

VISCHER



Steuer Update 2015

● Inhalt

●		
I	Einleitung	2
●		
II	Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer	3
A	Unternehmenssteuerreform III	3
B	Änderung der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung	5
C	Entscheide	6
●		
III	Natürliche Personen	9
A	Praxisverschärfung bei Rückerstattung der Verrechnungssteuer – neues Kreisschreiben Nr. 40	9
B	Kreisschreiben Nr. 41 zur Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge	10
C	Botschaft des Bundesrates zur Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens	10
D	Revision der Bestimmungen über die Abzüge von Berufskosten bei Expatriates	11
E	Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten	11
F	Abschaffung der Besteuerung von Lottogewinnen	11
G	Entscheide	12
●		
IV	Grundsteuern	14
A	Entscheide	14

●		
V	Mehrwertsteuer	16
A	Ausgeweitete Mehrwertsteuerpflicht ausländischer Unternehmen	16
B	Anpassung der Pauschal- und Saldosteuersätze	17
C	Entscheide	17
D	Diverses	18
●		
VI	Internationale Steuern	19
A	Neue und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen	19
B	Amtshilfe und automatischer Informationsaustausch	20
C	Base Erosion and Profit Shifting	21
D	Revision im Bereich des Geldwäschereigesetzes	23
E	Geschäftsfahrzeuge von Grenzgängern	23
F	Erbschaftssteuerabkommen mit Frankreich	24
G	Voluntary Disclosure Italien	24
H	Entscheide	25
●		
	Kontaktpersonen	28



I Einleitung

Die Kanzlei VISCHER verfügt über ein kompetentes Steuerteam mit zehn 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 sechsten 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 2015 von Bedeutung sein werden.



II Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte
Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin

A

Unternehmenssteuerreform III

1 Stand der Unternehmenssteuerreform III (UStR III)

Der Bundesrat hat im September 2014 die Vernehmlassung zur UStR III eröffnet. Ziel der UStR III ist, der Kritik seitens der EU sowie der OECD Rechnung zu tragen, gleichzeitig aber die Attraktivität des Schweizer Steuerstandortes beizubehalten.

Zur Vernehmlassung wurde ein umfangreicher Bericht publiziert, welcher unter <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36631.pdf> eingesehen werden kann.

Die Vernehmlassungsvorlage enthält folgende steuerpolitische Massnahmen:

- **Abschaffung kantonaler Steuerstati.** Die Steuerstati Holdinggesellschaft, Domizil- und gemischte Gesellschaft sollen abgeschafft werden. Ebenfalls sollen die Praxisregelungen zu Prinzipalgesellschaften sowie zur Swiss Finance Branch angepasst bzw. aufgehoben werden (da es sich bei diesen um blosse Praxisregelungen handelt, ist keine Gesetzesänderung nötig, und die Aufhebung bzw. Änderung bildet keinen Bestandteil der UStR III).
- **Schaffung einer Lizenzbox für Erträge aus Immaterialgüterrechten.** Es ist vorgesehen, dass Erträge aus Immaterialgüterrechten in eine Lizenzbox fliessen und getrennt vom übrigen Unternehmensgewinn sowie reduziert besteuert werden. Möglich soll auch eine Spartenrechnung sein. Die Entlastung dafür soll auf der Stufe der Bemessungsgrundlage ansetzen. Es dürfen allerdings höchstens 80% des Boxenerfolgs

von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden.

Privilegiert werden nur Erträge aus registrierten Patenten.

Die Lizenzbox soll auf kantonaler Ebene – nicht jedoch auf Bundesebene – obligatorisch eingeführt werden. Mit der Beschränkung auf die Kantonsebene wird sichergestellt, dass die Steuerbelastung auf den Stufen Bund, Kanton und Gemeinde kumuliert mindestens ca. 10% beträgt, was aus internationaler Sicht einer angemessenen Steuerbelastung entspricht.

- **Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer.** Die zinsbereinigte Gewinnsteuer erweitert den Abzug von Finanzierungskosten über den bestehenden Abzug für Zinsen auf Fremdkapital hinaus, indem zusätzlich kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen werden.

Es stehen zwei Modelle zur Diskussion. Beim Grundmodell gilt – unter Berücksichtigung spezifischer Abzüge – das gesamte Eigenkapital als schuldzinsabzugsberechtigtes Eigenkapital. Das andere Modell beschränkt den Schuldzinsabzug auf überdurchschnittlich hohes Eigenkapital, somit auf den Teil des Eigenkapitals, welcher die durchschnittliche Eigenfinanzierung (sog. Kerneigenkapital) überschreitet. Dieser überschüssende Teil wird «Sicherheitseigenkapital» genannt.

- **Freiwillige Abschaffung der Kapitalsteuer auf kantonaler und kommunaler Ebene.** Die Kantone sollen die Möglichkeit erhalten, die Kapitalsteuern gänzlich abzuschaffen. Alternativ – um an die Kapitalsteuerlast der bisherigen Steuerstati anknüpfen zu können – sollen sie den Kapitalsteuersatz auf Eigenkapital, das im Zusammenhang mit Beteiligungen, Immaterialgüterrechten und Darlehen an Konzerngesellschaften steht, reduzieren können.

- **Regelung der Aufdeckung stiller Reserven bei Wechsel des Steuerstatus sowie bei Zu- und Wegzug.** Stille Reserven sollen beim Zuzug in die Schweiz steuerneutral offengelegt und in den Folgejahren gewinnsteuerwirksam abgeschrieben werden können. Beim Wegzug einer juristischen Person ins Ausland wird über die stillen Reserven abgerechnet.
Die gleichen Grundsätze sollen beim Ein- oder Austritt in/aus eine(r) privilegierte(n) Besteuerung, bei Beginn und Ende einer subjektiven Steuerbefreiung und bei der Umwandlung einer Anstalt in eine juristische Person und umgekehrt zur Anwendung gelangen.
- **Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital.** Die Emissionsabgabe soll nun auch im Rahmen von Gründungen und bei Erhöhung von Eigenkapital abgeschafft werden.
Diese Massnahme erhöht die Attraktivität der Beteiligungsfinanzierung in der Schweiz, vor allem für inländische Unternehmen mit grossen Investitionsvorhaben sowie zuziehende Gesellschaften mit sehr hohem Kapital.
- **Anpassungen bei der Verlustverrechnung.** Die siebenjährige Verlustverrechnungsbegrenzung soll aufgehoben werden, Verluste sollen folglich zeitlich unbegrenzt mit Gewinnen verrechnet werden können. Damit wird dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstärkt Rechnung getragen. Gleichzeitig soll jedoch ein Unternehmen, das Verluste zur Verrechnung bringen will, jährlich jeweils 20 % des erzielten Reingewinns versteuern müssen.
- **Anpassungen beim Beteiligungsabzug.** Es soll vom System der indirekten zum System der direkten Freistellung von Beteiligungserträgen übergegangen werden. Weiter soll auch Streubesitz zum Beteiligungsabzug qualifizieren.
Bei der direkten Freistellung sind Beteiligungserträge und Kapitalgewinne aus Beteiligungen nicht mehr Teil der Bemessungsgrundlage. Die anteiligen Finanzierungs- und Verwaltungsaufwendungen bleiben als Konsequenz unberücksichtigt. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen werden sich nicht mehr auf die Höhe des steuerbaren Gewinns auswirken. Auch Verluste aus Beteiligungen sind im neuen System steuerlich nicht mehr wirksam.
- **Einführung der Kapitalgewinnsteuer auf Wertschriften im Privatvermögen natür-**

licher Personen. Neu sollen auch Kapitalgewinne auf Wertschriften natürlicher Personen, welche im Privatvermögen gehalten werden, der Einkommenssteuer unterliegen. Es wird dabei unterschieden zwischen Kapitalgewinnen aus Beteiligungsrechten und Kapitalgewinnen aus übrigen Wertschriften. Erstere sollen zu 70 %, Letztere zu 100 % der Einkommenssteuer unterworfen werden. Spiegelbildlich sollen Kapitalverluste aus Wertschriften vom Einkommen in Abzug gebracht werden können. Anders als in anderen Ländern ist kein generell reduzierter Steuersatz vorgesehen.

Mit Einführung dieser Massnahme werden vor allem die Tatbestände (in-)direkte Teilliquidation, Transponierung, Mantelhandel, Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung, Quasiwertschriftenhandel sowie der Rückkauf eigener Aktien über die 2. Handelslinie und die Veräusserungssperrfrist bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft obsolet.

- **Anpassungen zum Teilbesteuerungsverfahren für Dividenden an natürliche Personen.** Im geltenden Recht qualifizieren nur privat gehaltene Beteiligungen von mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital zur Privilegierung. Diese Mindestbeteiligungsquote soll wegfallen und das Teilbesteuerungsverfahren auf Genussscheine ausgeweitet werden. Weiter soll die Entlastung auf den Stufen Bund und Kanton auf 30 % begrenzt werden.

2 Auswirkungen von Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) auf die UStR III

Beobachtet man die Entwicklungen im Bereich BEPS (s. hinten, VI.C.), scheint wahrscheinlich, dass verschiedene in der UStR III vorgesehene Massnahmen nicht wie ursprünglich geplant umgesetzt werden können, sondern noch an die laufenden Entwicklungen von BEPS angepasst werden müssen:

a) Lizenzbox

Die UStR III-Vorlage sieht bei der Lizenzbox bereits erhöhte Substanzanforderungen vor. So muss eine Gesellschaft, die von der Box profitieren will, einen massgeblichen Beitrag zur Entwicklung oder Weiterentwicklung der dem Immaterialgüterrecht zugrunde liegenden Erfindung geleistet haben. Im Rahmen von BEPS werden die Anforderungen an

die Substanz jedoch zurzeit noch diskutiert, sodass nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Schweiz die Anforderungen der UStR III noch verschärfen muss. Ebenfalls noch nicht klar ist, ob die Berechnungsmethode zur Ermittlung des Boxertrages den Anforderungen von BEPS standhalten wird. Schliesslich wird auch der Lizenzbegriff diskutiert.

Weiter müssten im Rahmen der Massnahmen von BEPS Informationen eines Rulings, welches im Hinblick auf die Gewährung der Vorteile einer Lizenzbox abgeschlossen wurde, voraussichtlich spontan ausgetauscht werden.

Schliesslich ist es im Falle einer Tochtergesellschaft mit Sitz und Lizenzbox in der Schweiz, die von einer ausländischen Gesellschaft gehalten wird, möglich, dass sich die Vorteile der Lizenzbox, eine Besteuerung der entsprechenden Gewinne in Höhe von rund 10%, aufgrund verschärfter sogenannter CFC (Controlled Foreign Company)-Rules gar nicht auswirken, da die Lizenzgebühren im Sitzstaat der Muttergesellschaft besteuert werden.

b) Zinsbereinigte Gewinnsteuer

Auch bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer ist es im Falle der Tochtergesellschaft mit Sitz in der Schweiz, die von einer Gesellschaft im Ausland gehalten wird, möglich, dass die Tochter aufgrund ausländischer CFC-Rules nicht (gänzlich) von den Vorteilen der zinsbereinigten Gewinnsteuer profitieren kann, da der Gewinn der Schweizer Tochtergesellschaft im Ergebnis auf das ausländische Steuerniveau angehoben werden könnte.

Weiter kann BEPS die Höhe der geplanten kalkulatorischen Verzinsung auf das Sicherheitseigenkapital beeinflussen.

Sollte die zinsbereinigte Gewinnsteuer als «Regime» im Sinne von BEPS qualifiziert werden, müssten Informationen aus diesbezüglichen Rulings voraussichtlich ausgetauscht werden.

c) Übrige Massnahmen der UStR III

Die übrigen Massnahmen der UStR III stehen gemäss aktuellem Stand mit BEPS im Einklang. Allfälligen Änderungen im Rahmen des BEPS-Aktionsplanes – vor allem im Rahmen der im Jahr 2015 stattfindenden öffentlichen Diskussionen der einzelnen BEPS-Massnahmen (s. hinten, VI.C.) – wäre jedoch Rechnung zu tragen.

