

VISCHER



Steuer Update 2016

● Inhalt

●	I	Einleitung	2
●	II	Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/ Stempelabgaben	3
	A	Unternehmenssteuerreform III und Steuerpolitik	3
	B	Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis	5
	C	Entscheide	6
●	III	Natürliche Personen	9
	A	Aufwandbesteuerung	9
	B	Änderung beim Abzug von Fahrkosten	9
	C	Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten	10
	D	Neue Wegleitung zum Lohnausweis	10
	E	Revidierte Verordnung über den Erlass der direkten Bundessteuer	10
	F	Entscheide	11
●	IV	Grundsteuern	14
	A	Entscheide	14

●		
V	Mehrwertsteuer	16
A	Subjektive Steuerpflicht bei ausschliesslicher Erbringung von ausgenommenen Leistungen	16
B	Unternehmerische Tätigkeit gemeinnützige Unternehmen – Abschaffung der 25/75-Prozent-Praxis	17
C	Option durch offenen Ausweis der Steuer	18
D	MWST auf Radio- und Fernsehempfangsgebühren	18
●		
VI	Internationale Steuern	19
A	Neue und revidierte Staatsverträge	19
B	Amtshilfe und automatischer Informationsaustausch	22
C	Quellensteuerabkommen	24
D	Base Erosion and Profit Shifting	24
E	Revision im Bereich des Geldwäschereigesetzes	25
F	Geschäftsfahrzeuge von Grenzgängern	26
G	Entscheide	27
●		
	Kontaktpersonen	33



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 siebten 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 2016 von Bedeutung sein werden.



II Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/Stempelabgaben

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte
Martin Dubach, Rechtsanwalt

A

Unternehmenssteuerreform III und Steuerpolitik

1 Stand der Unternehmenssteuerreform III

Mit der Unternehmenssteuerreform III (UStR III) soll die Attraktivität des Unternehmensstandorts Schweiz im internationalen Umfeld gestärkt oder mindestens beibehalten werden. Nachdem der Bundesrat am 5. Juni 2015 seine Botschaft zum Entwurf des entsprechenden Bundesgesetzes verabschiedet hatte, stimmte der Ständerat dieser Gesetzesänderung am 14. Dezember 2015 in den wesentlichen Teilen bereits zu. Die Vorlage geht an den Nationalrat.

Während einige vom Bundesrat vorgesehenen Revisionsvorschläge vom Ständerat einstweilen wieder verworfen wurden (Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital, Anpassung beim Teilbesteuerungsverfahren), wobei hier das letzte Wort bestimmt noch nicht gesprochen ist, stehen nun aktuell folgende fünf steuerpolitische Massnahmen im Vordergrund:

- **Aufhebung der kantonalen Steuerprivilegien.** Mit Inkrafttreten der UStR III wird die steuerliche Vorzugsbehandlung von Holding-, Domicil- und gemischten Gesellschaften abgeschafft. Diese führt bis zur Abschaffung der Steuerprivilegien zu einer privilegierten Besteuerung ausländischer Einkünfte im Vergleich zu inländischen Einkünften, welche heute international nicht mehr akzeptiert wird. Ebenso sollen die Praxisregelungen zur speziellen Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften und zur Swiss Finance

Branch aufgehoben werden. Mit diesen Anpassungen wird sichergestellt, dass die Schweiz keinen Retorsionsmassnahmen ausgesetzt wird, was nicht zuletzt auch die Attraktivität der Schweiz im internationalen Wettbewerb um Unternehmensansiedlungen gefährden würde.

- **Kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen.** Um die durch die Aufhebung der kantonalen Steuerprivilegien resultierende Mehrbelastung auszugleichen, sollen Unternehmen vor allem mit tieferen kantonalen Gewinnsteuern entlastet und somit auch zum Verbleib in der Schweiz bzw. im betreffenden Kanton bewegt werden. Weil die Höhe der Steuersätze Sache der Kantone ist, handelt es sich zwar formell nicht um einen Teil der UStR III. Den Kantonen soll aber Spielraum für Steuersenkungen verschafft werden, indem ihr Anteil an der direkten Bundessteuer angehoben wird. Finanziert werden soll dieser höhere Anteil – zumindest nach dem Willen des Ständerates – durch die Beibehaltung der Emissionsabgabe auf dem Eigenkapital, welche der Bundesrat ursprünglich im Rahmen der UStR III abschaffen wollte. Inwiefern diese Steuersatzsenkungen den interkantonalen Steuerwettbewerb verschärfen und sich auf den interkantonalen Finanzausgleich auswirken, bleibt abzuwarten.
- **Einführung neuer Regelungen für mobile Erträge (Patentbox).** Mittels einer sogenannten Patentbox sollen Erträge aus Immaterialgüterrechten und vergleichbaren Rechten von den übrigen Erträgen eines Unternehmens getrennt und reduziert besteuert werden. Bei der konkreten Ausgestaltung dieser Patentbox bestehen aber weiterhin viele Fragezeichen. So ist insbesondere noch unklar, was «unter vergleichbaren Rechten» verstanden wird, zumal in der OECD aktuell im Rahmen des BEPS-Projekts (vgl. 2. nachfolgend) neue Kriterien für derartige Boxen

definiert werden. Im Zentrum stehen vor allem erhöhte Substanzanforderungen, die sicherstellen sollen, dass Erträge nicht willkürlich von Hochsteuer- in Tiefsteuerländer verschoben werden können. Zudem wurde der sogenannte modifizierte Nexus-Ansatz entwickelt, welcher besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Aufwand in diesem Bereich privilegiert besteuert werden dürfen. Um die Finanzierung und Kontrolle von Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im Ausland abzugelten, ist zudem ein Zuschlag («uplift») von 30 % des Forschungs- und Entwicklungsaufwands im Inland vorgesehen, sofern im Ausland tatsächlich entsprechende Investitionen in diesem Umfang getätigt wurden. Im Ergebnis wird dadurch eine privilegierte Besteuerung von Einkünften angestrebt, welche tatsächlich auf Forschungs- und Entwicklungsanstrengungen in der Schweiz zurückzuführen sind. Die avisierte Steuerbelastung solcher Einkünfte bewegt sich bei ca. 10 %.

Zusätzlich steht neu eine direkte Förderung von Ausgaben für Forschung und Entwicklung im Raum, indem die Unternehmen entsprechende Aufwendungen zu mehr als 100 % (bis maximal 150 %) abziehen können. Die Festsetzung der Höhe des Abzugs steht im Rahmen des erwähnten Maximalbetrags wiederum den einzelnen Kantonen zu.

- **Prinzip der Aufdeckung stiller Reserven.** Im Rahmen der vorliegenden UStR III soll weiter das Prinzip der Aufdeckung stiller Reserven konsequent umgesetzt werden. Bereits im geltenden Recht werden beim Wegzug einer Gesellschaft ins Ausland die vorhandenen stillen Reserven zulasten des Steuerpflichtigen aufgedeckt und besteuert. Spiegelbildlich dazu soll neu auch eine Aufdeckung zugunsten des Steuerpflichtigen bei Zuzug stattfinden. Da vor dem Zuzug in der Schweiz keine Steuerpflicht bestanden hat, sollen auch die vor dem Zuzug bestehenden stillen Reserven bei deren Realisation nicht der schweizerischen Gewinnsteuer unterstellt werden. Zu diesem Zweck können die stillen Reserven, einschliesslich des selbst geschaffenen Goodwills (Unternehmensmehrwert), im Zeitpunkt des Zuzugs in der Steuerbilanz aufgedeckt und in den Folgejahren gewinnsteuerwirksam gemäss den praxisüblichen Abschreibungssätzen abgeschrieben werden. Gleiche oder ähnliche Grundsätze sollen flächendeckend auch bei

Beginn bzw. Ende einer subjektiven oder objektiven Steuerbefreiung sowie beim Austritt aus einer privilegierten Besteuerung zur Anwendung gelangen.

- **Anpassung bei der Kapitalsteuer.** Anfänglich wurde im Rahmen der UStR III auch eine Massnahme im Bereich der (kantonalen) Kapitalsteuer in Aussicht gestellt, welche es den Kantonen ermöglichen sollte, auf die Erhebung derselben zu verzichten. Dieser Vorschlag wurde mittlerweile negativ beurteilt, da er mit sehr hohen Steuereinsparungen verbunden wäre. Stattdessen ist nun eine Entlastung für das Eigenkapital vorgesehen, das im Zusammenhang mit Patenten und mit vergleichbaren Rechten sowie mit Beteiligungen steht. Im Bereich der Patente und der vergleichbaren Rechte wird damit eine Parallelität zu den Bestrebungen bei der Gewinnsteuer hergestellt, bei welcher – wie oben erwähnt – die Einführung einer Patentbox vorgeschlagen wird.

Wird die UStR III in der vorstehend skizzierten Form umgesetzt, worauf gegenwärtig vieles hindeutet, bleiben faktisch in erster Linie die (hoffentlich in vielen Kantonen) reduzierten Gewinnsteuersätze übrig, mittels welchen Unternehmen in der Schweiz weiterhin von attraktiven steuerlichen Rahmenbedingungen profitieren können. Dies ist zu bedauern, hätte es doch mit alternativen beziehungsweise zusätzlichen Modellen wie der sogenannten Tonnage Steuer oder der zinsbereinigten Gewinnsteuer durchaus Modelle gegeben, die es einem Unternehmen erlaubt hätten, dessen Gesamtsteuerbelastung durch – legitime – steuerplanerische Massnahmen zu optimieren. Neben alledem darf jedoch nicht vergessen werden, dass sich der Unternehmensstandort Schweiz bisher, gerade im internationalen Vergleich, auch dadurch auszeichnet, dass ein grosses Mass an Rechtssicherheit und Vertrauen in die Steuerverwaltungen herrscht, indem etwa innert kurzer Zeit und im direkten Kontakt mit den zuständigen Veranlagungsbehörden mögliche Steuerrisiken beispielsweise mittels Steuerrulings ausgeschlossen oder eingegrenzt werden können. Zumindest dies gilt es auch langfristig unter allen Umständen zu bewahren.

2 Auswirkungen von BEPS auf die UStR III

Das gemeinsame Projekt der OECD und der G20-Staaten gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; sogenannte BEPS) soll den Regierungen helfen, Steuer-

schlupflöcher zu schliessen, welche es bisher ermöglicht haben, Unternehmensgewinne «verschwinden» zu lassen oder sie künstlich in Länder zu verlagern, die nur geringe Steuern erheben (mehr dazu vgl. hinten, VI D). Ziel des Projekts ist es, dass die Besteuerung dort erfolgen soll, wo die Wertschöpfung tatsächlich stattfindet. Eine Reihe der vorgesehenen Massnahmen machen innerstaatliche Gesetzesänderungen notwendig, welche wohl direkt in die Umsetzung der UStR III einfließen werden. Dazu gehören insbesondere striktere Regeln in Bezug auf kontrollierte ausländische Gesellschaften (sogenannte CFC-rules), ein gemeinsamer Ansatz, um die Gewinnverkürzung via Zinsabzugsmöglichkeiten einzuschränken, und neue Regeln, die verhindern sollen, dass Gewinne bei der Versteuerung durch den Einsatz komplexer Finanzinstrumente verschwinden (hybride Gestaltungen).

B

Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis

1 **Kapitaleinlageprinzip: Vom Kreisschreiben Nr. 29 (altes Rechnungslegungsrecht) zum Kreisschreiben Nr. 29a (neues Rechnungslegungsrecht)**

Mit Datum vom 9. September 2015 wurde das Kreisschreiben Nr. 29a zum Kapitaleinlageprinzip publiziert. Darin wurden teilweise blosse redaktionelle Änderungen im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts vorgenommen. Betreffend Rückkauf eigener Beteiligungsrechte wurde beispielweise korrigiert, dass der Ausweis der Kapitaleinlagereserven neu als Minusposten unter den gesetzlichen Kapitalreserven im Sinn von Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR erfolgen soll. Bestehen noch Reserven für eigene Aktien, welche zu Lasten der Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet wurden, können diese im Zeitpunkt der Umstellung auf die neue Rechnungslegung ohne Steuerfolgen auf das gesonderte Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen umgebucht werden.

Zusätzlich wird aber auch die Meldung der Reserven aus Kapitaleinlagen für die Verrechnungssteuer wie folgt präzisiert:

- *Ordentliches Verfahren:* Bisher war umstritten, ob der Geschäftsbericht oder die unterzeichnete Jahresrechnung auch einzureichen sind, sofern die Reserven aus Kapitaleinlagen in einem Geschäftsjahr keine Veränderungen erfahren haben. Neu wird klargestellt, dass der Geschäftsbericht oder die unterzeichnete Jahresrechnung *jedes Jahr* unaufgefordert der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vorgelegt werden muss.
- *Nachmeldung von Reserven aus Kapitaleinlagen:* Bisher war ebenfalls unklar, ob eine Nachmeldung von Reserven aus Kapitaleinlagen möglich ist. Neu wird klargestellt, dass Reserven aus Kapitaleinlagen vergangener Geschäftsjahre, welche durch Einlagen, Aufgelder oder Zuschüsse seit dem 1. Januar 1997 geäußert und bisher *nicht* deklariert wurden, der ESTV nachgemeldet werden können. In diesem Fall sind die Jahresrechnungen für sämtliche Geschäftsjahre ab der ersten gemeldeten Einlage lückenlos einzureichen und das handelsrechtlich massgebende Eigenkapital detailliert nachzuweisen. Sämtliche Einlagen sind zudem durch sachdienliche Unterlagen (Sacheinlageverträge, Beschlüsse usw.) zu belegen. Aus den eingereichten Belegen müssen alle Angaben hervorgehen, damit die getroffenen Buchungen nachvollzogen werden können. Zusätzlich ist der ESTV ein vollständig ausgefülltes und unterzeichnetes Formular 170 zur Nachmeldung des Bestands des gesonderten Kontos vorzulegen.

2 **Änderung im Rundschreiben zu steuerlich anerkannten Zinssätzen für Vorschüsse und Darlehen**

Für die Bemessung einer angemessenen Verzinsung von Vorschüssen oder Darlehen in Schweizer Franken an Beteiligte oder ihnen nahestehende Dritte bzw. von Beteiligten oder ihnen nahestehenden Dritten veröffentlicht die ESTV jährlich ein Rundschreiben mit den jeweils steuerlich anerkannten Zinssätzen. Diese Zinssätze gelten als «safe haven rules». Der Nachweis höherer Zinssätze im Drittvergleich bleibt vorbehalten.

Bis zum Jahr 2014 spielte die Höhe der Vorschüsse für Betriebskredite – sofern die einschlägigen Regeln für die Ermittlung von sogenannt verdecktem Eigenkapital eingehalten wurden – keine Rolle, d. h. es gelangte unabhängig von der Höhe des Darlehens immer der gleiche Zinssatz zur Anwendung. Im Jahr 2015 nahm die ESTV nun erstmals eine

Staffelung vor, welche unterschiedliche Zinssätze für Vorschüsse und Darlehen bis *bzw. ab CHF 1 Mio.* vorsahen. Es ist davon auszugehen, dass diese Abstufung auch in Zukunft beibehalten wird. Die ESTV hat die Gründe für diese neue Praxis bisher nicht dargelegt.

