

VISCHER

Steuer Update 2012

Inhalt

I	Einleitung	1
II	Unternehmenssteuerrecht / Verrechnungssteuer	2
	1 Kapitaleinlageprinzip – Erste Praxiserfahrungen	2
	2 Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstücksgewinnen	3
	3 Änderungen im Bereich Verrechnungssteuer – Wechsel zum Zahlstellenprinzip	4
	4 Kundenguthaben	5
	5 Verschiedenes	6
III	Internationale Steuern	7
	1 Neue und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen	7
	2 Steueramtshilfegesetz	8
	3 Steuerabkommen mit Deutschland und Grossbritannien betreffend Besteuerung von Kapitalerträgen sowie Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (IQG)	9
	4 Aktuelle Amtshilfefälle USA/Voluntary Disclosure Program	9
	5 FATCA	10
	6 Entscheide	11
IV	Natürliche Personen	12
	1 Pauschalbesteuerung – Übersicht und Entwicklungstendenzen	12
	2 Privilegierte Besteuerung von Dividenden	14
	3 Entscheide	16
V	Mehrwertsteuer	18
	1 Neuerungen bei der Mehrwertsteuer	18
	A In der Rechtsetzung	18
	B In der Praxis	18
	2 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen	19
	3 MWST-Branchen-Info 04 (Baugewerbe)	20
	4 MWST-Branchen-Info 14 (Finanzbereich) inklusive Leistungskatalog	21
VI	Kontaktpersonen	23

I Einleitung

Die Kanzlei VISCHER verfügt über ein kompetentes Steuerteam mit rund 10 Mitgliedern. Die Steuerexperten und Steueranwälte beraten und vertreten nationale sowie internationale Unternehmen und Unternehmer in allen Bereichen des Steuerrechts, sei es bei Ansiedlungen, Umstrukturierungen, Finanzierungen und Übernahmen oder bei der Gestaltung von Nachfolgeregelungen.

Nebst den typischen Steuerberatungsdienstleistungen nimmt das Steuerteam Compliance-Aufgaben wie Steuerrückstellungsberechnungen oder das Erstellen von komplexen Steuererklärungen wahr. Die Steueranwälte führen auch Steuerprozesse, sofern im Vorfeld keine einvernehmliche Regelung mit den Behörden gefunden werden kann.

Mit dem diesjährigen Steuer Update nutzt das Steuerteam von VISCHER die Gelegenheit, einem breiteren Publikum einige Entwicklungen und Neuerungen in den verschiedenen Bereichen des Steuerrechts vorzustellen, welche sich im Laufe des vergangenen Jahres ergeben haben oder welche ab dem Jahr 2012 von Bedeutung sein werden.

II Unternehmenssteuerrecht

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

Lukas Wadsack, Rechtsanwalt

1 Kapitaleinlageprinzip – Erste Praxiserfahrungen

Am 1. Januar 2011 wurde das in der Praxis stark umstrittene Nennwertprinzip durch das Kapitaleinlageprinzip abgelöst. Um von der steuerfreien Rückzahlung von Kapitaleinlagen profitieren zu können, haben die betroffenen Schweizer Kapitalgesellschaften die seit dem 1. Januar 1997 geleisteten Kapitaleinlagen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) bestätigen zu lassen. Zu beachten ist hierbei das Kreisschreiben Nr. 29 der EStV vom 9. Dezember 2010 (KS).

Gemäss Ziffer 7.1 des KS müssen die Reserven aus Kapitaleinlagen spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des Geschäftsjahres, welches im Kalenderjahr 2011 endet, auf einem separaten Konto der gesetzlichen Reserven ausgewiesen werden. Obwohl sich das Gesetz selber nicht zu den von der EStV festgelegten Anforderungen äussert, ob das gesonderte Konto in den gesetzlichen Reserven oder in den freien Reserven verbucht sein muss, kann nicht abgeschätzt werden, wie ein Gericht die Verbuchung in den freien Reserven beurteilen würde.

Kontrovers ist sodann die Frage, wie sich die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Kapitaleinlagen in früheren Jahren auswirkt. Sollten solche Verlustverrechnungen vorgenommen worden sein, die verrechneten Kapitaleinlagen in der Erstdeklaration beziehungsweise mit Formular 170 aber dennoch geltend gemacht werden, bringt die EStV einen entsprechenden Vorbehalt an. Sie verlangt eine Erklärung der Gesellschaft, wonach sie sich verpflichtet, zunächst die bestätigten Kapitaleinlagereserven zurückzuzahlen und erst in einem zweiten Schritt, nach vorgängiger Klärung der Rechtslage durch Gerichte oder Praxis, die mit den Verlusten verrechneten Einlagen. Ferner sollten die nicht bestätigten Kapitaleinlagereserven bilanziert und ein entsprechender Hinweis beziehungsweise Vorbehalt im Anhang der Jahresrechnung angebracht werden. Für den Fall der Rückzahlung (Ausschüttung) von Kapitaleinlagen verlangt die EStV schliesslich, dass zunächst eine Umbuchung der Kapitaleinlagereserven in die freien Reserven und von dort die Ausschüttung erfolgt. Das Konto freie Reserven dient damit lediglich als Durchlaufkonto.

Zu beachten ist ferner eine neue Praxisentwicklung der EStV, wonach allfällige Kosten, welche im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung standen und bei der Deklaration der Emissionsabgabe abgezogen wurden¹, von der Kapitaleinlagereserve abzuziehen sind. Begründet wird dies mit Art. 671 Abs. 2 Ziff. 1 des Schweizer Obligationenrechts (OR). Danach ist ein im Rahmen einer Gründung oder Kapitalerhöhung über den Nennwert erzielter Mehrerlös von Aktien nach Deckung der Anlagekosten grundsätzlich der allgemeinen Reserve zuzuweisen.

¹ Vgl. Formular 3: Abrechnung über die Emissionsabgabe auf Aktien, GmbH-Stammanteilen und Partizipationsscheinen.

Bereits kurz nach Inkrafttreten des Kapitaleinlageprinzips wurde klar, dass die aus diesem Wechsel resultierenden Steuerausfälle vom Bundesrat und vom Parlament unterschätzt worden waren². Aufgrund dieser Diskussionen hat das Finanzdepartement im August 2011 eine Vorlage zur Teilkorrektur des Kapitaleinlageprinzips in Aussicht gestellt, die vorsieht, dass Kapitaleinlagen nur dann steuerfrei zurückgezahlt werden können, wenn das Unternehmen keine ausschüttbaren Gewinnreserven mehr hat. Diese Vorlage wurde jedoch zwischenzeitlich wieder auf Eis gelegt. Im Rahmen der Aktienrechtsrevision sind jedoch Einschränkungen möglich. Die diesbezügliche Botschaft vom 21. Dezember 2007 will Agio zwingend den gesetzlichen Kapitalreserven zuweisen, die nur zur Deckung von Verlusten, für Massnahmen der Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang und zur Bekämpfung von Arbeitslosigkeit verwendet werden dürfen (Art. 671 E-OR). In der Praxis wird davon ausgegangen, dass diese Bestimmungen durch das Parlament noch soweit gelockert werden, dass Rückzahlungen von Kapitaleinlagen auch weiterhin möglich sind. So oder so ist vor 2013 oder 2014 nicht mit einer diesbezüglichen Gesetzesänderung zu rechnen. Für eine sofortige Ausschüttung von Kapitaleinlagen besteht somit vor diesem Hintergrund einstweilen keine Dringlichkeit.

2 Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen

Das Bundesgericht (BGer) hat sich im Jahr 2011 zweimal mit der Zulässigkeit der Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen befasst³. In beiden Urteilen war der Kanton Zürich betroffen, wobei das BGer im ersten Fall im Ergebnis zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden hat, im zweiten Fall hingegen zugunsten des Fiskus.