B

Änderung der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung

Hat ein Unternehmen mit Sitz in einem Staat, mit welchem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, eine Betriebsstätte in der Schweiz und vereinnahmt diese Betriebsstätte aus einem Drittstaat, mit welchem die Schweiz ebenfalls ein DBA abgeschlossen hat, Dividenden, Zinsen oder Lizenzerträge, kann es unter aktuellem Recht noch bestehender DBA zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn der Drittstaat eine nicht rückforderbare Quellensteuer (sog. Residualsteuer) auf diese Erträge erhebt.

Falls diese Erträge in der Schweiz nämlich der Betriebsstätte zugerechnet werden, werden sie in der Schweiz mit der Gewinnsteuer erfasst. Zusätzlich werden diese Erträge im Drittstaat mit der Residualsteuer belastet. Das Unternehmen kann die Residualsteuer aus dem Drittstaat nicht an die im Sitzstaat zu bezahlenden Steuern anrechnen, falls die Erträge der Betriebsstätte in der Schweiz zugewiesen und im Sitzstaat von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden (sog. Befreiungsmethode). Die Betriebsstätte in der Schweiz kann ihrerseits keine Steueranrechnung verlangen, weil sie gemäss DBA nicht als in der Schweiz ansässig gilt und folglich die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (PStAV) in der bisherigen Fassung keine Anrechnung zu ihren Gunsten vorsieht.

Die sich in diesen Konstellationen ergebende Doppelbesteuerung soll durch eine Änderung der PStAV vermieden werden. Der Entwurf der Änderung sieht vor, dass die Schweizer Betriebsstätte die pauschale Steueranrechnung beanspruchen kann, wenn 1) sie sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegt, 2) der Sitzstaat der Gesellschaft, welche die Betriebsstätte unterhält, keine Anrechnung der Residualsteuer gewährt und 3) zwischen allen drei Staaten DBA bestehen.

Dabei gelten die normalen Regeln der PStAV. Als Besonderheit sieht der Entwurf der geänderten Verordnung jedoch vor, dass, falls das DBA zwischen der Schweiz und dem Drittstaat und das DBA zwischen dem Dritt- und dem Sitzstaat für die nicht rückforderbaren Steuern verschiedene Sätze vor-

sehen, nur der niedrigere Betrag geltend gemacht werden kann.

Der Entwurf der geänderten Verordnung wurde am 19. September 2014 in die Vernehmlassung geschickt, welche bis zum 23. Dezember 2014 dauerte. Das Ergebnis der Vernehmlassung war im Zeitpunkt der Erstellung dieser Broschüre noch nicht publiziert.

C

Entscheide

1 Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen vs. Untersuchungsmaxime

A. mit Wohnsitz im Kanton Aargau war zu 100% an der X. AG und zu 30% an der Y. AG, beide ebenfalls im Kanton Aargau domiziliert, beteiligt. Im Jahr 1999 erhöhte die X. AG ein der Y. AG gewährtes Darlehen von rund CHF 105 000 um rund CHF 140 000 und im Jahr 2000 ein weiteres Mal um rund CHF 380 000. Weder für das ursprüngliche Darlehen noch für die Erhöhungen wurde eine Sicherheit gewährt.

Die X. AG nahm in der Folge eine vollständige Wertberichtigung in Höhe der erfolgten Erhöhungen vor. Diese wurde vom kantonalen Steueramt Aargau im April 2002 als geldwerte Leistung an den Aktionär bei der X. AG aufgerechnet. Weiter teilte der zuständige Steuerkommissär der X. AG mit, dass die Aufrechnung aufgrund geldwerter Leistung der Verwaltungseinheit für natürliche Personen gemeldet werde.

A. deklarierte in seiner Steuererklärung 2001 die geldwerte Leistung nicht. Da die angekündigte Meldung nicht vorgenommen wurde, rechnete das Steueramt die geldwerte Leistung nicht auf und die Veranlagung 2001 erwuchs in Rechtskraft. Im Jahr 2011 leitete das kantonale Steueramt Aargau diesbezüglich gegenüber A. ein Nachsteuerverfahren ein und nahm die Aufrechnung vor.

Das Bundesgericht (BGer)¹ führte aus, dass eine neue Tatsache vorliege, für welche eine Nachsteuerpflicht bestehe. Die Steuerbehörde dürfe grundsätzlich davon ausgehen, dass die Steuererklärung wahrheitsgetreu und vollständig erstellt werde. Sie sei mangels entsprechender Indizien nicht ver-

pflichtet, nach zusätzlichen Indizien zu forschen. Aufgrund der Untersuchungsmaxime müsse sie dann weitere Untersuchungen durchführen, wenn sich aus den Akten offensichtlich ergebe, dass der massgebliche Sachverhalt unvollständig oder unklar sei. Dies sei allerdings nur unter strengen Voraussetzungen anzunehmen, nämlich wenn seitens der Steuerbehörde grobe Fahrlässigkeit vorliege. Eine solche sei nicht gegeben, wenn einer anderen Verwaltungseinheit Informationen vorgelegen hätten und diese nicht übermittelt wurden. Grobe Fahrlässigkeit würde erst dann vorliegen, wenn die Informationen auch tatsächlich übermittelt worden wären. Die Aussage der Vorinstanz, dass sich die Steuerbehörde so organisieren müsse, dass innerhalb der Behörde alle Informationen betreffend juristische Personen sowie die an ihnen beteiligten Personen sämtlichen mit der Veranlagung befassten Personen zugänglich seien, überspanne die Anforderungen an die Untersuchungsmaxime.

Dieser Entscheid zeigt, welche Bedeutung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren zukommt. Es ist folglich zu empfehlen, vor allem in Fällen von Aufrechnungen aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung, sicherzustellen, dass die Steuererklärung des Aktionärs korrekt eingereicht wird. Dies bedingt selbstverständlich, dass der Aktionär vom Verwaltungsrat über die Aufrechnung auf Stufe der Gesellschaft informiert wird und seine Steuererklärung noch nicht eingereicht hat.

2 Steuerliche Behandlung von Bussen und Rückstellungen zu Buss- und Prozessrisiken

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (VGer ZH) entschied am 9. Juli 2014², dass die Bildung einer Rückstellung zur Absicherung von Buss- und Prozessrisiken aus einem Verfahren wegen wettbewerbsrechtlichen Verstössen als steuerlich abzugsfähiger Geschäftsaufwand qualifiziert. Dies selbst dann, wenn die Busse Strafcharakter haben und nicht der Gewinnabschöpfung dienen sollte. Abzugsfähige Aufwendungen seien nämlich solche, die im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden. Eine abweichende steuerliche Behandlung bedürfe einer erst noch zu schaffenden gesetzlichen Grundlage.

¹ BGer 2C_1023/2013, 2C_1024/2013 vom 8. Juli 2014.

² VGer ZH SB 2014.00011 vom 9. Juli 2014.

Der Entscheid des VGer ZH wurde vom Steueramt Zürich ans BGer weitergezogen.

Die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bussen wurde vor allem im Zusammenhang mit dem Steuerstreit der Schweizer Banken mit den Vereinigten Staaten thematisiert, bei welchem den Schweizer Banken Bussen in teils Milliardenhöhe drohen bzw. bereits auferlegt wurden.

Der Bundesrat veröffentlichte sodann am 12. September 2014 seinen Standpunkt zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bussen. Danach sollen gewinnabschöpfende Sanktionen zum Abzug zugelassen werden, nicht jedoch Bussen mit Strafcharakter. Diese Praxis wird überdies von den Steuerbehörden der Mehrheit der Kantone, darunter auch des Kantons Zürich, angewandt. Andere Kantone (z. B. der Kanton St. Gallen) lassen Bussen überhaupt nicht zum Abzug zu.

Es bleibt nun abzuwarten, wie das BGer die Frage entscheiden und welche Auswirkungen das Bundesgerichtsurteil auf die Abzugsfähigkeit von Bussen allgemein sowie der im Rahmen des US-Steuerprogramms auferlegten Sanktionen haben wird, sofern es nicht zu einer expliziten gesetzlichen Regelung kommt.

3 Verzicht auf Verlustverrechnung und Anfechtung der Höhe von Verlustvorträgen

Das BGer hat in seinem Entscheid vom 29. April 2014³ einmal mehr an seiner Rechtsprechung festgehalten, dass Verluste stets im nächstmöglichen Jahr mit Gewinnen zu verrechnen seien. Wird eine juristische Person in einer Steuerperiode mit einem positiven Reingewinn rechtskräftig veranlagt, können die Verlustvorträge in den nachfolgenden Steuerperioden nicht mehr zum Abzug gebracht werden. Ergibt sich aufgrund von Verlustvorträgen eine Nullveranlagung, kann die Höhe der noch bestehenden Verlustvorträge nicht angefochten werden. Dies ist erst in einer Folgeperiode, in der ein positiver Reingewinn resultiert, möglich.

Zu beurteilen war der Fall der A. AG, die im Rahmen einer Fusion die Aktiven und Passiven der B. AG übernommen hatte und in der Folge deren Verlustvorträge in der Steuererklärung mit Gewinnen verrechnete. Nachdem die Verlustverrechnung vom Steueramt verweigert wurde, focht die A. AG die

Verweigerung an, jedoch nur für die direkte Bundessteuer. Die Veranlagung der kantonalen und kommunalen Steuern erwuchs mit einem positiven Reingewinn in Rechtskraft. Das BGer wies entsprechend seiner Praxis die gegen die Verweigerung der im Folgejahr vorgenommenen Verlustverrechnung bei den kantonalen und kommunalen Steuern erhobene Beschwerde der A. AG ab.

Es ist somit bei der Erstellung von Steuererklärungen von juristischen sowie von selbstständigerwerbenden Personen genau darauf zu achten, dass Verluste im nächstmöglichen Geschäftsjahr mit Gewinnen verrechnet werden. Ebenfalls ist zu empfehlen, laufend eine sorgfältige Berechnung der noch verbleibenden Verluste vorzunehmen und die erfolgte Veranlagung der Steuerbehörden genau zu prüfen, da eine einmal vergessene Verlustverrechnung in den Folgejahren nicht nachgeholt werden kann. Verweigert die Steuerbehörde die Verlustverrechnung auf Ebene der direkten Bundessteuer sowie der kantonalen und kommunalen Steuern, müssen immer alle Veranlagungen angefochten werden.

4 Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Personengesellschaft

A. und B., wohnhaft im Kanton Graubünden, sind Inhaber zweier deutscher Personengesellschaften. Aus diesen Personengesellschaften resultierten im Jahr 2006 Verluste von insgesamt rund CHF 405 000. Im Jahr 2007 verlegten A. und B. ihren Wohnsitz vom Kanton Graubünden in den Kanton Schwyz. Letzterer verweigerte im Rahmen der Veranlagung 2007 die Verrechnung der Vorjahresverluste mit Einkommen aus dem Jahr 2007.

Das BGer⁴ stellte fest, dass für die Möglichkeit der Verrechnung ausländischer Verluste die Rechtslage im interkantonalen Verhältnis massgebend sei. Art. 6 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) anerkenne explizit die satzbestimmende Verlustverrechnung im Verhältnis zum Ausland, ohne diese auf eine einzige Steuerperiode zu beschränken. In Anlehnung an die Rechtslage im interkantonalen Verhältnis könnten somit gemäss Art. 211 DBG grundsätzlich Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Jahren satzbestimmend berücksichtigt werden, sofern sie bis dahin noch nicht berücksichtigt worden sind.

³ BGer 2C_696/2013 vom 29. April 2014.

⁴ BGer 2C_164/2013, 2C_165/2013 vom 28. März 2014, publiziert in BGE 140 II 248.

A. und B. konnten somit die im Rahmen der Beteiligung an den deutschen Personengesellschaften im Jahr 2006 erlittenen Verluste, soweit sie noch nicht berücksichtigt worden waren, im Kanton Schwyz bei der Veranlagung 2007 satzbestimmend zur Verrechnung bringen.

