

Gesellschaftsarten und Steuern

Urs R. Behnisch

Zivilrecht

«Einzelunternehmen und andere Gesellschaftsformen ...»
(Titel für eine Rechtsfolgenabschätzung des EJPD)

Zivilrecht

- Einzelunternehmen wird vom Gesetzgeber stiefmütterlich behandelt
- Alte Zöpfe des Personengesellschaftsrechts nicht überwunden:
 - GmbH & Co KG etc. nicht zulässig (Vertretung, Haftung)
 - KmKG ist aufgrund der restriktiven FINMA und Steuerbehörden-Praxis kaum anzutreffen

trotz ausgewiesenen Reformbedarfs kein Reformwille in diesem Bereich erkennbar

- Reform des GmbH-Rechts geglückt
- Reform des Aktienrechts steht erneut bevor

Steuerrecht: Ausgangslage

- Rechtsformneutrale Besteuerung
- Erhebliche Steuerbelastungsunterschiede in den Kantonen
- Spielräume der Kantone werden immer geringer
- Koppelung von Steuern – Steuerkraft – Finanzausgleich: mindert die kantonalen Spielräume zusätzlich
- AHV ist ab Einkommen von rund CHF 85'000 eine weitere direkte Bundessteuer: insgesamt zahlen viele Steuerpflichtige über 20% direkte Bundessteuer

Steuerbelastungsvergleich Einzelunternehmen

Beispiel 1 - Ort der Geschäftstätigkeit in Wädenswil/ZH

Einkommen (Gewinn)	CHF 100'000	CHF 150'000	CHF 200'000	CHF 250'000	CHF 300'000	CHF 500'000
Steuerbelastung in CHF	CHF 25'718	CHF 45'716	CHF 68'191	CHF 92'029	CHF 116'791	CHF 216'227
<i>Steuerbelastung in % des Einkommens</i>	25.7%	30.5%	34.1%	36.8%	38.9%	43.2%
<i>Betrag zur freien Verfügung</i>	CHF 74'282	CHF 104'284	CHF 131'809	CHF 157'971	CHF 183'209	CHF 283'773

Beispiel 2 - Ort der Geschäftstätigkeit in Wollerau/SZ

Einkommen (Gewinn)	CHF 100'000	CHF 150'000	CHF 200'000	CHF 250'000	CHF 300'000	CHF 500'000
Steuerbelastung in CHF	CHF 21'015	CHF 35'452	CHF 51'256	CHF 68'631	CHF 87'550	CHF 159'348
<i>Steuerbelastung in % des Einkommens</i>	21.0%	23.6%	25.6%	27.5%	29.2%	31.9%
<i>Betrag zur freien Verfügung</i>	CHF 78'985	CHF 114'548	CHF 148'744	CHF 181'369	CHF 212'450	CHF 340'653

Steuerfreier privater Kapitalgewinn / Risiken:

Einzelunternehmer hält Beteiligung an Kapitalgesellschaft, die in verwandtem Bereich tätig ist

Wirtschaftlich technischer Zweck kann zur Annahme von **Geschäftsvermögen** führen: **Steuern und AHV!**

Rechtzeitige Anpassung der rechtlichen Struktur!

Ausnahmen vom steuerfreien Kapitalgewinn

- Indirekte Teilliquidation
- Transponierung
- Gratisaktien / Nennwerterhöhungen
- Kauf eigener Beteiligungsrechte / Verletzung handelsrechtlicher Schranken
- Mantelhandel
- Verkauf Mehrheitsbeteiligung an Immobiliengesellschaft

Steuerrisiken bei Umstrukturierungen

- Objektivierte Sperrfrist bei Umgründungen in Kapitalgesellschaften
- Fusion: Ausgleichsleistungen, Gratisaktien und Nennwerterhöhungen beim privaten Anteilsinhaber steuerbar / Verrechnungssteuer
- Spaltung: Betriebskriterium für alle betroffenen Gesellschaften
- Vermögensübertragung im Konzern: verdeckte handelsrechtswidrige Gewinnausschüttung bei Übertragungen unter Verkehrswert in nicht 100% beherrschte Gesellschaften: fehlender Abgleich von Gesellschafts- und Steuerrecht

