

zsis aktuell – 4/2015
 Erscheinungsdatum 24.04.2015
 Erscheint monatlich
 Redaktion: Dr. Silvia Hunziker

zsis) Zeitschrift für Schweizerisches
 und Internationales Steuerrecht

Monatsflash

- 1 Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich

Aktuell

- 2 Steuerharmonisierung
Steuerbefreiung des Existenzminimums

- 3 Einkommens- und Vermögenssteuer
Allgemeines

- 4 Unternehmensbesteuerung
Unternehmenssteuerreform III

- 5 Verrechnungssteuer
Allgemeines

- 6 Mehrwertsteuer
Allgemeines

- 7 Weitere Bundessteuern
Alkoholsteuer

- 8 Bilaterale Verträge und Doppelbesteuerungsabkommen
Bilaterale Abkommen, Allgemeines

- 9 Steuerstatistik, -analysen und -studien

Herausgeber

ISIS) Institut für Schweizerisches
 und Internationales Steuerrecht

Publishing Partners

Schulthess §



swisslex

Editorial

Liebe zsis)-Leserinnen und -Leser

Dank neuen technischen Möglichkeiten lassen sich heutzutage viele Tätigkeiten von überall aus erledigen. Der traditionelle Arbeitsplatz im Büro hat ausgedient; Home Office bringt Vorteile für beide Seiten, sowohl für die Arbeitgeber- als auch für die Arbeitnehmerseite. Im **zsis)-Monatsflash April 2015** beleuchtet **Dr. Tobias F. Rohner** (Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, Partner bei FRORIEP, Zürich) unter dem Titel **«Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich»** die Frage, ob Arbeit von zu Hause aus in grenzüberschreitenden Sachverhalten eine steuerliche Betriebsstätte begründen kann.

In der Rubrik **«Aktuell»** sind zunächst einige Geschäfte des Bundesrats zu erwähnen. So hat der Bundesrat vom **Vernehmlassungsergebnis zur Unternehmenssteuerreform III** Kenntnis genommen. Die Stossrichtung der Vorlage, die Stärkung des Wirtschaftsstandorts Schweiz, ist auf breite Zustimmung gestossen. Mit der **Revision des Mehrwertsteuergesetzes** nimmt der Bundesrat verschiedene Änderungsvorschläge der letzten Jahre auf. Die wichtigsten Erneuerungen betreffen den Abbau mehrwertsteuerbedingter Wettbewerbsnachteile inländischer Unternehmen, die Ausdehnung der Steuerausnahme im Bereich der Sozialversicherung auf die Präventionstätigkeit und die Steuerausnahme für Leistungen gemeinnütziger Organisationen an ihre Gönnerinnen und Gönner. Im Zusammenhang mit der Genehmigung der Staatsrechnung 2014 hat der Bundesrat an den von ihm in Auftrag gegebenen **Bericht über die schwache Einnahmentwicklung bei der direkten Bundessteuer** zur Kenntnis genommen. Der Bericht zeigt auf, dass die Einnahmen seit fünf Jahren stagnieren. Eine Analyse auf Basis der verfügbaren Daten und Ergebnisse einer kantonalen Umfrage liefern Anhaltspunkte für die Ursachen.

Sodann hat sich die Wirtschaftskommission des Nationalrats (WAK-N) mit ein paar steuerrechtlichen Vorstössen befasst. So hat sich die WAK-N gegen die Motion ihrer Schwesterkommission **«Steuerbarkeit von Unterstützungsleistungen und steuerliche Entlastung des Existenzminimums»** ausgesprochen, die fordert, dass Unterstützungsleistungen aus öffentlichen und privaten Mitteln sowie AHV- und IV-Ergänzungsleistungen der Einkommenssteuer unterstellt werden und gleichzeitig das Existenzminimum steuerlich entlastet wird. Weiter beantragt die WAK-N dem Nationalrat, der parlamentarischen Initiative **«Faire Besteuerung von Freizügigkeitsgeldern beim Wegzug aus der Schweiz in ein Land ausserhalb der EU/Efta»** Folge zu geben. Ferner hat die WAK-N die Ergebnisse der Vernehmlassung zur Umsetzung der parlamentarischen Initiative **«Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer»** beraten und sich mit einem **Massnahmenpaket zur Entlastung und Förderung der Spirituosenbrennerindustrie und deren Rohstofflieferanten** beschäftigt.

Schliesslich ist zu erwähnen, dass Staatssekretär Jacques de Watteville und der griechische Staatsminister Nikos Pappas die seit einem Jahr unterbrochenen Gespräche über offene Steuerfragen wieder aufgenommen haben. Die **Schweiz und Griechenland** wollen die Zusammenarbeit zur Bekämpfung von Steuerdelikten verstärken. In diesem Rahmen haben die beiden Seiten insbesondere die Vorbereitung des geplanten automatischen Informationsaustausches ab 2017/2018 diskutiert.

Freundliche Grüsse
Redaktion zsis) Dr. S. Hunziker

Nach wie vor online zugänglich sind sämtliche zsis)-Aufsätze, zsis)-Monatsflashes und zsis)-Best Cases der vergangenen Monate, insbesondere:

- zsis)-Monatsflash März 2015: Branko Balaban/Markus Metzger, «Gewinnsteuerfolgen Verzicht von Aktionärsdarlehen», Online-Rubrik «Monatsflash»;
- zsis)-Best Case Februar 2015: Dr. iur. Roger Rohner, «Einschränkung der freiwilligen MWST-Registrierung durch Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts», Online-Rubrik «Best Case»;
- zsis)-Aufsatz Januar 2015: Dr. iur. Marc P. Scheunemann, Marc H. Kotyrba, Lennart Geffken, «Entwicklung der Rechtsprechung zur Auslegung des DBA Deutschland/Schweiz im Jahr 2013», Online-Rubrik «Aufsatz»;
- zsis)-Monatsflash Dezember 2014: Dr. iur. Alain Villard, «Gutschein-Gewinnspiele: Besteuerung von lotterieähnlichen Veranstaltungen – vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Prinzip der Realität», Online-Rubrik «Monatsflash».

Hingewiesen sei auf folgende *Seminare* der kommenden Monate:

- **8.6.2015–9.6.2015:** *Aktuelle Entwicklungen und Probleme des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts*, Leitung: Prof. Dr. iur. Martin Zweifel; Ort: Luzern
- **8.9.2015:** *Konzernsteuerrecht: Umgang mit Steuerrisiken bei veränderten Rahmenbedingungen*, Leitung: Lic. oec. publ. René Roethlisberger; Ort: Zürich
- **14.9.2015–15.9.2015:** *Unternehmensnachfolge und Steuern*, Leitung: Prof. Dr. iur. Martin Zweifel; Ort: Bad Ragaz
- **1.10.–4.10.2015:** *Aktuelle Entwicklungen im Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz–Österreich*, Leitung: PD Dr. iur. Michael Beusch; Ort: Dürnstein (Wachau)
- **29.10.2015:** *Aktuelles im schweizerischen Steuerrecht*, Leitung: Dr. iur. Silvia Hunziker und Prof. Dr. iur. Martin Zweifel; Ort: Zürich

Für eine **generelle, qualitativ hochstehende Weiterbildung im Steuerrecht:**

- Der Studiengang **Master in Advanced Studies (MAS) in Swiss and International Taxation FH/LL.M. Swiss and International Taxation** vermittelt umfassende Kenntnisse des nationalen und internationalen Steuerrechts. Der Masterstudiengang mit den selbstständigen Teilabschlüssen **Diploma of Advanced Studies (DAS) in Swiss Taxation FH** nach zwei Semestern und **Certificate of Advanced Studies (CAS) in Swiss and International Taxation FH** im dritten und teilweise vierten Semester ist modular aufgebaut und stellt eine anspruchsvolle, international ausgerichtete Weiterbildung mit anwendungsorientierter Vermittlung der Inhalte und wissenschaftlich fundiertem Niveau dar.
- Der Studiengang **Master in Advanced Studies (MAS) in Mehrwertsteuer/VAT FH/LL.M. VAT** vermittelt umfassende Kenntnisse des schweizerischen und internationalen Mehrwertsteuerrechts. Der Masterstudiengang mit den selbstständigen Teilabschlüssen **Certificate of Advanced Studies (CAS) in nationaler MWST/VAT FH** und/oder **Diploma of Advanced Studies (DAS) in MWST/VAT FH** sowie **Certificate of Advanced Studies (CAS) in internationaler MWST/VAT FH** im dritten Semester ist modular aufgebaut.

Studienstart: jeweils im April.

Schweizerisches Institut für Steuerlehre (**SIST**): weitere Informationen unter <http://www.sist-tax.ch/>.

Die zsis) liefert Ihnen monatlich erneuerte aktuelle und qualitativ hochstehende, konzis aufbereitete und in den massgebenden Kontext eingebettete Informationen auf dem Gebiet des schweizerischen und internationalen Steuerrechts. Die nächste Ausgabe der zsis) erscheint am **29. Mai 2015**.

Steuerrechtlich relevante Informationen regelmässig auf Ihrem Desktop: Registrieren Sie sich bei swisslex.ch/JurAlert.

zsis) wurde in Zusammenarbeit mit der Schulthess Juristische Medien AG und Swisslex realisiert. Die vollständige Ausgabe von zsis) finden Sie unter **www.zsis.ch** und unter www.swisslex.ch/zsis.

1 Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich

Von Dr. Tobias F. Rohner, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, Partner bei FRORIEP, Zürich

1. Einleitung.....	5
2. Bundessteuerrechtlicher Betriebsstättenbegriff	6
2.1 Feste Geschäftseinrichtung	6
2.1.1 Örtliche Komponente	6
2.1.2 Zeitliche Komponente.....	6
2.1.3 Verfügungsmacht?.....	8
2.1.3.1 Generelles.....	8
2.1.3.2 Anwendungsfälle.....	9
2.2 Geschäftstätigkeit des Unternehmens.....	10
3. Betriebsstättenbegriff nach OECD-MA.....	12
3.1 Feste Geschäftseinrichtung	12
3.2 Unternehmenstätigkeit des Unternehmens	13
4. Fazit	14

1. Einleitung

Viele Tätigkeiten lassen sich heute von überall aus erledigen. Der traditionelle Arbeitsplatz im Büro hat ausgedient. Ein Telearbeitsplatz zu Hause bringt Vorteile für beide Seiten: Der Arbeitgeber spart die Kosten der Raummiete, der Arbeitnehmer den Weg ins Büro.

Der folgende Beitrag geht der Frage nach, ob Arbeit von zu Hause aus bei grenzüberschreitenden internationalen Sachverhalten eine steuerliche Betriebsstätte begründen kann.