Beim ersten Fall handelte es sich um ein Unternehmen, welches seinen Sitz im Kanton Luzern hatte und in verschiedenen Gemeinden des Kantons Zürich Liegenschaften besass. Das Unternehmen wollte seine Betriebsverluste an die Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften anrechnen. Das BGer hat in seinem Urteil nochmals festgehalten, dass der Grundstückgewinnsteuer unterliegende Liegenschaftsgewinne bei interkantonal tätigen Unternehmen auch mit betrieblichen Verlusten und Verlustvorträgen verrechnet werden dürfen. Der Kanton Zürich musste entsprechend die Verlustverrechnung bei interkantonal tätigen Unternehmen zulassen.

Die meisten Kantone, welche die Grundstückgewinnsteuer auch bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen erheben (monistisches System), haben ihre Gesetze auch für rein *innerkantonale* Sachverhalte entsprechend angepasst⁴. Das Ergebnis ist, dass in diesen Kantonen die nur in einem Kanton steuerpflichtigen Unternehmen nicht schlechter gestellt sind als interkantonal tätige Unternehmen. Anders verhielt es sich im zweiten Fall, welchen das BGer zu beurteilen hatte. Dabei handelte es sich um einen rein innerkantonalen Sachverhalt im Kanton Zürich. Ein Zürcher Unternehmen wollte seine Verluste

² Vereinzelt wurde die Kritik laut, das Stimmvolk sei unvollständig informiert worden. Am 13. bzw. 14. April 2011 wurden entsprechende Motionen eingereicht (Motion Pirmin Bischof [11.3462] und Motion Susanne Leutenegger Oberholzer [11.3351]). Beide Motionen wurden vom Nationalrat am 23. Dezember 2011 abgelehnt.

³ BGE 2C/689_2010 vom 4. April 2011; BGE 2C/747_2010 vom 7. Oktober 2011.

⁴ Vgl. Erwägung 4.5 des BGE 2C/289_2010, mit Ausnahme des Kantons Zürich (vgl. nachstehenden Absatz sowie BGE 2C/747_2010).

mit Grundstücksgewinnen, welche aus dem Verkauf von im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften resultierten, verrechnen. Das BGer kam zum Schluss, dass im rein innerkantonalen Verhältnis die Anrechnung von Betriebsverlusten an die der Grundstücksgewinnsteuer unterliegenden Wertzuwachsgevinne auf Zürcher Liegenschaften nicht gewährt werden müsse. In der Entscheidung wird insbesondere auf das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) Bezug genommen, wonach es den Kantonen freisteht, die Grundstücksgewinnsteuer nach dem monistischen System zu erheben. Die Verlustanrechnung ist dabei nicht geregelt und das StHG sieht für das monistische System die Verrechnung von Grundstücksgewinnen auf Geschäftsliegenschaften mit Geschäftsverlusten weder ausdrücklich vor, noch wird eine solche Verrechnung explizit ausgeschlossen. Die Grundstücksgewinnsteuer nimmt als Objektsteuer auf die übrige wirtschaftliche Situation der steuerpflichtigen Person grundsätzlich keine Rücksicht und eine Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstücksgewinn ist dem Wesen der Grundstücksgewinnsteuer an sich fremd. Deshalb ist es sachlich gerechtfertigt, dass die Grundstücksgewinne objektiv bemessen werden. Dies, ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nehmen zu müssen. Im Ergebnis wurde die Zürcher Regelung somit vom BGer nicht beanstandet. Die Möglichkeit der innerkantonalen Verlustverrechnung müsste in Zürich somit mittels Gesetzesänderung eingeführt werden.

Das Prinzip des Schlechterstellungsverbots wurde zwar mit dem Bundesgerichtsentscheid vom 7. Oktober 2011 nicht verletzt, da es den Kantonen grundsätzlich gestattet ist, Steuerpflichtige mit ausschliesslich innerkantonalem Bezug stärker zu belasten als interkantonal tätige Steuerpflichtige. Das Ergebnis, wonach rein innerkantonale Zürcher Sachverhalte höhere Steuern auslösen als interkantonale, ist jedoch unseres Erachtens unbillig. Trotzdem kann angesichts dieses jüngsten Entscheids wohl kaum von einer baldigen Gesetzeskorrektur ausgegangen werden.

Unternehmen mit Sitz in Zürich, welche eine Liegenschaft im Kanton Zürich veräussern wollen, empfiehlt sich im Vorfeld eine sorgfältige Steuerplanung. Aufgrund der Ungleichbehandlung von inner- und interkantonalen Sachverhalten könnte allenfalls vor der Liegenschaftsveräusserung die Sitzverlegung in einen anderen Kanton in Betracht gezogen werden, um von der Verlustverrechnungsmöglichkeit zu profitieren.

3 Änderungen im Bereich Verrechnungssteuer – Wechsel zum Zahlstellenprinzip

Der Bundesrat hat im Sommer 2011 eine wesentliche Änderung des Verrechnungssteuergesetzes vorgeschlagen. Dabei soll vor allem der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer verstärkt werden.

Die wesentlichste Änderung betrifft den Wechsel vom Schuldner- zum Zahlstellenprinzip. Dies bedeutet, dass neu eine inländische Zahlstelle (meist eine Bank) die Verrechnungssteuer auf Erträgen von Obligationen erheben soll, und nicht mehr der Schuldner der steuerbaren Leistung. Ferner sollen neu nicht mehr nur von einem Inländer ausgegebene Obligationen der Verrechnungssteuer unterliegen, sondern auch solche, welche im Aus-

land emittiert werden, sofern Zinszahlungen von einer inländischen Zahlstelle an eine in der Schweiz ansässige natürliche Person gezahlt werden. Im Weiteren unterliegen Zinszahlungen auf Obligationen inländischer Schuldner im Grundsatz der Verrechnungssteuer, sofern diese von einer inländischen Zahlstelle an eine im Ausland ansässige Person überwiesen werden. Mit einer so genannten Domizilerklärung kann diese Steuerpflicht jedoch vermieden werden⁵. Im Zuge dieser Neuerungen soll ferner alleine die Garantie der Schweizer Muttergesellschaft für ihre ausländische Tochter, welche eine Obligation emittiert, zur Folge haben, dass die Obligation den inländischen Obligationen gleichgestellt wird. Anders als bisher ist hierfür kein Mittelrückfluss in die Schweiz mehr erforderlich.

Diese Änderungen werden in der Frühjahrssession 2012 in den Eidgenössischen Räten behandelt. Es wird davon ausgegangen, dass sie am 1. Januar 2013 in Kraft treten.

4 Kundenguthaben

Am 26. Juli 2011 hat die EStV das Kreisschreiben Nr. 34 (Kundenguthaben) publiziert. Darin wurde der im Verrechnungssteuergesetz verwendete Begriff der Banken abgeschwächt.

Neu gilt als Bank oder Sparkasse im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes, wer fortgesetzt Gelder gegen Zins entgegennimmt und sowohl der Bestand an Gläubigern die Zahl 100 (bisher 20) übersteigt als auch die gesamte Schuldsomme mindestens CHF 5 000 000 (bisher CHF 500 000) beträgt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so ist der Schuldner verpflichtet, auf den an die Gläubiger ausgerichteten Zinszahlungen die Verrechnungssteuer im Umfang von 35 % abzuziehen.

Diese Anpassungen sind zu begrüßen, denn sie bringen für den Standort Schweiz entscheidende Vorteile, insbesondere für Aktivitäten im Bereich des Cash Poolings. Konkret werden Schweizer Cash Pools kaum mehr verrechnungssteuerpflichtig werden.

Die bisherige «10/20 Nichtbanken-Regel» wird durch die oben genannte Neuerung jedoch einstweilen nicht tangiert. Der Abgrenzung zwischen Kundenguthaben im Sinne des Kreisschreibens Nr. 34 und Obligationen ist jedoch erhöhte Aufmerksamkeit zu schenken. Für Darlehensverhältnisse mit festen Laufzeiten gilt weiterhin die bisherige «10/20 Nichtbanken-Regel».