5 Auswirkungen der zivilrechtlichen Nichtigkeit eines Generalversammlungsbeschlusses auf die Verrechnungssteuer, Stornopraxis der Steuerverwaltung

Die A. AG deklarierte mit Formular 103, datierend vom 22. September 2011, eine Dividende für das Geschäftsjahr 2010 in Höhe von CHF 98 000. Gemäss Formular 103 wurde die Jahresrechnung 2010 am 2. März 2011 genehmigt und die Dividende am 20. September 2011 fällig. Die A. AG überwies die Verrechnungssteuer von CHF 34 300 mit Valuta vom 16. März 2012, was Verzugszinsen von rund CHF 700 zur Folge hatte. Mit Gesuch vom 3. Oktober 2012 forderte die A. AG den Betrag von CHF 34 300 zurück, da der der Dividendenausschüttung zugrunde liegende Beschluss der Generalversammlung und damit auch die Ausschüttung nichtig sei. Tatsächlich lag der für den Generalversammlungsbeschluss erforderliche Revisionsbericht – entgegen den Aussagen im Versammlungsprotokoll – nicht vor und es mangelte der A. AG an für die Ausschüttung frei verfügbarem Eigenkapital.

Gemäss Bundesverwaltungsgericht (BVGer)⁵ führt aufgrund der wertungsfreien Betrachtungsweise des Steuerrechts die zivilrechtliche Nichtigkeit des Generalversammlungsbeschlusses und damit auch der Dividendenausschüttung nicht dazu, dass die Verrechnungssteuer zurückzuerstatten wäre. Ein anfechtbares oder nichtiges Rechtsgeschäft ziehe nur dann keine Verrechnungssteuer nach sich, wenn seine Folgen von den Beteiligten rückwirkend beseitigt würden und die Beteiligten gutgläubig handelten. Da im vorliegenden Fall nicht von Gutgläubigkeit ausgegangen werden konnte, musste die Verrechnungssteuer durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nicht zurückerstattet werden.

Betreffend die von der A. AG angerufene Anwendung der Stornopraxis der ESTV führte das BVGer aus, dass diese auf die Verrechnungssteuer im Zusammenhang mit bereits fälligen Dividenden und nach ihrer Fälligkeit vorgenommenen Korrekturbuchungen nicht anwendbar sei. Gemäss der erwähn-

ten Stornopraxis muss eine Korrekturbuchung bis spätestens ein Jahr nach Ende des betreffenden Geschäftsjahres erfolgt sein, damit keine Verrechnungssteuer geschuldet ist. Weiter würden Storni zugelassen, wenn bei bereits genehmigtem Jahresabschluss die steuerbare Leistung nicht bösgläubig erbracht worden ist und zudem bei ihrer Erbringung die Vorschriften ordnungsgemässer Buchführung nicht verletzt wurden. Da vorliegend nach Ende des Geschäftsjahres 2010 bereits mehr als ein Jahr vergangen war und nicht von Gutgläubigkeit ausgegangen werden konnte, lehnte das BVGer auch die Anwendung der Stornopraxis ab.

⁵ BVGer A-570/2014 vom 19. September 2014.



III Natürliche Personen

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

A

Praxisverschärfung bei Rückerstattung der Verrechnungssteuer – neues Kreisschreiben Nr. 40

1 Einleitung

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat im März 2014 das neue Kreisschreiben Nr. 40 (KS 40) publiziert, welches sofort in Kraft trat. Es behandelt die Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Vermögenserträge und Lotteriegewinne natürlicher Personen.

Das KS 40 hält fest, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an natürliche Personen eine ordnungsgemässe Deklaration der Erträge sowie der relevanten Vermögenswerte voraussetzt und umschreibt grob, was unter einer solchen Deklaration zu verstehen ist und unter welchen Umständen die Rückerstattung verwirkt wird.

2 Voraussetzungen der Rückerstattung

Als ordnungsgemäss gilt eine Deklaration, wenn die steuerpflichtige Person die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, aus welchem solche Einkünfte fliessen, periodengerecht, also in der ersten Steuererklärung nach Fälligkeit, angibt.

Teilt die steuerpflichtige Person die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und das

Vermögen von sich aus nach Einreichung der Steuererklärung, aber vor Rechtskraft der Veranlagung der zuständigen Steuerbehörde mit, gilt dies ebenfalls noch als ordnungsgemässe Deklaration, sofern die Steuerbehörde die fehlenden Angaben nicht bereits aufgedeckt hat und keine Hinterziehungsabsicht vorliegt.⁶

Zusätzlich müssen die allgemeinen Voraussetzungen gemäss Art. 21 und 22 Verrechnungssteuergesetz (VStG) erfüllt sein (Recht zur Nutzung, Wohnsitz im Inland, keine Steuerumgehung).

Der Anspruch auf Rückerstattung erlischt, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird.

3 Fehlende Voraussetzungen für die Rückerstattung

Bei folgenden Sachverhalten geht die ESTV von einer nicht ordnungsgemässen Deklaration aus und verweigert die Rückerstattung der Verrechnungssteuer:

Die Deklaration der belasteten Einkünfte und des entsprechenden Vermögenswertes erfolgt

- nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung oder
- im Rahmen einer Selbstanzeige durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Erben oder
- aufgrund einer Anfrage, Anordnung oder sonstigen Intervention der Steuerbehörde im Zusammenhang mit diesen Einkünften.

Die Verweigerung der Rückerstattung bei Vorliegen einer Anfrage der Steuerbehörde stellt eine Verschärfung der bisherigen Praxis dar und dürfte sich insbesondere in den Fällen nachteilig auswirken, in

⁶ BGer 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013.



denen anlässlich einer Revision bei einer Gesellschaft geldwerte Leistungen, sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, an Aktionäre aufgedeckt werden, welche bei diesen meist nicht deklariert werden. Bisher verwirkte der Anspruch bei vorsätzlicher Nichtdeklaration, heute kann bereits Nachlässigkeit oder Unbeholfenheit zur Verweigerung der Rückerstattung führen.

Wird bei den deklarierten Privatbezügen der Gesellschafter hingegen nur die Höhe der Beträge seitens der Steuerbehörde infrage gestellt oder liegt nur ein Schreibfehler vor, führt der allfällig aufgerechnete Teilbetrag gemäss KS 40 noch nicht zu einer Verwirkung.

4 Ermessenstaxation

Ermessenseinschätzungen stellen einen Spezialfall dar. Hat die steuerpflichtige Person keine Steuererklärung eingereicht, nimmt die Steuerbehörde die Veranlagung bekanntlich nach pflichtgemäßem Ermessen vor und der Rückerstattungsanspruch einer allfälligen Verrechnungssteuer verwirkt grundsätzlich. Wird jedoch nachträglich und fristgerecht im Rahmen eines Einspracheverfahrens eine vollständige Steuererklärung eingereicht, wird dies einer ordnungsgemässen Deklaration gleichgestellt und eine Rückerstattung ist möglich.

5 Fazit

Das neue Kreisschreiben hält grundsätzlich an der bestehenden Praxis fest, nimmt aber mit Blick auf behördliche Nachfragen eine empfindliche Verschärfung vor, welche das Konzept der Zusammenarbeit zwischen den Veranlagungsbehörden und den Steuerpflichtigen bis zu einem gewissen Grad infrage stellt und den Trend zu einer formalistischeren Haltung der Steuerbehörden fortsetzt.

Insbesondere in Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen oder Privatbezüge gilt es daher, eine sorgfältige Handhabung beim Aktionär sicherzustellen.

B

Kreisschreiben Nr. 41 zur Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge

Die ESTV hat am 18. September 2014 ein neues Kreisschreiben zur Freizügigkeit in der beruflichen Vorsorge (KS 41) publiziert, welches das frühere Kreisschreiben Nr. 22 aus dem Jahr 1995 ersetzt. Das KS 41 übernimmt die Besteuerungsgrundsätze des alten Kreisschreibens und umfasst zusätzlich die aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung. Das KS 41 regelt die steuerliche Behandlung von Austrittsleistungen, Einkäufen in die berufliche Vorsorge sowie Auszahlungen von Vorsorgeguthaben. Im Unterschied zum alten Kreisschreiben enthält das KS 41 auch zu folgenden Themen Ausführungen:

- Einkauf von Beitragsjahren nach der Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit im Rentenalter;
- Barauszahlung von Vorsorgeguthaben bei der Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit oder Investition in den eigenen Betrieb; sowie
- unzulässige Auszahlungen von Vorsorgeguthaben.

C

Botschaft des Bundesrates zur Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Der Bundesrat hat im November 2014 die Botschaft zur Revision der Quellensteuergesetzgebung veröffentlicht. Die Revision zielt auf die Beseitigung der Ungleichbehandlung von an der Quelle besteuerten und ordentlich besteuerten Personen ab. Gemäss der Gesetzesvorlage hat die nachträgliche ordentliche Veranlagung – wie bereits unter dem geltenden Recht – obligatorisch zu erfolgen, wenn ein Quellensteuerpflichtiger in der Schweiz ansässig ist und einen gesetzlich vorgesehenen Schwellenwert übersteigt. Neu sollen aber auch die übr-

gen in der Schweiz ansässigen Quellensteuerpflichtigen die nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen können. Diese soll zudem künftig auch denjenigen Quellensteuerpflichtigen offenstehen, die zwar nicht in der Schweiz ansässig sind, in der Schweiz jedoch einen Grossteil (90%) ihrer Einkünfte erzielen (sog. Quasi-Ansässige). Für alle anderen Quellensteuerpflichtigen ist die Quellensteuer definitiv. Mit der Neuregelung der Quellensteuer entfällt das bisherige Instrument der Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge. Zudem wird durch die Revision sichergestellt, dass im Rahmen der nachträglichen Veranlagung stets auch die Vermögenswerte erfasst werden, was mit einer blossen Tarifkorrektur nicht zwingend der Fall war.

D

Revision der Bestimmungen über die Abzüge von Berufskosten bei Expatriates

Das Eidgenössische Finanzdepartement hat die Expatriates-Verordnung revidiert. Dabei hat es insbesondere den Begriff der Expatriates enger gefasst, indem neu auch bei den Spezialisten verlangt wird, dass sie vom ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden.

Des Weiteren wurden die abzugsfähigen Kosten präzisiert. Entsprechend können Wohnkosten in der Schweiz nur noch in Abzug gebracht werden, wenn die im Ausland beibehaltene Wohnung ständig für den Eigengebrauch zur Verfügung steht (d. h. eine Weiter- oder Untervermietung ist nicht zulässig). Umzugskosten können neu nur noch abgezogen werden, wenn sie notwendig sind und somit direkt mit dem Umzug in Zusammenhang stehen. Die Abzugsfähigkeit der Kosten für den privaten Schulunterricht knüpft einzig an die Sprache an. Ein Abzug der Kosten für die Privatschule ist demnach möglich, wenn die Muttersprache des Kindes nicht der Sprache der öffentlichen Schule am Wohnort entspricht.

Die neuen Bestimmungen werden per 1. Januar 2016 in Kraft treten.

⁷ Art. 23 lit. e DBG, Art. 7 Abs. 4 lit. m StHG sowie Art. 6 VStG.

⁸ Art. 24 lit. i DBG sowie Art. 7 Abs. 4 lit. l StHG.

E

Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten

Der Bundesrat hat das Datum für das Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten wider der ursprünglichen Erwartung auf den 1. Januar 2016 festgesetzt. Gemäss den revidierten Regelungen können bei der direkten Bundessteuer maximal CHF 12 000 als Aus- und Weiterbildungskosten steuerlich in Abzug gebracht werden. Die Kantone können die Obergrenze selber festlegen. Der neue Abzug gilt nicht wie bis anhin nur für Weiterbildungs- und Umschulungskosten, sondern auch für berufliche Ausbildungskosten.

