

VISCHER



Steuer Update 2014

● Inhalt

●		
I	Einleitung	4
●		
II	Unternehmenssteuerrecht	5
A	Reform der Unternehmensbesteuerung	5
B	Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken	7
C	Entscheide	7
●		
III	Verrechnungssteuer	9
A	Fälligkeit einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung	9
B	Recht zur Nutzung von Aktien und Dividenden	9
C	Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs bei Verbuchung privater Aufwendungen über das eigene Unternehmen	10
●		
IV	Natürliche Personen	11
A	Neues Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten	11
B	Besteuerung von Aktionärsoptionen – neues Kreisschreiben Nr. 39	12
C	Verschärfung der Pauschalbesteuerung	12
D	Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens	13
E	Entscheide	13

●		
V	Grundsteuern	15
A	Strenge Handhabung des Begriffs «angemessene Ersatzbeschaffungsfrist» selbstgenutzter Liegenschaften und Einheitsmethode im interkantonalen Verhältnis	15
B	Steuerbefreite Vorsorgestiftung: Möglichkeit steuerneutraler Umstrukturierung im Konzern	16
●		
VI	Mehrwertsteuer	17
A	MWST-Praxis-Info 07 (Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien)	17
B	MWST-Praxis-Info 06 (Neues Rechnungslegungsrecht; «Vereinfachte/ eingeschränkte» Buchführung und die MWST)	18
C	Entscheide	18
D	Diverses	20
●		
VII	Internationale Steuern	21
A	Neue und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen	21
B	BEPS - Base Erosion and Profit Shifting	22
C	Revision im Bereich des Geldwäschereigesetzes	23
D	FATCA	24
E	Entscheide	24
●		
	Kontaktpersonen	28



I Einleitung

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

Auch die Unterstützung von vermögenden Privatpersonen ist Teil der täglichen Aufgaben.

Nebst den typischen Steuerberatungsdienstleistungen nimmt das Steuerteam auch Compliance-Aufgaben, wie Steuerrückstellungsberechnungen oder in komplexeren Fällen das Erstellen von Steuererklärungen, wahr. Schliesslich führen die Teammitglieder auch Steuerprozesse, sofern im Vorfeld keine angemessene Lösung mit den Behörden gefunden werden kann.

Mit dem fünften Steuer Update nutzt das Steuerteam von VISCHER wiederum die Gelegenheit, einem steuerlich interessierten Publikum verschiedene Neuerungen in den wesentlichen Bereichen des Steuerrechts vorzustellen, welche sich im vergangenen Jahr ergeben haben und/oder im Jahr 2014 von Bedeutung sein werden.



II Unternehmenssteuerrecht

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

Melanie Knüsel, Rechtsanwältin

Thomas Würsten, MLaw

A

Reform der Unternehmensbesteuerung

Mit der laufenden Reform der Unternehmensbesteuerung (USR III) soll der internationalen Kritik seitens der EU und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) Rechnung getragen, gleichzeitig aber die Attraktivität des Steuerstandorts Schweiz beibehalten werden. Für die in der Schweiz ansässigen Unternehmen sollen insbesondere die Rechts- und Planungssicherheit gewährleistet bleiben sowie einige administrative Vereinfachungen erreicht werden. Im Rahmen der USR III dürfte es auch zu einer Revision des innerstaatlichen Finanzausgleichssystems kommen.

1 Stand der Arbeiten

Im September 2012 wurde vom Bund und den Kantonen eine gemeinsame Projektorganisation eingesetzt, welche das Unternehmenssteuersystem der Schweiz unter den Gesichtspunkten der Wettbewerbsfähigkeit, der internationalen Akzeptanz sowie der Finanzierung der Staatsausgaben überarbeiten sollte. Ein erster Entwurf zur USR III wurde den Kantonen und Wirtschaftsverbänden im Mai 2013 zur Konsultation unterbreitet.¹ Mitte Dezember 2013 veröffentlichte die Projektorganisation den überarbeiteten Entwurf.² Der Bundesrat wird nun nach einer erneuten Konsultation der Kantone über das weitere Vorgehen entscheiden und das

Eidgenössische Finanzdepartement beauftragen, eine Vernehmlassungsvorlage auszuarbeiten. Mit Inkrafttreten der Gesetzesänderungen ist nicht vor 2017 zu rechnen.

2 Steuerpolitische Massnahmen

Ende 2013 hat sich die Schweiz gegenüber der EU bereit erklärt, fünf (privilegierte) Steuerregimes abzuschaffen und allfällige zukünftige Massnahmen den internationalen Standards der OECD anzupassen.³ Im Gegenzug soll seitens der EU-Mitgliedstaaten auf Retorsionsmassnahmen gegenüber der Schweiz verzichtet werden. Die Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien führt jedoch unweigerlich zu einem Standortnachteil für die Schweiz, welcher durch neue Massnahmen kompensiert werden muss.

3 Lizenzbox

Zur Förderung von Innovationen wird die Einführung einer sog. Lizenzbox geprüft. Dabei werden bestimmte Erträge aus Immaterialgüterrechten separat von den übrigen Einkünften besteuert, wobei eine Reduktion der Steuerbelastung auf Stufe der Bemessungsgrundlage oder auf Stufe des Steuertarifs erfolgt. Es gibt verschiedene Varianten, wie eine solche Lizenzbox konkret ausgestaltet werden kann, wobei sich die Schweiz an bestehenden Modellen in den OECD-Mitgliedstaaten orientieren wird. Zur Diskussion steht namentlich, ob ein Unternehmen für die Inanspruchnahme der Lizenzbox gewisse Voraussetzungen bezüglich Unternehmenszweck und Substanz erfüllen muss und

¹ Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Zwischenbericht des Steuerungsorgans zuhanden des EFD vom 7. Mai 2013.

² Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Bericht des Steuerungsorgans zuhanden des EFD vom 11. Dezember 2013.

³ Es handelt sich dabei um das Holding- und Domizilprivileg, das Privileg für gemischte Gesellschaften, die privilegierten Prinzipalstrukturen sowie die Praxis zu den Finanzbetriebsstätten.



welche Erträge und Gewinne eine Boxenlösung überhaupt umfassen soll. Die Lizenzbox soll grundsätzlich nur auf kantonaler Ebene eingeführt werden, wobei die Höhe der Steuerentlastung durch die Kantone festgelegt wird.

4 Zinsbereinigte Gewinnsteuer

Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer sollen neu nebst dem Schuldzinsabzug auf Fremdkapital zusätzlich auch kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital in Abzug gebracht werden können. Für das Steuerungsorgan steht primär das Modell der zinsbereinigten Gewinnsteuer mit Beschränkung des Schuldzinsabzuges auf überdurchschnittlich hohes Eigenkapital im Vordergrund. Dabei wird der kalkulatorische Eigenkapitalzinsabzug nur auf jenen Teil des Eigenkapitals gewährt, welcher eine als angemessen definierte Eigenfinanzierung überschreitet. Für die Berechnung wird das Eigenkapital in die zwei Komponenten des Kern- und des Sicherheitseigenkapitals aufgeteilt; ein Abzug soll nur vom Sicherheitseigenkapital möglich sein.

5 Senkung von kantonalen Gewinnsteuersätzen

Die Abschaffung der bisherigen kantonalen Steuerregimes kann die Kantone dazu veranlassen, ihre Gewinnsteuersätze zu senken, um ihre internationale und interkantonale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Die Kantone sind verfassungsrechtlich frei, die Höhe ihrer Gewinnsteuersätze beliebig anzupassen. Je nach konkreter Ausgestaltung der USR III soll der Bund aber geeignete Massnahmen treffen, um den finanzpolitischen Spielraum der Kantone zu erhöhen bzw. um Steuersenkungen überhaupt erst zu ermöglichen. Im Rahmen der USR III werden daher insbesondere auch Massnahmen in Bezug auf eine Anpassung des Ressourcen- ausgleichs geprüft.

6 Weitere steuerpolitische Massnahmen

Im Bericht des Steuerungsorgans werden weitere mögliche steuerpolitische Massnahmen erläutert, wobei deren Umsetzung vor allem vom finanziellen Rahmen der USR III abhängt. Die wichtigsten Massnahmen sind:

- *Abschaffung Emissionsabgabe auf Eigenkapital:* Nach der Abschaffung der Emissionsabgabe auf Fremdkapital soll nun, endlich,

auch die Beschaffung von Eigenkapital emissionsabgabefrei erfolgen können.

- *Verbesserungen Beteiligungsabzug:* Unter dem geltenden Recht werden Beteiligungserträge und Kapitalgewinne bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen (massgebende Beteiligung von 10% bzw. Verkehrswert der Beteiligung von CHF 1 Mio.) indirekt von der Gewinnbesteuerung freigestellt, d. h. sie werden zwar zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet, der Steuerbetrag reduziert sich jedoch im Verhältnis der Nettobeteiligungserträge zum Reingewinn. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schlägt im Sinne einer Vereinfachung eine direkte Freistellung vor, wobei die Beteiligungserträge und Kapitalgewinne keinen Bestandteil der Bemessungsgrundlage mehr bilden. Im Gegenzug sind auch Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen gewinnsteuerlich nicht mehr relevant und auch die Finanzierungskosten und der Verwaltungsaufwand dürfen nicht mehr berücksichtigt werden. Zudem entfällt die heute erforderliche Mindestbeteiligungsquote von 10%.
- *Verrechnungssteuer:* Im Rahmen der Verbesserungen der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Konzernfinanzierung soll ein Wechsel vom Schuldner- zum Zahlstellenprinzip geprüft werden. Unter dem Zahlstellenprinzip soll die Verrechnungssteuer nicht mehr vom Schuldner, sondern vom Vermittler (z. B. einer Bank), der dem Kunden die entsprechenden Erträge gutschreibt, erhoben werden. Mit Einführung des Zahlstellenprinzips könnten die Steuerfolgen je nach Person des Gläubigers differenziert werden.
- *Massnahmen betreffend Kapitalsteuer:* Die Kantone sollen künftig auf die Erhebung der Kapitalsteuer verzichten können.

7 Gegenfinanzierung auf Bundesebene

Die USR III kann je nach konkreter Umsetzung zu erheblichen Mindereinnahmen auf Bundesebene führen. Aus diesem Grund werden sowohl ausgaben- wie auch einnahmenseitige Massnahmen zur Gegenfinanzierung geprüft. Im Rahmen der einnahmenseitigen Massnahmen stehen der Wechsel zum Zahlstellenprinzip bei der Verrechnungssteuer sowie die Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer im Vordergrund. Mit der Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer würden neu Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Wertschriften im Privatvermögen steuerbar. Inwiefern auf der Ge-

genseite Kapitalverluste zum Abzug gebracht werden könnten, bleibt abzuwarten. Als weitere Massnahmen werden im Übrigen die Erhöhung der Mehrwertsteuersätze sowie die Einschränkung der Abzugsmöglichkeiten bei der direkten Bundessteuer genannt.