Für die Zwecke dieses Aufsatzes ist unter «Home Office» ein Raum oder mehrere Räume zu verstehen, die sich in der Wohnung des Arbeitnehmers befinden und die zumindest teilweise nicht nur zu Wohnzwecken, sondern auch zu Arbeitszwecken genutzt werden.

2. Bundessteuerrechtlicher Betriebsstättenbegriff

Nach Art. 50 DBG sind juristische Personen aufgrund persönlicher Steuerzugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Bei persönlicher Steuerzugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 52 Abs. 1 DBG). Diese unilaterale steuerliche Freistellung gilt unabhängig davon, ob die Betriebsstätte im Ausland (sog. Outboundbetriebsstätte) tatsächlich besteuert wird.¹ Umgekehrt werden ausländische Unternehmen in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig, wenn sie hier eine Betriebsstätte (sog. Inboundbetriebsstätte) unterhalten (Art. 51 Abs. 1 lit. b DBG). Mithin hat der unilaterale Betriebsstättenbegriff sowohl eine steuerbegründende (im Inboundfall) wie auch eine steuerbefreiende Funktion (im Outboundfall). Wird der Begriff der Betriebsstätte weit ausgelegt, dürfte die Schweiz als kapitalexportierender Staat² tendenziell an Steuersubstrat einbüßen. Deshalb ist unter makroökonomischen und fiskalischen Gesichtspunkten eher für einen engen Begriff der Betriebsstätte zu plädieren. Diese Aussage ist insofern zu relativieren, als dies nur dann gilt, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zur Anwendung kommt. Kommt ein DBA zur Anwendung, kann ein (zu) weit verstandener Betriebsstättenbegriff «korrigiert» werden, indem der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte weniger Gewicht beigemessen und ihr damit auch weniger Gewinn zugewiesen wird. Da die Schweiz aber über ein weites

1 Botschaft vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 157; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 58.

2 Die schweizerischen Direktinvestitionen betragen im Jahr 2013 CHF 31508 Mio. netto, d.h. nach Abzug der Kapitalrückflüsse in die Schweiz, vgl. SNB Statistik zu Kapitalexporten, <http://www.snb.ch/ext/stats/statmon/pdf/deen/S1_1_a_Kapitalexporte.pdf>, letztmals besucht am 16.2.2015.

Netz an DBA verfügt, das fast alle für die Schweiz wirtschaftlich relevanten Staaten umfasst, und da DBA nach schweizerischem Verständnis lediglich steuerbeschränkende Funktion³ haben, sollten die unilateralen Anforderungen an eine Betriebsstätte eher tief sein, weshalb der unilaterale Betriebsstättenbegriff weit ausgelegt werden sollte.⁴ Erst im Rahmen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte unter dem DBA ist der Relevanz der durch die Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit Rechnung zu tragen. Mithin ist in der ausgeübten Geschäftstätigkeit das Korrektiv zu einer zu extensiven Ausdehnung des Besteuerungsrechts zu erblicken.

Auf diese sehr heikle Abwägung der Vor- und Nachteile eines weiten Betriebsstättenbegriffs kann verzichtet werden, wenn der unilaterale Betriebsstättenbegriff gleich wie der abkommensrechtliche ausgelegt wird, was auch vom Schrifttum gefordert wird.⁵

Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG definiert sowohl In- als auch Outboundbetriebsstätten als feste Geschäftseinrichtungen, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.⁶ Die steuerausgenommene Outboundbetriebsstätte wird folglich gleich wie die steuerbegründende Inboundbetriebsstätte definiert. Art. 52 Abs. 2 Satz 2 DGB beinhaltet eine nicht abschliessende Aufzählung von Beispielen an Betriebsstätten.⁷ Dieser Positivkatalog hat keine eigenständige Bedeutung. Entsprechend begründen beispielsweise ständige Vertretungen nur dann eine Betriebsstätte, wenn sie einer festen Geschäftseinrichtung zugeordnet werden können. Die beiden Kriterien a) feste Geschäftseinrichtung und b) Geschäftstätigkeit, die in einer Mittel-Zweck-Beziehung zueinander stehen,⁸ werden in der Folge näher beleuchtet.

2.1 Feste Geschäftseinrichtung

2.1.1 Örtliche Komponente

Als feste Geschäftseinrichtungen gelten Anlagen oder Einrichtungen, die sich an einem bestimmten Ort befinden.⁹ Da Home Offices Räumlichkeiten darstellen, ist die örtliche Komponente stets erfüllt.

2.1.2 Zeitliche Komponente

Nebst der örtlichen bedarf es einer zeitlichen Komponente:¹⁰ In der oder mittels der Geschäftseinrichtung¹¹ muss ständig oder wenigstens während einer unbestimmten Zeit die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt werden.¹² Ist die Tätigkeit lediglich temporärer Natur, vermag sie grundsätzlich keine Betriebsstätte zu begründen, selbst

3 Ernst Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl., Bern 1993, S. 51; Peter Locher, Zur «negativen Wirkung» von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Behnisch/Marantelli (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Festschrift für Peter Locher zum 70. Geburtstag, Bern 2014, S. 85.

4 Gl. A. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil., Therwil/Basel 2004, Art. 4 Rz. 24; ebenso zustimmend: Peter Brülisauer, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen (1. Teil), FStR 2014, S. 240.

5 Vgl. Peter Brülisauer, Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam: Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, ASA 75 (2006/07), S. 340; Marco E. Vitali, Grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung – Unilaterale Anknüpfungsprinzipien und abkommensrechtliche Abgrenzungsprinzipien, zsis aktuell 12/2010, Monatsflash, Abschn. 1.1.2.; Stefan Widmer, in: IFA (Hrsg.), Is there a permanent establishment?, Cahier de droit fiscal international, Volume 94a (2009), S. 632.

6 Vgl. zur Diskussion, ob der Betriebsstättenbegriff zwischen In- und Outboundbetriebsstätten differenziere: Stefan G. Widmer, Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättedefinition, FStR 2005, S. 97.

7 Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, § 11 Rz. 37; Praxis ESTV, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 5.2 Nr. 1; Vitali, a.a.O. (Fn 5), Abschn. 1.1.2.

8 Vitali, a.a.O. (Fn 5), Abschn. 1.2.2.

9 Vgl. Praxis ESTV, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 5.1 Nr. 1-2; Locher, a.a.O. (Fn 1), S. 276; Daniel Lüthi, Die Anwendung des OECD-(bzw. DBA-)Betriebsstättenkonzepts auf den elektronischen Geschäftsverkehr, in: Locher/Rolli/Spori (Hrsg.), Festschrift Walter Ryser, Bern 2005, S. 123.

10 Vgl. ESTV vom 7. April 1988, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 5.1 Nr. 11, für den Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 DBA-D.

11 Auch ein blosser Server, auf dem eine Website installiert ist, kann als feste Geschäftseinrichtung eines Unternehmens betrachtet werden (Lüthi, a.a.O. [Fn 9], S. 124).

12 BGer vom 5. Oktober 2012, STE 2013 B 71.33 Nr. 2, E. 3.1.1; BGer 2A.119/2007 vom 13. August 2007; E. 3.2; Peter Athanas/Giuseppe Giglio, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, DBG, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 51 N 32; Daniel de Vries Reilingh, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 11 N 14.

wenn sie mehrere Jahre dauert.¹³ Umgekehrt hindert die vorzeitige Aufgabe einer ursprünglich dauerhaften Geschäftstätigkeit deren Qualifikation als Betriebsstätte nicht.¹⁴

Eine Ausnahme davon bilden Bau- oder Montagestellen.¹⁵ Sie vermögen eine steuerliche Betriebsstätte zu begründen, sofern sie mindestens zwölf Monate bestehen. Es stellt sich die Frage, ob daraus der Schluss gezogen werden darf, dass der Betriebsstättenbegriff in dem Sinne zu verstehen ist, dass trotz vorübergehender Natur einer Tätigkeit eine Betriebsstätte immer dann begründet wird, wenn die Zeitgrenze von zwölf Monaten überschritten wird. Gegen eine solche Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs ist einzuwenden, dass anders als bei den Bau- und Montagestellen eine gesetzliche Bestimmung fehlt, wonach eine Unternehmenstätigkeit bei Überschreiten einer bestimmten Zeitgrenze als Betriebsstätte qualifiziert wird. Die gesetzlich geregelte Zwölf-Monate-Grenze bei Bau- und Montagestellen war denn auch Ausfluss eines Bundesgerichtsentscheids vom 2. November 1984 im Zusammenhang mit der für mehrere Jahre eingerichteten Baustelle für den Bau des Staudamms Emosson. Das Bundesgericht bejahte noch unter dem Regime des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung der direkten Bundessteuer (BdBSt) eine Betriebsstätte am Ort der Baustelle vor allem aufgrund der grossen wirtschaftlichen Bedeutung und der Art und Organisation.¹⁶

Gegen eine analoge Anwendung der zwölf-Monate-Grenze auf andere Tätigkeiten als Montage und Bauausführung spricht auch, dass Baustellen wie etwa der Bau eines Staudammes regelmässig intensiv staatliche Infrastrukturen wie Strassen oder Elektrizität in Anspruch nehmen, die Verwurzelung mit dem Gemeinwesen entsprechend eng ist und deshalb ein Besteuerungsrecht des entsprechenden Staates schneller als bei einer Dienstleistungstätigkeit angenommen werden darf.

In einem anderen, nicht veröffentlichten Fall bejahte die ESTV eine inländische feste Geschäftseinrichtung bei einem in Deutschland ansässigen SAP-Berater, der während dreizehn Monaten bei einem Unternehmen in der Schweiz tätig war und von der Auftraggeberin einen festen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt bekam, zu dem er mit eigenem Schlüssel einen Zugang hatte.¹⁷ Ebenso wurde unter dem DBA mit Italien eine Betriebsstätte einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung eines italienischen Unternehmens bejaht, welche über Büroräumlichkeiten verfügte, die sie gemäss Mietvertrag für maximal zwei Jahre mietete. Das Verwaltungsgericht Luzern begründete dies damit, dass eine handelsrechtliche Zweigniederlassung auf jeden Fall steuerrechtlich eine Betriebsstätte sei, weil eine Zweigniederlassung stets auf Dauer angelegt sei.¹⁸ Hingegen verneinte die ESTV das Vorliegen einer Outboundbetriebsstätte eines schweizerischen Beraterunternehmens, das vom deutschen Auftraggeber (einem Spital) während vier Monaten einen Raum zur Verfügung erhielt, um Unterlagen zu sichten und zu kopieren.¹⁹

Die zitierte Praxis der ESTV lässt vermuten, dass eine Betriebsstätte – sofern die übrigen Kriterien ebenfalls erfüllt sind – regelmässig dann bejaht wird, wenn die unternehmerische Tätigkeit zwölf und mehr Monate dauert, selbst wenn sie von vornherein zeitlich befristet ist. In diese Richtung weist auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung: In BGE 139 II 78 wurde das Vorliegen einer festen ausländischen Geschäftseinrichtung im Outboundfall explizit nicht infrage gestellt, die während zwei Jahren für die Erbringung von Finanzierungsdienstleistungen gemietet wurde. Mithin darf das Kriterium «dauernd zur Verfügung stehen» nicht zu eng verstanden werden.²⁰ Auch zeitlich begrenzte Tätigkeiten, sofern sie wirtschaftlich bedeutend sind, können betriebsstättebegründend sein. Folglich ist das Kriterium der Dauerhaftigkeit nicht zwingend, sondern es ist aufgrund der Umstände des Einzelfalls anhand der übrigen Kriterien zu beurteilen, ob eine Betriebsstätte begründet wird.