F

Abschaffung der Besteuerung von Lottogewinnen

Heute unterliegen Gewinne von über CHF 1000 aus Lotterien und Wetten der Einkommens- und Verrechnungssteuer.⁷ Einkommenssteuerfrei sind jedoch die erzielten Gewinne bei Glücksspielen in Casinos.⁸ Diese Ungleichbehandlung will der Bundesrat nun beheben. Deshalb schlägt er in seinem Entwurf zum neuen Geldspielegesetz vom 30. April 2014 vor, dass auf Lottogewinne künftig auch keine Steuern mehr erhoben werden sollen. Das Vernehmlassungsverfahren über das neue Gesetz ist bereits erfolgt. Als nächstes wird der Bundesrat eine Botschaft verabschieden. Das neue Gesetz wird frühestens auf den 1. Januar 2018 in Kraft treten.

Entscheide

1 Steuerfolgen bei Rückgabe eines Teils des Salärs

Das BGer hatte im Entscheid vom 24. März 2014⁹ zu beurteilen, ob die Rückgabe einer Abgangschädigung eines Verwaltungsrats der UBS, welche in Form von UBS-Aktien erfolgte, als einkommensmindernde Berufsauslagen zu berücksichtigen sei.

Im Entscheid wurde festgehalten, dass zu den abzugsfähigen Gewinnungskosten gemäss Art. 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) diejenigen Auslagen gehörten, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar sei und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht seien. Dazu könnten etwa Haftungsfolgen aus der Verwirklichung typischer, nicht ohne Weiteres vermeidbarer Berufsrisiken zählen. Es sei jeweils im Rahmen einer Gesamtbeurteilung der konkreten Umstände zu prüfen, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und der Einkommenserzielung ein genügend enger Zusammenhang bestehe.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz führte das BGer aus, dass ein hinreichender innerer sachlicher (wirtschaftlicher) Zusammenhang zwischen der ausbezahlten Abgangschädigung und der teilweisen Rückerstattung bestehe, weil sich der Steuerpflichtige innert weniger Wochen nach Auszahlung bereit erklärt hat, auf einen Teil der Abgangschädigung zu verzichten. Weiter legte das BGer dar, dass zu diesem Zeitpunkt der öffentliche und politische Druck auf die UBS zur Rückforderung der Abgangschädigung hoch gewesen sei. Auch sei eine reelle Gefahr der Geltendmachung von Verantwortlichkeitsansprüchen an den Steuerpflichtigen gegeben gewesen. Unter diesen Umständen könne nicht von einer freiwilligen Rückleistung gesprochen werden. Daher könne die ausbezahlte Abgangschädigung nicht vollumfänglich besteuert werden.

2 Quellenbesteuerung bei Wohnsitzwechsel im interkantonalen Verhältnis

Im Entscheid vom 29. Januar 2014¹⁰ hatte das BGer zu beurteilen, ob Art. 38 Abs. 4 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG), welcher bei einem Wohnsitzwechsel von Quellensteuerpflichtigen eine Pro-rata-temporis-Regelung vorsieht, gegen das Schlechterstellungsverbot gemäss dem Freizügigkeitsabkommen mit der Europäischen Union (FZA) verstösst. Im konkreten Fall war ein deutscher Staatsangehöriger betroffen, der bis zum 20. November 2010 im Kanton St. Gallen wohnhaft war und anschliessend in den Kanton Schwyz zog. Im Rahmen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung teilten die Steuerbehörden sein Einkommen und Vermögen im Verhältnis zur jeweiligen Wohnsitzdauer auf die Kantone St. Gallen (Hochsteuernkanton) und Schwyz (Tiefsteuernkanton) auf. Der Steuerpflichtige machte geltend, er werde durch diese Aufteilung schlechtergestellt als ein Schweizer Bürger. Bei einem solchen wäre gemäss Art. 68 Abs. 1 StHG¹¹ derjenige Kanton für die Veranlagung zuständig, in welchem der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode Wohnsitz hat. Wäre er wie ein Schweizer Bürger für die gesamte Steuerperiode im Kanton Schwyz veranlagt worden, wäre die Steuerlast um CHF 118 000 tiefer ausgefallen.

Das BGer hielt zunächst fest, dass die Steuerverwaltung zu Unrecht das gesamte Einkommen und Vermögen im Verhältnis der jeweiligen Wohnsitzdauer auf die beiden Kantone aufgeteilt habe. Es stellte klar, dass nur das Erwerbseinkommen einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterstellt sei. Das übrige Einkommen und das Vermögen hingegen würden stets ordentlich veranlagt, sodass hierfür das Zuzugsprinzip nach Art. 68 Abs. 1 StHG gelte und Art. 38 Abs. 4 StHG nicht anwendbar sei.

Zur Frage, ob Art. 38 Abs. 4 StHG gegen das Schlechterstellungsverbot gemäss FZA verstosse, führte das BGer aus, dass die Regelung in Art. 38 Abs. 4 StHG nicht systematisch die ausländischen Staatsangehörigen gegenüber den schweizerischen benachteilige. Diese Regelung könne vorteilhaft sein, wenn eine Person von einem Niedrigsteuernkanton in einen Hochsteuernkanton ziehe. Im umgekehrten Fall werde die Person aber benachteiligt. Eine solche Ungleichbehandlung könne – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass die

⁹ BGer 2C_692/2013 vom 24. März 2014.

¹⁰ BGer 2C_490/2013 vom 29. Januar 2014.

¹¹ Seit dem 1. Januar 2014 ist diese Bestimmung in Art. 4b Abs. 1 StHG geregelt.

anwendbare Rechtsordnung in anderen Situationen oder im Durchschnitt nicht benachteiligend sei. Das BGer prüfte zudem, ob ein Rechtfertigungsgrund nach Art. 21 Abs. 3 FZA gegeben sei, verneinte dies jedoch. Das BGer kam entsprechend zum Schluss, dass eine Diskriminierung gegen das FZA vorliege und Art. 38 Abs. 4 StHG bei EU-Bürgern nicht angewendet werden dürfe, sofern dadurch eine Höherbesteuerung resultiere. Vielmehr sind in diesen Fällen das gesamte Einkommen und Vermögen in dem Kanton zu besteuern, in dem der Quellensteuerpflichtige am Ende des Jahres wohnhaft ist.

Im Nachgang zum Bundesgerichtsentscheid erklärte die Schweizerische Steuerkonferenz ihr Kreisschreiben Nr. 14 «Interkantonale Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden» für nicht mehr anwendbar. Gemäss ihrer Empfehlung an die Steuerbehörden soll in Zukunft jener Kanton für die Besteuerung zuständig sein, in welchem der Quellensteuerpflichtige am Ende des Jahres seinen Wohnsitz hat (sog. Zuzugsprinzip). Dieser Grundsatz ist auch im Rahmen der Gesetzesvorlage zur Revision der Quellenbesteuerung vorgesehen (vgl. III.C.).

●

IV Grundsteuern

Eric Flückiger, Advokat

A

Entscheidung

1 Berechnung der Besitzdauer bei Eigentümerbaurecht

Im Sachverhalt, der dem Bundesgerichtsentscheid vom 1. Mai 2014¹² zugrunde liegt, haben A. und B. am 1. Dezember 2000 ein Grundstück zu Miteigentum erworben. Am 20. November 2002 begründeten sie auf dem Grundstück ein selbstständiges und dauerndes Baurecht. Dieses wurde im Grundbuch als eigenständiges Baurechtsgrundstück registriert. Sie hielten an diesem Baurechtsgrundstück (sog. Eigentümerbaurecht) einen Anteil von 330/1000. Die übrigen 670/1000 veräusserten sie an Dritte. Ziel war der Bau eines Mehrfamilienhauses mit Tiefgarage und Abstellplätzen. Die Stockwerkeinheiten wurden nach Massgabe der gehaltenen Quoten zugewiesen.

A. und B. veräusserten im Jahr 2003 die ihnen zugewiesene Stockwerkeinheit (inkl. Tiefgaragen und Abstellplätze) an Dritte. Die Grundsteuerbehörde erhob auf einen Grundstücksgewinn von CHF 451 300 eine Grundstücksgewinnsteuer von CHF 254 880. Als letzte massgebende Handänderung wurde dabei die Begründung des Eigentümerbaurechts von A. und B. betrachtet. Dies führte zu einem Spekulationszuschlag von 50 % auf die erhobene Steuer.

Das Bundesgericht (BGer) führt zunächst Allgemeines zum Baurecht aus. Es wird festgehalten, dass ein Baurecht grundsätzlich eine übertragbare und vererbare Dienstbarkeit ist, und darauf gestützt ein Bauwerk auf einem fremden Grundstück errich-

tet werden darf (Art. 779 Abs. 1 und 2 Zivilgesetzbuch; ZGB). Wird es weder zugunsten einer Person noch eines herrschenden Grundstücks (selbstständig) und für die Dauer von mindestens 30 Jahren bis maximal 100 Jahre (dauernd) errichtet, so kann es – muss aber nicht – im Grundbuch als Grundstück aufgenommen werden¹³, was A. und B. im November 2002 veranlasst haben. Dabei haben sie sich ein Eigentümerbaurecht (Quote am Baurecht von 330/1000) zugewiesen. Dies führt dazu, dass es sich – im Falle des Eintrags im Grundbuch – um ein Grundstück handelt. Die Begründung des Baurechts und der Eintrag im Grundbuch bilden anerkanntermassen keinen der Grundstücksgewinnsteuer unterliegenden Vorgang.

Das BGer führt unter Beachtung des Kongruenzprinzips (Gleichbehandlung vergleichbarer Verhältnisse) aus, dass die im Baurechtsgrundstück vereinigten Rechte schon vor Errichtung der Dienstbarkeit bestanden haben. Es liegt bei der Errichtung des dauernden und selbstständigen Baurechts nämlich eine Aufspaltung der bestehenden Eigentumsrechte vor: Dem Grundeigentümer verbleibt das nackte Eigentum am Boden, wohingegen den Baurechtsnehmern die Möglichkeit des Bebauens eingeräumt wird.

Deshalb muss für die Besitzdauerberechnung und den Grundstücksgewinn im Rahmen einer Veräusserung eines Baurechtsgrundstücks auf die letzte tatsächliche Veräusserung abgestellt werden. Im vorliegenden Fall wurde folglich auf den 1. Dezember 2000, den ursprünglichen Erwerb der Parzelle und nicht die Baurechtserrichtung, abgestellt.

¹² BGer 2C_704/2013 vom 1. Mai 2014.

¹³ Art. 655 Abs. 3 Ziff. 1 ZGB; Art. 779 Abs. 3 und 943 Abs. 1 Ziff. 2 ZGB; Art. 22 Abs. 1 lit. a der Grundbuchverordnung vom 23. September 2011.

2 Wirtschaftliche Handänderung im internationalen Verhältnis

Das Verwaltungsgericht Zürich (VGer ZH) hatte am 18. Dezember 2013¹⁴ einen internationalen Sachverhalt zu beurteilen. Dabei hielt eine luxemburgische GmbH (Lux-GmbH) ohne Personal und Büroräumlichkeiten in Luxemburg 100 % der Anteile an einer Schweizer Immobiliengesellschaft (CH-AG). Die Lux-GmbH hat das zuständige Gemeindesteueramt um Zusicherung ersucht, dass die Veräusserung sämtlicher Anteile der CH-AG, welche eine Liegenschaft in dieser Gemeinde hält, zu keinen Grundstückgewinnsteuerfolgen führen würde. Das Gemeindesteueramt verweigerte die Zusicherung und erhob die Grundstückgewinnsteuer. Hiergegen erhoben die betroffenen Aktionäre Rekurs. Das Steuerrekursgericht Zürich hat die Haltung des Gemeindesteueramts im Rekursverfahren geschützt.

Dass es sich vorliegend um eine wirtschaftliche Handänderung handelt, war im gesamten Verfahren unbestritten.

Die Lux-GmbH hat sich in ihren Rechtsmitteln – unter anderem gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts – auf den Standpunkt gestellt, dass das Besteuerungsrecht gemäss Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Grossherzogtum Luxemburg¹⁵ (DBA-LUX) im Rahmen der Veräusserung von beweglichem Vermögen und der damit verbundene Kapitalgewinn ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat, also Luxemburg, zustehe¹⁶.