⁵ Für die Einzelheiten wird auf das Tax Update von VISCHER vom September 2011 verwiesen.

5 Verschiedenes

a) Fristenlauf im Recht der direkten Bundessteuer

Am 11. November 2010 hat sich das BGer zum Thema Fristenlauf geäußert⁶. Es hat festgehalten, dass das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) keine fristhemmenden Bestimmungen kennt. Der Fristenlauf, welcher in den kantonalen Gesetzen für die Kantons- und Gemeindesteuern vorgesehen ist, ist für die direkte Bundessteuer grundsätzlich unbeachtlich. Sofern der kantonale Verordnungsgeber einen Fristenstillstand auch für die direkte Bundessteuer vorsehen will, muss dies in der Verordnung über die Durchführung des DBG erfolgen, denn auch aus harmonisierungsrechtlichen Gründen drängt sich keine Anpassung des bundesrechtlichen an den kantonalrechtlichen Fristenlauf auf.

Das teilweise Auseinanderklaffen des Fristenlaufs bei kantonalen Steuern und Bundessteuer erfordert in jedem Fall eine sorgfältige Prüfung der einschlägigen Vorschriften und eine gewissenhafte Fristenkontrolle⁷.

b) Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen

Gegen Ende des Jahres 2011 wurde die Anhörung hinsichtlich der Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung) eröffnet. Diese beinhaltet die Umsetzung von Art. 129 Abs. 1 Bst. d DBG. Unter Mitarbeiterbeteiligungen sind Mitarbeiteraktien, Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen zu verstehen.

Die Verordnung listet die notwendigen Angaben auf, welche die Arbeitgeber im Zeitpunkt des Erwerbs von Mitarbeiterbeteiligungen und im Zeitpunkt der Realisation des geldwerten Vorteils aus diesen Beteiligungen den Veranlagungsbehörden zu melden haben. Der Umfang richtet sich grundsätzlich nach der Art der Mitarbeiterbeteiligung. Die Pflichten umfassen unter anderem die Bezeichnung des Mitarbeiterbeteiligungsplanes, das Datum des Erwerbs, den vereinbarten Erwerbspreis, die Anzahl der erworbenen Aktien bis hin zur Berechnung des geldwerten Vorteils pro Mitarbeiter. Die Anhörungsfrist dauert bis zum 2. März 2012.

⁶ BGE 2C_503/2010 vom 11. November 2010.

⁷ Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang, dass per 1. Juni 2011 im Kanton Zürich die Gerichtsferien in Steuerverfahren abgeschafft wurden. Dies gilt bei allen Entscheiden von Zürcher (kantonalen und kommunalen) Steuerbehörden sowie des Steuerrekursgerichts.

III Internationale Steuern

*Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin
Gaël Jenoure, MLaw*

1 Neue und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen

Auch im Jahre 2011 hat die Schweiz ihre Bestrebungen zum Abschluss möglichst vieler und vor allem vorteilhafter Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) weiter verfolgt. Im Sinne einer Übersicht findet sich nachfolgend eine Liste der letztes Jahr neu oder in revidierter Form in Kraft getretenen DBA.

Staat / Inkrafttreten	Neuerungen / Bemerkungen
Georgien 5. August 2011	<ul style="list-style-type: none"> - Neues DBA - Keine Amtshilfeklausel nach OECD Standard
Indien 7. Oktober 2011	<ul style="list-style-type: none"> - Anpassung Amtshilfeklausel an OECD Standard
Polen 17. Oktober 2011	<ul style="list-style-type: none"> - Anpassung Amtshilfeklausel an OECD Standard - Quellensteuerbefreiung für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen bei massgebender Beteiligung - Reduktion erforderliche Beteiligungsquote für Nullsatz auf Dividenden - Besteuerungsrecht in der Höhe von 5 % für Quellenstaat auf Zinsen und Lizenzen - Keine Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen - Schiedsgerichtsklausel
Tadschikistan 26. Oktober 2011	<ul style="list-style-type: none"> - Neues DBA - Keine Amtshilfeklausel nach OECD Standard
Niederlande 9. November 2011, generell anwendbar seit 1. Januar 2012	<ul style="list-style-type: none"> - Anpassung Amtshilfeklausel an OECD Standard (anwendbar auf Tatbestände ab 1. März 2010) - Reduktion erforderliche Beteiligungsquote von 25 % auf 10 % für Nullsatz auf Dividenden - Nullsatz auf Zinsen - Keine Besteuerung von Vorsorgeleistungen im Quellenstaat - Schiedsgerichtsklausel
Deutschland 21. Dezember 2011, generell anwendbar seit 1. Januar 2012	<ul style="list-style-type: none"> - Amtshilfeklausel nach OECD Standard (anwendbar auf Tatbestände ab 1. Januar 2011) - Reduktion erforderliche Beteiligungsquote für Nullsatz auf Dividenden von 20 % auf 10 % - Schiedsgerichtsklausel - Unabhängig vom Abkommen über eine internationale Quellensteuer (Abgeltungssteuer)

Zusätzlich sind mit folgenden Ländern DBA unterzeichnet oder paraphiert worden, diese Verträge sind aber zum heutigen Zeitpunkt noch nicht in Kraft: **Hongkong, Kolumbien, Südkorea, Malta, Rumänien, Russland, Schweden, Singapur, Slowakei, Spanien.** Nach wie vor ebenfalls noch nicht in Kraft ist das im Jahr 2009 unterzeichnete revidierte DBA mit den USA. Momentan wird in den Schweizer Räten über eine Klausel diskutiert, die Gruppenanfragen zulassen würde. Nach aktuellem Informationsstand scheint diese Klausel von der Schweiz akzeptiert zu werden.

Eine interessante Anekdote stellt das seit dem 17. Juni 2011 massgebende Bundesgesetz über die Anerkennung privater Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dar. Die Schweiz kann DBA grundsätzlich nur mit anderen Staaten abschliessen, da es sich dabei um Staatsverträge handelt. Diese Eigenschaft kommt dem chinesischen Taipei (Taiwan) nicht zu. Dank des erwähnten Bundesgesetzes ist es dem Bundesrat möglich, zwischen privaten Parteien geschlossene DBA anzuerkennen, um diesen dadurch in der Schweiz allgemein verbindliche Wirkung zu verleihen. Das Abkommen mit Taiwan wurde ursprünglich zwischen dem Handelsbüro der Schweizer Industrie in Taipei und dem Taipei Kultur- und Handelsbüro in der Schweiz geschlossen.

2 Steueramtshilfegesetz

Das Steueramtshilfegesetz (StAG) regelt den Vollzug internationaler Amtshilfeverfahren und soll die Verordnung über die Amtshilfe nach DBA ersetzen. Zurzeit ist das Gesetz allerdings noch nicht in Kraft. Nachfolgend werden einzelne interessante Aspekte des Gesetzes herausgegriffen.

Die Regelungen sind anwendbar auf *sämtliche* DBA, aber *auch auf andere internationale Abkommen*, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch regeln (Art. 1 StAG). Dazu zählen beispielsweise das Zinsbesteuerungsabkommen, aber auch mögliche künftige Abkommen, die ausschliesslich den steuerlichen Informationsaustausch zum Inhalt haben. Amtshilfe wird aber immer nur in dem Umfang geleistet, in welchem es im einzelnen Abkommen vorgesehen ist. Das vorliegende Gesetz führt damit *nicht zu einer Aufweichung der Identifikationsanforderungen*, welche ein Amtshilfegesuch zu enthalten hat. Nach wie vor sind nur Ersuchen im Einzelfall zulässig, Gruppen- oder Sammelanfragen werden ausgeschlossen (Art. 4 StAG). Anders lautende Vereinbarungen in DBA gehen dem Gesetz allerdings vor.