13 BGE 110 I a 190, E. 4a; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 4 N 14a; Athanas/Giglio, a.a.O. (Fn 12), Art. 51 N 29.

14 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. (Fn 13), § 4 N 14a.

15 Art. 51 Abs. 2 DBG.

16 BGE 110 Ia 190, E. 4c.

17 Vitali, a.a.O. (Fn 5), Fn 32 mit Verweis auf eine Auskunft der ESTV. Man könnte sich fragen, ob die Dauerhaftigkeit gegeben ist, zumal nicht davon auszugehen ist, dass der SAP-Berater für eine unbestimmte längere Zeit für die Unternehmung arbeiten wollte.

18 Urteil VGer Luzern vom 28. August 2000, LGVE 2000 II Nr. 26, E. 2.

19 ESTV vom 7. April 1988, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 5.1 Nr. 22. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Prüfung des Betriebsstättenbegriffs lediglich im Lichte des DBA-Deutschland erfolgte, ohne zu hinterfragen, ob nicht bereits unilaterales Recht das Vorliegen einer Betriebsstätte negieren würde.

20 de Vries Reilingh, a.a.O. (Fn 12), § 11 N 14.

2.1.3 Verfügungsmacht?

2.1.3.1 Generelles

Nebst der örtlichen und zeitlichen Komponente verlangt der überwiegende Teil der Lehre für den Bestand der festen Einrichtung, dass die Räumlichkeiten *dem Unternehmen dauernd zur Verfügung* stehen.²¹ Die Verfügungsmacht wird sehr weit interpretiert: Eigentum oder ein obligatorisches Nutzungsrecht des Unternehmens an der Geschäftseinrichtung wird für die Begründung einer Betriebsstätte nicht vorausgesetzt.²² Vielmehr genügt es gemäss der Lehre und Rechtsprechung, wenn die Geschäftseinrichtung dem Unternehmen (unmittelbar) dient, z.B. kraft einer formlosen Nutzungsabrede.²³ Es stellt sich die Frage, ob bereits eine feste Geschäftseinrichtung begründet wird, wenn der Arbeitgeber duldet oder gar vorschreibt, dass der Mitarbeitende von zu Hause aus für das Unternehmen arbeitet.

Nach den Autoren Agner/Jung/Steinmann wird für Abschlussagenten bereits dann eine Betriebsstätte angenommen, wenn der Abschlussagent seine Tätigkeit nicht in den Geschäftsräumlichkeiten des Eigenhändlers, sondern in den eigenen ausübt.²⁴ Sie begründen ihre Auffassung damit, dass es sachlich verfehlt wäre, nach unilateralem Recht zu einem anderen Schluss als der OECD-Kommentar zu gelangen. Auf den Betriebsstättenbegriff gemäss OECD-Kommentar ist weiter unten in Abschnitt 3 näher einzugehen.

Ein Blick über die Grenze zeigt, dass § 12 Abs. 1 der deutschen Abgabenordnung (AO) den Betriebsstättenbegriff sehr ähnlich wie Art. 51 DBG definiert: «Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. [...]» Auch die Betriebsstättedefinition nach § 29 der österreichischen BAO (Bundesabgabenordnung) lautet sehr ähnlich: «Betriebsstätte im Sinn der Abgabevorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.»

Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hatte im Jahre 1974 über folgenden Inboundfall zu entscheiden:²⁵ Klägerin war eine Kapitalgesellschaft amerikanischen Rechts. Ihr Gesellschafter befasste sich mit der Absatzförderung einer US-amerikanischen Herstellerfirma. Die Klägerin in Deutschland wurde als beschränkt körperschaftssteuerpflichtig angesehen, obwohl der Gesellschafter die genutzten Räume in eigenem Namen mietete. Das Gericht erwog, dass es genüge, wenn die Räumlichkeiten für die Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stünden. Die Verfügungsmacht könne auch auf einem Mietvertrag oder auf unentgeltlicher Überlassung beruhen.

In einem anderen Fall ging es um eine ausländische Management-Gesellschaft, welche die externe Leitung eines in Deutschland gelegenen Hotels übernahm. Ein von ihr bezahlter General Manager wurde eingesetzt, der über einen Arbeitsraum im Hotel verfügen durfte. Vom BFH wurde ebenfalls eine Betriebsstätte der ausländischen Managementgesellschaft bejaht.²⁶

Gemäss dem österreichischen unabhängigen Finanzsenat (heute: Bundesfinanzgericht) wird die Verfügungsmacht über eine Geschäftseinrichtung bejaht, wenn in der Einrichtung Arbeitnehmer des Betriebsinhabers tätig sind.²⁷ Dies insbesondere, wo ein Arbeitnehmer Räume, über die er selbst (nicht hingegen der Arbeitgeber direkt) Verfügungsmacht hat, in den Dienst des Arbeitgebers stellt und diesem dadurch die Verfügungsmacht vermittelt. So können Büroräume, die ein leitender Angestellter in seinem Namen mietet und dem Unternehmen zur Verfügung stellt, eine Betriebsstätte des Unternehmens sein. Auch die Privatwohnung eines Angestellten kann folglich eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens begründen, wenn dieser dort regelmässig berufliche Tätigkeiten ausübt oder noch weitere Angestellte seines Arbeitgebers bei sich zu Hause arbeiten lässt. Die Wohnung eines Angestellten würde nur dann nicht als Betriebsstätte des Arbeitgebers qualifizieren, wenn dort bloss abends bzw. an den Wochenenden Arbeiten für das Unternehmen erledigt werden.²⁸ Allein dadurch, dass ein Angestell-

21 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. (Fn 13), § 4 N 14a; Praxis ESTV, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 5.1 Nr. 2.; Peter Locher, a.a.O. (Fn 1), S. 276; Widmer, a.a.O. (Fn 6), S. 98; Vitali, a.a.O. (Fn 5), Abschn. 1.2.2.2; Athanas/Giglio, a.a.O. (Fn 12), Art. 51 N 32.

22 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. (Fn 13), § 4 N 14a; Widmer, a.a.O. (Fn 5), S. 634; de Vries Reilingh, a.a.O. (Fn 12), § 11 N 15.

23 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. (Fn 13), § 4 N 14a; BGer 2C_199/2001 vom 14. November 2011, E. 3.3, mit Hinweisen; de Vries Reilingh, a.a.O. (Fn 12), § 11 N 15.

24 Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 51 DBG, Ziff. 5.

25 BFH vom 30. Januar 1974, IR 87/77, BStBl 1974 II 327.

26 BFH vom 3. Februar 1993, IR 80-81/91, BStBl 1993 II 462.

27 Urteil des unabhängigen Finanzsenat, Aussenstelle Wien, vom 17.4.2012, GZ. RV/0910-W/10, abrufbar: <<https://findok.bmf.gv.at/findok/resources/pdf/fba8283f-ff46-4e09-bdd8-e4e0f71aa846/58885.1.1.0.pdf>>, letztmals besucht am 16.2.2015.

28 M.E. kann es nicht darauf ankommen, wann die Arbeit im Home Office verrichtet wird. Vielmehr ist die Frage entscheidend, wie regelmässig von zu Hause aus Arbeiten für das Unternehmen erledigt werden.

ter in seiner Wohnung gelegentlich mit Kunden telefoniert oder abends bzw. an Wochenenden gewisse Arbeiten zu Hause verrichtet, wird die Wohnung noch nicht zur Betriebsstätte des Unternehmens.

Der aufgezeigten deutschen und österreichischen Rechtsprechung ist gemeinsam, dass eine Betriebsstätte auch dann bejaht wurde, wenn das Unternehmen keine rechtliche Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten innehatte. Ebenso wenig wurde vorausgesetzt, dass die Geschäftseinrichtung ausschliesslich unternehmerisch genutzt wurde. Dies hat zur Folge, dass die Anforderungen an die Begründung eines Besteuerungsrechts des Quellenstaats für Unternehmensgewinne sinkt, was auch dem internationalen Trend zur «Entmaterialisierung» des Betriebsstättenbegriffs (Aufweichung des Tatbestandsmerkmals «fest») entspricht.²⁹

Doch daraus ist nicht zu schliessen, dass jede irgendwie gelagerte Möglichkeit, Räumlichkeiten unternehmerisch zu nutzen, eo ipso eine Geschäftseinrichtung begründet. Vielmehr ist den aufgezeigten Fällen gemeinsam, dass der Unternehmer eine *faktische Einflussmöglichkeit* auf die Einrichtungen hatte und diese deshalb Teil des Unternehmens wurden.

Das Home Office als (Teil-)Bestand der Räumlichkeiten des Arbeitnehmers steht im Regelfall diesem und nicht dem Arbeitgeber zur Verfügung: Das Unternehmen hat grundsätzlich keinen freien Zutritt, insbesondere keinen Schlüssel, schreibt diesem auch nicht vor, von zu Hause aus zu arbeiten und hat damit weder eine rechtliche noch eine faktische Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten. Deshalb kann ein Home Office grundsätzlich keine Betriebsstätte begründen.³⁰ Eine Ausnahme gilt im internationalen Verhältnis dann, wenn der Unternehmer eine *faktische Einflussmöglichkeit* auf das Home Office hat. Folgende Anwendungsfälle sollen dies illustrieren:

2.1.3.2 Anwendungsfälle

Reine Telearbeit

Bei der reinen Telearbeit, also bei einer auf Informations- und Kommunikationstechnologien gestützten Tätigkeit, wird die Arbeit ausschliesslich an einem ausserhalb des Betriebs liegenden Arbeitsplatz verrichtet. Der Mitarbeiter (z.B. der Auslandskorrespondent eines Medienunternehmens) arbeitet vollständig zu Hause, d.h., Arbeits- und Wohnort fallen zusammen.

