

# VISCHER



Steuer Update 2022

# Inhalt

●	I	Einleitung	1
●	II	Unternehmenssteuerrecht / Verrechnungssteuer / Stempelabgaben	2
	<b>A</b>	<b>Steuerliche Auswirkungen der Aktienrechtsreform</b>	<b>2</b>
	1	Einführung des Kapitalbands	2
	2	Neue Möglichkeit von Interims- bzw. Zwischendividenden	3
	3	Geschäftsabschluss und Aktienkapital neu in Fremdwährung möglich	3
	<b>B</b>	<b>Neues Kreisschreiben Nr. 5a der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Umstrukturierungen</b>	<b>4</b>
	1	Praxisänderungen mit dem neuen Kreisschreiben	4
	2	Nachvollzug früherer Praxisänderungen	4
	3	Klarstellung der Verwaltungspraxis	5
	<b>C</b>	<b>Neuerungen und Aktualitäten im Bereich der Verrechnungssteuer</b>	<b>5</b>
	1	Verrechnungssteuerreform – Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen	5
	2	Erweiterung des Meldeverfahrens im Konzern	6
	<b>D</b>	<b>Neuerungen und Aktualitäten im Bereich der Stempelabgaben</b>	<b>6</b>
	1	Abgelehnte Abschaffung der Emissionsabgabe	6
	2	Vermittlerbegriff bei der Umsatzabgabe	6
	<b>E</b>	<b>Entscheide</b>	<b>7</b>
	1	Entscheid zur Anwendung der Altreservenpraxis bei einem Drittverkauf	7
	2	Art. 103 FusG: keine Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen nach Art. 8 Abs. 3 bzw. 24 Abs. 3 und 3 <sup>quarter</sup> StHG	8
	3	CHF 10 Millionen Sanierungsfreibetrag bei der Emissionsabgabe auch ohne bilanzielle Verlustausbuchung	9
	4	Interkantonale Verlustverrechnung bei einer Immobiliengesellschaft	10



<b>III</b>	<b>Natürliche Personen</b>	<b>12</b>
<b>A</b>	<b>Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis</b>	<b>12</b>
1	Private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges (inklusive Arbeitsweg) bei unselbständiger Erwerbstätigkeit	12
2	Neue Besteuerung von Kapitaleistungen aus Vorsorge und Versicherung bei natürlichen Personen im Kanton Zürich	14
<b>B</b>	<b>Entscheide</b>	<b>16</b>
1	Liegenschaftsunterhaltskosten	16
2	Berechnung der Dreijahresfrist beim Einkauf in die berufliche Vorsorge	16
3	Steuerrechtlicher Aufenthalt aufgrund medizinischer Behandlung in der Schweiz	17
4	Übersicht der Rechtsprechung zur interkantonalen Wohnsitzverlegung	18



<b>IV</b>	<b>Grundsteuern</b>	<b>20</b>
<b>A</b>	<b>Aktuelles</b>	<b>20</b>
1	Abschaffung des Eigenmietwerts?	
<b>B</b>	<b>Entscheide</b>	<b>21</b>
1	Grundstückgewinnsteuern: Bei gemischten Schenkungen ist ein Steueraufschub möglich	21
2	Im Kanton Basel-Landschaft können die Baunebenkosten unter bestimmten Umständen pauschal 15 % betragen	21
3	Verrechnung eines Grundstückgewinns im Kanton Zürich mit ausserkantonalen Betriebsverlusten	22
4	Kein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung nach 4 Jahren	22



<b>V</b>	<b>Mehrwertsteuer</b>	<b>24</b>
<b>A</b>	<b>Praxisänderungen und –präzisierungen</b>	<b>24</b>
1	Privatanteil Geschäftsfahrzeug	24
2	Steuernachfolge/ Haftung	24
<b>B</b>	<b>Aktuelle Entscheide</b>	<b>25</b>
1	Solidarische Mithaftung von Liquidatoren	25
2	Keine Vorsteuerkorrektur bei Kauf eigener Aktien	25
3	Entstehung der Steuerforderung bei Gutscheinen	26



<b>C</b>	<b>Ausblick</b>	<b>27</b>
1	Botschaft zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes vom 24. September 202	27
2	Besteuerung von elektronischen Plattformen im Besonderen	28

## ● VI Internationale Steuern 30

<b>A</b>	<b>Internationale Abkommen</b>	<b>30</b>
1	Covid-19: (Update) Auswirkungen auf die Besteuerung und Sozialversicherungsunterstellung von Grenzgängern	30
2	Änderungen Doppelbesteuerungsabkommen: Anpassungen an BEPS Mindeststandards	32
3	Senkung Residualsätze in DBA mit Indien und Chile aufgrund Anwendung sogenannter Meistbegünstigtenklausel	32
4	Weitere Neuerungen	33
<b>B</b>	<b>Wesentliche neue Gesetze und Verordnungen</b>	<b>34</b>
1	Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich	34
<b>C</b>	<b>Wesentliche neue Entwicklungen in der OECD / EU</b>	<b>35</b>
1	Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten – Eckwerte und Konkretisierung veröffentlicht	35
2	Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA)	45
3	Die EU geht gegen Briefkastenfirmen vor und definiert Substanzkriterien	46
<b>D</b>	<b>Entscheide</b>	<b>48</b>
1	Juristischer Personen	48
2	Natürliche Person	49
3	Verfahren	50

## ● Kontaktpersonen 52

## ● Weitere Informationen 53



# I Einleitung

Die Kanzlei VISCHER verfügt über ein kompetentes Steuerteam mit dreizehn Mitgliedern. Die Steuerexperten, Wirtschaftsprüfer, Anwälte und Treuhänder 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. Dies ist zunehmend im Bereich der internationalen Amts- und Rechtshilfe der Fall.

Mit dem elften Steuer Update nutzt das Steuerteam von VISCHER wiederum die Gelegenheit, einem steuerlich interessierten Publikum die Neuerungen in den wesentlichen Bereichen des Steuerrechts vorzustellen, welche sich im vergangenen Jahr ergeben haben und /oder im Jahr 2022 von Bedeutung sein werden.



## II Unternehmenssteuerrecht/ Verrechnungssteuer / Stempelabgaben

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte  
Patrik Fisch, MLaw HSG, MAccFin HSG, dipl. Steuerexperte

### A Steuerliche Auswirkungen der Aktienrechtsreform

Bundesrat und Parlament beschäftigen sich schon seit gut zwanzig Jahren mit der Aktienrechtsreform. Nachdem am 8. Oktober 2020 die Referendumsfrist für die am 19. Juni 2020 vom Parlament beschlossene Vorlage ungenutzt verstrichen ist, befindet sie sich aber nun endlich auf der Zielgeraden. Es wird derzeit mit dem vollständigen Inkrafttreten der Revision im Jahr 2023 gerechnet. Mit der Vorlage erfahren auch verschiedene Steuergesetze punktuelle Änderungen. Von steuerlicher Relevanz sind im Wesentlichen folgende Aspekte der Reform:

#### 1 Einführung des Kapitalbands

##### a) Aktienrechtliche Regelung

Mit der Einführung des Kapitalbands können die Statuten den Verwaltungsrat neu ermächtigen, während der Dauer von maximal fünf Jahren das Aktienkapital innerhalb einer Bandbreite (Kapitalband) ohne umständliche Kapitalerhöhungs- bzw. Kapitalherabsetzungsverfahren zu verändern. Die Statuten legen fest, innerhalb welcher Grenzen der Verwaltungsrat das Aktienkapital erhöhen und herabsetzen darf. Die obere und die untere Grenze des Kapitalbands dürfen das im Handelsregister eingetragene Aktienkapital aber höchstens um die Hälfte übersteigen bzw. unterschreiten. Das Kapitalband

ist somit eigentlich nichts anderes als die Ergänzung der genehmigten Kapitalerhöhung um die genehmigte Kapitalherabsetzung.

##### b) Steuerliche Auswirkungen

Die Einführung des Kapitalbands hat keine direkten steuerlichen Auswirkungen. Dessen Einführung erleichtert bei börsenkotierten Gesellschaften allerdings die eigentlich bereits heute bestehende Missbrauchsmöglichkeit, dass anstatt der Ausschüttung von Dividenden im Rahmen des Kapitalbands eigene Aktien über die zweite Handelslinie zurückgekauft werden (für Verkäufer, bei denen das Buchwertprinzip gilt, ohne Einkommens- bzw. Gewinnsteuerfolgen<sup>1</sup>) und anschliessend, ebenfalls im Rahmen des Kapitalbands, das Kapital wieder erhöht und neue Aktien unter Bildung von Kapitaleinlagereserven ausgegeben werden. Um zu verhindern, dass auf diese Weise immerzu Mittel steuerfrei an die Aktionäre zurückgeführt werden können, sieht die Vorlage eine Änderung von Art. 20 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> des Verrechnungssteuergesetzes (VStG) vor, wonach die während des Kapitalbands geschaffenen Kapitaleinlagereserven nur insoweit als Kapitaleinlagereserven qualifizieren, als sie die Rückzahlungen von übrigen Reserven während des Kapitalbands übersteigen. Die steuerfrei rückzahlbaren Kapitaleinlagereserven, die während des Kapitalbands geschaffen werden, werden also am Ende des Kapitalbands im Sinne einer Nettobetrachtung bestimmt, was unter anderem zur Folge hat, dass während des Kapitalbands geschaffene Kapitaleinlagereserven erst nach dem Ende des Kapitalbands steuerfrei zurückbezahlt werden können. In der Literatur wird moniert, dass diese Einschränkung unnötigerweise für sämtliche und nicht nur

1 Typischerweise verkaufen auf der zweiten Handelslinie nur Banken und professionelle Händler, die Arbitrage betreiben, indem sie die Titel kurz zuvor auf der ersten Handelslinie zu einem leicht tieferen Preis erwerben. Der allfällig resultierende Kapitalgewinn ist unter dem Buchwertprinzip aber grundsätzlich steuerbar.

börsenkotierte Gesellschaften gilt, obwohl nur letztere mittels Aktienrückkäufen über die zweite Handelslinie tatsächlich eine Missbrauchsmöglichkeit haben<sup>2</sup>. Auch die Emissionsabgabe wird konsequenterweise nur auf dem am Ende des Kapitalbandes festgestellten Nettozuwachs von Aktienkapital und Kapitaleinlagereserven erhoben, weshalb das Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG) ebenfalls entsprechend angepasst wird.

## 2 Neue Möglichkeit von Interims- bzw. Zwischendividenden

### a) Aktienrechtliche Regelung

Die Ausschüttung von Dividenden war bisher nicht zuletzt aufgrund der restriktiven Praxis der Revisionsstellen nur aus dem Gewinn des abgelaufenen Geschäftsjahrs und den freien Reserven gemäss dem von der Generalversammlung genehmigten Jahresabschluss und gestützt auf einen entsprechenden Generalversammlungsbeschluss möglich. Mit der Aktienrechtsreform wird nun die Möglichkeit von Interims- bzw. Zwischendividenden (nicht zu verwechseln mit ausserordentlichen Dividenden<sup>3</sup>) geschaffen. Das heisst, es wird neu zulässig sein, dass die Generalversammlung Dividenden aus dem laufenden, im Zwischenabschluss ausgewiesenen Gewinn beschliesst. Die Ausschüttung einer Interims- bzw. Zwischendividende setzt aber in jedem Fall einen (revidierten) Zwischenabschluss voraus.

### b) Steuerliche Auswirkungen

Interims- bzw. Zwischendividenden werden steuerlich gleich behandelt wie ordentliche Dividenden. Für die Bestimmung der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven im Rahmen der indirekten Teilliquidation oder der Altreservenpraxis sollte nach hier vertretener Auffassung, selbst bei Vorliegen eines Zwischenabschlusses, auch weiterhin der letzte Jahresabschluss massgebend sein<sup>4</sup>.

## 3 Geschäftsabschluss und Aktienkapital neu in Fremdwährung möglich

### a) Aktienrechtliche Regelung

Die Revision des Rechnungslegungsrechts wurde aus der Aktienrechtsreform herausgetrennt und dieser vorgezogen. Die entsprechenden Gesetzesänderungen traten bereits am 1. Januar 2013 in Kraft. Eine wesentliche Änderung, die mit der Revision des Rechnungslegungsrechts eingeführt wurde, ist die Möglichkeit, den Geschäftsabschluss in Fremdwährung zu erstellen, vorausgesetzt, es handelt sich bei dieser um eine für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung (sog. funktionale Währung). Mit der Aktienrechtsreform folgt nun noch die Anpassung, dass auch das Aktienkapital auf die funktionale Währung lauten kann. Lautet das Aktienkapital auf eine andere Währung als Schweizer Franken, so haben die Buchführung und die Rechnungslegung in derselben Währung zu erfolgen.

### b) Steuerliche Auswirkungen

Neu gilt, dass bei einem Geschäftsabschluss in einer Fremdwährung, der steuerbare Reingewinn zum durchschnittlichen Devisenkurs (Verkauf) in der entsprechenden Steuerperiode in Franken umgerechnet wird<sup>5</sup>. Das steuerbare Kapital wird zum Devisenkurs (Verkauf) erst am Ende dieser Steuerperiode umgerechnet<sup>6</sup>. Damit wird sichergestellt, dass die steuerliche Gewinnermittlung in Fremdwährung erfolgen kann. Mit anderen Worten erfolgt die Ermittlung der Steuerfaktoren in Fremdwährung und nur der steuerbare Reingewinn und das steuerbare Kapital werden in Franken umgerechnet. Die Steuererhebung und der Steuerbezug erfolgen hingegen weiterhin in Schweizer Franken. Mit den erwähnten Änderungen wird das Problem der Umrechnungsgewinne/-verluste bei Geschäftsabschluss in einer Fremdwährung behoben, deren steuerliche Behandlung Anlass zu Kontroversen gegebenen hat, wobei das Bundesgericht (BGer)<sup>7</sup> bereits entschieden hat, diese seien erfolgsneutral im Eigenkapital zu verbuchen, womit sie gewinnsteuerlich unberücksichtigt bleiben. Unter der neuen Regelung sollte es auch möglich sein, dass Gesellschaften, die ihren Geschäftsabschluss in Fremdwährung erstellen und

2 Vgl. etwa Bertschinger/Mühlemann, Steuerliche Auswirkungen der Aktienrechtsrevision, StR 75/2020, 890; Oesterhelt/Schreiber, Steuerrechtliche Aspekte der Aktienrechtsreform, EF 6/2021, 275.

3 Ausserordentliche Dividenden sind Dividenden aus freien Reserven und dem Gewinn des abgeschlossenen Geschäftsjahrs gemäss dem genehmigten Jahresabschluss, die von einer ausserordentlichen Generalversammlung beschlossen werden.

4 So auch Oesterhelt/Schreiber, a.a.O., 278.

5 nArt. 80 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG bzw. nArt. 31 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG.

6 nArt. 31 Abs. 5 StHG.

7 BGer 2G 857/2008 vom 1. Oktober 2009.

deren Aktienkapital auf eine Fremdwährung lautet, sich Kapitaleinlagereserven ebenfalls in Fremdwährung bestätigen lassen können<sup>8</sup>.

## B

# Neues Kreisschreiben Nr. 5a der Eidgenössischen Steuer- verwaltung betreffend Umstrukturierungen

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat am 1. Februar 2022 mit dem Kreisschreiben Nr. 5a eine neue Fassung des in die Jahre gekommenen Kreisschreibens Nr. 5 betreffend Umstrukturierungen vom 1. Juni 2004 publiziert. Neben vereinzelt Praxisänderungen führt das neue Kreisschreiben bereits frühere Praxisänderungen, teilweise aufgrund ergangener Gerichtsentscheide, nach. Daneben erfährt das Kreisschreiben einige Ergänzungen zur Klarstellung der Verwaltungspraxis. Schliesslich ergeben sich eine Reihe von Anpassungen aufgrund des Kapitaleinlageprinzips, das im bisherigen Kreisschreiben noch nicht berücksichtigt war, sowie des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF). Die wichtigsten Änderungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

### 1 Praxisänderungen mit dem neuen Kreisschreiben:

- Die Übertragung einer Beteiligung von einer Schweizer Gruppengesellschaft auf eine durch eine inländische Mutter direkt oder indirekt beherrschte ausländische Gruppengesellschaft ist neu nicht mehr steuerneutral möglich. Es erfolgt eine verrechnungssteuerliche und direktsteuerliche Abrechnung, wobei bei der Gewinnsteuer grundsätzlich der participationsabzug zur Anwendung kommt, sofern die einjährige Mindesthaltedauer erfüllt ist. Dies scheint steuersystematisch richtig, zumal der Schweizer Fiskus das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven auf der übertragenen Beteiligung verliert. In der Literatur wird hingegen zum Teil postuliert, das Verrech-

nungssteuersubstrat bleibe indirekt durch die inländische Muttergesellschaft erhalten.

- Die Mindestbeteiligungsquote für eine steuerneutrale participationsausgliederung wird von 20 % auf 10 % gesenkt. Dies stellt einen überfälligen Nachvollzug der Anpassung beim participationsabzug dar, bei dem die Mindestbeteiligungsquote mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz vom 23. März 2007 (Unternehmenssteuerreform II) mit Wirkung ab 1. Januar 2011 auf 10 % gesenkt wurde. Neu werden der Gewinnsteuerwert und die Haltedauer der übertragenen Beteiligung von der übernehmenden Gesellschaft weitergeführt. Die Gestehungskosten der übertragenen Beteiligung entsprechen dem Gewinnsteuerwert. Keine anteilige Übertragung der Haltedauer erfolgt hingegen bei teilweise steuerneutraler participationsausgliederung.
- Bei der Spaltung und der Ausgliederung wird mit Bezug auf die Übertragung der noch nicht verrechneten Vorjahresverluste die bisherige Kann-Regelung durch die zwingende Vorschrift ersetzt, dass die auf den übertragenen Betriebsteil entfallenden noch nicht verrechneten Vorjahresverluste auf den übernehmenden Rechtsträger zu übertragen sind.
- Eine Sperrfristverletzung bei der Ausgliederung eines Betriebs, Teilbetriebs oder von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens oder bei einer Vermögensübertragung im Konzern gemäss Art. 61 Abs. 3 und 4 DBG hat keine Nacherhebung der Emissionsabgabe mehr zur Folge, da es dafür an einer gesetzlichen Grundlage fehlt.

### 2 Nachvollzug früherer Praxisänderungen:

- Erfährt eine natürliche Person durch eine Umstrukturierung einen Zuwachs der Summe von Nennwert und Kapitaleinlagereserven, so hat ein Nennwertzuwachs in entsprechendem Umfang Einkommens- und Verrechnungssteuerfolgen (Gratisnennwerterhöhung), nicht aber einen Zuwachs der Kapitaleinlagereserven, da es dafür keine gesetzliche Grundlage gibt. Die Kapitaleinlagereserven werden im Umfang des Anstiegs, soweit nicht durch eine Nennwertreduktion kompensiert, aberkannt. Dies gilt auch bei einer Quasifusion mit zeitnaher Absorption.
- Eine steuerneutrale Holdingspaltung ist auch möglich, wenn die Holdinggesellschaft zwar keinen eigentlichen Holdingbetrieb mit Per-

<sup>8</sup> So auch Oesterheld/Schreiber, a.a.O., 278; Bertschinger/Mühlemann, a.a.O., 886.

sonal aufweist, aber zu je mindestens 50 % an zwei aktiven, operativen Gesellschaften beteiligt ist und sie eine dieser Beteiligungen auf die übernehmende Gesellschaft überträgt bzw. abspaltet (sog. Transparenzprinzip). Die entsprechende Praxisänderung geht auf einen Bundesgerichtsentscheid zurück<sup>9</sup>.

- Bei einer Fusion setzt die Übernahme von Vorjahresverlusten der übertragenden juristischen Person gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung<sup>10</sup> betriebswirtschaftliche Gründe voraus. Die Verlustübernahme ist ausserdem bei Steuerumgehung ausgeschlossen.

### 3 Klarstellung der Verwaltungspraxis:

- Teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen sind grundsätzlich in dem Umfang steuerneutral möglich, als die jeweiligen Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung erfüllt sind.
- Eine Holdingspaltung mit zeitnaher Tochter- oder Mutterabsorption qualifiziert steuerlich – unter Berücksichtigung von Anfangs- und Endsituation – als direkte Ausschüttung der Beteiligungsrechte der Tochtergesellschaft bzw. als Naturaldividende. Diese unterliegt im Umfang ihres Verkehrswerts der Verrechnungssteuer.

## c

# Neuerungen und Aktualitäten im Bereich der Verrechnungssteuer

## 1 Verrechnungssteuerreform – Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen

Die Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen macht den Schweizer Fremdkapitalmarkt unattraktiv. Zwar sehen die meisten Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz den Nullsatz für Zinsen vor, aufgrund des aufwendigen Rückerstattungsprozederes und dessen regelmässig langen Dauer, meiden ausländische Investoren aber inländische Obligationen. Schweizer Konzerne behelfen sich mit ausländischen Finanzgesellschaften, oft in Offshore-Jurisdiktionen,

über die sie Obligationen verrechnungssteuerfrei ausgeben können. Folge davon ist, dass der Schweizer Fremdkapitalmarkt vergleichsweise unterentwickelt ist und Schweizer Konzerne entsprechende Funktionen und Arbeitsplätze ins Ausland verlagert haben. Um dem entgegenzuwirken und den Fremdkapitalmarkt im Inland zu stärken, hat der Bundesrat einen neuerlichen (den dritten!) Anlauf zur Reform der Verrechnungssteuer unternommen. Das aktuelle Reformvorhaben ist gegenüber den früheren abgespeckt und sieht nur noch die Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen vor. Die früher verfolgte Umstellung vom Schuldner- zum Zahlstellenprinzip wird hingegen nicht mehr weiterverfolgt, da diese seitens der Praxis als zu kostspielig und schwer umsetzbar erachtet wird. Die Eckpunkte der nun vom Parlament beschlossenen Gesetzesänderung sind die Folgenden:

- Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationen- bzw. Fremdkapitalzinsen. Zinsen auf Einlagen von inländischen natürlichen Personen (Kundenguthaben) bei inländischen Banken und Sparkassen sind von der Abschaffung ausgenommen. Zinsen auf gewöhnlichen Darlehen, die nicht als Obligationen qualifizieren, unterlagen schon bisher nicht der Verrechnungssteuer. Auch die sog. Too-big-to-fail-Instrumente waren schon bisher von der Verrechnungssteuer ausgenommen. Die Abschaffung betrifft somit einzig Obligationen nach Massgabe der 10/20-Nichtbankenregel von Schweizer Schuldnern.
- Intertemporalrechtlich sieht die Gesetzesvorlage vor, dass die Verrechnungssteuer auf den Zinsen der im Zeitpunkt der Inkraftsetzung bereits ausstehenden Obligationen unverändert erhoben wird. Die Gesetzesänderung erfasst mithin nur die nach Inkraftsetzung der Gesetzesänderung ausgegebenen Obligationen.
- Weiter sieht die Vorlage vor, dass die Erhebung der Verrechnungssteuer auf Ersatzzahlungen beim Securities Lending, wie sie bereits gemäss bisheriger Praxis erfolgt, im Interesse der Rechtssicherheit einer gesetzlichen Regelung zugeführt wird.
- Quasi steuerartübergreifend sieht die Gesetzesvorlage schliesslich noch die Abschaffung der Umsatzabgabe auf Sekundärmarkttransaktionen mit inländischen Obligationen vor. Auf dem Sekundärmarktthandel mit ausländischen Obligationen soll die Umsatzabgabe hingegen unverändert erhoben werden.