Zusätzlich wird festgehalten, dass auf ein Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn es zum Zweck der *Beweisforschung* gestellt wird («Fishing Expeditions») oder *wenn es Treu und Glauben widerspricht*, weil es sich beispielsweise auf illegal beschaffte Informationen stützt (Art. 7 StAG).

Weiter schafft das Gesetz eine Grundlage, um betroffenen Personen/Instituten die entstandenen *Kosten auferlegen zu können*, wenn es die Umstände rechtfertigen (Art. 18 StAG).

Artikel 21 StAG regelt schliesslich, inwieweit im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens in der Schweiz erlangte Erkenntnisse zur Durchsetzung des *Schweizer Steuerrechts* verwendet werden können. Die Norm hält fest, dass nur genutzt werden darf, was den ausländischen Behörden tatsächlich übermittelt worden ist. Gemäss Botschaft dürfen *Bankinformationen* nur insoweit verwendet werden, als sie auch nach internem schweizerischem Recht hätten beschafft werden können.

3 Steuerabkommen mit Deutschland und Grossbritannien betreffend Besteuerung von Kapitalerträgen sowie Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (IQG)

Die mit Deutschland und Grossbritannien im letzten Jahr unterzeichneten Abkommen über eine Abgeltungssteuer sind bis anhin in keinem der involvierten Länder von den erforderlichen parlamentarischen Gremien genehmigt worden. Die Abkommen stossen nicht nur innerhalb von Deutschland, sondern auch bei der EU auf Widerstand. Letztere stellt sich auf den Standpunkt, dass die Staatsverträge im Widerspruch zum Zinsbesteuerungsabkommen stünden. Mit Blick auf die Zinszahlungen auf den abgeltenden Charakter zu verzichten, wird allerdings für die Parteien keine valable Alternative sein. Der Widerstand der EU dürfte auch eine Ursache dafür sein, dass sich andere Länder momentan eher zurückhaltend zeigen.

Mit Bezug auf die Abkommen ist zurzeit davon die Rede, dass die Anonymität dann nicht gewahrt werden kann, wenn dem Abkommen unterliegende Vermögenswerte in Deutschland eingesetzt werden sowie wenn diese nach Inkrafttreten der Abkommen verschenkt oder vererbt werden. Wie die EStV diese Sachverhalte handhaben wird, wird hoffentlich dem in Aussicht gestellten Kreisschreiben zu entnehmen sein. Diese Information dürfte für die Bankkunden wichtig sein, für ihren Entscheid, ob sie sich dem Abkommen unterwerfen möchten oder nicht, beziehungsweise ob sie den Weg über die Selbstanzeige wählen. Heute ist unklar, wann mit dem Entwurf des Kreisschreibens gerechnet werden kann.

Immerhin befindet sich zurzeit das IQG in Vernehmlassung. Dieses Gesetz enthält Regeln über die Organisation, Verfahren, Rechtswege und die anwendbaren Strafbestimmungen zu den beiden Abkommen. Im Idealfall soll das IQG zusammen mit den beiden Abkommen am 1. Januar 2013 in Kraft treten. Der Entwurf enthält unter anderem Strafbestimmungen und sieht darin in den Artikeln 37 bis 42 erhebliche Bussen vor.

4 Aktuelle Amtshilfefälle USA / Voluntary Disclosure Program

Wie den Medien zu entnehmen war, haben die US Steuerbehörden (Internal Revenue Service; IRS) bei der EStV erneut um Amtshilfe betreffend diverse US Bankkunden ersucht. Dabei handelt es sich wiederum um eine so genannte Sammelanfrage, diesmal im Zusammenhang mit einer Mehrzahl von Banken. Ob im Einzelfall ein amtshilfefähiger Tatbestand vorliegt, ist im Zusammenhang mit diesem Gesuch allein gestützt auf das bisher geltende

DBA mit den USA zu entscheiden, denn das revidierte Abkommen ist noch nicht in Kraft und das aus dem Jahr 2009 stammende Abkommen zwischen der Schweiz und den USA über ein Amtshilfegesuch des IRS betreffend die UBS ist auf die heutigen Anfragen klarerweise nicht anwendbar. Massgebend für die Frage, ob Amtshilfe gestützt auf das in Kraft stehende DBA gewährt werden kann, ist somit weiterhin, ob das Verhalten eines in den USA Steuerpflichtigen aus Schweizer Sicht einen Steuerbetrug oder zumindest eine betrugsähnliche Handlung (arglistige Handlungen oder sonstige Machenschaften) oder «nur» eine nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung, das heisst ein blosses Verschweigen eines steuerbaren Einkommensbestandteils, darstellt. Vor diesem Hintergrund ist insbesondere auch das Zwischenschalten einer so genannten Sitzgesellschaft zu prüfen. Ob in einem solchen Fall eine betrügerische oder betrugsähnliche Handlung vorliegt, kann nur unter Würdigung aller Umstände im Einzelfall beantwortet werden. Eine schematische Behandlung aller mit den Sammelanfragen erfassten Fälle ist nach unserer Auffassung nicht zulässig. Die entsprechenden Stellungnahmen waren bis zum 3. Januar 2012 einzureichen. Die Schlussverfügungen dürften in den nächsten Wochen ergehen.

Für einige der betroffenen Steuerpflichtigen dürfte das am 9. Januar 2012 veröffentlichte neue Voluntary Disclosure Program des IRS von Interesse sein. Solange nämlich die Daten einer Person dem IRS nicht übermittelt sind, ist in den USA grundsätzlich eine Selbstanzeige möglich. Das erwähnte Programm sieht eine Strafe von 27.5% des höchsten Kontenstandes der letzten acht Jahre vor der Selbstanzeige vor. Zusätzlich sind die ordentlichen Steuern sowie Verzugszinsen zu entrichten.

5 FATCA

Gemäss aktuellem Wissensstand ist davon auszugehen, dass der Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) ab 2013 implementiert wird. Es wird erwartet, dass die konkretisierenden Regelungen im ersten Quartal 2012 publiziert und bis im Sommer 2012 finalisiert werden. Bis zu letzterem Zeitpunkt sollten auch Entwürfe der «Foreign Financial Institutions Agreements» (Verträge zwischen dem IRS und den Foreign Financial Institutions; FFI) ebenso wie die zugehörigen Formulare vorliegen.

Erste Anträge zur Aufnahme als teilnehmende FFI wird der IRS voraussichtlich ab dem 1. Januar 2013 entgegennehmen. Die FFI, welche ein Agreement abschliessen wollen, müssen dieses bis zum 30. Juni 2013 unterzeichnen, um sicherzustellen, dass sie keine Pflicht zum Quellensteuerrückbehalt trifft.

Inwieweit die FATCA Regelungen auf US Doppelbürger mit Wohnsitz ausserhalb der USA anwendbar sind, ist zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht abschliessend klar, es zeichnet sich aber ab, dass diese Personen von der Identifikationspflicht ebenfalls erfasst werden.

6 Entscheide

a) Bundesgerichtsentscheid zum verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren

Mit Entscheid vom 19. Januar 2011⁸ hat sich das BGer zum Meldeverfahren im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer geäussert. Danach wird die Anwendung des Meldeverfahrens im Konzernverhältnis nicht zugelassen, wenn die 30-Tage-Frist zur Einreichung des Formulars 108 (für ausländische Empfänger) beziehungsweise 106 (für Schweizer Empfänger) verpasst wird. Die Meldung hat unaufgefordert innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zu erfolgen. Im zitierten Entscheid hat das BGer diese Frist als Verwirkungsfrist beurteilt. Die Konsequenz ist, dass bei Verpassen der Frist die Verrechnungssteuer abgeliefert und anschliessend innerhalb der zulässigen Frist von drei Jahren zurückgefordert werden muss. Dies kann für das betroffene Unternehmen zu einem Liquiditätsengpass führen.