8 Fazit

Welche der vorstehend dargelegten Massnahmen letztendlich im Rahmen der USR III umgesetzt werden, lässt sich heute nicht abschliessend beantworten, sondern ist Gegenstand des politischen Prozesses. Mit grosser Wahrscheinlichkeit muss jedoch davon ausgegangen werden, dass das Holding- und Domizilprivileg sowie das Privileg für gemischte Gesellschaften auf Dauer keinen Bestand haben werden. Während die Abschaffung des Holdingprivilegs angesichts des Beteiligungsabzugs weniger gravierende Auswirkungen haben dürfte, gilt es vor allem für heute anderweitig privilegiert besteuerte Gesellschaften nach steuerlich attraktiven Alternativmodellen zu suchen. Dazu zählen neben den bereits erwähnten fiktiven Schuldzinsabzügen auch die bereits heute gängigen internationalen Betriebsstättenauscheidungen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Ziel muss es sein, im internationalen Umfeld nach wie vor konkurrenzfähig zu bleiben.

B

Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

Bis anhin konnten juristische Personen, die einen gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck verfolgen, von den direkten Steuern von Bund und Kantonen befreit werden. Der Bundesrat hat im Jahr 2013 eine Vernehmlassung für eine Gesetzesänderung eröffnet, wonach die Steuerbefreiung auf juristische Personen mit ideellen Zwecken ausgeweitet werden soll, um neu insbesondere auch Vereine der Jugend- und Nachwuchsförderung steuerlich zu entlasten. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die juristischen Personen einen Gewinn von max. CHF 20 000 erzielen und die Gewinne ausschliesslich und unwiderruflich ideellen Zwecken gewidmet sind. Der Vernehmlassungsbe-

⁴ BGE 2C_1086/2012; 2C_1087/2012.

⁵ BGE 139 II 78.

richt ist noch ausstehend. Die Gesetzesänderung auf Ebene der direkten Bundessteuer wird sicherlich nicht vor dem Jahr 2015 in Kraft treten. Die Kantone haben nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen zwei Jahre Zeit, um die kantonale Gesetzgebung anzupassen.

C

Entscheide

1 Unbeschränkte Steuerpflicht einer Offshore-Gesellschaft in der Schweiz

Das Bundesgericht (BGer) entschied mit Urteil vom 16. Mai 2013⁴, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer im Firmenregister von Guernsey eingetragenen Finanzierungsgesellschaft (X. Ltd) in der Schweiz befinde und die Gesellschaft daher in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei. Als Begründung hielt das BGer fest, dass die einzige Aufgabe der X. Ltd darin bestanden habe, das ihr von der Y. Holding AG mit Sitz in Zug bereitgestellte Gründungskapital von CHF 35 Mio. in Form von Darlehen an Gruppengesellschaften weiterzuleiten. Die Tätigkeit der X. Ltd habe sich demnach auf eine rein administrative Aufgabe beschränkt, die sie ausschliesslich im Interesse der Y. Holding AG vorgenommen habe. Der Entscheid für die jeweilige Darlehensvergabe sei nicht bei der X. Ltd in Guernsey, sondern abhängig von der Konzernleitung in der Schweiz erfolgt. Zudem habe die X. Ltd in Guernsey nur über wenig Substanz verfügt. Aus diesen Gründen befinde sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Sitz der Y. Holding AG in Zug und nicht in Guernsey.

2 Nichtanerkennung einer Offshore-Betriebsstätte mangels Substanz

In einem anderen Fall⁵ hatte das BGer zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für eine ausländische Betriebsstätte einer Schweizer Gesellschaft gemäss Art. 52 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer erfüllt sind. Das BGer kam zum Schluss, dass es der als Finanzierungsgesellschaft dienenden Betriebsstätte auf den Cayman Islands an einer ausreichenden Substanz fehle. Ausschlaggebend war dabei, dass die Offshore-Betriebsstätte nur zur Aufgabe hatte, den ausschliesslich schweizerischen Konzerngesellschaften Darlehen zu ge-

währen. Hierfür hatte sie zwar auf den Cayman Islands vier Mitarbeiter beschäftigt, diese waren jedoch nur mit einem Arbeitspensum von je 20% angestellt und erhielten einen geringen jährlichen Pauschallohn von USD 10 000 (drei Mitarbeiter) bzw. USD 20 000 (ein Mitarbeiter). In den Arbeitsverträgen der Mitarbeiter war ausserdem eine Klausel enthalten, wonach diesen erlaubt war, anderen Erwerbstätigkeiten nachzugehen. Gemäss dem BGer standen diese schlanken Strukturen im krassen Gegensatz zu den Bilanzsummen der Betriebsstätte während der betroffenen Jahre (ca. CHF 366 Mio. für das Jahr 2005 und CHF 520 Mio. für das Jahr 2006). Hinzu kam, dass sich die Erträge ausschliesslich aus Zinseinnahmen zusammensetzten und daher für das BGer nicht ersichtlich war, inwiefern die Einrichtungen auf den Cayman Islands im Einzelnen zur Wertschöpfung beigetragen hatten.

Den beiden vorgenannten Bundesgerichtsentscheiden liegt, ohne dass es so klar gesagt wird, der Tatbestand der Steuerumgehung zugrunde. Die Entscheide zeigen, dass eine Offshore-Struktur, selbst wenn sie mit einem Mindestmass an Substanz ausgestattet wird, von den Schweizer Steuerbehörden nicht anerkannt wird, wenn erkennbar ist, dass deren einziger Zweck in der Vermeidung bzw. Reduktion von in- oder ausländischen Steuern liegt. Plant ein Unternehmen aus anderen Gründen eine Offshore-Struktur, so empfiehlt es sich, deren Anerkennung vorab mit den zuständigen Steuerbehörden zu klären.



III Verrechnungssteuer

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte
Melanie Knüsel, Rechtsanwältin
Thomas Würsten, MLaw

A

Fälligkeit einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung

Im Entscheid vom 16. Juli 2013⁶ hatte sich das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) mit der Fälligkeit einer Dividende zu befassen. Im Rahmen der Generalversammlung war Ende 2007 beschlossen worden, per 30. Juni 2008 für das Geschäftsjahr 2006 eine Dividende an die Aktionäre auszuschütten. Anlässlich der ausserordentlichen Generalversammlung vom 12. Juni 2008 wurde die Fälligkeit der Dividende auf den 31. März 2009, anlässlich der ausserordentlichen Generalversammlung vom 25. März 2009 «voraussichtlich» auf den 31. Mai 2010 festgesetzt. Am 5. Oktober 2010 fand eine weitere Generalversammlung statt, anlässlich derer das Fälligkeitsdatum der Dividende wiederum «voraussichtlich» auf den 31. Mai 2012 verschoben wurde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) stellte sich auf den Standpunkt, dass die Fälligkeit der Dividende am 31. Mai 2010 eingetreten sei und forderte auf diesen Zeitpunkt die Verrechnungssteuer in der Höhe von 35 % ein. Das BVGer stützte diese Auffassung mit dem Argument, dass mit dem Zusatz «voraussichtlich» lediglich die Möglichkeit einer weiteren Verschiebung des Fälligkeitsdatums durch eine erneute Generalversammlung vor dem 31. Mai 2010 angedeutet wurde. Eine nachträgliche Verschiebung vermag die einmal entstandene Verrechnungssteuerforderung nicht zu beseitigen. Somit hatte der nachträgliche Beschluss der Generalversammlung vom 5. Oktober 2010 keine Aus-

wirkungen mehr auf die Steuerfolgen und die Verrechnungssteuer ist per 30. Juni 2010 geschuldet.

Der Entscheid zeigt, dass es in Fällen knapper oder fehlender Liquidität äusserst wichtig ist, bereits beschlossene, aber noch nicht fällige Dividenden rechtzeitig, d. h. **vor Eintritt der Fälligkeit**, und unmissverständlich auf ein späteres Datum hin zu verschieben. Nur der Vollständigkeit halber sei sodann in Erinnerung gerufen, dass der Verzicht auf eine bereits beschlossene Dividende in aller Regel die Verrechnungssteuerpflicht nicht zu beseitigen vermag, sondern vielmehr zusätzlich eine emissionsabgabepflichtige Kapitaleinlage (Forderungsverzicht) der Aktionäre darstellt.

B

Recht zur Nutzung von Aktien und Dividenden

Im Entscheid vom 13. März 2013⁷ äusserte sich das BVGer zum Nutzungsrecht von Aktien und Dividenden. Eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft kaufte jeweils kurz vor Dividendenfälligkeit grössere Positionen von SMI-Titeln und sicherte diese mittels sog. Single Stock Futures ab, wobei beide Geschäfte jeweils mit der gleichen Gegenpartei getätigt wurden. Der Kaufpreis der als Beispiel erwähnten UBS-Aktien lag dabei pro Aktie rund CHF 2.80 höher als der vereinbarte zukünftige Verkaufspreis. Durch die Vereinnahmung der ausstehenden Dividende in der Höhe von rund CHF 3.20 sollte diese Differenz kompensiert bzw. ein Gewinn in der Höhe von rund CHF 0.40 pro Aktie erzielt werden. Bei Rückerstattung der Verrechnungssteuer von 35 % sollte aus dieser Transaktion ein

⁶ BVGer A-5056/2012.

⁷ BVGer A-4794/2012.



Gesamtgewinn in der Höhe von etwa CHF 1.2 Mio. resultieren.

Die ESTV verweigerte allerdings die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit dem Argument der fehlenden Nutzungsberechtigung an den Aktien. Das BVGer gelangte zum gleichen Schluss und führte weiter aus, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht nur aufgrund des fehlenden Nutzungsrechts i. S. v. Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG), sondern auch unter dem Titel der Steuerumgehung i. S. v. Art. 21 Abs. 2 VStG zu verweigern sei.

Das verrechnungssteuerlich relevante Nutzungsrecht steht gemäss Rechtsprechung demjenigen zu, welcher die Nettoerträge bezieht, **darüber frei verfügen kann und die Erträge insbesondere nicht an Dritte weiterleiten muss**. Das BVGer vertritt die Auffassung, dass im vorliegenden Fall die Dividende zwar nicht über eine separate Zahlung an die ausländische Gegenpartei gelangte, jedoch über die von den Parteien vorgängig fixierte Kursdifferenz zwischen Aktienwert und Transaktionswert der Single Stock Futures. Aufgrund dieser vorgezogenen Weiterleitung in der Höhe von CHF 2.80 pro Aktie war die Schweizer Gesellschaft am grössten Teil der Dividende zu keinem Zeitpunkt nutzungsberechtigt. Ein verrechnungssteuerlicher Rückerstattungsanspruch entfällt somit von vornherein.