<sup>9</sup> BGer 2C 34/2018 vom 11. März 2019.

<sup>10</sup> BGer 2C 351/2011 vom 4. Januar 2012, E.3.2.

Gestützt auf die bundesrätliche Botschaft vom 14. April 2021 hat die Bundesversammlung nach Behandlung in den Räten in der Schlussabstimmung vom 17. Dezember 2021 die Gesetzesänderung beschlossen. Die Referendumsfrist läuft bis am 7. April 2022. SP, Grüne und Gewerkschaften haben angekündigt, gegen die Gesetzesänderung das Referendum zu ergreifen. Ein solches würde die per 1. Januar 2023 geplante Inkraftsetzung wohl verzögern. Während die Linke angesichts pandemiebedingter Sonderbelastungen des Bundeshaushalts die mit Einnahmeausfällen verbundene Reform für nicht opportun hält, wird im Fachschrifttum kritisiert, dass die Reform zu wenig weit gehe und sie insbesondere unterlasse, die verrechnungssteuerbedingten Nachteile für inländische kollektive Kapitalanlagen zu beseitigen, ja diese mit Bezug auf inländische Obligationen gar noch verstärke<sup>11</sup>.

## **2 Erweiterung des Meldeverfahrens im Konzern**

Parallel zur laufenden Verrechnungssteuerreform hat der Bundesrat die geänderte Verordnung über das Meldeverfahren im Konzern in die Vernehmlassung geschickt. Die in der Vernehmlassungsvorlage vorgesehenen Änderungen umfassen die Absenkung der erforderlichen Beteiligungsquote für das Meldeverfahren von bisher 20% auf neu 10% sowie die Verlängerung der mit Formular 823 einzuholenden Bewilligung für das internationale Meldeverfahren von bisher drei auf neu fünf Jahre. Im internationalen Verhältnis wird das Meldeverfahren gemäss Regelung in der Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften vom 22. Dezember 2004 freilich wie bisher nur gewährt, wenn die Dividendenempfängerin eine wesentliche Beteiligung an der Dividendenschuldnerin hält, was der Fall ist, wenn sie mindestens über eine Beteiligung verfügt, die sie nach dem massgebenden Doppelbesteuerungs- oder dem AIA-Abkommen zur Beanspruchung einer zusätzlichen oder vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt.

Das Vernehmlassungsverfahren wurde am 14. Juli 2021 abgeschlossen. Der Ergebnisbericht steht noch aus. Im Fachschrifttum wird die geplante Erweiterung des Meldeverfahrens im Konzern begrüsst, allerdings geht diese nach Auffassung einiger Autoren zu wenig weit<sup>12</sup>, da das Meldeverfahren im Konzern weiterhin ein direktes Beteiligungsverhältnis voraussetzt, weshalb bei geldwerten Leistungen an

Schwester- oder Grossmuttergesellschaften das Meldeverfahren auch nach der geplanten Verordnungsänderung nicht gewährt wird, obwohl Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG – nach Auffassung dieser Autoren – es vorsieht.

## **D**

# **Neuerungen und Aktualitäten im Bereich der Stempelabgaben**

## **1 Abgelehnte Abschaffung der Emissionsabgabe**

Die Emissionsabgabe auf Fremdkapital wurde bereits per 1. April 1993 abgeschafft. Die Emissionsabgabe auf Eigenkapital steht seit Längerem in der Kritik, der Finanzierungsneutralität entgegenzulaufen und Eigenkapital gegenüber Fremdkapital (zusätzlich) steuerlich zu benachteiligen. Ausserdem wird die Emissionsabgabe als Wettbewerbsnachteil für die Schweiz gesehen, da die meisten Staaten keine derartige Abgabe erheben. Die von der Bundesversammlung am 18. Juni 2021 beschlossene Gesetzesänderung zur Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital geht zurück auf eine parlamentarische Initiative der FDP aus dem Jahr 2009. Die SP hat gegen die Gesetzesänderung das Referendum ergriffen. In der Referendumsabstimmung vom 13. Februar 2022 wurde die Vorlage mit einem Nein-Stimmenanteil von 62.7% abgelehnt.

## **2 Vermittlerbegriff bei der Umsatzabgabe**

Gegenstand der Umsatzabgabe ist gemäss Art. 13 Abs. 1 StG die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler Effekthändler ist. Bereits aus dieser Definition des Steuerobjekts wird deutlich, dass dem Vermittlerbegriff eine zentrale Bedeutung zukommt. Gemäss Art. 17 Abs. 3 StG gilt der Effekthändler als Vermittler, wenn er: «a. mit seinem Auftraggeber zu Originalbedingungen des mit der Gegenpartei abgeschlossenen Geschäfts abrechnet; b. lediglich Gelegenheit zum Geschäftsabschluss nachweist; c. die Urkunden am Tage ihres Erwerbs weiterveräussert». Die Definition des Vermittlers ist zu trennen von der De-

<sup>11</sup> Vgl. Oesterhelt/Opel, Reform der Verrechnungssteuer EF 8/2021, 440.

<sup>12</sup> Vgl. etwa Oesterhelt/Schreiber, Erweiterung des Meldeverfahrens im Konzern, StR 76/2021, 605 ff.

definition des Effektenhändlers in Art. 13 Abs. 3 StG, die da lautet: «Effektenhändler sind [...] die nicht unter Buchstabe a fallenden inländischen natürlichen und juristischen Personen und Personengesamtheiten, inländischen Anstalten und Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen, deren Tätigkeit ausschliesslich oder zu einem wesentlichen Teil darin besteht 1. für Dritte den Handel mit steuerbaren Urkunden zu betreiben (Händler), oder 2. als Anlageberater oder Vermögensverwalter Kauf und Verkauf von steuerbaren Urkunden zu vermitteln (Vermittler)». Art. 17 StG regelt mithin die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Effektenhändler als Vermittler handelt. Dagegen definiert Art. 13 Abs. 3 StG unter anderem, wann ein Vermittler als Effektenhändler qualifiziert. Letzteres ist der Fall, wenn ein professioneller bzw. gewerbmässiger Anlageberater oder Vermögensverwalter, Kauf- und Verkaufsaufträge seiner Kundschaft an Händler weiterleitet, ohne Risiken auf seine eigenen Bücher zu nehmen. Gemäss der Kommentarliteratur setzt dies voraus, dass die Tätigkeit in der Absicht, ein Erwerbseinkommen zu erzielen selbständig und fortgesetzt ausgeübt wird.

Vor dem Hintergrund des nachfolgend zusammengefassten Entscheids des BGer ist die Frage, wann ein Anlageberater oder Vermögensverwalter qua Vermittlung von Urkunden als Effektenhändler qualifiziert, nicht weiter relevant, stattdessen geht es um die Frage, wann ein Effektenhändler als Vermittler agiert. Dem Entscheid vom 25. Februar 2021<sup>13</sup> lag der Sachverhalt zugrunde, dass bei der Akquisition einer ausländischen Gesellschaft durch eine ausländische Gruppengesellschaft Organe der als Effektenhändlerin qualifizierenden Schweizer Muttergesellschaft der Käufergesellschaft bei den Kaufverhandlungen mitgewirkt haben. Streitig vor dem BGer war die Frage, ob die Schweizer Muttergesellschaft durch ihre Organe bei der Akquisition als Vermittlerin im Sinne von Art. 17 Abs. 3 StG gehandelt hat.

Die Definition der Vermittlung in Art. 17 Abs. 3 StG ist der Definition der Leistung des Nachweismäklers in Art. 412 Abs. 1 OR nachempfunden. Das BGer kommt in seinen Erwägungen denn auch zum Schluss, der Tätigkeit des Vermittlers im Sinne von Art. 13 Abs. 1 StG sei das Begriffsverständnis zugrunde zu legen, wie es im Mäklervertragsrecht vorherrscht. Abweichend spiele es aber beim Vermittlerbegriff gemäss Art. 13 Abs. 1 StG keine Rolle, ob der Effektenhändler als Kommissionär, Agent, Makler oder

Beauftragter tätig wird. Ebenso wenig setze der Vermittlerbegriff gemäss Art. 13 Abs. 1 StG voraus, dass zwischen dem Vermittler und einer Vertragspartei ein Mäkler- oder sonstiges Vertragsverhältnis besteht. Auch sei nicht relevant, ob eine Vertragspartei dem Vermittler bei Geschäftsabschluss ein Entgelt schulde. Massgebend sei alleine die tatsächliche Tätigkeit des Vermittlers, einschliesslich des Kausalzusammenhangs zwischen der Tätigkeit und dem Geschäftsabschluss. Dies im Unterschied zum Vermittlerbegriff bei der Mehrwertsteuer, was damit zu erklären sei, dass bei der Mehrwertsteuer eine wirtschaftliche Betrachtung Platz greife, wohingegen bei der Umsatzabgabe aufgrund ihres formellen Charakters als Rechtsverkehrssteuer wirtschaftliche Gesichtspunkte nur insoweit berücksichtigt werden können, als das Gesetz wirtschaftliche Begriffe/Konzepte verwendet. Eine Konzernobergesellschaft wird folglich immer dann zur Vermittlerin im Sinne von Art. 13 Abs. 1 StG, wenn sie selbst wie ein Nachweismäkler der ausländischen Tochtergesellschaft als erste die Gelegenheit zum Vertragsabschluss nachweist oder sie wie ein Vermittlungsmäkler im Rahmen der Vertragsverhandlungen auf die Abschlussbereitschaft der anderen Vertragspartei einwirkt und damit eine kausale Ursache für den Vertragsschluss setzt. Im konkreten Fall hat die Konzernobergesellschaft durch ihre Organe wie ein Vermittlungsmäkler auf die Abschlussbereitschaft des Verkäufers hingewirkt.

Um in ähnlich gelagerten Fällen das Risiko, dass infolge Vermittlungstätigkeit der Konzernobergesellschaft die Umsatzabgabe ausgelöst wird, möglichst auszuschliessen, sollten die Organe der Schweizer Konzernobergesellschaft bei den Vertragsverhandlungen nicht aktiv mitwirken. Auf jeden Fall sollten sie nicht den Kaufvertrag unterzeichnen, sondern dies den Organen der ausländischen Käufergesellschaft überlassen.

## E

# Entscheide

### 1 **Entscheid zur Anwendung der Altreservenpraxis bei einem Drittverkauf**

Nachdem das BGer bereits im Jahr 2020 die Altreservenpraxis der ESTV bei der Verrechnungssteuer überprüfen musste<sup>14</sup>, hatte es im Jahr 2021 gleich

<sup>13</sup> BGer 2C 638/2020 vom 25. Februar 2021.

<sup>14</sup> BGer 2C 354/2018 vom 20. April 2020.

einen weiteren Altreservenfall zu beurteilen<sup>15</sup>, wobei es diesmal um die Frage der Anwendbarkeit der Altreservenpraxis bei einem Drittverkauf ging. Dem Entscheid lag konkret der Sachverhalt zugrunde, dass ein mangels DBA nicht rückerstattungsberechtigter Verkäufer mit Sitz in Paraguay am 23. März 2005 seine 100-prozentige-Beteiligung an einer Schweizer Treuhandgesellschaft an eine vom Verkäufer unabhängige Schweizer Gesellschaft veräussert hat. Der Kaufpreis von CHF 1 100 000 überstieg das Aktienkapital von CHF 100 000 deutlich. Ausserdem wies die Zielgesellschaft im Verkaufszeitpunkt nicht betriebsnotwendige, handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven in Höhe von CHF 636 174.43 auf. Zweck der Käufergesellschaft ist sinngemäss der Kauf und das Halten von Beteiligungen an Gesellschaften im Treuhandbereich. Die Zielgesellschaft führte ihren Geschäftsbetrieb nach dem Beteiligungsverkauf zunächst fort. Erst im Jahr 2008 stellte sie diesen ein, was sich in ihrem Personalaufwand reflektiert, der sich in diesem Jahr praktisch auf null reduziert hat. Mit Formular 103 vom 26. Juli 2011 hat die Zielgesellschaft der ESTV sodann die Ausschüttung einer Dividende in Höhe von CHF 820 300 mit Fälligkeit am 20. Dezember 2010 deklariert. Von der Dividendenempfängerin wurde das Meldeverfahren beantragt, das aber von der ESTV abgelehnt wurde. Auf der nachfolgend entrichteten Verrechnungssteuer von CHF 287 105 hat die ESTV im Umfang von CHF 222 661.05 (35% von CHF 636 174.43) die Rückerstattung verweigert.

Bei der Altreservenpraxis handelt es sich um einen Anwendungsfall der allgemeinen Steuerumgehungs-doktrin. Für die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Altreservenfällen bzw. allgemein in Fällen der Steuerumgehung gibt es aber auch eine gesetzliche Grundlage in Art. 21 Abs. 2 VStG. Die Annahme einer Steuerumgehung setzt gemäss konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung voraus, dass eine Rechtsgestaltung unüblich oder absonderlich (insolite) ist (objektives Element) und nur aus dem Grund gewählt wird, um Steuern zu sparen (subjektives Element) und auch zu einer tatsächlichen Steuerersparnis führen würde (effektives Element). Bei einem Drittverkauf einer Beteiligung wurde die Anwendbarkeit der Altreservenpraxis bisher kontrovers diskutiert. Es wurde die Meinung vertreten, dass bei einem Drittverkauf, anders als etwa bei einer gruppeninternen Umstrukturierung, es a priori am subjektiven Tatbestand mangle, da es zwingend andere als steuer-

liche Gründe für den Beteiligungsverkauf geben müsse. Wie das BGer in seinen Erwägungen festhält, ist das missbräuchliche Element bei Altreservenfällen allerdings nicht im Beteiligungsverkauf an sich zu sehen, sondern darin, dass eine Gesellschaft, die über nicht betriebsnotwendige, handelsrechtlich ausschüttungsfähige Mittel verfügt (sog. volles Portemonnaie), veräussert wird. Üblicherweise würde sich der Verkäufer diese Mittel vor dem Verkauf ausschütten. Dass im konkreten Fall zwischen dem Beteiligungsverkauf und der Dividendenausschüttung mehr als fünf Jahre liegen, tut nichts zur Sache, da es – anders als etwa bei der indirekten Teilliquidation – keine Fünfjahresfrist gibt, deren Ablauf einen Altreservenfall heilen könnte.

Der Entscheid schafft Klarheit, dass die Altreservenpraxis auch bei Drittverkäufen Anwendung findet. Offen liess das BGer hingegen die Frage, ob bei einem Rückerstattungsantrag gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen die Rückerstattung bei Altreserven nur im Umfang der Verbesserung der Rückerstattungsposition wie gemäss bisheriger Verwaltungspraxis oder vollumfänglich zu verweigern ist, wie es im Entscheid vom 20. April 2020<sup>16</sup> betreffend die Rückerstattung gestützt auf das AIA-Abkommen mit der Europäischen Union (vormals Zinsbesteuerungsabkommen) aufgrund der Einheit der Rechtsprechung mit dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) so entschieden hat. Vorliegend hat sich diese Frage nicht gestellt, da der Beteiligungsverkäufer mit Sitz in Paraguay mangels DBA überhaupt nicht rückerstattungsberechtigt war und die Verbesserung der Rückerstattungsposition durch den Beteiligungsverkauf mithin volle 35% ausgemacht hat.

## 2 Keine Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen

Dem Entscheid<sup>17</sup> lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der SBB wurde die Konzession für den (Aus-) Bau und Betrieb eines Wasserkraftwerks im Wallis (Nant de Drance) mit der Auflage erteilt, dass sie die Konzession auf die zukünftige Betreibergesellschaft, an deren Kapital sie zu 36% beteiligt ist, überträgt. Die SBB hat sodann ein Grundstück, auf welchem sich die bestehende Staumauer (Vieux Emosson) befindet, sowie alle Bauwerke, die Teil der Konzession sind, zum Gesamtpreis von CHF 34 750 000 an die zukünftige Betreibergesellschaft veräussert. Der Kanton Wallis hat es in der Folge abgelehnt, die Übertragung des Grundstücks

<sup>15</sup> BGer 2C 80/2021 vom 29. Juli 2021.

<sup>16</sup> BGer 2C 354/2018 vom 20. April 2020.

<sup>17</sup> BGer 2C 564/2020 vom 14. April 2021.

mit der bestehenden Staumauer von der Handänderungssteuer in Höhe von CHF 524 295 auszunehmen, wogegen die SBB den Rechtsweg beschritten hat. Die Vorinstanz stellte fest, dass der Verkauf des Grundstücks keine Umstrukturierung darstelle, weshalb dieser nicht von der Handänderungssteuer ausgenommen werden könne. Das BGer hatte folglich die Rechtsfrage zu beurteilen, ob der Verkauf des besagten Grundstücks gestützt auf Art. 103 des Fusionsgesetzes (FusG) von der Handänderungssteuer ausgenommen ist. Gemäss dieser Bestimmung sind Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 bzw. 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) von der Handänderungssteuer ausgenommen. Die Vorinstanz stellte fest, dass neben den im Fusionsgesetz geregelten Umstrukturierungen (Fusion, Umwandlung und Spaltung) auch weitere Umstrukturierungen steuerneutral durchgeführt werden können, sofern die in den genannten Gesetzesartikeln definierten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Vorinstanz erachtete diese Voraussetzungen vorliegend allerdings nicht als erfüllt, weshalb die Ausnahme von der Handänderungssteuer gemäss Art. 103 FusG nicht zur Anwendung kommt.

Das BGer hält in seinen Erwägungen fest, dass Art. 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> StHG unter anderem die steuerneutrale Ausgliederung auf eine Tochtergesellschaft, an der die übertragende Gesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist, ohne steuerliche Abrechnung auf den übertragenen stillen Reserven ermögliche, sofern die Steuerpflicht in der Schweiz fortbestehe, die Gewinnsteuerwerte fortgeführt werden (allgemeine Voraussetzungen) und ein Betrieb, Teilbetrieb oder betriebliches Anlagevermögen übertragen und die fünfjährige Veräusserungssperrfrist eingehalten werde (spezifische Voraussetzungen). Wie das Gericht im BGE 138 II 557 entschieden habe, beziehe sich der Verweis in Art. 103 FusG auf den Umstrukturierungsvorgang. Die in Art. 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> StHG definierten Voraussetzungen für die Steuerneutralität bei den direkten Steuern müssen hingegen nicht erfüllt sein. Da es sich bei jenem Entscheid allerdings um eine Umstrukturierung ohne Veräusserungssperrfrist gehandelt hat, habe es in jenem Entscheid nicht prüfen müssen, ob die Veräusserungssperrfrist für die Anwendung von Art. 103 FusG eingehalten werden müsse. Vorliegend gebe es aber keinen Hinweis, dass die Steuerpflichtige die Sperrfrist verletzt habe. Somit erachtet das BGer die Voraussetzungen für eine

steuerneutrale Ausgliederung gemäss Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG für erfüllt, womit Art. 103 FusG zur Anwendung kommt und mithin die Übertragung des Grundstücks von der Handänderungssteuer ausgenommen ist.

Der Entscheid stellt, anders als man vielleicht meinen könnte, keine Korrektur der früheren Rechtsprechung und insbesondere des Entscheids vom 8. Oktober 2018<sup>18</sup> dar. In jenem Entscheid wurde die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG auf eine Übertragung eines Weinguts vom selbständig erwerbstätigen Eigentümer auf eine selbstbeherrschte AG verneint, da das übertragene Weingut nach Auffassung des Gerichts nicht als Betrieb qualifiziert hat und mangels Handelsregistereintrag auch die Voraussetzungen für eine Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. FusG nicht erfüllt waren, sodass weder eine Umstrukturierung nach Art. 8 Abs. 3 StHG noch eine solche nach FusG vorgelegen hat. Das Gericht hatte in jenem Entscheid aber nicht vertreten, die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG setze eine Umstrukturierung nach FusG voraus<sup>19</sup>.

### **3 Sanierungsfreibetrag von 10 Millionen Franken bei der Emissionsabgabe auch ohne bilanzielle Verlustausbuchung**

Der letztinstanzliche Entscheid des Bundesverwaltungsgericht (BVGer)<sup>20</sup> betrifft den Fall einer Sanierungsbedürftigen GmbH, die im Jahr 2015 vor der Umwandlung in eine AG zur Sanierung eine Kapitalerhöhung gegen Ausgabe von Stammanteilen mit einem Agio liberiert durch einen Schuldenerlass der Muttergesellschaft (Verrechnungsliberierung) durchgeführt hat. Gegenüber der ESTV machte die Steuerpflichtige geltend, sie beanspruche den Sanierungsfreibetrag von 10 Millionen Franken. bei der Emissionsabgabe (Art. 6 Abs. 1 lit. k StG) und für den überschüssenden Teil den Erlass der Emissionsabgabe bei offener Härte (Art. 12 StG). Gemäss bisheriger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>21</sup> setzte die Inanspruchnahme des Freibetrags bei Sanierungen voraus, dass die Verluste bilanziell ausgebucht werden, was indes aus dem Gesetzeswortlaut nicht hervorgeht, der da heisst: «[Von der Abgabe sind ausgenommen:] die bei offenen Sanierungen vorgenommene Begründung von Beteiligungsrechten oder die Erhöhung von deren Nennwert bis zur Höhe vor der Sanierung sowie Zuschüsse von Gesellschaftern oder Genossenschaftlern bei

18 BGer 2C 503/2017 vom 8. Oktober 2018.

19 A.M. Oesterhelt, In vino veritas (non semper est), StR 73/2018, 922 ff.

20 BVGer A-5073/2020 vom 29. November 2021.

21 Vgl. Ziff. 2.2.3. des Kreisschreibens Nr. 29b der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend das Kapitaleinlageprinzip vom 23. Dezember 2019.

stillen Sanierungen, soweit: bestehende Verluste beseitigt werden, und die Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter gesamthaft 10 Millionen Franken nicht übersteigen».