Das VGer ZH hat in seiner Begründung zunächst Aktien (auch solche einer Immobiliengesellschaft) als bewegliches Vermögen qualifiziert. Das DBA-LUX sieht nicht vor, dass Aktien einer Immobiliengesellschaft als unbewegliches Vermögen zu qualifizieren wären. In einem nächsten Schritt hat es die Ansässigkeit¹⁶ der Lux-GmbH, welche für die Inanspruchnahme des DBA-LUX erforderlich ist, geprüft. Die Lux-GmbH konnte keinen Substanznachweis erbringen, wonach sie in Luxemburg Personal oder Büroräumlichkeiten hätte. Es wurde deshalb angenommen, dass es sich um eine reine Briefkastenfirma handelt, welche ihren formellen Sitz in Luxemburg hat. Die Ansässigkeit der Lux-GmbH

musste vom VGer ZH trotzdem bejaht werden, da ein formeller Sitz unter dem DBA-LUX als Anknüpfungspunkt ausreicht.

Gestützt auf das DBA-LUX hatte das VGer ZH somit keine direkte Möglichkeit, die Besteuerung der wirtschaftlichen Handänderung der Schweizer Besteuerungshoheit zuzuweisen. Das VGer ZH folgte aber in seinem Entscheid einem bundesgerichtlichen Leitentscheid (Dänemark-Fall)¹⁸. Es griff auf den ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalt zurück, da das DBA-LUX keinen expliziten Missbrauchstatbestand kennt, welcher der vorliegenden internationalen Gesellschaftsstruktur die abkommensrechtliche Anerkennung versagen würde.

Es hält in seinem Entscheid fest, dass aufgrund der fehlenden Personal- und Infrastruktursubstanz sowie der fehlenden sachlichen Basis für die vorliegende Struktur ein «treaty shopping» vorliege. Dies führt dazu, dass die Lux-GmbH nicht vom Abkommenschutz erfasst werden kann und die Schweizer Grundstückgewinnsteuern erhoben werden dürfen.¹⁹

Bei der Aufsetzung von internationalen Strukturen ist daher sicherzustellen, dass die einzelnen Gesellschaften über genügend Substanz verfügen, um von Abkommensvorteilen profitieren zu können.

¹⁴ VGer ZH SB.2012.88 vom 18. Dezember 2013, abgedruckt in ZStP 2014, 61 ff.

¹⁵ Abkommen vom 21. Januar 1993 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen, SR 0.672.951.81.

¹⁶ Art. 13 Abs. 4 DBA-LUX.

¹⁷ Art. 4 Abs. 1 DBA-LUX mit Hinweis auf das interne Recht des Sitzstaates.

¹⁸ BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005.

¹⁹ Vgl. zum Ganzen auch ST 9/14, S. 819 ff.



V Mehrwertsteuer

Martin Dubach, Rechtsanwalt

A

Ausgeweitete Mehrwertsteuerpflicht ausländischer Unternehmen

In der Schweiz ist mehrwertsteuerpflichtig, wer ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) von der Steuerpflicht befreit ist.²⁰ Unter letzteren Befreiungstatbestand fielen bisher insbesondere Unternehmen mit Sitz im Ausland, solange sie im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbrachten.²¹

Per 1. Januar 2015 wurde Art. 9a in die Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) eingefügt, und zwar mit folgendem Wortlaut: «*Als Leistungen i. S. v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG gelten ausschliesslich Dienstleistungen.*»

Neu sind somit Unternehmen mit Sitz im Ausland steuerpflichtig, wenn sie im Inland *Lieferungen* erbringen, die der Bezugsteuer unterliegen, und ihr jährlicher Umsatz in der Schweiz und in Liechtenstein mindestens CHF 100 000 beträgt. Wie bis anhin unter den Befreiungstatbestand von Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG fallen ausländische Unternehmen, welche ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende *Dienstleistungen* erbringen, auch wenn sie damit im Inland mehr als CHF 100 000 umsetzen.

Von der Änderung betroffen sind einerseits ausländische Unternehmen, die in der Schweiz Arbeiten im Bauhaupt- und Baunebengewerbe ausführen

(sog. grenzüberschreitende Handwerkerleistungen) und andererseits alle ausländischen Lieferanten von Elektrizität und Erdgas in Leitungen. Weiter betrifft die Verschärfung insbesondere auch ausländische Unternehmen, die in der Schweiz Gegenstände vermieten oder bloss Reparaturarbeiten durchführen.

Selbst wenn mit der Neuerung die rasche Beseitigung mehrwertsteuerbedingter Wettbewerbsnachteile inländischer Unternehmen angestrebt wurde, ist ihr Erlass durch den Bundesrat auf Verordnungsebene problematisch. Er verstösst nämlich mutmasslich gegen den Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG, wonach ausländische Unternehmen im Inland nicht steuerpflichtig werden, wenn ihre *Leistung* (Lieferung *und* Dienstleistung) ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegt. Da gesetzeswidrige Verordnungsbestimmungen von den Gerichten grundsätzlich nicht geschützt werden, wird die Anwendung von Art. 9a MWSTV auch von anderen Beratern²² in Frage gestellt. Trotzdem empfiehlt sich für ein Schweizer Unternehmen, das Leistungen der genannten Art aus dem Ausland bezieht, eine detaillierte Prüfung der entsprechenden Rechnung. Wenn das ausländische Unternehmen keine Mehrwertsteuer fakturiert, besteht nämlich das Risiko, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf solche Leistungen trotz fehlender Registrierung des ausländischen Leistungserbringers nachträglich die Bezugsteuer einfordert. Für den Leistungsempfänger sollte dies so lange unproblematisch sein, als er vollumfänglich vorsteuerabzugsberechtigt ist; bei ganzer oder teilweiser Vorsteuerabzugskürzung ergibt sich hingegen für den Schweizer Leistungsempfänger eine Mehrwertsteuerbelastung.

²⁰ Vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG.

²¹ Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG; nicht von der Steuerpflicht befreit ist jedoch, wer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland Telekommunikations- oder andere elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfängerinnen und Empfänger erbringt.

²² Vgl. u. a. MWST Bulletin SwissVAT AG vom 11. Dezember 2014.



Die eingefügte Verordnungsbestimmung soll bis zum Inkrafttreten des revidierten MWSTG gelten (voraussichtlich 1. Januar 2016). Dieses sieht im heute vorliegenden Entwurf vor, dass in- und ausländische Unternehmen in der Schweiz *per se* steuerpflichtig werden, wenn sie weltweit mehr als CHF 100 000 steuerbaren Umsatz erzielen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie die ESTV die Umsätze ausländischer Unternehmen beurteilen wird.

B

Anpassung der Pauschal- und Saldosteuersätze

Die ESTV hat die Verordnung über die Höhe der Saldosteuersätze nach Branchen und Tätigkeiten mit Wirkung per 1. Januar 2015 angepasst. Gemäss Art. 100 MWSTV gilt diese Neuregelung auch für die Anwendung der Pauschalsteuersätze. Von den Änderungen sind rund 30 Branchen bzw. Tätigkeiten betroffen. Sie werden neu anders umschrieben und unterliegen fortan einem anderen oder einem zweiten Steuersatz, womit bisher bestehende Abgrenzungsschwierigkeiten behoben werden.

Die Änderung hat auch zur Folge, dass die zehn- bzw. dreijährige Sperrfrist²³ für steuerpflichtige Personen, welche nach der Pauschalsteuersatz- oder der effektiven Methode abrechnen, einmalig aufgehoben und ein vorzeitiger Methodenwechsel möglich ist. Voraussetzung ist allerdings, dass mindestens eine der zu den Pauschalsteuersätzen oder nach der effektiven Methode abgerechneten Leistungen erbracht wird.

C

Entscheide

1 Zuwendungen eines Businessclubs als steuerbare Werbeleistung

Eine am professionellen Spielbetrieb teilnehmende Aktiengesellschaft, unter anderem mit einer ersten Mannschaft in der Nationalliga A, wurde von einem Businessclub in Vereinsform finanziell unterstützt, welcher als Plattform für gesellschaftliche und geschäftliche Kontakte diente sowie die Wirtschaft in

der Region förderte. Die Aktiengesellschaft unterhielt auf ihrer Homepage einen eigenen Bereich für den Businessclub, wo zeitweise auch die Liste aller Mitglieder mit Angabe der beruflichen, gewerblichen oder unternehmerischen Tätigkeit aufgeschaltet war. Daneben wurden dem Businessclub Eintrittskarten und Parkplätze zur Verfügung gestellt sowie der Zutritt zu einer Lounge im Stadion ermöglicht.

Anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle erachtete die ESTV die Zuwendungen des Businessclubs an die Aktiengesellschaft als steuerbare Werbeleistungen und belastete Letzterer die geschuldete Mehrwertsteuer inkl. Verzugszinsen für die kontrollierten Steuerperioden nach.

Die Aktiengesellschaft erhob dagegen Beschwerde und wies unter anderem darauf hin, dass ein kras- ses Missverhältnis zwischen den als Entgelt be- steuerten Zuwendungen des Businessclubs und den aus den Bekanntmachungsdienstleistungen erwachsenen wirtschaftlichen Vorteilen bestehe, weshalb nicht die ganzen Zahlungen als mehrwert- steuerlich relevantes Entgelt qualifiziert werden könnten.

Der Entscheid behandelt im Wesentlichen die Ab- grenzung zwischen steuerfreien Spenden bzw. an- deren freiwilligen Zuwendungen und steuerbarem Sponsoring bzw. ähnlichen Leistungen. Letzteres liegt insbesondere dann vor, wenn damit ein Lei- stungsaustausch im Sinn von Art. 18 Abs. 1 MWSTG verbunden ist. Dieser ist anzunehmen, soweit zwis- chen der Leistung und der Gegenleistung ein hin- reichender Konnex besteht («innere wirtschaftliche Verknüpfung»). Das Sponsoring zeichnet sich da- durch aus, dass eine Person Geld- oder Sachlei- stungen aufwendet, um auf diese Weise eigene un- ternehmensbezogene Marketing- und Kommunika- tionsziele zu verfolgen.

Das BGer²⁴ bestätigte die Auffassung der Vorins- tanz, dass die Aktiengesellschaft mit dem Unter- halten der Rubrik für den Businessclub auf der Homepage, der Bereitstellung von Eintrittskarten und Parkplätzen sowie der Zugangsberechtigung zur Lounge dem Businessclub Leistungen erbringe und die Zuwendungen des Businessclubs als deren Entgelt zu qualifizieren seien. Für die Frage des Leistungsaustausches spiele es keine Rolle, ob Leistung und Gegenleistung wertmässig in einem vernünftigen Verhältnis stünden. Es genüge, dass Leistung und Gegenleistung innerlich verknüpft

²³ Vgl. Art. 78 Abs. 3 MWSTV und Art. 98 Abs. 2 MWSTV.

²⁴ BGer 2C_967/2013 vom 19. Mai 2014.

seien, d. h. die eine Leistung ohne die andere nicht erfolgt wäre (Aspekt der Kausalität). Eine Aufteilung in ein Leistungsentgelt für die Werbe- und Bekanntmachungsdienstleistungen einerseits und einen unentgeltlichen Spendenanteil andererseits sei bei Sponsorenleistungen grundsätzlich nicht vorzunehmen.

2 Keine Umsatzschätzung ohne Begründung der Erfahrungszahlen

Der Betreiber eines Restaurants führte eine (formell einwandfreie) Buchhaltung, welche auch die Mehrwertsteuer berücksichtigte. Anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle stellte die ESTV beim Verhältnis zwischen Wareneinkauf und Umsatz eine starke Abweichung gegenüber Erfahrungszahlen vergleichbarer Restaurationsbetriebe fest und nahm gestützt darauf eine Schätzung der steuerbaren Umsätze nach pflichtgemäsem Ermessen vor.

Dagegen erhob der Betreiber des Restaurants Beschwerde und machte unter anderem geltend, dass er ohne Gastronomieerfahrung sei und deshalb den Koch bzw. die Gerantin zu hohen Löhnen eingestellt habe, weshalb ein hoher Betriebsverlust entstanden sei und somit ein Margenvergleich zu einem unzutreffenden Ergebnis führe.