Bei verspäteter Ablieferung der Verrechnungssteuer wird zudem ohne vorherige Mahnung ein Verzugszins von 5 % ab dem 30. Tag nach Fälligkeit der Dividende erhoben.

b) Entscheid des Europäischen Gerichtshofs zur Frage der Besteuerung von deutschen Dividenden

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 20. Oktober 2011 (Kommission/Deutschland – C 284/09) festgehalten, dass die deutschen Regelungen zum Quellensteuerabzug bei Dividendenausschüttungen an Muttergesellschaften in der EU oder in einem Staat des EWR gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und damit geltendes Europarecht verstossen, weil sie diese Ausschüttungen stärker belasten als die Ausschüttungen an deutsche Muttergesellschaften. Dies ist dann relevant, wenn aufgrund einer zu geringen Quote oder Haltedauer die Voraussetzungen für eine Reduktion auf den Nullsatz nicht gegeben waren. Es wird vorgeschlagen, dass betroffene Unternehmen in Deutschland mit Hinweis auf die Kapitalverkehrsfreiheit eine Rückerstattung beantragen, soweit die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Ob dies auch für Empfänger in der Schweiz gilt, ist noch nicht klar, dürfte aber eher bezweifelt werden.

⁸ BGE 2C_756/2010 vom 19. Januar 2011.

IV Natürliche Personen

Elisabeth Stucki, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin

Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin

1 Pauschalbesteuerung – Übersicht und Entwicklungstendenzen

a) Allgemeines

Die Pauschalbesteuerung steht seit dem Jahr 2009 in der Kritik. Nach dem Kanton Zürich, der den Anfang machte und die Pauschalbesteuerung am 8. Februar 2009 abschaffte, wurden in mehreren Kantonen Initiativen zur Abschaffung lanciert. Die Initianten kritisieren vor allem, die Pauschalbesteuerung verstosse gegen die in der Bundesverfassung verankerte Rechtsgleichheit. Zurzeit sind sieben Volksinitiativen zur Abschaffung der Pauschalsteuer hängig. Zu den meisten arbeitete die jeweilige Kantonsregierung einen Gegenvorschlag aus, der die Pauschalsteuer zwar nicht abschaffen will, die Voraussetzungen jedoch verschärft.

Auf Bundesebene sind ebenfalls Änderungsbestrebungen im Gange. Der Bundesrat schickte am 8. September 2010 einen Gesetzesentwurf zur Anpassung der Pauschalbesteuerung in die Vernehmlassung. Demnach soll der besteuerte Aufwand künftig sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die kantonalen Steuern mindestens das Siebenfache der Wohnkosten (heute: das Fünffache) oder das Dreifache des Pensionspreises (heute: das Doppelte) betragen. Zudem soll bei der direkten Bundessteuer ein minimales steuerbares Einkommen von CHF 400 000 gelten. Die Kantone müssen ebenfalls einen Mindestbetrag für das anzurechnende steuerbare Einkommen festlegen, sind aber bei der Festsetzung der Höhe frei. Sie sind ausserdem verpflichtet, die Vermögenssteuer bei der Aufwandbesteuerung mit zu berücksichtigen.

Weiter wurde von der Alternativen Linken eine Initiative eingereicht, welche die Pauschalbesteuerung auch auf Bundesebene abschaffen will. Die Frist zur Unterschriftensammlung läuft am 19. Oktober 2012 ab. Bis die Initiative jedoch zur Abstimmung gelangt, dürften noch ein bis zwei Jahre vergehen – sofern die notwendigen Unterschriften überhaupt zusammenkommen. Betrachtet man die Änderungsbestrebungen, welche bereits im Gange sind, ist davon auszugehen, dass auch auf Bundesebene ein Gegenvorschlag ausgearbeitet und zur Abstimmung gebracht werden wird, sofern es so weit kommt.

b) Keine Abschaffung/Veränderung geplant

In den nachfolgenden Kantonen besteht die Pauschalbesteuerung bis auf weiteres unverändert weiter: Appenzell Innerrhoden, Genf, Graubünden, Glarus (Abschaffung in Landsgemeinde im Mai 2011 abgelehnt), Jura, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Solothurn, Tessin, Wallis.

c) Änderungen

In den nachfolgenden Kantonen sind mittelfristig Änderungen möglich:

Kanton	Entwicklung
AG	Grosser Rat hat SP-Motion zur Abschaffung im September 2011 abgelehnt. Eventuell lanciert SP Volksinitiative.
AR	Volksinitiative zur Abschaffung hängig. Gegenvorschlag Regierungsrat (steuerbares Mindesteinkommen von CHF 600 000 und steuerbares Mindestvermögen von CHF 12 000 000 [zwanzigfacher Aufwand]) wurde vom Grossen Rat angenommen. Volksabstimmung soll im März 2012 stattfinden.
BL	Einreichung Volksinitiative zur Abschaffung hängig. Gegenvorschlag Regierungsrat (steuerbares Mindesteinkommen von CHF 400 000 und steuerbares Mindestvermögen von CHF 6 150 000) ist beim Grossen Rat hängig.
BS	Grosser Rat hat Motion zur Abschaffung angenommen und an Regierungsrat zur Ausarbeitung eines Vorschlages weitergeleitet.
BE	Volksinitiative zur Abschaffung hängig. Gegenvorschlag Regierungsrat (steuerbares Mindesteinkommen von CHF 400 000 oder CHF 600 000) wurde vom Grossen Rat in die vorberatende Kommission zur weiteren Beurteilung zurückgewiesen.
FR	Staatsrat hat SP-Motion zur Abschaffung im Januar 2011 abgelehnt. Bisher noch keine Volksinitiative lanciert.
LU	Volksinitiative zur Abschaffung hängig. Gegenvorschlag Regierungsrat (steuerbares Mindesteinkommen von CHF 600 000 und steuerbares Mindestvermögen von CHF 12 000 000 [zwanzigfacher Aufwand]) wurde vom Grossen Rat angenommen. Volksabstimmung soll im März 2012 stattfinden.
TG	Volksabstimmung 2011: Abschaffung abgelehnt, Gegenvorschlag angenommen. Übergangsfrist bis 2014 für Verschärfung (jeder Pauschalbesteuerte soll mindestens CHF 150 000 Steuer pro Jahr bezahlen).
UR	Motion der Urner SP 2010 im Landrat abgelehnt. Bisher keine Volksinitiative lanciert.
VD	Volksinitiative zur Abschaffung ist 2010 nicht zustande gekommen. Seither keine weitere Initiative mehr lanciert.
ZG	Volksinitiative angekündigt, bisher aber noch nicht eingereicht.

d) Pauschalbesteuerung abgeschafft/ Mindestanforderungen eingeführt

In den Kantonen Schaffhausen und Zürich wurde die Pauschalbesteuerung abgeschafft. Im Kanton St. Gallen beträgt das steuerbare Mindesteinkommen von Pauschalbesteuerten CHF 600 000 und das steuerbare Mindestvermögen CHF 12 000 000.

2 Privilegierte Besteuerung von Dividenden

Im Jahr 2007 wurde in das StHG eine Bestimmung aufgenommen, die den Kantonen erlaubt, die wirtschaftliche Doppelbelastung auf Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen, zu mildern. Die gleiche Änderung wurde auch ins DBG eingefügt. Die Erleichterung ermöglicht die Entlastung der Besteuerung von Gewinnanteilen auf zwei Arten: nach dem Teileinkünfteverfahren und nach dem Teilsatzverfahren⁹. Bei beiden Systemen findet die Privilegierung auf Einkommen aus Beteiligungen im Privat- und im Geschäftsvermögen statt. Bisher haben alle Kantone bis auf den Kanton Neuenburg die privilegierte Besteuerung eingeführt¹⁰. Zwölf Kantone haben das Teilsatzverfahren gewählt, dreizehn Kantone sowie der Bund das Teileinkünfteverfahren. Die meisten Kantone verlangen eine Mindestbeteiligung von 10 % am Grund- oder Stammkapital.