Die Steuerpflichtige buchte die Verluste nicht gegen die Agioreserven aus, sondern liess diese in der Bilanz stehen. Mit Formular 170 vom 3. Oktober 2017 meldete sie diese sodann als Kapitaleinlagereserven. Nach einer Buchprüfung stellte die ESTV fest, die Agioreserven aus der Kapitalerhöhung seien als Kapitaleinlagereserven verbucht und nicht zur Ausbuchung von Verlusten verwendet worden, weshalb auf deren Betrag die Emissionsabgabe geschuldet sei. Gegen die entsprechende Verfügung beschritt die Steuerpflichtige den Rechtsweg. Sie machte geltend, dass die nach dem Gesetz für den Sanierungsfreibetrag verlangte Beseitigung der Verluste nicht mit einer bilanziellen Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlusten gleichzusetzen sei. Eventualiter machte sie geltend, die Verluste inzwischen ausgebucht zu haben. Die Vorinstanz hielt dagegen, dass die von der Steuerpflichtigen ergriffenen Sanierungsmassnahmen als solche im stempelabgaberechtlichen Sinn hätten gelten können, sofern sie die Verluste bilanziell ausgebucht hätte, was sie aber nicht getan habe. Die später erfolgte Verlustausbuchung könne nicht mehr berücksichtigt werden.

Das Bundesverwaltungsgericht kommt in seinem Entscheid nach langwierigen Ausführungen zum Schluss, der Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 lit. k StG sei mit Bezug auf die Frage, ob für die Inanspruchnahme des Freibetrags die Verluste bilanziell ausgebucht werden müssen, nicht klar. Es müsse mithin durch Auslegung bestimmt werden, ob für die Anwendung des Sanierungsfreibetrags die Verluste bilanziell ausgebucht werden müssen oder ob es ausreiche, sie zu beseitigen. Die Gesetzesmaterialien und der Sinn und Zweck der Norm erweisen sich, so das Gericht, mit Bezug auf diese Frage als unergiebig. Die systematische Auslegung führe hingegen zum Schluss, dass die Frage, ob in einem bestimmten Fall die Emissionsabgabe ausnahmsweise nicht erhoben oder erlassen wird, ohne Auswirkung auf die Verrechnungssteuer bleiben müsse. Der Umstand, dass die Sanierungsleistung ausnahmsweise von der Stempelabgabe befreit bzw. diese erlassen wird, dürfe nichts an der Möglichkeit der verrechnungssteuerfreien Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven ändern. Es könne nicht angehen, diese einzig deshalb nicht zuzulassen, weil die Stempelabgabe in einem konkreten Fall nicht erhoben oder erlassen werde.

Im Ergebnis ist dem Entscheid beizupflichten, wenngleich die umständliche Begründung nicht recht überzeugen mag. Diese wurde vom Gericht wohl gewählt, um seine frühere Rechtsprechung nicht als schlechterdings falsch bezeichnen zu müssen, da die Frage, ob Verluste im Rahmen einer Sanierung bilanziell ausgebucht werden müssen, um den Sanierungsfreibetrag bei der Emissionsabgabe beanspruchen zu können, erst mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips verrechnungssteuerlich relevant wurde. Das Gericht stellt somit die Korrektur seiner früheren Rechtsprechung als Präzisierung im Lichte des inzwischen eingeführten Kapitaleinlageprinzips dar. Nach diesem Entscheid sind sanierungsbedürftige Gesellschaften jedenfalls nicht mehr vor die Wahl gestellt, entweder den Sanierungsfreibetrag bei der Emissionsabgabe zu beanspruchen oder die Sanierungszuschüsse als Kapitaleinlagereserven zu verbuchen, was zu begrüssen ist.

#### **4 Interkantonale Verlustverrechnung bei einer Immobiliengesellschaft**

Dem Entscheid<sup>22</sup> lag der Fall zugrunde, dass eine Immobiliengesellschaft mit Sitz im Kanton Bern und Kapitalanlageliegenschaften in verschiedenen Kantonen, darunter auch im Kanton Thurgau, im Jahr 2015 bei einem satzbestimmenden Reingewinn von CHF 17 755 763 im Kanton Aargau einen Verlust von CHF 534 473.12 ausgewiesen hat. Der Kanton Thurgau weigerte sich, den Verlust im Umfang von CHF 33 007.63 anteilig zu übernehmen und setzte den steuerbaren Reingewinn in der Veranlagungsverfügung unter dem Hinweis «Verluste aus Spezialsteuerdomizilen sind durch den Sitzkanton zu übernehmen» mit CHF 1 129 549.00 fest (anstatt CHF 1 096 542.90 gemäss Steuerauscheidung des Sitzkantons). Die Steuerpflichtige beschritt gegen die Veranlagung den Rechtsweg und beantragte deren Aufhebung unter Festsetzung eines im Kanton Thurgau steuerbaren Gewinns von CHF 1 096 542.90. Eventualiter sei die Veranlagung des Sitzkantons aufzuheben und habe dieser den auf den Kanton Thurgau ausgeschiedenen Verlust zu übernehmen. Streitig vor dem BGer ist somit die Frage, inwieweit ein Kanton, auf dessen Gebiet eine Immobiliengesellschaft ausschliesslich Kapitalanlageliegenschaften hält, im Rahmen der interkantonalen Gewinnausscheidung Verluste aus anderen Kantonen übernehmen muss. Die Steuerpflichtige erleidet im Umfang des vom Sitzkanton dem Kanton Thurgau zugewiesenen Verlust aus dem Kanton Aargau von CHF 33 007.63, der dieser zu tragen ablehnt, einen Ausscheidungsverlust, auf dessen Beseitigung sie

22 BGer 2C 1039/2020 vom 6. Oktober 2021.

einen Anspruch aus Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) hat. Die Vorinstanz vertrat unter Bezugnahme auf den Bundesgerichtsentscheid vom 5. November 2019<sup>23</sup> den Standpunkt, dass ein reiner Liegenschaftskanton nur dann verpflichtet sei, Verluste einer Immobiliengesellschaft zu übernehmen, wenn der Sitzkanton der Immobiliengesellschaft dazu nicht in der Lage sei. Vorliegend sei im Sitzkanton ausreichend Gewinn vorhanden, der mit dem Verlust aus dem Kanton Aargau verrechnet werden könne. Die Beschwerdeführerin hielt ihrerseits dagegen, dass ein Sitzkanton für die in seinem Gebiet gelegenen Kapitalanlageliegenschaften gleich zu behandeln sei wie die Liegenschaftskantone und nur die Betriebserträge vor den Liegenschaftskantonen zur Verrechnung bringen müsse.

Das BGer hält in seinen Erwägungen fest, dass bei Kollisionen der Steueransprüche von Sitz- und Liegenschaftskantonen seit jeher die Regel gelte, dass das Grundeigentum und die Erträge daraus dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten sind (Spezialsteuerdomizil am Ort der gelegenen Sache). Der Liegenschaftskanton habe die Auslagen, die unmittelbar mit den Erträgen und Gewinnen aus dem Grundeigentum zusammenhängen, sowie einen proportionalen Anteil der Schulden und Schuldzinsen zum Abzug zuzulassen. Die übrigen Erträge und Aufwände des Steuerpflichtigen habe er hingegen nur für die Satzbestimmung zu berücksichtigen. In seiner jüngeren Rechtsprechung habe das BGer den Grundsatz der alleinigen Besteuerung des Grundeigentums durch den Liegenschaftskanton zwar eingeschränkt, die qualitative Regel des ausschliesslichen Steueranspruchs des Liegenschaftskantons über das Grundeigentum auf seinem Gebiet bleibe davon aber unberührt. Wenn der Sitzkanton aus dem Gesamtergebnis die in anderen Kantonen angefallenen Verluste und Aufwandüberschüsse unilateral ausscheidet und sie nicht verrechnet, verletze dieser das Prinzip der Reingewinnbesteuerung und Art. 127 Abs. 3 BV. Entsprechend entschied das Gericht, die Veranlagung des Sitzkantons sei aufzuheben und der im Sitzkanton steuerbare Gewinn sei um den auf den Kanton Thurgau ausgeschiedenen Verlust aus dem Kanton Aargau zu reduzieren.

<sup>23</sup> BGer 2C 285/2018 vom 5. November 2019.



## III Natürliche Personen

Nora Heuberger, Advokatin  
Philipp Flückiger, Treuhänder mit eidg. Fachausweis  
Hubert Steffen, Treuhänder mit eidg. Fachausweis  
Jannick Walleser, Volontär

### A

## Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis

### 1 Private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges (inklusive Arbeitsweg) bei unselbständiger Erwerbstätigkeit

Darf ein Mitarbeitender sein Geschäftsfahrzeug auch für private Zwecke nutzen, liegt eine geldwerte Leistung des Arbeitgebers vor, die Einkommen darstellt und deshalb im Lohnausweis zu deklarieren ist. Neben der Abrechnung über die tatsächlichen Kosten der unentgeltlichen privaten Nutzung eines Geschäftsfahrzeuges kann eine pauschale Fahrtkostenabrechnung vorgenommen werden – was in der Praxis der Standard ist. Die pauschale Fahrtkostenabrechnung berechnet sich anhand einer Multiplikation eines Prozentsatzes mit dem Kaufpreis (exklusive Mehrwertsteuer). Die Summe wird als monatliches Einkommen aus dieser Nutzung abgerechnet. Bis und mit der Steuerperiode 2021 lag der Prozentsatz des Anteils für die private Nutzung des Geschäftsfahrzeugs bei 0.8% des Kaufpreises pro Monat (respektive 9.6% des Kaufpreises pro Jahr). In diesem Anteil war der Arbeitsweg allerdings steuerlich nicht abgegolten für den Fall, dass der Mitarbeitende das Geschäftsfahrzeug auch für den Arbeitsweg nutzte. Seit dem 1. Januar 2016 mussten Fahrtkosten zum Arbeitsort mit 70 Rappen pro Kilometer als Einkommen in der Steuererklärung deklariert werden. Bis zur Höhe des Fahrtkostenabzuges im Kanton sowie Bund ist der Arbeitsweg nicht steuerbar. Bei einem weiten Arbeitsweg konnte dies – nebst dem admi-

nistrativen Aufwand – zu erheblichen Steuerfolgen beim Arbeitnehmenden führen.

Per 1. Januar 2022 ist auf Bundesebene eine erfreuliche Änderung der Berufskostenverordnung in Kraft getreten. Neu gilt ab der Steuerperiode 2022 für die pauschale Fahrtkostenberechnung ein Wert von 0.9% pro Monat (respektive 10.8% pro Jahr); mindestens aber CHF 150 pro Monat (wie bisher). Mit dieser Regelung entfällt für die direkte Bundessteuer die zusätzliche Aufrechnung für den Arbeitsweg, da dieser in der Erhöhung der Pauschale für die private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges enthalten ist. Zudem stehen die Arbeitgeber nicht mehr in der Pflicht, den Anteil der Aussendiensttätigkeit am Gesamtpensum im Lohnausweis zu bescheinigen. Die neue Regelung wird somit zu einer arbeitgeberseitigen administrativen Vereinfachung führen.

Die Erhöhung der Pauschale wurde – soweit ersichtlich – von den meisten Kantonen per 1. Januar 2022 (Steuerperiode 2022) auch für die Staats- und Gemeindesteuer übernommen, was eine einheitliche Handhabung ermöglicht. Gesichert gilt dies für die Kantone Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Freiburg, Solothurn, St. Gallen, Thurgau, Uri, Zug und Zürich.

Beispiel (langer Arbeitsweg): Eine unselbständig erwerbstätige Person, legt täglich pro Arbeitsweg 35 km zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zurück und nutzt dafür ein Geschäftsfahrzeug vom Arbeitgeber im Wert von CHF 60 000 (kein Aussendienst). Variante (kurzer Arbeitsweg): Der Arbeitsweg der unselbständig erwerbstätigen Person zwischen Wohn- und Arbeitsstätte beträgt 10 km. Der Rest bleibt unverändert.<sup>24</sup>

<sup>24</sup> In Anlehnung an den erläuternden Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 28. Juni 2019 <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/57597.pdf>.



<b>Beträge in CHF</b>	<b>Geltendes Recht (bis und mit Steuer- periode 2021)</b>	<b>Angepasste Berufskostenverordnung (ab Steuerperiode 2022)</b>
Privatanteil Geschäftsfahrzeug (CHF 60 000) pro Jahr	<b>CHF 5 760</b> (9.6 %)	<b>CHF 6 480</b> (10.8 %)
Mehrbelastung durch Einbezug Arbeitsweg aufgrund neuer Pauschale	—	CHF 720
Beispiel langer Arbeitsweg: Aufrechnung Arbeitsweg ( <b>70 km</b> × 0.7 Rp. pro km × 220 Arbeits- tage)	CHF 10 780	entfällt
Beispiel kurzer Arbeitsweg (Variante): Aufrechnung Arbeitsweg ( <b>20 km</b> × 0.7 Rp. pro km × 220 Arbeits- tage)	CHF 3 080	entfällt
Fahrtkostenabzug Bund maximal/ Variante	CHF 3 000 (verbleibende Aufrechnung – zu versteuern- des Einkommen <b>CHF 7 780</b> ) / CHF 3 000 (verbleibende Auf- rechnung – zu versteuerndes Einkommen <b>CHF 80</b> )	entfällt
Fahrtkostenabzug Kanton Solothurn maximal/Variante	Unbegrenzt – es erfolgt <b>keine</b> zusätzliche Aufrechnung / ebenfalls unbegrenzt in der Variante	entfällt
Fahrtkostenabzug Kanton Basel-Landschaft maximal/Variante	CHF 6 000 (verbleibende Aufrechnung - zu versteuern- des Einkommen <b>CHF 4 780</b> ) / CHF 6 000 (verbleibende Auf- rechnung – zu versteuerndes Einkommen CHF 0)	entfällt
Fahrtkostenabzug Kanton Basel-Stadt maximal/Variante	CHF 3 000 (verbleibende Aufrechnung – zu versteuern- des Einkommen <b>CHF 7 780</b> ) / CHF 3 000 (verbleibende Auf- rechnung – zu versteuerndes Einkommen <b>CHF 80</b> )	entfällt

Daraus resultierende Folgen:

- Unselbständig erwerbstätige Personen: Auf dem Lohnausweis wird ein höherer Privatanteil ausgewiesen, welcher das steuerbare Einkommen erhöht. Gleichzeitig muss der Arbeitsweg aber nicht mehr als zusätzliches Einkommen in der Steuererklärung deklariert werden. Ob die neue Regelung zu einer Mehr- oder Minderbelastung führt, hängt davon ab, wie lange der Fahrweg zwischen Wohn- und Arbeitsstätte ist und was der bisher abzugsfähige Betrag war.
  - Durch die pauschale Abgeltung des Arbeitsweges fällt die steuerliche Belastung für Arbeitnehmer mit einem langen Arbeitsweg gegenüber der aktuellen Regelung tiefer aus. Durch diese Erhöhung der Pauschale profitieren also vor allem Mitarbeitende mit längeren Arbeitswegen, da die neue Pauschale des Privatanteils dann einen geringeren Betrag als die Aufrechnung unter altem Recht ergibt (mit einem Fahrzeug im Wert von CHF 60 000 ist der angepasste Privatanteil ab einem Arbeitsweg von 21 km vorteilhafter:  $2 \times 21 \text{ km} \times 0.7 \text{ Rp. pro km} \times 220$  ergibt CHF 6 468 im Vergleich zum **neuen** jährlichen Privatanteil eines Geschäftsfahrzeugs  $\text{CHF } 60\,000 \times 10.8\%$  ergibt CHF 6 480).
  - Bei einem eher kurzen Arbeitsweg kann es demgegenüber zu einer steuerlichen Mehrbelastung kommen. Verstärkt wird dies zudem bei Arbeitnehmenden mit Wohnsitz in Kantonen, die keine (oder eine hohe) Beschränkung des Fahrkostenabzugs kennen, da dort die vorteilhafte geringe Aufrechnung entfällt (vgl. Beispiel langer Arbeitsweg – Kanton Solothurn). Letztere können jedoch weiterhin von der effektiven Berechnungsmethode Gebrauch machen, **indem die effektive Privatnutzung des Geschäftsfahrzeuges anhand eines Bordbuches festgehalten wird** – was allerdings mit erheblichem administrativem Aufwand verbunden ist. Zu beachten ist auch, dass die Kantone weiterhin höhere oder unbeschränkte Fahrtkostenabzüge als der Bund vorsehen können, so dass u. U. die übersteigenden Kosten von mehr als CHF 3 000 auf Bundesebene, zumindest im Kanton zum Abzug zugelassen werden.
- Arbeitgeber: Die Unternehmen, welche ihren Mitarbeitenden Geschäftsfahrzeuge zur Verfügung stellen und diesen die private Nutzung erlauben, müssen für den Arbeitsweg nicht mehr effektiv abrechnen, sondern können die erhöhte Pauschale von 0.9% pro Monat anwenden. Die Erhöhung des Privatanteils führt allerdings auch zu einer Erhöhung des Alters- und Hinterlassenversicherung (AHV)-pflichtigen Lohns und damit zu einer kleinen Erhöhung der jährlichen Arbeitgeberbeiträge. Für Unternehmen, die ihren Mitarbeitenden Geschäftsfahrzeuge zur Verfügung stellen, empfiehlt es sich, **die betroffenen Mitarbeitenden** – sofern noch nicht geschehen – vorab über diese Änderung zu **informieren** und **interne Reglemente** zur Nutzung der Geschäftsfahrzeuge zu **überarbeiten**.

## 2 Neue Besteuerung von Kapitaleistungen aus Vorsorge und Versicherung bei natürlichen Personen im Kanton Zürich

Kapitaleistungen stammen typischerweise aus Vorsorgeguthaben aus der Säule 2 oder 3a und unterscheiden sich zu einer Rente dahingehend, dass das Kapital auf einmal ausbezahlt wird. Die Kapitaleistungen werden einmalig und getrennt vom übrigen Einkommen zu einem reduzierten Steuersatz besteuert. Massgebend ist dabei der Wohnsitz zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung – was aufgrund der Höhe der Beträge häufig zu steuerplanerischen Überlegungen führt.

Der Kanton Zürich wendet für die Ermittlung des Satzes der Kapitalbezugssteuer das Modell des Rentensatzes an. Dabei wird der Fall simuliert, wo die Kapitaleistung in zehn jährlichen Renten ausgerichtet wird. Die gesamte Kapitaleistung wird demnach mit einem Steuersatz erfasst, welcher sich bei einem Jahreseinkommen von  $\frac{1}{10}$  der Kapitaleistung ergibt. Mit anderen Worten, 10% der Kapitalbezüge sind satzbestimmend. Bei hohen Kapitalbezügen führt dies dazu, dass die Kapitaleistung im Kanton Zürich mit dem Maximalsatz besteuert werden, was im interkantonalen Vergleich zu einer hohen Kapitalbezugssteuer geführt hat.

Per 1. Januar 2022 hat der Kanton Zürich die Kapitalbezugssteuer dahingehend reduziert, dass zwar das Modell beibehalten wird, jedoch neu eine hypothetische 20 jährliche Rente ( $\frac{1}{20}$ ) als satzbestimmend gilt.<sup>25</sup>

25 <https://www.zh.ch/de/steuern-finanzen/steuern/treuhaender/steuerbuch/steuerbuch-definition/zstb-22-1.html>.

Mithin sind also 5% statt wie bisher 10% der Kapitalleistung für die Ermittlung des Satzes massgebend.<sup>26</sup>

Wie aus der nachstehenden Tabelle ersichtlich ist, führt dies bei mittelhohen Bezügen zu einer deutlichen Entlastung. Dies gilt jedoch nicht für kleinere Bezüge, da hier nach wie vor die minimale einfache Steuer von 2% zur Anwendung gelangt. So überstieg der kantonale Steuersatz das Minimum von 2% ab einem Betrag von ca. CHF 204 500, neu jedoch erst ab CHF 409 000 und bei verheirateten Steuerpflichtigen ab CHF 736 000 (ehemals ca. CHF 368 000). Bei sehr hohen Bezügen ergibt sich nur eine eingeschränkte Entlastung, da der satzbestimmende Anteil bei sehr hohen Kapitalbezügen trotz Senkung der Kapitalbezugssteuer weiterhin in einer sehr hohen Progressionsstufe liegt.

Da insbesondere Kapitalleistungen in mittlerer Höhe entlastet werden, ist bei den Bezügen darauf zu achten, dass diese (sofern möglich) gestaffelt über mehrere Jahre stattfinden. Dabei sind im Einzelfall die genauen Staffelungsmodalitäten (berufliche oder private Vorsorge; Alter sowie Pensionierung; etc.) zu beachten und die Bezugsgrössen innerhalb dieser Grenzen ideal zu wählen.

Berechnungsbeispiel Stadt Zürich inkl. Kantons- und Bundessteuer eines 65-jährigen Mannes, alleinstehend und konfessionslos. Die Steuersätze entsprechen dem Steuerbetrag total anhand der Kapitalauszahlung.

<b>Kapitalleistung in CHF</b>	<b>Steuersatz bis Steuerperiode 2021</b>	<b>Steuersatz ab Steuerperiode 2022</b>
50 000	4.56%	Nach wie vor 4.56%
150 000	5.38%	Nach wie vor 5.38%
500 000	11.27%	7.42%
1 000 000	16.09%	11.44%
2 500 000	22.43%	17.61%
10 000 000	28.67%	26.58%

<sup>26</sup> Ferner gilt es zu beachten, dass die Steuer noch mit dem Steuerfuss (Stadt Zürich aktuell 219% inkl. Kanton; ab Steuerperiode 2022 voraussichtlich 218%) multipliziert werden muss. Hinzu kommen die direkte Bundessteuer (1/5 des Tarifs) sowie allfällig Kirchensteuer.