Stellt der Arbeitgeber den Mitarbeitenden keine eigenen Büroräumlichkeiten mehr zur Verfügung, obwohl sie auf einen festen Arbeitsplatz angewiesen sind, sondern setzt voraus, dass diese von zu Hause aus arbeiten, so wird das vom Mitarbeitenden genutzte Home Office in den Dienst des Unternehmens gestellt. Das Voraussetzen eines Arbeitsplatzes zu Hause ist der Anordnung, von zu Hause aus zu arbeiten, gleichzusetzen. Daher kann beides eine feste Geschäftseinrichtung – nicht aber auch zwingend eine Betriebsstätte – begründen. Gleiches sollte gelten, wenn der Mitarbeitende (z.B. ein Aussendienstmitarbeiter) das Home Office lediglich während eines Tages pro Woche regelmässig nutzt, denn die Anforderungen an die Begründung einer Betriebsstätte sind umso geringer, je mehr sich die unternehmerische Tätigkeit ausserhalb einer festen örtlichen Einrichtung vollzieht. Ob das Unternehmen den Mitarbeitenden für das In-den-Dienst-stellen des Home Office separat entschädigt oder nicht, sollte für die Würdigung nicht allein entscheidend sein, zumal in der Entlohnung des Mitarbeitenden stets auch ein Kostenanteil für die Nutzung des Home Office enthalten sein dürfte.³¹

Wohnung von Entsandten

Werden Mitarbeiter von internationalen Unternehmen ins Ausland entsandt (sog. Entsandte oder Expatriates), stellt der Arbeitgeber bzw. das Unternehmen am Einsatzort oft Wohnräumlichkeiten zur Verfügung. Nutzt der Arbeitnehmer die Wohnräumlichkeiten regelmässig auch geschäftlich als Home Office, könnte zu Recht die Frage aufgeworfen werden, ob dadurch eine Betriebsstätte begründet wird.

In der Praxis dürfte aber auch dies regelmässig zu verneinen sein, zumal Expatriates bloss für eine vorübergehende Zeit vom Arbeitgeber entsandt werden, weshalb es an der zeitlichen Komponente fehlt. Zudem arbeiten Expatriates regelmässig im Interesse des Unternehmens, dem der Arbeitnehmer überlassen wird, und nicht für das entsendende Unternehmen. Fehlt es an der Mittel-Zweck-Beziehung zwischen dem Home Office und der Ge-

29 Vgl. Franz Hruschka, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Köln 2013, Art. 5 N 19.

30 Vgl. etwa auch Stellungnahme zum OECD-Vorschlag durch Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland vom 17.2.2012, abrufbar: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/49697449.pdf>>, letztmals besucht am 3.3.2015; Franz Hruschka, a.a.O. (Fn 29), Art. 5 N 19.

31 A.M. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Stellungnahme vom 17. Februar 2012 zum OECD-Vorschlag, gemäss welchem ein Home Office nur dann eine Geschäftseinrichtung begründen kann, wenn der Arbeitgeber die Mietkosten trägt; abrufbar: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/49697449.pdf>>, letztmals besucht am 3.3.2015.

schäftstätigkeit des entsendenden Unternehmens, kann keine Betriebsstätte begründet werden.³² Dafür dürfte in solchen Fällen das Einsatzunternehmen oft als faktischer Arbeitgeber angenommen werden, und zwar trotz fortgeführter Lohnzahlung durch das entsendende Unternehmen. Die an den Entsandten ausgerichteten Lohnzahlungen unterliegen aufgrund der in der Schweiz ausgeübten unselbstständigen Erwerbstätigkeit der schweizerischen Quellensteuer.³³

Freiwilliges Arbeiten von zu Hause aus

Zieht ein Mitarbeiter beispielsweise seiner Lebenspartnerin folgend für unbestimmte Zeit ins Ausland und arbeitet von seinem Home Office aus für den bisherigen schweizerischen Arbeitgeber, wobei aufgrund der Distanz zum Stammhaus nicht mehr damit zu rechnen ist, dass er dorthin zurückkehrt, könnte wiederum die Frage aufgeworfen werden, ob er eine Betriebsstätte im Ausland begründet.

In diesem Fall stellt der Mitarbeiter das Home Office in den Dienst des Unternehmens, d.h., das Home Office fördert den Unternehmenszweck. Trägt das Unternehmen zusätzlich die Kosten des Home Office, bringt es zum Ausdruck, dass es die privaten Räumlichkeiten (teilweise) geschäftlich genutzt haben will. Es fragt sich, ob es einer expliziten Anordnung der Nutzung eines Home Office bedarf oder ob nicht bereits das Dulden des Arbeitgebers eine feste Geschäftseinrichtung begründen kann. Für die Notwendigkeit einer Anordnung könnte etwa ins Feld geführt werden, dass es das Unternehmen – und nicht der Mitarbeiter – in der Hand haben sollte, zu entscheiden, ob eine steuerliche Betriebsstätte begründet wird, zumal auch das Unternehmen und nicht der Mitarbeiter die steuerlichen Konsequenzen zu gewärtigen hat. Dieses Argument ist jedoch nicht besonders stark zu gewichten, denn die Nutzung eines Home Office setzt stets das Einverständnis des Arbeitgebers voraus. Folglich kann nicht entscheidend sein, ob die Nutzung des Home Office angeordnet oder bloss geduldet wird. Ein Home Office begründet nach der vorliegenden Auffassung immer dann eine feste Geschäftseinrichtung – aber noch nicht notwendigerweise eine Betriebsstätte –, wenn das Home Office einen Arbeitsplatz im Büro für längere Zeit vollständig ersetzt. Entsprechend dürfte die unternehmerische Nutzung des Home Office gegenüber dessen privater Nutzung regelmässig Überhand nehmen. Demgegenüber liegt keine feste Geschäftseinrichtung vor, wenn der Mitarbeiter einen Büroarbeitsplatz behält und das Home Office nur gelegentlich nutzt.³⁴ In letzterem Fall fehlt es an der besonders intensiven Beziehung zwischen Einrichtung und Unternehmen bzw. an der faktischen Einflussmöglichkeit des Unternehmens auf das Home Office.

2.2 Geschäftstätigkeit des Unternehmens

Die Betriebsstätte setzt nebst der festen Geschäftseinrichtung die Tätigkeit eines Unternehmens (d.h. eine geschäftliche Tätigkeit) voraus. Deshalb kann ein Unternehmen, das keine geschäftliche Tätigkeit ausübt (z.B. eine Gesellschaft, die bloss ihr eigenes Vermögen verwaltet), nach unilateralem Recht keine Betriebsstätte begründen.³⁵ Sodann setzt eine Betriebsstätte voraus, dass die Geschäftstätigkeit für das Unternehmen des Stammhauses erfolgt, was bei unselbständig Erwerbenden aufgrund ihres Subordinationsverhältnisses stets erfüllt ist. Nicht hingegen bei selbstständig Erwerbenden: Da sie nicht in einem Unterordnungsverhältnis stehen, sind sie selbstständiges Steuersubjekt und bilden daher keine Betriebsstätte.

Art. 51 Abs. 2 DBG stellt keine Anforderungen an die qualitative und quantitative Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit.³⁶ Dies im Unterschied zum Betriebsstättenbegriff unter dem dBSt, welcher noch eine qualitative oder quantitative Erheblichkeit verlangte.³⁷ Dennoch setzen das Bundesgericht und die Praxis auch unter dem DBG voraus – allerdings bloss in interkantonalen Fällen –, dass in der festen Geschäftseinrichtung ein *qualitativ und*

32 Vgl. de Vries Reilingh, a.a.O. (Fn 12), § 11 N 20.

33 Art. 5 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 91 DBG; Kantonales Steueramt Zürich: Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft Praxis im Kanton Zürich, gültig ab 1. Juli 2011.

34 Gl.A. René Schreiber/Kersten A. Honold/Roger Jaun, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Basel 2015, Art. 5 N 10.

35 Vgl. Urteil VGer Zürich SB.2013.00040 vom 25. Juni 2014, E. 3.3. Dies etwa im Unterschied zum DBA-D, welches nebst der festen Geschäftseinrichtung für das Vorliegen einer Betriebsstätte bloss eine Tätigkeit voraussetzt.

36 Vgl. Athanas/Giglio, a.a.O. (Fn 12), Art. 51 N 30; Marc Vogelsang, BGER 2C_708/2011 vom 5. Oktober 2012: Inkonsistenzen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Betriebsstätten und Steuerrulings, Jusletter 25. März 2013, Rz. 11; de Vries Reilingh, a.a.O. (Fn 12), §11 N 15.

37 Art. 6 BdStB; Athanas/Giglio, a.a.O. (Fn 12), Art. 51 N 30; Känzig, WStB, Art. 6 N 7.

quantitativ erheblicher Teil der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird.³⁸ Das Bundesgericht legt das Erfordernis der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit weit aus:³⁹ Die qualitative Erheblichkeit wird in konstanter Rechtsprechung bejaht, wenn die Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört. Das quantitative Element gilt gemäss Praxis als erfüllt, wenn die Tätigkeit nicht ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist.⁴⁰ Die qualitative Erheblichkeit ist rasch anzunehmen, denn jede zum Geschäftsbetrieb gehörende Tätigkeit ist qualifizierend, selbst wenn sie lediglich eine Kostenstelle ist und keinen eigenen Gewinn erzielt (z.B. Rechtsdienst einer Bank).⁴¹ Mit der quantitativen Erheblichkeit soll eine übermässige Aufsplitterung von (kantonalen oder kommunalen) Steuerhoheiten vermieden werden.⁴² Sie wird vom Bundesgericht aufgrund der Bedeutung der Betriebsstättentätigkeit als solche (absolut) und nicht aufgrund des Grössenverhältnisses zum Gesamtbetrieb (relativ) beurteilt.⁴³

