Kapitalgesellschaften beträgt 16,5%.

Bemessungsgrundlage

Grundsätzlich unterliegen nur Gewinne aus einer Quelle in Hongkong der Gewinnsteuer (Territorialitätsprinzip). Um die Quelle eines Ertrags zu bestimmen, wendet Hongkong grundsätzlich einen sogenannten Operationstest (*operation test*) an. Danach werden die zur Gewinnerzielung bedeutendsten Aktivitäten und der Ort identifiziert, an dem sie ausgeübt werden. Aufwendungen und Ausgaben, die der Erzielung der steuerbaren Einkünfte dienen, sind grundsätzlich zum Abzug zugelassen. Dividenderträge und nicht-spekulative Kapitalgewinne werden nicht besteuert.

Sonderregelungen

Es gibt keine bedeutenden Sonderregelungen.

2.1.2.8 Irland

Gewinnsteuersatz

Der effektive Gewinnsteuersatz für aktive Erträge (*trading income*) beträgt 12,5%. Nicht-betriebliche Erträge, Mieterträge, Erträge aus Mineralien- und Erdölverarbeitung usw. unterliegen einem effektiven Gewinnsteuersatz von 25%.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn entspricht grundsätzlich dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von irischen Tochtergesellschaften sind von der Gewinnsteuer befreit. Dividenden von ausländischen Tochtergesellschaften unterliegen der Gewinnsteuer, dabei wird die ausländische Steuer an die irische Steuer angerechnet. Kapitalgewinne aus dem Verkauf qualifizierter Beteiligungen sind von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

R&D credit: Einer Gesellschaft können für Forschung und Entwicklung auf qualifizierten Ausgaben Steuergutschriften von 25% gewährt werden. Steuergutschriften werden mit der geschuldeten Gewinnsteuer verrechnet.

Steuerbefreiung: Eine Start-up-Gesellschaft, die ihre Tätigkeit in den Jahren 2009 bis 2014 aufgenommen hat, kann für drei Jahre seit Aufnahme der Geschäftstätigkeit eine Steuerbefreiung erhalten.

Abwehrmassnahmen

Staatenlose Gesellschaften: Im Jahr 2013 trat ein revidiertes Gesetz in Kraft, um eine Nichtbesteuerung von sogenannten staatenlosen Gesellschaften zu unterbinden. Darunter werden in Irland eingetragene Kapitalgesellschaften verstanden, die wegen abweichender Ansässigkeitsbestimmungen (von Irland und anderen Ländern) in keinem Land ansässig und damit in keinem Land steuerpflichtig sind. Solche Gesellschaften werden nun in Irland besteuert.

2.1.2.9 Italien

Gewinnsteuersatz

Der effektive Gewinnsteuersatz für aktive Kapitalgesellschaften (*operating company*) beträgt 27,5% zuzüglich einer regionalen Steuer von 3,9%, berechnet auf dem erschaffenen Mehrwert. Kapitalgesellschaften mit ungenügender Profitabilität (*non-operating company*) unterliegen einem effektiven Gewinnsteuersatz von 38%.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn entspricht grundsätzlich dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von Tochtergesellschaften und Kapitalgewinne aus dem Verkauf qualifizierter Beteiligungen sind zu 95% von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

R&D credit: Einer Gesellschaft können für Forschung und Entwicklung Steuergutschriften von bis zu 50%, aber maximal EUR 2,5 Millionen p.a. auf qualifizierten Aufwendungen gewährt werden (für die Jahre 2014 bis 2016). Steuergutschriften werden mit der geschuldeten Gewinnsteuer verrechnet.

Notional interest deduction: Einer Gesellschaft wird ein kalkulatorischer Zinsabzug (2014: 4%; 2015: 4,5%) auf dem qualifizierenden Eigenkapital gewährt.

Abwehrmassnahmen

Regel zur Hinzurechnungsbesteuerung: Gewinne von Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in einem Tiefsteuerland werden der italienischen Muttergesellschaft zugerechnet und besteuert. Die ausländischen Steuern werden in der Regel an die italienische Gewinnsteuer angerechnet, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. Ziffer 2.1.1.4e).

Schwarze Liste: Eine Gesellschaft muss für Zahlungen an eine Gesellschaft in einem Tiefsteuerland, das auf der schwarzen Liste¹² figuriert, besondere Nachweise erbringen, damit diese Aufwendungen steuerlich abzugsfähig sind. Die Schweiz ist auf dieser Liste. Dividendenzahlungen einer Gesellschaft in einem Land, das auf der schwarzen Liste figuriert, an eine italienische Gesellschaft sind nicht von der Steuer befreit, sondern werden besteuert.

Zinsschranke: Der steuerlich anerkannte Nettozinsabzug ist unter bestimmten Voraussetzungen begrenzt auf maximal 30% des Gewinns vor Zinsen, Abschreibungen und Steuern (EBITDA). Als Nettozinsabzug sind die Zinserträge abzüglich der Zinsaufwendungen definiert.

¹² Italiens Steuergesetz kennt verschiedene schwarze Listen, u.a. für natürliche Personen, MWST und Unternehmensbesteuerung. Die Ausführungen beziehen sich auf die Unternehmensbesteuerung. Die Streichung der Schweiz von den entsprechenden schwarzen Listen Italiens ist für die Unternehmensbesteuerung von der 2014 mit der EU erzielten Verständigung im Unternehmenssteuerbereich und im übrigen vom Resultat bilateraler Gespräche mit Italien abhängig.

2.1.2.10 Luxemburg

Gewinnsteuersatz

Der maximale effektive Gewinnsteuersatz für eine Kapitalgesellschaft beträgt 21% zuzüglich eines Beschäftigungszuschlags von 7% und zuzüglich einer Gemeindesteuer, die je nach Gemeinde zwischen 6% und 12% beträgt. Somit beläuft sich der gesamte effektive Gewinnsteuersatz auf 28,5% bis 34,5%.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn basiert grundsätzlich auf dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von Tochtergesellschaften sowie Kapitalgewinne aus dem Verkauf qualifizierter Beteiligungen sind unter bestimmten Bedingungen von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

Lizenzbox: Eine Gesellschaft wird für 80% der Einkünfte aus Immaterialgüterrechten wie Patente, Marken oder Internet-Domain-Namen von der Gewinnsteuer befreit.

SOPARFI: Eine Gesellschaft mit einer aktiven Geschäftstätigkeit und einer Finanzierungsfunktion kann von dieser Besteuerung profitieren. Danach unterliegen die Erträge aus der aktiven Geschäftstätigkeit der ordentlichen Besteuerung, und die Erträge aus der Finanzierungsfunktion sind unter bestimmten Bedingungen von der Besteuerung ausgenommen.

Qualifizierte Anlagefonds: Ein qualifizierter Anlagefonds ist von der Besteuerung befreit.

Steuererleichterung: Eine Gesellschaft, die ihre Tätigkeit aufnimmt oder bedeutende Investitionen tätigt, kann unter bestimmten Voraussetzungen für maximal 10 Jahre Steuererleichterungen beantragen.

2.1.2.11 Niederlande

Gewinnsteuersatz

Der maximale effektive Gewinnsteuersatz für eine Kapitalgesellschaft beträgt 25%.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn basiert grundsätzlich auf dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von Tochtergesellschaften sowie Kapitalgewinne aus dem Verkauf qualifizierter Beteiligungen sind von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

Innovationsbox: Eine Gesellschaft wird für Einkünfte aus selbstentwickelten Immaterialgüterrechten, aus Forschung und Entwicklung mit 5% besteuert.

R&D credit: Einer Gesellschaft können auf den qualifizierten Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zusätzliche Abzüge von bis zu 60% auf qualifizierten Aufwendungen gewährt werden.

Qualifizierte Anlagefonds: Ein qualifizierter Anlagefonds ist von der Besteuerung befreit bzw. wird zu einem Gewinnsteuersatz von 0% besteuert.

Tonnage tax regime: Eine Gesellschaft, die international verkehrende Handelsschiffe betreibt, kann unter gewissen Voraussetzungen beantragen, dass der steuerbare Gewinn als Prozentsatz des transportierten Guts berechnet wird.

2.1.2.12 Singapur

Gewinnsteuersatz

Der effektive Gewinnsteuersatz für eine Kapitalgesellschaft beträgt 17%.

Bemessungsgrundlage

Grundsätzlich unterliegen nur Gewinne aus singapurischer Quelle der Gewinnsteuer (Territorialitätsprinzip). In- und ausländische Dividendenerträge, Kapitalgewinne, Gewinne aus Devisenhandel und Nettokapitalerträge werden nicht besteuert.

Sonderregelungen

Development and expansion incentive: Eine Gesellschaft kann auf stufenweise zunehmenden Einkünften aus bestimmten Geschäftstätigkeiten von einem reduzierten Gewinnsteuersatz profitieren.

Productivity and innovation credit scheme: Eine Gesellschaft, die Investitionen in gewissen besonderen innovativen Bereichen tätigt, kann dafür von einem Steuererlass profitieren.

International / regional headquarters programme: Eine Gesellschaft mit operativem oder globalem Hauptsitz oder mit dem Geschäfts- oder Fabrikationshauptsitz kann mit einem Gewinnsteuersatz von 5% oder 10% besteuert werden.

Finance and treasury centre tax incentive: Eine im Finanzsektor tätige Gesellschaft kann von reduzierten Gewinnsteuersätzen auf Gebühren, Zinsen, Dividenden und Gewinnen aus bestimmten Dienstleistungen und Geschäftstätigkeiten profitieren.

Global trader programme: Eine Gesellschaft kann für qualifizierte Handelsergebnisse (insbesondere Rohstoffhandel) mit einem Gewinnsteuersatz von 10% besteuert werden.

Steuerbefreiung: Eine Start-up-Gesellschaft kann eine volle bzw. eine 50%ige Steuerbefreiung für Gewinne bis zu einer bestimmten Grenze erhalten (maximal für die ersten drei Jahre).