# Entscheidung

## 1 Liegenschaftsunterhaltskosten

*Anwalts- sowie Gerichtskosten im Zusammenhang mit einem baurechtlichen Einsprache- und Beschwerdeverfahren gelten einkommenssteuerlich als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten, sofern sie glaubhaft zur Verhinderung einer Wertverminderung des Grundstücks dienen und das Gerichtsverfahren nicht von vornherein als aussichtslos erscheint.*

Das Bundesgericht (BGer) bekräftigt im Urteil vom 11. Februar 2021<sup>27</sup> den Grundsatz, dass Anwalts- und Gerichtskosten als abziehbare Unterhalts- und Liegenschaftsverwaltungskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) gelten, sofern die finanziellen Aufwendungen der Sicherung des Grundeigentums bzw. der Nutzung dienen. Mit Blick auf die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Gerichtsverfahren bedarf es der Voraussetzung, dass das entsprechende Gerichtsverfahren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint. Vorliegend war vor allem fraglich, ob das Bauvorhaben auf dem Nachbarsgrundstück die eigene Liegenschaft entwertet, da es sich nicht um eine Bewilligung für Bauten oder Anlagen handelte, deren Auswirkung auf die Nachbarschaft als allgemein störend und damit als wertvermindernd empfunden wird.

Das BGer strich vorliegend die subjektiven Wertungen und Empfindungen des beeinträchtigten Nachbarn heraus und stellte klar, dass die stark vergrösserten Küchenfenster, der Einbau eines Dachfensters sowie die Entfernung der Sichtschutzverglasung, allesamt in Richtung des Nachbarhauses, Einblicke in das Nachbargrundstück gewähren und damit eine ideelle Immission darstellen und folglich die Privatsphäre, und daraus resultierend den Grundstückswert, zu beeinträchtigen vermögen. Daran ändert auch nichts, dass grundbuchrechtlich bereits beeinträchtigende Einsichtsmöglichkeiten bestehen, da nun der Sichtkegel auf das Nachbarsgrundstück (und in das Einfamilienhaus des Nachbarn) deutlich vergrössert wird. Die zur Verhinderung dieser Wertverminderung getroffenen Aufwendungen scheinen damit nicht offensichtlich aussichtslos und wurden

vom beschwerdeführenden Nachbarn in Treu und Glauben aufgewendet, um eine Wertverminderung des eigenen Grundstücks zu verhindern.

Die Anwalts- und Gerichtskosten gelten damit als grundsätzlich abzugsfähig, wobei das BGer die Beschwerde bezüglich der Gerichtskosten trotzdem abwies, da diese erst in jener Steuerperiode abgezogen werden können, in welcher sie effektiv anfallen; mithin im Zeitpunkt des Urteils. Daran ändert nichts, dass der beschwerdeführende Nachbar in einer früheren Steuerperiode bereits einen Gerichtskostenvorschuss leisten musste, da dies lediglich einen vorweggenommenen Aufwandsersatz darstellt und bei Obsiegen der Prozesspartei in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten zurückerstattet würde. Dem Periodizitätsprinzip entsprechend gilt, dass Einkommen und Verluste nur in jener Periode zu berücksichtigen sind, in der sie auch tatsächlich angefallen sind.

## 2 Berechnung der Dreijahresfrist beim Einkauf in die berufliche Vorsorge

*Ein Einkauf gilt in steuerlicher Sicht nicht als missbräuchlich, wenn kurz nach Ablauf der Dreijahresfrist von Art. 79b Abs. 3 Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) ein Bezug erfolgt. Abzustellen ist für die Einhaltung dieser Frist auf die effektive Auszahlung der Vorsorgeleistung und nicht deren Fälligkeit.*

Das BGer hatte in seinem Entscheid vom 26. März 2021<sup>28</sup> zu beurteilen, ob die Schranke von Art. 79b Abs. 3 BVG<sup>29</sup> nur bei einer effektiven Auszahlung innerhalb von drei Jahren seit dem Einkauf greift oder der steuerliche Abzug des Einkaufs bereits dann ausgeschlossen ist, wenn innerhalb von drei Jahren zwar keine Leistung ausbezahlt, aber fällig wird. Dieser Frage lag der Sachverhalt zugrunde, in welchem ein selbständiger Arzt im August und November 2013 freiwillige Einkäufe in eine Pensionskasse tätigte und diese in seiner Steuererklärung zum Abzug brachte. Ab dem 1. November 2016 liess sich der Arzt pensionieren und ab dem 2. Dezember 2016 eine Kapitalleistung von der Pensionskasse auszahlen. Die Steuerkommission revidierte daraufhin die ursprüngliche Veranlagung und liess die freiwilligen Einkäufe nicht mehr zum Abzug zu. Begründet wurde dies zum einen damit, dass für die Dreijahresfrist die Fälligkeit der Leistungen

<sup>27</sup> BGer 2C\_603/2020 vom 11. Februar 2021.

<sup>28</sup> BGer 2C\_534/2020 vom 26. März 2021.

<sup>29</sup> «[...] wurden Einkäufe getätigt, so dürfen die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden [...]».

massgebend sei, was vorliegend der Pensionierungszeitpunkt darstelle, welcher innert der Dreijahresfrist erfolgt sei, weshalb ein steuerlicher Abzug aufgrund der Verletzung der Dreijahresfrist nach Art. 79b Abs. 3 BVG nicht möglich sei. Ferner würde anstelle der Fälligkeit auf den effektiven Bezug der Leistungen abgestellt. Zwar sei die Dreijahresfrist eingehalten, dies allerdings im Sinne einer missbräuchlichen Handhabung und damit als Steuerumgehung, da der Bezug der für den steuerlichen Abzug infrage stehenden Kapitalleistung, unmittelbar nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgte.

Das BGer hielt fest, dass die Bestimmung von Art. 79b Abs. 3 BVG nicht auf Fälle anzuwenden sei, in welchen eine steuerpflichtige Person innerhalb der Dreijahresfrist effektiv keine Leistungen bezogen hat, obschon dies aufgrund einer Fälligkeit der Leistungen bereits innerhalb der Dreijahresfrist hätte erfolgen können. Mit anderen Worten, für die Frage der Einhaltung der Frist spielt einzig der effektive Bezug eine Rolle (vgl. für diese ständige Rechtsprechung anstelle Vieler BGer 2C\_488/2014 vom 15. Januar 2015).

Bezüglich der Missbräuchlichkeit im Zusammenhang mit dem Einkauf und der Ausbezahlung von Geldern aus der 2. Säule führte es weiter aus, dass gewisse Sachverhaltskonstellationen durchaus diesen Tatbestand zu erfüllen vermögen. Zu denken sei dabei an Einkäufe in die 2. Säule mit anschliessender absonderlicher Konstellation zur Sicherung der steuerlichen Abziehbarkeit des Einkaufs unter Umgehung der Dreijahresfrist von Art. 79b Abs. 3 BVG. Beispielhaft «wenn ein Steuerpflichtiger nach getätigtem Einkauf die Auszahlung einer fälligen Kapitalleistung künstlich verzögert, um auf diesem Weg die Dreijahresfrist für die Auszahlung von Art. 79b Abs. 3 BVG zu erfüllen, ohne dass für diese Verzögerung andere als blosser Steuerersparnisgründe eine relevante Rolle spielen». Im vorliegenden Fall finden sich hingegen keine solche Anzeichen, weshalb der Einkauf vollständig zum Abzug zuzulassen sei.

### **3 Steuerrechtlicher Aufenthalt aufgrund medizinischer Behandlung in der Schweiz**

*Das BGer befasst sich im Urteil vom 28. Dezember 2020<sup>30</sup> mit der Frage, ob eine fortdauernde ambulante Heilbehandlung neben einer rein stationären Spitalbehandlung in der Schweiz, ebenfalls einen sogenannten Aufenthalt zu Sonderzwecken darstellt*

30 BGer 2C\_186/2020 vom 28. Dezember 2020.

*und dadurch kein steuerrechtlicher Aufenthalt begründet wird.*

Im zugrundeliegenden Sachverhalt begab sich eine nicht in der Schweiz gemeldete Person, zu einer medizinischen Behandlung in die Schweiz. Aufgrund von Komplikationen verweilte diese Person während insgesamt fünfzig Tagen für eine stationäre und während mehreren Monaten für eine ambulante Heilbehandlung in der Schweiz. Für die Annahme eines steuerrechtlichen Aufenthalts ist ein tatsächliches Verweilen im Sinne einer physischen Anwesenheit in der Schweiz von mindestens 90 Tagen am Stück bzw. mit kurzen Unterbrechungen ausreichend. Ein solcher Aufenthalt begründet eine unbeschränkte Steuerpflicht für den Zeitraum der Aufenthaltsdauer in der Schweiz. Strittig war in vorliegendem Urteil, ob der Ausnahmetatbestand eines Aufenthalts zu einem Sonderzweck gemäss Art. 3 Abs. 4 DBG greift und damit kein steuerrechtlicher Aufenthalt begründet wurde. Das BGer kam zum Schluss, dass die ambulante medizinische Heilbehandlung – im Gegensatz zur stationären Behandlung – nicht vom Ausnahmetatbestand erfasst wird. Für die Zeit der ambulanten Heilbehandlung wurde deshalb – unter Abzug der stationären Behandlungstage, sowie kurzer Unterbrechungen – die Mindestdauer von neunzig Tagen erreicht. Das BGer führt weiter aus, dass bei einem Erreichen der Mindestdauer, vorübergehende Unterbrechungs- bzw. Abwesenheitstage unbeachtlich für den Umfang der Steuerpflicht seien, da eine solche rückwirkend ab dem ersten Aufenthaltstag in der Schweiz beginne und sich auf die gesamte Aufenthaltsdauer erstrecke.

Das BGer kam zum Schluss, dass der Aufenthalt in der Schweiz als ein zusammenhängender Gesamtaufenthalt zu betrachten sei und deshalb für diesen Zeitraum eine Steuerpflicht begründet worden sei. Dies umso mehr, da während den ambulanten medizinischen Behandlungen Wohneigentum in Zürich zur Verfügung stand und damit während des gesamten Aufenthalts eine sachlich und räumlich enge Beziehung bestanden habe.

Dieser Entscheid zeigt deutlich, dass in Fällen wie dem vorliegenden, wo kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht, sondern rein nationale Vorschriften zur Anwendung gelangen (der Beschwerdeführer wohnte auf den Bahamas), rasch eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet werden kann. Dies führt im Ergebnis – mangels Doppelbesteuerungsabkommen – zu einer möglichen Doppelbesteuerung. Daher gilt es für Personen aus Nichtvertragsstaaten, bspw. mit Feriendomizil in der Schweiz,

die Anwesenheitstage in der Schweiz genau im Auge zu behalten und notfalls für genügend lange Abwesenheiten zu sorgen.

#### 4 Übersicht der Rechtsprechung zur interkantonalen Wohnsitzverlegung

Nach ständiger Rechtsprechung des BGer gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz der Ort, an dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der steuerpflichtigen Person befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Neben dem objektiven Kriterium eines Aufenthalts, bedarf es für die Begründung eines neuen Wohnsitzes weiter eines subjektiven (inneren) Merkmals, nämlich der Absicht des dauernden Verbleibens. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt es allerdings nicht auf den inneren Willen, sondern auf die objektiv erkennbare Absicht an.<sup>31</sup> Denn ein Wohnsitz ist nicht durch die steuerpflichtige Person frei wählbar, sondern ergibt sich anhand äusserlich erkennbarer Anhaltspunkte.

Die zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes zugrunde gelegten Tatsachen sind durch die Steuerverwaltung nachzuweisen. Es ist jedoch zulässig und oft auch notwendig, dass sich die Steuerverwaltung in ihrer Beweiswürdigung auf Indizien stützt und daraus relevante Tatsachen ableitet (sog. natürliche Vermutung). Die steuerpflichtige Person kann diese natürliche Vermutung entkräften, indem sie die Indizien, bzw. die daraus abgeleiteten relevanten Tatsachen, mittels Gegenbeweis widerlegt. Die steuerpflichtige Person ist im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht zu einer umfassenden Auskunftserteilung über die massgebenden Umstände der Wohnsitzverlegung angehalten. Dazu gehört neben der Lösung der Verbindung zum bisherigen Wohnsitz auch die Darlegung tatsächlicher Umstände, welche zur Begründung eines neuen Wohnsitzes führen.

– Dem **BGer 2C\_211 / 2021 vom 8. Juni 2021** liegt ein Sachverhalt zugrunde, in welchem die steuerpflichtige Person nur unzureichend eigene relevante Tatsachen vorzubringen vermochte. Darin stellte die Steuerverwaltung anhand der Indizien (Kreditkartenabrechnung, Arztkonsultationen, tierärztliche Behandlungen, Zeitschriften-Abonnement sowie tatsächliche Verwaltung eines Unternehmens, in welchem der Ehemann alleiniger Verwaltungsrat ist) einen Wohnsitz – abweichend von der Deklaration des Ehepaares – fest, da

dieses die natürliche Vermutung nicht zu widerlegen vermochte.

– Im **Urteil 2C\_881/2020 vom 3. Juni 2021** hatte sich das BGer mit einer ähnlichen Konstellation zu befassen. Die Steuerverwaltung hielt fest, dass der Nachweis eines Mietvertrages für eine temporäre Wohnung in einem anderen Kanton sowie die dortige Abnahme des erstellten Wohnhauses per Ende Dezember des Jahres nicht ausreiche, um die Wohnsitzverlegung plausibel nachzuweisen. Dies deshalb, weil der Mietvertrag und die Abnahme des Wohnhauses keinen substantiierten Hinweis für die Auflösung des bisherigen Wohnsitzes, sondern lediglich die beabsichtigte künftige Wohnsitznahme darstelle. Der innere Wille einer künftigen Wohnsitzverlegung wurde folglich nicht in objektiver und hinreichender Weise materialisiert. Die steuerpflichtige Person versäumte es, mittels objektiver Anhaltspunkte wie Rechnungen oder Quittungen der Umzugs- oder Reinigungsunternehmen sowie Belegen für Einkäufe und Lebenshaltungskosten den inneren Willen der Wohnsitzverlegung mit nach aussen erkennbaren objektiven Anhaltspunkten deutlich zu machen.

Pflegt eine Person Kontakt zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person können diese aber so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt. Relevant sind mithin der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder, die ausserfamiliären sozialen Beziehungen, die berufliche Stellung sowie die Wohnsitzverhältnisse an den verschiedenen Orten.

– Das BGer hatte im **Urteil 2C\_41 / 2021 vom 5. August 2021** einen Fall zu beurteilen, in welchem ein Ehepaar über zwei Wohnorte verfügte. Das BGer kam im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zum Schluss, dass die Arbeitssituation, die Wohnsitzverhältnisse und die familiären Beziehungen klarerweise für einen bestimmten Wohnort sprachen. Dies auch deshalb, weil an einem Wohnort der eheliche Wohnsitz lag. Die Tatsache, dass am anderen Wohnort eine einwohneramtliche Anmeldung erfolgt sei, ist dabei lediglich ein Indiz, welches vorliegend in den Hintergrund tritt, da andere Tatsachen zeigen, dass der

31 Anstelle vieler BGE 143 II 233, E. 2.5.2.

- Mittelpunkt der persönlichen, sozialen und beruflichen Interessen des Ehepaars anderswo liegt.
- Ein ähnlicher Sachverhalt lag dem **Urteil des BGer 2C\_86 / 2021 vom 19. Mai 2021** zugrunde. Auch in diesem kam die Steuerverwaltung aufgrund der vorliegenden Indizien (Kreditkartenabrechnungen, Restaurantbesuche, Einkäufe in Bekleidungsgeschäften) zum Schluss, dass eine Wohnsitzverlegung im Ergebnis nicht erfolgt sei. Dies insbesondere deshalb, weil die steuerpflichtige Person seit über zehn Jahren in einem gefestigten Konkubinat lebte, wobei unbestritten war, dass die Lebenspartnerin weiterhin am ehemaligen Wohnsitz wohnte und arbeitete. Das BGer führte weiter aus, dass der Grundsatz, wonach die Steuerhoheit jenes Kantons gilt, in dem sich die Familie sowie der Ehepartner der steuerpflichtigen Person aufhält, auch für Konkubinatsbeziehungen Anwendung findet, welche aufgrund ihrer Dauer und Intensität einer Ehe gleichkommen. Eine gemeinsame Wohnung stellt in solch einem Falle ein erhebliches Indiz für einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz dar. Dies umso mehr, wenn ein Konkubinatspartner von dort aus einer Erwerbstätigkeit nachgeht.
  - Zu einem anderen Schluss kam hingegen das BGer im **Urteil 2C\_596 / 2020 vom 10. März 2021**, in welchem zwar ebenfalls ein langjähriges gefestigtes Konkubinat bestand; aber die individuell-konkreten Umstände des Sachverhaltes sich von den oben beschriebenen unterschieden. So hatten die Konkubinatspartner zwei weitgehend gleichwertige Wohnungen in zwei verschiedenen Kantonen, an denen sie je hälftige Miteigentümer waren. Ferner konnte der Konkubinatspartner (steuerpflichtige Person) nachweisen, dass er nur einen untergeordneten Teil seiner Zeit bei der Lebenspartnerin verbrachte, was nicht dem Normalfall eines Konkubinats entspreche, weshalb auch der Grundsatz zum gemeinsamen Wohnsitz keine Anwendung finden dürfe. Ferner war die steuerpflichtige Person nicht mehr erwerbstätig sowie äusserst mobil und konnte schliesslich begründete Anhaltspunkte eines zunehmenden persönlichen und sozialen Lebens am neuen Wohnort darlegen. Unter all diesen Umständen – so das BGer weiter – hatte die Vorinstanz richtigerweise anerkannt, dass eine sukzessive Verlagerung des Lebensmittelpunktes erfolgt sei, weshalb mit guten Gründen eine Wohnsitzverlegung angenommen werden könne.



# IV Grundsteuern

Nina Orth, LL.M. und Deutsche Steuerberaterin  
Adrian Mangold, MLaw

## A

### Aktuelles

#### 1 Abschaffung des Eigenmietwerts?

*Im vergangenen Jahr hat sich der Bundesrat sowie der Ständerat mit der Reform der Wohneigentumsbesteuerung befasst. Die Thematik wird das Bundesparlament im laufenden Jahr weiterhin beschäftigen. Es bleibt abzuwarten, ob einer der viel diskutierten Lösungsansätze sich am Ende durchsetzen kann oder ob der Status Quo beibehalten wird.*

Das Schweizer Steuerrecht kennt mit dem Eigenmietwert ein Instrument zur Besteuerung des «fiktiven» Mietwerts der selbstgenutzten Liegenschaft, welcher anhand von ortsüblichen Verhältnissen und der tatsächlichen Nutzung der selbstbewohnten Liegenschaft festgesetzt und der daraus resultierende Betrag dem Einkommen aufgerechnet wird. In der Vergangenheit gab es immer wieder Bestrebungen, die Besteuerung des Eigenmietwerts abzuschaffen, letztmals im Jahr 2016.

Im Jahre 2017 beschloss die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) die parlamentarische Initiative «Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung» einzureichen, welche die Aufhebung der Besteuerung des Eigenmietwerts bei Erstliegenschaften, nicht jedoch bei Zweitliegenschaften, forderte. Nach zwei Jahren, im Jahr 2019 wurde das Bundesgesetz in die Vernehmlassung geschickt und dabei unter anderem vom Grossteil der Kantone abgelehnt. In der Stellungnahme vom 25. August 2021 hat der Bundesrat weiterhin eine Reform der Wohneigentumsbesteuerung mit gewissen Anpassungen unterstützt. Nachdem die WAK-S die Vorlage überarbeitet hatte, behandelte der Ständerat das Geschäft am 21. September 2021 und verabschiedete die Vorlage in veränderter Form. In

einem nächsten Schritt wird die Vorlage im Nationalrat behandelt.

Der aktuell vorliegende Gesetzesentwurf der WAK-S beschränkt sich auf die Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts bei selbstbewohnten Erstliegenschaften und die Streichung der Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten und Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen. Bei der Thematik des Schuldzinsenabzuges besteht zurzeit neben dem Vorschlag, den Abzug von privaten Schuldzinsen auf 70 % zu limitieren, auch der Antrag, bei Ersterwerb einer Liegenschaft im ersten Steuerjahr einen Abzug bis zu CHF 10 000 zu gewähren, dies mit einer schrittweisen Reduktion des Abzuges von jährlich 10 %.

Der Bundesrat kritisiert in seiner Botschaft die Einschränkung der Befreiung auf Erstliegenschaften, da dies zu verfassungsrechtlichen Problemen führen könnte und spricht sich für einen vollständigen Systemwechsel aus, der auch Eigenmietwerte auf Zweitliegenschaften erfasst. Bei der Streichung des Schuldzinsenabzuges kommt der Bundesrat der WAK-S entgegen, indem er sich für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf 70 % ausspricht. Aus der Sicht des Bundesrats muss im Rahmen der Reform der Grundsatz der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen weiterhin gewahrt werden, sofern diese Gewinnungskosten darstellen. Dies ist im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Aufgrund der Klimastrategie unterstützt der Bundesrat die Übergangsregelung, dass gewisse Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen bis 2050 abzugsfähig bleiben.

Aufgrund diverser umstrittener Punkte ist eine baldige Einigung und Beschlussfassung nicht absehbar, weshalb davon auszugehen ist, dass die Besteuerung des Eigenmietwertes in den nächsten Jahren bestehen bleibt.



## B

# Entscheidung

## 1 Grundstückgewinnsteuern: Bei gemischten Schenkungen ist ein Steueraufschub möglich

*Enthält ein Verkauf eines Grundstückes oder einer Liegenschaft eine entgeltliche sowie unentgeltliche Komponente, ist gemäss Praxis und Rechtsprechung bei einer Differenz zwischen Verkehrswert und Kaufpreis von mehr als 25% von einem Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer auszugehen.*

Mit Urteil vom 18. März 2021<sup>32</sup> hatte das Bundesgericht (BGer) zu prüfen, ob ein Grundstücksverkauf mit Erbvorbezug zu einem Steueraufschub berechtigt.