Im BGE 139 II 78, E. 3.1.2 (in einem internationalen Outboundfall ohne DBA), hielt das Bundesgericht eingangs fest, dass Art. 51 Abs. 2 DBG keine Anforderungen an die in der festen Geschäftseinrichtung ausgeübten Geschäftstätigkeit stelle und «grundsätzlich sämtliche mit der Erfüllung des statutarischen Zweckes im weitesten Sinn in Zusammenhang stehende Aktivitäten» zu subsumieren seien, ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung.⁴⁴ In dieser Hinsicht gehe der Betriebsstättenbegriff des DBG in Art. 51 Abs. 2 über denjenigen des alten Bundessteuerrechts bzw. des interkantonalen Rechts hinaus.⁴⁵ Dies würde eigentlich darauf hindeuten, dass auch untergeordnete, unbedeutende oder unwesentliche Tätigkeiten, die unmittelbar keinen Beitrag zur Gewinnerzielung leisten, eine Betriebsstätte begründen können. Weiter führte das Bundesgericht aus, dass an Betriebsstätten im Ausland etwas höhere Anforderungen gestellt würden als an Betriebsstätten in der Schweiz. Es begründete dies v.a. mit der unterschiedlichen Interessenlage des Schweizer Fiskus in Bezug auf Betriebsstätten mit der subjektiven Steuerpflicht im Inboundfall und der unilateralen Freistellung im Outboundfall sowie mit der Tatsache, dass Doppelbesteuerungsabkommen nur beschränkende Wirkung hätten. Betriebsstätten im Ausland seien im Zweifelsfall «tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen».⁴⁶ Weiter untersuchte das Bundesgericht, ob der behaupteten ausländischen Betriebsstätte einer Konzerngesellschaft im Finanzbereich «ein steuerlich relevanter Teil des Betriebs» zugeordnet werden kann.⁴⁷ Es stellte die ausgerichteten Jahressaläre von insgesamt USD 50000 für die vier Teilzeitangestellten auf den Cayman Islands mit einem Pensum von je 20%, denen es gemäss ihren Arbeitsverträgen ausdrücklich erlaubt war, anderen Erwerbstätigkeiten nachzugehen, den Zahlen in den Jahresabschlüssen gegenüber (Aktiven von rund CHF 647 Mio., Zinseinnahmen von rund CHF 18 Mio.). Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass angesichts der «schlanken Strukturen» und dem «deutlichen Kontrast» zwischen den Jahressalären und den übrigen Zahlen der Jahresrechnung unklar bleibe, was die auf den Cayman Islands vorhandenen Einrichtungen im Einzelnen konkret zur Wertschöpfung beigetragen hätten.⁴⁸ Zusammenfassend hielt das Bundesgericht fest, dass es den Aktivitäten auf den Cayman Islands an der hinreichenden Substanz fehle und sie damit das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit in einer ausländischen Betriebsstätte nicht erfüllten. Deshalb verweigerte das Bundesgericht die Freistellung der Zinserträge in der Schweiz.

Ohne vertieft auf diesen Entscheid eingehen zu wollen, ist dieser insoweit zu kritisieren, als das Bundesgericht unterschiedliche Anforderungen an In- und Outboundbetriebsstätten stellt, obwohl es in E. 2.4.2 und 2.4.2 noch explizit festhielt, dass von einem einheitlichen Betriebsstättenbegriff auszugehen sei.⁴⁹ Hätte es sich um einen Inboundfall gehandelt, so wäre der Bestand einer inländischen Betriebsstätte sehr wahrscheinlich nicht bezweifelt

38 Vgl. BGE 134 I 303, E. 2.2 und 4.2; Schweizerische Steuerkonferenz, Kreisschreiben Nr. 20, Interkantonale und interkommunale Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmungen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur, vom 17. September 2009, S. 1. Gemäss de Vries Reilingh, a.a.O. (Fn 12), § 11 N 16, ist im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht die qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit nach wie vor Voraussetzung.

39 BGE 2P.249/2006 vom 29. Januar 2007, E. 3.2; BGE 80 I 194.

40 Vgl. Peter Athanas, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, Bern/Stuttgart 1990, S. 42 f.

41 Vgl. Athanas, a.a.O. (Fn 40), S. 43.

42 Vgl. Vogelsang, a.a.O. (Fn 36), Rz. 21.

43 Vgl. Athanas, a.a.O. (Fn 40), S. 45.

44 BGE 134 I 303, E. 3.1.2.

45 BGE 134 I 303, E. 3.1.2.

46 BGE 134 I 303, E. 3.1.2.; Vogelsang, (Fn 36), Rz. 23, kritisierte zu Recht diese unterschiedlichen Hürden im In- und Outboundverhältnis.

47 BGE 134 I 303, E. 3.2.

48 BGE 134 I 303, E. 3.2.1.

49 Ebenfalls kritisch hierzu äussert sich Brülisauer, a.a.O. (Fn 4), S. 217.

worden, zumal der internationale Betriebsstättenbegriff generell weit ausgelegt wird.⁵⁰ Sodann lässt der Entscheid eine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) vermissen, obwohl das Bundesgericht sonst regelmässig den unilateralen Betriebsstättenbegriff im Lichte des abkommensrechtlichen auslegt.⁵¹ Wie bereits im Abschnitt 2 oben ausgeführt, ist aufgrund der Problematik der Doppelrelevanz des Betriebsstättenbegriffs der unilaterale gleich wie der abkommensrechtliche auszulegen. Auf den Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-MA ist daher nachfolgend vertieft einzugehen.

3. Betriebsstättenbegriff nach OECD-MA

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist für die Analyse, ob durch ein Home Office eine Betriebsstätte in der Schweiz bzw. im Ausland begründet wird, auf das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abzustellen, sofern ein solches überhaupt besteht. Dieses geht nach Lehre und Praxis dem Landesrecht vor.⁵² Da die DBA keine steuerbegründende, sondern lediglich steuerbeschränkende Funktion haben, vermögen sie den unilateralen Betriebsstättenbegriff für Inboundfälle zu beschränken und den unilateralen Betriebsstättenbegriff für Outboundfälle zu erweitern, sofern der ausländische Staat auch einen erweiterten Betriebsstättenbegriff kennt. Die Schweizer Abkommenspolitik folgt bei der Definition der Betriebsstätte dem OECD-MA. Art. 5 OECD-MA enthält eine eigenständige Betriebsstättedefinition. Absatz 1 definiert den Ausdruck Betriebsstätte als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Diese Definition deckt sich weitestgehend mit jener von Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG, was (auch wenn den Gesetzesmaterialien keine entsprechende Hinweise zu entnehmen sind) vermuten lässt, dass Art. 5 OECD-MA⁵³ Pate für Art. 51 Abs. 2 DBG gestanden hat.⁵⁴ Hingegen enthalten Art. 5 Abs. 4 bis 6 OECD-MA zusätzliche Bestimmungen über Aktivitäten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (Abs. 4) sowie den abhängigen (Abs. 5) und den unabhängigen (Abs. 6) Vertreter, die in der bundesrechtlichen Umschreibung fehlen.

3.1 Feste Geschäftseinrichtung

Das OECD Committee on Fiscal Affairs veröffentlichte am 12. Oktober 2011 einen Diskussionsentwurf (public discussion draft) und nach Durchführung eines öffentlichen Vernehmlassungsverfahrens am 19. Oktober 2012 ein überarbeitetes Papier (revised public discussion draft) zur Interpretation des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA.⁵⁵ Neu soll der OECD-Kommentar, dem bei der Auslegung von DBA eine zentrale Rolle zukommt,⁵⁶ um eine Ziff. 4.8 ergänzt werden, welche, was folgt, festhält: «Wenngleich es möglich ist, dass die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise von dem Home Office einer natürlichen Person (z.B. eines Arbeitnehmers) ausgeübt wird, so lässt sich aus der Tatsache, dass die Räumlichkeiten einer natürlichen Person zur Verfügung stehen, die für das Unternehmen arbeitet, nicht automatisch der Schluss ziehen, dass die Räumlichkeiten dem Unternehmen zur Verfügung stehen. Ob ein Home Office dem Unternehmen oder der natürlichen Person zur Verfügung steht, hängt von der Sachlage und der Umständen jedes Einzelfalls ab. In vielen Fällen handelt es sich bei der Ausübung der beruflichen Tätigkeit um eine Tätigkeit von so nebensächlicher Bedeutung, dass man nicht davon ausgehen kann, dass dem Unternehmen Räumlichkeiten zur Verfügung stehen. Sollte das Home Office regelmässig und kontinuierlich genutzt werden und es anhand der faktischen Umstände eindeutig sein, dass das Unternehmen den Arbeitnehmer dazu aufgefordert hat, von seinem Zuhause aus zu arbeiten (z.B. da dem Arbeitnehmer keine Büroräumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden, obwohl in Anbetracht der Art seiner Tätigkeit ein Büro erforderlich ist), so könnte das Home Office als dem Unternehmen zur Verfügung stehend betrachtet werden.»

50 Vgl. die Kriterien für die Begründung einer inländischen «Finance Branch» in der nicht mehr gültigen ESTV-Richtlinie «Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte» vom 9. Oktober 1991. Die Richtlinie enthält keine Voraussetzungen hinsichtlich der Qualität der in der Betriebsstätte auszuführenden Tätigkeiten (vgl. VGer Zug vom 21. Juli 2011, A 200930, E. 4d); Brülisauer, a.a.O. (Fn 4), S. 240.

51 BGE 102 Ib 264; BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005.

52 Peter Locher, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Behnisch/Marantelli (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Festschrift Peter Locher, Bern 2014, S. 108.

53 Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in den Fassungen seit 1977 lautet: «For the purposes of this Convention, the term «permanent establishment» – means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.»

54 Vgl. Widmer, a.a.O. (Fn 6), S. 97 f.; Vitali, a.a.O. (Fn 5), Abschn. 1.1.2; de Vries Reilingh, a.a.O. (Fn. 12), § 11 N 40.

55 Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12.10.2011 to 10.2.2012, <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>>, letztmals besucht am 17.2.2015.

56 Vgl. Locher, a.a.O. (Fn 52), S. 123.

Eine feste Geschäftseinrichtung begründet nach der vorgeschlagenen Ergänzung des Kommentars zu Art. 5 OECD-MA beispielsweise eine Beraterin, die sich für eine längere Zeit im ausländischen Staat aufhält und ihre Beratungsleistungen von ihrem Home Office aus erbringt.⁵⁷ Keine feste Einrichtung begründet jedoch ein Grenzgänger, der seine Arbeit vorwiegend von zu Hause erledigt, obwohl ihm der Arbeitgeber Arbeitsräume am Ort des Stammhauses zur Verfügung stellt, weil die Nutzung des Home Office in diesem Fall vom Unternehmen nicht verlangt werde.⁵⁸

Die oben genannten vorgeschlagenen Ergänzungen sind bis dato nicht in die offizielle Kommentierung des OECD-MA (Version vom 15.7.2014) aufgenommen worden.⁵⁹ Über die Neukomentierung müsste der Rat der OECD, das oberste Entscheidorgan, befinden. Davon ausgehend, dass die vorgeschlagenen Ergänzungen des Kommentars zu Art. 5 OECD-MA vom Rat der OECD abgesegnet werden, lässt sich festhalten, dass Art. 51 Abs. 2 DBG mit dem abkommensrechtlichen Begriff der festen Geschäftseinrichtung deckungsgleich sein sollte: Eine feste Geschäftseinrichtung setzt voraus, dass das Home Office einen Arbeitsplatz im Büro für längere Zeit vollständig ersetzt.