2.1.2.13 Vereinigtes Königreich

Gewinnsteuersatz

Der maximale effektive Gewinnsteuersatz für eine Kapitalgesellschaft beträgt 21% (2014) bzw. 20% (2015).

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn basiert grundsätzlich auf dem handelsrechtlichen Gewinn. Dividenden von ausländischen Tochtergesellschaften sowie Kapitalgewinne aus dem Verkauf qualifizierter Beteiligungen sind von der Gewinnsteuer befreit.

Sonderregelungen

Lizenzbox: Eine Gesellschaft wird für Einkünfte aus qualifizierten Patenten mit 10% besteuert.

R&D credit: Einer Gesellschaft können auf den qualifizierten Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zusätzliche Abzüge von 125% auf diesen Aufwendungen gewährt werden.

2.1.2.14 Vereinigte Staaten

Gewinnsteuersatz

Da in den Vereinigten Staaten sowohl der Bund (*federal tax*) als auch die Staaten (*state tax*) Gewinnsteuern erheben, können die effektiven Gewinnsteuersätze für Kapitalgesellschaften je nach Standort variieren. Der gesamte effektive Gewinnsteuersatz einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Delaware beträgt 35% bis rund 41% (vgl. untenstehende Ausführungen zur Bemessungsgrundlage) bzw. rund 39% bei einem Sitz in Miami.

Bemessungsgrundlage

Der steuerbare Gewinn für die Bundessteuer wird nach steuerlichen Bewertungsgrundsätzen berechnet und umfasst die weltweiten Erträge und die zulässigen Abzüge. Die Besteuerung der Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften kann aufgeschoben werden, bis sie in die Vereinigten Staaten ausgeschüttet werden (*tax deferral*). Grundsätzlich werden 70% bis 100% der Dividendenerträge von der Gewinnsteuer befreit.

Delaware besteuert nur diejenigen Erträge mit einer *state tax*, die eine Gesellschaft in Delaware selbst erwirtschaftet¹³.

¹³ Vgl. <http://www.usa-federal-state-company-tax.com/delaware.asp>.

Sonderregelungen

R&D credit: Einer Gesellschaft können für Forschung und Entwicklung auf qualifizierten Ausgaben Steuergutschriften von 20% gewährt werden¹⁴. Steuergutschriften werden mit der geschuldeten Gewinnsteuer verrechnet. Dies ist eine Bundesregelung.

Domestic production activities: Eine Gesellschaft, die qualifizierte inländische Produktionstätigkeiten ausübt, kann unter bestimmten Bedingungen einen Abzug geltend machen. Dies ist eine Bundesregelung.

Abwehrmassnahmen

Regel zur Hinzurechnungsbesteuerung: Unter gewissen Umständen können die (noch nicht ausgeschütteten) Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften besteuert werden (sog. Subpart-F-Einkommen; vgl. Ziffer 2.1.1.4e).

Zinsschranke (earning stripping rule): Die Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen an ausländische verbundene Unternehmen ist unter bestimmten Bedingungen begrenzt, insbesondere wenn Nettozinsen 50% des korrigierten Gewinnes und das Fremdkapital das 1,5fache des Eigenkapitals überschreiten.

Exkurs: Delaware

Mehr als 60% der 500 umsatzstärksten Gesellschaften der Welt¹⁵ haben ihren Sitz in Delaware, das sich insbesondere durch sein Gesellschaftsrecht (*Delaware General Corporation Law*) auszeichnet, das in den Vereinigten Staaten als das flexibelste und anonymste für Direktoren, Aktionäre und (zurzeit auch noch für) Verwalter von Gesellschaften gilt. Ausserdem verfügt Delaware mit dem *Court of Chancery* über einen Gerichtshof, der sich ausschliesslich dem Gesellschaftsrecht widmet, aus Berufsrichtern besteht und wegen seiner Rechtsprechung als bedeutendster in den Vereinigten Staaten gilt. Damit geniessen in Delaware ansässige Gesellschaften besondere Diskretion und Rechtssicherheit. Weiter kann in Delaware eine Gesellschaft innerhalb von 24 Stunden gegründet werden.

Es besteht der Anschein, dass mit Delaware-Gesellschaften spezifische Steueroptimierungen in Verbindung mit ausländischen Gesellschaften möglich und weit verbreitet sind¹⁶.

Exkurs: Miami

Miami wurde in den letzten Jahren zum Offshore-Bankzentrum, insbesondere für Kunden aus Lateinamerika, einerseits wegen seiner geografischen Lage und andererseits zufolge Pflege der Diskretion.

2.1.3 Zusammenfassung

Es ist besonders bei kleineren und wettbewerbssensitiven Volkswirtschaften die Tendenz feststellbar, für eine verhältnismässig tiefe, wettbewerbsfähige Gewinnsteuerbelastung zu sorgen, um für internationale Konzerne und Unternehmen mit hoher Wertschöpfung attraktiv zu sein. Die Staaten und Territorien wählen unterschiedliche Ansätze, um steuerlich attraktive Rahmenbedingungen anzubieten:

- Beispielsweise hat das *Vereinigte Königreich* stufenweise seinen Gewinnsteuersatz reduziert (2015: 20%) und eine Lizenzbox eingeführt.
- *Irland* verfügt über einen tiefen statutarischen Gewinnsteuersatz (12,5%) und ein Unternehmenssteuersystem mit wenigen Sonderregelungen. Das Land zeichnet sich damit durch ein einfacheres und transparenteres Steuersystem aus.
- *Hongkong und Singapur* bieten tiefere statutarische Steuersätze (16,5% und 17%) in Verbindung mit einer schmalen, eingeschränkten Bemessungsbasis, die sich aus ihrer generellen

¹⁴ Die *R&D credits* sind per 31. Dezember 2013 ausgelaufen. Der Presse konnte entnommen werden, dass es geplant sei, die Regelung rückwirkend auf den 1. Januar 2014 zu verlängern, allerdings würde das Parlament nicht vor den Wahlen im November 2014 darüber abstimmen (vgl. <http://news.sciencemag.org/policy/2014/05/u.s.-house-passes-permanent-rd-tax-credit>). In der Vergangenheit wurde die Regelung bereits 15 Mal verlängert.

¹⁵ Darunter sind die auf der jährlich erscheinenden Liste der 500 umsatzstärksten Unternehmen der Welt *Fortune* 500 zu verstehen, die vom US-amerikanischen Wirtschaftsmagazin *Fortune* veröffentlicht wird. Die dort aufgeführten Unternehmen sind fast ausschliesslich börsenkotiert (vgl. <http://fortune.com/fortune500/> und <http://corp.delaware.gov/aboutagency.shtml>).

¹⁶ Vgl. "An Analysis of Where American Companies Report Profits : Indications of Profit Shifting", <http://fas.org/sgp/crs/misc/R42927.pdf>.

Steuerordnung ergibt, nämlich der Anwendung des Territorialitätsprinzips¹⁷. Weiter bietet Singapur zahlreiche Steueranreize für die Neuansiedlung von Unternehmen an.

- *Kleinere Volkswirtschaften* mit höheren statutarischen Steuersätzen (Belgien: 35,54%; Luxemburg: 28,4% bis 34,5% und Niederlande: 20% bis 25%) verfügen über ein Unternehmenssteuersystem mit Sonderregelungen, um für gewisse Branchen oder ausländische Unternehmen attraktiv zu sein. Dies führt grundsätzlich zu einem komplexeren Steuersystem.

Grosse Volkswirtschaften stehen tendenziell weniger unter Druck, eine vergleichsweise tiefe Unternehmenssteuerbelastung anzubieten. Sie verfügen zumeist über relativ hohe statutarische Steuersätze (Brasilien: 35%, Deutschland: 25% bis 33%, Frankreich: 33,3% bis 36,9%, Italien: 27,5% und Vereinigte Staaten, Delaware: 35% bis rund 41%, Miami: rund 39%), gepaart mit einem Instrumentarium von Abwehrmassnahmen, um ihr Steuersubstrat zu verteidigen.

Das *bestehende Schweizer Unternehmenssteuersystem* ist insgesamt im internationalen Vergleich wettbewerbsfähig. Neben der Schweiz bieten auch Belgien und Singapur Sonderregelungen für Gesellschaften mit Hauptsitz-Funktionen an. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform III sollen in der Schweiz Sonderregelungen, die ausländische Einkünfte tiefer besteuern als inländische Einkünfte (*ringfencing*), abgeschafft werden. Um die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz zu erhalten, sind neue, international kompatible Massnahmen zu treffen.

2.2 Staatliche Beihilfen

2.2.1 Allgemeine Bemerkungen

Grundsätzlich umfassen staatliche Beihilfen fiskalische (sog. indirekte) und nicht-fiskalische (sog. direkte) Massnahmen. In Ziffer 2.2.2 werden die nicht-fiskalischen staatlichen Beihilfen dargelegt, welche die ausgewählten Länder und Territorien gewähren. Die fiskalischen staatlichen Beihilfen sind in Ziffer 2.1.2 im Abschnitt Sonderregelungen des jeweiligen Staates oder Territoriums aufgeführt.

Für EU-Mitgliedstaaten sind zudem finanzielle Daten über staatliche Beihilfen verfügbar. Diese finanziellen Daten beinhalten jedoch sowohl fiskalische als auch nicht-fiskalische Massnahmen. Finanzielle Daten über staatliche Beihilfen sind für die analysierten Nichtmitgliedstaaten der EU hingegen nicht verfügbar.

2.2.2 Beschreibung und Analyse der ausgewählten Länder und Territorien

2.2.2.1 Schweiz

In der Schweiz rückten fiskalische Beihilfen aufgrund internationaler Diskussionen (insbesondere EU, OECD) ins Augenmerk des Interesses. Staatliche Beihilfen können auf Ebene des Bundes, der Kantone oder der Gemeinden bestehen. Der Umfang von Beihilfen des Bundes lässt sich weitgehend als Auszug den Subventionsberichten des Bundes entnehmen¹⁸. Konsolidierte finanzielle Angaben insbesondere zu kantonalen und kommunalen staatlichen Beihilfen sind nicht verfügbar.