Vorliegend handelte es sich um einen Grundstücksverkauf eines Vaters an seine Tochter mit einem reduzierten Kaufpreis. Dabei wurde die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Kaufpreis als Erbvorbezug ausgestaltet. Der Steuerpflichtige erhob erfolglos Rekurs bei der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, welche einen Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer verweigert hatte. Das Verwaltungsgericht folgte der Steuerverwaltung in diesem Punkt und reduzierte zusätzlich den Verkehrswert der Liegenschaft. Da die Differenz zwischen dem neuen Verkehrswert und dem Kaufpreis weniger als 25% betrug, sei kein Erbvorbezug anzunehmen.

Das BGer hat sich in der Beurteilung des gemischten Rechtsgeschäftes an der Praxis sowie der neueren steuerrechtlichen Doktrin orientiert, wobei diese nicht zwischen Schenkung und Erbvorbezug unterscheidet. Besteht bei einem gemischten Rechtsgeschäft zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis (bei einem unentgeltlichen Anteil von mehr als 25%), kann das Rechtsgeschäft als eine Schenkung qualifiziert werden. Ob die 25%-Regel analog auf den Erbvorbezug im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG anwendbar ist, lässt das BGer offen, da die Schwelle von 25% ohnehin erfüllt sei. In der jüngeren zivilrechtlichen Literatur wird in Fällen des Erbvorbezugs nicht von einer Unentgeltlichkeit ausgegangen, sondern von einer erbrechtsspezifischen Zwecksetzung, die sich u.a. in der Pflicht zur Anrechnung äussert, was die analoge Anwendung der 25%-Regel grundsätzlich in Frage stellt.

<sup>32</sup> BGer 2C 785/2020 vom 18. März 2021.

<sup>33</sup> Urteil des Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft vom 15. Januar 2021 (510 20 82).

Da im vorliegenden Fall die Tochter einen Erbvorbezug von rund 33.33% erhalten hat, liegt aus der Sicht des BGer ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung und dementsprechend ein Erbvorbezug vor. Es besteht somit der Anspruch auf einen Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer.

Mit diesem Urteil findet die 25%-Regel für einen Steueraufschub bei einem Erbvorbezug zwar Anwendung, es ist jedoch bei Betrachtung von vergangenen BGer-Urteilen im Bereich der Erbvorbezüge davon auszugehen, dass eine generelle analoge Anwendung der 25%-Regel aus dem Schenkungsrecht nicht im Sinne des BGers ist.

## 2 Im Kanton Basel-Landschaft können die Baunebenkosten unter bestimmten Umständen pauschal 15% betragen

*Im Kanton Basel-Landschaft sind die Baunebenkosten im Rahmen der Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren für die Jahre nach 1999 ausstattungs- sowie lageunabhängig mit pauschal 15% zu veranschlagen.*

Mit Urteil vom 15. Januar 2021<sup>33</sup> hat sich das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Baunebenkosten bei Liegenschaften, bei welchen der Erwerb mehr als 20 Jahre zurückliegt, pauschal mit 10% oder 15% des Zustandswertes des Gebäudes festzusetzen sind.

Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken unterliegen im Kanton Basel-Landschaft der Grundstückgewinnsteuer. Dabei ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs, was bedeutet, dass der Wert mittels verschiedener Faktoren zu schätzen oder herzuleiten ist. Bei Liegenschaften, die vor mehr als 20 Jahren erworben worden sind, stellt der Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren den Erwerbspreis dar (sofern kein höherer nachweisbar ist). Dabei gilt als Verkehrswert eines überbauten Grundstücks die Summe aus Zustandswert des Gebäudes (damalige Brandlagerschätzung, Bauteuerung sowie Altersentwertung sind massgebend), den Baunebenkosten und dem Landwert (flächengewichteter Durchschnittspreis pro Quadratmeter vor 20 Jahren ist massgebend).

Sofern der effektive Erwerbspreis nicht mehr nachgewiesen werden kann, erhält die steuerpflichtige Person auf diese Weise eine sogenannte verobjektivierte Hilfsgrösse.

Im Kanton Basel-Landschaft wurde bis anhin bei den Baunebenkosten (als ein Bestandteil des Verkehrswertes) auf einen prozentualen Ansatz von pauschal 10 % des Zustandswertes des Gebäudes abgestellt und ein maximaler Ansatz von 15 % bei nachweislich besonderer Lage oder Ausstattung gewährt. Das Gericht stellte fest, dass einschlägige Literatur für das Bewertungsjahr 1999 einen prozentualen Anteil zwischen 15 und 25 % vorsieht, weshalb die Baunebenkosten im zu beurteilenden Fall pauschal auf das vorgesehene Maximum von 15 % festgelegt wurden.

Bereits in früheren Urteilen hat das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft festgehalten, dass die durch die Steuerverwaltung im Regelfall pauschal veranlagten 10 % als Baunebenkosten nicht mehr zeitgemäss und 15 % des Zustandswerts als Baunebenkosten zu berücksichtigen sind.

Ob die Steuerverwaltung des Kantons aufgrund des vorliegenden Urteils eine Praxisänderung bei den Baunebenkosten vornimmt, bleibt abzuwarten.

### **3 Verrechnung eines Grundstückgewinns im Kanton Zürich mit ausserkantonalen Betriebsverlusten**

*Der aus dem Verkauf einer Liegenschaft erzielte Grundstückgewinn kann nach der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung mit ausserkantonalen Betriebsverlusten einer interkantonalen Unternehmung verrechnet werden. Bestätigung der Praxis im konkreten Fall.*

Das Zürcher Verwaltungsgericht hatte mit Urteil vom 20. Oktober 2021<sup>34</sup> eine Beschwerde der Stadt Zürich zu beurteilen. Diese monierte, dass die im Jahre 2004 geänderte bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Verrechnung von Grundstückgewinnen mit ausserkantonalen Betriebsverlusten in der zu beurteilenden Konstellation nicht anzuwenden sei. Nach Auffassung der Stadt Zürich handelte es sich aufgrund des angewendeten Gesamtverlustverrechnungsprinzips vollumfänglich um «innerkantonales Verlustsubstrat». Bis einschliesslich 31. Dezember 2018 war im rein innerkantonalen Verhältnis in Zürich eine Verrechnung von Betriebsverlusten

mit einem Grundstückgewinn im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht möglich.

Im Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts ging es um eine Aktiengesellschaft (A AG) mit Sitz in Zürich und Betriebsstätten in verschiedenen anderen Kantonen. In der Steuerperiode 2014 erlitt die A AG einen signifikanten Verlust, der insbesondere auf Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen von Beteiligungen zurückzuführen war. Gleichzeitig veräusserte die A AG in der Steuerperiode 2014 eine in Zürich gelegene Liegenschaft an einen unabhängigen Dritten. Hieraus resultierte ein erheblicher Grundstückgewinn. Die A AG verrechnete den Grundstückgewinn vollständig mit ausserkantonalen Betriebsverlusten. Das Steueramt der Stadt Zürich liess diese Verrechnung nicht zu, wogegen sich die A AG mittels Einsprache wehrte und vom Steuerrekursgericht Recht erhielt. Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts legte die Stadt Zürich Beschwerde beim Zürcher Verwaltungsgericht ein.

Das Zürcher Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab. Als interkantonales Unternehmen mit ausserkantonalen Betriebsverlusten könne sich die A AG auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts berufen. Die hierfür erforderlichen interkantonalen Verhältnisse lägen unbestritten vor. Nach dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung müsse der Grundstückskanton, hier Zürich, einen Betriebsverlust, den eine interkantonale Unternehmung im Sitzkanton und/oder in einem Betriebsstättenkanton erleide, auf den ihm objektmässig zustehenden Wertzuwachs aus der Veräusserung von Betriebsliegenschaften anrechnen. Das BGE habe diese Regel mehrfach bestätigt und sowohl auf Liegenschaften im Privatvermögen als auch auf Kapitalanlageliegenschaften einer Unternehmung ausgedehnt.

### **4 Kein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung nach 4 Jahren**

*Der Erwerb einer Ersatzliegenschaft nach mehr als vier Jahren nach der Veräusserung der dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft im Kanton Zürich ist bei ungenügenden Hinderungsgründen nicht fristgerecht erfolgt und ein Steueraufschub deshalb nicht zu gewähren.*

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hatte mit Urteil vom 21. Juli 2021<sup>35</sup> den Fall einer Steuer-

<sup>34</sup> Urteil des Verwaltungsgericht Zürich vom 20. Oktober 2021, SB.2021.00066.

<sup>35</sup> Urteil des Verwaltungsgericht Zürich vom 21. Juli 2021 SB.2021.00048.

pflichtigen zu beurteilen, die zu ihrem Ehepartner gezogen ist und ihre eigene selbstgenutzte Wohnliegenschaft veräussert hat. Mehr als vier Jahre nach der Veräusserung hat sie Miteigentum an der gemeinsam bewohnten Liegenschaft erworben und Gewährung des Steueraufschubs wegen Ersatzbeschaffung beantragt.

Die bei Handänderungen an Grundstücken entstehenden Gewinne unterliegen im Kanton Zürich der Grundstückgewinnsteuer. Soweit der Erlös aus der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft innert angemessener Frist zum Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird, wird ein Steueraufschub gewährt.

In Frage stand vorliegend, ob die Ersatzbeschaffung nach mehr als vier Jahren als innert «angemessener Frist» gilt und somit ein Steueraufschub zu gewähren war. Dabei verweist das Urteil in erster Linie auf das Rundschreiben der Finanzdirektion des Kantons Zürichs<sup>36</sup>, das in der Regel eine «Unbedenklichkeitsfrist» von zwei Jahren bei selbstgenutzten Wohnliegenschaften vorsieht. Sofern die Unbedenklichkeitsfrist von zwei Jahren überschritten wird, ist im Einzelfall zu beurteilen, ob ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung vorliegt. Ein längerer Unterbruch ist umso eher hinzunehmen, als er durch äussere, von der steuerpflichtigen Person nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist.

Das Zürcher Verwaltungsgericht musste entsprechend prüfen, ob die von der Steuerpflichtigen vorgebrachten Hinderungsgründe die Unbedenklichkeitsfrist von zwei Jahren ausreichend verlängert hatten, damit die Ersatzbeschaffung mehr als vier Jahre nach der Veräusserung noch «innert angemessener» Frist erfolgte. Vom Verwaltungsgericht war also zu beurteilen, ob es der Steuerpflichtigen während der zweijährigen Unbedenklichkeitsfrist unmöglich gewesen war, Eigentum am Ersatzobjekt zu erwerben.

Dabei anerkannte das Verwaltungsgericht einen Todesfall in der näheren Verwandtschaft als einen Grund, die Unbedenklichkeitsfrist für eine angemessene Trauerphase zu unterbrechen. Wie lange eine angemessene Trauerphase dauert, wurde im vorliegenden Fall vom Verwaltungsgericht offengelassen, da selbst die Berücksichtigung einer mehrjährigen Trauerphase nicht dazu geführt hätte, dass

die Unbedenklichkeitsfrist auf über vier Jahre auszuweiten wäre.

Das Gericht führt zudem aus, dass gesundheitliche Einschränkungen rechtsgeschäftliches Handeln in den Hintergrund treten lassen und grundsätzlich zu einer Unterbrechung der Unbedenklichkeitsfrist führen können. Dies müsse jedoch zum Beispiel mittels Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung belegt werden. Mehrere gesundheitlich langanhaltende Ausfälle bei der Steuerpflichtigen und ihrem Ehepartner überzeugten das Verwaltungsgericht im vorliegenden Fall mangels Belegbarkeit nicht.

Zudem ist die Übertragung der Miteigentumsanteile erst nach über neun Monaten nach Wegfall des letzten Hinderungsgrunds und damit nicht innert kurzer Frist nach dem Wegfall des letzten Hinderungsgrundes erfolgt. Aus diesen Gründen kam das Verwaltungsgericht Zürich zum Schluss, dass ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung unterbrochen wurde. Entsprechend konnte die steueraufschiebende Ersatzbeschaffung nicht gewährt werden.

<sup>36</sup> Rundschreiben der Finanzdirektion des Kantons Zürich an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 1. Februar 2018.



# V Mehrwertsteuer

Veysel Oruclar, Rechtsanwalt

Beatrice Leistner, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin

## A

# Praxisänderungen und – präzisierungen

## 1 Privatanteil Geschäftsfahrzeug

Wird das vom Arbeitgeber seinem Personal zur Verfügung gestellte Geschäftsfahrzeug zusätzlich zur Benützung für den Arbeitsweg auch privat genutzt, qualifiziert dies als entgeltliche Leistung an den Arbeitnehmenden, die zum Normalsatz abzurechnen ist.<sup>37</sup>

Gemäss Art. 47 Abs. 4 MWSTV<sup>38</sup> kann die Berechnung der Mehrwertsteuer (MWST) auf der privaten Nutzung von Geschäftsfahrzeugen gestützt auf die bei den direkten Steuern zugelassenen Pauschalen vorgenommen werden. Per 1. Januar 2022 wird bei der direkten Bundessteuer die Pauschale für die Besteuerung der privaten Nutzung von Geschäftsfahrzeugen von 0.8% auf 0.9% erhöht (siehe dazu natürliche Personen). Folglich gilt zu beachten, dass vor diesem Hintergrund auch bei der MWST ab dem 1. Januar 2022 die Pauschale von 0.9% anzuwenden ist.

## 2 Steuernachfolge / Haftung

Nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG<sup>39</sup> tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers ein, wer ein Unternehmen übernimmt. Folglich haftet der Erwerber auch für Steuerforderungen, die vor der Übertragung entstanden sind. Der bisherige Steuerschuldner (Veräusserer) haftet mit dem neuen Steuerschuldner (Erwerber) noch während dreier Jahre seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übertragung solidarisch für die Steuerschulden, welche vor der Übertragung entstanden sind (Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG).

Bei der Übernahme eines Gesamtvermögens ist von einer Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG auszugehen. Demgegenüber liegt bei der Übernahme eines Teilvermögens<sup>40</sup> eine Steuernachfolge i.S.v. Art. 16 Abs. 2 MWSTG nur dann vor, wenn es sich bei den beteiligten Unternehmen um eng verbundene Personen i.S.v. Art. 3 lit. h MWSTG handelt. Diese sog. partielle Steuernachfolge gemäss einem neuen Bundesgerichtsurteil<sup>41</sup> stellt eine Änderung der Rechtsprechung dar. Denn bisher verneinte das Bundesgericht (BGer) das Vorliegen einer mehrwertsteuerlichen Steuernachfolge, wenn sich die Übertragung auf einzelne Aktiven bzw. einzelne Aktiven und Verbindlichkeiten beschränkte.

Erfolgt die Übernahme eines Teilvermögens demgegenüber unter unabhängigen Dritten, so liegt keine Steuernachfolge vor.<sup>42</sup>

37 MWST-Info 08, Privatanteile, webbasierte Publikation, abrufbar unter: <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/tableOfContent.xhtml?publicationId=1000609> (zuletzt besucht am 6. Januar 2022).

38 Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV).

39 Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG).

40 Vgl. Art. 101 MWSTV.

41 BGE 146 II 73.

42 MWST-Info 11, Meldeverfahren, webbasierte Publikation, abrufbar unter: <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/taxInfos/cipherDisplay.xhtml?publicationId=1002742&componentId=1002877> (zuletzt besucht am 6. Januar 2022).



# Aktuelle Entscheide

## 1 Solidarische Mithaftung von Liquidatoren

*Eine solidarische Mithaftung des Liquidators wird unter der Voraussetzung bejaht, dass im Anfangszeitpunkt der formellen Liquidation die Differenz zwischen den Aktiven einerseits und den Schulden und Liquidationskosten andererseits zu einem positiven Liquidationsergebnis führt.<sup>43</sup>*

Dem Entscheid des BGer vom 22. März 2021 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die B. AG war Mitglied und Gruppenträgerin der Mehrwertsteuergruppe B. AG. Am 20. September 2007 gewährte das zuständige Gericht der B. AG zunächst die Nachlassstundung. Am 23. Februar 2009 genehmigte das Gericht dann den Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung und ernannte A. zum Liquidator. Im Jahr 2010, nämlich am 24. September 2010, kam es dann zur Konkurseröffnung über die B. AG. Das Verfahren wurde jedoch ein halbes Jahr später mangels Aktiven eingestellt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), die eine Forderung von insgesamt CHF 154 771.21 gegen die B. AG hatte, war der Meinung, dass es sich dabei um eine Massenverbindlichkeit handelt, für die A. als Liquidator solidarisch haftete, weshalb er auch aufgefordert wurde, den entsprechenden Betrag zu entrichten. Es gab zwei Einspracheentscheide, welche die solidarische Haftung des Liquidators bestätigten. Die Entscheide wurden aber durch das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) aufgehoben. Mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gelangte die ESTV an das BGer.

Nach Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG haften Liquidatoren bei Beendigung der Steuerpflicht einer aufgelösten juristischen Person bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses solidarisch mit. Ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben (Art. 15 Abs. 2 Halbsatz 2 MWSTG).

Die Mithaftung von Liquidatoren ist ausserdem betragsmässig begrenzt, und zwar bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses. Dazu hat das BGer festgehalten, dass diese Haftungsbeschränkung von Art. 15 Abs. 1 lit. e MWSTG eine Haftungsgrenze

bildet, welche unter Miteinbezug der Schulden der Gesellschaft und der Liquidationskosten zu ermitteln ist. Wenn das nicht so wäre, so müsste der Liquidator bei Gesellschaften, deren vorliegende Schulden die Aktiven übersteigen und im Nachhinein noch Steuerforderungen entdeckt werden, dafür einstehen, obwohl die Gesellschaft keine Mittel zur Tilgung dieser Steuerforderung hätte (nach Abzug von Schulden und Liquidationskosten). Eine solche Haftung hätte zur Folge, dass Liquidatoren die Steuerschulden der Gesellschaft aus eigener Tasche bezahlen müssten. Das würde gemäss BGer dazu führen, dass fast keine Liquidatoren für finanziell angeschlagene Gesellschaften zu finden wären. Auch gebe es keine Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber den genannten Effekt beabsichtigt hätte.

Zusammenfassend hält das BGer fest, dass im vorliegenden Fall kein positives Liquidationsergebnis vorhanden war und deshalb der Liquidator nicht solidarisch haftet. Aus diesem Grund wurde die Beschwerde der ESTV abgewiesen.

Infolge dieses Bundesgerichtsurteils herrscht nun Klarheit darüber, dass das Liquidationsergebnis bei der solidarischen Mithaftung des Liquidators nur dasjenige Vermögen darstellt, welches nach Abzug der Schulden und der Liquidationskosten verbleibt.

Leider offengelassen hat das BGer die Frage, ob im Bereich der MWST eine faktische Liquidation genügt, um eine solidarische Mithaftung der mit der Verwaltung und der Liquidation betrauten Person auszulösen.

## 2 Keine Vorsteuerkorrektur bei Kauf eigener Aktien

*Der Erlös aus dem Verkauf eigener Aktien qualifiziert als Nicht-Entgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG, weshalb solche Beträge nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Folglich können auch keine Vorsteuerkorrekturen vollzogen werden.<sup>44</sup>*

Der Entscheid des BGer vom 5. Oktober 2021 betraf die A. AG, deren Zweck gemäss Handelsregister eintrag die Beteiligung an, der Erwerb sowie die Gründung von Unternehmungen und deren Finanzierung ist. Bei einer Kontrolle im Jahr 2017 stellte die ESTV fest, dass die A. AG Vorsteuerabzüge auf Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf eigener Aktien vorgenommen hatte. Die

<sup>43</sup> BGer 2C\_964/2019 vom 22. März 2021.

<sup>44</sup> BGer 2C\_891/2020 vom 5. Oktober 2021.

ESTV kam zum Schluss, dass die A. AG dadurch von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt hat, was keinen Anspruch auf Abzug der damit zusammenhängenden Vorsteuern gibt. Folglich forderte sie die A. AG. auf, Vorsteuerabzugskorrekturen im Wert von CHF 402'774 zuzüglich Verzugszins zu bezahlen.

Die A. AG erhob dagegen zuerst Einsprache, dann Beschwerde beim BVGer, die gutgeheissen wurde. Dagegen erhob die ESTV Beschwerde beim BGer.

Dem BGer zufolge können eigene zurückgekaufte Aktien nicht mehr als Aktiven bilanziert werden, sondern bloss noch einen negativen Eigenkapitalposten bilden. Sie können also nur als Kapitalentnahme (Auszahlung von Eigenkapital) verstanden werden. Daher gilt auch die Veräusserung eigener Aktien nicht als Übertragung eines Vermögenswerts, sondern ist als Einlage in ein Unternehmen durch den Erwerber zu betrachten, ähnlich wie eine Kapitalerhöhung. Dabei investieren die Käufer beim Verkauf eigener Aktien direkt in die Gesellschaft, wie bei der Ausgabe neuer Aktien. Wirtschaftlich betrachtet unterscheidet sich die Veräusserung eigener Aktien folglich nicht nennenswert von der Ausgabe neuer Aktien im Rahmen einer Kapitalerhöhung.

Das BGer führte weiter aus, dass man zwar Aktien als Anteile an Gesellschaften im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG betrachten könne, aber, wenn man von dieser Bestimmung auf den Leistungscharakter der Übertragung aller Arten von Aktien schliesse, würden sogar Umsätze aus der Ausgabe neuer Aktien in den Anwendungsbereich der MWST fallen. Dies stünde im Widerspruch zur Rechtsprechung, zur herrschenden Lehre und zur Rechtslage in der Europäischen Union (EU). Der Europäische Gerichtshof (EuGH) gehe dabei in konstanter Rechtsprechung davon aus, dass der blosser Erwerb, das blosser Halten und der blosser Verkauf von Aktien grundsätzlich keine wirtschaftlichen Tätigkeiten seien, die von der MWST erfasst werden.

Für das BGer war deshalb nicht ersichtlich, weshalb die Mittel, die einer Aktiengesellschaft für den Verkauf eigener Aktien zufließen, keine Einlage in ein Unternehmen gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG sein sollen. Aus diesen Gründen hielt es fest, dass der Verkauf eigener Aktien und die dafür zugeflossenen Mittel Nicht-Entgelte gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG darstellen und daher nicht in den Anwendungsbereich der MWST fallen. Die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerkorrektur war deshalb rückgängig zu machen.