Eine Steuerumgehung i. S. v. Art. 21 Abs. 2 VStG liegt gemäss Rechtsprechung vor, wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich erscheint, lediglich in missbräuchlicher Weise mit dem Ziel der Steuerersparnis getroffen wurde und ein solches Vorgehen tatsächlich zu einer Steuerersparnis führen würde. Als ungewöhnlich qualifizierte das BVGer die von den Beteiligten gewählte Transaktion insbesondere aus Sicht der ausländischen Gegenpartei, die einerseits das volle Risiko eines Kursverlusts trägt und andererseits der Schweizer Gesellschaft für eine nahezu risikolose Leistung eine Prämie bezahlt. Aufgrund fehlender wirtschaftlicher Motive ist anzunehmen, dass das Vorgehen im konkreten Fall nur deshalb gewählt wurde, um Steuern zu sparen. Tatsächlich führte die gewählte Transaktion für die ausländische Gesellschaft zu einer Steuerersparnis, da sie aufgrund des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens lediglich zu einer Teilrückerstattung von 20 % berechtigt gewesen wäre.

c

Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs bei Verbuchung privater Aufwendungen über das eigene Unternehmen

Die unzulässige Verbuchung von Privataufwendungen eines Aktionärs über die eigene Gesellschaft kann zu diversen steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Konsequenzen beim Aktionär führen (vgl. hierzu auch Kapitel IV.E.4). Da es sich hierbei um eine geldwerte Leistung handelt, ist darauf auch die Verrechnungssteuer von 35% zu entrichten. Gemäss der strengen Praxis der Steuerbehörden kann der Aktionär diese nicht zurückfordern, da der Rückerstattungsanspruch des Aktionärs infolge der Einreichung einer falschen Jahresrechnung bereits verwirkt ist. Für den Aktionär bedeutet dies, dass er nicht nur eine allfällige Geldstrafe/Busse aus der Verurteilung wegen Steuerbetrugs bzw. Steuerhinterziehung und die auf die geldwerte Leistung anfallende Einkommenssteuer zu tragen hat, sondern dass bei ihm zusätzlich auch die Verrechnungssteuer von 35% eine finale Belastung darstellt.



IV Natürliche Personen

Meral Korkmaz, Treuhänderin mit eidg. Fachausweis
Melanie Knüsel, Rechtsanwältin

A

Neues Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten

Auf Verlangen einer Motion der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben hat der Bundesrat eine Vorlage zur Erweiterung der Abzugsfähigkeit von berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten erarbeitet⁸, welche im letzten September vom Parlament genehmigt wurde.

Die Neuregelung sieht vor, dass nebst den bereits heute abzugsfähigen Kosten für

- die mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildung,
- die notwendigen Umschulungen und
- den Wiedereinstieg ins Berufsleben

neu auch **Kosten für eine freiwillige berufliche Umschulung und für einen Berufsaufstieg abzugsfähig sein sollen**, dies ausserdem unabhängig vom gegenwärtig ausgeübten Beruf.

Darüber hinaus sollen die vom Arbeitgeber übernommenen derartigen Kosten, unabhängig von der Höhe, keine steuerbaren Einkünfte beim Arbeitnehmer darstellen und beim Arbeitgeber selber immer als geschäftsmässig begründete Aufwendungen gelten. Diese Neugestaltung bewirkt eine begrüßenswerte Vereinfachung eines Steuerthemas, das in der Vergangenheit zu unzähligen Gerichtsfällen geführt hat.

Die Kosten der Erstausbildung bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II sollen weiterhin nicht abzugsfähig bleiben. Zudem soll der mögliche Abzug für vom Arbeitnehmer getragene berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten auf Bundesebene auf CHF 12 000 pro Jahr begrenzt werden. Die Kantone können eigene Maximalbeträge festsetzen. Wie bisher sind Kosten für die nicht berufsorientierte Aus- und Weiterbildung (Liebhabelei, Hobby) nicht abzugsfähig. Allerdings reicht es neu aus, dass die Ausbildung den Steuerpflichtigen zur Ausübung eines Berufs befähigt. Ob dieser Beruf danach tatsächlich ergriffen wird, ist hingegen unerheblich (z. B. Ausbildung zum Tauchlehrer).

Die Neuerung wurde grosszügig ausgestaltet. Es wird allerdings erwartet, dass sie zu erheblichen Mindereinnahmen führt (jährlich CHF 5 Mio. beim Bund und mindestens CHF 30 Mio. bei Kantonen und Gemeinden).

Die revidierten Artikel des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Steuerharmonisierungsgesetzes⁹ dürften frühestens am 1. Januar 2015 in Kraft treten, sofern kein Referendum ergriffen wird.

⁸ Vgl. Botschaft zum neuen Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (BBI 2011 2607).

⁹ Vgl. BBI 2013 7385.



B

Besteuerung von Aktionärsoptionen – neues Kreisschreiben Nr. 39

1 Einleitung

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat am 23. Dezember 2013 ein neues Kreisschreiben Nr. 39 (KS 39) veröffentlicht, welches ausschliesslich die Besteuerung von Aktionärsoptionen regelt. Als Aktionärsoptionen gelten gemäss KS 39 lediglich Call- oder Putoptionen, welche unentgeltlich oder zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis abgegeben werden.

2 Grundsätze der Besteuerung von Call- und Putoptionen bei natürlichen Personen

Gibt eine Aktiengesellschaft ihren Aktionären **Optionen, welche bei der Zuteilung bewertbar sind**, unentgeltlich oder zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis ab, erbringt sie grundsätzlich in der Differenz zwischen dem jeweiligen Verkehrswert und dem Ausgabepreis eine geldwerte Leistung. Diese wird im **Zeitpunkt der Zuteilung** realisiert und ist vom inländischen Leistungsempfänger als Vermögensertrag zu versteuern. Sind die Voraussetzungen erfüllt, gelangt die Teilbesteuerung zur Anwendung.

Hält der inländische Begünstigte die **Optionen im Geschäftsvermögen**, so stellen entsprechende Wertberichtigungen sowohl während der Laufzeit als auch bei Verfall der Optionen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.¹⁰ Befinden sich die Optionen im Zeitpunkt der Ausübung im Geschäftsvermögen, so entsprechen die **Gestehungskosten** der neu erworbenen Beteiligungsrechte (**Aktien**) dem Betrag eines allfälligen **Optionspreises** zuzüglich der **geldwerten Leistung** aus der unterpreislichen Zuteilung der Optionen sowie dem **Ausübungspreis**.

Liegt der Ausgabepreis einer Aktionärsoption über dem Verkehrswert, stellt die Differenz zwischen

dem Ausgabepreis und dem Verkehrswert bei der inländischen Emittentin (Aktiengesellschaft) einen steuerbaren Zuschuss dar, welcher der Emissionsabgabe unterliegt.¹¹

3 Ausnahmeregelungen

Als Ausnahme zu den oben aufgeführten Grundsätzen werden Aktionärs-Calloptionen behandelt, welche dem Bezugsrecht des Aktionärs gemäss Art. 652 lit. b des Obligationenrechts entsprechen sowie Aktionärs-Putoptionen, welche im Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung stehen. Diese Konstellationen werden im KS 39 detailliert dargestellt, und zwar sowohl aus Sicht des Aktionärs als auch der Aktiengesellschaft.

4 Verschiedenes

KS 39 hält ausdrücklich fest, dass bei Aktionärsoptionen, deren zugrunde liegender Basiswert nicht an einer Börse kotiert ist, der Sachverhalt und die Verkehrswertberechnung der **ESTV** zur Genehmigung vorzulegen ist.

Zudem gelten die neuen Regelungen in analoger Weise auch für andere Kapitalgesellschaften und deren Beteiligte.

Das KS 39 ersetzt das Merkblatt der ESTV betreffend die Aktionärs- oder Gratisoptionen vom 16. Januar 1996 und ist mit Publikation in Kraft getreten.

c

Verschärfung der Pauschalbesteuerung

Die folgenden neuen Limiten zum Thema Pauschalbesteuerung sind per 1. Januar 2014 in Kraft getreten,¹² wobei die Kantone die Änderungen innert zwei Jahren, d.h. spätestens per 1. Januar 2016, umzusetzen haben. Als Bemessungsbasis ist der von den nachfolgenden Grössen höchste Betrag massgebend:

- für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: das Siebenfache des jährlichen Mietzinses

¹⁰ Vgl. Art. 29 und Art. 59 DBG.

¹¹ Vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. a StG.

¹² Vgl. Art. 6 Abs. 3 und 6 StHG.

- oder des von den zuständigen Behörden festgelegten Mietwerts (aktuell Fünffaches);
- für die übrigen Steuerpflichtigen: das Dreifache des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts (aktuell Zweifaches);
- ein von den Kantonen festgesetzter (zwingend festzulegender, aber frei wählbarer) Mindestbetrag (aktuell keine Mindestbemessungsgrundlage);
- das Ergebnis der Kontrollrechnung.

Zudem müssen bei Ehegatten, die nach dem Aufwand besteuert werden wollen, beide Partner sämtliche Voraussetzungen zur Aufwandbesteuerung erfüllen.

Ab 1. Januar 2016 gelten die vorgenannten neuen Bestimmungen auch bei der direkten Bundessteuer. Dort ist eine Mindestbemessungsgrundlage von CHF 400 000 vorgesehen. Weiter gilt im Bereich der direkten Bundessteuer für Personen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBG nach dem Aufwand besteuert wurden, während fünf Jahren weiterhin das bisherige Recht.

Wohl aufgrund der hängigen eidgenössischen Abstimmungsvorlage zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung gab es in den Kantonen keine nennenswerten neuen Vorstösse.

D

Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Der Bundesrat hat am 13. Dezember 2013 die Vernehmlassung zu einer Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens eröffnet. Das Ziel der Revision der entsprechenden Bundesgesetze ist es, die Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen zu beseitigen und die Einhaltung internationaler Verpflichtungen sicherzustellen.

Heute unterliegen ansässige Quellensteuerpflichtige nachträglich obligatorisch der ordentlichen Veranlagung, wenn ihr Bruttoeinkommen den Betrag von CHF 120 000 pro Jahr (Ausnahme Kanton Genf) überschreitet. Der Bundesrat empfiehlt, diese Limiten künftig deutlich tiefer anzusetzen. Zudem sol-

len ansässige Quellensteuerpflichtige mit einem Bruttoeinkommen unter dem neu festzulegenden tieferen Betrag künftig eine ordentliche Veranlagung **beantragen** können. Wer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Grossteil seines weltweiten Einkommens in der Schweiz erwirtschaftet (sog. Quasi-Ansässiger), soll ebenfalls nachträglich eine ordentliche Veranlagung beantragen können. Die Quellenbesteuerung wird aber bei allen betroffenen Personenkategorien beibehalten. Das Vernehmlassungsverfahren läuft bis Ende März 2014.