Das BGer²⁵ kam zum Schluss, dass vorliegend seitens der ESTV die Begründungspflicht verletzt worden sei und wies die Sache zur Neuurteilung an die ESTV zurück. Sie sei nämlich im Rahmen von Einschätzungsmitteln grundsätzlich verpflichtet, die Grundlagen ihrer Erfahrungszahlen zu erläutern sowie zu begründen, inwiefern das zu beurteilende Unternehmen mit den zum Vergleich herangezogenen Betrieben übereinstimme.

Dieser Entscheid ist insofern erfreulich, als er auch Auswirkungen auf die ermessensweise Schätzung des steuerbaren Reingewinns im Bereich der direkten Steuern haben könnte, operieren doch auch die kantonalen Steuerbehörden regelmässig mit Erfahrungszahlen, deren Herkunft oder Erhebung für die Pflichtigen kaum nachvollziehbar sind und die insbesondere den verschiedenen Typen von Gastwirtschaftsbetrieben oft zu wenig Rechnung tragen.

²⁵ BGer 2C_1048/2012 vom 14. April 2014.

D

Diverses

- Art. 16 Abs. 3 MWSTV betreffend Mitglieder einer Mehrwertsteuer-Gruppe wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2015 ersatzlos aufgehoben. Damit wäre es rechtlich möglich, die firmeneigene Vorsorgeeinrichtung in eine Mehrwertsteuer-Gruppe mit der Stifterfirma und ihren Tochtergesellschaften einzubeziehen. In der Praxis dürfte die Streichung zu einem guten Teil wirkungslos bleiben, da Vorsorgeeinrichtungen selten unter der von Art. 13 MWSTG verlangten einheitlichen Leitung mit den übrigen Gruppengesellschaften stehen.
- In den EU-Ländern elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige (wie insbesondere Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen) werden im Staat des Empfängers besteuert. Dies führt dazu, dass sich der Dienstleistungserbringer in allen Staaten der EU, in welchen er die massgebliche Umsatz-Untergrenze überschreitet, umsatzsteuerlich registrieren und die Umsatzsteuer abliefern müsste. Um diesem hohen Aufwand entgegenzuwirken, trat in der EU per 1. Januar 2015 eine neue Vereinfachungsregelung (sog. «Kleine einzige Anlaufstelle, KEA») in Kraft. Über dieses elektronische Portal ist es möglich, die Mehrwertsteuer für alle betroffenen Steuerhoheiten der EU in einem einzigen Mitgliedstaat der EU zu deklarieren und abzurechnen. Dies ist eine wesentliche Vereinfachung, die auch Schweizer Leistungserbringern zugutekommt.
- Die Teilrevision des MWSTG tritt wie erwähnt voraussichtlich am 1. Januar 2016 in Kraft. Auf die entsprechenden Neuerungen wird voraussichtlich im Steuer Update 2016 im Detail eingegangen.



VI Internationale Steuern

Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin
Isabelle Stebler, Advokatin

A

Neue und revidierte Doppelbesteuerungs- abkommen

Staat	Neuerungen / Bemerkungen
Australien 14. Oktober 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2015	Neues Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) <ul style="list-style-type: none">- Amtshilfeklausel nach OECD-Standard- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 10 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10 %.
China 15. November 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2015	Neues DBA <ul style="list-style-type: none">- 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 %.
Kasachstan 26. Februar 2014, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2015	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD-Standard- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 10 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10 %.
Peru 10. März 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2015	Neues DBA <ul style="list-style-type: none">- 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 %.



Staat	Neuerungen/ Bemerkungen
Ungarn 9. November 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2015	Neues DBA (Ersatz des DBA von 1982) <ul style="list-style-type: none"> - Amtshilfeklausel nach OECD-Standard - Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen Gesellschaften ab einer Beteiligungsquote von 10 % sowie bei Bezahlung an Vorsorgeeinrichtungen oder die Nationalbank des anderen Vertragsstaates. Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.

Zusätzlich sind mit folgenden Ländern DBA unterzeichnet bzw. revidiert worden, welche noch nicht in Kraft sind: Argentinien, Belgien, Estland, Ghana, Island, Usbekistan und Zypern. Mit Pakistan wurde ein neues DBA paraphiert.

Steuerinformationsabkommen (SIA/TIEA [Tax Information Exchange Agreement]) sind mit Andorra, Grönland, San Marino und den Seychellen unterzeichnet worden. Im Jahr 2014 in Kraft getreten sind die SIA mit Isle of Man, Guernsey und Jersey.

B

Amtshilfe und automatischer Informationsaustausch

1 Schweizer Steueramtshilfegesetz

Seit dem Jahr 2009 hat die Schweiz die Amtshilfe in Steuersachen ausgebaut und mit mehreren Staaten neue DBA ausgehandelt bzw. bestehende DBA ergänzt, um den OECD-Standard (Art. 26 des OECD-Musterabkommens) einzuführen. Am 1. Februar 2013 trat das Steueramtshilfegesetz (StAhiG) in Kraft, welches den Vollzug der Amtshilfe durch die einzelnen DBA aufgenommen hat. Unter anderem wurden mit Inkrafttreten des StAhiG Gruppenanfragen zulässig.

Bereits im August 2013 musste die Schweiz eine erste Teilrevision des StAhiG initiieren. Die Steueramtshilfe wurde dahingehend erweitert, dass in bestimmten Fällen die vom Amtshilfeersuchen Betroffenen erst nachträglich informiert werden. Diese Ausnahmeregelung ist anwendbar, wenn die ersuchende Behörde glaubhaft macht, dass der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg der Untersuchung durch eine vorgängige Information vereitelt

würden. Diese Regelung ist im August 2014 in Kraft getreten.

Nach wie vor keine Amtshilfe leistet die Schweiz bei Gesuchen, die auf gestohlenen Daten beruhen, selbst wenn der ersuchende Staat diese nicht selber aktiv beschafft hat. Dies hat zur Folge, dass Hunderte von Gesuchen blockiert sind, darunter zahlreiche aus Indien.

2 Einseitige Anwendung des OECD-Standards

Der Bundesrat hat am 22. Oktober 2014 das Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die einseitige Anwendung des OECD-Standards zum Informationsaustausch (GASI) eröffnet. Das GASI ermöglicht die einseitige Anwendung von Art. 26 des OECD-Musterabkommens auf alle DBA, die noch nicht dem internationalen Standard entsprechen. Es soll als Übergangslösung bis zum Abschluss entsprechender Abkommen dienen; dies unabhängig davon, dass die Schweiz bereits einen grossen Teil ihrer DBA dem internationalen Standard angepasst und sieben TIEA abgeschlossen hat (Andorra, Grönland, Guernsey, Isle of Man, Jersey, San Marino, Seychellen).

Zum Zeitpunkt der Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens waren vom GASI 69 Staaten oder Territorien betroffen gewesen.

Der Gesetzesentwurf setzt für die einseitige Anwendung des OECD-Standards voraus, dass die Grundsätze der Reziprozität (Gegenseitigkeit des Informationsaustauschs) und der Vertraulichkeit gewahrt werden. Die einseitige Anwendung betrifft nur den Informationsaustausch auf Anfrage und sieht keinen automatischen Informationsaustausch vor.

3 Automatischer Informationsaustausch

Die OECD publizierte am 21. Juli 2014 die neuen globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch (AIA). Diese beinhalten die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den AIA über Finanzkonten (Multilateral Competent Authority Agreement; MCAA), einen Common Reporting Standard (CRS) sowie einen Kommentar und technische Anwendungsrichtlinien.

Am 19. November 2014 hat der Bundesrat einer Erklärung zugestimmt, wonach die Schweiz dem MCAA beitrifft. Das MCAA ist eine der Grundlagen für die Einführung des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs in Steuersachen. Es regelt die zu übermittelnden Informationen und die Modalitäten des Informationsaustauschs sowie der Zusammenarbeit unter den zuständigen Behörden. Das MCAA bildet allerdings lediglich die Basis für künftige bilaterale Vereinbarungen mit einzelnen Staaten. Die Frage, mit welchen Staaten die Schweiz den Datenaustausch einführen wird, wird später separat dem Parlament vorgelegt werden.

Der CRS regelt detailliert, wer welche Informationen über welche Konten zu übermitteln hat. Die zu übermittelnden Informationen umfassen Kontonummer, Steueridentifikationsnummer, Namen, Adresse, Geburtsdatum, alle Einkommensarten sowie Kontensaldi von steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen im Ausland. Die wirtschaftlich Berechtigten sind dabei ebenfalls zu identifizieren. Weiter enthält der CRS Sorgfaltspflichten der Finanzinstitute betreffend die Kundenidentifikation.

Nebst dem MCAA dienen das OECD-Europarats-Übereinkommen über die Steueramtshilfe, welches der Bundesrat 2013 unterzeichnet hat, sowie ein Umsetzungsgesetz als weitere Grundlagen für den AIA. All diese Vorlagen wurden zu Beginn dieses Jahres in die Vernehmlassung geschickt. Sie haben bis zur Inkraftsetzung das ordentliche Genehmigungsverfahren zu durchlaufen.

Das MCAA steht im Einklang mit Verhandlungsmandaten mit der EU, den USA und weiteren Ländern, welche der Bundesrat am 8. Oktober 2014 beschlossen hatte.

Mit der EU will der Bundesrat nebst dem AIA vor allem auch die Regularisierung der Vergangenheit und des Marktzutritts für Banken thematisieren.

Mit den USA will der Bundesrat mit Blick auf FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) zusätzlich den Wechsel zum Modell 1 diskutieren. Nach diesem Modell würden die Daten direkt zwischen den zuständigen Steuerbehörden ausgetauscht.

Weitere Länder stehen für Verhandlungen zum AIA insbesondere dann im Fokus, wenn mit diesen enge wirtschaftliche und politische Beziehungen bestehen und sie ihren Steuerpflichtigen Regularisierungsmöglichkeiten gewähren.

Das inländische Bankgeheimnis soll durch die Umsetzung des internationalen Standards (vorerst?) nicht tangiert werden.

Die Schweiz wie auch andere Staaten beabsichtigen, dass Finanzinstitute im Jahr 2017 mit der Erhebung von Kontendaten ausländischer Steuerpflichtiger beginnen, sodass ein erster Datenaustausch 2018 stattfinden könnte. Dies unter der Voraussetzung, dass das Parlament und allenfalls die Stimmberechtigten die nötigen Gesetze und Abkommen rechtzeitig genehmigen. Eine Gruppe von über 40 Staaten beabsichtigt, bereits 2016 mit der Datenerhebung zu beginnen und diese erstmals 2017 auszutauschen.

C Base Erosion and Profit Shifting

1 Aktueller Stand

Die Massnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) von multinational tätigen Unternehmen (BEPS-Massnahmen) richten sich gegen eine aus Sicht der OECD aggressive Steuerplanung. Eine solche liegt dann vor, wenn ein multinational tätiges Unternehmen seine Gewinne in ein Land verschiebt, welches diesen im Ausland erwirtschafteten Gewinn nicht oder nur tief besteuert, ohne dass das Unternehmen in diesem Land über eine entsprechende wirtschaftliche Substanz verfügt.

Um Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung künftig zu verhindern, hat die OECD am 19. Juli 2013 einen Aktionsplan²⁶ mit 15 Massnahmen veröffentlicht.

²⁶ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (deutsche Übersetzung unter http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aktionsplan-zur-bekampfung-der-gewinnverkuerzung-und-gewinnverlagerung_9789264209688-de).

Von März bis Dezember 2014 veröffentlichte die OECD Diskussionsentwürfe («Discussion Drafts») interessierter Parteien zu den Massnahmen 1, 2, 4, 6–11 und 14. Erste Ergebnisse präsentierte die OECD am 16. September 2014.²⁷ Dabei handelt es sich um Berichte und Empfehlungen zu sieben der 15 Massnahmen des Aktionsplans. Weitere Resultate sollen im September und Dezember dieses Jahres folgen.