### 3 Entstehung der Steuerforderung bei Gutscheinen

*Die ESTV unterscheidet im Hinblick auf den Zeitpunkt der Versteuerung zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen. Erstere werden bei deren Einlösung versteuert und letztere bereits bei deren Verkauf, wenn nicht ausdrücklich erwähnt wird, dass der Gutschein auch für eine andere Leistung eingelöst werden kann. In diesem Sinne betrachtet die ESTV Leistungsgutscheine als Vorauszahlungen.<sup>45</sup>*

Im Urteil A-2587/2020 vom 10. August 2021 hatte das BVGer den Fall der A. GmbH, eine Anbieterin von Outdooraktivitäten, zu beurteilen. Die A. GmbH verkaufte Gutscheine, wobei es sich zum einen um Gutscheine handelte, die auf einen durch den Käufer bestimmten Betrag in Schweizer Franken lauteten, und zum anderen um Gutscheine für eine bestimmte Aktivität aus dem Angebot der A. GmbH.

Die A. GmbH versteuerte sämtliche verkauften Gutscheine in jenem Zeitpunkt, in dem sie von den jeweiligen Inhabern eingelöst wurden. Dieser Auffassung folgte die ESTV anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle nicht und nahm eine Unterscheidung zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen vor. Nach der Auffassung der ESTV handelt es sich bei Leistungsgutscheinen um Vorauszahlungen, die im Zeitpunkt der Rechnungsstellung resp. der Vereinbarung zu versteuern seien, wenn der Gutschein für eine bestimmte Aktivität ausgestellt wurde. Bei den Wertgutscheinen, die über einen bestimmten Geldbetrag lauteten, teilte die ESTV die Auffassung der A. GmbH, dass diese erst im Zeitpunkt ihrer Einlösung zum massgebenden Steuersatz der damit bezahlten Leistung zu versteuern sind.

Das BVGer schützte die mehrwertsteuerliche Qualifikation der ESTV von Leistungsgutscheinen, sodass diese bereits im Zeitpunkt des Verkaufs und nicht erst bei Einlösung der MWST unterliegen. Es hielt hierzu fest, dass in Leistungsgutscheinen die zu erbringende Leistung klar und detailliert (Art der Leistung und Ort der Ausführung) beschrieben und damit dem Käufer ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert eingeräumt wird. Entsprechend war es für das BVGer nicht relevant, dass beim Kauf des Gutscheins der Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht bestimmt ist. Auch spiele es für die mehrwertsteuerliche Qualifikation keine Rolle, dass die Leistung erst nach einer entsprechenden Buchung, d. h. Absprache zwischen Leistungserbringer und -empfänger, erbracht werden kann. Massgebend sei der Tatbestand, dass beim Wertgutschein das Preis-

45 BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021.

schwankungsrisiko beim Leistungsempfänger und beim Leistungsgutschein beim Leistungserbringer liegt.

Für die Praxis bedeutet dieses Urteil, dass bei Gutscheinen eine Unterscheidung zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen angezeigt ist. Nur reine Wertgutscheine müssen erst bei der Einlösung versteuert werden. Demgegenüber ist bei Gutscheinen, die eine bestimmte Leistung verkörpern, Vorsicht geboten. Denn solche Gutscheine werden als Vorauszahlung qualifiziert mit der Folge, dass diese bereits beim Verkauf zu versteuern sind.

## c

# Ausblick

*Der Bundesrat hat an der Sitzung vom 24. September 2021 die Botschaft zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes verabschiedet. Er schlägt unter anderem vor, Versandhandelsplattformen der Mehrwertsteuer zu unterstellen, Subventionen von Gemeinwesen auch mehrwertsteuerrechtlich immer als Subvention zu behandeln und die MWST-Abrechnung für KMU nur noch jährlich einzufordern.<sup>46</sup>*

### **1 Botschaft zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes vom 24. September 2021**

Die Vorlage umfasst verschiedene Änderungen des MWSTG, namentlich in den Bereichen Steuerpflicht, Steuerabrechnung und Steuersicherung. Im Bereich des Versandhandels sollen elektronische Plattformen wie Internet-Marktplätze selbst als Leistungserbringer gelten und nicht mehr die Unternehmen, die ihre Produkte über diese Plattformen vertreiben. Sie sieht ausserdem vor, dass eine jährliche Abrechnung mit Ratenzahlungen zur Senkung des administrativen Aufwands der kleinen und mittleren Unternehmen eingeführt wird.

Zur Steuersicherung sind mehrere Massnahmen geplant. Erstens soll die Möglichkeit geschaffen werden, in bestimmten Fällen von einem Mitglied des geschäftsführenden Organs einer juristischen Person eine Sicherheit zu verlangen. Diese Sicherheit kann die ESTV zur Deckung der Steuerschulden der Unternehmung verwenden. Das Ziel ist, eine gewisse Handhabe gegen sogenannte Serien-Kon-

kursiten zu haben. Damit eine Sicherstellung beim Organ für die Ausstände des Unternehmens verwendet werden kann, muss eine solidarische Haftung zwischen einem Organ, das in Serien-Konkurse verwickelt war, und dem Unternehmen bestehen.

Zweitens soll der Handel mit Emissionsrechten und vergleichbaren Rechten der Bezugsteuer unterstellt werden. Dies wird neu explizit im Gesetz geregelt. Bisher war der Handel mit Emissionsrechten gemäss Praxis der ESTV immer eine Leistung, die von der Steuer ausgenommen war, womit kein Vorsteuerabzug möglich war. Das BGer<sup>47</sup> hat aber am 9. April 2019 entschieden, dass Leistungen dieser Art nicht mehr unter den Handel mit Wertrechten subsumiert werden können. Seitdem handelt es sich um steuerbare Dienstleistungen, für die das Empfängerortsprinzip gilt. Damit verbunden ist jedoch eine erhöhte Betrugsgefahr, bei welcher die dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht an die Steuerbehörde entrichtet wird und der Leistungsempfänger Vorsteuerabzüge geltend machen kann. Mit der vorgeschlagenen Einführung der Bezugsteuer soll diese Betrugsgefahr gesenkt und missbräuchliches Verhalten verhindert werden.

Ein weiterer, neu geregelter Bereich ist der provisorische Steuerbezug, bei dem neu auch ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet ist, wenn die Zahlung nicht, nur teilweise oder zu spät erfolgt. Dies gilt sowohl für die Raten bei jährlicher Abrechnung als auch für provisorisch geschuldete Steuerbeträge aus Monats-, Quartals-, Semester- oder Jahresabrechnungen.

Wenn ausländische Unternehmen, die keinen Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland haben, steuerpflichtig werden, müssen sie eine Vertretung bestimmen, die Ansprechpartnerin der ESTV ist. Neu kann die ESTV die steuerpflichtige Person unter bestimmten Voraussetzungen von dieser Pflicht befreien. Dies könnte beispielsweise dann der Fall sein, wenn zwischen der Schweiz und dem Sitzstaat der Gesellschaft ein Abkommen besteht, wonach eine direkte postalische Zustellung ins Ausland für die Zustellung von amtlichen Schriftstücken und Dokumenten betreffend die Eintreibung von Steuern zulässig ist.

<sup>46</sup> Botschaft zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes vom 24. September 2021, BBl 2021 2363 ff.

<sup>47</sup> BGer 2C\_488/2017 vom 9. April 2019.

## 2 Besteuerung von elektronischen Plattformen im Besonderen

Im Bereich des Versandhandels sollen elektronische Plattformen wie Internet-Marktplätze frühestens ab dem 1. Januar 2024 selbst als Leistungserbringer gelten und nicht mehr die Unternehmen, die ihre Produkte über diese Plattformen vertreiben.

### a) Aktuelle Rechtslage zum Versandhandel in der Schweiz

Aktuell ist die Rechtslage so, dass Versandhandelsunternehmen die Voraussetzungen für die obligatorische Steuerpflicht erfüllen, wenn sie jährlich für mindestens CHF 100 000 einfuhrsteuerbefreite Kleinsendungen vom Ausland in die Schweiz liefern (Art. 7 Abs. 3 lit. b MWSTG). Wenn sie dafür eine elektronische Plattform nutzen, die Gegenstände aber im eigenen Namen verkaufen, wird die Lieferung ihnen zugeordnet; die Plattform gilt dann lediglich als Vermittlerin.

### b) Beantragte Neuregelung

Wie oben erwähnt, sind in der Schweiz ausländische Versandhandelsunternehmen, die Gegenstände in die Schweiz liefern, dann steuerpflichtig, wenn sie jährlich mindestens CHF 100 000 Umsatz aus sogenannten Kleinsendungen erzielen. Ziel ist, Wettbewerbsgleichheit zwischen ausländischen und inländischen Anbietern durch diese Versandhandelsregelung zu schaffen. Die Praxis hat jedoch gezeigt, dass diese angestrebte Gleichheit nur unzureichend erreicht werden kann. Der Grund dafür ist, dass Stand August 2021 nur 350 Versandhandelsunternehmen bei der ESTV registriert waren, und dass davon auszugehen ist, dass ein Grossteil der Anbieter weniger als CHF 100 000 Umsatz aus Versandhandelslieferungen in die Schweiz erzielt und deshalb in der Schweiz nicht steuerpflichtig wird.

Mit der geplanten Neuregelung sollen deshalb die Plattformen neu als Lieferanten der mit ihrer Unterstützung verkauften Gegenstände gelten und dafür die Mehrwertsteuer entrichten. Wenn die Sendungen, deren Verkauf von der Plattform ermöglicht wurde, entsprechend gekennzeichnet sind, muss die Einfuhrsteuer nicht mehr dem Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) entrichtet werden. Neu kann sie in der Steuerabrechnung mit der ESTV deklariert werden und zugleich wieder als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Damit dieses Verlagerungsverfahren angewendet werden kann, darf gegen die

Plattform keine administrative Massnahme angeordnet worden sein.

Die ESTV erhält die Befugnis, administrative Massnahmen gegen Versandhandelsunternehmen und Online-Plattformen zu verfügen, wenn sich diese zu Unrecht nicht als Steuerpflichtige eintragen lassen oder ihren Abrechnungs- und Zahlungspflichten nicht nachkommen. Auf diese Weise soll die bestehende Lücke in der Erhebung der Mehrwertsteuer auf importierten Waren weitgehend geschlossen werden. Diese Möglichkeit, administrative Massnahmen einzuleiten, soll neu nicht mehr nur auf ausländische, sondern auch auf inländische Plattformen und Versandhandelsunternehmen anwendbar sein. Ausserdem sollen sie nur noch bei sogenannten Kleinsendungen zur Anwendung kommen. Bei den Grosssendungen (Sendungen mit einem Steuerbetrag von mehr als fünf Franken) wird immer die Einfuhrsteuer erhoben, sodass der Bund keinen Steuerausfall erleidet und administrative Massnahmen nicht gerechtfertigt sind.

Die neue Regelung beschränkt sich auf die Lieferung von Gegenständen. Bei den grössten Plattformen, die digitale Inhalte und elektronische Dienstleistungen anbieten, geschieht dies in der Regel im eigenen Namen. Dadurch gelten sie bereits als Leistungserbringer und wären von der Neuregelung nicht betroffen.

Bei anderen Arten von Dienstleistungen wie der Beherbergung oder den vor Ort verbrauchten Leistungen (Verpflegung, Freizeit usw.) rechtfertigt sich ein Abweichen von den geltenden Zuordnungsregeln nicht, da es in diesem Bereich aus Sicht der Mehrwertsteuer keine besonderen Probleme gibt. Das ist insbesondere der Fall, wenn sich die Leistungserbringer und die Objekte, die mit der Mehrwertsteuer in Zusammenhang stehen (z.B. die Ferienwohnung, die vermietet wird), im Inland befinden und damit für die ESTV besser zugänglich sind als ausländische Plattformen. Ein Einbezug solcher Dienstleistungen würde ausserdem den gesamten Sharing Economy- und Gig Economy-Bereich abdecken. Dieser würde normalerweise nicht monetäre Transaktionen und Transaktionen zwischen Privatpersonen ohne unternehmerische Tätigkeit umfassen. Auch wenn man annehmen würde, dass diese Personen eine unternehmerische Tätigkeit ausüben, würde ihr Umsatz in der Regel die Grenze von CHF 100 000 pro Jahr, die für die obligatorische Unterstellung erforderlich ist, nicht erreichen.

Darüber hinaus besteht künftig eine Auskunftspflicht für Online-Plattformen in Bezug auf Unternehmen,

die Lieferungen oder Dienstleistungen auf der Plattform anbieten. Damit lassen sich die Personen einfacher ermitteln, die insbesondere im Bereich von Beförderungs- und Beherbergungsleistungen die Umsatzgrenze für die Mehrwertsteuerpflicht überschreiten und sich als mehrwertsteuerpflichtige Personen registrieren lassen müssen (Art. 73 Abs. 2 lit. e E-MWSTG<sup>48</sup>).

48 Entwurf Teilrevision des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 24. September 2021, BBl 2021, 2364 ff.



# VI Internationale Steuern

Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin  
Adrian Briner, dipl. Wirtschaftsprüfer und dipl. Steuerexperte  
Jannick Walleser, Volontär

## A

# Internationale Abkommen

### 1 Covid-19: (Update: Stand 3. März 2022) Auswirkungen auf die Besteuerung und Sozialversicherungsunterstellung von Grenzgängern

Auch nach fast zwei Jahren Covid-19 ist die Situation dergestalt, dass viele Grenzgänger ihren Arbeitsplatz zurzeit nur teilweise physisch aufsuchen können. Mit der damit einhergehenden Zunahme der Arbeit im Homeoffice bestehen weiterhin steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Unsicherheiten. Dabei ist es wichtig, die beiden Thematiken zu unterscheiden, da die Regeln nicht zwingend parallel ausgestaltet sind.

#### a) Steuern: Weiterhin bestehende Lockerungen für Grenzgänger

Am 30. November 2021 hat das Schweizer Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) die Absicht geäussert, die Konsultationsvereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland vom 11. Juni 2020 betreffend die Besteuerung von grenzüberschreitenden Arbeitnehmern während der Covid-19 Pandemie mindestens bis zum 31. März 2022 nicht zu kündigen. Eine gleichlautende Information wurde durch die deutsche Finanzverwaltung bekannt gegeben. Dies bedeutet, dass für Grenzgänger, welche von zuhause aus arbeiten, weiterhin dieselben Steuerregelungen gelten, wie wenn sie physisch an ihrem Arbeitsort tätig wären und zwar solange, wie die Covid-19-Ausnahmeregelungen in Kraft sind. Dieselbe Regelung gilt gemäss Verständigungsvereinbarung auch mit Frankreich, wobei diesbezüglich zusätzlich bei pandemiebedingten Umständen eine

stillschweigende Verlängerung bis 30. Juni 2022 vereinbart wurde. Eine automatische Verlängerung dieser Vereinbarung um jeweils einen Monat, sofern nicht durch einen Staat gekündigt, gilt mit dem Staat Italien. Die Verständigungsvereinbarung mit Liechtenstein wurde auf den 31. März 2022 gekündigt. Die bestehende Ausnahmeregelung mit diesem Sattat endet damit zu diesem Datum hin. Betreffend die Nachbarstaaten Deutschland, Frankreich und Italien, gelten damit ungekündigte Vereinbarungen. Bezüglich der Grenzgängersituation mit Österreich besteht weiterhin keine Verständigungsvereinbarung. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zwischen der Schweiz und Österreich ist an den Arbeitsausübungsstaat geknüpft. Damit besteht die Gefahr, dass Österreich im Fall von Homeoffice auf die Massgeblichkeit des Ausübungsorts der Tätigkeit pocht. In der Folge wäre das Erwerbseinkommen betroffener Grenzgänger in Österreich steuerpflichtig. Ob die Schweiz dieses Einkommen dann von der Besteuerung ausnimmt, ist unklar, dies müsste aber wohl der Fall sein. Der Nachweis des effektiven Arbeitsortes mittels Kalender bleibt für diese Grenzgänger unabdingbar.

#### b) Sozialversicherungen: Weiterbestehende flexible Anwendung der Versicherungsunterstellung

Angesichts der unterschiedlich pandemiebedingten Situation der einzelnen Staaten gibt es keine europaweite Frist für die flexible Anwendung der Unterstellungsregeln. In Bezug auf Deutschland, Österreich, Italien und Liechtenstein wurde die flexible Anwendung der Unterstellungsregeln bis zum 30. Juni 2022 vereinbart; im Zusammenhang mit Frankreich mindestens bis zum 31. März 2022. Demnach ändert sich die Versicherungsunterstellung für Grenzgänger aus diesen Staaten, die dem Freizügigkeitsabkommen (FZA) oder dem Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA)-Übereinkommen unterstehen, trotz



einer Homeoffice-Tätigkeit während den erwähnten Fristen nicht.

Es gilt aber nach wie vor der Grundsatz, dass wieder vollumfänglich die ursprünglichen Unterstellungsregeln gelten werden, sobald sich die pandemiebedingte Ausnahmesituation normalisiert hat. Die Rückkehr zu den ursprünglichen Unterstellungsregeln würde unter anderem bedeuten, dass Arbeitnehmende wieder grundsätzlich im Wohnsitzstaat für alle Erwerbstätigkeiten sozialversicherungspflichtig werden, sobald sie 25% oder mehr ihrer unselbständigen Tätigkeit physisch im Wohnsitzstaat (Homeoffice) ausüben.

Personen, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben, aber ihren Wohnsitz in einem Staat haben, mit denen die Schweiz kein Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat, sind weiterhin unabhängig von Covid-19 in der Schweiz versicherungspflichtig. Mit Blick auf Covid-19 gilt die obligatorische Versicherung auch dann, wenn die Tätigkeit vorübergehend im Homeoffice ausgeübt wird.

Die nachfolgende Tabelle gibt eine Übersicht zur aktuellen Abkommenssituation:

	<b>Steuern: Vorläufige Vereinbarungen zur Grenzgängerbesteuerung</b>	<b>Sozialversicherungen: Flexible Anwendung der Unterstellungsregeln im Sozialversicherungsrecht</b>
<b>Deutschland</b>	Konsultationsvereinbarung vom 11. Juni 2020: Gültig bis 31. März 2022	Bis zum 30. Juni 2022
<b>Frankreich</b>	Verständigungsvereinbarung vom 13. Mai 2020: In Kraft bis 31. März 2022 mit stillschweigender Verlängerung bis 30. Juni 2022	Bis zum 31. März 2022
<b>Italien</b>	Verständigungsvereinbarung vom 19. Juni 2020: Bis auf Weiteres gültig; Verlängerung jeweils um einen Monat	Bis zum 30. Juni 2022
<b>Liechtenstein</b>	Verständigungsvereinbarung vom 20. Oktober 2020: Gekündigt auf den 31. März 2022	Bis zum 30. Juni 2022
<b>Österreich</b>	Keine	Bis zum 30. Juni 2022

c) Homeoffice im Ausland: Risiko einer Betriebsstätte besteht weiterhin

Für steuerliche Zwecke erfordert eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung mit Verfügungsmacht des Unternehmens, in der die Unternehmenstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird. Durch die anhaltende Covid-19 Pandemie mit abwechselnden Massnahmen wie Homeoffice-Pflicht, Homeoffice-Empfehlung sowie vollständige Aufhebung der Homeoffice-Regelungen besteht für Unternehmen weiterhin eine Unsicherheit betreffend die Begründung einer Betriebsstätte im Ausland. Gerade mit Blick auf längere Phasen, in welchen die Präsenz am Arbeitsplatz uneingeschränkt möglich ist, wie auch mit Blick in die Zukunft empfiehlt es sich für Unternehmen mit internationalen Mitarbeitenden auf regelmässiges Homeoffice zu verzichten bzw. die entsprechenden Steuer- und Sozialversicherungsfolgen für die Mitarbeitenden aber auch für das Unternehmen genau zu prüfen und den entsprechenden Compliance-Erfordernissen sorgfältig nachzukommen.

## **2 Änderungen Doppelbesteuerungsabkommen: Anpassungen an BEPS Mindeststandards**

Die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Schweiz mit anderen Staaten haben neben der Vermeidung einer Doppelbesteuerung auch die Umsetzung der Mindeststandards des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekts der OECD gegen Gewinnverkürzung und -verlagerung zum Ziel. Als OECD-Mitglied unterstützt die Schweiz die internationalen Bestrebungen missbräuchliche Gewinnverschiebungen in andere Staaten mit dem Ziel der Steuerersparnis zu unterbinden. Die Vorteile eines DBA werden deshalb dann nicht gewährt, wenn das Erlangen solcher Vorteile einer der hauptsächlichen Zwecke einer Gestaltung oder Transaktion war (sog. Missbrauchsklausel).

Von DBA-Missbrauch wird gesprochen, wenn Steuerentlastungen aufgrund von DBA auf missbräuchliche oder unrechtmässige Weise in Anspruch genommen werden. Die Schweiz hatte ehemals mit dem Bundesratsbeschluss vom 14. Dezember 1962 (BRB 1962) einseitig Massnahmen nicht nur gegen die offensichtlich unrechtmässige, sondern auch gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme einer Steuerentlastung ergriffen.<sup>49</sup> Da nun jedoch der DBA-Missbrauch mittlerweile fester Bestandteil der DBA der Schweiz mit ausländischen Staaten ist, hat der Bundesrat die Verordnung BRB 1962 per 1. Januar 2022 aufgehoben.<sup>50</sup>

Im Jahr 2021 traten Änderungsprotokolle mit Liechtenstein, Malta und Zypern in Kraft. Ferner wurden entsprechende Änderungsprotokolle mit Armenien, Japan und Nord-Mazedonien unterzeichnet. Im Übrigen traten neue DBA mit Bahrain, Brasilien sowie Saudi-Arabien in Kraft, ausserdem fand mit Äthiopien eine Unterzeichnung eines DBA statt, welches die Mindeststandards des BEPS-Projekts von Beginn an enthält.

## **3 Senkung Residualsätze in DBA mit Indien und Chile aufgrund Anwendung sogenannter Meistbegünstigtenklausel**

Gemäss der sog. Meistbegünstigtenklausel, welche in vielen DBA der Schweiz mit ausländischen Staaten enthalten ist, gilt: Wenn der ausländische Staat in einem nach der Unterzeichnung des DBA mit der Schweiz abgeschlossenen Übereinkommens, Abkom-

mens oder Protokolls mit einem OECD-Mitgliedstaat niedrigere Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder Vergütungen für technische Dienstleistungen als im DBA mit der Schweiz vorsieht, gelten diese Sätze ab Inkrafttreten des Abkommens mit dem OECD-Mitgliedstaat auch bzgl. des DBA mit der Schweiz gelten.