E

Entscheide

1 Steuerliche Behandlung eines Entgelts für den Verzicht auf eine Bauverbotsdienstbarkeit und die Ergreifung eines Rechtsmittels

Im Entscheid vom 3. Juni 2013¹³ befasste sich das Bundesgericht (BGer) mit der Frage, wie das Entgelt für einen Verzicht auf eine Bauverbotsdienstbarkeit und für eine Nichterhebung bzw. einen Rückzug eines Rechtsmittels gegen ein Bauvorhaben steuerlich zu behandeln ist. Dem Entscheid lag folgender Sachverhalt zugrunde: A. hielt seit dem Jahr 2002 zwei Grundstücke in ihrem Privatvermögen. Zur Sicherstellung der unbeeinträchtigten Seesicht lastete seit dem Jahr 1896 zugunsten dieser beiden Grundstücke auf drei benachbarten Parzellen ein im Grundbuch eingetragenes Bauverbot. Im Jahr 2006 willigte A. in die Löschung dieser Grunddienstbarkeiten ein, wofür sie von der Gegenpartei eine Abfindung erhielt. Zugleich empfing sie eine Entschädigung für die Nichterhebung eines Rechtsmittels gegen ein Bauvorhaben. Die Veranlagungsbehörde erfasste die beiden Entgelte als Einkommen.

In Bezug auf die Bauverbotsdienstbarkeit führte das BGer aus, dass die Löschung aus dem Grundbuch als eine Teilveräusserung des Grundstücks nach Art. 16 Abs. 3 DBG zu qualifizieren sei. Aus diesem Grund falle ein im Zusammenhang mit der Löschung der Bauverbotsdienstbarkeit stehender konjunktureller Mehrwert unter das Privileg des steuerfreien Kapitalgewinns, da es sich um ein im Privatvermögen stehendes Grundstück handle. Hinsichtlich der Entschädigung für die Nichterhebung eines Rechtsmittels entschied das BGer hin-

¹³ BGE 2C_1151/2012.

gegen, dass steuerbares Einkommen vorliege. Dieses Entgelt könne nicht als steuerfreier Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG angesehen werden, da das Erfordernis des Verkaufs nicht erfüllt sei.

2 Steuerfreiheit von Kapitalversicherungen mit Einmalprämie nur bei Eigenversicherung

Im Entscheid vom 29. Juli 2013¹⁴ hatte das BGer zu beurteilen, ob auch eine auf das Leben einer Drittperson – im vorliegenden Fall der Tochter des Versicherungsnehmers – abgeschlossene Lebensversicherung der Säule 3b als eine der Vorsorge dienende Kapitalversicherung mit Einmalprämie qualifiziert und deren Erträge somit von der Einkommenssteuer ausgenommen sind. Das BGer verneinte dies und hielt erneut fest, dass nur der **Selbstvorsorge** dienende Lebensversicherungen, bei welchen der Versicherungsnehmer und die versicherte Person identisch sind, von der Steuerbefreiung profitieren können.

3 Persönlich erbrachte Verwaltungsrats- und Beratungshonorare

Gemäss der Sachverhaltsdarstellung im Bundesgerichtsentscheid 2C_95/2013 war C. als Verwaltungsrat und Berater verschiedener Unternehmen tätig. Die diesbezüglich bezogenen Honorare wurden den Drittgesellschaften von der A. AG, welche von C. beherrscht wurde, in Rechnung gestellt. Die A. AG hatte auf die Honorare die Mehrwertsteuer und auf den Fixlohn von C. die Sozialversicherungsbeiträge abgeführt, was von den zuständigen Behörden nicht beanstandet bzw. als richtig befunden wurde. Entsprechend hatte C. die Honorare nicht in seiner eigenen Steuererklärung, sondern in derjenigen der A. AG deklariert. Im Rahmen der Veranlagung von C. rechnete das kantonale Steuerveramt Zürich die Verwaltungsrats- und Beraterhonorare als Einkommen auf. Das BGer schützte das Vorgehen der Veranlagungsbehörde. Ausschlaggebend war dabei, dass keine schriftlichen Mandatsverträge zwischen der A. AG und den Drittgesellschaften bestanden. Obwohl von Gesetzes wegen solche Verträge nicht schriftlich abgeschlossen werden müssen, wurde das Fehlen solcher Verträge zuungunsten des C. gewertet, da es unüblich sei, dass die A. AG mit den betroffenen Drittunternehmen, welche zum Teil börsenkotiert waren, keine schriftlichen Verträge abgeschlossen hatte.

¹⁴ BGE 2C_1175/2012.

¹⁵ BGE 6B_755/2012.

Das BGer führte weiter aus, dass die Drittgesellschaften die Mandate C. aufgrund seiner Erfahrung **persönlich** erteilt hatten, weshalb ihm auch die Honorare unmittelbar zuzuordnen seien. Diese Einschätzung ist als sehr streng zu bezeichnen. Es ist zu hoffen, dass es immerhin zu entsprechenden Korrekturen der Veranlagungen der A. AG gekommen ist.

4 Verbuchung privater Aufwendungen im eigenen Unternehmen qualifiziert als Steuerbetrug

Mit Entscheid vom 4. Juli 2013¹⁵ bestätigte das BGer seine strenge Praxis betreffend die Annahme eines Steuerbetrugs bei der Verbuchung privater Aufwendungen über eine eigene Gesellschaft. Im konkreten Fall hatte der steuerpflichtige A. seine private Reise nach Vietnam und die (gesamten) Leasingkosten für das teilweise privat genutzte Fahrzeug über das eigene Unternehmen verbucht sowie seiner Frau ungerechtfertigterweise einen Lohn aus der Gesellschaft ausbezahlt. Das BGer führte im Urteil unter anderem aus, dass dem Steuerpflichtigen kein Ermessen bei der Frage zukomme, **ob** ein Privatanteil am Fahrzeug auszuscheiden sei. Ein Ermessensspielraum bestehe höchstens im Hinblick auf die Festlegung der konkreten Höhe. Das BGer hielt jedoch einschränkend fest, dass eine Verurteilung infolge Steuerbetrugs bei Verbuchung privater Aufwendungen über die eigene Gesellschaft nur dann gerechtfertigt sei, wenn die private Nutzung eine gewisse Erheblichkeit aufweise.



V Grundsteuern

Eric Flückiger, Advokat

A

Strenge Handhabung des Begriffs «angemessene Ersatzbeschaffungsfrist» selbstgenutzter Liegenschaften und Einheitsmethode im interkantonalen Verhältnis

Im Sachverhalt, der dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Dezember 2012¹⁶ zugrunde liegt, hat ein Ehepaar im Jahr 2000 eine Liegenschaft im Kanton Luzern erworben und anschliessend im Jahr 2001 seine dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft im Kanton Nidwalden veräussert. Die Besteuerung des ermittelten Grundstückgewinns von rund CHF 300 000 wurde durch den Kanton Nidwalden aufgeschoben, dies aufgrund der innerhalb eines Jahres erfolgten Ersatzbeschaffung. Mit Tagebucheintrag vom 5. Mai 2008 hat das Ehepaar eine neue Liegenschaft – wiederum im Kanton Nidwalden – erworben. Die Veräusserung der Liegenschaft im Kanton Luzern erfolgte mit Tagebucheintrag vom 27. Juli 2010, nachdem eine erste Anmeldung mit Datum vom 15. März 2010 abgelehnt worden war. Zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung lagen somit etwas mehr als zwei Jahre. Der Kanton Luzern hat in der Folge den aktuellen, ebenso wie den aufgeschobenen, Grundstückgewinn (insgesamt rund CHF 386 000) besteuert, weil die Ersatzbeschaffungsfrist nicht ein-

gehalten worden sei. Gleichzeitig hat der Kanton Nidwalden eine Steuerveranlagung über den ursprünglichen Grundstückgewinn aus der Veräusserung der ersten Liegenschaft im Kanton Nidwalden erlassen. Es kam damit zu einer Doppelbesteuerung des ersten erzielten Grundstückgewinns.

Die Erwägungen des Bundesgerichts (BGer) beinhalten drei interessante Punkte:

- 1 Das Gericht hat (erneut¹⁷) festgehalten, dass auch gemäss neuerer Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 Bundesverfassung) der kantonale Instanzenzug in einem Kanton vollständig auszuschöpfen ist, damit das BGer angerufen werden kann. Gleichzeitig hat das Gericht ausgeführt, dass bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügungen oder Rechtsmittelentscheide anderer involvierter Kantone auch dann angefochten werden können, wenn das Erfordernis der Letztinstanzlichkeit für diese Verfügungen bzw. Entscheide nicht gegeben ist. Die Frist zur Beschwerdeerhebung beim BGer beginnt spätestens zu laufen, sobald im **letzten** involvierten Kanton ein letztinstanzlicher Entscheid ergangen ist.
- 2 Weiter wurde dargelegt, dass die Dauer der Ersatzbeschaffungsfrist von den Kantonen individuell festgelegt werden kann, wobei von einer Obergrenze von fünf Jahren auszugehen ist. Die Frist ist in Form einer gesetzlichen Grundlage festzulegen. Zusätzlich wurde klargestellt, dass für die Berechnung der Frist auf den Tagebucheintrag des Grundbuchamtes und damit auf die zivilrechtlichen Regeln abgestellt wird, was der Rechtssicherheit dienlich ist.
- 3 Schliesslich – und das ist der wichtigste Punkt – hat das BGer entschieden, dass das

¹⁶ BGE 2C_337/2012.

¹⁷ Vgl. BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307 bzw. 133 I 308 E. 2.4 S. 313.



Besteuerungsrecht sowohl für aufgeschobene als auch für neu erzielte Grundstücksgewinne von ausschliesslich selbstgenutzten Liegenschaften **einzig** dem Zuzugskanton zusteht. Das Gericht spricht sich damit für die Einheitsmethode aus. Bei der Wertzerlegungsmethode dürfte hingegen jeder Kanton den in seinem Hoheitsgebiet anfallenden Gewinn besteuern. Damit ist beim Wegzug in eine selbstgenutzte Liegenschaft zu berücksichtigen, dass man sich mit dem aufgeschobenen Gewinn in die «Hände» des **Zuzugskantons** begibt und dessen Besteuerungsregeln unterliegt.

B

Steuerbefreite Vorsorgestiftung: Möglichkeit steuerneutraler Umstrukturierung im Konzern

Das BGer hatte sich mit Entscheid vom 23. November 2012¹⁸ mit folgendem Sachverhalt auseinandersetzen: Eine steuerbefreite Vorsorgestiftung hielt sämtliche Aktien einer Immobiliengesellschaft. Vertraglich wurde die Übertragung sämtlicher Immobilien samt Hypotheken von der Immobiliengesellschaft auf die Vorsorgestiftung vereinbart. Dies erfolgte mittels Vermögensübertragung. Der betreffende Kanton erhob in der Folge die Handänderungssteuer auf den Verkaufspreis. Der veranlagende Kanton stützte sich dabei auf Art. 103 Fusionsgesetz (FusG) i.V.m. Art. 24 Abs. 3 und 3^{quater} Steuerharmonisierungsgesetz (StHG), wonach eine steuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten im Konzern nur zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erfolgen könne.