Die meisten Kantone mit Teileinkünfteverfahren besteuern Einkommen aus qualifizierten Beteiligungen im Privatvermögen zu 60 % und aus Geschäftsvermögen zu 50 % oder aber sämtliches Einkommen aus Beteiligungen zu 50 %. Die Mehrheit der Kantone mit Teilsatzverfahren besteuert das Einkommen aus Beteiligungen zum Satz von 40, 50 oder 60 %. Von dieser Norm weichen die folgenden Kantone ab:

⁹ Nach Ersterem sind die Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen nur zum Teil steuerbar. Bei Letzterem findet die Privilegierung auf der Satzebene statt. Es wird zuerst der Gesamtsatz auf sämtlichem Einkommen ermittelt. Danach wird das Einkommen aus qualifizierten Beteiligungen vom restlichen Einkommen ausgeklammert und zum reduzierten Satz besteuert.

¹⁰ Gemäss Auskunft des kantonalen Steueramtes Neuenburg wird eine allfällige Gesetzesänderung, die eine privilegierte Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen vorsieht, nicht vor dem Jahr 2013 in Kraft treten.

Kanton	Art	Entwicklung
GE	Teileinkünfteverfahren	Beteiligung von mindestens 10 % Besteuerung der Einkünfte zu 70 % im Privatvermögen und zu 60 % im Geschäftsvermögen
GL	Teilsatzverfahren	Beteiligung von mindestens 10 % Besteuerung zum Satz von 20 % des steuerbaren Gesamteinkommens
NE	nicht eingeführt	
SH	Teilsatzverfahren	Beteiligung von mindestens 20 % Besteuerung zum Satz von 50 % des steuerbaren Gesamteinkommens
SZ	Teilsatzverfahren	Beteiligung von mindestens 10 % Besteuerung zum Satz von 25 % des steuerbaren Gesamteinkommens
UR	Teileinkünfteverfahren	Beteiligung von mindestens 10 % Besteuerung der Einkünfte zu 40 %
VD	Teileinkünfteverfahren	Beteiligung von mindestens 10 % Besteuerung der Einkünfte zu 70 % im Privatvermögen und zu 60 % im Geschäftsvermögen

Es sind jedoch nicht alle kantonalen Bestimmungen StHG-konform, was vom BGer mit Urteil vom 25. September 2009 festgehalten wurde¹¹. Beispiele dafür sind kantonale Gesetze, die vorsehen, dass nur Einkünfte aus Beteiligungen von Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz privilegiert besteuert werden oder die bestimmen, dass auch Beteiligungen unter 10 % von der Privilegierung profitieren können¹². Die kantonalen Steuergesetze sind zum Teil der bundesgerichtlichen Rechtsprechung noch nicht angepasst worden. In der Praxis werden die Bestimmungen jedoch grösstenteils StHG-konform angewandt¹³.

¹¹ BGE 136 I 49.

¹² Z. B. sieht der Kanton Zürich vor, dass nur Einkünfte aus Beteiligungen von Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz privilegiert besteuert werden sollen (§ 35 Abs. 4 StG ZH); der Kanton Nidwalden sieht eine privilegierte Besteuerung bereits bei einer Beteiligung von 5% vor (Art. 40 Abs. 3 StG NW); im Kanton Zug gilt als privilegierte Beteiligung auch eine solche mit Verkehrswert von CHF 5 000 000 (§ 35 Abs. 4 StG ZG).

¹³ Der Kanton Zürich hat in einer Weisung explizit vorgesehen, dass auch Einkünfte aus Beteiligungen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland privilegiert besteuert werden, sofern die restlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Gemäss Auskunft des Steueramtes Nidwalden wird die privilegierte Besteuerung bei einer Beteiligung von 5% gewährt, obschon das StHG eine Beteiligung von 10% verlangt. Im Kanton Zug wurde im Jahr 2011 eine Gesetzesänderung beschlossen; der Verkehrswert von CHF 5 000 000 ist ab 1. Januar 2012 nicht mehr massgeblich.

3 Entscheide

- a) Einkommenssteuer – Abzugsfähigkeit von Abschreibungen auf Geschäftsvermögen von Liegenschaftenhändlern

Im Entscheid vom 16. Mai 2011¹⁴ hatte das BGer die Frage zu beurteilen, ob ordentliche Abschreibungen auf einem Grundstück eines Liegenschaftenhändlers zulässig sind. Das betreffende Grundstück wurde vom Liegenschaftenhändler an die Tochtergesellschaften seiner im Privatvermögen gehaltenen Holding vermietet.

Das BGer führte zunächst aus, dass gemäss Art. 27 Abs. 2 lit. a beziehungsweise Art. 28 DBG Abschreibungen von Aktiven des Geschäftsvermögens zulässig sind, soweit sie geschäftsmässig begründet sind. Ordentliche Abschreibungen könnten sodann lediglich auf Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, die infolge Gebrauchs laufend an Wert verlieren, während ausserordentliche Abschreibungen, die einen einmaligen ausserordentlichen Wertverzehr ausgleichen sollen, auch auf anderen Wirtschaftsgütern vorgenommen werden können.

Weiter verwies das Gericht auf die in Lehre und Praxis gemachte Unterteilung von Geschäftsgrundstücken von Liegenschaftenhändlern in drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Umlaufvermögen darstellen, Betriebsliegenschaften, die unmittelbar dem Handelsbetrieb dienen und somit als Anlagevermögen gelten, sowie Kapitalanlageliegenschaften, welche nur mittelbar durch ihren Ertrag einer Person dienen.

Die zu beurteilende Liegenschaft dient gemäss BGer nicht unmittelbar dem Liegenschaftenhändlerbetrieb, sondern ist an die Tochtergesellschaften der Holding und damit aus rechtlicher Sicht an «Dritte» vermietet. Würde man etwas anderes annehmen – so das BGer – würde unzulässigerweise durch die Gesellschaften auf den Aktionär durchgegriffen. Ob es sich bei der betreffenden Liegenschaft um Umlaufvermögen oder um eine Kapitalanlageliegenschaft handelt, liess das BGer offen, da eine ordentliche Abschreibung auf beiden nicht zulässig sei. Das Bundesgericht hat deshalb die in Frage stehende ordentliche Abschreibung nicht zugelassen. Eine ausserordentliche Abschreibung – die auch für die erwähnten Arten von Liegenschaften in Frage käme – war nicht geltend gemacht worden und daher nicht zu prüfen.

- b) Einkommenssteuer – Vorbehaltsnutzung bei Veräusserung einer Liegenschaft

Nach Einreichung der Initiative zur eidgenössischen Erbschaftssteuer übertrugen zahlreiche Grundeigentümer ihre Liegenschaften auf ihre Nachkommen und liessen sich im Gegenzug ein lebenslängliches Nutzniessungs- oder Wohnrecht einräumen. In diesem Zusammenhang ist ein Blick auf einen neueren Entscheid des BGer zu werfen¹⁵. Es stand

¹⁴ BGE 2C_50/2011. Publiziert in StE B23.45.2 Nr. 8.

¹⁵ Der Entscheid vom 24. November 2010 (2C_542 und 543/2010) wurde Anfang 2011 in der Zürcher Steuerpraxis (ZStP) publiziert (ZStP 2011, 44).

die Frage zur Debatte, ob im Fall einer Veräusserung einer Liegenschaft, bei der ein Teil des Kaufpreises durch Einräumung eines lebenslänglichen unentgeltlichen Nutzungs- oder Wohnrechts getilgt wird, der jährliche Nutzungswert als dauernde Last im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG vom Einkommen in Abzug gebracht werden kann.