Die OECD plant, die letzten Diskussionsentwürfe Anfang April 2015 zu publizieren. Von Januar bis Juni 2015 werden sodann die öffentlichen Beratungen zu den Diskussionsentwürfen stattfinden. Gemäss Aktionsplan der OECD sollen sämtliche Massnahmen bis Ende 2015 umgesetzt sein.

Die Ergebnisse vom 16. September 2014 betreffen folgende sieben BEPS-Massnahmen:

- **Lösung der Besteuerungsprobleme in Zusammenhang mit der digitalen Geschäftswelt (Action 1).** Dies betrifft unter anderem die Problematik derjenigen Unternehmen, welche trotz bedeutender digitaler Präsenz in einem Land aufgrund eines fehlenden physischen Anknüpfungspunkts dort nicht besteuert werden. Gemäss dem Bericht ist es nicht sinnvoll, diesen Wirtschaftszweig steuerlich gesondert zu behandeln.
- **Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (Action 2).** Die OECD empfiehlt, mittels nationaler Regeln die Auswirkungen (z. B. doppelte Nichtbesteuerung oder doppelter Betriebsausgabenabzug) grenzüberschreitender hybrider Gestaltungen einzudämmen. Als mögliche Massnahme sieht die OECD eine entsprechende Änderung des OECD-Musterabkommens.
- **Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz (Action 5).** Gemäss der OECD gehört dazu unter anderem der verpflichtende spontane Informationsaustausch über Steuervorabbescheide (Steuerrulings) in Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen (vgl. dazu nachfolgend 2).
- **Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Action 6).** DBA dürfen gemäss der OECD nicht zur doppelten Nichtbesteuerung führen. Die teilnehmenden Staaten sind übereingekommen, sog. Treaty Shopping zu unterbinden.

- **Verhinderung konzerninterner Verlagerung von Immaterialgüterrechten (Action 8).** Der Bericht der OECD enthält Richtlinien für Verrechnungspreise für immaterielle Vermögenswerte. Diese sollen mit der Wertschöpfung im Einklang stehen.
- **Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation (Action 13).** Verrechnungspreise sollen mithilfe neuer Standards besser dokumentiert werden. Die OECD schlägt ausserdem vor, dass multinationale Unternehmen über ihre Einkünfte, Gewinne, bezahlte Steuern und Aktivitäten in den einzelnen Ländern berichten sollen.
- **Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Anpassung bilateraler Steuerabkommen (Action 15).** Dadurch erhofft sich die OECD eine schnellere Umsetzung der BEPS-Massnahmen.

Die Schweiz ist bemüht, die BEPS-Massnahmen durch Anpassungen sowohl des nationalen Rechts als auch des Abkommensrechts umzusetzen, soweit deren Inhalt konkret ist. Die Unternehmenssteuerreform III (UStR III) trägt dem teilweise bereits Rechnung (vgl. II.A.); sie soll ausserdem weiterhin an die aktuellen Geschehnisse angepasst werden.

2 Spontaner Austausch von Steuerrulings (Teil von Action 5 des BEPS-Aktionsplans)

Steuerrulings spielen im schweizerischen Steuersystem eine wichtige Rolle. Daher wird der von der OECD empfohlene spontane Austausch von Rulings für die Schweiz bedeutsame Änderungen mit sich bringen.

Bisher war für Steuerbehörden nur schwer feststellbar, ob ein internationales Unternehmen in anderen Staaten gestützt auf ein Ruling in den Genuss von Steuerbefreiungen oder -privilegierungen kommt. Tauschen Steuerbehörden verschiedener Staaten künftig Rulings spontan aus, erhalten andere Staaten Kenntnis von nicht oder privilegiert besteuertem Substrat und werden dieses gegebenenfalls selber besteuern. Je nach Sachverhalt kann dies zu Doppelbesteuerungen führen.

Bis jetzt leitet die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) aufgrund fehlender Rechtsgrundlage für eine spontane Amtshilfe von sich aus keine Rulings ins Ausland weiter. Mit der Umsetzung der

²⁷ Die einzelnen Berichte können unter <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/beps-berichte.htm> heruntergeladen werden.

BEPS-Massnahmen, insbesondere von Action 5 (vgl. 1), dürfte sich dies allerdings ändern. Rulings sollen künftig zwar nicht flächendeckend, aber spontan ausgetauscht werden.

Was «spontan» bedeutet, ist noch nicht abschliessend geklärt. Ein wichtiges Kriterium bei der Pflicht zum Austausch werden wohl besondere Steuervorteile sein, welche ein Staat internationalen Unternehmen gewährt.

Dass bereits verschiedene Anfragen zum Austausch von Rulings stattgefunden haben (Frankreich und Belgien haben z. B. sämtliche Rulings von Luxemburg angefordert), zeigt, dass dieses Thema an Bedeutung gewinnt. Ausserdem untersucht die Europäische Wettbewerbskommission die Rulings verschiedener Staaten unter dem Aspekt der unerlaubten Staatshilfe, was für die Unternehmen schwerwiegende finanzielle Folgen nach sich ziehen kann.

D

Revision im Bereich des Geldwäschereigesetzes

Im Bereich der Geldwäscherei sind zwei Revisionsbestrebungen im Gange, welche (auch) einen internationalen Bezug haben.

Gegenstand des ersten Revisionsblocks bildet die Erweiterung der im Geldwäschereigesetz (GWG) verankerten Sorgfaltspflichten im Steuerbereich, womit künftig die Annahme nicht versteuerter Vermögenswerte durch Banken und andere Finanzintermediäre verhindert werden soll. Die Revision ist bis auf Weiteres sistiert, um die Entwicklung zur Einführung des AIA auf internationaler Ebene abzuwarten (vgl. VI.B.3), denn dadurch könnten diese Bestrebungen hinfällig werden. Die in der Revisionsvorlage vorgesehenen erweiterten Sorgfaltspflichten gelten dann nur noch für jene Staaten, mit welchen keine entsprechenden Abkommen zustande kommen.

Im Rahmen des zweiten Revisionsblocks sollen die revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) in der Schweiz umgesetzt werden. Die Vorlage des Bundesrates wurde im Parlament nach heftiger Diskussion am 11. Dezember 2014 gutgeheissen. Die Referendumsfrist läuft noch bis zum 2. April 2015. Folgende Massnahmen wurden beschlossen:

- Verbesserung der Transparenz bei juristischen Personen, insbesondere mit Bezug auf Inhaberaktien. Dies beinhaltet primär eine Melde- und Identifikationspflicht beim Kauf von Inhaberaktien einer Gesellschaft, deren Aktien nicht an der Börse kotiert sind.
- Konkretisierung der Pflichten der Finanzintermediäre bei der Feststellung der wirtschaftlich Berechtigten juristischer 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 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 300 000 betragen.
- Einführung einer Sorgfaltspflicht für Händler bei Bartransaktionen von mehr als CHF 100 000. Bei konkursamtlichen Steigerungen werden keine Barzahlungen über CHF 100 000 mehr zulässig sein. Solche Transaktionen müssen neu über einen dem GWG unterstellten Finanzintermediär abgewickelt werden.
- Erhöhung der Wirksamkeit des Verdachtsmeldesystems, indem die Meldestelle für Geldwäscherei (MROS) künftig bei anderen Schweizer Behörden Informationen einholen kann. Die entsprechenden Regelungen sind bereits in Kraft.

E

Geschäftsfahrzeuge von Grenzgängern

Seit dem 1. Januar 2014 gilt in der EU eine veränderte Zollpraxis für Geschäftsfahrzeuge, die Schweizer Arbeitgeber Grenzgängern zur Verfü-

gung stellen. Die neue Regelung beruht auf einem Entscheid des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) vom 7. März 2013²⁸, in welchem dieser befand, dass der private Gebrauch eines Beförderungsmittels durch eine im Zollgebiet der EU ansässige Person nur von den Einfuhrabgaben befreit werden kann, sofern dieser private Gebrauch im Arbeitsvertrag vorgesehen ist.

Um Abgaben zu vermeiden, müssen Schweizer Arbeitgeber somit mit Grenzgängern, denen ein Geschäftsfahrzeug für private Fahrten überlassen wird, entweder direkt im Arbeitsvertrag oder ergänzend als integrierender Bestandteil zum bestehenden Arbeitsvertrag schriftlich eine entsprechende Vereinbarung schliessen.

Die geschilderte Regelung gilt nur für Angestellte ohne leitende Stellung. Leitende Angestellte dürfen keine privaten Fahrten mit ihrem unverzollten schweizerischen Geschäftsfahrzeug im Raum der EU unternehmen. Diesen sind nur beruflich bedingte Fahrten und diese nur mit Ermächtigung des Arbeitgebers gestattet. Als leitende Angestellte gelten grundsätzlich Geschäftsführer, Verwaltungsräte, Mitglieder der Geschäftsleitung und Prokuristen.

Aktionären und Gesellschaftern ist auch die berufliche Nutzung eines Geschäftsfahrzeugs in der EU grundsätzlich untersagt. Ist ein Aktionär oder Gesellschafter gleichzeitig für das Unternehmen tätig, gelten die hiervoor für (wohl leitende) Angestellte beschriebenen Regelungen.

F

Erbschaftssteuerabkommen mit Frankreich

Bekanntlich hat Frankreich das bestehende Erbschaftssteuerabkommen mit der Schweiz im Jahr 2014 gekündigt. Damit wenden seit 1. Januar 2015 beide Länder je das interne Erbschaftssteuerrecht an, was in bestimmten Konstellationen zu Doppelbesteuerungen führt.

Der abkommenslose Zustand hat auch zur Folge, dass kein Verständigungsverfahren zur Beilegung allfälliger Streitfragen und Vermeidung von Doppelbesteuerungen zur Verfügung steht.

²⁸ EuGH C-182/12 vom 7. März 2013 zur Auslegung von Art. 561 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 geänderten Fassung.

G

Voluntary Disclosure Italien

Am 4. Dezember 2014 ist in Italien ein neues Gesetz gegen die Steuerflucht verabschiedet worden. Das Gesetz bietet den Steuerpflichtigen (natürliche und juristische Personen sowie Trusts) die Möglichkeit, nicht deklarierte in- und ausländische Vermögenswerte und -erträge, die bis zum 30. September 2014 angefallen sind, zu melden. Eine Selbstanzeige ist bis zum 30. September 2015 möglich. Im gleichen Gesetz wurde der strafrechtliche Tatbestand des «autoriciclaggio» («Selbstwäsche») – ein besonderer Tatbestand der Geldwäscherei – eingeführt.

Anders als bei den in den Jahren 2001/2002, 2003 und 2009 in Italien durchgeführten Steueramnestien werden die Steuerpflichtigen im Rahmen der Voluntary Disclosure nun voll nachbesteuert und die Selbstanzeige kann nicht mehr auf anonymer Basis erfolgen.

Wird das zeitliche Fenster für die Selbstanzeige (30. September 2015) genutzt, geht der Steuerpflichtige grundsätzlich weitgehend straffrei aus. Nicht straffrei bleibt jedoch der Steuerpflichtige, der sein Vermögen in einem Land hält, welches auf Italiens Blacklist steht. Auf dieser Liste ist zurzeit auch die Schweiz erfasst, dies unter anderem, weil Italien bis anhin zum Abschluss eines angepassten DBA nicht bereit war. Falls die Schweiz innert 60 Tagen seit Inkrafttreten des italienischen Gesetzes – somit bis zum 2. März 2015 – mit Italien ein Abkommen über den AIA unterzeichnet, wird sie nicht mehr als Blacklist-Land behandelt und der italienische Steuerpflichtige geht bei einer Selbstanzeige betreffend in der Schweiz gelegene Vermögenswerte ebenfalls weitgehend straffrei aus.

Bereits am 19. Dezember 2014 wurde zwischen der Schweiz und Italien eine Einigung über das von Italien geforderte Abkommen paraphiert. Die Unterzeichnung soll rechtzeitig bis Ende Februar 2015 erfolgen. Damit würde die Schweiz für die Zwecke der Voluntary Disclosure von Italiens Blacklist gestrichen. Dies gilt jedoch leider nicht mit Blick auf die besonderen Steuerregimes. Es bleibt deshalb zu hoffen, dass die Schweiz im Zuge der UStR III

(s. vorne II.A.) auch für ihre Steuerregimes von der Blacklist entfernt wird.