2.2.2.2 Brasilien

Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.4, Sonderregelungen) fördert Brasilien KMU und die Innovation. SEBRAE (*Brazilian support service for micro and small enterprises*) ist ein Programm, das kleine Unternehmen bei der Ansiedlung mit qualifizierten Informationen und *troubleshooting* unterstützt¹⁹. Weiter werden Trainingprogramme entwickelt und zusammen mit Vertriebsinformationen über den lokalen Markt, Geschäftsführung usw. angeboten. Im März 2013 lancierte die brasilianische Regierung das Projekt *Inova Empresa* mit einem Budget von USD 6,7 Milliarden, mit dem Innovation in sieben Bereichen (Landwirtschaft, Energie, Öl und Gas, Gesundheitswesen, Luftfahrt und Verteidigung,

¹⁷ Das Territorialitätsprinzip besagt, dass ein Land nur diejenigen Erträge besteuert, die aus inländischer Quelle stammen.

¹⁸ Vgl. BBI 2008 6229

¹⁹ Vgl. www.sebrae.com.br.

Informationstechnologie und Kommunikation, nachhaltiger Umweltschutz) gefördert werden soll. Es werden Zuschüsse von USD 220 Millionen an Unternehmen gewährt, Kooperationen zwischen Gesellschaften und Forschungsinstituten mit USD 932 Millionen unterstützt, Eigenkapitaleinlagen von USD 488 Millionen getätigt und Gesellschaften vergünstigte Darlehen im Umfang von USD 4,4 Milliarden gewährt. INOVAR ist ein weiteres Programm, das die Ansiedlung innovativer Unternehmen in Brasilien fördern will, indem es Gesellschaften hilft, Zugang zu Risikokapital zu erhalten²⁰.

2.2.2.3 EU-Mitgliedstaaten

Innerhalb der EU sind staatliche Beihilfen grundsätzlich verboten²¹. Der Beihilfebegriff ist sehr allgemein gefasst („Beihilfen gleich welcher Art“) und zielt darauf ab, möglichst viele beihilferelevante Sachverhalte zu erfassen. Eine Beihilfe liegt unter anderem auch vor, wenn die Belastungen vermindert werden, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, z.B. auch bei Steuer- und Abgabenbefreiungen²². Das EU-Recht enthält aber neben diesem generellen Beihilfeverbot eine Reihe von konkreten, abschliessend aufgezählten Ausnahmetatbeständen. Zugelassen werden können u.a. Beihilfen zur Unterstützung oder Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung benachteiligter Regionen, Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete. Dazu gehören z.B. Beihilfen zur Unterstützung oder Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen und der Bereiche Forschung und Entwicklung. In diesen Bereichen werden spezifische Vorschriften erlassen, die genau umschreiben, unter welchen Voraussetzungen solche Beihilfen erlaubt sind. Dabei werden Beihilfen umfassend definiert, d.h. einschliesslich einzelbetrieblicher steuerlicher Anreize, Zuschüsse, vergünstigter Kredite oder vergünstigter Abgabe von Grundstücken, und in geldwerte Leistungen umgerechnet.

Die EU-Mitgliedstaaten müssen diese Vorgaben einhalten. Wird festgestellt, dass eine staatliche Beihilfe die EU-Vorschriften und den Grundsatz des lautereren Wettbewerbs verletzt, weist die Kommission die zuständigen Behörden an, die Zahlungen einzustellen und alle bereits gezahlten Beträge zurückzufordern. Die EU-Regierungen müssen die EU-Kommission grundsätzlich vor Vergabe geplanter Subventionen und anderer Beihilfen von ihrem Vorhaben unterrichten.

Der Anzeiger für staatliche Beihilfen der Kommission enthält Statistiken über das Gesamtvolumen und die Art der von den einzelnen EU-Mitgliedstaaten gewährten Beihilfen²³. Die EU-Kommission stellt zudem eine Suchmaschine zur Verfügung, welche die von den einzelnen EU-Mitgliedstaaten gewährten Beihilfen nach den verschiedensten Kriterien auflistet²⁴. Ab dem 1. Juli 2016 sind die Mitgliedstaaten zur Veröffentlichung der individuellen Beihilfeempfänger und der Grössenordnung der gesprochenen Beihilfen verpflichtet.

Nachfolgend werden nicht-fiskalische staatliche Beihilfen in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten summarisch dargestellt. Für weitergehende Informationen kann auf die obengenannten Instrumente der EU-Kommission zurückgegriffen werden.

Belgien

²⁰ Für weitergehende Informationen zu diesen Förderprogrammen vgl. www.finep.gov.br oder <http://www.brasilglobal-net.gov.br/ARQUIVOS/Publicacoes/investmentguidetobrasil2014.pdf>.

²¹ Gemäss Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

²² Beispielsweise hat die EU-Kommission eine Untersuchung eingeleitet, die überprüfen soll, ob Lizenzboxen gegen EU-Beihilfenvorschriften verstossen.

²³ Auch steuerliche Instrumente, die als staatliche Beihilfen betrachtet werden, sind in dieser Berechnung enthalten. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/scoreboard/non_crisis_en.html.

²⁴ http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

Im Jahre 2012 beliefen sich die von Belgien gewährten, nicht-krisenbedingten Beihilfen auf EUR 1'466,5 Millionen bzw. 0,390% des BIP²⁵. Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.3, Abschnitt Sonderregelungen), werden in Belgien grundsätzlich drei Kategorien von Beihilfen gewährt: (1) Beihilfen an Investitionen, die nach Grösse und Tätigkeit des Unternehmens sowie Ort der Implementierung variieren, (2) Prämien für Arbeitsplätze und (3) Beiträge im Gebiet der Forschung und Entwicklung²⁶.

²⁵ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm_comp/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=comp_ncr_xrl_01;
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm_comp/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=comp_ncr_xrl_02. Steuerliche Massnahmen werden darin berücksichtigt.

²⁶ Für weitere Information vgl. <http://www.investinwallonia.be/pourquoi-la-wallonie/supports-financiers/>; <http://www.investinbrussels.com/en/index.cfm/about-brussels/business-environment/financial-grants/>.

Deutschland

Im Jahre 2012 beliefen sich die von Deutschland gewährten, nicht-krisenbedingten Beihilfen auf EUR 11'872 Millionen bzw. 0,449% des BIP²⁷. Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.5, Abschnitt Sonderregelungen), liegt in Deutschland der Schwerpunkt zur Förderung von Investitionsvorhaben auf der Bereitstellung direkter Zuschüsse. Darlehen und Bürgschaften öffentlicher Banken stehen alternativ oder ergänzend zur Verfügung. Die zulässige Höchstförderung variiert: In den sogenannten Höchstfördergebieten werden grossen Unternehmen bis zu 30% der (förderfähigen) Investitionskosten erstattet, mittleren Unternehmen bis zu 40% und kleinen Unternehmen bis zu 50%. Sobald der Geschäftsbetrieb aufgenommen wurde, stehen weitere Förderprogramme zur Entlastung der laufenden operativen Ausgaben bereit: Im Bereich der Arbeitsmarktförderung greifen Fördermassnahmen wie z.B. Qualifizierungs- und Trainingsmassnahmen sowie Lohnkostenzuschüsse. Konkrete Forschungs- und Entwicklungsprojekte können ebenfalls durch verschiedene Programme gefördert werden, in erster Linie durch Projektzuschüsse²⁸.

Frankreich

Im Jahre 2012 beliefen sich die von Frankreich gewährten, nicht-krisenbedingten Beihilfen auf EUR 14'983.3 Millionen bzw. 0,737% des BIP²⁹. Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.6, Abschnitt Sonderregelungen), verfügt Frankreich über eine Reihe von Beihilfen, die je nach Zweck des Projektes (Investitionen in Produktion, Forschung, Entwicklung und Innovation, Bildung usw.), dessen Standort (prioritäre Raumordnung oder nicht) oder Unternehmenstyp (grosses Unternehmen, mittleres Unternehmen oder KMU) variieren. Die französischen Behörden greifen mit unterschiedlichen Formen auf nationaler oder lokaler Ebene ein, z.B. mittels zinsloser Darlehen oder solcher zu Vorzugszinsen, Subventionen in Produktionsmittel oder in Forschung und Entwicklung, Beihilfen für Immobilien, Befreiung von Arbeitgeberbeiträgen für Sozialversicherungen, Übernahme von Kosten (wie die Kosten für Bildung von neuen Angestellten usw.), öffentlicher Garantien oder Kapitalbeiträgen³⁰.

Irland

Im Jahre 2012 beliefen sich die von Irland gewährten nicht-krisenbedingten Beihilfen auf 873,3 Millionen Euro bzw. 0,534% vom BIP³¹. Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.8, Abschnitt Sonderregelungen), sind die Regionalbeihilfen besonders wichtig: Gemäss der Fördergebietskarte Irlands für die Gewährung regionaler Investitionsbeihilfen für den Zeitraum 2014 bis 2020 kommen Gebiete für regionale Investitionsbeihilfen in Frage, in denen 51,28% der irischen Bevölkerung leben. Für regionale Investitionsvorhaben grosser Unternehmen in diesen Gebieten können Beihilfen gewährt werden, die sich auf höchstens 10% der Gesamtinvestitionskosten belaufen dürfen. Die Beihilfeintensität kann im Falle mittlerer Unternehmen bis 20% und bei kleinen Unternehmen bis 30% betragen³². Diese Beihilfen werden üblicherweise in Form von Zuschüssen erteilt³³.

Italien

Im Jahre 2012 beliefen sich die von Italien gewährten nicht-krisenbedingten Beihilfen auf 5'731,6 Millionen Euro bzw. 0,366% vom BIP³⁴. Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.9, Abschnitt Sonderregelungen), verfügt Italien über unterschiedliche staatliche Beihilfen, die nach Zweck

²⁷ Vgl. Fussnote 25.

²⁸ Überblick der Fördermittel unter <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/DE/Invest/Investorenleitfaden/Foerdermittel/foerderung-im-ueberblick.html>;
http://www.gtai.de/GTAI/Content/EN/Invest/_SharedDocs/Downloads/GTAI/Brochures/Germany/investment-guide-to-germany-2014-en.pdf, S. 42-51.