Das SIF informierte in seiner Mitteilung vom 13. August 2021 bzgl. des DBA mit Indien über die Änderung der Dividendenbesteuerung aufgrund der Anwendung der Meistbegünstigtenklausel. Offen war die Frage, ob die Meistbegünstigtenklausel voraussetzt, dass der Drittstaat im Zeitpunkt der Vereinbarung der tieferen Residualsteuersätze mit Indien bereits Mitglied der OECD war oder ob der Meistbegünstigungsfall auch bei einem späteren Beitritt des Drittstaats zur OECD eintritt. Aufgrund des Wortlauts der Bestimmung ist das SIF in der Analyse zur Auffassung gelangt, dass der Meistbegünstigungsfall auch bei einem späteren Beitritt des Drittstaats zur OECD greift. Da Indien in der Zwischenzeit mit Litauen, und Kolumbien (beides nun OECD-Mitgliedstaaten) solche Abkommen geschlossen hat, beträgt für in der Schweiz steuerlich ansässige Nutzungsberechtigte von Dividendenerträgen aus indischer Quelle die Anrechnung ausländischer Quellensteuer für Dividenden, welche ab dem 1. Januar 2022 fällig wurden, 5% (anstatt wie bisher 10%).

Die Schweiz hat zudem am 29. März 2021 eine Verständigungsvereinbarung mit Chile zur Anpassung des DBA abgeschlossen. Hintergrund war ebenfalls die Senkung der Residualsätze auf Zinsen und Lizenzgebühren aufgrund der Meistbegünstigtenklausel im DBA Chile, da zwischen Chile und Japan (OECD-Mitgliedstaaten) ein Abkommen mit niedrigeren Quellensteuersätzen geschlossen wurde. Im Einzelnen reduziert sich die Residualsteuer für Zinsen auf Darlehen von Banken oder Versicherungsgesellschaften sowie aus dem Verkauf von Maschinen und Ausrüstung auf Kredit auf 4% (bisher 5%). Ebenfalls einem neuen Residualsteuersatz von 4% unterliegen unter gewissen Voraussetzungen Zinszahlungen an Finanzierungsgesellschaften und andere Finanzinstitutionen. Der generelle Residualsteuersatz auf Zinsen von 15% sinkt (mit Wirkung ab dem 1. Januar 2019) auf 10%. Weiter sinkt die Residualsteuer auf Lizenzgebühren für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen von 5% auf 2%.

<sup>49</sup> Die Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. Dezember 1962, vom 17. Dezember 1998 und vom 1. Juli 2010 enthielten diesbezüglich eingehende Erläuterungen.

<sup>50</sup> Vgl. Verordnung über Anpassungen des Bundesrechts im Bereich der Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich.

#### 4 Weitere Neuerungen

Neben den vorgenannten Änderungen bestehender Abkommen sind betreffend das Jahr 2021 insbesondere die folgenden Neuerungen hervorzuheben:

a) Verständigungsvereinbarung mit Grossbritannien und den USA

Die Schweiz und Grossbritannien haben am 16. Juni 2021 eine Verständigungsvereinbarung zur Durchführung des Schiedsverfahrens nach Art. 24 Abs. 5 des DBA Schweiz/Grossbritannien abgeschlossen.

Die Schweiz schloss darüber hinaus eine Verständigungsvereinbarung mit den USA betreffend Präzisierungen der Quellensteuerbefreiung bei Vorsorgeplänen ab.

b) Neues Grenzgängerabkommen mit Italien; Bundesrat verabschiedet Botschaft

Gemäss dem ehemaligen Grenzgängerabkommen zwischen der Schweiz und Italien von 1974 wurden Grenzgänger, die in der Schweiz arbeiteten, ausschliesslich in der Schweiz besteuert. Von den Einnahmen aus der Quellensteuer für italienische Grenzgänger leiteten die betroffenen Kantone ca. 40% als finanziellen Ausgleich an die italienischen Wohnsitzgemeinden dieser Grenzgänger weiter. Das neue Abkommen, zu welchem der Bundesrat an seiner Sitzung vom 11. August 2021 eine Botschaft verabschiedet hat, ändert dies nach einer Übergangsfrist und ist zudem reziprok. Dies bedeutet, dass das neue Grenzgängerabkommen sowohl für in der Schweiz ansässige Grenzgänger als auch für in Italien ansässige Grenzgänger gilt. Der Inhalt des neuen Grenzgängerabkommens mit Italien wurde vom Bundesrat in seiner Botschaft vom 11. August 2021 detailliert dargelegt.<sup>51</sup>

Das neue Grenzgängerabkommen wird ab dem 1. Januar des auf das Jahr des Inkrafttretens folgenden Kalenderjahrs anwendbar sein. Das Datum des Inkrafttretens bestimmt sich anhand des Zeitpunkts, an welchem die Ratifizierungsurkunden beider Staaten ausgetauscht werden.

c) Vorläufige Anwendung des Sozialversicherungsabkommens mit Grossbritannien

Die Schweiz und Grossbritannien haben am 9. September 2021 ein neues Sozialversicherungsabkommen (SA) abgeschlossen, welches die langfristige Koordinierung der Sozialversicherungssysteme der beiden Staaten nach dem Austritt Grossbritanniens aus der Europäischen Union (EU) sicherstellen soll. Das SA ist seit dem 1. November 2021 vorläufig anwendbar. Definitiv wird es in Kraft treten, sobald die Parlamente beider Staaten es genehmigt haben. Das neue SA enthält einen Vorbehalt zugunsten des Abkommens über die Rechte der Bürgerinnen und Bürger, welches für Bürger der Schweiz, Grossbritannien und der EU anwendbar ist, welche bis 31. Dezember 2020 in der Schweiz oder Grossbritannien gearbeitet haben (vgl. Broschüre 2021). Fällt eine Person unter dieses Abkommen, so sind die Bestimmungen des europäischen Koordinationsrechts und nicht das neue SA anwendbar.

Das neue SA orientiert sich am Handels- und Kooperationsabkommen zwischen der EU und Grossbritannien, welches viele Bestimmungen des EU-Rechts zur Koordinierung der sozialen Sicherheit (Verordnung [EG] Nr. 883/2004, SR 0.831.109.268.1) enthält. Zahlreiche Formulierungen sind deshalb identisch mit den Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens (FZA). Es enthält auch dieselben Koordinierungsgrundsätze: Gleichbehandlung, Bestimmung der anzuwendenden Rechtsvorschriften, Zusammenrechnung der Versicherungszeiten, Leistungsexport, Amtshilfe sowie Zusammenarbeit der Behörden und Träger.

Im Unterschied zum FZA enthält das SA nur bilaterale Bestimmungen, welche ausschliesslich die Sozialversicherungssysteme der Schweiz und Grossbritannien koordinieren. Allerdings gilt das Abkommen nicht nur für Staatsangehörige der beiden Vertragsstaaten, sondern auch für alle EU-Staatsangehörigen. Dieser Ausdehnung des persönlichen Geltungsbereichs bedurfte es, um bereits erwirkte Rechte und eingegangene Verpflichtungen auch nach dem Brexit aufrecht zu erhalten. Da Schweizer Staatsangehörige auch in das Abkommen zwischen der EU und Grossbritannien einbezogen sind, gelten für die EU-Staaten, die Schweiz sowie Grossbritannien grundsätzlich gleichlautende Bestimmungen.

Wichtig zu wissen ist, dass das SA zwar viele Bestimmungen des EU-Rechts zur Koordinierung der sozialen Sicherheit übernimmt, es aber bei den

<sup>51</sup> Vgl. Medienmitteilung des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen SIF vom 11. August 2021, online abgerufen am 10. Februar 2022 unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-84671.html>.

übrigen Bestimmungen grössere Unterschiede geben kann. Diese betreffen unter anderem die Freizügigkeit im Bereich der beruflichen Vorsorge oder den Leistungsexport bei der Arbeitslosenversicherung. Zur Beurteilung eines sozialversicherungsrechtlichen Sachverhalts mit Bezug zu Grossbritannien kann somit nicht eins zu eins auf EU-Recht abgestellt werden.

## B

# Wesentliche neue Gesetze und Verordnungen

## 1 Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich

*Per 1. Januar 2022 trat das Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG) sowie die zugehörige Verordnung in Kraft. Mit diesem Bundesgesetz werden vor allem bestehende rechtliche Grundlagen den neuesten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht angepasst.*

Das Bundesgesetz über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung trat im Jahr 1951 in Kraft und erfuhr seitdem nur wenige Änderungen. Das internationale Steuerrecht hat sich in dieser Periode hingegen erheblich geändert: dies beispielsweise im Bereich der Verständigungsverfahren. Dies hat dazu geführt, dass die bestehende gesetzliche Grundlage den heutigen Anforderungen nur noch teilweise genügt. Mit einer Totalrevision in Form des StADG werden dabei die Bestimmungen des bestehenden Gesetzes soweit möglich übernommen und mit neuen Regelungsbereichen ergänzt. Das StADG hat zum Gegenstand, die Durchführung von DBA sowie von anderen internationalen Abkommen des Bundes im Steuerbereich zu regeln.

- a) Verständigungsverfahren zur Vermeidung einer nicht mit dem Abkommen entsprechenden Besteuerung

Das neue Gesetz regelt primär wie Verständigungsverfahren innerstaatlich durchgeführt werden sollen, sofern das anwendbare Abkommen keine abweichenden Bestimmungen dazu enthält. Verständigungsverfahren sind zwischenstaatliche Verfahren, basierend auf einem DBA (oder einem anderen internationalen Abkommen), mit welchen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auf Antrag einer steuerpflichtigen Person versuchen, einen Besteuerungskonflikt zu eliminieren und damit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Da die Zahl solcher Verfahren in den letzten Jahren markant zugenommen hat, drängte sich gemäss Bundesrat eine gesetzliche Regelung ihrer Durchführung und Umsetzung auf.

Die DBA selbst regeln nur die Durchführung des Verständigungsverfahrens zwischen den Vertragsstaaten. Wichtige innerstaatliche Verfahrensfragen (Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Person, Fristen, Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung, etc.) wurden in der Vergangenheit aufgrund behördlicher Praxis gehandhabt. Solche Aspekte finden sich nun in konkreten Regelungen wieder und sorgen damit im Streitfall für Rechtssicherheit.

Zu den wichtigsten Regelungen zählen:

- Die eigentliche Durchführung des Verständigungsverfahrens erfolgt zwischen den Staaten direkt gestützt auf das anwendbare Abkommen. Dabei ist die steuerpflichtige Person nicht Verfahrenspartei. Trotzdem hat sie verschiedene Rechte und Pflichten, insbesondere geht von ihr die Einleitung des Verfahrens aus. Ein solches Gesuch ist für in der Schweiz ansässige Personen beim Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) zu stellen;
- Das Verständigungsverfahren wird durch eine Vereinbarung zwischen dem SIF und der zuständigen Behörde des anderen Staates abgeschlossen. Gegen diese Verständigungsvereinbarung steht kein Rechtsmittel zur Verfügung;
- Weiter wird zur reibungslosen Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen eine sogenannte Umsetzungsverfügung geschaffen. Mittels dieser können die Steuerbehörden die Verständigungsvereinbarung umsetzen, auch wenn bereits eine (abweichende) rechtskräftige Verfügung oder ein Entscheid vorliegt. Gegen die Umsetzungsverfügung können die gleichen Rechtsmittel ergriffen werden, wie gegen eine allfällige Verfügung der zuständigen Steuerbehörde mit demselben Gegenstand wie die Umsetzungsverfügung;
- Für die Einleitung sowie Durchführung des Verständigungsverfahrens werden grundsätzlich keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet. Sofern das Verständigungsverfahren bei zumutbarer Sorgfalt hätte vermieden werden können,

besteht die Möglichkeit, dass der betroffenen Person aber die Kosten für die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung auferlegt werden.

## b) Weitere Regelungsgegenstände

Das StADG enthält zudem die wesentlichen Punkte zur Entlastung von der Verrechnungssteuer aufgrund eines anwendbaren Abkommens einschliesslich der dafür notwendigen Strafbestimmungen. Ebenfalls in das Gesetz aufgenommen wurden bisher auf Verordnungsstufe festgehaltene Strafbestimmungen im Zusammenhang mit der Anrechnung ausländischer Quellensteuern. Schliesslich wird die bereits im bestehenden Gesetz vorhandene Kompetenz des Bundesrats zum Erlass von Ausführungsbestimmungen aktualisiert.

## c

# Wesentliche neue Entwicklungen in der OECD/EU

## 1 Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten und globale Mindestbesteuerung – Eckwerte und Konkretisierung veröffentlicht

*137 Staaten der OECD – darunter die Schweiz – haben am 8. Oktober 2021 einer umfassenden globalen Steuerreform zugestimmt. Mit der globalen Steuerreform sollen eine weltweite Umverteilung der Gewinne multinationaler Konzerne mit einem Umsatz von über 20 Milliarden Euro (Pillar One) und eine globale Mindestbesteuerung von 15% für multinationale Konzerne mit einem Umsatz von über 750 Millionen Euro (Pillar Two) eingeführt werden. Die Umsetzung der Reform wird die Unternehmen, aber auch die Staaten vor grosse Herausforderungen stellen.*

*Pillar One wird dazu führen, dass Unternehmen auch dann in einem Staat steuerpflichtig werden, wenn sie in diesem Staat über keine physischen Einrichtungen wie Büros oder Räumlichkeiten verfügen. Mindestens 25% des Gewinnes, welcher 10% des Umsatzes*

*übersteigt, soll unabhängig vom Vorhandensein einer physischen Präsenz in den Staaten besteuert werden, in welchen die Umsätze erzielt werden.*

*Pillar Two wird eine globale Mindeststeuer von 15% einführen. Der Steuersatz wird auf Stufe der jeweiligen Staaten und nicht auf Stufe der einzelnen Unternehmen berechnet. Zudem werden für die Berechnung der globalen Mindeststeuer der steuerbare Gewinn und das steuerbare Nettoeinkommen, ein internationaler Rechnungsstandard und nicht die lokale Gesetzgebung, wie z. B. das Schweizerische Handelsrecht, massgeblich sein.*

## a) Historische Einigung der OECD/G20 Staaten

Am 8. Oktober 2021 haben 137 der 141 Staaten und Gebiete des Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework) einer umfassenden globalen Steuerreform zugestimmt. Inhalt dieser Reform ist eine globale Umverteilung von Gewinnen der weltweit grössten Konzerne mit einem Umsatz von über 20 Milliarden Euro hin zu Marktstaaten (Pillar One) sowie die Einführung einer weltweiten Mindeststeuer von 15% auf Unternehmensgewinnen grösserer Konzerne mit einem jährlichen Umsatz von über 750 Millionen Euro (Pillar Two). Nur die OECD-Mitglieder Kenya, Nigeria, Pakistan und Sri Lanka haben sich der Erklärung vom 8. Oktober nicht angeschlossen. Die teilnehmenden Staaten wollen so eine fairere Verteilung der Gewinne der grössten Konzerne durchsetzen und einen ungesunden Steuerwettbewerb nach unten zwischen den einzelnen Ländern verhindern. Die Reform soll jährlich zusätzliche Steuereinnahmen von rund 150 Milliarden US Dollar generieren.<sup>52</sup> Die Reform soll weltweit per 1. Januar 2023 in Kraft treten. Die Länder haben sich zudem verpflichtet, keine Digitalsteuern oder ähnliche Steuern, wie Steuern auf dem Umsatz von digitalen Unternehmen, einzuführen. Falls die Staaten solche bereits eingeführt haben, sollen diese mit Inkrafttreten der Reform abgeschafft werden.

Die neuen Besteuerungsregeln wurden notwendig, da sich die Wirtschaft weg von Fabriken, Warenlagern und physischen Gütern hin zu Büros, Digitalisierung und Dienstleistungen entwickelt hat. Als Folge davon können Geschäfte heute auch ohne physische Präsenz in einem Staat getätigt werden.

<sup>52</sup> Highlight Brochure: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Seite 5, online abgerufen am 4. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

Die Umverteilung der Gewinne (Pillar One) wird voraussichtlich rund 160 Konzerne betreffen, wovon nur drei bis vier einen Sitz in der Schweiz haben. Dabei wird es sich vermutlich um Nestlé, Novartis und Roche handeln. Von den ausländischen Konzernen, welche vom Pillar One betroffen sein werden, haben rund 100 eine Präsenz in der Schweiz. Die Wirkung der Pillar One auf die Schweiz ist also begrenzt.<sup>53</sup> Der Einfluss der globalen Minimalsteuer (Pillar Two) ist dagegen wesentlicher. Diese wird voraussichtlich eine tiefe dreistellige Zahl von Unternehmen mit Sitz in der Schweiz sowie eine tiefe vierstellige Zahl an ausländischen Konzernen mit Präsenz in der Schweiz betreffen.

## b) Pillar One – Weltweite Umverteilung von Gewinnen

### (i) Betroffene Unternehmen

Beim Pillar One<sup>54</sup> geht es um die formelmässige Aufteilung eines Anteils des konsolidierten Konzerngewinns der weltweit grössten Konzerne auf Marktstaaten, unabhängig davon, ob diese Konzerne dort eine physische Präsenz haben. Im Gegensatz zum im Vorjahr veröffentlichten Blueprint der Pillar One<sup>55</sup> unterstehen bis auf wenige Ausnahmen neu sämtliche Konzerne mit einem weltweiten konsolidierten Umsatz von über 20 Milliarden Euro und einer Umsatzmarge von über 10% (Gewinn vor Steuern im Verhältnis zum Umsatz) dem Pillar One. Ausnahmen bestehen nur noch für den Sektor Rohstoffabbau (nicht aber Rohstoffhandel) sowie für regulierte Finanzunternehmen (v.a. Banken).<sup>56</sup> Bereits nach Ablauf von acht Jahren ist eine Absenkung der Umsatzschwelle auf 10 Milliarden Euro geplant, sofern die Einführung über die ersten sieben Jahre erfolgreich war und Rechtssicherheit geschaffen werden konnte.

Die Zuweisung von Gewinnen hin zu Marktstaaten, unabhängig von einer physischen Präsenz wird damit gerechtfertigt, dass die Konsumenten in diesen Staaten selbst zu einem Teil der Wertschöpfung beitragen bzw. die Unternehmen von der vor Ort vorhandenen physischen und rechtlichen Infrastruktur profitieren.

### (ii) Funktionsweise

25% des Konzerngewinns, welcher 10% des Umsatzes übersteigt (Residualgewinn), wird auf die Marktstaaten verteilt (Amount A). Die Verteilung auf die Marktstaaten erfolgt nach Massgabe der anteiligen Umsätze an nicht zum Konzern gehörende Drittkunden in diesen Marktstaaten. Der Konzerngewinn soll dabei nach dem in der Konzernrechnung ausgewiesenen Gewinn mit einer geringen Anzahl von Anpassungen bestimmt werden. Verluste können auf zukünftige Steuerperioden vorgetragen werden. Die Konzernrechnung ist dabei nach einem international anerkannten Rechnungslegungsstandard, beispielsweise IFRS oder US GAAP zu erstellen.

Falls der Konzern im Marktstaat bereits physisch präsent ist und z.B. über eine Tochtergesellschaft Marketing- sowie Vertriebsfunktionen ausführt, soll diese Tätigkeit vorab mittels einer fixen Marge abgegolten werden (Amount B). Die Höhe dieser Marge bzw. die Entschädigung für solche grundlegenden Marketing- und Vertriebsfunktionen wird vom Inclusive Framework (erst) Ende 2022 bestimmt werden. Beim Amount B wird es sich also um eine fixe, fremdvergleichskonforme Gewinnmarge für Marketing- und Vertriebstätigkeiten handeln.

Ein sogenannter «Marketing and Distribution Profit Safe Harbour» soll ausserdem sicherstellen, dass in Staaten, in welchen bereits ein Teil des Residualgewinns besteuert wird, der Betrag des zusätzlich zugewiesenen Amount A begrenzt wird. Die Summe der Gewinne, (i) welche einem Staat bereits aufgrund der in diesem Staat ausgeführten Marketing und Vertriebsfunktionen zugewiesen wurden und (ii) der unter dem Amount A zugeteilte Residualgewinn sollen den unter Amount A zugewiesenen anteiligen Residualgewinn nicht übersteigen. Der genaue Mechanismus dieser Regel wird ebenfalls (erst) Ende 2022 bestimmt werden.

Eine Doppelbesteuerung desjenigen Teils des Gewinns, welcher den Marktstaaten zugewiesen wird, soll vermieden werden. Dies soll erreicht werden, indem diese Gewinne im dem Staat, in welchem sie ursprünglich verbucht wurden, von der Besteuerung

53 Vgl. dazu und nachfolgend Tamara Pfammatter, René Röthlisberger, Armin Marti in: Entwicklungen im internationalen Kontext, Präsentation am IFF St. Gallen vom 23. November 2021.

54 Vgl. dazu und zu folgendem Statement to Address the Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy vom 8. Oktober 2021 in: Highlight Brochure: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Seite 6 ff., online abgerufen am 4. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

55 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint vom 14. Oktober 2020, online abgerufen am 4. Januar 2021, unter: <https://read.oecd.org/10.1787/beba0634-en?format=pdf>.

56 Im Sektor Rohstoffabbau ist gemäss OECD die Erzielung eines Übergewinns nicht zu erwarten, da diese Unternehmen standardisierte Rohstoffe verkaufen, welche auf Rohstoffbörsen gehandelt werden. Bei regulierten Finanzunternehmen soll die starke Regulierung dieser Branche, sicherstellen, dass diese Unternehmen an jenen Orten ihren Gewinn versteuern, wo sie diesen erwirtschaften (vgl. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint vom 14. Oktober 2020, Ziff. 2.2.3, online abgerufen am 4. Januar 2021, unter: <https://read.oecd.org/10.1787/beba0634-en?format=pdf>).

ausgenommen (Freistellungsmethode) oder an die Steuern angerechnet (Anrechnungsmethode) werden. Wurde der Residualgewinn in mehreren Staaten verbucht, ist voraussichtlich mittels verschiedener Tests zu bestimmen, welcher Staat sich welche umverteilten Gewinne anrechnen lassen muss (Bestimmung der Paying Entity).<sup>57</sup> Dies erfordert eine umfassende Koordination der bei der Besteuerung eines Konzerns involvierten Staaten. Neue Mechanismen zur Streitprävention und -beilegung sollen daher Doppelbesteuerungen aufgrund von Streitigkeiten der Staaten über den Amount A verhindern.

