

Gegenüber dem Vorschlag 1988/90 ist dieser Entwurf deutlich offener gegenüber Umstrukturierungen. Der Vorschlag 1988/90 sah noch eine 15-jährige Sperrfrist ohne Abschmelzung vor. Die mildere Variante ist aber auch dadurch gerechtfertigt, dass sie nur die steuerfreie Betriebsveräußerung in Missbrauchsfällen erfassen will. Die in die Kapitalgesellschaft eingebrachten stillen Reserven unterliegen aber beim übernehmenden Unternehmen weiterhin der Besteuerung, auch nach fünf Jahren liegt insoweit nur ein Besteuerungsaufschub vor, da es zu keiner endgültigen Steuerfreiheit dieser stillen Reserven kommt.

Zu Art. 53 - Wertberichtigungen bei dauerhafter Wertminderung von Beteiligungen

Art. 53 durchbricht zu Gunsten des Steuerpflichtigen die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen bei Beteiligungen. Generell führt dies dazu, dass auch Verluste aus Wertminderungen von Beteiligungen steuerfrei, mithin steuerlich nicht abzugsfähig sind. Gleichzeitig ist aber bei einer wirtschaftlich schlechten Entwicklung eine Verlustberücksichtigung auf Ebene der betroffenen Gesellschaft oftmals nicht möglich. Um in diesen Fällen aber eine zumindest einmalige Berücksichtigung des Verlusts der investierten Beträge sicher zu stellen, wird den Steuerpflichtigen gestattet, dauerhafte und realisierte Wertminderungen aus Beteiligungen steuerwirksam geltend zu machen. Durch Abs. 2 wird eine Steuerpflicht von allfälligen Wertaufholungen in späteren Geschäftsjahren kodifiziert. Eine steuerwirksame Abschreibung ist insoweit steuerwirksam rückgängig zu machen, d.h. es erhöht sich der steuerpflichtige Ertrag im Jahr der Zuschreibung. Durch Abs. 3 wird die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen begrenzt. Soweit die Beteiligung zwischenzeitlich steuerwirksam abgeschrieben wurde, ist der resultierende Kapitalgewinn nicht steuerfrei.

Durch Abs. 4 werden symmetrisch zur Behandlung von Kapitalgewinnen nach vorangegangener Umstrukturierung Umgehungstatbestände erfasst, die die Steuerwirksamkeit von Abschreibungen auf Beteiligungen ausnutzen wollen. In besonders gelagerten Fällen können diese Gestaltungen auch unter die neue allgemeine Missbrauchsvorschrift fallen. Um in diesen Bereichen aber eine einheitliche Rechtsentwicklung sicherzustellen und die legitimen Interessen des Staates und der Steuerpflichtigen auszugleichen, wurde eine spezielle Vorschrift vorgesehen. Diese steht der Anwendung der allgemeinen Vorschrift aber nicht entgegen, wenn der Steuerpflichtige durch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten die Anwendung der speziellen Vorschriften umgehen möchte. Die neue Vorschrift wird durch die Möglichkeit einer steuerwirksamen Abschreibung bei gleichzeitiger Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen bei Beteiligungen erforderlich. Während die Steuerpflicht von Wertaufholungen in Abs. 2 und 3 geregelt wurden, zielt Abs. 4 auf eine andere Umgehungsgestaltung. Durch die volle Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne ist es möglich, Beteiligungen steuerfrei zu verkaufen. Für den Käufer ergeben sich somit bei einer zwischenzeitlich eingetretenen Wertsteigerung neue Anschaffungskosten, die die Ausgangsgrösse für allfällige Abschreibungen wären. Dadurch wäre es innerhalb des Konzerns möglich, steuerfrei erhöhte Anschaffungskosten als Abschreibungsbasis zu generieren (steuerfreier step-up). Um dies zu verhindern, sieht Abs. 4 vor, dass die Anschaffungskosten nur bei Erwerb von fremden Dritten sofort die Abschreibungsbasis darstellen. Erfolgt der Erwerb dagegen von nahestehenden Personen (beispielsweise von Konzernunternehmen), so verändert sich zunächst die Abschreibungsbasis nicht, d.h. eine steuerwirksame Abschreibung ist erst dann möglich, wenn der Wert der Beteiligung unter die Anschaffungskosten der nahestehenden Person sinkt. Da mit zunehmendem Zeitablauf anzunehmen ist, dass Steuerumgehungsbestrebungen beim konzerninternen Erwerb nicht im Vordergrund standen, soll die Abschreibungsbasis im Laufe von fünf Jahren an die Anschaffungskosten des aktuellen Gesellschafters angenähert werden.