²⁹ Vgl. Fussnote 25.

³⁰ <http://www.invest-in-france.org/Medias/Publications/251/doing-business-in-france-version-francaise-2012.pdf>, S. 82-91.

³¹ Vgl. Fussnote 25.

³² http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-583_de.htm.

³³ <http://www.djei.ie/press/2014/20140425.htm>.

³⁴ Vgl. Fussnote 25.

des Projekts, seinem Standort und dem Unternehmenstyp variieren. Die Beihilfen für Regionalentwicklung scheinen dabei einen wichtigen Platz einzunehmen. Detaillierte Informationen hierzu sind gemäss Recherchen nicht öffentlich zugänglich.

Luxemburg

Im Jahre 2012 beliefen sich die von Luxemburg gewährten, nicht-krisenbedingten Beihilfen auf EUR 96,2 Millionen bzw. 0,217% des BIP³⁵. Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.10, Abschnitt Sonderregelungen), kennt Luxemburg unterschiedliche Hilfsprogramme wie beispielsweise Investitionsbeihilfen für industrielle oder Dienstleistungs-KMU oder die Gewährung von Kapital oder Darlehen zu Vorzugskonditionen zur wirtschaftlichen Entwicklung gewisser Regionen³⁶. Ein weiterer Schwerpunkt liegt ebenso bei der Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation³⁷.

Niederlande

Im Jahre 2012 beliefen sich die von den Niederlande gewährten, nicht-krisenbedingten Beihilfen auf EUR 2'402,1 Millionen bzw. 0,400% des BIP³⁸. Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.11, Abschnitt Sonderregelungen), sind in den Niederlanden verschiedene Arten von Beihilfen vorgesehen, darunter z.B. Kreditgarantieprogramme. Beihilfen in Form von Krediten und finanziellen Beiträgen gibt es insbesondere im Bereich Forschung und Entwicklung³⁹.

Vereinigtes Königreich

Im Jahre 2012 beliefen sich die vom Vereinigten Königreich gewährten, nicht-krisenbedingten Beihilfen auf EUR 4'915,9 Millionen bzw. 0,259% des BIP⁴⁰. Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.13, Abschnitt Sonderregelungen), werden staatliche Beihilfen in Form von Zuschüssen, Kreditgarantien usw. gewährt⁴¹.

2.2.2.4 Hongkong

Es gibt verschiedene Programme, um ausländische oder lokale KMU in Hongkong anzusiedeln, wobei keine steuerlichen Beihilfen gewährt werden. Unter den verschiedenen Programmen befinden sich solche für Neugründungen, Darlehensgarantien und Marketingzuschüsse. Das Wissenschafts- und Technologiepark-Ansiedlungsprogramm stellt subventionierte Büroräumlichkeiten, Beratungsdienstleistungen, Investitions-Matching und ein kleines Finanzhilfepaket zur Verfügung, um Forschung und Entwicklung zu unterstützen. Die Design-Smart-Initiative finanziert KMU mit einem begrenzten Betrag, damit sie in Design-Projekte investieren können. Das Darlehensgarantieprogramm für KMU garantiert Darlehen an Gesellschaften, die Betriebsanlagen oder Gesellschaftskapital benötigen. Das Finanzgarantieprogramm für KMU kann 50% bis 70% von Darlehen bis zu einem gewissen Betrag garantieren. Das Exportmarketing-Finanzprogramm für KMU hilft Gesellschaften, an ausländischen Ausstellungen und Geschäftsmissionen teilzunehmen sowie Werbung an professionelle Abnehmer zu platzieren⁴².

2.2.2.5 Singapur

Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.12, Abschnitt Sonderregelungen), gibt es in Singapur eine grosse Anzahl staatlicher Beihilfen. Es handelt sich dabei insbesondere um Subventionen, gezielte Zuschüsse und zinsfreie Darlehen vor allem im Bereich Forschung, neue Technologien

³⁵ Vgl. Fussnote 25.

³⁶ Eine Gesamtübersicht über die an Unternehmen gewährten Beihilfen vgl. <http://www.guichet.public.lu/entreprises/fr/finance-ment-aides/index.html>.

³⁷ <http://www.innovation.public.lu/fr/financer-projets/rd-entreprise/index.html>.

³⁸ Vgl. Fussnote 25.

³⁹ Für einen Überblick vgl. <http://www.answersforbusiness.nl/subsidies>.

⁴⁰ Vgl. Fussnote 25.

⁴¹ Vgl. die Suchmaschine auf der UK-Webseite: <https://www.gov.uk/business-finance-support-finder>.

⁴² Eine Übersicht über die Vielzahl der durch Hongkong gewährten Beihilfen findet sich unter: <http://www.investhk.gov.hk/why-hong-kong/government-support-for-companies.html>.

und Start-up-Gesellschaften. Diese Beihilfen haben zum Ziel, strategisch wichtige Technologiebereiche sowie Fertigkeiten bei der Anwendung neuer Technologien und Knowhow zu fördern⁴³.

2.2.2.6 Vereinigte Staaten

Abgesehen von steuerlichen Massnahmen (vgl. Ziffer 2.1.2.14, Abschnitt Sonderregelungen), gibt es in den Vereinigten Staaten eine grosse Anzahl nicht-fiskalischer staatlicher Beihilfen sowohl auf Bundes- als auch Staatsebene. Eine Übersicht über die in den Vereinigten Staaten gewährten Beihilfen oder detaillierte Informationen zu Delaware oder Florida waren aufgrund von Recherchen in den öffentlichen Quellen nicht erhältlich. Beispielsweise gewährt der Staat Tennessee eine Vielzahl von Darlehensgarantien oder Darlehen zu Vorzugskonditionen an Start-up-Gesellschaften und KMU sowohl auf Bundes- und Staatsebene⁴⁴.

2.2.3 Zusammenfassung

Alle analysierten Staaten leisten nicht-fiskalische staatliche Beihilfen in der einen oder anderen Form. In der EU ist die Vergabe staatlicher Beihilfen an Voraussetzungen gebunden, deren Einhaltung von der EU-Kommission überwacht wird. Innerhalb der EU werden Statistiken über die von Mitgliedstaaten geleisteten staatlichen fiskalischen und nicht-fiskalischen Beihilfen veröffentlicht. Von den untersuchten EU-Mitgliedstaaten gewährte Frankreich mit 0,737% des BIP die höchsten und Luxemburg mit 0,217% des BIP die tiefsten staatlichen Beihilfen. Über die analysierten Nichtmitgliedstaaten der EU lassen sich keine Aussagen über den finanziellen Umfang der gewährten staatlichen Beihilfen machen.

Eine Aussage über eine allfällige wettbewerbsverzerrende Wirkung kann nur bezogen auf einzelne Förderinstrumente oder Einzelentscheide gemacht werden. Eine generelle, theoretische Analyse würde wenig Erkenntnisse bringen, weshalb darauf verzichtet wird.

2.3 Steuersysteme für natürliche Personen

2.3.1 Allgemeine Bemerkungen

Wie bereits unter Ziffer 2.1.1.7 erwähnt, bestimmen unterschiedliche Faktoren die Attraktivität eines Steuersystems für natürliche Personen. Die Steuerordnungen für natürliche Personen der einzelnen Länder können sehr stark voneinander abweichen, sind oftmals äusserst komplex und deshalb ebenso schwierig miteinander zu vergleichen. Deshalb beschränkt sich die nachfolgende Analyse auf die Darstellung von Sonderregelungen für natürliche Personen, die sich in vier Kategorien einteilen lassen:

- Territorialitätsprinzip: Dieses stellt in den Staaten und Territorien, in denen es zur Anwendung kommt, ein Grundprinzip dar. Nach dem Territorialitätsprinzip werden natürliche Personen nur aufgrund ihrer Einkünfte aus inländischer Quelle besteuert.
- Sonderregelungen für Expatriates⁴⁵: Entsandten Mitarbeitenden werden besondere Abzüge (z.B. pauschal 30%) gewährt, um ihren zusätzlichen Ausgaben und den erlittenen Unannehmlichkeiten Rechnung zu tragen, die ihnen wegen der Entsendung in einen anderen Staat erwachsen. Ein anderer Ansatz besteht darin, einen Entsandten während einer Steuerperiode in verschiedenen Ländern als wirtschaftlich zugehörig zu betrachten, weil er für einen internationalen Konzern in verschiedenen Ländern tätig ist. Deshalb wird sein Arbeitsgehalt (pauschal) reduziert und nur für diejenigen Tage besteuert, in denen er im Inland anwesend ist.

⁴³ Eine Übersicht über die Vielzahl der durch Singapur gewährten Beihilfen findet sich unter: <http://www.enterprise.gov.sg/en/Government%20Assistance.aspx>.

⁴⁴ Vgl. <http://www.tn.gov/ecd/bero/pdf/TNSmartStartupGuide.pdf>.

⁴⁵ Als *Expatriates* gelten grundsätzlich ausländische Führungskräfte sowie Spezialisten und Spezialistinnen, die von einem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in ein anderes Land entsandt werden. Jedes Land kann die spezifischen Kriterien des *Expatriates* unilateral bestimmen, die für sein Territorium gelten.

- Aufwandbesteuerung: Die Besteuerung erfolgt aufgrund von bestimmten Kriterien wie beispielsweise der tatsächlichen Ausgaben (Lebenshaltungskosten) des Steuerpflichtigen. Diese Sonderregelung ist üblicherweise für Vermögende ohne Erwerbstätigkeit geeignet, die sich an Orten mit einer moderaten Besteuerung und einer gut ausgebauten Infrastruktur niederlassen.
- Besteuerung nach Überweisung (remittance): In einem Staat ansässige Personen sind grundsätzlich auf dem weltweiten Einkommen steuerpflichtig, aber gewisse Einkünfte (wie Kapitalerträge und -gewinne aus der Veräußerung von ausländischen Anlagen) werden erst besteuert, wenn sie in den Ansässigkeitsstaat überwiesen (*remitted*) wurden. Diese Sonderregel ist für Erwerbstätige geeignet, die von ihrem Gehalt leben können und über ausländisches Vermögen mit entsprechenden Einkünften verfügen, die sie im Ausland belassen können.