3 Neue Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

Per 1. Januar 2016 ist Art. 26a Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in Kraft getreten. Dieser besagt, dass Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert werden, sofern diese einen nach kantonalem Recht bestimmten Betrag nicht übersteigen und ausschliesslich sowie unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Den Kantonen wird eine zweijährige Übergangsfrist eingeräumt, um ihre Gesetzgebung entsprechend anzupassen. Gleichzeitig wurde beschlossen, die gleich lautende Bestimmung des Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG); (Art. 66a) per 1. Januar 2018 in Kraft zu setzen.

Mit dieser Gesetzesänderung empfiehlt es sich, unterhalb der Freigrenze (ein von den Kantonen noch festzulegender Betrag für die Gewinnsteuer der Kantone bzw. CHF 20 000 für die direkte Bundessteuer) jeweils zu überprüfen, ob eine juristische Person ideale Zwecke verfolgt oder nicht. Darunter fallen insbesondere Vereine mit politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohltätigen, geselligen oder anderen nicht wirtschaftlichen Aufgaben. Als ideeller Zweck im Sinne dieser Bestimmung erscheint somit jeder nicht wirtschaftliche Zweck. Selbst wenn diese juristischen Personen daneben eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, profitieren sie von dieser Neuregelung, sofern letztere von untergeordneter Bedeutung ist und nicht dem eigentlichen Zweck der juristischen Person entspricht (z. B. Führen einer Kaffeebar anlässlich eines Fussballmatches).

Diese Neuregelung darf mit der bereits heute geltenden Befreiung von der Steuerpflicht für juristische Personen gemäss Art. 56 DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 StHG nicht verwechselt werden. Danach dürfen sich juristische Personen insbesondere dann auf die Steuerbefreiung berufen, wenn sie öffentliche oder gemeinnützige Aufgaben verfolgen. Für bloss ideale Zwecke können juristische Personen dagegen heute keine generelle

Steuerbefreiung beanspruchen, wobei gewisse Kantone allerdings schon heute Spezialbestimmungen zur Besteuerung von Vereinen mit ideellen Zwecken kennen (Freigrenze z. B. in Basel-Stadt: CHF 10 000; in Basel-Landschaft: CHF 15 000; in Zürich: CHF 10 000).

C Entscheide

1 Zuständige Behörde zur Erteilung von Steurrulings

In den vorliegenden Entscheiden¹ hatte das Bundesgericht (BGer) über die Bindungswirkung von Steurrulings im Bereich der direkten Bundessteuer zu urteilen.

In Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre hielt das BGer mangels ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage nunmehr fest, dass mit Bezug auf die direkte Bundessteuer die Kompetenz zur Erteilung von Steurrulings ausschliesslich beim Kanton als Veranlagungsbehörde liege. Eine Zustimmung der ESTV zum Steurruling wird fortan im Bereich der direkten Bundessteuer nicht mehr erforderlich sein, selbst wenn dieser weiterhin Aufsichtsfunktion zukommt. Diese wird es der ESTV auch in Zukunft erlauben, ihre Aufgabe durch die in Art. 103 DBG genannten Mittel wahrzunehmen oder sogar Rechtsmittel zu ergreifen, sollte sie mit einer Veranlagung der kantonalen Behörden im Bereich der direkten Bundessteuer nicht einverstanden sein. Während davon ausgegangen werden kann, dass ein Ruling, das sich zu einem einmaligen Sachverhalt, z. B. zu einer Transaktion äussert, auch entgegen dem Willen der ESTV Bestand hat, empfiehlt es sich insbesondere bei Dauersachverhalten, vorgängig die ESTV zu konsultieren, da die ESTV den zuständigen Kanton ansonsten zur Kündigung des Rulings drängen könnte. Die ESTV wird bei einer Rulinganfrage ihre Rechtsauffassung als antrags- und beschwerdebefugte Aufsichtsbehörde gegenüber den kantonalen Steuerbehörden bzw. gegenüber dem Steuerpflichtigen wie folgt festhalten:

«Einverstanden – im Sinne einer Stellungnahme für die direkte Bundessteuer».

Gleichzeitig bedeuten die erwähnten Entscheide des BGer aber auch, dass sich Steuerpflichtige von nun an kaum mehr darauf berufen können, sich

¹ BGer 2C_529/2014 und 2C_807/2014 vom 24. August 2015.

gutgläubig im Sinne des Vertrauensschutzes darauf verlassen zu haben, dass die ESTV zur Erteilung von Steuerrulings im Bereich der direkten Bundessteuer zuständig sei. Trotzdem ist die oben erläuterte Klarstellung insgesamt zu begrüssen, gilt die in der Schweiz äusserst speditiv Behandlung von Rulinganfragen durch die Behörden doch wie bereits erwähnt nicht zuletzt als einer der wichtigsten Standortvorteile der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb.

2 Kapitalerhöhung bei Quasifusionen als Voraussetzung für die Steuerneutralität

Das BGer hatte im vorliegenden Urteil² zu entscheiden, ob der Verkauf einer im Privatvermögen gehaltenen 50-%-Beteiligung zum Nennwert an eine vom Verkäufer als Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident vollständig beherrschte Gesellschaft einen Zuschuss in der Höhe der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem höheren Verkehrswert der Beteiligung darstellt, welcher der Emissionsabgabe unterliegt.

In diesem Zusammenhang stellte sich die Frage, was unter «Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüssen» i.S.v. Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG) zu verstehen ist. Mit Verweis auf das ESTV-Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.1.7.1., stellte das BGer fest, dass im Falle einer Quasifusion immer eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und ein Aktientausch bei den Gesellschaftern der übernommenen Gesellschaft durchgeführt werden müssten, damit die Umstrukturierung unter die erwähnte Ausnahmebestimmung falle. Die Kapitalerhöhung sei kein bloss formales Kriterium, sondern notwendige Bedingung, dass auf der Beteiligungsebene eine wirtschaftliche, vertragliche oder beteiligungsmässige Verflechtung der involvierten Unternehmen stattfinden könne. Da im vorliegenden Sachverhalt keine Kapitalerhöhung stattfand, wurde die blosser Einbringung der 50-%-Beteiligung zum Nominalwert in eine vollständig vom Verkäufer beherrschte Gesellschaft als reines Aktienkaufgeschäft beurteilt, womit der Zuschuss der Emissionsabgabe unterlag. Indem das BGer die Qualifikation der zur Diskussion stehenden Transaktion als Quasifusion ablehnte, musste es sich nicht mit der Frage auseinander-

setzen, ob durch die Übertragung bei einem Joint Venture (d. h. bei der Übertragung von einer Beteiligung mit 50 % der Stimmrechte) die Voraussetzungen der Quasifusion erfüllt sind. Gemäss Erwägungen der Vorinstanz, welche das BGer in ihrem Urteil bedauerlicherweise nicht beleuchtete, setzt eine Quasifusion – im Gegensatz zum ESTV-Kreisschreiben Nr. 5 – nämlich voraus, dass die übernommene Gesellschaft stimmrechtsmässig beherrscht wird.

Trotz vereinzelter Kritik in der Lehre gilt es für Quasifusionen die im ESTV-Kreisschreiben Nr. 5 definierten Voraussetzungen weiterhin im Auge zu behalten. Zur Steuerneutralität bedarf es in jedem Fall einer Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft, selbst wenn diese zur Wahrung der Rechte der Gesellschaft des übertragenden Unternehmens nicht erforderlich ist. Ob eine Quasifusion zweier Gesellschaften mangels eigentlicher Beherrschung vorliegt, wenn die übernehmende Gesellschaft bloss 50 % der Stimmrechte der übernommenen Gesellschaft hält, bleibt hingegen umstritten.

3 Keine Rückerstattung von Verrechnungssteuern im Falle von Dividendenarbitrage

In den vorliegenden Entscheiden³ hatte das BGer zu beurteilen, ob zwei dänischen Banken zu Recht die Rückerstattung von Verrechnungssteuern durch die ESTV verweigert wurde, welche sie auf Dividenden von kurzfristig gehaltenen Aktien beantragt hatten.

Das BGer prüfte hier im Wesentlichen die Frage, ob sich eine Bank auf ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zur Rückerstattung der abgezogenen Verrechnungssteuer berufen darf, obschon ihr als Empfängerin solcher Dividenden der ausgeschüttete Ertrag nicht verbleibt, sondern sie (wirtschaftlich oder rechtlich) zu dessen Weiterleitung verpflichtet ist. In diesem Zusammenhang hielt das Gericht klar fest, dass das Erfordernis der Nutzungsberechtigung trotz fehlender expliziter Erwähnung in den DBA eine Voraussetzung für deren Inanspruchnahme darstelle. Sei aber eine Bank insbesondere über sogenannte SWAP-Vereinbarungen verpflichtet, den Gegenparteien einen mit der Dividende übereinstimmenden Betrag weiterzuleiten, dürfe die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert werden. Gleiches gelte im Rah-

² BGer 2C_976/2014 vom 10. Juni 2015.

³ BGer 2C_364/2012, 2C_377/2012 und 2C_895/2012 vom 5. Mai 2015.

men von kombinierten Aktien-/Future-Transaktionen, welche die Bank überdies nicht selber finanziert habe. Da die Bank in diesem Fall die von ihr gekauften Aktien nur sehr kurzfristig gehalten habe, um sie dann wieder an den ursprünglichen Verkäufer zurück zu geben bzw. zurück zu veräussern, gelte der grösste Teil der vereinnahmten Dividenden (wirtschaftlich) als weitergeleitet, womit eine Rückerstattung ausgeschlossen sei.

Mit diesen Urteilen stellte das BGer klar, dass die Hürden für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Zusammenhang mit Dividendenarbitrage-Transaktionen hoch sind. Personen, die über den Dividendenstichtag eine mit derivativen Finanzinstrumenten vollständig abgesicherte Position in Schweizer Aktien halten, dürften in Zukunft Mühe haben, die Rückerstattung der abgezogenen Verrechnungssteuern zu erhalten. Trotzdem wird jeder Fall aufgrund der konkreten Umstände einzeln zu beurteilen sein.



III Natürliche Personen

Melanie Knüsel, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin
Indira Mahmutovic, Betriebsökonomin FHNW

A

Aufwandbesteuerung

Am 1. Januar 2016 sind auf der Ebene der direkten Bundessteuer die verschärften Bestimmungen zur Aufwandbesteuerung in Kraft getreten. Die revidierten Regelungen sehen vor, dass nur noch ausländische Staatsangehörige, die keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, zur Aufwandbesteuerung berechtigt sind. Schweizer Bürger können daher nicht mehr wie bis anhin im Zuzugsjahr die Besteuerung nach dem Aufwand beantragen.

Wie bislang werden bei der Aufwandbesteuerung die Steuern auf Basis des effektiven Lebensaufwands der steuerpflichtigen Person berechnet. Neu steht die Aufwandbesteuerung jedoch nur noch Personen offen, welche mindestens über ein steuerbares Einkommen von CHF 400 000 verfügen. Zudem muss der Aufwand neu mindestens das Siebenfache – und nicht mehr das Fünffache – der Wohnkosten bzw. das Dreifache – und nicht mehr das Doppelte – des jährlichen Pensionspreises betragen. Für Personen, die beim Inkrafttreten der Gesetzesänderungen bereits nach dem Aufwand besteuert wurden, gilt bezüglich der Kontrollbeträge eine Übergangsfrist von fünf Jahren. Die Kantone, welche eine Pauschalbesteuerung kennen, hatten zwei Jahre Zeit, ihre Bestimmungen auf kantonaler Ebene an die Vorgaben im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) anzupassen, so dass die neuen Regelungen auf kantonaler Ebene zeitgleich mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) in Kraft treten. Die Kantone konnten dabei den Mindestbetrag des steuerbaren Einkommens selbst festlegen. Bezüglich der Kontrollbeträge für Mietaufwand bzw. Pensionsaufwand sind sie dagegen an die Mindest-

beträge im StHG, welche jenen des DBG entsprechen, gebunden.

B

Änderung beim Abzug von Fahrkosten

Am 9. Februar 2014 hat das Stimmvolk die Vorlage zur Finanzierung und zum Ausbau der Eisenbahninfrastruktur (FABI) angenommen. Basierend auf diesem Entscheid erfolgen sowohl Änderungen im Art. 26 DBG wie in der Berufskostenverordnung. Die Anpassungen sind am 1. Januar 2016 in Kraft getreten. Die Neuerungen betreffen nur unselbstständig Erwerbstätige. Bei der direkten Bundessteuer werden die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort künftig auf CHF 3000 beschränkt. Für Pendler mit dem öffentlichen Verkehr bedeutet dies, dass sie in der Steuererklärung maximal noch einen Betrag von CHF 3000 als Berufskosten vom steuerbaren Einkommen in Abzug bringen können. Bei Personen, die mit ihrem Privatfahrzeug zur Arbeit fahren, hat der Arbeitgeber allfällige Entschädigungen für die Fahrkosten neu als Gehaltsnebenleistung⁴ im Lohnausweis auszuweisen. Der Mitarbeiter kann sodann im Rahmen der Steuererklärung einen Fahrkostenabzug von maximal CHF 3000 geltend machen. Der restliche Betrag hat er als Einkommen zu versteuern.

Steht den Angestellten ein Geschäftsfahrzeug unentgeltlich zur Verfügung, muss wie bis anhin der Privatanteil im Lohnausweis ausgewiesen und durch den Arbeitnehmer versteuert werden. Anders als bei den Mitarbeitern mit Privatfahrzeugen, muss der Arbeitgeber bei Angestellten mit einem Geschäftsfahrzeug die Fahrkosten nicht im Lohnausweis aufführen. Gemäss der Medienmitteilung

⁴ Die Entschädigung des Arbeitgebers für Fahrkosten ist in Ziffer 2.3 des Lohnausweises aufzuführen.



der Steuerverwaltung des Kantons Zürich hat der Mitarbeiter jedoch im Rahmen der Steuererklärung die Fahrkosten für den Arbeitsweg zu ermitteln (Anzahl Kilometer \times 70 Rp \times Anzahl Arbeitstage) und diesen Betrag als Einkommen zu deklarieren. Daneben kann er Berufskosten in der Höhe von maximal CHF 3000 geltend machen. Im Umfang der Differenz liegt steuerbares Einkommen vor. Nach mündlicher Auskunft der Eidgenössischen Steuerverwaltung widerspiegelt die Medienmitteilung vom Kanton Zürich die von der Schweizerischen Steuerkonferenz festgelegte Vorgehensweise, wobei es jedoch in der konkreten Ausgestaltung der Formulare kantonale Unterschiede geben kann.⁵ Bei geleasteten Fahrzeugen, für welche der Arbeitgeber die Leasinggebühren begleicht, ist gleich zu verfahren. Bei Aussendienstmitarbeitenden ist speziell, dass nur diejenigen Tage für die Berechnung der Fahrkosten relevant sind, an welchen die Mitarbeitenden nicht direkt von zu Hause zum Kunden fahren. Der Arbeitgeber hat zu diesem Zweck den prozentualen Anteil der Aussendiensttätigkeit im Lohnausweis aufzuführen. Die steuerliche Aufrechnung bei Geschäftsfahrzeugen hat keinen Einfluss auf die Sozialversicherung.