Das BGer erachtet eine wörtliche Auslegung der erwähnten Normen als unzulässig, da die Botschaft des Bundesrats für den Begriff der einheitlichen Leitung auf Art. 663e des alten Obligationenrechts verweise. Dieser Artikel gelte nicht nur für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, sondern – durch Verweis – auch für andere Rechtsformen. Es gebe keine triftigen Gründe für eine einschränkende Auslegung von Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG (Ver-

mögensübertragung im Konzern) als von Art. 24 Abs. 3 StHG (übrige Umstrukturierungen). Darüber hinaus widerspräche eine solche Auslegung einem zentralen Anliegen des FusG, wonach juristische Personen und auch Einzelunternehmungen ihre rechtlichen Strukturen flexibel durch Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung anpassen können sollen.¹⁹ Als letztes Argument führt das BGer an, dass dem Kanton kein Steuersubstrat verloren gehe. Da sich die Liegenschaften in der Schweiz befinden, werden diese bei einer allfälligen Veräusserung ausserhalb des Konzerns besteuert.

Aus diesen Gründen erachtete es das BGer als unzulässig, bei einer konzerninternen Vermögensübertragung eine Handänderungssteuer zu erheben, selbst wenn die Übernehmerin der Liegenschaften eine Stiftung ist. Dabei wurde der Begriff des Konzerns erfreulicherweise weit ausgelegt.

¹⁸ BGE 2C_199/2012.

¹⁹ Vgl. Art. 1 Abs. 1 FusG.



VI Mehrwertsteuer

Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin

A

MWST-Praxis-Info 07 (Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien)

Die Vermietung von Grundstücken und Grundstücksteilen ist grundsätzlich von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommen.²⁰ Gemäss Art. 22 Abs. 2 lit. b Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) kann für die Vermietung nicht optiert werden, wenn der Empfänger den Gegenstand ausschliesslich für private Zwecke nutzt.

Unter die Nutzung für private Zwecke fielen gemäss bisheriger Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nicht nur die Nutzung als Wohnsitz oder Wochenaufenthalt, sondern auch die Vermietung von Hobbyräumen und Kellern, von Sporthallen für Familienfeste oder Bowlingbahnen für private Veranstaltungen sowie der Verkauf einer Ferienwohnung, die ausschliesslich für die eigenen Erholungszwecke des Käufers genutzt wird. Für all diese Leistungen konnte damit nicht optiert werden.

Gemäss neuer Praxis gilt als Nutzung für private Zwecke lediglich noch die Nutzung für Wohnzwecke (somit die Nutzung als Wohnsitz oder für den Wochenaufenthalt). Für alle anderen der oben er-

wähnten Nutzungsarten kann neu optiert werden. Dasselbe gilt für den Verkauf einer Ferienwohnung, welche der Käufer voraussichtlich ausschliesslich selber nutzen wird.

Die Praxisänderung gilt ab 1. Januar 2014. Die neue Praxis ist auf Mietverträge anwendbar, bei welchen die Leistung – d. h. die Einnahmen aus der Vermietung – nach dem 31. Dezember 2013 erbracht wurde. Das Datum des Mietvertrags ist unbeachtlich. Werden Mietzinse sowohl vor wie auch nach dem Stichtag vom 31. Dezember 2013 bezahlt, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Entscheidet sich der Vermieter, für die Vermietung neu zu optieren, ist eine entsprechende Anpassung des Mietvertrags – ausdrückliche Erwähnung der MWST auf die Mietzinse und eventuell dadurch erforderliche Anpassung der Mietzinse – zu empfehlen.

Im Falle eines Verkaufs der Liegenschaft ist auf das Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags abzustellen.

Mit der Optionsmöglichkeit fällt eine Vorsteuerkorrektur aufgrund gemischter Verwendung ebenso wie die Variante der «stillen Versteuerung»²¹ weg. Andererseits ist vor allem bei üblicherweise gewerblich genutzten Räumlichkeiten, wie Sportanlagen, eine Vorsteuerkorrektur aufgrund Eigenverbrauchs vorzunehmen, sollte bis anhin die «stille Versteuerung» gewählt worden sein und nun nicht von der Möglichkeit der Option Gebrauch gemacht werden. Demgegenüber findet eine Korrektur aufgrund Einlageentsteuerung statt, wenn bisher nicht still versteuert wurde und ab 1. Januar 2014 optiert wird.

Weiter ist zu beachten, dass mit der Option MWST von 8% auf den Mietzins oder den Verkaufspreis

²⁰ Vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG.

²¹ Freiwillige Versteuerung einer nicht steuerbaren Leistung aus Vereinfachungsgründen (Erfordernis von Vorsteuerkorrekturen entfällt). Ein Hinweis auf die MWST ist bei diesem Vorgehen nicht zulässig.



geschlagen werden muss und sich die Miete bzw. der Verkaufspreis damit erhöht, was die Leistung für die mietende oder kaufende Privatperson erhöht, da sie die Vorsteuer nicht zurückverlangen kann. Soll dies vermieden werden, muss der Vermieter bzw. Verkäufer eine Reduktion des Mietzinses bzw. Kaufpreises in Kauf nehmen. Der Vermieter bzw. Verkäufer muss somit prüfen, ob sich die Option für ihn lohnt.

Bei Sportanlagen kann überdies neu immer für die Vermietung optiert werden. Bisher war die Option nur möglich, wenn es sich beim Mieter um eine natürliche oder juristische Person handelte, die eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und die Sportanlage zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken nutzt.²²

B

MWST-Praxis-Info 06 (Neues Rechnungslegungsrecht; «Vereinfachte/ingeschränkte» Buchführung und die MWST)

Die ESTV hat im Juni 2013 eine Praxis-Info zum neuen Rechnungslegungsrecht publiziert. Diese dient als Ergänzung zur MWST-Info 16 zur Buchführung und Rechnungslegung. Weitere von den Regeln des neuen Rechnungslegungsrechts betroffene MWST-Regelungen wurden bzw. werden im Laufe der Jahre 2013 und 2014 dem neuen Recht angepasst.

Gemäss neuem Rechnungslegungsrecht sind Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die im letzten Geschäftsjahr einen Umsatzerlös von weniger als CHF 500 000 erzielt haben, sowie gewisse Vereine und Stiftungen von der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung befreit und müssen lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (Vereinfachte/ingeschränkte Buchführung, Art. 957 Obligationenrecht).

Die MWST-Praxis-Info 06 enthält Ausführungen zur Erstellung der vereinfachten/ingeschränkten Buch-

führung aus mehrwertsteuerlicher Sicht. Im Folgenden werden die wichtigsten Kriterien aufgeführt:

- Die Erlöse sind zur Bestimmung der Höhe des Umsatzerlöses – Prüfung, ob CHF 500 000 erreicht wurden – stets als Nettoerlöse, also exklusiv MWST, einzusetzen. Die Umrechnung erfolgt zu den jeweiligen gesetzlichen Steuersätzen (8 %, 3.8 %, 2.5 %), auch wenn die Pauschalsteuersatzmethode angewandt wird.
- Entgeltsminderungen im Sinne der MWST – z. B. Rabatte, Skonti, Mängelrügen, Debitorenverluste, Stornierungen etc. – sind in Abzug zu bringen.
- Nichtentgelte i.S.v. Art. 18 MWSTG (z. B. Dividendenerträge) ebenso wie weitere nicht mehrwertsteuerpflichtige Erträge (z. B. Zinserträge) gelten in der Regel als Umsatzerlös gemäss Rechnungslegungsrecht und sind bei der Berechnung zu erfassen.
- Für die Belange der MWST muss eine eigene Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben gemacht werden. Selbständigerwerbende können als Grundlage dazu das jeweilige kantonale Hilfsblatt («Hilfsblatt für Selbständigerwerbende ohne kaufmännische Buchführung») verwenden. Dieses muss mit den relevanten Daten zur MWST – z. B. steuerbefreite oder ausgenommene Umsätze, Nichtentgelte bzw. Privatanteile etc. – ergänzt werden.

Für Kleinunternehmen mit regem Bargeldverkehr, wie Gastgewerbe- und Take-away-Betriebe, Coiffeursalons, Kioske, Dorfläden etc., wird die Führung eines Kassabuchs mit regelmässigen Kassastürzen nachdrücklich empfohlen.

C

Entscheide

1 Vermietung eines Bugatti Veyron an eine eng verbundene Person

Anlässlich einer MWST-Kontrolle bei der Beschwerdeführerin machte die ESTV am 26. August 2010 für mehrere Steuerperioden eine Steuernachforderung im Umfang von rund CHF 87 000 geltend. Diese Korrektur erfolgte aufgrund der Vermietung eines Bugatti Veyron an eine «eng verbundene

²² Vgl. die angepasste Ziff. 18.2.4. der MWST-Branchen-Info 24.

Person» zu einem gemäss ESTV zu tiefen Mietzins. Die Beschwerdeführerin hatte das Fahrzeug im Jahr 2007 zum Kaufpreis von rund CHF 1.7 Mio. erworben und ab März 2007 für CHF 200 000 pro Jahr an den Vorsitzenden der Geschäftsführung der Konzernmuttergesellschaft vermietet. Entsprechende Mieteinnahmen wurden verbucht, allerdings ohne darauf MWST abzurechnen.

Die ESTV anerkannte den vereinbarten jährlichen Mietzins in der Höhe von CHF 200 000 nicht und ging bei der Berechnung des anwendbaren Drittpreises von der Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuer²³ aus, welche eine jährliche Abschreibung von 20 % des Kaufpreises vorsieht. Zudem berücksichtigte die ESTV bei ihren Berechnungen die effektiven laufenden Kosten sowie einen Gewinnzuschlag von 10 %. Dies führte für die Jahre 2007 bis 2009 zu einem Totalmietwert in der Höhe von rund CHF 1.2 Mio. Die ESTV machte geltend, dass die Anwendung der Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuer vorliegend gerechtfertigt sei, da es in diesem Fahrzeugsegment an Vergleichswerten fehle und die voraussichtliche Abschreibungsdauer nicht ohne Weiteres bestimmbar sei.

Die Beschwerdeführerin wies unter anderem darauf hin, dass es sich beim Bugatti Veyron um ein sehr wertbeständiges Fahrzeug handle, die Laufleistung auf max. 10 000 km pro Jahr begrenzt und der Mietvertrag auf eine Dauer von zehn Jahren abgeschlossen sei. Aus diesen Gründen sei es nicht sachgerecht, die normalen Abschreibungssätze der direkten Bundessteuer anzuwenden.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) hielt in seinem Urteil vom 9. Januar 2013²⁴ fest, dass die ESTV bei der Bestimmung eines Drittpreises eine Schätzung durchzuführen habe, wobei diese den individuellen Verhältnissen Rechnung tragen, auf plausiblen Angaben beruhen und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommen solle. Führe die ESTV zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durch, obliege es der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Die Beschwerdeführerin hatte die Begrenzung der Fahrleistung mittels Versicherungspolice und Tachometerstand belegt. Damit gelang ihr der Nachweis, dass die Berechnungen der ESTV unrichtig waren, da diese offensichtlich auf deutlich grösseren Fahrleistungen beruhten. Weiter wies die Beschwerdeführerin anhand verschiedener zum Verkauf stehender Fahrzeuge desselben Modells nach, dass die An-

nahme eines Wertverlusts von jährlich 20 % offensichtlich unrichtig war.