Die Besteuerung nach Überweisung (*remittance*) und die Sonderregelungen für *Expatriates* können miteinander kombiniert werden.

International herrscht ein starker Wettbewerb um die Ansiedlung von Vermögenden und deren Investitionen. Einzelne Länder bieten Niederlassungsbewilligungen oder Staatsbürgerschaften an, wenn Ausländer beispielsweise Immobilien oder Staatsanleihen erwerben oder Investitionen in ein neues Geschäft tätigen⁴⁶.

2.3.2 Beschreibung und Analyse der ausgewählten Länder

2.3.2.1 Schweiz

Die Schweiz kennt zwei Sonderregelungen für natürliche Personen: die Sonderregelung für *Expatriates* und die Aufwandbesteuerung.

Da *Expatriates* während ihrer befristeten Tätigkeit in der Schweiz ihre Beziehungen zum Ausland aufrecht erhalten, erwachsen ihnen besondere Berufskosten, die steuerlich berücksichtigt werden sollen. Die *Expatriates*-Verordnung⁴⁷ des Bundes, deren Regelungsinhalt im Wesentlichen auch in die kantonale Rechtssetzung und Praxis übernommen worden ist, definiert die besonderen Berufskosten, die bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommenssteuer zum Abzug zugelassen sind. Das sind vorab die von den *Expatriates* selber getragenen Reise- und Umzugskosten, ihre in der Schweiz anfallenden Wohnkosten bei Beibehaltung der ständigen Wohnung im Ausland sowie die Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch ihre minderjährigen Kinder, sofern die öffentlichen Schulen keinen adäquaten Unterricht anbieten. Statt der effektiven Kosten kann auch eine Pauschale von CHF 1'500 pro Monat geltend gemacht werden, welche die Schulaufwendungen nicht abdeckt. Sofern der Expatriate Schulaufwendungen selber trägt und sie nachweist, kann er sie steuerlich geltend machen⁴⁸.

Ausländische Staatsangehörige können pauschal besteuert werden, wenn sie erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben. Für die Besteuerung wird der jährliche effektive Lebensaufwand zu Grunde gelegt⁴⁹. Die Summe dieser tatsächlichen Aufwendungen muss aber bei der direkten Bundessteuer mindestens dem Fünffachen des Mietzinses oder des Mietwertes der selbstgenutzten Liegenschaft – oder deren selbstgenutzter Teile – entsprechen. Etliche kantonale Steuergesetze verweisen für den Mindestaufwand auf die Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer⁵⁰. Allerdings ist die Aufwandbesteuerung politisch umstritten⁵¹. Per 1. Januar

⁴⁶ Vgl. „Begehrte Pässe im Angebot“, Neue Zürcher Zeitung vom 22. August 2014, Seite 26.

⁴⁷ ExpaV; SR 642.118.3.

⁴⁸ Die ExpaV soll revidiert werden; vgl. Anhörung zur Revision der *Expatriates*-Verordnung (ExpaV), Erläuternder Bericht, März 2014; <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/34408.pdf>.

⁴⁹ Art. 14 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11) und Art. 6 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14).

⁵⁰ SR 642.123.

⁵¹ Beispielsweise haben die Kantone Appenzell-Ausserrhoden, Baselland, Basel-Stadt, Bern, Schaffhausen und Zürich auf kantonaler Ebene die Aufwandbesteuerung abgeschafft. Die Kantone Luzern, St. Gallen und Thurgau haben die Volksinitiativen zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung abgelehnt, aber die kantonale Gesetzgebung verschärft. Die Kantone Glarus und Nidwalden haben die Abschaffung der Aufwandbesteuerung ohne Gegenvorschlag abgelehnt. In den Kantonen

2016 tritt eine Änderung des Bundesgesetzes über die Besteuerung nach dem Aufwand in Kraft, die den Mindestaufwand auf das Siebenfache des Mietzinses oder Mietwertes bzw. auf CHF 400'000 (Mindestbemessungsgrundlage) erhöht⁵².

2.3.2.2 Belgien

Belgien kennt eine Sonderregel für *Expatriates*. Danach unterliegen ausländische Erwerbseinkünfte, die beispielsweise durch eine andere Konzerngesellschaft entrichtet werden, nicht der belgischen Einkommenssteuer. Einkommen aus belgischer Erwerbstätigkeit wird um einen pauschalen Abzug gekürzt, um den besonderen Berufskosten Rechnung zu tragen, die aus der Entsendung entstanden sind. Dieser pauschale Abzug liegt in einer Bandbreite und beträgt in der Regel 30%. Wenn ein Expatriate zudem noch über eine Wohnstätte in Belgien verfügt, ohne in Belgien ansässig zu sein, kann er ebenfalls von den damit im Zusammenhang stehenden steuerlichen Abzügen und Reduktionen profitieren, z.B. von Eheabzug, Steuerfreibeträgen oder Abzügen für Wohnkosten.

Belgien kennt keine Aufwandbesteuerung von Vermögenden ohne Erwerbstätigkeit.

2.3.2.3 Fürstentum Liechtenstein

Das Fürstentum Liechtenstein kennt keine Sonderregelung für *Expatriates*, aber eine Aufwandbesteuerung in Analogie zur schweizerischen Sonderregelung (Art. 30 ff. des Steuergesetzes⁵³). Personen ohne liechtensteinische Staatsangehörigkeit können die Flat-rate-Besteuerung von 25% basierend auf ihren Ausgaben beantragen. Die Voraussetzungen hierfür sind ein erstmaliger Zuzug oder Zuzug nach zehnjähriger Landesabwesenheit nach Liechtenstein, keine liechtensteinische Erwerbstätigkeit und die Eigenschaft, den Lebensunterhalt aus dem Ertrag des Vermögens oder anderen ihnen aus dem Ausland zufließenden Bezügen bestreiten zu können.

2.3.2.4 Luxemburg

Luxemburg kennt eine Sonderregelung für *Expatriates*, „impatriés“ genannt, die nach dem 1. Januar 2011 angestellt wurden. Eine der Bedingungen ist, dass der Entsandte einen wesentlichen Wirtschaftsbeitrag oder einen Beitrag für neue wirtschaftliche Tätigkeiten mit hoher Wertschöpfung leistet. Im Falle von Entsendungen innerhalb eines Konzerns muss der Entsandte über eine vertiefte Spezialisierung in einem Beruf oder in einem Sektor verfügen, die auf dem luxemburgischen Arbeitsmarkt schwierig zu rekrutieren ist. Ein Kreisschreiben der Steuerbehörden vom Januar 2014 weitet das Steuerregime für *Expatriates* auf alle Gesellschaften des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) aus.

Ein hochqualifizierter Arbeitnehmer, der nach Luxemburg entsandt wird, kann unter gewissen Bedingungen und für maximal fünf Jahre eine vollständige oder teilweise Steuerbefreiung jener Ausgaben erwirken, die direkt mit seiner Entsendung im Zusammenhang stehen bzw. durch sie verursacht und von seinem Arbeitgeber erstattet wurden. Einmalige Kosten wie Umzugs-, Einrichtungs-, Reisekosten, werden vollumfänglich von der Steuer befreit. Wiederkehrende Aufwendungen wie Wohnkosten u.ä. können bis zu einem Maximalsatz von 30% des jährlich erhaltenen Fixbetrages (begrenzt auf einen Maximalbetrag von EUR 50'000 p.a. oder EUR 80'000 p.a. für Paare) von der Steuer befreit werden, wenn die ursprüngliche Wohnung beibehalten wird. Wird die ursprüngliche Wohnung aufgegeben, so ist lediglich die Differenz zwischen den luxemburgischen und den ursprünglichen Wohnkosten von der Steuer befreit⁵⁴.

Aargau, Obwalden und Waadt kamen entsprechende Volksinitiativen nicht zustande. Genf wird am 30. November 2014 abstimmen. Auf Bundesebene wird ebenfalls am 30. November 2014 über die Volksinitiative „Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung“ (13.057) abgestimmt.

⁵² AS 2013 779. Für weitere Ausführungen zur Besteuerung nach dem Aufwand vgl. Botschaft vom 29. Juni 2011 zum Bundesgesetz über die Besteuerung nach dem Aufwand; BBl 2011 6021.

⁵³ Landesgesetzblatt Fürstentum Liechtenstein; LGBL 640.0.

⁵⁴ Vgl. <http://www.guichet.public.lu/citoyens/fr/actualites/2011/06/14-fiscalite-hautement-qualifie/>.

Eine Sonderregelung für Vermögende bietet Luxemburg nicht an. Eine Steuerreform aus dem Jahr 2006 schaffte die Vermögenssteuer ab, die 0,5% betrug, und führte eine Abgeltungssteuer von 10% auf den Zinserträgen von natürlichen steuerpflichtigen Personen ein.

2.3.2.5 Irland

In Irland unterliegen Personen mit dem Status „ansässig“ (*resident*), „gewöhnlich ansässig“ (*ordinary resident*) und „wohnhaft“ (*domiciled*) der irischen Einkommenssteuer auf ihrem weltweiten Einkommen.

- Als *ansässig* gelten alle Personen, die sich mehr als 183 Tage in einer Steuerperiode (1. Januar bis 31. Dezember) oder mehr als 280 Tage während zwei Jahren in Irland aufhalten.
- Als *gewöhnlich ansässig* gelten alle Personen ab dem vierten Jahr, die während drei Jahren den Status ansässig hatten. Sobald eine Person während drei Jahren nicht mehr ansässig ist, verliert sie auch den Status gewöhnlich ansässig. Dementsprechend kann eine Person während eines Jahres noch als gewöhnlich ansässig gelten, obwohl sie im spezifischen Jahr nicht mehr ansässig ist.
- Der *Wohnort* ist definiert als Ort, wo sich eine Person dauerhaft niederlässt. Der *Ursprungswohnort* – erworben durch Geburt – kann nicht aufgegeben werden, es sei denn, eine Person hat ihren klaren Willen gezeigt, sich dauerhaft in einem anderen Land niederzulassen, und hat die Absicht für immer aufgegeben, wieder an den Ursprungswohnort zurückzukehren. Es wird nicht angenommen, dass eine Person mit irischem Ursprungswohnort diesen aufgegeben hat, wenn sie nach zahlreichen im Ausland verbrachten Jahren wieder nach Irland zurückkehrt.