Die Kantone konnten frei entscheiden, ob sie diese Änderungen für die kantonalen Steuern ebenfalls umsetzen. Der Grosse Rat in Basel-Stadt hat beschlossen, den Abzug ab Steuerperiode 2016 auf CHF 3000 zu beschränken. Im Kanton Basel-Landschaft ist das Geschäft noch im Landrat hängig. Daher gibt es für die Steuerperiode 2016 keine Änderungen und somit keine Begrenzung. Im Kanton Zürich werden für die Steuerperiode 2016 ebenfalls keine Änderungen vorgenommen.

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

Am 1. Januar 2016 sind die neuen Regelungen über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten in Kraft getreten.

Bei der direkten Bundessteuer können neu jährlich maximal CHF 12000 als Aus- und Weiterbildungskosten steuerlich in Abzug gebracht werden. Die Kantone konnten die Obergrenze selber festlegen. Die meisten Kantone haben analog zur direkten Bundessteuer als Obergrenze den Betrag von CHF 12000 gewählt (z. B. Zürich, Basel-Landschaft und Aargau). Im Kanton Basel-Stadt hingegen ist ein Abzug von CHF 18000 zulässig. Der Abzug gilt sowohl für Weiterbildungs- und Umschulungskosten als auch für berufliche Ausbildungskosten.

D Neue Wegleitung zum Lohnausweis

Die Schweizerische Steuerkonferenz hat per 1. Januar 2016 eine angepasste Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung publiziert. Die wesentlichsten Anpassungen betreffen die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen, die Spesenvergütung, die Expatriatesspesen, die Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten und die Pflicht zur Deklaration des prozentmässigen Anteils des Aussendienstes. Eine synoptische Darstellung der geänderten Randziffern und Textstellen findet sich unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direktebundessteuer/dienstleistungen/formulare/lohnausweis.html>.

E Revidierte Verordnung über den Erlass der direkten Bundessteuer

Mit dem Bundesgesetz vom 20. Juni 2014 über eine Neuregelung des Steuererlasses (Steuererlassgesetz) erhalten die Kantone ab Anfang 2016 die alleinige Kompetenz zur Beurteilung von Erlassgesuchen betreffend die direkte Bundessteuer. Die Eidgenössische Erlasskommission für die direkte Bundessteuer, welche nach bisherigem Recht Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer ab einem Betrag von CHF 25000 beurteilt hat, wird aufgehoben. Im Hinblick auf das Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen zum Steuererlass

⁵ Neben der unterschiedlichen Ausgestaltung der Formulare ist zu beachten, dass auch der anwendbare Frankenbetrag für die Kilometerentschädigung kantonal unterschiedlich ist.

wurde auch die Steuererlassverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements aufgehoben und durch eine neue Verordnung ersetzt. Diese umschreibt die Voraussetzungen für den Steuererlass, die Gründe für allfällige Ablehnungen und das Erlassverfahren näher. Sie trat gleichzeitig mit dem Steuererlassgesetz auf den 1. Januar 2016 in Kraft.

F

Entscheide

1 Aktienverkauf – Privater Kapitalgewinn oder steuerbares Erwerbseinkommen?

Im Urteil vom 3. April 2015⁶ hatte das Bundesgericht (BGer) zu beurteilen, ob der Gewinn aus einem Aktienverkauf als steuerfreier privater Kapitalgewinn oder als steuerbares Einkommen zu qualifizieren war. Dem Entscheid lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der bei der X. AG angestellte A entschied sich im September 2005 mit sechs weiteren Partnern, den Geschäftsbereich Corporate Finance aus der X. AG auszugliedern. Die sieben Partner schlossen am 14. Oktober 2005 mit der X. AG eine Austrittsvereinbarung ab, worin die Überführung des gesamten Corporate Finance Teams in eine neu gegründete Gesellschaft geregelt war und die sieben Partner sich verpflichteten, der X. AG einen Betrag von insgesamt CHF 200'000 für die Überlassung der Kunden sowie des Büromobiliars zu bezahlen. Am 1. Dezember 2005 übernahm die neu gegründete Y. AG die laufenden Geschäfte des früheren Bereichs Corporate Finance der X. AG. Am 3. Januar 2006 veräusserten die sieben Partner insgesamt 51% ihrer Aktien der Y. AG an die Z. KG. Was A anbelangte, so verkaufte er 12'750 Aktien zu einem Gesamtpreis von CHF 3'836'250, was etwa dem 300-fachen des Nennwerts bzw. des Substanzwerts der Y. AG entsprach. Der Kaufpreis wurde in verschiedenen Tranchen bezahlt. Bei Vertragsschluss war ein Betrag von CHF 1'023'750 geschuldet. Für die Tilgung des restlichen Kaufpreises wurden drei weitere Tranchen vereinbart, zahlbar jeweils per 3. Januar der Kalenderjahre 2007, 2008 und 2009. Gemäss den Bedingungen des Kaufvertrags setzte die Auszahlung jeder Tranche voraus, dass A nicht vor dem jeweiligen Auszahlungsdatum sein Arbeitsverhältnis bei der Y. AG gekündigt hat bzw. dieses nicht aus einem wichtigen Grund durch den Arbeitgeber gekündigt worden ist. Die Auszahlung der letzten Tranche im Jahr 2009 setzte zudem voraus, dass der kumulierte

Umsatz der Y. AG während den Geschäftsjahren 2006–2008 mindestens CHF 25 Mio. betrug. A ging bezüglich des Erlöses aus dem Aktienverkauf von einem steuerfreien Kapitalgewinn aus. Diese Auffassung teilte die Steuerverwaltung des Kantons Zürich nicht und rechnete den Betrag als steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf.

Das BGer hielt fest, dass der Begriff des Einkommens aus einer Erwerbstätigkeit weit zu interpretieren sei. Ein solches liege bereits vor, wenn zwischen der dem Steuerpflichtigen zugekommenen Leistung und seiner Tätigkeit ein derartiger wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit sei und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhalte. Im konkreten Fall habe der Vertrag zwischen den Verkäufern und der Gesellschaft (Käuferin) eine gestaffelte Leistung des Kaufpreises vorgesehen, wobei die Zahlung an den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses des Verkäufers bei der zu verkaufenden Gesellschaft geknüpft gewesen sei. Eine solche Vereinbarung erscheine für einen Kaufvertrag sehr atypisch, zumal sie nahelege, dass die Zahlung des vereinbarten Preises nicht für die Eigentumsübertragung an den Aktien erfolge, sondern als Entschädigung für zukünftig zu leistende Arbeit des Veräusserers in seiner Eigenschaft als unselbständig Erwerbstätiger der Gesellschaft. Die Auffassung des Steuerpflichtigen, wonach die Differenz zwischen dem Substanzwert der Gesellschaft und dem vereinbarten Preis Goodwill darstelle, welcher schon vor dem Verkauf zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört habe, teilte das BGer nicht. Es führte aus, dass die Käuferin nur unter der Voraussetzung bereit gewesen sei, den vereinbarten Kaufpreis zu entrichten, dass sich die sieben Partner zu einer mehrjährigen Weiterarbeit in der Y. AG verpflichtet haben. Der abgegoldene Goodwill sei somit überhaupt erst dadurch entstanden, dass der Aktienkaufvertrag eine erhebliche arbeitsvertragliche Komponente aufgewiesen habe. Die aus dem Vertrag resultierenden Ansprüche erschienen soweit sie den Aktienwert überstiegen als Kombination von Antrittsgeld und Treueprämie und daher als Salärbestandteile. Nicht von Bedeutung sei in diesem Zusammenhang, dass die Zahlung nicht durch die formelle Arbeitgeberin Z. AG, sondern durch die Mehrheitsaktionärin Z. KG erfolgt sei. Das BGer kam zum Schluss, dass die Vorinstanzen den Gewinn aus dem Verkauf des Aktienanteils zu Recht als unselbständiges Erwerbseinkommen qualifiziert hätten.

⁶ BGer 2C_618/2014 und 2C_619/2014 vom 3. April 2015.

Der Entscheid bedeutet nicht, dass bei jedem Verkauf von Aktien durch einen Aktionär, der zugleich Mitarbeiter der Gesellschaft ist, der Veräusserungserlös als steuerbares Erwerbseinkommen qualifiziert. Der Entscheid zeigt jedoch deutlich auf, dass insbesondere bei Kaufverträgen mit sogenannten Earn out Klauseln ein Risiko besteht, dass die Steuerbehörden den gesamten oder zumindest einen Teil des vereinbarten Kaufpreises als steuerbares Erwerbseinkommen qualifizieren, wenn der Verkäufer weiterhin in der Gesellschaft tätig ist. Nach unserer Erfahrung, ist in diesem Zusammenhang nicht nur Vorsicht geboten, wenn – wie im vorliegenden Entscheid – variable Kaufpreise vereinbart werden. Auch bei fixen Kaufpreisen, deren vollumfängliche Auszahlung an die Bedingung geknüpft sind, dass der Verkäufer während einer bestimmten Zeit weiterhin für die verkaufte Gesellschaft oder für eine Gruppengesellschaft der Käuferin arbeitet, oder beispielsweise bei Abgeltungen von Konkurrenzverboten, welche in Kaufverträgen vorgesehen sind, besteht das Risiko einer Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbares Erwerbseinkommen.

2 Einkauf in die 2. Säule mit Kapitalbezug innert drei Jahren

Art. 79b Abs. 3 Satz 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) sieht vor, dass innerhalb von drei Jahren nach einem Einkauf in die 2. Säule keine Leistungen in Kapitalform aus der Vorsorgeeinrichtung bezogen werden dürfen. Wird diese Sperrfrist verletzt, lassen die Steuerbehörden den Einkauf nicht zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zu. Im Entscheid vom 15. Januar 2015⁷ hatte das BGer zu beurteilen, ob die Sperrfrist verletzt ist, wenn Einkauf und Kapitalbezug bei zwei verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen erfolgen. Der Entscheid basierte auf folgendem Sachverhalt: Ein Chefarzt mit Wohnsitz im Kanton Schwyz tätigte bei der AXA Stiftung Winterthur eine Einzahlung in die Pensionskasse in der Höhe von CHF 150 000 und leistete die ordentlichen Beiträge für seine selbständige Erwerbstätigkeit in die Vorsorgestiftung des Vereins der Leitenden Spitalärzte der Schweiz (VLSS). Der Einkauf von CHF 150 000 wurde in der Steueranlagung für das Jahr 2009 zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen. Im Dezember 2011 bezog der Steuerpflichtige aus der VLSS sein Altersguthaben von CHF 874 845 in der Form einer Kapitalleistung. Mit berechtigter Veranlagungsver-

fügung 2009 machte die Steuerbehörde sodann den Abzug von CHF 150 000 für den Einkauf in die 2. Säule rückgängig. Die Rechtsmittel auf kantonaler Ebene wurden allesamt abgewiesen. Das BGer legte dar, dass bei der beruflichen Vorsorge von einer konsolidierten Betrachtungsweise auszugehen sei. Zudem sei nach der Rechtsprechung keine direkte Verknüpfung zwischen Einkauf und Leistung erforderlich. An dieser Praxis wolle es festhalten, denn es wäre aus Gründen der Gleichbehandlung schwer nachvollziehbar und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kaum vereinbar, wenn einem BVG-Versicherten mit Zugang zu mehreren Vorsorgeeinrichtungen das mit erheblichen Steuerersparnissen verbundene Verschieben von Geldern in die 2. Säule und deren Rückführung innert kurzer Frist möglich sein sollte, während dasselbe Vorgehen den übrigen Versicherten verwehrt bliebe. Da der Steuerpflichtige auch keine nachvollziehbare Erklärung für sein Vorgehen vorbringen konnte, ging das BGer von einer steuerlich motivierten Geldverschiebung aus. Es kam daher zum Schluss, dass die Steuerbehörde zu Recht die Veranlagung 2009 korrigiert und den Einkauf in die 2. Säule nicht zum Abzug zugelassen hatte, da eine Sperrfristverletzung nach Art. 79b BVG vorlag.

3 Internationale Ausscheidung der Beiträge an die Säule 3a

Im Entscheid vom 27. August 2015⁸ hatte das BGer darüber zu befinden, ob der Abzug für die Beiträge an die Säule 3a ausschliesslich dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen zuzuweisen oder im Verhältnis des in- und ausländischen Erwerbseinkommens auszuschneiden sei. Im konkreten Fall ging es um einen im Kanton Zürich wohnhaften Arbeitnehmer, der von seinem Arbeitgeber vom 15. September 2010 bis Ende Dezember 2010 nach Frankreich entsandt wurde. Während dieser Zeit behielt er seinen Wohnsitz in der Schweiz bei. Er leistete im Jahr 2010 einen Beitrag von CHF 6566 in die Säule 3a. Das kantonale Steueramt schied den Beitrag in die Säule 3a im Einspracheentscheid im Verhältnis des Erwerbseinkommens auf die Schweiz und Frankreich aus. Das Steuerrekursgericht hingegen wies den gesamten Abzug der Schweiz zu mit der Begründung, dass eine proportionale Ausscheidung der Beiträge zum Erwerbseinkommen zur Folge hätte, dass der diese Vorsorgeform charakterisierende Steuervorteil dadurch nicht von allen Steuerpflichtigen in gleichem Umfang genutzt werden könne. Das BGer hob den vorinstanzlichen

⁷ BGer 2C_488/2014 und 2C_489/2014 vom 15. Januar 2015.

⁸ BGer 2C_95/2015 und 2C_96/2015 vom 27. August 2015.

Entscheid auf und hielt fest, dass es bei der internationalen Steuerauscheidung stets vorkommen könne, dass gewisse Abzüge ins Ausland ausgeschieden würden, unabhängig davon, ob im Ausland eine Abzugsmöglichkeit bestehe. Da die Beiträge an die Säule 3a in einem sachlichen Zusammenhang zum Erwerbseinkommen stünden, seien diese sowohl im interkantonalen als auch im internationalen Verhältnis proportional zum Erwerbseinkommen auszuscheiden.

●

IV Grundsteuern

Eric Flückiger, Advokat

A

Entscheide

1 Grundstückgewinnsteuer: Verschiedenartige Steueraufschub- tatbestände

Dem Bundesgerichtsurteil vom 9. Februar 2015⁹ liegt das Rechtsmittelverfahren eines Ehepaares aus dem Kanton Zürich zu Grunde, mit welchem dieses sich gegen die veranlagte Grundstückgewinnsteuer zur Wehr setzte.