Vor- und Nachteile des schweizerischen Steuersystems

- Tiefe Mehrwertsteuer
- Keine bzw. tiefe Erbschafts- / Schenkungssteuern bei nahen Verwandten
- Überholte Steuerprivilegien für Kapitalgesellschaften
- Kapitalsteuer, auch bei Holdinggesellschaften
- Emissionsabgabe
- Umsatzabgabe, auch auf Beteiligungen von Holdinggesellschaften
- Hohe Verrechnungssteuer / Sockelsteuersätze / Altreservenpraxis

Wirtschaftliche Doppelbelastung

- Kapitalgesellschaft und Beteiligungsinhaber werden für dasselbe Substrat besteuert, pauschale Korrektur bei Bemessungsgrundlage des Beteiligungsinhabers (derzeit 50 bzw. 60%, künftig 70%)
- Kumulation von Kapital- und Vermögenssteuern ohne Korrektur
- Kumulation von Strafen bei fehlerhafter Deklaration: Realitätstheorie
 - Hinterziehungsbusse Gesellschaft
 - Hinterziehungsbusse Beteiligungsinhaber
 - Strafverfahren (Steuerbetrug): ne bis in idem? (Bger 6B_1053/2017 und 6B_1096/2017 vom 17.5.2018: keine Täteridentität von AG und Aktionär; Bger 2C_12/2017 und 2C_13/2017 vom 23. März 2018: keine Tatidentität Steuerbetrug bei AG und Hinterziehung des Aktionärs)

Steuerbelastungsvergleich AG - EF

Beispiel – Sitz AG und Wohnsitz Aktionär Wollerau/SZ: Geltendes Recht

	Einkommen Aktionär*¹	CHF 100'000	CHF 150'000	CHF 200'000	CHF 250'000	CHF 300'000	CHF 500'000
	Dividende	CHF 20'000	CHF 50'000	CHF 70'000	CHF 100'000	CHF 120'000	CHF 320'000
	Lohn	CHF 80'000	CHF 100'000	CHF 130'000	CHF 150'000	CHF 180'000	CHF 180'000
	Einkommenssteuern Aktionär	CHF 9'673	CHF 16'200	CHF 24'551	CHF 33'658	CHF 45'057	CHF 74'470
	Gewinnsteuern AG	CHF 2'639	CHF 6'596	CHF 9'235	CHF 13'193	CHF 15'831	CHF 42'216
	AHV-, IV-, EO-Beiträge gesamt	CHF 8'000	CHF 10'000	CHF 13'000	CHF 15'000	CHF 18'000	CHF 18'000
TOTAL	in CHF	CHF 20'312	CHF 32'796	CHF 46'786	CHF 61'850	CHF 78'888	CHF 134'686
	<i>in % des Einkommens</i>	20.31%	21.86%	23.39%	24.74%	26.30%	26.94%
	Betrag zur freien Verfügung	CHF 79'688	CHF 117'204	CHF 153'214	CHF 188'150	CHF 221'112	CHF 365'314
	<i>Vergleich zur Einzelunternehmung</i>	CHF 78'985	CHF 114'548	CHF 148'744	CHF 181'369	CHF 212'450	CHF 340'653

Steuerrecht: verändertes Umfeld / BEPS*

- Schädlicher Steuerwettbewerb als Leitsatz der OECD
- Bekämpfung tiefer Steuersätze
- Besteuerung im Staat, in welchem die Wertschöpfung erzielt wird:
 - Produktion
 - Vertrieb
 - Einsatz qualifizierter Mitarbeiter
 - Forschung & Entwicklung
 - ...
- CFC-Regeln (nicht nur für passive Gesellschaften / Sitzgesellschaften)

*Base Erosion and Profit Shifting

Beispiel für CFC-Gesellschaft

- Muttergesellschaft im Ausland, Gewinnsteuersatz 20%, Mindeststeuersatz (für die Schweiz): 75% von 20%, d.h. 15%
 - Schweizer Gewinn: CHF 10 Mio.
 - Schweizer Gewinnsteuer (Annahme 13%): CHF 1'300'000
 - Verlangte Mindeststeuer: CHF 1'500'000
 - Im Ausland zu entrichtende Gewinnsteuer: CHF 700'000
 - Total Gewinnsteuer: CHF 2'000'000
-
- Ergebnis: **tiefer Steuersatz ist kontraproduktiv** für ausländisch beherrschte Gesellschaften im CFC-Bereich