3.2 Unternehmenstätigkeit des Unternehmens

Gemäss offizieller OECD-Komentierung wird dann eine Betriebsstätte begründet, wenn die Geschäftseinrichtung eine Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausübt.⁶⁰ Hingegen vermögen gemäss Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-MA Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art, wie z.B. Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern keine Betriebsstätte zu begründen, selbst wenn sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden. Dahinter steckt die Überlegung, dass derartige Leistungen so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt sind, dass es schwierig ist, der betreffenden Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen.⁶¹ Damit soll vermieden werden, dass eine Betriebsstätte konstituiert und der damit verbundene Administrationsaufwand in mindestens zwei Staaten ausgelöst wird, ohne dass im Rahmen der Gewinnabgrenzung ein nennenswerter Gewinn der Betriebsstätte zugewiesen werden kann.⁶²

Mithin können lediglich Tätigkeiten, die einen wesentlichen (essential) und massgeblichen (significant) Teil des Gesamtunternehmens ausmachen, qualifizierend sein.⁶³ Vorausgesetzt wird weiter, dass der festen Einrichtung ein Gewinn zugeteilt werden kann.⁶⁴ Daraus ist aber nicht zu schliessen, dass Geschäftstätigkeiten nur dann qualifizierend sind, wenn sie *unmittelbar* zur Gewinnerzielung beitragen.

Die Abgrenzung zwischen qualifizierender Unternehmenstätigkeit und Hilfstätigkeit ist sehr schwierig und kann nur anhand des Einzelfalls beurteilt werden. Es genügt für die Begründung einer qualifizierenden Geschäftstätigkeit, wenn die Tätigkeiten einen wesentlichen und massgeblichen Teil des Gesamtunternehmens ausmachen.⁶⁵ Die direkte Dienstleistungserbringung am Kunden qualifiziert regelmässig als wesentliche unternehmerische Tätigkeit.⁶⁶ Deshalb ist eine bzw. mehrere Betriebsstätten am Ort des bzw. der Home Offices anzunehmen, wenn beispielsweise eine Anwaltskanzlei lediglich Besprechungsräume besitzt und die Anwälte von zu Hause aus Klientenarbeit leisten, denn in diesem Fall kann nicht von einer untergeordneten Geschäftstätigkeit gesprochen werden. Umgekehrt vermag nach der Ansicht des Autors etwa ein Inhouse Legal Counsel einer Bank, der ausschliesslich von zu Hause arbeitet und dem keine Arbeitsräume bei der Bank zur Verfügung stehen, keine Betriebsstätte begründen, denn er erbringt keine eigentlichen Bankdienstleistungen, hat keinen Kundenkontakt,

57 OECD-Kommentar (revised proposal vom 19. Oktober 2012), Art. 5, Ziff. 4.9.

58 OECD-Kommentar (revised proposal vom 19. Oktober 2012), Art. 5, Ziff. 4.9.

59 Gegen die vorgeschlagenen Ergänzungen wurden von verschiedenen Seiten Bedenken geäussert (vgl. <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/publiccommentsreceivedonthediscussiondraftonthedefinitionofpermanentestablishmentintheoecdmodeltaxconvention.htm>>, letztmals besucht am 3.3.2015).

60 OECD-Kommentar (revised proposal vom 19. Oktober 2012), Art. 5, Ziff. 7.

61 OECD-Kommentar (revised proposal vom 19. Oktober 2012), Art. 5, Ziff. 23; Maximilian Görl, in: DBA Kommentar, Vogel/Lehner (Hrsg.); 6. Aufl., München 2015, Art. 5 N 93.

62 OECD-Kommentar, Art. 5 Ziff. 23; Vogelsang, a.a.O. (Fn 36), Rz. 22.

63 OECD-Kommentar, Art. 5 Ziff. 24.

64 Vgl. OECD-Kommentar, Art. 7 Ziff. 24: In these circumstances, it is necessary to pay close attention to the general principle that income is attributable to a permanent establishment only when it results from with respect to activities carried on by the enterprise through that permanent establishment.

65 OECD-Kommentar, Art. 5 Ziff. 24.

66 Vitali, a.a.O. (Fn 5), Abschn. 1.2.2.1; Görl, a.a.O. (Fn 61), Art. 5 N 94.

stellt dem Kunden auch keine Leistungen in Rechnung, und sein Anteil am Gewinn des Unternehmens lässt sich nicht oder kaum zuverlässig ermitteln, wenngleich seine Tätigkeit für den Betrieb einer Bank unerlässlich ist.

4. Fazit

Sowohl unter unilateralem wie auch unter DBA-Recht dürfte ein Home Office grundsätzlich keine Betriebsstätte begründen. Hingegen kann ein Home Office nach der vorliegenden Auffassung dann zu einer steuerlichen Betriebsstätte werden, wenn dem Mitarbeitenden – aus welchem Grund auch immer – kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, obwohl er für seine Tätigkeit für das Unternehmen auf einen angewiesen wäre, und er für eine unbestimmte längere Zeit von seinem Home Office aus einen wesentlichen und massgeblichen Beitrag an die unternehmerische Leistungserbringung leistet. Wird ein Home Office zur Betriebsstätte, steht dem Quellstaat ein Besteuerungsrecht zu.

2 Steuerharmonisierung

Steuerbefreiung des Existenzminimums

Last update 20. April 2015

Die WAK-N spricht sich gegen die Motion ihrer Schwesterkommission (*Geschäfts-Nr. 14.4004 – Steuerbarkeit von Unterstützungsleistungen und steuerliche Entlastung des Existenzminimums; Geschäfts-Nr. 09.300*) aus, welche fordert, dass Unterstützungsleistungen aus öffentlichen und privaten Mitteln sowie AHV- und IV-Ergänzungsleistungen der Einkommenssteuer unterstellt werden und gleichzeitig das Existenzminimum steuerlich entlastet wird. Die WAK-N ist zwar ebenfalls der Meinung, dass Ungleichbehandlungen und Schwelleneffekte sowie damit verbundene negative Arbeitsanreize, die aufgrund einer ungünstigen Ausgestaltung des Steuer- und Sozialtransfersystems entstehen, auszumerzen sind. Sie bezweifelt aber, dass eine Besteuerung von Transferleistungen dieses Problem effektiv beheben kann. So dürfte ein solches System, das in der Theorie nachvollziehbar ist, in der Praxis zu einem enormen administrativen Aufwand führen. Weiter wurde darauf hingewiesen, dass es wenig zielführend wäre, wenn die Steuern von Personen mit tiefem Einkommen wiederum über Transferleistungen bezahlt werden müssten. Ausserdem bestehe bei Bezüglern von AHV- und IV-Ergänzungsleistungen ohnehin das Problem der negativen Arbeitsanreize nicht. Die Kommission ist demgegenüber überzeugt, dass das Problem durch eine gute Abstimmung von Steuer- und Sozialtransfersystem auf kantonaler Ebene weitgehend behoben werden kann.

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung WAK-N vom 14.4.2015, *Alkoholgesetz – Knappes Festhalten an der Ausbeutebesteuerung*.

Weitere Ausführungen finden Sie in der entsprechenden Rubrik im Online-Archiv.

3 Einkommens- und Vermögenssteuer

Allgemeines

Last update 20. April 2015

Die parlamentarische Initiative «**Faire Besteuerung von Freizügigkeitsgeldern beim Wegzug aus der Schweiz in ein Land ausserhalb der EU/Efta**» (*Geschäfts-Nr. 14.431*) verlangt, das StHG mit einem neuen Absatz 3 dahingehend zu ergänzen, dass die Auszahlung von Freizügigkeitsguthaben am Ort des letzten Wohnsitzes in der Schweiz (anstatt am Sitz der Freizügigkeitseinrichtung) besteuert wird, wenn die Auszahlung nach dem Wegzug aus der Schweiz erfolgt. Im gleichen Sinne soll auch die kantonale Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer mittels einer Änderung des DBG angepasst werden.

Denn, wer vor seiner Pensionierung endgültig die Schweiz in den Nicht-EU-Raum verlasse, könne sich seine Vorsorgeguthaben aus der zweiten Säule auszahlen lassen, und zwar gemäss Gesetz nach dem Wegzug aus der Schweiz (z.B. Wegzug per 30. April, Auszahlung am 2. Mai). Weil der Begünstigte am 2. Mai in der Schweiz keinen Wohnsitz mehr habe, falle die Quellensteuer an, und zwar nach der heutigen Praxis am Sitz der Vorsorgeeinrichtung. Statt im Wegzugskanton unterliege das Guthaben folglich am Sitz der Vorsorgeeinrichtung der Quellensteuer, selbst wenn der Vorsorgenehmer nie in diesem Kanton seinen Wohnsitz hatte. Diese Regelung werde in der Praxis missbraucht. Vor dem Wegzug aus der Schweiz (unter Umständen nur wenige Tage zuvor, z.B. am 24. April) werde das Freizügigkeitsguthaben in einen steuergünstigen Kanton transferiert und nach dem Wegzug (unter Umständen nur wenige Tage danach, z.B. am 2. Mai) von der Freizügigkeitseinrichtung an den Begünstigten ausbezahlt. Von dieser Möglichkeit zur Steuerumgehung könnten Personen profitieren, die vor Erreichen des Pensionierungsalters in den Nicht-EU-Raum zögen, weil nur sie das Freizügigkeitsguthaben beziehen und in einen steuergünstigen Kanton transferieren könnten. Bei Erreichen des Pensionierungsalters werde hingegen eine Rente (oder eine Kapitalleistung aus Vorsorge) fällig. Der kurzfristige vorübergehende Transfer von Freizügigkeitsgeldern in einen Kanton, in welchem der Begünstigte nie Wohnsitz hatte, sei eine unerwünschte Wirkung des Steuerwettbewerbs zwischen den Kantonen; dieses stossende Steuerschlupfloch sollte zugunsten eines fairen interkantonalen Steuerwettbewerbs zwischen den Kantonen geschlossen werden.

Die WAK-N hält trotz Ablehnung ihrer Schwesterkommission an ihrem Beschluss fest und beantragt dem Nationalrat, dieser parlamentarischen Initiative Folge zu geben.

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung WAK-N vom 14.4.2015, *Alkoholgesetz – Knappes Festhalten an der Ausbeutebesteuerung*.

Weitere Ausführungen finden Sie in der entsprechenden Rubrik im Online-Archiv.