H

Entscheide

1 Pauschale Steueranrechnung

a) Zum Begriff der pauschalen Steueranrechnung

Aus dem Ausland an eine in der Schweiz ansässige Person fließende Erträge unterliegen grundsätzlich der schweizerischen Einkommenssteuer. Der Herkunftsstaat hat nach den Regeln des internationalen Doppelbesteuerungsrechts allerdings typischerweise das Recht, solche Erträge ebenfalls zu besteuern.²⁹ In der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen können gemäss der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (PStAV) für eine solche in einem anderen Vertragsstaat erhobene Steuer eine pauschale Steueranrechnung beantragen, sofern und soweit die ausländische Steuer nicht zurückgefordert werden kann. Dabei gilt das Prinzip «keine inländische Anrechnung der ausländischen Steuer ohne inländische Steuer» («subject to tax»-Klausel).³⁰ Dies bedeutet, dass eine Anrechnung nur infrage kommt, sofern die betreffenden ausländischen Einkünfte in der Schweiz auch tatsächlich besteuert werden.

Als 2009 die privilegierte Besteuerung von Dividenden (Teilbesteuerung oder Teilsatzverfahren) auf Beteiligungen von mindestens 10% eingeführt wurde, wurde auch die PStAV angepasst. Im Sinne der «subject to tax»-Klausel sieht die PStAV seither vor, dass die Anrechnung einer ausländischen Sockelsteuer auf Dividenden entsprechend der Privilegierung in der Schweiz reduziert wird. Dies deshalb, da der privilegiert besteuerte Teil der Dividende als nicht besteuert gilt und ohne inländische Steuer begrifflich keine Doppelbesteuerung möglich ist.³¹ Die Reduktion erfolgte seither im Umfang des in der Schweiz nicht besteuerten Anteils. Bei einer Teilbesteuerung von 60% wurden beispielsweise lediglich 9% statt 15% einer ausländischen

Sockelsteuer angerechnet, selbst wenn die effektiv in der Schweiz zu entrichtende Steuer höher war.

Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung entspricht ausserdem höchstens der Summe der schweizerischen Steuern, welche auf die betreffenden ausländischen Einkünfte anfallen (Maximalbetrag).³²

b) Entscheid des Bundesgerichts (BGer) zur pauschalen Steueranrechnung bei natürlichen Personen

Das BGer hat sich mit Entscheid vom 9. Oktober 2014³³ zur Frage geäussert, ob privilegiert besteuerte Dividenden aus Deutschland in der Schweiz entsprechend der «subject to tax»-Klausel als vollumfänglich besteuert angesehen werden können – statt wie unter a) beschrieben als teilweise nicht besteuert –, sodass eine Kürzung der anzurechnenden deutschen Sockelsteuer sachfremd wäre. Das BGer kam zum Schluss, dass die Dividenden erträge (sowohl bei der Teilbesteuerung als auch beim Teilsatzverfahren) in die Bemessungsgrundlage einfließen und daher vollumfänglich als besteuert zu gelten haben. Eine Reduktion der Anrechnung der deutschen Sockelsteuer führe folglich zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung. Die entsprechende Bestimmung der PStAV widerspricht daher gemäss BGer dem DBA und darf nicht mehr wie unter a) beschrieben angewendet werden.

c) Entscheid des BGer zur pauschalen Steueranrechnung bei juristischen Personen

Mit Entscheid vom 26. September 2014³⁴ hatte das BGer zu beurteilen, ob zur Bestimmung des Maximalbetrags bei der pauschalen Steueranrechnung verschiedene Einkunftsarten gesondert zu betrachten sind. Im vorliegenden Fall war strittig, ob die Einkünfte einer juristischen Person aufgrund einer Spartenrechnung auf die zwei betroffenen Kantone (Sitzkanton und Liegenschaftskanton) aufzuteilen waren. Das BGer verneinte dies und befand, dass der Maximalbetrag gesamthaft, und nicht für jede Einkunftsart separat, zu ermitteln sei. Die kantonale Steuerauscheidung sei diesbezüglich unbeachtlich. Dies war vorliegend relevant, weil die Gesellschaft einen Gesamtverlust

²⁹ Vgl. Art. 10 und 11 des OECD-Musterabkommens.

³⁰ Vgl. BGer 2C_64/2013 vom 26. September 2014, E. 2.3.2; Näheres zu diesem Entscheid unter c).

³¹ Vgl. Art. 5 Abs. 4 PStAV.

³² Vgl. Art. 8 Abs. 2 PStAV.

³³ BGer 2C_750/2013 vom 9. Oktober 2014.

³⁴ BGer 2C_64/2013 vom 26. September 2014.

erwirtschaftet hatte, in einem Kanton aber aufgrund eines Wertzuwachsge­winns aus einer Liegenschaft besteuert wurde.

2 Amtshilfegesuch aus den Niederlanden: Beschränkung der Amtshilfe

a) Ausgangslage

Im Entscheid vom 7. Oktober 2014³⁵ hatte sich das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) mit einem internationalen Amtshilfegesuch aus den Niederlanden zu befassen. Die niederländische Steuerbehörde hatte am 13. Juni 2013 bei der ESTV gestützt auf das schweizerisch-niederländische DBA (DBA-NL) um Auskünfte betreffend die Gesellschaften A. AG und B. AG mit Sitz in der Schweiz, C. mit Wohnsitz in den Niederlanden und die D. mit Sitz in den Niederlanden ersucht.

Die niederländische Steuerbehörde begründete ihr Gesuch mit Indizien, dass C. und D. Bankkonten in der Schweiz hätten, dass C. an der A. AG beteiligt sei und dass von C. und/oder der D. geldwerte Leistungen an die B. AG geflossen seien. Die niederländische Steuerbehörde ersuchte daher um Informationen über die Aktionäre der A. AG und der B. AG über die Verhältnisse von C. und der D. zur A. AG und zur B. AG und über Bankbeziehungen (inkl. Berechtigungen oder Bevollmächtigungen) aller beteiligten Personen bei der Bank K und/oder der Bank O.

Mit Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 befand die ESTV, dass der niederländischen Steuerbehörde betreffend die schweizerischen Gesellschaften A. AG und B. AG sowie betreffend C. und die D. Amtshilfe zu leisten sei und listete die zu übermittelnden Informationen auf.

Die gegen die Schlussverfügung erhobene Beschwerde sämtlicher Betroffenen hiess das BVGer unter anderem aus folgenden Gründen teilweise gut. Vorliegend werden die wesentlichsten Punkte dargelegt:

b) Unzulässige spontane Amtshilfe

Das BVGer erklärte das niederländische Amtshilfegesuch in Bezug auf die A. AG und die B. AG als unzulässig, da aus dem Kontext des Gesuchs hervorgehe, dass es um die Erhebung der niederländischen Steuern von C. und der D. gehe. Die Übermittlung von Informationen betreffend die A. AG und die B. AG würde als unzulässige spontane Amtshilfe qualifizieren.³⁶ Es seien vorliegend auch keine Gründe ersichtlich, die eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot der spontanen Amtshilfe zulassen würden. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die Unterbindung der Informationen über Drittpersonen die Amtshilfe wertlos erscheinen liesse.

c) Voraussichtlich nicht erhebliche Informationen

Das BVGer stufte einige der verlangten Informationen als voraussichtlich nicht erheblich für die niederländische Steuererhebung ein. Gemäss der Literatur zum Doppelbesteuerungsrecht soll das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch gewährleisten, ohne jedoch «fishing expeditions» zuzulassen.³⁷

Folgende ersuchte Informationen befand das BVGer z. B. als voraussichtlich nicht erheblich: Die ESTV beabsichtigte in ihrer Schlussverfügung, Angaben zu Bevollmächtigten an C.s Konto amtshilfeweise an die niederländische Steuerbehörde weiterzuleiten. Gemäss BVGer steht jedoch die Frage der Bevollmächtigung an diesen Bankkonten in keinem rechtsgenügenden Zusammenhang mit dem Zweck des Amtshilfegesuchs, nämlich der korrekten Besteuerung von C. und der D. Die Angaben zu den Bevollmächtigten seien somit keine voraussichtlich erheblichen Informationen und dürften daher nicht herausgegeben werden. Weiter erklärte das BVGer die Antworten zu den nicht vom Gesuch betroffenen Schweizer Gesellschaften A. AG und B. AG³⁸ als voraussichtlich nicht erheblich zur Besteuerung von C. und der D.

Das BVGer räumte aber unter anderem ein, dass es zur Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit keine Rolle spielt, ob dem Amtshilfegesuch ein Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt zugrunde liegt.

³⁵ BVGer A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014.

³⁶ Vgl. Art. 4 und 3 StAHiG.

³⁷ Vgl. E. 3.2 des Entscheids.

³⁸ Vgl. auch b).

d) Verletzung des Bankgeheimnisses

Grundsätzlich lässt das DBA-NL unter gewissen Voraussetzungen eine Durchbrechung des Bankgeheimnisses zu.³⁹ So durfte gemäss BVGer die ESTV gegenüber Banken die Herausgabe von Informationen betreffend die Existenz und Einzelheiten über Konten von C. und der D. verlangen und die ESTV darf diese auch an die niederländische Steuerbehörde weiterleiten.

Die Durchbrechung des Bankgeheimnisses gilt gemäss BVGer allerdings nur für Informationen bei einer Bank, über die diese kraft ihrer Eigenschaft als Bank verfügt. Dies ist gemäss BVGer der Fall bei Informationen über Konten, welche von C. und der D. direkt gehalten werden, da diese in einem Vertragsverhältnis mit den betreffenden Banken stehen. Diesfalls bestehe überdies nach Schweizer Recht eine Bescheinigungspflicht der Banken.⁴⁰

Informationen über eine an einem Konto (bloss) wirtschaftlich berechnigte Person besitzen Banken allerdings nicht kraft ihrer Eigenschaft als Bank. Dies, da ja kein Vertragsverhältnis zwischen der wirtschaftlich berechtigten Person und der Bank besteht. Bezüglich solcher Informationen greift daher gemäss BVGer die Durchbrechung des Bankgeheimnisses gemäss DBA-NL nicht. Das BVGer befand daher die Weiterleitung von Informationen über Konten, an denen C. und/oder die D. wirtschaftlich berechnigt waren, als unzulässig. Diesfalls fehle es überdies nach Schweizer Recht – unabhängig vom Bankgeheimnis – an einer Bescheinigungspflicht.

e) Völkerrechtliches Vertrauensprinzip

Die niederländische Steuerbehörde stützte ihr Amtshilfegesuch auf Unterlagen der Bank I. Diese legte sie dem Gesuch nicht bei und machte auch keine Angaben über die Art und Weise deren Beschaffung. Die Betroffenen sahen darin eine Verletzung des Grundsatzes des fairen Verfahrens und ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör. Das BVGer hielt dagegen fest, dass sich das Akteneinsichtsrecht von C. und der D. nicht auf diese Unterlagen erstreckt. Die diesbezüglichen Ausführungen der niederländischen Steuerbehörde seien aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips bindend.

³⁹ Art. 26 Abs. 5 DBA-NL. Vgl. auch Art. 8 Abs. 2 StAHiG.

⁴⁰ Art. 127 DBG, Art. 43 StHG.



Kontaktpersonen

Nadia Tarolli Schmidt

Advokatin und dipl. Steuerexpertin
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

Martin Dubach

Rechtsanwalt
Tel. 058 211 36 46, mdubach@vischer.com

Eric Flückiger

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

Beatrice Klaesi

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

Melanie Knüsel

Rechtsanwältin
Tel. 058 211 32 06, mknuesel@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

Isabelle Stebler

Advokatin
Tel. 058 211 39 71, istebler@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 direkt an das Steuerteam 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

www.vischer.com