Die Ehegatten hatten im Jahr 2002 eine 4½-Zimmerwohnung samt Einstellhallenplätzen erworben, welche sie selber langfristig bewohnt haben. Rund ein Jahr später haben sie zusätzlich eine Baulandparzelle im gleichen Ort erworben. Auf dieser bauten sie ein Mehrfamilienhaus im Stockwerkeigentum. Die Ehegatten behielten zwei von fünf Einheiten und die dazugehörigen Einstellhallenplätze für sich. Im Jahr 2007 veräusserten sie die 4½-Zimmerwohnung und die Einstellhallenplätze mit Gewinn. Die daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer mussten sie nicht entrichten, da sie den Steueraufschubtatbestand der Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum geltend machen konnten. Die zuständige Steuerbehörde veranlagte zwar den Grundstückgewinn und die entsprechende Steuer, schob diese aber auf, da der Verkaufserlös vollumfänglich reinvestiert wurde.

Im Dezember 2011 haben die Ehegatten die beiden verbleibenden selbstbewohnten Wohnungen auf ihre Tochter unter Anrechnung an die zukünftige Erbschaft (Erbvorbezug) übertragen. Sie behielten sich das lebenslängliche Nutzniessungsrecht vor. Die zuständige Steuerbehörde widerrief daraufhin

gestützt auf dieses Rechtsgeschäft den Steueraufschub und forderte die Ehegatten zur Zahlung der Grundstückgewinnsteuer zuzüglich Verzugszinses ab dem Veräusserungsdatum der 4½-Zimmerwohnung auf. Hiergegen hat sich das Ehepaar durch sämtliche Instanzen bis vor BGer gewehrt.

Das eidgenössische Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) sieht einen Aufschub der Besteuerung des Grundstückgewinns u. a. bei Erbgang, Schenkung oder Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstbewohntem Wohneigentum vor, sofern der Verkaufserlös innert angemessener Frist reinvestiert wird. Neben der bundesgerichtlich anerkannten Ersatzbeschaffungsfrist von zwei Jahren hat die kantonale Steuerbehörde in einem Merkblatt eine zusätzliche Fünfjahresfrist festgelegt. Das selbstgenutzte Wohneigentum muss während mindestens fünf Jahren von den Eigentümern bewohnt werden, andernfalls ihnen «Spekulationsabsicht» unterstellt wird, was nicht zu einem Steueraufschub berechtigt. Da das Ehepaar die Wohnung nach weniger als fünf Jahren auf die Tochter übertragen hat, haben die Steuerbehörden die Grundstückgewinnsteuer samt Zinsen eingefordert.

Die kantonalen Instanzen haben sich auf den Standpunkt gestellt, dass Steuerpflichtige, welche die angemessene Frist unterschreiten und einen anderen Steueraufschubtatbestand als den bisherigen geltend machen (Verletzung der Tatbestandsbindung) die Grundstückgewinnsteuer entrichten müssen.

Das BGer folgt den Überlegungen der Vorinstanz nicht. Eine Bestimmung, wonach ein bestehender Aufschubtatbestand zwingend durch einen gleichartigen ersetzt werden müsse (Tatbestandsbindung), ist dem Bundesrecht nicht zu entnehmen. Vielmehr müsse das Thema des Steueraufschubs

⁹ BGer 2C_583/2014 vom 9. Februar 2015.

aus einem wirtschaftlichen Blickwinkel beurteilt werden. Hinzu kommt, dass Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG ausdrücklich erbrechtliche Vorgänge unter Lebenden (Erbvorbezug) nennt. Die Ehegatten haben die Wohnungen auf Rechnung künftiger Erbschaft und unter lebenslangem Nutznießungsvorbehalt auf ihre gemeinsame Tochter übertragen. Wirtschaftlich komme dies auf dasselbe heraus, wie wenn die Tochter die Wohnungen erst bei Ableben ihrer Eltern erhalten hätte.

Als Fazit kann deshalb festgehalten werden, dass eine Kombination von verschiedenen Steueraufschubtatbeständen möglich ist, sofern das latente Steuersubstrat erhalten bleibt.

Im vorliegenden Fall übernimmt die Tochter die latente Steuerlast und hat diese im Veräußerungsfall zu versteuern, sofern dazumal kein weiterer Steueraufschubtatbestand greift.

2 Stille Gesellschaft: Zurechnung von Grundstücksgewinnen

Das BGer hatte mit Urteil vom 3. November 2015¹⁰ den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel einer stillen Gesellschaft zu beurteilen.

A, B, C und D bildeten eine stille Gesellschaft, eine Sonderform der einfachen Gesellschaft. Der Gesellschaftszweck bestand darin, dass A in eigenem Namen zwei Bauparzellen erwirbt und gewinnbringend veräussert. A hatte eigenständig für die Finanzierung des Kaufpreises zu sorgen und verpflichtete sich nach aussen als Vertragspartner aufzutreten. Die übrigen Gesellschafter hatten keine Verfügungsmacht über die Grundstücke, sie hatten einen rein vertraglichen Anspruch gegenüber A. Der Gesellschaftervertrag wurde öffentlich beurkundet.

Die Vorinstanz stellte sich auf den Standpunkt, dass lediglich der nach aussen auftretende A als Steuersubjekt für die Grundstücksgewinnsteuer in Frage komme. Begründet hat sie dies damit, dass die stillen Gesellschafter lediglich vertragliche Ansprüche betreffend die Grundstücke hatten und nicht Eigentümer des Grundstücks waren. A müsse daher auch allfällige Ausgleichszahlungen auf vertraglichem Weg geltend machen.

Die untere Instanz verkannte nach Darlegungen des BGer, dass das Steuerrecht über den Grundbucheintrag hinaus an die zivilrechtlichen Gege-

benheiten anknüpft. Einfache Gesellschaften stellen kein eigenes Steuersubjekt dar, vielmehr haben die einzelnen Gesellschafter die Vermögenswerte und das daraus resultierende Einkommen in ihren privaten Steuererklärungen zu deklarieren. Einfache Gesellschaften und mithin Personengesellschaften insgesamt sind deshalb gehalten, der Veranlagungsbehörde jedes Jahr eine Bescheinigung über die Anteilsverhältnisse am Einkommen und Vermögen der einfachen Gesellschaft ihrer Gesellschafter einzureichen.

Vorliegend hatte die stille Gesellschaft zum Zweck, dass A nach aussen auftritt, damit er unter eigenem Namen und auf eigenes Risiko zwei Liegenschaften erwirbt und gewinnbringend veräussert. Die stille Gesellschaft sollte nicht als Eigentümerin der Grundstücke erscheinen. Im Innenverhältnis war vereinbart und gegenüber den Steuerbehörden kommuniziert, dass der Grundstücksgewinn anteilmässig auf die stillen Gesellschafter aufgeteilt wird.

Das BGer hat deshalb festgehalten, dass die Formulierung des Gesellschaftszwecks den Ausschlag dafür gibt, wem Grundstücksgewinne zuzurechnen sind. Im vorliegenden Fall wurden die Beteiligungsverhältnisse, der Gesellschaftszweck und die Zahlungsströme im Rahmen der Einsprache offengelegt. Somit war für die zuständigen Steuerbehörden ersichtlich, wie der Grundstücksgewinn vertraglich verteilt wurde und wer welchen Anteil an der Grundstücksgewinnsteuer zu tragen hatte.

Wird eine einfache oder auch eine stille Gesellschaft in Rechtsgeschäfte involviert, muss auf die Ausgestaltung des Gesellschaftszwecks besonderen Wert gelegt werden. Auch ist es erforderlich, dass die Beteiligungsverhältnisse für steuerliche Zwecke offengelegt werden, andernfalls lediglich die nach aussen auftretende Partei als Steuersubjekt erfasst wird. Sollten aufgrund des Gesellschaftsvertrags Ausgleichszahlungen fliessen, können unter Umständen zusätzliche Einkommenssteuer- und Sozialversicherungsabgabefolgen eintreten.

¹⁰ BGer 2C_325/2015 vom 3. November 2015.



V Mehrwertsteuer

Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexperten

A

Subjektive Steuerpflicht bei ausschliesslicher Erbringung von ausgenommenen Leistungen

Das Bundesgericht (BGer) hat mit Urteil vom 28. Mai 2015¹¹ entschieden, dass ein Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, welches lediglich von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommene Leistungen erbringt, für die nicht optiert werden kann, keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) ausübt und folglich auch nicht subjektiv steuerpflichtig wird, bzw. nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten kann. Dem Entscheid lag ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) vom 23. September 2014 zugrunde.¹²

Der Sachverhalt trug sich folgendermassen zu: Die A AG mit Sitz in der Schweiz bietet Anlegern Direktinvestitionen in Teakbäume auf Plantagen in Costa Rica und Ecuador an. Sie betreibt diese Plantagen über Ländergesellschaften in Costa Rica und Ecuador. Die Gesellschaft wurde 2006 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) kam im Rahmen einer Kontrolle im Jahr 2011 zum Schluss, dass die Gesellschaft aus dem Register zu löschen sei, da sie ausschliesslich von der MWST ausgenommene Leistungen erbringe und forderte die rückvergüteten Vorsteuerüberhänge der entsprechenden Jahre zurück.

Das BVGer wie auch das BGer kamen – wenn auch mit unterschiedlicher Begründung – zum Schluss, dass die Investitionen in die Teakbäume von der MWST ausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG darstellen, für die gemäss Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG nicht optiert werden kann.

Während sich das BVGer auf den Standpunkt stellte, dass die in Art. 11 Abs. 1 MWSTG vorgesehene Möglichkeit, auf die Befreiung von der MWST-Pflicht zu verzichten auf Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG verweise, welcher ausdrücklich von *steuerbaren* Leistungen spreche und deshalb der Verzicht auf die Befreiung im Fall *ausgenommener* Leistungen nicht möglich sei, geht das BGer einen Schritt weiter. Es führte aus, dass aus Leistungen, die von der MWST ausgenommen sind und für die nicht optiert werden kann, *kein Entgelt* im Sinne der MWST entstehe und deshalb auch *keine unternehmerische Tätigkeit* im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG vorliege.

Die Begründung des BGer ist nur schwer nachvollziehbar. Art. 3 lit. f MWSTG definiert das Entgelt als «Vermögenswert, den der Empfänger [...] für den Erhalt einer Leistung aufwendet». Aufgrund welcher Umstände das BGer zum Schluss kommt, dass mit von der MWST ausgenommenen, nicht optierungsfähigen Leistungen kein Entgelt generiert werden kann, ist nicht nachvollziehbar. Das BGer erwähnt lediglich, dass auch der Begriff «Entgelt» mehrwertsteuerlich charakterisiert sei.

Folgt man dem Entscheid des BGer, so können sich Unternehmen, die ausschliesslich von der MWST ausgenommene Leistungen erbringen, für welche nicht optiert werden kann – so z. B. Versicherungs-, Kreditunternehmen oder Finanzierungsgesellschaften –, nicht mehr freiwillig der Mehrwertsteuerpflicht unterstellen.

¹¹ BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015.

¹² BVGer A-6537/2013, A-7158/2013 vom 23. September 2014.

Holdinggesellschaften dagegen generieren häufig – nebst ausgenommenen Umsätzen aus z.B. der Kreditvergabe an Gruppengesellschaften oder Umsätzen aus dem Kauf oder Verkauf von Beteiligungen – Nichtentgelte (Dividendenerträge) oder steuerbare Umsätze, z.B. aus Immaterialgüterrechten. Auch reinen Holdinggesellschaften sollte es künftig aufgrund des erwähnten Bundesgerichtsentscheides nicht verwehrt sein, sich im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen zu lassen, da Art. 9 der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen ausdrücklich als unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG definiert. Dies obwohl diese Leistungen alle von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind!

Es wird sich zeigen, ob die ESTV und das BGer künftig daran festhalten, dass sich Unternehmen, welche ausschliesslich ausgenommene, nicht optierbare Leistungen erbringen, nicht im Mehrwertsteuerregister eintragen lassen können.

B

Unternehmerische Tätigkeit gemeinnütziger Unternehmen – Abschaffung der 25/75-Prozent-Praxis

Die Stiftung B mit Sitz im Kanton Schwyz betreibt ein Kulturzentrum und ist seit dem Jahr 1999 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie erbringt zum Teil Leistungen, mit denen Einnahmen erzielt werden (z.B. Vermietung von Räumen, Museumsbetrieb, Cafeteria). Zum grösseren Teil finanziert sie sich aber durch Spenden und Kapitalerträge. Im Jahr 2010 machte die Stiftung Vorsteuern sowie eine Einlageentsteuerung im Zusammenhang mit einem Ergänzungsbau geltend. Aufgrund der Renovation des Gebäudes des Kulturzentrums verzeichnete die Stiftung im Jahr 2010 kaum Umsätze, da der Museumsbetrieb ruhte.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) kam im Rahmen einer Kontrolle zum Schluss, dass die Stiftung B in Anwendung der so genannten 25/75-Prozent-Regel in den Jahren 2010 und 2011 nicht

unternehmerisch tätig gewesen und deshalb auch nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei.

Die 25/75-Prozent-Regel besagt, dass keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG vorliegt, wenn absehbar ist, dass die Aufwendungen für eine Tätigkeit dauerhaft nicht zumindest zu 25 % durch Einnahmen aus Leistungen (exkl. Kapital- und Zinserträge), sondern zu mehr als 75 % durch Nicht-Entgelte wie Subventionen, Spenden, Querfinanzierungen, Kapitaleinlagen usw. gedeckt werden, ohne dass hierfür ein konkreter unternehmerischer Grund besteht.

Das BGer kommt zum Schluss, dass die Anwendung der 25/75-Prozent-Regel vorliegend nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führt, vor allem, da die von der Stiftung B in den Jahren 2010 und 2011 erzielten Entgelte deutlich über der Schwelle der obligatorischen Steuerpflicht für gemeinnützige Institutionen (CHF 150 000 aus steuerbaren Leistungen, Art. 10 Abs. 2 lit. c MWSTG) lagen, auch wenn diese Entgelte lediglich 4.4 % bzw. 9.9 % des Gesamtaufwandes ausmachten.¹³

Das BGer führt weiter aus, dass gemäss gesetzgeberischer Wertung auch gemeinnützige Institutionen mehrwertsteuerpflichtig sein könnten und dass auch eine unternehmerische Tätigkeit spendenfinanziert sein könne. Auch dürfe ein Vorsteuerüberschuss nicht dazu führen, dass die ansonsten gegebene unternehmerische Tätigkeit verneint werde.