Eine Person, die nicht als ansässig gilt, unterliegt für alle Einkünfte aus irischer Quelle der Einkommenssteuer. Wenn eine Person nicht ansässig, aber gewöhnlich ansässig ist, unterliegt sie für alle ausländischen Einkünfte, die EUR 3'810 übersteigen, der irischen Einkommenssteuer, falls ein DBA nichts anderes vorsieht.

Eine Person mit irischer Ansässigkeit und ausländischem Domizil (*resident non-domiciled*) wird nur aufgrund jener Einkünfte besteuert, die nach Irland fließen. Dementsprechend ist diese Sonderregelung der Besteuerung nach Überweisung (*remittance*) zuzuordnen.

Eine in Irland ansässige Person, die für mindestens eine Steuerperiode ausserhalb von Irland und des Vereinigten Königreichs arbeitet, kann von Abzügen profitieren, deren Höhe von der Aufenthaltsdauer im Ausland abhängt.

Special Assignment Relief Programme (SARP): Personen, die in den Jahren von 2012 bis 2014 nach Irland zuziehen oder nach fünfjähriger Abwesenheit wieder nach Irland zurückkehren, können für maximal fünf aufeinanderfolgende Jahre von SARP profitieren. Danach werden 30% des Erwerbseinkommens zwischen EUR 75'000 und 500'000 von der irischen Einkommenssteuer befreit. Eine Voraussetzung ist, dass das Gehalt EUR 75'000 übersteigen muss, wobei Autopauschalen, Abgangsentschädigungen, Bonuszahlungen und Mitarbeiterbeteiligungen nicht qualifizieren. SARP kann nicht mit anderen Steuervergünstigungen kombiniert werden. Dieses System kann im weitesten Sinne als eine Sonderregelung für *Expatriates* verstanden werden. Eine Sonderregelung für Vermögende kennt Irland nicht.

2.3.2.6 Italien

Italien bietet weder eine Sonderregelung für *Expatriates* noch für Vermögende an. Jedoch können im Prinzip Arbeitnehmer, die sich berufsbedingt innerhalb von zwölf Monaten während mehr als 183 Tagen im Ausland aufhalten, von wesentlichen Abzügen profitieren.

2.3.2.7 Niederlande

Die Niederlande bieten eine Sonderregelung für *Expatriates* an, mit der im Wesentlichen 65% des Gehalts besteuert werden. Mit der Freistellung von 35% werden die ausserterritorialen Ausgaben eines *Expatriate* pauschal abgegolten. Die Niederlande gehen grundsätzlich davon aus, dass die *Expatriates* über Fachkenntnisse verfügen, die nicht oder kaum auf dem niederländischen Arbeitsmarkt verfügbar

sind, und dass eine minimale Branchenerfahrung erforderlich ist (soweit ersichtlich 30 Monate). Diese Sonderregelung kann für maximal 10 Jahre beansprucht werden.

Ein eher komplexer Aspekt ist die Steuerbefreiung übriger Erträge von *Expatriates*. Die Niederlande kennen ein sogenanntes Boxen-System. Danach fallen die Erwerbseinkünfte des *Expatriates* (zusätzlich mit anderen Elementen wie dem Mietwert) in eine erste Box. Kapitalgewinne und Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen fallen in eine zweite Box und sind steuerbar. Einer dritten Box werden die übrigen Einkünfte von Investitionen zugewiesen, die pauschal besteuert werden (die jährlichen Einkünfte werden pauschal mit 4% des Nettovermögens festgesetzt, wobei die ersten EUR 20'000 von der Steuer befreit sind). Gewisse *Expatriates*, die normalerweise als in den Niederlanden ansässig gelten, können auch für ein Regime „teilweise nicht ansässig“ optieren. Danach wäre der *Expatriate* nur für die Einkünfte der ersten Box ansässig (und steuerbar), aber nicht für die zweite und dritte Box.

Die niederländische Gesetzgebung kennt keine Sonderregelung für Vermögende.

2.3.2.8 Österreich

Österreich kennt keine spezifische Gesetzgebung für *Expatriates* oder Vermögende, sondern eine „Zuzugsbegünstigung“ (§ 103 des Einkommenssteuergesetzes 1998). Wenn das öffentliche Interesse es rechtfertigt, hat das Bundesfinanzministerium die Möglichkeit, einer ausländischen Person unter bestimmten Voraussetzungen eine präferenzielle Besteuerung zu gewähren. Darunter ist zu verstehen, dass bei Zuzug eine steuerliche Mehrbelastung von Personen verhindert wird, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst und Sport dient. Dies ist nur für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Person und für Einkünfte möglich, die – vereinfacht gesagt – keine österreichische Quelle haben⁵⁵.

2.3.2.9 Singapur

Grundsätzlich werden natürliche Personen aufgrund des Territorialitätsprinzip besteuert. Seit 2004 kennt Singapur zudem eine Befreiung aller Einkünfte ausländischer Quelle, die nicht nach Singapur überwiesen wurden (*remittance*)⁵⁶. Ein spezifisches Regime für *Expatriates* bietet Singapur nicht an.

2.3.2.10 Vereinigtes Königreich

Das Vereinigte Königreich kennt eine Besteuerung nach Überweisung (*taxation on remittance basis*), das auf der Kombination der zwei Konzepte *Ansässigkeit* und *Domizil* basiert. Ihnen liegen folgende Prinzipien zugrunde:

- Eine Person gilt im Vereinigten Königreich als *ansässig (resident)*, wenn sie mehr als 183 Tage eines Steuerjahres (6. April bis 5. April des Folgejahres) verbringt oder wenn sie die Absicht hat, sich während Jahren regelmässig in Vereinigten Königreich aufzuhalten.
- Der Begriff *domicile* kann in der kontinentaleuropäischen Rechtsordnung nur schwer eingeordnet werden. Das *Domizil* entspricht grundsätzlich einem langfristigen Wohnsitz bzw. dem Ort, wohin die (temporär) im Vereinigten Königreich wohnhafte Person eines Tages zurückkehren wird („Heimat“).

Personen mit ausländischem Domizil, aber britischer Ansässigkeit, werden *resident non-domiciled* genannt. Mit dem Finanzgesetz 2013 wurde neu ein detaillierter Test eingeführt, mit dem der Steuerstatus bestimmt werden kann (*statutory residence test*). Personen mit dem Status *resident non-domiciled* unterliegen einer beschränkten Sonderbesteuerung, die sich durch die folgenden Kriterien auszeichnet:

- Reguläre Besteuerung auf Einkommen, das im Vereinigten Königreich anfällt.

⁵⁵ Präzise gesagt, sind Einkünfte, die bei einer beschränkten Steuerpflicht der österreichischen Einkommenssteuer unterliegen, von dieser Sonderbesteuerung ausgenommen; vgl. § 98 des Einkommenssteuergesetzes 1998.

⁵⁶ Das DBA Schweiz – Singapur sieht eine Bestimmung vor, wonach die Abkommensvorteile nicht gewährt werden können, wenn die Einkünfte nicht tatsächlich nach Singapur überwiesen und dort besteuert wurden. Vgl. Ziff. 3.2.6.

- Keine Besteuerung von ausländischem Vermögen und ausländischen Einkünften, sofern diese nicht ins Vereinigte Königreich überwiesen werden. Bei einem Transfer ins Vereinigte Königreich unterliegen diese den üblichen Steuersätzen der Einkommens- und Kapitalgewinnsteuer (*remittance based taxation*). Vor der Wohnsitznahme im Vereinigten Königreich begründetes Vermögen kann, etwa zur Bestreitung des Lebensunterhaltes, unbesteuert ins Königreich transferiert werden.
- Keine Erbschaftsbesteuerung auf ausländischem Vermögen.
- Pauschalabgabe von GBP 30'000, falls der Status *resident non-domiciled* bei sieben von zehn folgenden Steuerjahren deklariert wurde, bzw. von GBP 50'000 bei zwölf von vierzehn Steuerjahren (der Status kann jährlich neu gewählt werden; nach siebzehn von zwanzig folgenden Steuerjahren gilt das Vereinigte Königreich jedoch als Domizil).

Eine Sonderregelung für *Expatriates* bietet das Vereinigte Königreich nicht an.

2.3.2.11 Vereinigte Staaten

In den Vereinigten Staaten werden sowohl auf Bundes- (*federal tax*) als auch auf Staatenebene (*state tax*) Einkommenssteuern auf dem weltweiten Einkommen erhoben. Eine Besonderheit des amerikanischen Steuerrechts ist, dass alle Personen mit amerikanischer Staatsangehörigkeit oder einer Niederlassungsbewilligung (*green card*) – unabhängig von ihrem Wohnsitz oder Aufenthalt - der amerikanischen Steuerpflicht unterliegen. Das amerikanische Steuerrecht kennt keine spezifischen Sonderregelungen für natürliche Personen und somit keine Sonderregelungen für *Expatriates* oder Vermögende. Dennoch können sich gewisse Steueroptimierungsmöglichkeiten für ausländische Personen ergeben, wobei wesentliche Elemente die Planung der Fälligkeit und des Realisationszeitpunkts von Einkommen sowie die Bemessungsbasis (Berücksichtigung von Kosten) sind. Grundsätzlich wird im amerikanischen Steuerrecht zwischen ansässigen und nicht-ansässigen Ausländern unterschieden.