4 Unternehmensbesteuerung

Unternehmenssteuerreform III

Last update 20. April 2015

Der Bundesrat hat vom **Vernehmlassungsergebnis zur Unternehmenssteuerreform III** Kenntnis genommen. Die Stossrichtung der Vorlage, die Stärkung des Wirtschaftsstandorts Schweiz, ist auf breite Zustimmung gestossen. Gestützt auf das Ergebnis der Vernehmlassung hat der Bundesrat aber verschiedene Anpassungen vorgenommen. Er hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) beauftragt, bis im Juni 2015 eine Botschaft an das Parlament auszuarbeiten.

Die attraktiven steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen haben in den vergangenen Jahren wesentlich zum Wohlstand der Schweiz beigetragen. Die hier ansässigen Firmen schaffen Arbeitsplätze, tätigen Investitionen und sorgen für ein hohes Steueraufkommen. Aufgrund der internationalen Entwicklungen, namentlich in der OECD, zeichnet sich ab, dass gewisse geltende Regelungen nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards sind. Die schwindende Akzeptanz vermindert die Rechts- und Planungssicherheit für die Unternehmen. Die Reform der Unternehmensbesteuerung soll die internationale Akzeptanz des Unternehmensstandorts Schweiz festigen und die rechtlichen Rahmenbedingungen sichern. Weitere Massnahmen sollen die Systematik und Ausgewogenheit des Unternehmenssteuerrechts verbessern. So stellt die Reform sicher, dass die Unternehmen auch in Zukunft einen wesentlichen Beitrag an die Finanzierung der Aufgaben von Bund, Kantonen und Gemeinden leisten werden.

Der Bundesrat schlägt die **Abschaffung** von bestehenden Regelungen vor, die nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards stehen. Dazu gehören insbesondere die kantonalen **Steuerstatus für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften**. Diese Anpassungen werden von der klaren Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmenden unterstützt. Auf breite Zustimmung stösst die Einführung einer **Lizenzbox auf kantonaler Ebene**. Im Hinblick auf die Botschaft wird dieses Instrument noch Anpassungen erfahren, die den jüngsten internationalen Entwicklungen Rechnung tragen. Aufgrund entsprechender Forderungen aus der Vernehmlassung sollen die Kantone zusätzlich auch die Möglichkeit erhalten, Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen mittels eines erhöhten Abzugs zu berücksichtigen. Zudem wird das EFD prüfen, ob eine sogenannte **Tonnage Tax** einzuführen ist.

Die Vernehmlassungsteilnehmenden beurteilen die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer kontrovers, insbesondere hat sich eine klare Mehrheit der Kantone dagegen ausgesprochen. Der Bundesrat verzichtet daher auf diese Massnahme. Weitgehend unbestritten geblieben ist demgegenüber die Möglichkeit für die Kantone, bei der Kapitalsteuer gezielte Erleichterungen einzuführen. Der Bundesrat will weiterhin im Zuge der Reform auch die Systematik des Steuerrechts stärken. Dazu gehören die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital sowie eine umfassende Regelung zur Aufdeckung stiller Reserven. Hingegen wird der Bundesrat die vorgeschlagenen Änderungen beim Beteiligungsabzug sowie bei der Verlustverrechnung nicht mehr weiterverfolgen. Die Reform zielt auch auf eine ausgewogenere Besteuerung der Beteiligungsinhaber ab. Dazu soll die Entlastung bei der Teilbesteuerung von Dividenden für Bund und Kantone vereinheitlicht und auf 30% begrenzt werden. Die Mindestbeteiligungsquote von 10% bleibt bestehen. Hingegen verzichtet der Bundesrat angesichts des klaren Vernehmlassungsergebnisses darauf, eine Besteuerung von Kapitalgewinnen vorzuschlagen.

Auf deutliche Zustimmung stösst auch der Vorschlag, dass der Bund den Kantonen finanzpolitischen Spielraum verschafft, damit sie bei Bedarf ergänzend zu den neuen Regelungen die allgemeine Gewinnsteuerbelastung senken können. Die Kosten sollen je zur Hälfte von Bund und Kantonen getragen werden. Der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer soll von heute 17% auf 20,5% erhöht werden. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Anpassung des Finanzausgleichs an die neuen steuerpolitischen Rahmenbedingungen wird mehrheitlich unterstützt. Die verminderte steuerlichen Ausschöpfbarkeit von Gewinnen soll mit neuen Gewichtungsfaktoren berücksichtigt werden. Gemäss den vom Bundesrat festgelegten Eckwerten betragen die quantifizierbaren statischen finanziellen Auswirkungen der Reform auf den Bundeshaushalt CHF 1,1 Milliarden pro Jahr. Den Mehrbelastungen von CHF 1,2 Milliarden stehen Mehreinnahmen aus der Anpassung bei der Dividenden-Teilbesteuerung von rund

CHF 0,1 Milliarden gegenüber. In diesen Zahlen nicht berücksichtigt sind dynamische Effekte, namentlich aus der Zu- oder Abwanderung von Unternehmen oder Unternehmensfunktionen. Die vom Bundesrat im Februar beschlossenen Massnahmen zur Bereinigung des Finanzplans stellen sicher, dass die verbleibende Belastung trotz den eingetrübten finanzpolitischen Perspektiven ohne kurzfristige Einschnitte auf der Ausgabenseite aufgefangen werden können.

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung Bundesrat vom 2.4.2015, *Bundesrat bestimmt Eckwerte für die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform III*;
- *Ergebnisbericht* im Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz;
- *Umfassende Darstellung der Stellungnahmen des Vernehmlassungsverfahrens*.

Weitere Ausführungen finden Sie in der entsprechenden Rubrik im Online-Archiv.

5 Verrechnungssteuer

Allgemeines

Last update 20. April 2015

Die WAK-N hat die Ergebnisse der Vernehmlassung zur Umsetzung der parlamentarischen Initiative **«Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer»** (Geschäfts-Nr. 13.479) beraten. Die Vernehmlassungsteilnehmenden sehen grossmehrheitlich Gesetzgebungsbedarf im Bereich des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer, hinsichtlich der vorgeschlagenen Regelung und der Rückwirkung gehen die Meinungen allerdings auseinander. Aufgrund der eingegangenen Stellungnahmen hat die WAK-N entschieden, dem Nationalrat einen geänderten Entwurf zu unterbreiten. Eine Minderheit beantragt, auf die Vorlage nicht einzutreten.

So beantragt die WAK-N eine neue Regelung, wonach die Geltendmachung der Anwendung des Meldeverfahrens auch nach Ablauf der Deklarationsfrist von 30 Tagen möglich sein soll, ohne dass das Recht, vom Meldeverfahren Gebrauch zu machen, verwirkt oder ein Verzugszins erhoben wird. Es soll dabei neu nicht mehr entscheidend sein, ob eine Meldung vorliegt oder nicht. Erfolgt die Deklaration, ein Gesuch zur Meldung oder die Meldung nicht rechtzeitig, soll das Meldeverfahren unter Vorbehalt der Erhebung einer Ordnungsbusse dennoch gewährt werden, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung statt Steuerentrichtung erfüllt sind. Eine Minderheit beantragt eine Verlängerung der Deklarationsfrist auf 90 Tage und eine Verlängerung der Frist für die Einreichung des Gesuchs um Meldung auf ein Jahr.

Hinsichtlich der Inkraftsetzung mit Rückwirkung beantragt die WAK-N eine Rückwirkung, wonach die neue Regelung auch auf Tatbestände anwendbar sein soll, die vor dem Inkrafttreten der Änderungsbestimmungen eingetreten sind, sofern die Steuer- oder Verzugszinsforderung nicht verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt wurde. Damit sollen die rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen sichergestellt und Verzugszinszahlungen, die nach dem Bundesgerichtsentscheid in Rechnung gestellt und bezahlt wurden, zurückerstattet werden. Eine Minderheit beantragt, auf eine Rückwirkung zu verzichten.

Die Kommission hat zudem die Kommissionsmotion **«Einführung einer Eingangsbestätigung im Bereich des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer»** (Geschäfts-Nr. 15.3379) angenommen, mit welcher der Bundesrat beauftragt wird, dafür zu sorgen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) in Zukunft eine Eingangsbestätigung der eingegangenen Formulare betreffend das Meldeverfahren ausstellt.

Da nun eine Vorlage erarbeitet ist, hat die Kommission die Beratung der parlamentarischen Initiative **«Abbau von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren. Änderung des Verrechnungssteuergesetzes»** (Geschäfts-Nr. 13.471) wieder aufgenommen. Sie stimmt dem Beschluss der WAK-S zu.

Der Nationalrat wird das Geschäft voraussichtlich in der Sommersession 2015 behandeln.

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung WAK-N vom 14.4.2015, *Alkoholgesetz – Knappes Festhalten an der Ausbeutebesteuerung*;
- *Ergebnisbericht* Vernehmlassungsverfahren zur parlamentarischen Initiative 13.479 Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer;
- Medienmitteilung WAK-S vom 1.7.2014, *Alkoholgesetz Totalrevision – WAK-S befürwortet eine Alternative zur Ausbeutebesteuerung*.

Weitere Ausführungen finden Sie in der entsprechenden Rubrik im Online-Archiv.

6 Mehrwertsteuer

Allgemeines

Last update 20. April 2015

Mit der Revision des Mehrwertsteuergesetzes (*Geschäfts-Nr. 15.025*) nimmt der Bundesrat verschiedene Änderungsvorschläge der letzten Jahre auf. Die wichtigsten Erneuerungen betreffen den **Abbau mehrwertsteuerbedingter Wettbewerbsnachteile inländischer Unternehmen, die Ausdehnung der Steuerausnahme im Bereich der Sozialversicherung auf die Präventionstätigkeit und die Steuerausnahme für Leistungen gemeinnütziger Organisationen an ihre Gönnerinnen und Gönner**.

Als Einstieg in die Beratungen führte die WAK-N Anhörungen mit Vertretern der Finanzdirektorenkonferenz (FDK), des Schweizerischen Städteverbandes (SSV), des Schweizerischen Gemeindeverbandes, des Schweizerischen Gewerbeverbandes (SGV), der *economiesuisse* und des Konsultativgremiums Mehrwertsteuer durch.

Bei der anschliessenden Eintretensdebatte war sich die Kommission einig, dass die mehrheitlich technische Vorlage einige nützliche Verbesserungen mit sich bringe. Deswegen war das Eintreten auf die Vorlage unbestritten. Gleichzeitig kündigten sich von verschiedenen Seiten Vorbehalte zu gewissen Details an. Umstritten ist beispielsweise die geplante Personalaufstockung in der Steuerverwaltung. Die Detailberatung soll an der Sitzung vom 11. und 12. Mai 2015 erfolgen. Dann werden auch die beiden parlamentarischen Initiativen «Berufsunfallverhütungsmassnahmen. Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht» (*Geschäfts-Nr. 02.413*) und «Keine Mehrwertsteuer auf Gönnerbeiträgen an gemeinnützige Organisationen» (*Geschäfts-Nr. 11.440*) behandelt.