Die ESTV hat in der Folge die 25/75-Prozent-Regel abgeschafft und aus der MWST-Info 02 («Steuerpflicht») gelöscht. Damit ist künftig im Einzelfall ohne Anwendung einer starren Regel zu prüfen, ob die von Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG geforderte «auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit» gegeben ist beziehungsweise welche Änderungen oder Anpassungen sich mit der Mehrwertsteuerrevision, welche voraussichtlich Anfang 2017 in Kraft treten wird, ergeben werden.

C

Option durch offenen Ausweis der Steuer

Der Golfclub X, ein Verein, ist seit 1998 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und

¹³ BGer 2C_781/2014, publiziert unter BGE 141 II 199.

holte noch unter altem Mehrwertsteuerrecht von der ESTV eine Bewilligung zur Option für die von der MWST ausgenommenen Turniergebühren ein. X unterliess es jedoch nach Inkrafttreten des neuen MWSTG im Jahr 2010 in den Beitragsrechnungen an die Mitglieder auf Bestand und Höhe der MWST hinzuweisen und wies diese damit nicht offen aus. Dies hatte eine Vorsteuerkorrektur zur Folge, da die ESTV davon ausging, dass X ab Inkrafttreten des neuen MWSTG nicht mehr für die Versteuerung der Turnierbeiträge optierte.

Das BGer¹⁴ setzte sich zuerst mit der Frage auseinander, ob es sich beim Gebot des offenen Ausweises der Steuer im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG um eine blosse Ordnungsvorschrift oder um eine Gültigkeitsvorschrift handle. Da der offene Ausweis der Steuer im Gesetz selber geregelt wurde und es unter altem Recht zur Option einer Bewilligung der ESTV bedurfte, liegt gemäss BGer klar eine Gültigkeitsvorschrift vor. Um die Option vorzunehmen, muss somit die Steuer offen ausgewiesen werden.

Vom Gebot des offenen Ausweises kann lediglich in den Fällen der – absoluten oder relativen – Unmöglichkeit gemäss Art. 39 MWSTV abgesehen werden. Es ist dabei an den Fall zu denken, dass noch gar keine Leistungen erbracht wurden (absolute Unmöglichkeit) oder an Leistungen, die im Alltag gemeinhin ohne schriftliche Rechnung erfolgen, wie der Verkauf von Eintrittskarten zu einer kulturellen Veranstaltung oder der Verkauf von Urprodukten ab Hof.

Liegt kein Fall der Unmöglichkeit vor, muss gemäss BGer kumulativ ein Ausweis der Steuer auf der Debitorenrechnung sowie eine Bekanntgabe an die ESTV mittels Ausfüllens der Quartalsrechnung über Bestand und Höhe der Steuer erfolgen. Die Erwähnung der Option auf der Website oder die mündliche Berichterstattung an der Generalversammlung sowie die umfassende Orientierung der Neumitglieder – wie es der Verein X praktizierte – genügten dem Gebot des offenen Ausweises der Steuer gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG nicht.

D

MWST auf Radio- und Fernsehempfangsgebühren

Das BGer entschied, dass auf Radio- und Fernsehempfangsgebühren (sog. Billag) keine MWST zu erheben ist, weil es am für die MWST charakteristischen Austauschverhältnis mangle und die Billag nicht als Entgelt für eine vom Bund erbrachte Dienstleistung betrachtet werden könne.¹⁵ Es liege vielmehr eine hoheitliche Abgabe vor, die der Bund erhebt, um damit gebührenfinanzierte Veranstalter, namentlich die SRG, unterstützen zu können. Die Billag sei somit eher als eine Zwecksteuer oder Abgabe sui generis, vergleichbar mit einer Kurtaxe, zu qualifizieren. Damit fällt sie in den Bereich der nicht der MWST unterliegenden Nichtentgelte gemäss Art. 18 MWSTG.

Die Radio- und Fernsehempfangsgebühren werden somit um die MWST von 2.5% von CHF 462.40 auf CHF 451.10 pro Haushalt gesenkt.

¹⁴ BGer 2C_215/2014 vom 10. Oktober 2014.

¹⁵ BGer 2C_882/2014 vom 13. April 2015, publiziert unter BGE 141 II 182.



VI Internationale Steuern

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

A

Neue und revidierte Staatsverträge

1 Doppelbesteuerungsabkommen

Staat	Neuerungen / Bemerkungen
Argentinien In Kraft: 27. November 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2016	Neues Doppelbesteuerungsabkommen (DBA; Ersatz für das DBA von 1997) <ul style="list-style-type: none">- Amtshilfeklausel nach OECD Standard- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 25 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 10 %. In anderen Fällen beträgt die maximale Quellensteuer auf Dividenden 15 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 12 %.
Estland In Kraft: 16. Oktober 2014 Anwendbar ab 1. Januar 2016	Änderungsprotokoll zum DBA von 2002 <ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Klausel über den Informationsaustausch an 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. In anderen Fällen beträgt die maximale Quellensteuer auf Dividenden 10 %. Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.
Island In Kraft: 6. November 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2016	Neues DBA (Ersatz des DBA von 1988) <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. In anderen Fällen beträgt die maximale Quellensteuer auf Dividenden 15 %. Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.
Usbekistan In Kraft: 14. Oktober 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2016	Änderungsprotokoll zum DBA von 2002 <ul style="list-style-type: none">- Amtshilfeklausel nach OECD Standard

<p>Zypern In Kraft: 15. Oktober 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2016</p>	<p>Neues DBA (Ersatz des DBA von 1982)</p> <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. In anderen Fällen beträgt die maximale Quellensteuer auf Dividenden 15 %. Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.
<p>Albanien Unterzeichnet: 9. September 2015 Anwendbarkeit noch offen</p>	<p>Änderungsprotokoll zum bestehenden DBA</p> <ul style="list-style-type: none"> - Amtshilfeklausel nach OECD Standard
<p>Belgien Unterzeichnet: 10. April 2014 Anwendbarkeit noch offen</p>	<p>Änderungsprotokoll des bestehenden DBA</p> <ul style="list-style-type: none"> - Amtshilfeklausel nach OECD Standard - Das Änderungsprotokoll steht in Belgien noch vor der Genehmigung.
<p>Italien Unterzeichnet: 23. Februar 2015 Anwendbar voraussichtlich ab 1. Januar 2017</p>	<p>Änderungsprotokoll zum bestehenden DBA</p> <ul style="list-style-type: none"> - Amtshilfeklausel nach OECD Standard
<p>Liechtenstein Unterzeichnet: 10. Juli 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2017</p>	<p>Neues DBA (Ersatz des DBA von 1995)</p> <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. In anderen Fällen beträgt die maximale Quellensteuer auf Dividenden 15 %. Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, können nur im anderen Staat besteuert werden. - Regelung der Grenzgängerbesteuerung, Besteuerung von Leistungen der beruflichen Vorsorge und AHV-Renten
<p>Norwegen Unterzeichnet: 4. September 2015 Anwendbarkeit noch offen</p>	<p>Änderungsprotokoll zum bestehenden DBA</p> <ul style="list-style-type: none"> - Anpassung der Informationsaustauschklausel - Schiedsklausel nach OECD Musterabkommen (Meistbegünstigungsklausel für den Fall, dass Norwegen mit einem anderen Vertragspartner eine Schiedsklausel vereinbart)
<p>Oman Unterzeichnet: 22. Mai 2015 Anwendbarkeit noch offen</p>	<p>Neues DBA</p> <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 %. In anderen Fällen beträgt die maximale Quellensteuer auf Dividenden 15 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 5 %.

2 Steuerinformationsabkommen

Staat	Neuerungen / Bemerkungen
Andorra In Kraft: 27. Juli 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2016	Neues Steuerinformationsabkommen (SIA) – Informationsaustausch nach OECD Standard
Grönland In Kraft: 22. Juli 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2016	Neues SIA – Informationsaustausch nach OECD Standard
San Marino In Kraft: 20. Juli 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2016	Neues SIA – Informationsaustausch nach OECD Standard
Seychellen In Kraft: 10. August 2015 Anwendbar ab 1. Januar 2016	Neues SIA – Informationsaustausch nach OECD Standard

3 Amtshilfe und automatischer Informationsaustausch

Staat	Amtshilfeübereinkommen
Europarat und OECD Unterzeichnet: 15. Oktober 2013 Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für im Jahr 2017 erhobene Daten	<ul style="list-style-type: none"> – Regelung aller Formen des Informationsaustauschs (automatisch, spontan und auf Ersuchen), Grundlage für das MCAA (vgl. nachstehend). – Integrales Instrument der multilateralen Zusammenarbeit in Steuersachen. Bei der innerstaatlichen Umsetzung kann der Geltungsbereich eingeschränkt werden (vgl. nachstehend). – Vollstreckung von Steuerforderungen, Zustellung von Dokumenten im Ausland, Teilnahme an Steuerprüfungen – Die innerstaatliche Umsetzung erfolgt durch das Steueramtshilfegesetz (StAhiG; Informationsaustausch auf Ersuchen und spontaner Informationsaustausch, vgl. dazu B.1)
OECD-Staaten Unterzeichnet: 19. November 2014 Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für im Jahr 2017 gesammelte Daten	Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch (AIA) über Finanzkonten (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA) <ul style="list-style-type: none"> – Regelung der Bedingungen und des Verfahrens für den AIA nach OECD Standard – Umsetzung in der Schweiz durch das Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG, vgl. dazu B.) – Voraussetzung für die Anwendbarkeit des MCAA und des AIAGs gegenüber einem bestimmten Staat ist eine gemeinsame Erklärung (Modell 2 der Einführung des AIA). Alternativ kann ein vom MCAA unabhängiges bilaterales Abkommen abgeschlossen werden (Modell 1 der Einführung des AIA).

EU

Unterzeichnet: 27. Mai 2015
Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für
im Jahr 2017 gesammelte Daten

Neues bilaterales **AIA-Abkommen** (Änderungsprotokoll zum EU-Zinsbesteuerungsabkommen)

- Einführung des AIA nach Modell 1 (vom MCAA unabhängiges bilaterales Abkommen, welches direkt anwendbar ist)
- Umsetzung in der Schweiz durch das AIAG
- Informationsaustausch nach OECD Standard (automatisch, spontan und auf Ersuchen)
- Ersatz des Zinsbesteuerungsabkommens unter Beibehaltung dessen Regeln über die Befreiung der Quellenbesteuerung von Zahlungen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Gesellschaften.

Australien

Unterzeichnet: 3. März 2015
Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für
im Jahr 2017 gesammelte Daten

Neues **AIA-Abkommen** gestützt auf das MCAA

- Einführung des AIA nach Modell 2 (gemeinsame Erklärung zur Aktivierung des MCAA und damit der Anwendung des AIAG)

Guernsey

Unterzeichnet: 15. Januar 2016)
Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für
im Jahr 2017 gesammelte Daten

Neues **AIA-Abkommen** gestützt auf das MCAA

- Einführung des AIA nach Modell 2 (gemeinsame Erklärung zur Aktivierung des MCAA und damit der Anwendung des AIAG)

Insel Man

Unterzeichnet: 20. Januar 2016
Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für
im Jahr 2017 gesammelte Daten

Neues **AIA-Abkommen** gestützt auf das MCAA

- Einführung des AIA nach Modell 2 (gemeinsame Erklärung zur Aktivierung des MCAA und damit der Anwendung des AIAG)

Island

Unterzeichnet: 18. Januar 2016
Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für
im Jahr 2017 gesammelte Daten

Neues **AIA-Abkommen** gestützt auf das MCAA

- Einführung des AIA nach Modell 2 (gemeinsame Erklärung zur Aktivierung des MCAA und damit der Anwendung des AIAG)

Jersey

Unterzeichnet: 15. Januar 2016
Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für
im Jahr 2017 gesammelte Daten

Neues **AIA-Abkommen** gestützt auf das MCAA

- Einführung des AIA nach Modell 2 (gemeinsame Erklärung zur Aktivierung des MCAA und damit der Anwendung des AIAG)

Norwegen

Unterzeichnet: 20. Januar 2016
Voraussichtlich anwendbar ab 2018 für
im Jahr 2017 gesammelte Daten

Neues **AIA-Abkommen** gestützt auf das MCAA

- Einführung des AIA nach Modell 2 (gemeinsame Erklärung zur Aktivierung des MCAA und damit der Anwendung des AIAG)
-

B

Amtshilfe und automatischer Informationsaustausch

1 Amtshilfeübereinkommen des Europarats und der OECD

Am 15. Oktober 2013 hat die Schweiz das Amtshilfeübereinkommen des Europarats und der OECD («Amtshilfeübereinkommen») unterzeichnet. Diesem haben sich zwischenzeitlich über 80 Staaten angeschlossen. Am 18. Dezember 2015 genehmig-

ten die Räte das Übereinkommen. Dessen Umsetzung erfordert punktuelle Anpassungen des StAhiG (vgl. 2).

Das Amtshilfeübereinkommen regelt alle Formen des Informationsaustauschs: auf Ersuchen, spontan und automatisch. Informationsaustausch auf Ersuchen erfolgt gestützt auf ein begründetes Gesuch im Einzelfall oder in Form eines Gruppenersuchens. Beim spontanen Informationsaustausch übermittelt ein Staat einem anderen Staat unaufgefordert Informationen, welche für diesen voraussichtlich von Interesse sein könnten. Diese beiden Formen des Informationsaustauschs regelt die Schweiz im StAhiG (vgl. 2). Automatischer Informationsaustausch bedeutet regelmässiger und automatisierter Austausch zwischen zwei Staaten

über im Voraus festgelegte Arten von Informationen (vgl. 3).

Weiter umfasst das Amtshilfeübereinkommen die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuerforderungen, die Zustellung von Dokumenten im Ausland und die Teilnahme an Steuerprüfungen. Der sachliche Geltungsbereich des Amtshilfeabkommens umfasst sämtliche Steuerarten und die obligatorischen Sozialversicherungsbeiträge. Bei der innerstaatlichen Umsetzung der Regelungen zum Informationsaustausch können die einzelnen Staaten den Geltungsbereich jedoch einschränken. Der Bundesrat möchte gemäss Vernehmlassungsvorlage folgende Vorbehalte anbringen: Beschränkung der Amtshilfe auf die Einkommens- und Vermögenssteuern (und damit keine Anwendung auf Sozialversicherungsbeiträge), keine Vollstreckungshilfe und keine Anwendung auf bestehende Steuerforderungen, keine Zustellung von Dokumenten im Ausland mit Ausnahme der postalischen Zustellung, keine Teilnahme an Steuerprüfungen, Beschränkung der Rückwirkung des Amtshilfeübereinkommens bei vorsätzlichem strafrechtlichen Verhalten auf drei Jahre vor dessen Inkrafttreten.

2 Steueramtshilfegesetz

Am 1. Februar 2013 trat das StAhiG in Kraft, welches den Vollzug der Amtshilfe regelt. Nach einer ersten Teilrevision dürfen seit August 2014 Betroffene in gewissen Fällen erst nachträglich informiert werden, wenn der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg der Untersuchung durch eine vorgängige Information vereitelt würden.