- *Ansässige Ausländer* unterliegen für ihr weltweites Einkommen der amerikanischen Besteuerung wie Personen mit amerikanische Staatsangehörigkeit. Im ersten Jahr können ansässige Ausländer von verschiedenen Wahlrechten profitieren, welche die amerikanische Steuerlast reduzieren. Als ansässiger Ausländer wird eine Person qualifiziert, wenn sie eines von zwei Kriterien erfüllt:
 - (1) *Gesetzliche dauerhafte Ansässigkeit* (*lawful permanent resident test*, auch *green card test* genannt): Sobald einer Person die Niederlassungsbewilligung (*green card*) erteilt wird, wird sie ab diesem Tag als gesetzlich dauerhaft ansässig qualifiziert, auch wenn sie ausserhalb der Vereinigten Staaten wohnt.
 - (2) *Wesentliche Anwesenheit* (*substantial presence test*): Danach muss eine Person während mindestens 31 Tagen des laufenden Jahres und für einen gewichteten⁵⁷ Durchschnitt von 183 Tagen während drei Jahren (des laufenden und der zwei vorangehenden Jahre) in den Vereinigten Staaten physisch anwesend sein. Die Gewichtung der Tage führt dazu, dass sich ein Ausländer bis zu 121 Tage pro Jahr in den Vereinigten Staaten aufhalten kann, ohne als ansässiger Ausländer zu gelten.
- *Nicht-ansässige Ausländer* unterliegen ausschliesslich für ihr Einkommen aus amerikanischer Quelle der amerikanischen Besteuerung.

Sieben Bundesstaaten (Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Texas, Washington und Wyoming) erheben keine Einkommenssteuer. Delaware erhebt Einkommenssteuern und liegt im inneramerikanischen Vergleich im Mittelfeld⁵⁸.

⁵⁷ Die Gewichtung der Anwesenheit wird wie folgt berechnet: Alle Tage des laufenden Jahres, ein Drittel der Tage des vorangehenden Jahres und ein Sechstel der Tage des zweiten vorangehenden Jahres.

⁵⁸ Vgl. <http://taxfoundation.org/sites/default/files/docs/2014%20State%20Business%20Tax%20Climate%20Index.pdf>.

2.3.3 Zusammenfassung

Zahlreiche der untersuchten Länder bieten spezielle Sonderregelungen für *Expatriates* an, die sich im Wesentlichen durch die Gewährung von pauschalierten Abzügen für zusätzliche, im Zusammenhang mit der Entsendung stehende Ausgaben auszeichnen (Belgien, Luxemburg, Niederlande und im weiteren Sinne auch Irland). Vermögende können von einer pauschalierten Besteuerung profitieren (Liechtenstein). Länder, die sich eher am angelsächsischen Rechtssystem orientieren, ziehen insbesondere Wohlhabende an, indem sie lediglich überwiesene Einkünfte (*remittance*) besteuern (Irland, Singapur und das Vereinigte Königreich). Auch im Bereich der Besteuerung von *Expatriates* und Vermögenden kann die Schweiz insgesamt im internationalen Wettbewerb mithalten.

Beispielsweise fielen im Vereinigten Königreich im Jahr 2012 rund 123'000 Personen in die Kategorie *resident non-domiciled*, wobei 6'000 Personen die Pauschalabgabe von GBP 30'000 bzw. GBP 50'000 entrichteten. Die britische Regierung hat in den letzten Jahren verschiedene juristische Vorkehrungen getroffen, um die Steuervermeidung durch aggressives Strukturieren von Auslandvermögen oder bei Übermitteln ausländischer Kapitalien ins Vereinigte Königreich zu verringern. Auch wenn der Sonderstatus qualifizierten britischen Staatsbürgern gewährt werden kann, dürfte er primär von vermögenden Ausländern oder Doppelbürgern gewählt werden (zur Nationalität der *Resident-non-domiciled*-Personen ist keine Statistik erhältlich). Zudem wurden im Jahr 2013 Mitglieder des Parlaments für eine Qualifizierung ausgeschlossen. Trotzdem bleiben die geschickte Strukturierung von Auslandsvermögen und -einkommen sowie die Transferplanung für Personen mit Status *Resident-non-domiciled* von zentraler Bedeutung.

3 Geltendmachung der schweizerischen Interessen im Bereich der Unternehmenssteuern und staatlicher Beihilfen in laufenden Verhandlungen

3.1 Allgemeine Bemerkungen

Die Schweiz ist im Steuerbereich sowohl auf bilateraler als auch auf multilateraler Ebene aktiv. Nachfolgend wird zu den einzelnen Verhandlungen (Auswahl vgl. Ziffer 1.2) insbesondere der Gegenstand beschrieben und erläutert, welches die schweizerischen Interessen sind, wie sie in die Gespräche eingebracht und vertreten werden, und welche Ergebnisse erzielt werden konnten.

3.2 Bilaterale Verhandlungen

3.2.1 Allgemein

Die Schweiz führt bilaterale Verhandlungen im Steuerbereich, die zum Abschluss von DBA führen. Jüngst wurden DBA-Verhandlungen mit Belgien, Hongkong, Irland, Luxemburg und Singapur geführt. Staatliche Beihilfen (vgl. Ziffer 2.2) können nur Bestandteil der Verhandlungen bilden, wenn sie steuerlicher Natur sind.

DBA enthalten primär Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von natürlichen und juristischen Personen und fördern dadurch Investitionen und den bilateralen wirtschaftlichen Austausch. Weiter regeln sie auch die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden in gewissen Bereichen, namentlich hinsichtlich des steuerlichen Informationsaustauschs und der Verständigungsverfahren. Die Politik der Schweiz im Bereich DBA richtet sich nach den Empfehlungen der OECD. Sie zielt hauptsächlich darauf ab, die Zuständigkeiten bei der Besteuerung natürlicher und juristischer Personen klar zuzuweisen, die Quellensteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren tief zu halten und allgemein Steuerkonflikte zu verhindern, die sich auf international tätige Steuerpflichtige nachteilig auswirken könnten. Die potentielle Nichtbesteuerung von Einkünften wird in den DBA punktuell berücksichtigt, so insbesondere bei Gewinnen aus der Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften und bei den Ruhegehältern.

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung vermeidet die Schweiz die Doppelbesteuerung auch ohne DBA weitgehend durch innerstaatliches Recht. So unterliegen Zinsen auf Darlehen⁵⁹ nicht der Verrechnungssteuer, Gewinne ausländischer Betriebsstätten werden freigestellt, und Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Aktien an schweizerischen Unternehmen unterliegen keiner Quellenbesteuerung.

DBA sind grundsätzlich wenig geeignet, staatliche Beihilfen und steuerliche Privilegien von Partnerstaaten im Unternehmenssteuerbereich zu adressieren. Die Voraussetzung der Ansässigkeit für die Inanspruchnahme eines DBA, spezifische Missbrauchsregeln sowie der jedem DBA inhärente Missbrauchsvorbehalt stellen in der Regel sicher, dass die Vorteile des DBA nur berechtigten Personen zugänglich sind.

Neben bilateralen Verhandlungen, die zum Abschluss oder zu Anpassungen von DBA führen, ist im Bereich der Unternehmensbesteuerung der Dialog mit der EU über die Unternehmensbesteuerung (EU-Dialog) bedeutend. Nachfolgend wird der EU-Dialog dargelegt und aufgezeigt, wie die schweizerischen Interessen vertreten werden und was erreicht werden konnte.

3.2.2 Belgien

Belgien bietet in steuerlicher Hinsicht verschiedene Standortvorteile (vgl. Ziffer 2.1.2.3). Einzelne Vorteile des belgischen Steuersystems sind in der Schweiz zum Teil ebenfalls erhältlich oder in Prüfung. Das Zusatzabkommen vom 10. April 2014 zur Änderung des DBA mit Belgien⁶⁰ enthält daher das übliche Abwehrdispositiv bilateraler DBA gemäss Ausführungen in Ziffer 3.2.1 und stellt damit die Schweizer Interessen sicher.

3.2.3 Hongkong

Hongkong hat ein sogenanntes territoriales Steuersystem, das sich überdies durch allgemein tiefe Steuersätze auszeichnet (vgl. Ziffer 2.1.2.7). Mittels der Aufnahme einer spezifischen Missbrauchsklausel in das DBA wurde sichergestellt, dass die Abkommensvorteile nur jenen Personen zugutekommen, die für das DBA mit Hongkong qualifizieren.

3.2.4 Luxemburg

Luxemburg kennt verschiedene vorteilhafte Steuerregimes (vgl. Ziffer 2.1.2.10). Gewisse Steuerregimes zielen insbesondere auf die Stärkung des Finanzplatzes ab. In der Absicht, Verlagerungen vorzubeugen, hat sich die Schweiz ausbedungen, dass entsprechend besteuerte Gesellschaften von den Vorteilen des DBA mit Luxemburg ausgeschlossen werden. Dasselbe gilt für verschiedene von solchen Gesellschaften erhaltene Einkünfte und Anteile an solchen Gesellschaften⁶¹.

3.2.5 Irland

Irlands Trümpfe bei der steuerlichen Attraktivität sind seine verhältnismässig tiefen Gewinnsteuersätze und sein gut ausgebautes DBA-Netz (vgl. Ziffer 2.1.2.8). Irland weist somit in dieser Hinsicht starke Parallelen zur Schweiz auf.

3.2.6 Singapur

Als Hauptstandortvorteil des singapurischen Steuersystems ist die territoriale Besteuerung zu nennen, die für eine Besteuerung die Überweisung von Einkünften nach Singapur verlangt und im Ausland vereinnahmte Einkünfte nicht besteuert (vgl. Ziffer 2.1.2.12). Die Schweiz hat sich im Hinblick auf die terri-

⁵⁹ Vorbehältlich gewisser Ausnahmen.

⁶⁰ SR 0.672.917.21.

⁶¹ Art. 28 des DBA mit Luxemburg (SR 0.672.951.81).

toriale Besteuerung im Rahmen der Revision des DBA mit Singapur einen Überweisungs vorbehalt ausbedungen. Damit kann die Schweiz die Vorteile des DBA für Einkünfte verweigern, die kraft der territorialen Besteuerung und mangels Überweisung nach Singapur dort nicht besteuert werden⁶².