In einem vom BVGer in Auftrag gegebenen Gutachten führte der Sachverständige aus, der Mietzins für einen Bugatti Veyron betrage bei einer jährlichen Laufleistung von 10 000 km ab dem Jahr 2007 CHF 352 000 pro Jahr. Bei einer anfänglich vereinbarten Mietdauer von zehn Jahren sei von einem jährlichen Mietzins in der Höhe von CHF 249 000 auszugehen. Diese letztgenannte Variante durfte vorliegend jedoch nicht berücksichtigt werden, da die Beschwerdeführerin nicht nachweisen konnte, dass eine anfängliche Vereinbarung für eine Mietdauer von zehn Jahren getroffen worden war. Es war somit auf einen Mietzins in der Höhe von CHF 352 000 pro Jahr abzustellen.

Dem Einwand der ESTV, im Fall mangelnder Vergleichswerte sei die Berechnungsmethode gemäss ihrer Abschreibungstabelle zwingend anzuwenden, pflichtete das BVGer nicht bei, weil für die Mehrwertsteuerliche Betrachtung die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern grundsätzlich nicht massgebend sei. Ausserdem sind Verwaltungsverordnungen für Gerichte ohnehin nicht bindend. Eine Berücksichtigung solcher Verwaltungsverordnungen erscheine vielmehr nur unter der Voraussetzung angebracht, dass damit «eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen erfolgen kann».

Das BVGer gelangte zum Schluss, dass der im Gutachten angeführte Drittpreis von CHF 352 000 pro Jahr für die Miete des Bugatti Veyron ab dem Jahr 2007 sachgerecht und angemessen sei. Dementsprechend erfolgte eine Korrektur der Steuernachforderung zugunsten der Beschwerdeführerin.

2 Steuerpflicht bei Erbringung von elektronischen Dienstleistungen

Die X Inc. mit Sitz in Florida, USA, betreibt mehrere Datingseiten im Internet. Diese beinhalten Diskussionsforen, Chatrooms, Webcams und Blogs. Sie reichte bei der ESTV einen Fragebogen zur Abklärung der MWST-Pflicht ein und gab darin für die ersten zwölf Monate einen Umsatz mit Usern mit Wohnsitz im Inland von knapp CHF 4 Mio. an. Als die ESTV die Gesellschaft als steuerpflichtige Person ins MWST-Register eintragen wollte, bestritt diese, subjektiv steuerpflichtig zu sein.

²³ Merkblatt A 1995 der ESTV vom Juli 2000.

²⁴ BVGer A-3734/2011.

Die subjektive Steuerpflicht greift grundsätzlich, wenn jemand mit Gewinnabsicht in der Schweiz unternehmerisch tätig wird.²⁵ Ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, welches im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringt, ist jedoch von der MWST befreit (Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG). Eine Ausnahme davon bilden Unternehmen, die im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbringen; diese werden steuerpflichtig.²⁶

Das Bundesgericht (BGer)²⁷ untersuchte zuerst, ob eine der Bezugsteuer unterliegende Leistung i.S.v. Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTG, welcher auch Dienstleistungen im Bereich der Ehe-, Familien- und Lebensberatung nennt, vorlag. Da solche Dienstleistungen gemäss Gesetzestext jedoch typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen und vorliegend die Leistungen ausschliesslich über das Internet erbracht werden und keine physischen Treffen mit den Kunden stattfinden, wurde die Anwendung dieser Bestimmung abgelehnt. Mangels einer besonderen Norm lag damit eine dem Empfängerortsprinzip²⁸ und damit der Bezugsteuer unterliegende Dienstleistung²⁹ vor.

Danach ging das BGer auf die Frage ein, ob die X Inc. im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen erbringt, was – wie erwähnt – gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG die Befreiung von der MWST ausschliesst.

Was als Telekommunikations- und elektronische Dienstleistung gilt, wird in Art. 10 Mehrwertsteuerverordnung beispielhaft aufgezählt und in der MWST-Branchen-Info 13 erläutert. Das Betreiben von Dating-Seiten wird darin nicht ausdrücklich erwähnt. Das BGer zog deshalb einen Vergleich mit dem EU-Recht und stellte fest, dass es zulässig sei, unter den Begriff «elektronische Dienstleistungen» Leistungen, die über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz erbracht werden, zu subsumieren.

Da die X Inc. somit unter die Ausnahme von der Befreiung gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b 2. Halbsatz MWSTG fällt, ist sie in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig und ins MWST-Register einzutragen.

Dieser Entscheid zeigt, dass im Falle von Internetdienstleistungen durch Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben, die Schweizer MWST-Pflicht auch dann abgeklärt werden sollte, wenn lediglich Dienstleistungen erbracht werden, welche unter das Empfängerortsprinzip von Art. 8 Abs. 1 MWSTG fallen. Neben der erwähnten Dating-Website dürften auch online-Börsen (z. B. Ticketbörsen), online-Versandhandel oder online-Versteigerungsplattformen betroffen sein.

D

Diverses

- Ab dem 1. Januar 2014 können nur noch die neuen UID-Nummern verwendet werden. Die alten sechsstelligen Nummern sind nicht mehr gültig.
- Der Sondersatz für Beherbergungsleistungen von 3.8 %, welcher bis Ende 2013 befristet war, wurde bis zum 31. Dezember 2017 verlängert.
- Ab 1. Januar 2014 gelten alle Formen von Anlagegold als von der MWST befreit. Neu fallen somit nicht nur Goldbarren, sondern auch gestanzte Goldplättchen, wie etwa «Goldvreneli», in den befreiten Bereich.

²⁵ Vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG.

²⁶ Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG.

²⁷ BGE 2C_1100/2012.

²⁸ Vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG.

²⁹ Vgl. Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG.



VII Internationale Steuern

Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin

Isabelle Stebler, Advokatin

Thomas Würsten, MLaw

A

Neue und revidierte Doppelbesteuerungs- abkommen

Staat	Neuerungen / Bemerkungen
Bulgarien 18. Oktober 2013, Inkrafttreten des total revidierten Abkommens Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividenden- und Zinszahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften bei einer Beteiligungsquote ab 10 % sowie bei Bezahlung an Vorsorgeeinrichtungen.
Irland 14. November 2013, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften bei einer Beteiligungsquote ab 10 % sowie bei Bezahlung an Vorsorgeeinrichtungen.
Portugal 21. Oktober 2013, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 25 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10 %.
Slowenien 14. Oktober 2013, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften ab einer Beteiligungsquote von 25 %.
Tschechische Republik 11. Oktober 2013, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen Gesellschaften ab einer Beteiligungsquote von 10 % sowie bei Bezahlung an Vorsorgeeinrichtungen.



Staat	Neuerungen/ Bemerkungen
Turkmenistan 11. Dezember 2013, Inkrafttreten des Abkommens Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none"> - Neues DBA - Amtshilfeklausel nach OECD Standard - Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 25%) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5%. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10%.

Zusätzlich sind mit folgenden Ländern Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterzeichnet worden: **Australien, China** und **Ungarn**. Mit **Argentinien** wurde ein neues DBA paraphiert.

Steuerinformationsabkommen (SIA) sind mit **Isle of Man, Guernsey** und **Jersey** unterzeichnet worden. Im Unterschied zu den DBA beschränken sich die SIA grundsätzlich auf die Regelung des Informationsaustauschs auf Anfrage. Bevor diese Abkommen in Kraft treten können, müssen sie vom Parlament genehmigt und vom Bundesrat ratifiziert werden.

Weiter sind per 1. Januar 2013 die Quellensteuerabkommen mit **Grossbritannien** und **Österreich** in Kraft getreten. Die konkrete Umsetzung dieser Abkommen wird durch das Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung geregelt, welches der Bundesrat am 20. Dezember 2012 in Kraft gesetzt hat. Bankkunden aus Grossbritannien und Österreich hatten bis Mitte des letzten Jahres Zeit zu entscheiden, ob ihnen die Quellensteuer abgezogen werden soll oder ob sie ihre Kontodaten offenlegen wollen.

B

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

Im Februar 2013 veröffentlichte die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) einen Bericht über das Problem der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung von multinational tätigen Unternehmen (BEPS).³⁰ Der in der Folge ausgearbeitete Aktionsplan der OECD³¹ enthält einen Katalog von 15 Massnahmen und wurde bereits im Juli 2013 von den G20-Staaten genehmigt. Gemäss diesem Plan sollen die be-

schlossenen Massnahmen bis Ende 2015 umgesetzt werden.

Das Paket beinhaltet beispielsweise folgende Massnahmen:

- **Verhinderung konzerninterner Verlagerung von Immaterialgüterrechten.** Diese Rechte sollen einheitlich definiert und Verrechnungspreise für deren Transfer und Nutzung festgelegt werden.
- Identifizierung und Regelung steuerlicher **Herausforderungen der digitalen Geschäftswelt.** Dies betrifft unter anderem die Problematik derjenigen Unternehmen, welche trotz bedeutender digitaler Präsenz in einem Land aufgrund eines fehlenden Anknüpfungspunkts nicht besteuert werden.
- Verpflichtung von **multinational tätigen Unternehmen**, alle involvierten Behörden **über die weltweite Verteilung ihrer Gewinne und die von ihnen bezahlten Steuern zu informieren.**
- **Stärkung** von Vorschriften der **Hinzurechnungsbesteuerung** (sog. CFC rules).
- Überarbeitung des Betriebsstättenbegriffs, **um der künstlichen Umgehung von Betriebsstätten**, z.B. durch Kommissio-närsstrukturen, **entgegenzuwirken.**
- **Einschränkung** der Verschiebung von Steuersubstrat mittels **Zinszahlungen** und **sonstigen Finanztransaktionen** durch Überarbeitung der Verrechnungspreisgrundsätze für die Preisgestaltung bei Konzernfinanzierungen.

Die BEPS-Massnahmen richten sich gegen eine Steuerplanung, welche zwar **legal** ist, jedoch von der OECD als zu aggressiv beurteilt wird. Aggressive Steuerplanung liegt aus Sicht der OECD dann vor, wenn ein multinational tätiges Unternehmen seine Gewinne in ein Land verschiebt, welches diesen im Ausland erwirtschafteten Gewinn nicht oder

³⁰ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, abrufbar unter http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oeecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1.

³¹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

nur tief besteuert, **ohne dass das Unternehmen in diesem Land über eine entsprechende wirtschaftliche Substanz verfügt**. Um dieses Vorgehen künftig zu verhindern, will die OECD international einheitliche Standards für die Unternehmensbesteuerung schaffen und fordert eine Anpassung der DBA und Verrechnungspreisgrundsätze. Damit die beschlossenen Massnahmen umgesetzt werden können, ist mehr Transparenz multinational tätiger Unternehmen gegenüber den involvierten Steuerbehörden nötig. Deshalb sollen solche Unternehmen ihre Steuerplanung in Zukunft detaillierter offenlegen müssen.