Gemäss BGer setzt der Abzug einer «dauernden Last» im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG voraus, dass auch effektiv Aufwendungen getätigt werden. Werden keine jährlichen Beträge ausgerichtet, kann kein Abzug als dauernde Last geltend gemacht werden. Die Tatsache, dass das Grundstück aufgrund der zeitlich begrenzten dinglichen Belastung für den Grundeigentümer vorübergehend etwas weniger wertvoll ist, berechtigt nicht zur Vornahme eines fiktiven Einkommensabzugs. Im Übrigen nimmt die Belastung der Liegenschaft mit jedem Jahr ab und beim Wegfall des Servituts ist ihr Wert wieder voll intakt. Die Beschwerdeführer konnten somit den jährlichen Nutzungswert des eingeräumten Wohn- beziehungsweise Nutzniessungsrechts nicht von ihrem Einkommen abziehen.

V Mehrwertsteuer

*Cédric-Olivier Jenoure, Advokat und dipl. Steuerexperte
Gabriela Frehner, MLaw*

1 Neuerungen im Mehrwertsteuerbereich

A In der Rechtsetzung

Seit dem 1. Januar 2012 kann eine steuerpflichtige Person gemäss Art. 78 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) mittels begründeten Gesuchs die Durchführung einer Kontrolle beantragen. Diese Bestimmung war bisher nicht in Kraft.

Weiter verankerte der Bundesrat die Praxis, wonach die Personenschifffahrt auf dem Bodensee und dem Rhein von der Mehrwertsteuer befreit ist, mit einer entsprechenden Änderung der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV). Die Verköstigung und Unterhaltung an Bord der Schiffe werden aber weiterhin am Sitz der Unternehmen besteuert.

Seit dem 1. Juni 2011 dürfen auch bei Ankunft aus dem Zollland Waren in Zollfreiläden (Duty-free) am Flughafen abgabenfrei in bestimmten Mengen eingeführt werden. Aus diesem Grund wurde das MWSTG mit dem Art. 23 Abs. 2 Ziff. 11 und mit dem Art. 52 Abs. 1 Bst. b ergänzt.

Weiter ist am 1. April 2011 eine im Arbeitslosenversicherungsgesetz enthaltene Übergangsbestimmung in Kraft getreten, aufgrund welcher Durchführungsorgane der Arbeitslosenversicherungen in gewissen Fällen von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind.

B In der Praxis

Die EStV hat im Jahr 2011 einzig die MWST-Info 20 betreffend die zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen publiziert. Folgende MWST-Branchen-Infos wurden zudem in ihrer definitiven Fassung veröffentlicht:

- 04 Baugewerbe;
- 05 Motorfahrzeuggewerbe;
- 09 Transportwesen;
- 10 Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs;
- 12 Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine;
- 16 Versicherungswesen;
- 18 Rechtsanwälte und Notare;
- 19 Gemeinwesen;
- 24 Sport.

Ausserdem publizierte die EStV folgende MWST-Branchen-Infos im zweiten Entwurf (Frist zur Stellungnahme abgeschlossen):

- 14 Finanzbereich inklusive Leistungskatalog;
- 15 Forfait d'impôt préalable pour les banques/Vorsteuerpauschale für Banken (in französischer Sprache verfügbar);
- 17 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien.

2 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen

Das neue MWSTG ist zwar seit dem 1. Januar 2010 in Kraft. Dennoch sind zahlreiche Praxisanweisungen nach wie vor ausstehend. Aus diesem Grund besteht für den Steuerpflichtigen eine gewisse Unsicherheit betreffend die anwendbare Praxis. Die EStV hat deshalb im April 2011 die MWST-Info 20 publiziert, in welcher sie – teilweise anhand von Beispielen – aufzeigt, wie sie die zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen handhabt. Die EStV unterscheidet grundsätzlich zwischen einer für den Steuerpflichtigen strengeren und einer günstigeren Praxis. Folgende drei Fallgruppen werden in der MWST-Info 20 geregelt:

- a) Das MWSTG und das alte MWSTG (aMWSTG) haben den gleichen Wortlaut

Bis zur Publikation der neuen Praxisanweisung kann der Steuerpflichtige weiterhin nach der alten Praxis abrechnen. Im Zeitpunkt, wo die neue Praxisanweisung der EStV erscheint und diese für den Steuerpflichtigen strenger ist, gilt die strengere Praxis ab dem der Publikation folgenden Semesterbeginn. Bis zu diesem Zeitpunkt gilt die alte (günstigere) Praxis.

Ist die von der EStV publizierte Praxisanweisung für den Steuerpflichtigen hingegen günstiger, gilt diese rückwirkend ab dem 1. Januar 2010. Der Steuerpflichtige kann im Rahmen einer Korrekturabrechnung die zu viel abgerechnete Steuer geltend machen, wobei er keinen Anspruch auf Entrichtung eines Vergütungszinses auf der zu viel bezahlten Mehrwertsteuer hat.

- b) Abweichender Wortlaut im MWSTG im Vergleich zum aMWSTG

Die neue Praxis der EStV gilt bereits ab dem 1. Januar 2010, wenn sich der Gesetzestext vom alten zum neuen MWSTG geändert hat – und zwar unabhängig vom Publikationszeitpunkt der Praxisanweisung. Der Steuerpflichtige hat in der auf die Publikation folgenden Abrechnungsperiode eine rückwirkende Korrektur gestützt auf die Praxis vorzunehmen und muss die höhere Steuer abliefern beziehungsweise kann die zu viel entrichtete Steuer zurückverlangen, je nachdem ob die neue Praxis der EStV strenger oder vorteilhafter für den Steuerpflichtigen ist. Auch hier werden Steuerguthaben nicht verzinst.

c) Praxisänderung

Wenn die EStV ihre bereits publizierte Praxis zum neuen MWSTG ändert und sich die neue Praxis für den Steuerpflichtigen als strenger erweist, gilt die neue Praxis grundsätzlich ab dem der Publikation folgenden Semesterbeginn. Es muss keine Korrekturabrechnung vorgenommen werden.

Ist die geänderte Praxis für den Steuerpflichtigen jedoch günstiger, gilt diese rückwirkend ab dem 1. Januar 2010, sofern die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig geworden ist. Der Steuerpflichtige kann mittels Korrekturabrechnung seine Steueransprüche gegenüber der EStV geltend machen – erneut ohne Anspruch auf Vergütungszins.

Im Sinne einer Zusammenfassung gibt die nachfolgende schematische Übersicht den wesentlichen Inhalt der MWST-Info 20 wieder:

	Neue Praxis ist strenger	Neue Praxis ist günstiger
Gleicher Wortlaut von MWSTG und aMWSTG	Gültig ab Publikationszeitpunkt	Gültig ab 1. Januar 2010
Abweichender Wortlaut von MWSTG und aMWSTG	Gültig ab 1. Januar 2010	Gültig ab 1. Januar 2010
Praxisänderungen	Gültig ab Publikationszeitpunkt	Gültig ab 1. Januar 2010

3 MWST-Branchen-Info 04 (Baugewerbe)

Mit Inkrafttreten des neuen MWSTG wurde der Steuertatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs abgeschafft. Diese Änderung hat Einfluss auf die Unterscheidung zwischen steuerbarem Werkvertrag und von der Steuer ausgenommenem Kauf. Am 3. Februar 2011 publizierte die EStV in der MWST-Branchen-Info 04 (Baugewerbe) ihre diesbezüglich anwendbare Praxis. Während unter dem alten MWSTG darauf abgestellt wurde, ob vor Baubeginn Kauf- oder Vorverträge vorlagen, ist nunmehr von Bedeutung, wem der Boden gehört, auf dem das Bauwerk erstellt wird, wann die Zahlung erfolgt und ob sich im Vergleich zum angebotenen Pauschalpreis Mehrkosten für das Objekt ergeben, die auf individuellen Käuferwünschen basieren.