Steuervorlage 17

- Streichung Holding-, Domizil-, Verwaltungsprivileg
- Problem: drohender Wegzug von Rohstoffhandels-, Lizenzverwaltungs-, Finanzierungsgesellschaften etc.
- Ausweg (???):
 - Patentbox mit Steuerbelastung um 10%: zu teuer, da Bund allein rund 8%
 - Fiktive Abzüge für Forschung und Entwicklung
 - Senkung der Gewinnsteuersätze der Kantone (ohne Bund)
 - Kompensation durch höheren Bundessteueranteil / Finanzausgleich

Verknüpfung SV 17 mit AHV (STAF)

- Direkte Bundessteuer bleibt gleich
- Kantone reduzieren Gewinnsteuerbelastung
- Bund erhöht AHV-Beiträge, also eine direkte Bundessteuer, verteuert damit Forschung / Entwicklung und damit die Wertschöpfung in der Schweiz

sinnvoll, ausgerechnet diesen Bereich zu verteuern?

Verknüpfung SV 17 mit AHV: Folgen

Beispiel – Sitz AG und Wohnsitz Aktionär Wollerau/SZ: Berechnung STAF 18.9.2018

	Einkommen Aktionär*¹	CHF 100'000	CHF 150'000	CHF 200'000	CHF 250'000	CHF 300'000	CHF 500'000
	Dividende	CHF 20'000	CHF 50'000	CHF 70'000	CHF 100'000	CHF 120'000	CHF 320'000
	Lohn	CHF 80'000	CHF 100'000	CHF 130'000	CHF 150'000	CHF 180'000	CHF 180'000
	Einkommenssteuern Aktionär	CHF 9'673	CHF 16'200	CHF 24'551	CHF 33'658	CHF 45'057	CHF 74'470
	Gewinnsteuern AG	CHF 2'199	CHF 5'496	CHF 7'695	CHF 10'993	CHF 13'191	CHF 35'176
	AHV-, IV-, EO-Beiträge gesamt* ²	CHF 8'240	CHF 10'300	CHF 13'390	CHF 15'450	CHF 18'540	CHF 18'540
TOTAL	in CHF	CHF 20'112	CHF 31'996	CHF 45'636	CHF 60'100	CHF 76'788	CHF 128'186
	<i>in % des Einkommens</i>	20.11%	21.33%	22.82%	24.04%	25.60%	25.64%
	Betrag zur freien Verfügung	CHF 79'888	CHF 118'004	CHF 154'364	CHF 189'900	CHF 223'212	CHF 371'814
	<i>Vergleich zur Einzelunternehmung</i>	CHF 78'685	CHF 114'098	CHF 148'144	CHF 180'619	CHF 211'550	CHF 339'153

Beispiel – Sitz AG und Wohnsitz Aktionär Wollerau/SZ: Geltendes Recht

TOTAL	in CHF	CHF 20'312	CHF 32'796	CHF 46'786	CHF 61'850	CHF 78'888	CHF 134'686
	<i>in % des Einkommens</i>	20.31%	21.86%	23.39%	24.74%	26.30%	26.94%
	Betrag zur freien Verfügung	CHF 79'688	CHF 117'204	CHF 153'214	CHF 188'150	CHF 221'112	CHF 365'314
	<i>Vergleich zur Einzelunternehmung</i>	CHF 78'985	CHF 114'548	CHF 148'744	CHF 181'369	CHF 212'450	CHF 340'653

Schlussbemerkung

- Strategielosigkeit des Bundes
- Wirtschaft weicht aus / fehlende Anregungen
- Fehlende Einigkeit für Systemanpassungen / Flickwerk
- fehlende Freiheiten der Kantone aufgrund StHG
 - Ausnahmen vom Massgeblichkeitsprinzip
 - pauschale Gewinnbesteuerung nach Tätigkeitsfeld unter Einhaltung der Verrechnungspreisrichtlinien wie bei Tonnage Tax