Zu Art. 54 - Eigenkapital-Zinsabzug

Nach der Steuerreform wird für Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform ein Eigenkapital-Zinsabzug in Höhe des einheitlich definierten standardisierten Sollertrags (beispielsweise 3%) des bilanziellen, um bestimmte Faktoren bereinigten, Eigenkapitals gewährt. Der Eigenkapitalzinsabzug stellt steuerlich eine geschäftsmässig begründete Aufwendung dar, die die Bemessungsgrundlage für die Ertragssteuer mindert.

Art. 54 Abs. 1 definiert die angemessene Verzinsung des modifizierten Eigenkapitals als geschäftsmässig begründete Aufwendung. Diese Aufwandsposition wird mit Hilfe einer Legaldefinition als „Eigenkapital-Zinsabzug“ bezeichnet. Sie berechnet sich durch Multiplikation des modifizierten Eigenkapitals, das in Abs. 2 definiert wird, mit dem Sollertrag, der in Art. 5 einheitlich mittels Finanzgesetz festgelegt wird. Dieser Sollertrag soll insbesondere den sicheren Zinssatz, beispielsweise anhand des Zinssatzes für 10-jährige schweizerische Bundesanleihen, berücksichtigen. Klarstellend bestimmt Satz 2, dass diese neue Aufwandsposition des Eigenkapital-Zinsabzugs auch dazu führen kann, dass ein laufender Verlust entsteht oder sich erhöht. Da in diesen Fällen durch den Eigenkapital-Zinsabzug letztlich ein Verlustvortrag in die nächsten Jahre erhöht wird, wird hierdurch sichergestellt, dass ein Eigenkapital-Zinsabzug auch in ertragschwachen Jahren zur Geltung kommt.

Durch Abs. 2 wird das modifizierte Eigenkapital definiert. Ausgangsgrösse ist zunächst das steuerlich modifizierte bilanzielle Eigenkapital. Die Modifikationen sollen sicherstellen, dass ein Eigenkapital-Zinsabzug nur hinsichtlich des betriebsnotwendigen Kapitals und auch innerhalb eines Konzerns letztlich nur einmalig in Anspruch genommen wird. Die Kürzung um Anteile an anderen Gesellschaften führt dazu, dass vorrangig Tochtergesellschaften den Eigenkapital-Zinsabzug beanspruchen können, während die Muttergesellschaft ihr Eigenkapital entsprechend zu kürzen hat. Darüber hinaus werden ausländische Vermögensteile (das Reinvermögen in ausländischen Betriebsstätten und ausländisches Grundvermögen, sowie Anteile an ausländischen Tochtergesellschaften) von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Insoweit erhebt Liechtenstein keinen Besteuerungsanspruch, sodass auch keine Gewährung des Eigenkapital-Zinsabzugs angezeigt ist. Technisch gesehen erfolgt die Bewertung auf den Beginn des Geschäftsjahres, wobei ein negatives modifiziertes Eigenkapital nicht zu einem Ertrag aus dem Eigenkapital-Zinsabzug führt, da der letzte Satz in Abs. 2 insoweit als Bemessungsgrundlage den Wert Null vorsieht.

Schliesslich werden Umgehungsgestaltungen, die durch Zuführungen von Eigenkapital kurz vor dem Stichtag die Bemessungsgrundlage des Eigenkapital-Zinsabzugs missbräuchlich erhöhen wollen, verhindert, indem ein 12-Monats-Betrachtungszeitraum definiert wird, innerhalb dessen Eigenkapitalzuführungen und Eigenkapitalminderungen saldiert werden.

Zu Art. 55 - Abzug für Patenteinkünfte

Durch den neuen Art. 55 wird die Möglichkeit geschaffen, auf dem Ordnungswege eine begünstigte Besteuerung von Einkünften aus Forschung und Entwicklung zu erlassen. Derartige Sondersteuerregime sind in einigen EU-Mitgliedstaaten (na-