Werden die entsprechenden Massnahmen umgesetzt, wird die Schweiz auf nationaler Ebene wesentliche Anpassungen ihrer Steuergesetze vornehmen müssen. Gewisse im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III geplante Änderungen (vgl. II.A.) tragen diesen internationalen Entwicklungen bereits Rechnung. Die Schweiz ist durch die BEPS-Massnahmen besonders betroffen, da sie über relativ viele mobile Gesellschaften mit hohen Erträgen und verhältnismässig wenig Substanz verfügt.

Um steuerlich attraktiv zu bleiben, erwägt die Schweiz daher international akzeptierte Spezialregelungen, welche mobile Erträge privilegiert besteuern. Da als Folge der BEPS-Massnahmen gewisse Konzerne bereits damit begonnen haben, ihre mobilen Bereiche sowie die entsprechenden Mitarbeiter – inklusive zugehöriger Wertschöpfung – an einem zentralen Standort zusammenzuführen bzw. Entsprechendes planen, ist es für die Schweiz wichtig, einer dieser Standorte zu sein und ihre steuerliche Attraktivität rechtzeitig publik zu machen.

c

Revision im Bereich des Geldwäschereigesetzes

Im Bereich der Geldwäscherei sind momentan zwei Revisionsbestrebungen aktuell, welche beide (auch) internationale Komponenten beinhalten.

Gegenstand des ersten Revisionsblocks bildet die Erweiterung der im Geldwäschereigesetz (GWG) verankerten Sorgfaltspflichten auf den Steuerbereich, um künftig die Annahme nicht versteuerter Vermögenswerte durch Banken und andere Finanzintermediäre zu verhindern. Aufgrund der deutlichen Kritik an der Vernehmlassungsvorlage wurde die Revision bis auf Weiteres sistiert, um die Ent-

wicklung zur Einführung des automatischen Informationsaustauschs (AIA) auf internationaler Ebene abzuwarten. Die Revision wird erst dann wieder aufgenommen, wenn die Schweiz erste AIA-Abkommen abgeschlossen hat. Die in der Revisionsvorlage vorgesehenen erweiterten Sorgfaltspflichten sollen sodann nur für jene Staaten gelten, mit welchen keine AIA-Abkommen unterzeichnet werden.

Im Rahmen des zweiten Revisionsblocks sollen die aktuellen Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) in der Schweiz umgesetzt werden. Der Bundesrat hat am 13. Dezember 2013 zuhanden des Parlaments eine entsprechende Botschaft verabschiedet. Die Umsetzung der GAFI-Empfehlungen soll eine wirksame Bekämpfung von Geldwäscherei-Aktivitäten in der Schweiz ermöglichen und den jüngsten Entwicklungen der internationalen Finanzkriminalität Rechnung tragen. Der Bundesrat schlägt folgende Massnahmen vor:

- Verbesserung der Transparenz bei juristischen Personen, insbesondere mit Bezug auf Inhaberaktien. Damit erfüllt die Schweiz gleichzeitig auch die Anforderungen des Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke.
- Konkretisierung der Pflichten der Finanzintermediäre bei der Feststellung der wirtschaftlich Berechtigten an juristischen Personen.
- Ausdehnung des bisherigen Begriffs der politisch exponierten Person (PEP) auf inländische PEP und PEP von zwischenstaatlichen Organisationen sowie Verankerung entsprechender risikobasierter Sorgfaltspflichten im GWG.
- Erweiterung der Geldwäschereivortaten auf schwere Steuerdelikte. Bislang qualifizierten nur Verbrechen als Vortaten zur Geldwäscherei, weshalb nur der Abgabebetrag nach Art. 14 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStR) erfasst war. Der Anwendungsbereich des Abgabebetrugs soll neu auf alle vom Bund erhobenen indirekten Steuern erweitert werden. Daneben soll in Bezug auf die direkten Steuern das sog. qualifizierte Steuervergehen als neue Vortat im schweizerischen Strafgesetzbuch eingeführt werden. Als qualifiziertes Steuervergehen gilt ein Steuerbetrug, sofern die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als CHF 200 000 betragen.
- Abwicklungen künftiger Barzahlungen bei Grundstück- und gewissen Fahrnisgeschäften ab einem Betrag von mehr als CHF 100 000 nur noch über einen Finanzintermediär, der den Bestimmungen des GWG untersteht.

- Erhöhung der Wirksamkeit des Verdachtsmeldesystems, indem die Meldestelle für Geldwäscherei künftig bei anderen Schweizer Behörden Informationen einholen kann.

D

FATCA

Wie allgemein bekannt ist, wurde am 18. März 2010 durch die USA der sog. «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA) in Kraft gesetzt. Damit wollte der US-Gesetzgeber erreichen, dass weltweit sämtliche Einkünfte von in den USA steuerpflichtigen Personen durch die USA besteuert werden können.

Am 14. Februar 2013 haben die Schweiz und die USA betreffend FATCA ein bilaterales Abkommen auf Grundlage des Modells 2 unterzeichnet, welches für schweizerische Finanzinstitute verschiedene Vereinfachungen bei der Umsetzung der FATCA-Bestimmungen vorsieht:

- Sozialversicherungen, private Vorsorgeeinrichtungen sowie Schadens- und Sachversicherungen sind vom FATCA-Anwendungsbereich ausgenommen;
- gewisse kollektive Kapitalanlagen sowie Finanzinstitute mit vorwiegend lokaler Kundschaft gelten unter bestimmten Voraussetzungen als FATCA-konform;
- der administrative Aufwand betreffend die Sorgfaltspflichten für die Identifikation von US-Kunden wurde für schweizerische Finanzinstitute vereinfacht.

Im Übrigen wurde sichergestellt, dass Informationen über US-Kunden nur entweder mit Zustimmung des betreffenden Kontoinhabers oder auf dem Amtshilfeweg an die US-Steuerbehörden gemeldet werden dürfen bzw. müssen. Das Parlament hat am 27. September 2013 das FATCA-Abkommen genehmigt und das Umsetzungsgesetz verabschiedet. Mit Notenaustausch vom 30. September 2013 haben die Schweiz und die USA die Umsetzung von FATCA um sechs Monate verschoben, d. h. schweizerische Finanzinstitute müssen FATCA voraussichtlich ab dem 1. Juli 2014 umsetzen.

Im Dezember 2013 wurde die definitive Version des von den FFIs (Foreign Financial Institutions) mit dem Internal Revenue Service (IRS) zu unterzeichnenden Vertrags veröffentlicht.³³

³³ Rev. Proc. 2014-13.

³⁴ EuGH – Urteil vom 28. Februar 2013 – Rs. C-425/11 (*Ettwein*).

³⁵ Vgl. Art. 15 Abs. 1 Anhang I FZA.

³⁶ Vgl. Art. 15 Abs. 2 Anhang I i.V.m. Art. 9 Abs. 2 FZA.

E

Entscheidung

1 Deutsche Steuervorteile stehen unter Umständen auch Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz und Tätigkeit in Deutschland zu

Die Ehegatten Ettwein besitzen beide die deutsche Staatsbürgerschaft und sind selbstständig erwerbstätig. Am 1. August 2007 haben sie ihren Wohnsitz von Lindau (Deutschland) in die Schweiz verlegt, sie übten ihre Erwerbstätigkeit jedoch weiterhin in Deutschland aus und erzielten dort nahezu ihre gesamten Einkünfte.

In ihrer deutschen Steuerveranlagung für das Jahr 2008 wählten die Ehegatten Ettwein, wie in den Jahren zuvor, die Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splitting-Verfahrens, wobei sie darauf hinwiesen, dass sie in der Schweiz kein steuerbares Einkommen erzielt hätten. Das Finanzamt Konstanz verweigerte die Anwendung des Splitting-Verfahrens mit der Begründung, dass sich der Wohnsitz der Ehegatten nicht in einem EU/EWR-Staat befinde. Es veranlagte die Ehegatten in der Folge einzeln.

Das angerufene Finanzgericht Baden-Württemberg legte die Sache dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Vorabentscheidung vor.

Der EuGH stellte im Urteil vom 28. Februar 2013³⁴ zunächst fest, dass die Situation der Ehegatten Ettwein unter Art. 13 Abs. 1 Anhang I des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU (FZA) fällt, da die Ehegatten Staatsangehörige einer Vertragspartei (Deutschland) sind, ihren Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei (Schweiz) haben und im Hoheitsgebiet der einen Vertragspartei (Deutschland) eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben.

Da die Ehegatten Ettwein «selbstständige Grenzgänger» im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Anhang I FZA sind, kommt der im FZA verankerte Grundsatz der Gleichbehandlung auf sie zur Anwendung.³⁵ Dieser umfasst auch steuerliche Begünstigungen.³⁶ Dies bedeutet, dass einem selbstständigen Grenzgänger im Aufnahmeland dieselben steuerlichen Begünstigungen zustehen müssen wie den Selbstständigen,

die im Aufnahmeland sowohl arbeiten als auch wohnen. Eine steuerlich unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen ist lediglich zulässig, wenn sich diese in einer nicht vergleichbaren Situation befinden.³⁷

Gemäss bestehender Rechtsprechung des EuGH befindet sich ein gebietsfremder Steuerpflichtiger, der seine gesamten oder nahezu gesamten Einkünfte am Ort seiner Tätigkeit erzielt, hinsichtlich der Einkommenssteuer objektiv in der gleichen Situation wie ein in diesem Staat Ansässiger, welcher dort dieselbe Tätigkeit ausübt.³⁸

Da die Ehegatten Ettwein nahezu ihre gesamten Einkünfte in Deutschland erzielen und dort vollumfänglich der Einkommenssteuer unterliegen, darf Deutschland ihnen die steuerliche Begünstigung des Splitting-Verfahrens nicht verweigern, nur weil sich ihr Wohnsitz in einem anderen Vertragsstaat befindet. Der EuGH bejahte damit einen Verstoß gegen das FZA. Es wäre erfreulich, wenn dadurch EU-Staaten ermutigt würden, die steuerliche Gleichbehandlung in Sachverhalten, welche (auch) die Schweiz betreffen, gestützt auf das FZA grosszügig zu handhaben.