Gehört der Boden dem Bauunternehmer, liegt ein von der MWST ausgenommener Verkauf (Boden und Gebäude) vor, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Der Käufer erwirbt ein fertig geplantes und projektiertes Objekt;
- Es wird ein Pauschalpreis für Boden und Gebäude bezahlt;
- Der Käufer kann auf den Bau, die Ausgestaltung des Gebäudes (inklusive Umgebungsarbeiten) und die Leistungserbringer (Handwerker) nur beschränkt Einfluss nehmen;

- Es liegt nur ein Vertrag vor (Kaufvertrag zwischen Bauunternehmer und Käufer über Boden und Gebäude);
- Nutzen und Gefahr gehen erst nach Fertigstellung auf den Käufer über;
- Die Bezahlung erfolgt erst nach bezugsbereiter Fertigstellung (eine Anzahlung bis zu einer Höhe von 30 % des Kaufpreises ist möglich).

Sind die vorgenannten Kriterien nicht kumulativ erfüllt oder überschreiten die Mehrkosten aufgrund von individuellen Käuferwünschen 5 % des Pauschalpreises (7 % sofern der Boden im Baurecht überlassen wird), ist nur der Verkauf des Bodens von der Mehrwertsteuer ausgenommen, und hinsichtlich des Gebäudes ist eine werkvertragliche Lieferung gegeben.

Gehört der Boden dem Käufer, liegt bei der Bebauung eines Grundstückes immer eine steuerbare werkvertragliche Lieferung vor.

Gehört der Boden einem Dritten, ist grundsätzlich nur der Verkauf des Bodens von der Mehrwertsteuer ausgenommen und der Bau des Gebäudes qualifiziert als steuerbare werkvertragliche Lieferung. Eine Ausnahme besteht in der Praxis, sofern der Verkäufer des Bodens und der Bauunternehmer eng verbundene Personen sind. In diesem Fall kommen die gleichen Abgrenzungskriterien zur Anwendung, wie wenn der Boden dem Bauunternehmer gehören würde.

Insbesondere das Kriterium, wonach Mehrkosten 5 % (beziehungsweise 7 %) des Pauschalpreises nicht übersteigen dürfen, kann zur Folge haben, dass eine abschliessende Beurteilung der Natur des Vertrages erst im Nachhinein möglich ist.

4 MWST-Branchen-Info 14 (Finanzbereich) inklusive Leistungskatalog

Am 1. November 2011 hat die EStV den zweiten Entwurf der MWST-Branchen-Info 14 (Finanzbereich) inklusive Leistungskatalog publiziert. Dieser enthält neu eine Definition des Vermittlungsbegriffs, welcher insbesondere im Zusammenhang mit der Vermittlung von Finanztransaktionen von Bedeutung ist.

Die EStV orientierte sich in Auslegungsfragen im Zusammenhang mit einer Vermittlungstätigkeit bisher an den Regelungen zur Stellvertretung und sah als Vermittlung lediglich das Handeln im Namen und für Rechnung des Vertretenen. Im Entwurf der MWST-Branchen-Info 14 (Finanzbereich) definiert die EStV die Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a–e MWSTG neu als *«Tätigkeit einer in dieser Funktion auftretenden Mittelsperson, die darin besteht, auf den Abschluss eines Vertrages im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs zwischen zwei Parteien hinzuwirken, ohne selber Partei des vermittelten Vertrages zu sein und ohne ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages zu haben»*¹⁶.

¹⁶ MWST-Branchen-Info 14 Finanzbereich, Ziff. 5.10.1 (Entwurf vom 1. November 2011).

Neben der direkten Stellvertretungstätigkeit kann eine Vermittlung neu beispielsweise darin bestehen, einer Vertragspartei die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Vertragspartei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden zu verhandeln. Die Vermittlung soll sich dabei stets auf ein einzelnes Umsatzgeschäft beziehen. Ein tatsächlicher Vertragsabschluss wird jedoch nicht vorausgesetzt. Diese Tätigkeiten wurden gemäss bisheriger Praxis allgemein als steuerbare Finder's Fees (Dienstleistung im Bereich der Werbung oder des Überlassens von Informationen) qualifiziert.

Aufgrund des erweiterten Begriffs der Vermittlungstätigkeit ist der Anwendungsbereich der Sachverhalte, bei denen von steuerpflichtigen Finder's Fees für den Gewinn beziehungsweise das Zuführen von Kunden auszugehen ist, nun deutlich eingeschränkt worden. Steuerbare Finder's Fees sollen neu lediglich dann vorliegen, wenn sich die Vermittlung nicht auf ein einzelnes Umsatzgeschäft bezieht oder losgelöst ist von den mit den Kunden später getätigten Geschäften. Als Beispiel für Finder's Fees führt die EStV Entschädigungen für das Überlassen von Kundendaten/-informationen, Verkauf eines Goodwills oder auch die Teilnahme an Kundenanlässen auf¹⁷.

Die neue Praxis der EStV zum Vermittlungsbegriff ist für sämtliche Umsätze im Finanzbereich gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG von Bedeutung. Betroffen sind beispielsweise Vermittlungstätigkeiten im Bereich der Emission und Platzierung von Wertpapieren sowie im Markt für Mergers & Acquisitions, wenn beispielsweise ein Käufer für einen Share Deal vermittelt wird. Eine Vielzahl von Finanzdienstleistern, welche als Vermittler agieren, werden inskünftig ausgenommene Erträge generieren und in der Schweiz ansässige Finanzdienstleister, welche Vermittlungsleistungen beziehen, werden von der neuen Verwaltungspraxis profitieren. Die Änderung der Besteuerung von Retrozessionen (welche unter der alten Praxis als Finder's Fees behandelt wurden) wirkt sich vor allem für die inländischen Banken positiv aus. Ihre Vorsteuerkosten im Zusammenhang mit entrichteten Retrozessionen werden sich reduzieren, da diese Entgelte nicht mehr vollumfänglich der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁸.

¹⁷ HONAUER/PATT, Vermittlung von Finanztransaktionen – Neudefinition des Vermittlungsbegriffs, ST 3/11, S. 217.

¹⁸ HONAUER/PATT, Vermittlung von Finanztransaktionen – Neudefinition des Vermittlungsbegriffs, ST 3/11, S. 219.

VI Kontaktpersonen

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

Tel. 058 211 34 37; cniederer@vischer.com

Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin

Tel. 058 211 33 54; ntarolli@vischer.com

Weitere Mitglieder des Steuerteams

Erwin R. Griesshammer, Rechtsanwalt

Tel. 058 211 34 43; egriesshammer@vischer.com

Elisabeth Stucki, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin

Tel. 058 211 34 17; estucki@vischer.com

Cédric-Olivier Jenoure, Advokat und dipl. Steuerexperte

Tel. 058 211 39 98; cjenoure@vischer.com

Lukas Wadsack, Rechtsanwalt

Tel. 058 211 34 42; lwadsack@vischer.com

Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin

Tel. 058 211 36 31; bklaesi@vischer.com

Simone Widmer, Sachbearbeiterin Steuern

Tel. 058 211 39 48; swidmer@vischer.com

Gaël Jenoure, MLaw

Tel. 058 211 33 58; gjenoure@vischer.com

Gabriela Frehner, MLaw

Tel. 058 211 34 48; gfrehner@vischer.com

VISCHER ist ein unabhängiges Schweizer Anwaltsbüro mit rund 100 Anwälten und Steuerexperten. Zu unserer nationalen und internationalen Klientenschaft zählen sowohl namhafte Unternehmen wie auch vermögende Privatpersonen.

Die angesprochenen Themen sind nur in gedrängter Form dargestellt. Die Lektüre ersetzt eine gründliche Rechtsberatung nicht. Sollten Sie im Einzelfall Beratungs- oder Handlungsbedarf haben, würden wir uns freuen, wenn Sie Ihren vertrauten Anwalt bei VISCHER ansprechen oder sich an unser Büro wenden.

VISCHER AG

Aeschenvorstadt 4 Postfach 526 CH-4010 Basel
Tel +41 58 211 33 00 Fax +41 58 211 33 10

Schützengasse 1 Postfach 1230 CH-8021 Zürich
Tel +41 58 211 34 00 Fax +41 58 211 34 10

info@vischer.com www.vischer.com