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung WAK-N vom 14.4.2015, *Alkoholgesetz – Knappes Festhalten an der Ausbeutebesteuerung*.

Weitere Ausführungen finden Sie in der entsprechenden Rubrik im Online-Archiv.

7 Weitere Bundessteuern

Alkoholsteuer

Last update 20. April 2015

Die WAK-N beschäftigte sich mit einem **Massnahmenpaket zur Entlastung und Förderung der Spirituosenbrennerindustrie und deren Rohstofflieferanten**, welche das vom Nationalrat favorisierte **System der Ausbeutebesteuerung** ersetzen sollte (Alkoholgesetz. Totalrevision; *Geschäfts-Nr. 12.020*). Die WAK-N hatte die Ausarbeitung dieser neuen Vorschläge bei der Verwaltung in Auftrag gegeben, nachdem das System der Ausbeutebesteuerung im Ständerat vor allem aus Gründen der fehlenden Verfassungsmässigkeit keine Mehrheit gefunden hatte. Die neuen Vorschläge umfassten eine Fehlmengenregelung, eine 30%-Steuerreduktion für kleine Hersteller und Brennauftraggeber mit Jahresproduktionen bis 1000 Liter reinen Alkohols (LrA) und ausserfiskalische Fördermassnahmen für die inländische Branche. Diese neuen Vorschläge fanden jedoch keine Mehrheit. Diese war der Meinung, dass es aus Steueroptimierungszwecken zu grundlegenden Veränderungen in der Branche kommen würde, womit die mittelfristigen Steuerausfälle nur schwer abschätzbar sind. Im Übrigen wäre der Vollzug der neuen Massnahmen ausserordentlich aufwendig.

Aus verfahrensrechtlichen Gründen kann der Alternativvorschlag im Rat nicht als Minderheit eingebracht werden. Somit verbleibt in der Differenzbereinigung die Frage, ob gemäss Beschluss des Nationalrates das System der Ausbeutebesteuerung eingerichtet oder ob gemäss Ständerat weitgehend am Status quo festgehalten werden soll. Mit 13 zu 12 Stimmen spricht sich die Kommission hier knapp für die Ausbeutebesteuerung aus. Mit 15 zu 9 Stimmen spricht sich die Kommission schliesslich wie der Ständerat für einen Steuersatz von CHF 29 pro LrA aus. Eine Minderheit will den Steuersatz bei CHF 32 pro LrA festlegen. Mit diesem Steuersatz könnte der Präventionsbeitrag zuhanden der Kantone auch mit dem System der Ausbeutebesteuerung gleichgehalten werden. Eine weitere Minderheit behält sich vor, im Falle einer Ablehnung der Ausbeutebesteuerung den Steuersatz bei CHF 25 pro LrA festzulegen.

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung WAK-N vom 14.4.2015, *Alkoholgesetz – Knappes Festhalten an der Ausbeutebesteuerung*.

Weitere Ausführungen finden Sie in der entsprechenden Rubrik im Online-Archiv.

8 Bilaterale Verträge und Doppelbesteuerungsabkommen

Bilaterale Abkommen, Allgemeines

Last update 20. April 2015

In Athen haben Staatssekretär Jacques de Watteville und der griechische Staatsminister Nikos Pappas die seit einem Jahr unterbrochenen Gespräche über offene Steuerfragen wieder aufgenommen. Die **Schweiz und Griechenland** wollen die Zusammenarbeit zur Bekämpfung von Steuerdelikten verstärken. In diesem Rahmen haben die beiden Seiten insbesondere die Vorbereitung des geplanten automatischen Informationsaustausches ab 2017/2018 diskutiert.

Seit 2012 ist das revidierte Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Griechenland in Kraft, welches den Austausch von Informationen auf Anfrage gemäss neuem OECD-Standard erlaubt. Zudem haben die Schweiz und die EU am 19. März 2015 ein Abkommen über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen paraphiert. Dieses soll vorbehältlich der Ratifizierung 2017 in Kraft treten und würde auch Griechenland umfassen. Damit können Steuerbetrug und -hinterziehung künftig wirksamer bekämpft werden.

Vor dem Inkrafttreten des automatischen Informationsaustausches wäre es vorteilhaft, wenn es den Steuerpflichtigen ermöglicht würde, ihre Situation mit allenfalls un versteuerten Geldern aus der Vergangenheit mit den Behörden zu bereinigen, wie es mehrere EU-Länder gemacht haben. Die Schweiz ist bereit, mit Griechenland zu kooperieren, damit rasch eine machbare Lösung zur Sicherstellung der Besteuerung und zur Verhinderung von Kapitalabflüssen in unkooperative Finanzplätze gefunden werden kann.

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung vom SIF vom 26.3.2015, *Schweiz und Griechenland haben Steuergespräche wieder aufgenommen*.

Weitere Ausführungen finden Sie in der entsprechenden Rubrik im Online-Archiv.

9 Steuerstatistik, -analysen und -studien

Last update 20. April 2015

Im Zusammenhang mit der Genehmigung der Staatsrechnung 2014 hat der Bundesrat an den von ihm in Auftrag gegebenen **Bericht über die schwache Einnahmenentwicklung bei der direkten Bundessteuer** zur Kenntnis genommen. Der Bericht zeigt auf, dass die Einnahmen seit fünf Jahren stagnieren. Eine Analyse auf Basis der verfügbaren Daten und Ergebnisse einer kantonalen Umfrage liefern Anhaltspunkte für die Ursachen. Im Hinblick auf die Budgetierung sind weitere Abklärungen im Gang.

Wie aus dem Bericht hervorgeht, haben die Einnahmen aus der direkten Bundessteuer (Einkommenssteuer der natürlichen Personen, Gewinnsteuer der juristischen Personen) mit dem Rechnungsabschluss 2014 auf dem Niveau des Jahres 2009 abgeschlossen. Im Rückblick zeigt sich damit, dass die Einnahmen seit fünf Jahren stagnieren.

Die Schätzungen der letzten Jahre basierten auf der Annahme, dass sich die Einnahmen aus der direkten Bundessteuer nach der Rezession im Jahr 2009 deutlich erholen würden. Dies schien insofern berechtigt, als die direkte Bundessteuer in der Vergangenheit jeweils der konjunkturellen Entwicklung folgte. Die Einnahmen sowohl aus der Gewinnsteuer wie auch aus der Einkommenssteuer hatten sich bis dahin immer deutlich stärker entwickelt als das nominelle Bruttoinlandprodukt. Die stagnierenden Einnahmen haben dazu geführt, dass die Einnahmenschätzungen für 2014 schrittweise nach unten angepasst werden mussten. In der Folge wurden auch die Schätzungen für die Folgejahre deutlich nach unten korrigiert. Die letzte Korrektur wurde im Rahmen der finanzpolitischen Standortbestimmung vom 11. Februar 2015 vorgenommen. Bei dieser Gelegenheit erteilte der Bundesrat dem Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) den Auftrag, die schwache Einnahmentwicklung bei der direkten Bundessteuer abzuklären und ihm im März 2015 Bericht zu erstatten.

Dieser Bericht liegt nun vor. Danach ergibt die Ursachenanalyse auf Basis der beim Bund verfügbaren Daten verschiedene Anhaltspunkte für die Entwicklung der Gewinn- und Einkommenssteuer. Sie verdeutlicht aber auch wie heterogen die Einnahmentwicklung in den Kantonen verläuft.

Bei der Gewinnsteuer dürften folgende Faktoren eine bedeutende Rolle gespielt haben:

- **Verlustvorträge aus der Finanz- und Wirtschaftskrise:** Insbesondere der Finanzsektor hat in der Vergangenheit einen bedeutenden Beitrag zu den Gewinnsteuereinnahmen geliefert. Dies ist seit der Finanzkrise nicht mehr in diesem Ausmass der Fall gewesen.
- **Weniger Neuansiedlungen von international tätigen Unternehmen (Statusgesellschaften):** Die Gewinnsteuer hat sich insbesondere in denjenigen Kantonen schwach entwickelt, welche über einen hohen Anteil an entsprechenden Unternehmen verfügen.
- **Anhaltende Frankenstärke:** Einerseits schmälert der starke Franken die umgerechneten Auslandgewinne, andererseits erhöht er den Margendruck.

Bei der Einkommenssteuer dürften insbesondere die folgenden Faktoren die Einnahmentwicklung beeinflusst haben:

- **Schwache Dynamik bei den hohen Einkommen:** Die Einnahmen aus der Einkommenssteuer sind vor allem in Kantonen mit relativ hohen Durchschnittseinkommen zurückgegangen.
- **Verhaltensänderungen aus der Teilbesteuerung von Dividenden:** Es gibt Anzeichen dafür, dass vermehrt Dividenden statt Lohnzahlungen erfolgen und auch eine Verschiebung des Steuersubstrats von Personenernehmen hin zu Aktiengesellschaften stattfindet.
- **Tiefere Teuerung seit dem Ausbruch der Finanz- und Wirtschaftskrise:** Das Steuersubstrat unterliegt – über die Einkommen – der Teuerung. Seit 2008 ist die Teuerungsentwicklung in der Tendenz zumeist stagnierend oder gar rückläufig, und auch der Lohnindex hat seit 2010 an Dynamik verloren.

Die dem Bund zur Verfügung stehenden Daten sind lediglich summarischer Natur. Der Bericht enthält deshalb auch Ergebnisse einer kantonalen Umfrage. Aufgrund der Rückmeldungen der Kantone lassen sich bei der Entwicklung der Gewinnsteuer keine eindeutigen Tendenzen feststellen. Bei der Einkommenssteuer deuten die Umfrageergebnisse darauf hin, dass die Mindereinnahmen im Zusammenhang mit der Reform der Familienbesteuerung und der Einführung des Kapitaleinlageprinzips tendenziell unterschätzt wurden.

Im Rahmen der bei den Kantonen gestarteten Umfrage sollen auch Informationen eingeholt werden, welche in den laufenden Budgetprozess einfließen werden. Diese Informationen erfordern bei den Kantonen vertiefte Abklärungen und werden deshalb erst zu einem späteren Zeitpunkt vorliegen.

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung ESTV vom 25.3.2015, *Bericht zur Einnahmentwicklung bei der direkten Bundessteuer*;
- *Bericht des EFD, Einnahmentwicklung direkte Bundessteuer.*

Weitere Ausführungen finden Sie in der entsprechenden Rubrik im Online-Archiv.