Die Umsetzung des Amtshilfeübereinkommens brachte weitere punktuelle Anpassungen des StAhiG mit sich, welche die Räte zusammen mit dem Amtshilfeübereinkommen am 18. Dezember 2015 genehmigten. Diese betreffen insbesondere die Aufnahme des spontanen Informationsaustauschs. Neu dürfen ausserdem Informationen zu vom Ersuchen nicht betroffenen Drittpersonen übermittelt werden, wenn sie für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind. Weiter wird die Schweiz die Selbstbeschränkung betreffend Bankinformationen lockern und solche neu von Staaten verlangen können, von denen sie ohnehin Informationen aufgrund des AIA oder des spontanen Informationsaustauschs erhält.

Selbst wenn das Referendum ergriffen wird, könnten die Gesetzesänderungen – sofern die Regelungen angenommen werden – Anfang 2017 in Kraft

treten und ein Informationsaustausch ab 2018 stattfinden, wie dies die Schweiz dem Global Forum im Oktober 2014 in Aussicht gestellt hat.

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.

3 Automatischer Informationsaustausch

Nebst dem Amtshilfeübereinkommen und den Änderungen des StAhiG genehmigten die Räte am 18. Dezember 2015 das vom Bundesrat unterzeichnete MCAA. Das MCAA ist Bestandteil des am 21. Juli 2014 von der OECD publizierten neuen globalen Standards für den AIA.

Zur innerstaatlichen Umsetzung des MCAA und des globalen Standards für den AIA wurde das AIAG (Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen) erlassen, welches ebenfalls am 18. Dezember 2015 von den Räten angenommen wurde. Das AIAG enthält Bestimmungen über die Organisation, das Verfahren, die Rechtswege sowie Strafbestimmungen. Wie die Änderungen des StAhiG wird auch das AIAG entsprechend den Versprechungen der Schweiz gegenüber dem Global Forum 2017 in Kraft treten und einen Informationsaustausch ab 2018 ermöglichen.

Der AIA **kann entweder über ein bilaterales Abkommen (Modell 1) oder gestützt auf das MCAA (Modell 2) geregelt werden.** Im zweiten Fall ist hierzu eine Erklärung der betroffenen Staaten erforderlich. Mit der EU hat die Schweiz am 27. Mai 2015 ein entsprechendes bilaterales Abkommen unterzeichnet. Die Botschaft zum Abkommen hat der Bundesrat am 25. November 2015 verabschiedet und den Räten zur Genehmigung vorgelegt. Der Bundesrat wollte mit der EU nebst dem AIA vor allem auch die Regularisierung der Vergangenheit und den Marktzutritt für Banken thematisieren. Da verschiedene EU-Mitgliedstaaten in den letzten Jahren Programme zur Regularisierung lanciert oder intensiviert haben, hat sich dieser Aspekt mindestens teilweise erübrigt. Bezüglich Marktzutritt haben die Schweiz und die EU erste Gespräche zu einem möglichen sektoriellen Finanzdienstleistungsabkommen geführt, deren Weiterführung auch von der Gesamtbeziehung der Schweiz zur EU abhängt.

Der AIA mit Australien wird auf dem MCAA basieren. Am 3. März 2015 haben die Schweiz und Aus-

tralien eine entsprechende Erklärung unterzeichnet. Die Botschaft über die Einführung des AIA mit Australien hat der Bundesrat am 18. November 2015 verabschiedet. Dieser Beschluss wird den Räten zur Genehmigung vorgelegt werden. Auch Australien hat ein Regulierungsverfahren eingeführt und ist bereit, Gespräche über eine Verbesserung des Marktzutritts für Banken aufzunehmen.

Mit fünf weiteren Ländern (Jersey, Guernsey, Insel Man, Island und Norwegen) hat die Schweiz im Januar 2016 entsprechende Erklärungen zur Einführung des gegenseitigen AIA basierend auf dem MCAA unterzeichnet.

Die Abkommen mit der EU sowie die weiteren Abkommen sollen wie das AIAG 2017 in Kraft treten und ein Informationsaustausch erstmals 2018 stattfinden.

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 und automatisch zwischen den zuständigen Steuerbehörden ausgetauscht. Wann ein entsprechendes Abkommen geschlossen wird, ist noch ungewiss.

Der Fokus für zusätzliche Verhandlungen zum AIA wird auf Ländern liegen, mit denen enge wirtschaftliche und politische Beziehungen bestehen und die ihren Steuerpflichtigen Regularisierungsmöglichkeiten gewähren.

Am Global Forum im Oktober 2014 haben sich rund 100 Staaten verpflichtet, den AIA einzuführen. Rund die Hälfte davon, die sogenannten Early Adopters, werden bereits 2016 Daten erheben und 2017 austauschen, so beispielsweise Liechtenstein. Die übrigen Staaten, so auch die Schweiz, werden die Daten im Jahr 2017 sammeln und im Jahr 2018 austauschen. Auch mit den Early Adopters wird die Schweiz – gemäss Absicht des Bundesrates – frühestens 2018 Daten automatisch austauschen.

Das Parlament wird nicht nur über die gesetzlichen Grundlagen, sondern zu einem späteren Zeitpunkt auch über die von der Schweiz unterzeichneten Abkommen befinden müssen. Nebst den bereits unterzeichneten Abkommen sind derzeit weitere Abkommen in Verhandlung.

4 Einseitige Anwendung des OECD Standards

Am 5. Februar 2015 endete die Vernehmlassungsfrist zum Bundesgesetz über die einseitige Anwendung des OECD Standards zum Informationsaustausch (GASI). Das GASI ermöglicht die einseitige Anwendung von Art. 26 des OECD-Musterabkommens auf alle DBA, die noch nicht dem internationalen Standard entsprechen bzw. in welchen Art. 26 des OECD-Musterabkommens durch die dazugehörige Protokollbestimmung zu stark eingeschränkt wird. Das GASI soll als Übergangslösung bis zum Abschluss entsprechender Abkommen dienen.

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 Ersuchen und sieht keinen AIA vor.

Das GASI stiess im Vernehmlassungsverfahren auf Widerstand. Man darf über die weitere Entwicklung gespannt sein.

c

Quellensteuerabkommen

Seit dem 1. Januar 2013 gelten Quellensteuerabkommen mit Österreich und dem Vereinigten Königreich. Durch die geplante Umsetzung des AIA-Standards in der EU erübrigt sich eine Besteuerung von Kapitaleinkünften gestützt auf ein Quellensteuerabkommen künftig, weshalb die Schweiz ihre Quellensteuerabkommen mit Österreich und dem Vereinigten Königreich bilateral aufheben wird. Dabei ist sicherzustellen, dass sich eine Aufhebung der Abkommen nicht negativ auf bereits abgewickelte Sachverhalte auswirkt.

D

Base Erosion and Profit Shifting

Die Massnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting) von multinational tätigen Unternehmen

(BEPS-Massnahmen) richten sich bekanntlich gegen eine aus Sicht der OECD aggressive Steuerplanung. Eine solche liegt gemäss der OECD 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. Insbesondere soll eine unbeabsichtigte doppelte Nichtbesteuerung vermieden werden.

Um Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung künftig zu verhindern, hat die OECD bereits am 19. Juli 2013 einen Aktionsplan mit 15 Massnahmen veröffentlicht. Die Umsetzungsarbeiten haben im September 2013 begonnen. Die Schweiz hat sich an allen OECD-Arbeitsgruppen aktiv beteiligt. An den 15 Massnahmen (digitale Geschäftswelt; hybride Instrumente; Hinzurechnungsbesteuerung; Begrenzung betr. Zinsaufwendungen; Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken durch Transparenz; Verhinderung Abkommensmissbrauch; Einschränkungen künstlicher Betriebsstätten; Verhinderung Verlagerung von Immaterialgüterrechten; Verhinderung von Gewinnverkürzung und -verlagerung; Offenlegungspflichten; Überprüfung Verrechnungspreisdokumentation; Verbesserung Streitbeilegung und multilaterales Instrument zur Anpassung von DBA) wurde festgehalten.

Am 21./22. September 2015 hat die OECD 13 Schlussberichte zu den 15 Massnahmen verabschiedet. Für die Schweiz sind insbesondere folgende Punkte relevant:

- **Patentboxen:** Die OECD entwickelte den «Nexus-Ansatz», gemäss welchem die Erträge aus Immaterialgüterrechten im Verhältnis zur Forschung und Entwicklung stehen müssen, die am Ort der Besteuerung stattfand, damit sie privilegiert besteuert werden dürfen.
- **Spontaner Austausch von Steurrulings:** Künftig zu erlassende, neue Rulings und Rulings, die bei Inkrafttreten der OECD-Regel noch anwendbar sind, sollen spontan ausgetauscht werden. Die EU-Staaten werden dies ab 2017 bereits untereinander umsetzen.
- **Präferenzielle Regimes:** Die OECD hat 39 präferenzielle Steuerregimes überprüft. Dazu gehören fünf schweizerische Regimes. Da die Schweiz bereits mit der Unternehmenssteuerreform III (UStR III) auf die Abschaffung international nicht mehr akzeptierter Steuerregimes hinarbeitet, ist sie zurzeit nicht im Fokus der OECD.

- **Streitbeilegungsmassnahmen:** Die Schweiz hat sich zusammen mit weiteren Staaten bereit erklärt, im Rahmen von DBAs über blosses Verständigungsverfahren hinaus Schiedsverfahren vorzusehen.
- **Missbrauchsbestimmung von DBAs:** Neue Missbrauchsbestimmungen sollen verhindern, dass die Vorteile von DBAs Personen, die in keinem der Vertragsstaaten ansässig sind, gewährt werden.
- **Verrechnungspreisdokumentation:** Ein länderbezogener Bericht («country-by-country report») soll eine Gesamtübersicht der weltweiten Verteilung der Gewinne multinationaler Unternehmen, der entrichteten Steuern und weiterer Angaben zur Lage von Aktiven des Konzerns geben. Die Länder haben eine Rechtsgrundlage zu schaffen, um diesen Bericht mit den Steuerbehörden von Staaten, wo sich Einheiten der Unternehmensgruppe befinden, automatisch auszutauschen.

Die Schweiz ist bemüht, die BEPS-Massnahmen durch Anpassungen sowohl des nationalen Rechts als auch des Abkommensrechts umzusetzen. Insbesondere die UStR III trägt dem Rechnung (vgl. II.A.). Gewisse der von der OECD definierten Kriterien erfüllt die Schweiz (beispielsweise gewähren sämtliche ihrer DBAs bereits Zugang zum Verständigungsverfahren und einige davon verfügen über Schiedsklauseln). Mit der Umsetzung des Amtshilfeübereinkommens (vgl. B.1) hat die Schweiz die Grundlage für den Austausch von Rulings und des «country-by-country-reports» geschaffen. Zu den optionalen Empfehlungen der OECD lässt der Bundesrat zurzeit Analysen und Vorgehensmöglichkeiten ausarbeiten.

E

Revision im Bereich des Geldwäschereigesetzes

Am 12. Dezember 2014 verabschiedeten die Räte das Bundesgesetz zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI). Am 2. April 2015 lief die Referendumsfrist unbenutzt ab. Die Umsetzung der GAFI-Empfehlungen erfolgt in zwei Schritten.

Die Bestimmungen zur Transparenz bei juristischen Personen und Inhaberaktien sind seit 1. Juli 2015 in Kraft. Die übrigen zur Umsetzung der GAFI-Empfehlungen notwendigen Gesetzesanpassun-

gen, so auch die Anpassungen des Geldwäschereigesetzes (GwG) und die neue Geldwäschereiverordnung (GwV) sind per 1. Januar 2016 in Kraft getreten. Die GwV ersetzt die bereits bestehende bundesrätliche Verordnung über die berufsmässige Ausübung der Finanzintermediation (VBF) und konkretisiert die geldwäschereirechtlichen Sorgfalts- und Meldepflichten für Händler.

Die neuen Regelungen betreffen folgende Punkte:

- 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 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. Der Anwendungsbereich des Abgabebetrugs soll neu auf alle vom Bund erhobenen indirekten Steuern erweitert werden. Daneben soll in Bezug auf die direkten Steuern das sogenannte 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. Bei der Ermittlung der hinterzogenen Steuer kann auf den Maximalsatz des jeweiligen Landes abgestellt werden.
- Einführung einer Sorgfaltspflicht für Händler bei Bartransaktionen von mehr als CHF 100 000.
- Erhöhung der Wirksamkeit des Verdachtsmeldesystems, indem die Meldestelle für Geldwäscherei künftig bei anderen Schweizer Behörden Informationen einholen kann.
- Eintragungspflicht ins Handelsregister für kirchliche Stiftungen und Familienstiftungen.
- Die entsprechenden Regelungen sind bereits in Kraft.

Bezüglich Bankkunden, die in einem Staat ansässig sind, mit welchem die Schweiz (noch) kein AIA-Abkommen abgeschlossen hat, wurden erweiterte Sorgfaltspflichten in Betracht gezogen. Dieser Bereich der Gesetzesrevision wurde im Dezember

2013 «storniert», um die Entwicklung auf internationaler Ebene im Bereich des AIA abzuwarten. Nachdem die ersten AIA-Abkommen abgeschlossen wurden, wurde die Revision wieder aufgenommen.

Diese Regelungen sollen komplementär zum AIA sein. Für Finanzintermediäre bedeutet dies folgendes:

- Bei Annahme von Vermögenswerten von im Ausland steuerpflichtigen Kunden ist zu prüfen, ob ein erhöhtes Risiko besteht, dass Vermögenswerte unversteuert sind.
- Bestehen Hinweise auf ein erhöhtes Risiko, sind grundsätzlich weitergehende Abklärungen vorzunehmen. Darauf kann verzichtet werden, wenn der Kunde eine beglaubigte Steuererklärung oder Bestätigung der Steuerverwaltung beibringt, gegenüber dem Finanzintermediär eine Selbstdeklaration vornimmt oder den Finanzintermediär zur Übermittlung seiner Daten an die Steuerbehörde ermächtigt.
- Vermögenswerte von geringem Wert sind von der Prüfung ausgenommen. Die Bestimmung des Werts wird der Selbstregulierung überlassen.

Geht ein Finanzintermediär davon aus, dass angebotene oder angelegte Vermögenswerte unversteuert sind, hat er die Annahme der Vermögenswerte zu verweigern und eine Geschäftsbeziehung abzulehnen. Die Geschäftsbeziehung mit einem bestehenden Kunden ist aufzulösen, wenn es dem Kunden nicht gelingt nachzuweisen, dass die bereits angelegten Vermögenswerte rechtmässig versteuert sind, und wenn die Bereinigung der steuerrechtlichen Situation für die betreffende Person keine Nachteile zur Folge hätte, die ihr aufgrund fehlender rechtsstaatlicher Garantien nicht zugemutet werden können.