2 Amtshilfeersuchen aus den USA: Gruppenanfrage, Steuerbetrug, Beschwerdelegitimation etc.

a) Ausgangslage

Im Entscheid vom 5. Juli 2013³⁹ hatte sich das Bundesgericht (BGer) mit einem internationalen Amtshilfeersuchen aus den USA zu befassen. Der IRS hatte am 26. September 2011 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein Amtshilfegesuch gestellt, welches jedoch abgelehnt wurde, weil die vorgebrachten Kriterien lediglich für eine Steuerhinterziehung ausreichten. Für solche Delikte leistet die Schweiz gemäss (heute noch) anwendbarem DBA mit den USA keine Amtshilfe. Der IRS stellte daraufhin am 3. Juli 2012 ein **neues** Amtshilfegesuch und ersuchte um Informationen betreffend bestimmte in den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften hielten, die wiederum bei der Credit Suisse (CS) Konten oder Depots hielten. Konkret handelte es sich um

Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsberechtigung über Bankkonten bei der CS hatten oder wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen Konten berechtigt waren. Dagegen erhoben der an der Y. Ltd. berechtigte A. X. sowie die Y. Ltd. selbst Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) wies die Beschwerden ab, was zum Weiterzug an das BGer führte.

b) Beschwerdelegitimation

In ständiger Rechtsprechung des BGer zur Beschwerdelegitimation i. S. v. Art. 89 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG) wird jeweils die Legitimation des Kontoinhabers, nicht aber des (bloss) wirtschaftlich Berechtigten anerkannt. Vorliegend bezieht sich das Amtshilfegesuch jedoch ausdrücklich auf Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen, die an möglicherweise nicht deklarierten Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt sind, unabhängig davon, unter welchem Titel sie eine Berechtigung über die Vermögenswerte haben. Daher ist hier einerseits die Y. Ltd. als Inhaberin des in Frage stehenden Bankkontos und andererseits der an der Y. Ltd. wirtschaftlich Berechtigte A. X. beschwerdelegitimiert.

c) Keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde

Die Beschwerde an das BGer hat gemäss Art. 103 Abs. 1 BGG regelmässig keine aufschiebende Wirkung. Dieser Grundsatz gilt auch für Beschwerden gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Die in Art. 103 Abs. 2 lit. c BGG vorgesehene Ausnahme für Verfahren auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen findet nach Ansicht des BGer auf Amtshilfeverfahren keine Anwendung.

d) Keine Möglichkeit zur nachträglichen Ergänzung der Beschwerde

Das BGer räumt den Parteien auf Antrag eine angemessene Frist zur Ergänzung der Beschwerdebeurteilung ein, wenn es sich um eine zulässige Beschwerde auf dem Gebiet der internationalen

³⁷ Vgl. Art. 21 Abs. 2 FZA.

³⁸ EuGH – Urteil vom 14. Februar 1995 – Rs. C-270/93 (*Schmacker*), Rz. 37 f.; EuGH – Urteil vom 27. Juni 1996 – Rs. C-107/94 (*Asscher*), Rz. 42 f.

³⁹ BGE 139 II 404.

Rechtshilfe in Strafsachen handelt und der aussergewöhnliche Umfang oder die besondere Schwierigkeit der Beschwerdesache eine Ergänzung erforderlich macht.⁴⁰ Das BGer verneint die Anwendbarkeit von Art. 43 BGG im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten, weshalb eine nachträgliche Ergänzung der Beschwerdeschrift als unzulässig erachtet wurde.

e) Keine Anwendbarkeit strafprozessualer Garantien

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die strafrechtlichen Garantien von Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten weder im Rechtshilfeverfahren noch bei der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten anwendbar. Dies insbesondere, weil die durchgeführte Prüfung im ersuchten Staat keine Untersuchung von Schuld oder Unschuld der betroffenen Person, sondern nur eine Überprüfung formeller Voraussetzungen der Amtshilfe beinhaltet. Personen, die in den USA aufgrund der übermittelten Informationen oder Daten angeklagt werden, können sich im Strafverfahren nach Massgabe des US-Rechts verteidigen.

f) Voraussetzungen für Gruppenanfragen

Das BGer vertritt die Ansicht, dass Gruppenanfragen nach Art. 26 des DBA zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den USA vom 2. Oktober 1996 (DBA CH/USA 96) grundsätzlich zulässig seien. **Fehlen die Namen der steuerpflichtigen Personen, sind die übrigen Umstände des Sachverhalts so detailliert zu beschreiben, dass sich daraus ein Verdacht auf Betrugs- oder ähnliche Delikte begründen lässt und die Identifikation der gesuchten Personen möglich ist.** Das Amtshilfeersuchen muss dem Verhältnismässigkeitsprinzip entsprechen und zudem **praktikabel sein**, d.h. sowohl der Informationsinhaber als auch der betroffene Steuerpflichtige muss für den ersuchten Staat – und in einem zweiten Schritt wohl auch für den Informationsinhaber – mit zumutbarem Aufwand identifiziert werden können. Ansonsten liegt eine unzulässige Beweisausforschung vor.

g) Keine res iudicata

In ständiger Rechtsprechung wird die Erneuerung von Rechtshilfeersuchen, die durch Gerichtsurteil abgelehnt wurden, zugelassen, sofern zu den im Urteil behandelten Tatsachen weitere Umstände von gewisser Bedeutung hinzutreten. Gemäss BGer gilt diese Rechtsprechung auch für die internationale Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Der IRS war somit nach Ablehnung des ersten Gesuchs frei, ein neues, nachgebessertes Gesuch einzureichen, welches die Voraussetzungen des Amtshilfeverfahrens erfüllt.

h) Steuerbetrug

Im Sachverhalt des Amtshilfeersuchens des IRS wurden folgende Sachverhaltselemente genannt, die auf einen Betrugsverdacht i. S. v. Art. 26 DBA CH/USA 96 hindeuten:⁴¹

- das Konto wird von einer Domizilgesellschaft gehalten, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist;
- im Depot werden US-Wertschriften gehalten;
- zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 lagen im Depot mehr als USD 50 000;
- bei der CS besteht keine Aufzeichnung über die rechtzeitige Einreichung eines richtigen Formulars 1099, das den US-wirtschaftlich Berechtigten am Depot nennt und auf welchem dem IRS alle Zahlungen an den US-wirtschaftlich Berechtigten gemeldet werden;
- es besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) oder für das Depot wurden kein Formular W-8 und kein Formular W-9 ausgefüllt;
- es gibt Hinweise («evidence»), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot in Verletzung der «corporate governance» ausübte, indem er z.B. der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person («authorized officer»), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog.

⁴⁰ Vgl. Art. 43 BGG.

⁴¹ Gemäss BGE 139 II 451 ist die um Amtshilfe ersuchte Behörde in der Schweiz nur verpflichtet zu überprüfen, ob bei Vorliegen der im Gesuch genannten Kriterien ein Steuerbetrug im Sinne des DBA CH/USA 96 bzw. der Ziff. 10 des Protokolls vom 2. Oktober 1996 gegeben wäre. Es genügt somit, wenn die im Gesuch dargelegten Fakten auf eine Person zutreffen. Demgegenüber kann es nicht Aufgabe des ersuchten Staats sein, über Schuld und Unschuld der betroffenen Steuerpflichtigen zu urteilen.

Der im Amtshilfegesuch umschriebene Sachverhalt erfüllt gemäss BGer den Tatbestand des Abgabebeitrugs i. S. v. Art. 14 Abs. 2 VStR. Dieser verlangt, dass der Täter durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird. Das BGer wertet den beschriebenen Sachverhalt so, dass der Steuerpflichtige durch besondere Machenschaften darauf abzielt, nicht nur die geschuldete Einkommenssteuer der an der Gesellschaft wirtschaftlich berechtigten Person zu hinterziehen, sondern auch den vom IRS zur Absicherung dieser Einkommenssteuerpflicht eingerichteten Kontrollmechanismus zu umgehen. Diese Vorkehrungen waren für die Steuerbehörde nur schwer durchschaubar, weshalb von arglistigem Verhalten des Steuerpflichtigen gesprochen werden muss.

Der geltend gemachte Tatbestand erfüllt weiter die Anforderungen des Steuerbetrugs i. S. v. Art. 186 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer. Der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs ist erfüllt, wenn der Steuerpflichtige im Steuerveranlagungsverfahren zur Erlangung eines fiskalischen Vorteils gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden gebraucht. Das BGer qualifiziert ein W-8BEN Formular als inhaltlich unwahre Urkunde, wenn im konkreten Fall, entgegen der Angabe im Formular, nicht die Gesellschaft, sondern der Anteilsinhaber an deren Vermögenswerten und Erträgen steuerlich nutzungsberechtigt ist.

i) Betroffene Drittpersonen/
Schwärzung von Daten

Das BGer hält fest, dass auf Rechtsmittel, die stellvertretend für einen Dritten bzw. in dessen Interesse erhoben werden, nicht einzutreten sei. Dies gelte sowohl für den Antrag auf Schwärzung von Daten betroffener Drittpersonen als auch für den Antrag, die von der Amtshilfe betroffenen Personen seien vor Ergehen der Schlussverfügung zu informieren, damit sie die Herausgabe ihrer Personendaten selbständig verhindern können.

j) Fazit: Abweisung

Das BGer gelangt vorliegend zum Schluss, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann.

k) Diverse Urteile zu Amtshilfeersuchen aus den USA

Zurzeit finden sich diverse Entscheide zu Amtshilfeersuchen seitens US-Behörden. Im Entscheid vom 27. August 2013⁴² wies das BGer die Beschwerde der Steuerpflichtigen ab und taxierte das Amtshilfeersuchen des IRS als zulässig. Gemäss BGer genügte das Amtshilfegesuch den Anforderungen der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten, indem die Beschreibung der Kriterien zur Begründung eines Verdachts auf Steuerbetrug oder ähnliche Delikte genügend detailliert ausfiel. Demgegenüber verweigerte das BVGer im Entscheid vom 6. Januar 2014⁴³ die Herausgabe von Bankkundendaten an den IRS. Das BVGer vertrat die Ansicht, dass die im Amtshilfeersuchen beschriebenen Kriterien den detaillierten Anforderungen an ein Gruppenersuchen nicht genügen und **qualifizierte das Ersuchen als verbotene «Fishing Expedition»**.

⁴² BGE 139 II 451.

⁴³ BVGer A-5390/2013.



Kontaktpersonen

Nadia Tarolli Schmidt

Advokatin und dipl. Steuerexperte
Tel. 058 211 33 54, ntarolli@vischer.com

Christoph Niederer

Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte
Tel. 058 211 34 37, cniederer@vischer.com

Weitere Mitglieder des Steuerteams

Erwin R. Griesshammer

Rechtsanwalt
Tel. 058 211 34 43, egriesshammer@vischer.com

Eric Flückiger

Advokat
Tel. 058 211 39 05, eflueckiger@vischer.com

Beatrice Klaesi

Rechtsanwältin
Tel. 058 211 36 31, bklaesi@vischer.com

Melanie Knüsel

Rechtsanwältin
Tel. 058 211 32 06, mknuesel@vischer.com

Isabelle Stebler

Advokatin
Tel. 058 211 39 71, istebler@vischer.com

Martin Dubach

Rechtsanwalt
Tel. 058 211 34 00, mdubach@vischer.com

Meral Korkmaz

Treuhänderin mit eidg. Fachausweis
Tel. 058 211 39 48, mkorkmaz@vischer.com

Katharina Salzer-Zimmerli

Sachbearbeiterin Steuern
Tel. 058 211 32 01, ksalzer@vischer.com

Thomas Würsten

MLaw
Tel. 058 211 34 48, twuersten@vischer.com

VISCHER ist ein unabhängiges Schweizer Anwaltsbüro mit rund 80 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

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

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

www.vischer.com