3.2.7 EU-Dialog über die Unternehmensbesteuerung

Seit 2005 belastete die Kontroverse um Unternehmenssteuerbestimmungen die Beziehungen zwischen der Schweiz und der EU. 2007 hatte die Europäische Kommission die Schweiz über ihren Entscheid informiert, wonach bestimmte kantonale Massnahmen zur Unternehmensbesteuerung das Freihandelsabkommen von 1972 verletzen würden, und drohte mit Gegenmassnahmen. Trotz intensiver Gespräche zwischen der Schweiz und der EU war 2009 ein Lösungsvorschlag an der Opposition einzelner EU-Mitgliedstaaten gescheitert. 2010 hatte die EU die Schweiz zur Aufnahme eines am EU-Verhaltenskodex über die Unternehmensbesteuerung (*Code of Conduct, CoC*) ausgerichteten Dialogs aufgefordert. Bei diesem Kodex handelt es sich um ein EU-internes Instrument aus dem Jahr 1997 zur Eindämmung "schädlicher" steuerlicher Massnahmen. Da die Schweiz nicht Mitglied der EU ist, ist der Kodex auf sie nicht anwendbar. Die Schweiz hatte sich aber bereit erklärt, mit der EU über wettbewerbsverzerrende Steuerregimes zu diskutieren. Am 4. Juli 2012 hatte der Bundesrat das Mandat für einen Dialog mit der EU über die Unternehmensbesteuerung verabschiedet. Im Frühjahr 2014 einigten sich die Delegation der Schweiz und der EU auf eine Vereinbarung. Der Ecofin-Rat stimmte der Vereinbarung am 20. Juni 2014 zu. Der Bundesrat hiess selbentags die Vereinbarung gut. Am 1. Juli 2014 wurde der gemeinsame Text paraphiert. Die Unterzeichnung der Vereinbarung in Form einer Gemeinsamen Erklärung fand am 14. Oktober 2014 statt.

Die Erklärung enthält keine staatsvertraglichen Verpflichtungen und beschränkt sich auf die Aufzählung von Prinzipien und gegenseitigen Absichten. Namentlich bekräftigt der Bundesrat darin seine Absicht, gewisse Steuerregimes und insbesondere solche, die eine unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Erträge vorsehen (sog. „ring-fencing“), abzuschaffen. Im Gegenzug sollen die entsprechenden Gegenmassnahmen der EU-Mitgliedstaaten abgeschafft werden. Eine Verpflichtung der Schweiz auf den EU-internen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung wurde ausgeschlossen. Die diesbezüglichen Regeln der EU gelten nur innerhalb der EU. Für die Schweiz von Bedeutung sind die einschlägigen Prinzipien und Kriterien der OECD.

3.3 Multilaterale Verhandlungen

3.3.1 Allgemein

Auf multilateraler Ebene sind im Bereich der Unternehmensbesteuerung für die Schweiz insbesondere die Arbeiten des Fiskalkomitees der OECD bedeutend. Daneben beschäftigt sich auch das UNO-Expertenkomitee für internationale Zusammenarbeit in Steuersachen mit Fragen der internationalen Unternehmensbesteuerung. Nachfolgend werden spezifisch die Verhandlungen im Bereich des Forums über schädliche Steuerpraktiken dargelegt und aufgezeigt, wie die schweizerischen Interessen vertreten werden und was erreicht werden konnte.

3.3.2 Forum über schädliche Steuerpraktiken der OECD

Im Anschluss an den 1998 erschienenen Bericht *Harmful Tax Competition – an emerging global issue* hat die OECD das Forum über schädliche Steuerpraktiken (*Forum on Harmful Tax Practices; FHTP*) geschaffen. Die Arbeiten des FHTP werden seit 2013 in das Projekt zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*base erosion and profit shifting; BEPS*) der OECD einbezogen. Im Rahmen dieser Arbeiten soll die seit 2012 laufende und mittlerweile 30 Steuerregimes von OECD-Mitgliedstaaten umfassende Prüfung abgeschlossen werden. Dazu gehören neben den Lizenzboxen zahlreicher Staaten auch sechs Schweizer Regimes, von denen zumindest vier (Holding-, Gemischte, Domizil- und Prinzipalgesellschaften) den Anforderungen des FHTP nicht genügen dürften. Die beiden

⁶² Art. 22 des DBA mit Singapur (SR 0.672.968.91).

anderen Schweizer Regimes (Steuererleichterungen / Neue Regionalpolitik, Lizenzbox des Kantons Nidwalden) können abschliessend erst beurteilt werden, wenn die weitergehenden Arbeiten abgeschlossen sind. Nicht-fiskalische staatliche Beihilfen gehören nicht zum Aufgabengebiet des FHTP.

Die Schweiz befürwortet einen fairen internationalen Steuerwettbewerb mit angemessenen Regeln für alle Staaten. Sie setzt sich dafür ein, dass die Regeln des FHTP nicht einseitig im Interesse bestimmter Staaten oder Staatengruppen oder anderweitig zweckentfremdet festgelegt werden. Die vom FHTP entwickelten Standards werden durch die Schweiz berücksichtigt. So soll beispielsweise die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III vorgeschlagene Einführung einer Lizenzbox an dem vom FHTP zu entwickelnden Standard ausgerichtet werden.

Die Schweiz beteiligt sich aktiv an den Arbeiten des FHTP. Seit Mai 2014 ist sie als einer von acht Staaten auch im vorberatenden Gremium des FHTP, dem sogenannten Büro, vertreten.

Die Schweiz hat sich, auch dank der Unterstützung gleichgesinnter Staaten, mehrfach mit Erfolg dafür eingesetzt, dass die Arbeiten des FHTP im Ergebnis ausgewogen geblieben sind. Beispielsweise konnte verhindert werden, dass die Überprüfung von vier Schweizer Regimes vorzeitig abgeschlossen wird, solange die Arbeiten zu zahlreichen anderen Regimes (namentlich die Überprüfung der Lizenzboxen) noch im Gange sind.

4 Fazit

International herrscht ein reger Wettbewerb zwischen Unternehmensstandorten. Die untersuchten Staaten und Territorien wählen unterschiedliche Ansätze, um Unternehmen attraktive steuerliche Rahmenbedingungen zu bieten: entweder durch einen vergleichsweise tiefen statutarischen Gewinnsteuersatz (z.B. Irland) oder durch Sonderregelungen wie Lizenzbox, *R&D credits* oder kalkulatorische Zinsabzüge auf dem Eigenkapital, welche die Bemessungsbasis und damit die Steuerbelastung für gewisse Einkünfte auf ein international kompetitives Niveau senken (z.B. Belgien, Luxemburg, Niederlande, Vereinigtes Königreich). Einzelne Staaten kombinieren einen relativ tiefen statutarischen Gewinnsteuersatz mit Sonderregelung und Sonderabzügen (z.B. Singapur). Grosse Volkswirtschaften (z.B. Brasilien, Deutschland, Frankreich, Italien, Vereinigte Staaten) stehen tendenziell weniger unter Druck, attraktive steuerliche Rahmenbedingungen anzubieten. Sie wenden relativ hohe statutarische Gewinnsteuersätze an, gepaart mit einem Instrumentarium von Abwehrmassnahmen, um ihr Steuersubstrat zu verteidigen. Das bestehende schweizerische Unternehmenssteuersystem schneidet im internationalen Vergleich insgesamt gut ab. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform III sollen attraktive, aber international nicht mehr akzeptierte Sonderregelungen abgeschafft werden. Um die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz zu erhalten, sind neue, international kompatible Massnahmen zu treffen.

Alle analysierten Staaten und Territorien gewähren nicht-fiskalische staatliche Beihilfen in der einen oder anderen Form. Bei den im Gefüge des EU-Wettbewerbsrechts untersuchten EU-Mitgliedstaaten lagen die gewährten Beihilfen zwischen 0,217% und 0,737% des BIP. Bei den restlichen analysierten Staaten und Territorien lassen sich die gewährten staatlichen Beihilfen nicht beziffern.

Ebenso herrscht ein Wettbewerb um die Attraktivität für *Expatriates* und vermögende natürliche Personen. Mehrere Staaten und Territorien bieten in der einen oder anderen Form attraktive steuerliche Bedingungen für *Expatriates* an, entweder durch die Gewährung von Sonderabzügen, durch eine teilweise Freistellung von Einkommen oder eine Kombination der beiden Massnahmen. Vermögende können von einer pauschalierten Besteuerung profitieren (Liechtenstein), oder es werden nur diejenigen Einkünfte besteuert, die ins Land überwiesen wurden (*remittance*: Irland, Singapur, Vereinigtes Königreich). Auch im Bereich der Besteuerung von *Expatriates* und Vermögenden kann die Schweiz insgesamt im internationalen Wettbewerb mithalten.

Auf dem internationalen Parkett diskutiert oder verhandelt die Schweiz Steuerfragen bilateral mit Einzelstaaten (insbesondere DBA, spezielle Steuerabkommen) und mit der EU sowie multilateral in den Gremien wie dem Fiskalkomitee der OECD (Informationsaustausch, BEPS, Musterabkommen und anderes mehr), dem UNO-Expertenkomitee für internationale Zusammenarbeit in Steuersachen und in weiteren Institutionen. Thematisiert werden, vor allem im Rahmen der OECD und der EU, insbesondere präferenzielle Steuerregimes, die anhand von spezifischen Kriterien daraufhin geprüft werden, ob sie

Steuerattraktivität der Schweiz im Vergleich mit anderen Staaten unter Einbezug steuerlicher Privilegien und staatlicher Beihilfen

schädliche Praktiken darstellen oder nicht. Nicht-fiskalische staatliche Beihilfen, die in allen untersuchten Staaten in der einen oder anderen Form vorkommen, sind nicht Teil steuerlicher Gespräche. Der Grund liegt darin, dass den mit Steuerfragen befassten Verhandlungspartnern bzw. Gremien keine Zuständigkeit für nicht-fiskalische staatliche Beihilfen zukommt.