F

Geschäftsfahrzeuge von Grenzgängern

1 Seit 1. Mai 2015 geltende Zollbestimmungen

Bereits seit 1. Januar 2014 durften Grenzgänger, welche in der Schweiz arbeiten und in der EU wohnen, ihr Firmenfahrzeug nur dann für private Fahrten im EU-Raum verwenden, wenn der private Gebrauch im Arbeitsvertrag vorgesehen war und

der Privatgebrauch nur eine untergeordnete Rolle spielte. Hielten sie sich nicht an diese Regeln, ging ihr Arbeitgeber das Risiko ein, das Firmenfahrzeug im betreffenden EU-Staat verzollen zu müssen und dort steuerpflichtig zu werden.

Zulässig war es – und ist es nach wie vor –, wenn Grenzgänger ein Firmenfahrzeug für Fahrten im Zusammenhang mit arbeitsvertraglich vorgesehenen Aufgaben nutzen, beispielsweise für Kundenbesuche.

Seit 1. Mai 2015 untersagt es die EU Grenzgängern, ein unverzolltes Firmenfahrzeug in der EU für private Fahrten zu nutzen, mit der Ausnahme von Fahrten zwischen dem Arbeitsplatz und dem Wohnort. Ein kurzer Zwischenstopp auf dem Arbeitsweg, zum Beispiel zum Einkaufen, ist immerhin zulässig, sofern dadurch nicht allzu weit von der Route zwischen Arbeitsplatz und Wohnort abgewichen wird.

Im Falle einer Zollkontrolle können die Zollbehörden vom Fahrzeuglenker die Vorlage einer Kopie des Arbeitsvertrags oder eines sonstigen Nachweises des geschäftlichen Zwecks der Fahrt verlangen.

Schweizer Unternehmen, welche Grenzgängern Firmenfahrzeuge überlassen, sollten prüfen, ob sie die erforderlichen Voraussetzungen geschaffen haben. Allenfalls sind bestehende Arbeitsverträge oder sonstige Vereinbarungen anzupassen. Dabei sind auch die Auswirkungen auf den zu versteuernden Privatanteil und die Mehrwertsteuerabgaben der Arbeitgeber zu berücksichtigen. Weiter sollten Unternehmen ihre Mitarbeiter vertraglich verpflichten, bei Fahrten in der EU immer nachweisen zu können, dass sie sich auf dem Arbeitsweg oder einer geschäftlichen Fahrt befinden.

Die Nutzung des Firmenfahrzeugs im EU-Raum durch Familienangehörige oder Freunde ist nach wie vor unzulässig. Unternehmen ist anzuraten, dies in Vereinbarungen mit den Grenzgängern oder Reglementen explizit festzuhalten. Mitarbeiter in höheren Positionen, insbesondere Geschäftsführer, Mitglieder des Verwaltungsrates oder der Geschäftsleitung und Firmeninhaber gelten nicht als Angestellte im Sinne der EU-Zollbestimmungen. Ihnen ist es daher ebenfalls nach wie vor untersagt, ihr Firmenfahrzeug zu privaten Zwecken abgabefrei im EU-Raum zu nutzen. Für sie wird sich mit der verschärften Regelung nichts ändern.

2 Weitere zu beachtende Aspekte

Möchten Schweizer Unternehmen auch künftig Grenzgängern ein Fahrzeug zum privaten Gebrauch (nicht auf den Arbeitsweg beschränkt) überlassen, können sie dieses in der EU in den zollrechtlich freien Verkehr überführen. Betreffend Einfuhrzoll gilt in der EU eine einheitliche Regelung. Die Regelungen zur Einfuhrsteuer sind in den einzelnen EU-Ländern demgegenüber unterschiedlich ausgestaltet.

Zusätzlich ist dafür zu sorgen, dass die Arbeitgeber allfälligen Mehrwertsteuerpflichten im Ausland nachkommen. So unterliegt beispielsweise in Deutschland die Überlassung eines Firmenfahrzeugs zum Privatgebrauch (inkl. Arbeitsweg) der Umsatzsteuer.

G

Entscheide

1 US-amerikanische LLC wird einer schweizerischen Personengesellschaft gleichgestellt

A. A. ist im Kanton Thurgau wohnhaft und dort steuerpflichtig. Er ist zu 50 % an der US-amerikanischen Limited Liability Company (LLC) B. beteiligt, die anderen 50 % werden vom US Bürger C. gehalten.

In einem Vertrag räumte A. A. seinem Partner gegen Zahlungen in der Höhe von USD 687 500 das Exklusivrecht ein, bis Ende 2007 seinen Anteil an der LLC B. zu erwerben. Dieser Vertrag konnte um ein Jahr erstreckt werden, was auch gemacht wurde. A. A. erhielt in den Jahren 2007 und 2008 Zahlungen von der LLC B. in der Höhe von USD 682 500 und USD 694 845. C. machte keinen Gebrauch von seinem Optionsrecht.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau hat die erfolgten Zahlungen als steuerbares Einkommen aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit qualifiziert, weil sie die LLC B. als Personengesellschaft ohne juristische Persönlichkeit behandelte und so das erzielte Einkommen direkt dem Inhaber zu rechnete. Die LLC B. wurde damit transparent und A. A. als selbstständig Erwerbender behandelt und zwar unabhängig davon, ob A. A. im Unternehmen aktiv mitgearbeitet hat. Dagegen hat der Steuerpflichtige Einsprache erhoben mit der Begründung, die Zahlungen seien steuerfreie Kapitalgewinne aus Optionen an der amerikanischen LLC B. Der

Sachverhalt musste schliesslich vom Bundesgericht (BGer) beurteilt werden.¹⁶

Das BGer bestätigte die Auffassung der Vorinstanzen, wonach im vorliegenden Fall die amerikanische LLC B. als Personengesellschaft zu qualifizieren sei. Es hielt fest, die Rechtsform der LLC vereine die Vorteile einer Corporation, deren Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt sei, mit den Steuervorteilen einer Personengesellschaft (Partnership). Je nach betreffendem Gliedstaat, in dem die LLC inkorporiert sei, könne der Aufbau der Gesellschaft näher an einer Corporation oder an einer Partnership liegen. Die ESTV habe sich früher bereits mit diesem Gebilde auseinandergesetzt und in einem Kreisschreiben auf die Variantenvielfalt der Ausgestaltungsmöglichkeiten der LLCs hingewiesen. Aus diesem Grund müsse auf die Ausgestaltung der LLC im Einzelfall abgestellt werden, wenn eine solche Entität nach innerstaatlichen (Schweizer) Regeln zu beurteilen ist. Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die LLC B. vor allem als Personengesellschaft qualifiziert, weil sämtliche Buchungen betreffend Einkommen, Gewinn, Verlust und Gutschriften für jedes Mitglied im Verhältnis seines Geschäftsanteils erfolgten und kein Stammkapital der Gesellschaft vorgesehen war. Weiter massgebend war, dass die LLC B. gemäss Gesellschaftsvertrag in den USA transparent besteuert wird. Das BGer wendete bei der Beurteilung einen Methodenmix aus Berücksichtigung *der zivilrechtlichen Behandlung im ausländischen Staat*, *der steuerlichen Behandlung im ausländischen Staat* und einem *Vergleich* zwischen der ausländischen Entität mit inländischen Gebilden an. Damit wird die frühere Praxis bei der Beurteilung solcher Fälle präzisiert und die Berücksichtigung der ausländischen steuerlichen Behandlung betont, dies unter Hinweis einerseits auf Bemerkungen des Partnership-Reports des OECD-Steuerausschusses und andererseits mit der Begründung, dass damit mögliche Doppelbesteuerungen besser vermieden werden können.

Die an A.A. ausgerichteten Zahlungen wurden schliesslich nicht als steuerfreier Kapitalgewinn qualifiziert, denn weder ist C. aus der LLC B. ausgeschieden noch hat A. A. seine Beteiligung im Privatvermögen gehalten (er wird wie erwähnt als selbstständig Erwerbender betrachtet), was Voraussetzung für einen steuerfreien Kapitalgewinn gewesen wäre. Vielmehr lag ein steuerbarer Vermögensertrag aus Geschäftsvermögen vor, der aufgrund der Beteiligung des A. A. an der LLC B. erfolgt ist. Dabei war unerheblich, ob die Zahlung auf Anweisung und

Rechnung des C. erfolgte oder die Zahlung der Gesellschaft selbst zuzurechnen war.

Die Schweizerische Steuerhoheit wird im vorliegenden Fall durch das DBA mit den USA nicht eingeschränkt, da die fraglichen Zahlungen als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ausschliesslich in der Schweiz besteuert werden können, weil der Steuerpflichtige nicht in den USA für die LLC B. tätig war und die Zahlung nicht einer Betriebsstätte in den USA zuzuweisen war.

2 Zuweisung eines inländischen operativen Geschäftsverlusts an das deutsche Hauptsteuerdomizil

Am 15. Januar 2015 hatte das BGer über die Zuweisung eines inländischen operativen Geschäftsverlusts an das deutsche Hauptsteuerdomizil zu urteilen.¹⁷ Die Eheleute A.-C. sind in Deutschland ansässig. Der Ehemann ist Eigentümer verschiedener Grundstücke in der Schweiz, die er teils im Privat- (in verschiedenen Kantonen, einer davon Zürich), teils im Geschäftsvermögen (Hotelbetrieb in Form eines Einzelunternehmens im Kanton Graubünden) hält. Durch den Hotelbetrieb ergab sich im Steuerjahr 2009 ein Verlust von CHF 255 523. Nach erfolgter Schuldzinsenverlegung übertrug der Kanton Graubünden den verbleibenden operativen Verlust rechnerisch auf den Ansässigkeitsstaat Deutschland. Dort hatten die Eheleute A.-C. diesen deutlich übersteigende Vermögenserträge erzielt.

Der Kanton Zürich veranlagte 2009 ein Einkommen von CHF 126 100. Auf die Einsprache der Ehegatten A.-C. hin erhöhte der Kanton Zürich das steuerbare Einkommen auf CHF 126 900. Nach Durchlaufen des Instanzenzugs erhoben die Ehegatten Beschwerde beim BGer und beantragten, das steuerbare Einkommen sei auf Null festzusetzen. Das BGer prüfte sodann, wie ein im Inland anfallender Geschäftsverlust international zu verlegen ist, falls der beschränkt Steuerpflichtige sowohl an seinem ausländischen Hauptsteuerdomizil als auch an seinen anderen Schweizer Nebensteuerdomizilen Vermögenserträge erzielt.

Die Ehegatten A.-C. verlangten eine konsolidierte Betrachtungsweise. Alle Liegenschaftskantone seien zusammen als «Kanton Schweiz» zu betrachten und lediglich ein allfälliger Verlustüberschuss des «Kantons Schweiz» in den «Kanton Deutschland» zu verlegen.

¹⁶ BGer 2C_894/2013 und 2C_895/2013 vom 18. September 2015.

¹⁷ BGer 2C_18/2014 vom 15. Januar 2015.

Das BGer hielt fest, eine konsolidierte Betrachtungsweise aller Liegenschaftskantone würde in die Steuerhoheit der Kantone eingreifen. Der Kanton Zürich habe korrekt zunächst die Schulden und Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven auf die einzelnen Steuerdomizile (alle schweizerischen Nebensteuerdomizile und Deutschland als Hauptsteuerdomizil) und den Verlust aus dem Hotelbetrieb zunächst in den Kanton Graubünden verlegt. Bundesrechtskonform habe der Kanton Zürich sodann den Verlustüberschuss auf das Hauptsteuerdomizil Deutschland verlegt.

Im DBA zwischen der Schweiz und Deutschland finde sich zudem keine Regelung, die die Zuweisung von Auslandsverlusten behandelt oder festhält, wie bei mehreren Nebensteuerdomizilen in der Schweiz vorzugehen wäre. Dementsprechend sei die Zuweisung basierend auf dem innerstaatlichen Schweizer Recht vorzunehmen.

3 Steuerliche Qualifikation von Zuwendung einer liechtensteinischen Stiftung

a) Zuwendung als Schenkung

A. und B. erhielten 2009 von der liechtensteinischen Stiftung C eine Zuwendung in der Höhe von CHF 400 000, welche sie in der Steuererklärung 2009 als Schenkung angaben. Die Steuerverwaltung rechnete diese Zuwendung als übrige Einkünfte auf. Dagegen reichten A. und B. mit Unterstützung des Steuerteams von VISCHER schliesslich beim Verwaltungsgericht Basel-Stadt Rekurs bzw. Beschwerde ein. Strittig war dabei primär die Frage, ob es sich bei der Stiftung C um eine kontrollierte Familienstiftung handle, welche steuerlich als transparent zu betrachten wäre, was zur Folge hätte, dass das Vermögen nicht der Stiftung, sondern dem Stifter selber zuzurechnen sei. Dies würde bedeuten, dass es sich um eine Schenkung des Stifters an die Begünstigten handeln würde. Da der Stifter im Ausland wohnhaft war, wäre die Schenkung in der Schweiz steuerfrei.

Das Verwaltungsgericht (VGer) hielt nach Würdigung der Statuten und der Beistatuten fest, dass primär massgebend sei, dass das Stifterehepaar als Erstbegünstigte eingesetzt worden sei. Ausserdem fehle es in den Statuten an einem ausdrücklichen Ausschluss von Statutenänderungen sowie von Widerrufs- und Auflösungsmöglichkeiten. Im Gegenteil würden die massgebenden Dokumente

den Stiftungsrat ausdrücklich ermächtigen, Änderungen am Statut oder an der Organisation vorzunehmen. Ebenso werde dem Stiftungsrat das jederzeitige Recht zur Stiftungsauflösung eingeräumt. Mithin könne der Stiftung C unter steuerlichen Gesichtspunkten keine eigene Rechtsfähigkeit zuerkannt werden, weshalb das Stiftungsvermögen wirtschaftlich nicht der Stiftung, sondern direkt den Stiftern zuzurechnen sei.

Der zweite Punkt, der von der Steuerverwaltung gerügt wurde, war, dass sich A. und B. rechtsmissbräuchlich verhielten. Denn ursprünglich sei die Stiftung ja gerade deswegen errichtet worden, damit die Vermögenswerte nicht mehr dem Vermögen und Einkommen der Stifter zugerechnet wurden. Nun werde beim Zufluss eine andere Haltung vertreten, weil diese für die Steuerpflichtigen vorteilhafter sei – dies sei rechtsmissbräuchlich. Das VGer bestätigte zwar, dass ein solches Verhalten nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung keinen Schutz verdiene. Indessen könne A. und B. als Begünstigte der Stiftung C kein widersprüchliches und damit rechtsmissbräuchliches Verhalten zur Last gelegt werden, da sie in die Errichtung der Stiftung gar nicht involviert gewesen seien. Sie hätten namentlich keine eigenen Vermögenswerte in die Stiftung eingebracht und den Steuerbehörden vorenthalten.

Wird die Stiftung als transparent angesehen, ist schliesslich zu prüfen, ob die Stifter eine Schenkung vornehmen wollten, wozu die Identität der Stifter bekannt sein muss. Im Zusammenhang mit liechtensteinischen Stiftungen sei es gerichtsnotorisch, dass aufgrund des fehlenden Registerzwangs und des Treuhändergeheimnisses Auskunftsbegehren regelmässig ins Leere stossen. Die Steuerpflichtigen hätten aber die Statuten, das Reglement und eine Anweisung der Stifterin betreffend die erfolgte Ausschüttung ins Recht legen können. Zudem hätten zwei Stiftungsräte bestätigt, dass die Zuwendung zu Lebzeiten erfolgt sei. Die Dokumente sowie die Aussagen der Stiftungsräte liessen die Darlegungen von A. und B. als stimmig und nachvollziehbar erscheinen, obwohl die Aussagen der Stiftungsräte ihre Angaben lediglich in ihrer Grundaussage stützten.

Demnach kam das VGer zum Schluss, dass es nicht zu beanstanden sei, dass die Vorinstanz von einer in der Schweiz steuerfreien Schenkung ausgegangen sei. Der Entscheid ist rechtskräftig.¹⁸

¹⁸ Zum ganzen: VGer Basel-Stadt VD.2014.28 und VD.2014.29 (rechtskräftig).

b) Zuwendung qualifiziert als Einkommen

Die Biobauern A.Y. und B.Y. haben in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2009 eine Schenkung über CHF 100 000 von einer Rechtsanwältin in Vaduz deklariert. Die Veranlagungsbehörde hat diesen Betrag als steuerbares Einkommen umqualifiziert. Gegen diese Behandlung haben die Steuerpflichtigen Rechtsmittel bis zum VGer eingelegt und weiterhin vertreten, es handle sich um eine aus dem Ausland stammende Schenkung, welche in der Schweiz nicht steuerbar ist.

Die Beschwerdeführer führten aus, dass die fragliche Zuwendung von einer liechtensteinischen Stiftung stamme. Diese Stiftung sei jedoch weder eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge, noch handle es sich bei der Ausschüttung um bewegliches Vermögen, das ihnen aufgrund früherer getätigter Einzahlungen zustehe. Aus den Akten gehe hervor, dass sie keine Familienstiftung in Liechtenstein unterhielten. Vielmehr hätten sie die Zuwendung von Dr. C. T. über eine Rechtsanwältin erhalten. Dr. C. T. habe sie auf einem wöchentlichen Biomarkt in Vaduz kennen gelernt und er habe von ihren finanziellen Schwierigkeiten erfahren. Aus einem Schreiben von Dr. C. T. gehe hervor, dass er mit der Zuwendung lediglich bei grossen bevorstehenden Investitionen habe helfen wollen, dies jedoch unter der Bedingung absoluter Diskretion. Über steuerliche Konsequenzen habe man sich keine Gedanken gemacht.

Laut bundesgerichtlicher Praxis wird eine Schenkung dann angenommen, wenn diese unentgeltlich und freiwillig erfolgt. Nimmt eine Stiftung basierend auf ihrem Stiftungszweck eine Auszahlung an ihre Destinatäre vor, liegt keine Freiwilligkeit vor und die Zahlung wird als Einkommen behandelt. Über die ausrichtende Stiftung konnten die Beschwerdeführer keine Angaben machen. Weder Name noch Zweck der Stiftung war ihnen bekannt. Auch fehlte ein Zahlungsbeleg für die Zuwendung. Aufgrund der nicht vorhandenen Informationen über die Stiftung war es nicht möglich, die Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit der Zuwendung einwandfrei zu bestätigen. Das VGer führte insbesondere aus, dass Destinatäre nicht formell bestimmt sein müssen, um als solche zu gelten, solange eine gewisse Begünstigeneigenschaft im Regelwerk der Stiftung festgehalten sei. Erfüllten die Beschwerdegegner diese Eigenschaft, seien sie als Destinatäre zu sehen. Ohne die Stiftungsstatuten mit dem Stiftungszweck konnten die Beschwerdeführer die Vermutung, wonach sie Destinatäre der fraglichen Stiftung seien, nicht widerlegen. Die Zuwendung wurde dement-

sprechend nicht als Schenkung behandelt. Das VGer bestätigte also die erfolgte Veranlagung als steuerbares Einkommen.¹⁹

4 Amtshilfe

a) Datenübermittlung an USA trotz entgegenstehendem Gerichtsbeschluss

Verschiedene Gerichte haben in diversen Fällen die Auslieferung der Daten von Bankmitarbeitern an US Behörden untersagt. Wie eine kürzlich erlassene Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zeigt, kann es dazu kommen, dass die Daten der Betroffenen dennoch ungeschwärzt an die USA übermittelt werden – und zwar im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens. In der massgebenden Verfügung der ESTV ging es um eine ehemalige Vizedirektorin einer Bank. Ein Genfer Gericht verbot der Bank Ende 2014 provisorisch, deren Namen in die USA zu übermitteln. Als im Mai 2015 der Internal Revenue Service (IRS) ein Gesuch um Steueramtshilfe im Zusammenhang mit einem bestimmten Konto bei der Bank stellte, schwärzte die Bank entsprechend den Namen der Vizedirektorin, bevor sie die Dokumente der ESTV zustellte.

Auf Verlangen der ESTV hob die Bank sodann die Schwärzungen auf. Die Vizedirektorin erhob dagegen Einsprache. Einerseits berief sie sich auf den besagten Gerichtsentscheid. Andererseits machte sie geltend, dass nach den Regeln der internationalen Steueramtshilfe nur Daten zu liefern seien, die für ausländische Steuerverfahren gegen Steuerpflichtige voraussichtlich relevant seien, was für die Namen von Bankmitarbeitern nicht zutreffe.

Die ESTV wies die Einsprache Anfang Dezember 2015 ab. Das Beschwerderecht stehe nur direkt betroffenen Steuerpflichtigen zu. Aufgrund des in der internationalen Amtshilfe geltenden Spezialitätsprinzips dürfe der IRS zudem die erhaltenen Unterlagen nur für mit dem Gesuch zusammenhängende Zwecke, also betreffend den Steuerpflichtigen, verwenden und nicht für allfällige rechtliche Schritte gegen Bankmitarbeiter. Ob dies in der Praxis tatsächlich so gehandhabt wird, darf mindestens bezweifelt werden.

¹⁹ Zum ganzen: VGer St. Gallen, B2013/273 und B 2013/274 (rechtskräftig).

b) Amtshilfe an die Niederlande

Im Entscheid vom 7. Oktober 2014²⁰ hatte sich das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) mit einem internationalen Amtshilfeersuchen 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 Ersuchen 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 einzeln auf.

Die gegen die Schlussverfügung erhobene Beschwerde sämtlicher Betroffenen hiess das BVGer gut. Die ESTV zog das Urteil ans BGER weiter, welches das Urteil des BVGer aufhob und die Schlussverfügung der ESTV bestätigte. Nachstehend werden die zwei wesentlichsten Punkte der Erwägungen des BVGer und des Bgers kurz dargelegt:

- **Unzulässige spontane Amtshilfe bzgl. nicht betroffener Personen.** Das BVGer erklärte das niederländische Amtshilfeersuchen in Bezug auf die A. AG und die B. AG als unzulässig, da aus dem Kontext des Ersuchens 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, da diese vom Gesuch nicht betroffen seien.²¹ Das BGER hingegen ist der Ansicht,

dass «nur solche Informationen von der Amtshilfe ausgeschlossen werden dürfen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind bzw. deren Zusammenhang mit der Steuerangelegenheit wenig wahrscheinlich erscheint». Der Gesetzeswortlaut «nicht vom Ersuchen betroffen» sei mit Blick auf das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auszulegen. Die Verhältnisse einer Gesellschaft, an welcher ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich beteiligt ist, können gemäss BGER durchaus relevant sein.

- **Voraussichtlich nicht erhebliche Informationen.** Das BVGer stufte einige der verlangten Informationen als voraussichtlich für die niederländische Steuererhebung nicht erheblich ein. Gemäss der Literatur zum Doppelbesteuerungsrecht soll das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch gewährleisten, ohne jedoch «fishing expeditions» zuzulassen.²³ Gemäss BVGer sind unter anderem die Informationen zu den auf die A. AG und die B. AG lautenden Konten voraussichtlich nicht erheblich zur Besteuerung von C. und der D.²⁴ Das BGER befand die von der niederländischen Steuerbehörde dargelegten Vermutungen hingegen für genügend konkret, da sie sich auf ihr vorliegende Bankunterlagen stützten. Es müsse in solchen Situationen dem ersuchenden Staat möglich sein, seine Vermutungen zu verifizieren. Aus Sicht des Bgers ist auch die Identität der Bevollmächtigten ein wesentliches Element bei der Überprüfung der Geldflüsse.

Der Entscheid zeigt, dass das Argument, eine Information sei voraussichtlich nicht erheblich mindestens vom BGER nur mit grosser Zurückhaltung gehört wird und dass insbesondere Angaben zu Unternehmen, welche den betroffenen Steuerpflichtigen nahe stehen, als tendenziell relevant betrachtet werden.

c) Amtshilfe an Frankreich

In einem weiteren Entscheid²⁵ hat das BGER ebenfalls eine amtshilfefreundlichere Haltung betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen vertreten als die Vorinstanz. Dabei ging es um

²⁰ BVGer A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014. Zu gewissen Argumenten des BVGer nahm das BGER nicht Stellung, weshalb diese hier ebenfalls weggelassen werden.

²¹ Vgl. Art. 4 und 3 StAHiG.

²³ Vgl. E. 3.2 des Entscheids.

²⁴ Vgl. auch Argumentation betr. spontane Amtshilfe hiavor.

²⁵ BGER 2C_1174/2014 vom 24. September 2015.

die Frage, ob das Amtshilfeersuchen der französischen Steuerbehörden genügend belegt sei. Diese machten geltend, ein französisches Ehepaar mit schweizerischem Steuerdomizil habe in Frankreich einen steuerlich relevanten Wohnsitz. Sie legten dar, dass sich das Paar überwiegend in Frankreich aufhalte, dort seinen Lebensmittelpunkt habe und der Ehemann in leitender Funktion für französische Gesellschaften tätig sei. Während das BVerfG die Vermutungen eines französischen Steuerdomizils des Paares als nicht genügend belegt und damit die ersuchten Auskünfte als nicht «voraussichtlich erheblich» einstufte, erachtete das BVerfG die Darlegungen der französischen Steuerbehörden als genügend und stimmte der Amtshilfe zu.

5 Keine «umgekehrte» Anwendung der Expatriates-Verordnung

Das BVerfG hatte im Januar 2015 folgenden Sachverhalt betreffend «Schweizer» Expatriates zu prüfen.²⁶

Der steuerpflichtige A hat von Dezember 2008 bis November 2010 in den USA gearbeitet. Als er im November 2010 wieder in die Schweiz zurückgekehrt ist, hat seine neue Arbeitgeberin die Umzugskosten in der Höhe von CHF 12'000 übernommen und als «Transferguthaben» bei den unregelmässigen Leistungen auf As Lohnausweis ausgewiesen. Das kantonale Steueramt hat in seiner Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 2010 das «Transferguthaben» als steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit behandelt. Dagegen hat A Beschwerde bis zum BVerfG geführt.

In seiner Beschwerde hat A geltend gemacht, die von seiner Arbeitgeberin getragenen Umzugskosten seien gleich zu behandeln, wie dies bei Expatriates der Fall ist, welche in die Schweiz ziehen, um hier vorübergehend zu arbeiten. Sie seien deshalb – entsprechend der Expatriates Verordnung des Bundes – als besondere Berufsauslagen zu behandeln und zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.

Das BVerfG stützte in seiner Argumentation die Vorinstanz, die im Beschwerdeführer zwar einen Spezialisten gesehen hat, der jedoch nicht wie vorausgesetzt in die Schweiz entsendet worden war, um hier vorübergehend tätig zu sein. Eine «umgekehrte» Expatriates-Situation, also ein vorübergehender Arbeitsaufenthalt im Ausland mit anschliessen-

der Rückkehr in die Schweiz, sei von der Verordnung nicht erfasst, weshalb die Umzugskosten beim Beschwerdeführer als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu betrachten seien. Damit nimmt das BVerfG eine Schlechterstellung von Schweizer Steuerpflichtigen in Kauf.

6 Abzüge von Unterhaltsbeiträgen im internationalen Verhältnis

Im Entscheid vom 26. Juni 2015²⁷ hat sich das BVerfG mit der Frage befasst, wie die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen (Alimente) im internationalen Verhältnis zu handhaben ist.

A ist in der Geschäftsleitung einer Bank tätig. Er lebt von seiner Frau getrennt und hat ihr gemäss Trennungsvereinbarung einen festen Betrag von CHF 234'000 sowie 27% des Bruttoertrags aller variablen Einkünfte (Bonis, Mitarbeiterbeteiligungen etc.) zu bezahlen. Explizit ausgenommen vom Anwendungsbereich der Trennungsvereinbarung sind Verwaltungsratshonorare, welche A aus der Schweiz und aus Italien bezieht. A ist in der Schweiz unbeschränkt und in Italien aufgrund seiner dortigen Tätigkeit als Verwaltungsrat beschränkt steuerpflichtig.

Für das Kalenderjahr 2010 hat der Steuerkommissär eine höhere Einschätzung vorgenommen, als A in seiner Steuererklärung deklariert hat. Dies wurde damit begründet, dass die Unterhaltsbeiträge lediglich nach Massgabe des im Inland steuerbaren Nettoeinkommensanteils zum Abzug zuzulassen seien, während der Rest der Unterhaltsbeiträge ins Ausland auszuscheiden sei.

Im Entscheid des BVerfG wird festgehalten, dass kein Grund ersichtlich sei, Sozialabzüge und Unterhaltsbeiträge (für welche im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer eine Regelung zur internationalen Zuteilung besteht) unterschiedlich zu behandeln. Dabei spielt es gemäss des BVerfG Urteil keine Rolle, dass ein Teil des Unterhaltsbeitrags auf einem variablen Bestandteil beruht. Ebenfalls unerheblich war, ob die ausgeschiedenen Unterhaltsbeiträge im Ausland tatsächlich abzugsfähig waren.

Folglich wurden die Unterhaltsbeiträge nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen Nettoeinkommens im Verhältnis zum gesamten Nettoeinkommen (nach Berücksichtigung der jeweiligen Sozial- und Unterhaltsabzüge) vorgenommen.

²⁶ BVerfG 2C_592/2014 vom 15. Januar 2015.

²⁷ BVerfG 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015.



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 Steuerteam

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 und dipl. Steuerexpertin
Tel. 058 211 32 06, mknuesel@vischer.com

Indira Mahmutovic

Betriebsökonomin FHNW
Tel. 058 211 39 48, imahmutovic@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 90 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 CH-4010 Basel
Tel +41 58 211 33 00 Fax +41 58 211 33 10

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

www.vischer.com