Die Steuervorschriften sollen möglichst einfach gehalten werden und es soll möglich sein, die Deklaration und Administration über eine einzige Konzerngesellschaft abzuwickeln. Zur Vereinfachung der Deklarationsvorschriften zählt auch, dass Gewinne grundsätzlich nur in Marktstaaten ausgeschieden werden sollen, in welchen der Konzern jährlich mindestens 1 Million Euro Umsatz erzielt.<sup>58</sup>

#### *(iii) Offene Punkte*

Die Verteilung des Amount A soll aufgrund der in den Marktstaaten erzielten Umsätze mit nicht zum Konzern gehörenden Drittkunden erfolgen. Dieser Gewinn soll also in denjenigen Staaten besteuert werden, in welchen die Produkte und Dienstleistungen des Konzerns genutzt oder konsumiert werden. Wie die Zuweisung des Konzernumsatzes auf die Marktstaaten (Revenue Sourcing) erfolgen soll, ist jedoch noch nicht im Detail bestimmt worden. Insbesondere bei Geschäftsmodellen, welche auf den Verkauf von Produkten oder Dienstleistungen an Geschäftskunden setzen (z. B. Internetwerbung) oder bei welchem Umsatz via Zwischenhändler erzielt wird, ist dieses Revenue Sourcing nicht einfach. Auch der Safe Harbour Mechanismus und die Höhe des Amount B wurden noch nicht bestimmt (siehe oben). Schliesslich wird zwar in der Erklärung des Inclusive Frameworks versichert, dass ein bindender Streitpräventions- und beilegungsmechanismus implementiert werden soll, aber es werden keine Details dazu genannt. Da ohne einen solchen Mechanismus für die betroffenen Konzerne Doppelbesteuerungen des Gewinns resultieren werden, stellt ein solcher Mechanismus jedoch ein entscheidendes Element für den Erfolg der Reform dar (vgl.

Ausführungen zu Auswirkungen auf die Schweiz und Unternehmen mit Sitz in der Schweiz weiter unten).

Aktuell sind noch viele wesentliche Punkte der Pillar One offen. Die OECD wird die detaillierten Regeln, die sogenannten Model Rules zur Pillar One, erst im Frühling veröffentlichen.

#### *(iv) Umsetzung in der Schweiz*

Das Statement des Inclusive Frameworks sieht vor, dass zur Umsetzung der Regeln der Pillar One ein neues multilaterales Übereinkommen (Multilateral Convention [MLC]) entworfen wird, welches bereits im Jahr 2022 von den teilnehmenden Staaten unterschrieben werden soll. Dieses Abkommen soll sämtliche Digitalsteuern und ähnliche Massnahmen abschaffen sowie die Einführung von Amount A erleichtern. Die neuen Regeln sollen dann ab dem Jahr 2023 zur Anwendung gelangen.

Die Schweiz ist Mitglied des Inclusive Frameworks und hat sich – wie erwähnt – der Reform angeschlossen. Sie fordert jedoch, dass bei deren Umsetzung die Interessen kleiner, wirtschaftsstarker Länder berücksichtigt werden und Rechtssicherheit für betroffene Unternehmen geschaffen wird.<sup>59</sup> Klar ist, dass die Schweiz ihre Steuergesetze anpassen muss, um den Markt bzw. Amount A als neuen steuerlichen Anknüpfungspunkt zu erfassen. Amount B benötigt wohl keine Gesetzesänderungen, handelt es sich hierbei doch lediglich um eine Konkretisierung der Höhe einer marktkonformen Abgeltung für gewisse Marketing- und Vertriebsfunktionen. Zurzeit erarbeitet das Eidgenössische Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit weiteren Departementen unter Einbezug von Kantonen, Städten, Wirtschaft und Wissenschaft bis Ende des erstens Quartals 2022 Vorschläge an den Bundesrat, welche den Unternehmen weiterhin bestmögliche Rahmenbedingungen für nachhaltiges Wachstum bieten sollen und international akzeptiert sind.<sup>60</sup> Aufgrund der komplexen demokratischen Prozesse in der Schweiz wird es jedoch nicht möglich sein, die neuen Regeln auf das von der OECD vorgesehene Jahr 2023 einzuführen. Die Schweiz konnte sich mit ihren Bestrebungen, die Frist zur Einführung notwendiger Massnahmen zur Umsetzung der Reform auf drei Jahre nach Festlegung der definitiven Eckwerte festzusetzen, leider nicht durchsetzen. Passen der Bund

57 Vgl. Seite 212 von Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint vom 14. Oktober 2020, online abgerufen am 4. Januar 2021, unter: <https://read.oecd.org/10.1787/beba0634-en?format=pdf>.

58 Für kleinere Marktstaaten mit einem Bruttoinlandprodukt (BIP) von weniger als 40 Milliarden Euro beträgt die Umsatzgrenze 250 000 Euro.

59 Vgl. hierzu und zu Folgendem: Q&A zu den Eckwerten des Inclusive Framework der OECD vom 8. Oktober 2021 zur globalen Unternehmensbesteuerung, publiziert vom Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen (SIF), online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/68482.pdf>.

60 Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 8. Oktober 2021, online abgerufen am 5. Januar 2022 unter: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-85410.html>.

und die Kantone bis dahin ihre Steuergesetze nicht an, droht den von Pillar One betroffenen Unternehmen in der Schweiz eine Doppelbesteuerung. Es ist zu hoffen, dass es gelingt, die Steuergesetze trotz allem rascher anzupassen oder dass die Einführung von der OECD auf nach 2023 verschoben wird.

(v) *Auswirkungen auf die Schweiz und Unternehmen mit Sitz in der Schweiz*

Die Verlagerung von Steuerbefugnissen in Markt-länder ist für kleine Volkswirtschaften wie die Schweiz mit verhältnismässig wenig Konsumenten eine schlechte Nachricht.<sup>61</sup> Störend am nun vorliegenden Mechanismus ist, dass Gewinne von profitablen Konzerneinheiten/Staaten zu unprofitablen Konzerneinheiten/Staaten fliessen.<sup>62</sup> Eine solche Gewinn-allokation macht aber nur Sinn, wenn der Profitabilitätsunterschied tatsächlich auf Steuerumgehung zurückzuführen ist bzw. im Marktstaat tatsächlich eine Wertschöpfung durch die Konsumenten bzw. den Staat stattfindet. Ist jedoch die tiefere Profitabilität darauf zurückzuführen, dass sich im Markt nur tiefere Preise durchsetzen lassen, da der Markt z.B. reguliert ist oder die Konsumenten sensibler auf Preiserhöhungen reagieren oder weil das Wirtschaften im Staat mit höheren Kosten verbunden ist (Regulierungen, Ineffizienzen), ist die Allokation eines zusätzlichen Gewinns in diese Marktstaaten ökonomisch nicht begründbar.<sup>63</sup> Sämtliche Schwellen, also der Konzernumsatz der betroffenen Unternehmen, die Definition des Übergewinns (Gewinn, welcher 10% Umsatzmarge übersteigt) wie auch der Amount A (25% des Übergewinns) haben keine wissenschaftliche Grundlage und wurden willkürlich im Rahmen eines politischen Prozesses festgelegt. Anstelle der Definition des Umsatzes als Gewinnbasis hätte der Übergewinn ebenso gut in Relation zu den im Staat vorhanden Produktionsfaktoren (Sachanlagen, Personal etc.) verlegt werden können.

Bei der Festlegung der Höhe des Übergewinnes wäre ebenfalls zu beachten gewesen, dass die Umsatzrendite je nach Geschäftsmodell und Branche unterschiedlich hoch ausfällt.<sup>64</sup>

Für die betroffenen Konzerne wird es insbesondere wichtig sein, dass die Staaten, in welchen die Übergewinne erzielt werden, auch bereit sind, einen Teil dieser Gewinne an die Marktstaaten abzutreten. Gemäss der Absichtserklärung des Inclusive Frameworks soll auch eine Doppelbesteuerung der Übergewinne vermieden werden. Es ist abzuwarten, ob in der Praxis für die betroffenen Konzerne nicht trotzdem eine teilweise Doppelbesteuerung resultieren wird. Während kleine Staaten die Vermeidung einer Doppelbesteuerung wohl sicherstellen werden, haben Staaten mit einem grossen Gewicht im internationalen Handel und auf den internationalen Kapitalmärkten den Anreiz und die Möglichkeit, eine vollständige Entlastung der Doppelbesteuerung zu verweigern.<sup>65</sup> So haben z.B. die USA, welche ca. 50% der von Pillar One betroffenen Konzerne beheimaten<sup>66</sup>, einen Anreiz, die Doppelbesteuerung von Konzernen, welche ihren Sitz nicht in den USA haben, nicht vollständig zu vermeiden. Einerseits, um damit höhere Steuern einzunehmen und andererseits, um US Konzernen einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen, indem ausländische Konzerne mit höheren Steuern belastet werden. Als Staat mit einer grossen Marktmacht muss die USA Gegenmassnahmen anderer Staaten weniger fürchten als kleinere Staaten. Ob es tatsächlich so weit kommen wird, hängt davon ab, wie sich die übrigen marktmächtigen Staaten und Staatenbünde verhalten werden. Die Schweiz alleine wird auf das Ergebnis kaum Einfluss nehmen können.

Ausserdem könnten Konzerne mittels buchhalterischen Tricks versuchen, entweder die Umsatzgrenze von 20 Milliarden Euro nicht zu überschreiten oder

61 Christoph A. Schaltegger, Mindeststeuersatz: Das ist keine gute Nachricht für die Schweiz, online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://www.srf.ch/news/kleinstaat-im-nachteil-mindeststeuersatz-das-ist-keine-gute-nachricht-fuer-die-schweiz>.

62 Lorraine Eden, Winners and Losers: U.S. Country and Industry Estimates of Pillar One Amount A, S. 17 in: Tax Management International Journal, online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://ssrn.com/abstract=3841813>.

63 Das Problem ist, dass Amount A so konzipiert wurde, dass Steuergebiete mit leistungsstarken Konzerneinheiten bestraft und Steuergebiete mit leistungsschwachen Konzerneinheiten, gemessen an der Umsatzrendite, belohnt werden und zwar unabhängig davon, ob die überdurchschnittliche Leistung auf einen echten Wettbewerbsvorteil oder auf Steuerumgehungsmechanismen zurückzuführen ist. (Vgl. Lorraine Eden, Winners and Losers: U.S. Country and Industry Estimates of Pillar One Amount A, S. 17 in: Tax Management International Journal, online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://ssrn.com/abstract=3841813>).

64 Vgl. Philip Campell, Profitability Margins by Industry, in Financial Rhythm, abgerufen am 5. Januar 2021 unter: <https://financialrhythm.com/profitability-margins-industry>. So würde z.B. Amazon für das Jahr 2020 trotz eines Umsatzes von 386 Milliarden US Dollar und einem Gewinn vor Steuern von über 24 Milliarden US Dollar nicht unter die neuen Gewinnzuteilungsregeln fallen, da die Umsatzrendite, bezogen auf den Gesamtkonzern, im Jahr 2020 insgesamt nur 6.2% betrug (vgl. 2020 Annual Report of Amazon.com, Inc., online abgerufen am 5. Januar 2022, unter: [https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc\\_financials/2021/ar/Amazon-2020-Annual-Report.pdf](https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2021/ar/Amazon-2020-Annual-Report.pdf).) Zurzeit ist allerdings noch unklar wie ein Konzern mit sehr unterschiedlichen Gewinnmargen je Segment behandelt werden soll. Da Amazon mit dem Server-Geschäft eine Umsatzrendite von über 10% erzielt, könnte dieses Segment trotzdem von Pillar One erfasst werden.).

65 Lorraine Eden, Winners and Losers: U.S. Country and Industry Estimates of Pillar One Amount A, S. 19 in: Tax Management International Journal, online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://ssrn.com/abstract=3841813>.

66 Vgl. Tamara Pfammatter, René Röthlisberger, Armin Marti in: Entwicklungen im internationalen Kontext, Präsentation am IFF St. Gallen vom 23. November 2021.

unter einer Umsatzrendite von 10 % zu bleiben, um nicht von Pillar One betroffen zu sein.<sup>67</sup> Wir erwarten daher, dass auch die Regelwerke der internationalen Rechnungslegungsstandards aufgrund der Reform angepasst werden. Konzerne, welche von Pillar One betroffen sind, könnten zudem versuchen, ihre Konzernsteuerquote zu senken, indem sie weniger Umsätze in Hochsteuerstaaten erzielen, um so den Anteil des in diese Staaten umverteilten Gewinns zu senken. Insbesondere, wenn in Hochsteuerstaaten trotz hoher Umsätze nur eine tiefe Marge erzielt würde, könnte es sich für die betroffenen Konzerne mit Bezug auf die Gesamtkonzernrendite, also auch aus steuerlicher Sicht lohnen, sich aus diesen Märkten zurückzuziehen, sofern die Zuteilung des Amounts A dazu führt, dass der Konzern aufgrund der zusätzlichen Steuern auf Amount A in diesem Markt insgesamt einen Verlust oder eine nicht mehr marktgerechte Rendite erzielt.<sup>68</sup>

Die Motivation der betroffenen Konzerne ihre Gewinne eher in Tiefsteuer- denn in Hochsteuerstaaten anfallen zu lassen, ändert sich durch Pillar One jedenfalls nicht, da nur ein Teil des Gewinnes auf die Marktstaaten verteilt wird. Der auf die Marktstaaten umverteilte Gewinn ist aber in jedem Falle wesentlich und wird diejenigen Staaten, in welchen Konzerneinheiten mit überdurchschnittlicher Profitabilität angesiedelt sind, empfindlich schmerzen. Je nach Höhe der Konzernprofitabilität wird mit Amount A ein Anteil von 8.3 % bis 18.75 % der konsolidierten Konzernmarge umverteilt (Annahme diese bewegt sich zwischen 15 % und 40 %).<sup>69</sup>

c) Pillar Two – Globaler Mindeststeuersatz von 15 %

(i) *Übersicht*

Pillar Two sieht auf das Jahr 2024 die Einführung einer globalen Mindeststeuer von 15 % für Unternehmensgewinne aller internationaler Konzerne mit einem konsolidierten Konzernumsatz von über 750 Millionen Euro vor.<sup>70</sup> Die Staaten sind jedoch frei, die Mindeststeuer auch auf internationale Konzerne anzuwenden, deren Umsätze unter dieser

Umsatzschwelle liegen und deren Hauptsitz ihrem Staat liegt. In diesem Fall könnte selbst für Konzerne mit einem konsolidierten Umsatz von unter 750 Millionen Euro eine Mindestbesteuerung von 15 % gelten. In der Praxis wird es sich weisen müssen, was es für die Unternehmen bedeutet, wenn die Staaten unterschiedliche Umsatzschwellen anwenden. Ausgenommen von der Mindeststeuer sind staatliche Einrichtungen, internationale Organisationen, gemeinnützige Institutionen und Pensionskassen, welche als oberste Konzerngesellschaft eines internationalen Konzerns fungieren, sowie Beteiligungsgesellschaften, Organisationen und Fonds, welche von diesen gehalten werden. In Staaten, in denen ein internationaler Konzern einen Umsatz von unter 10 Millionen Euro und einen Gewinn von unter 1 Million Euro erzielt, soll keine Erhebung einer Zusatzsteuer erfolgen (**De Minimis Exclusion**).

**Funktionsweise**

Die Mindeststeuer soll aus vier Elementen bestehen, welche am 20. Dezember 2021 von der OECD in den Global Anti-Base Erosion Model Rules (Model Rules) detailliert ausgeführt wurden.<sup>71</sup>

Das erste Element besteht aus einer Einkommenszurechnungsregel (**Income Inclusion Rule [IIR]**), nach der grundsätzlich eine zusätzliche Steuer, die sogenannte Top Up Tax, erhoben wird, falls die Gewinne der Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten eines Konzerns in einem Staat mit weniger als 15 % besteuert werden. Diese Top Up Tax hebt die Besteuerung dieser Konzerneinheiten auf das Mindeststeuerniveau an. Die Top Up Tax soll dabei nach dem Top Down Approach veranlagt werden, sie soll also bei der obersten Konzerngesellschaft veranlagt werden (Ultimate Parent Entity [UPE]). Nur wenn im Sitzstaat der UPE keine Top Up Tax nach der IIR erhoben wird, soll die zusätzliche Steuer von den darunterliegenden Zwischenholdings erhoben werden (Kaskadenregel). Die IIR soll bereits ab 2023 angewendet werden.

Erhebt kein Staat einer UPE oder Zwischenholding die zusätzliche Steuer, soll die Top Up Tax durch die Staaten erhoben werden, in welchen sich die dar-

67 Richard Murphy, Accounting reform is essential if tax abuse is not going to slip straight into the financial statements, in: Tax Research UK, abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://www.taxresearch.org.uk/Blog/2021/07/19/accounting-reform-is-essential-if-tax-abuse-is-not-going-to-slip-straight-into-the-financial-statements/>.

68 Die Zuteilung des Amount A erfolgt unabhängig vom im Markt erzielten Gewinn aufgrund des Marktumsatzes.

69 Vgl. Tamara Pfammatter, René Röthlisberger, Armin Marti in: Entwicklungen im internationalen Kontext, Präsentation am IFF St. Gallen vom 23. November 2021.

70 Vgl. dazu und zu Folgendem: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy vom 8. Oktober 2021 in: Highlight Brochure: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Seite 6 ff., online abgerufen am 4. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

71 Vgl. OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, abgerufen am 5. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

unterliegenden Konzerneinheiten befinden (**Under-taxed Payment Rule [UTPR]**). Die Top Up Tax wird nach einem vorgegebenen Verteilschlüssel zwischen diesen Staaten aufgeteilt. Der Verteilschlüssel beruht auf dem Nettobuchwert der in diesen Staaten gelegenen Sachwerten (tangible Assets) sowie der Anzahl Mitarbeitenden in diesen Staaten. Der Einzug der zusätzlichen Steuer erfolgt mittels Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der lokalen Konzerneinheiten.<sup>72</sup> Internationale Konzerne, welche erst neu international tätig wurden, also ausländische Sachwerte von weniger als 50 Millionen Euro ausweisen und in nicht mehr als fünf ausländischen Staaten über Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten verfügen, sollen während der ersten fünf Jahre nachdem sie die Umsatzschwelle überschritten haben, nicht unter die UTPR fallen. Haben diese Konzerne die Umsatzschwelle bereits bei Einführung der Mindeststeuer überschritten, so gilt die Fünfjahresfrist ab Einführung der UTPR; diese ist – wie erwähnt – auf 2024 vorgesehen.

In denjenigen Fällen, in denen ein DBA die Freistellung von Gewinnen von Betriebsstätten vorsieht, können diese DBA mit einer sogenannten **Switch Over Regel (SOR)** ergänzt werden. Diese Regel soll dann sicherstellen, dass der Staat, welcher die zusätzliche Steuer mittels IIR erhebt, die Top Up Tax auf tief besteuerten Gewinnen von Betriebsstätten oder Liegenschaften trotz einer in einem DBA vorgesehenen Freistellungsklausel erheben und auf diese Betriebsstättengewinne zugreifen darf, um die Steuerbelastung auf die Höhe der Mindeststeuer hoch zu schleusen. Da die Schweiz diese ausländischen Gewinne in ihren eigenen Steuergesetzen explizit von der Besteuerung ausnimmt, würde eine Übernahme der SOR nicht ausreichen, um diese Gewinne besteuern zu dürfen. Es müssten zusätzlich die nationalen Steuergesetze angepasst werden, damit die SOR Wirkung entfalten könnte.

Schliesslich soll in den DBA zwischen Entwicklungsländern und Staaten mit einem statutarischen Steuersatz von unter 9% eine **Subject to Tax Rule (STTR)** eingeführt werden können. Die STTR ist auf Lizenzzahlungen, Zinszahlungen und weiteren ähnlichen Zahlungen einer Konzerngesellschaft an einen in einem solchen Tiefsteuerstaat ansässigen Empfänger anwendbar. Besteuert der Staat, in welchem sich der Empfänger befindet, solche Zahlungen mit einem statutarischen Gewinnsteuersatz von unter

9%, so kann ein Entwicklungsland beim Abschluss eines DBA mit diesem Staat verlangen, dass die Differenz, zwischen dem Mindeststeuersatz von 9% und dem tatsächlich vom Empfängerstaat angewendeten Steuersatz, im Entwicklungsland besteuert werden darf. Die zusätzliche Steuer würde analog einer Quellensteuer direkt von der entsprechenden Zahlung abgezogen. Der STTR soll Vorrang vor der Top Up Tax, welche nach der IIR und den UTPR erhoben werden kann, eingeräumt werden. Da die statutarischen Gewinnsteuersätze in der Schweiz ab der Umsetzung der Steuer und AHV Reform (STAF), also ab dem 1. Januar 2021, allesamt über 9% liegen, wird die STTR die Schweiz wahrscheinlich nicht betreffen. Die mit der STAF gewährten Übergangsregelungen können aber für gewisse Unternehmen zu einer Besteuerung von unter 9% führen, so dass die Übernahme der STTR in einzelnen DBA trotzdem nicht ausgeschlossen werden kann.

Die IIR und die UTPR bilden zusammen die Global anti-Base Erosion Rules (GloBE Rules). Mitglieder des Inclusive Frameworks, welche sich entscheiden, die Mindestbesteuerung gemäss dem Pillar Two einzuführen, müssen diese beiden Regeln umsetzen und die Anwendung dieser Regeln durch andere Staaten des Inclusive Frameworks akzeptieren (Common Approach). Dies ist notwendig, um allfällige Doppelbesteuerungen der Konzerngewinne zu vermeiden.

### **Berechnung des effektiven Steuersatzes**

Der effektive Steuersatz berechnet sich nicht auf dem Gewinn nach Schweizer Buchführungsrecht (statutarischer Gewinn), sondern knüpft wie erwähnt am Gewinn und am Ertrag nach einem international anerkannten Rechnungslegungsstandard, wie zum Beispiel IFRS oder US-GAAP, an. Dabei wird berechnet, zu welchem effektiven Steuersatz bzw. zu welcher **GloBE-Effective Tax Rate (GloBE-ETR)** die Tochtergesellschaften bzw. Betriebsstätten des Konzerns im jeweiligen Staat insgesamt besteuert werden (jurisdictional Blending). Die GloBE-ETR berechnet sich als Verhältnis des qualifizierenden Steueraufwandes (**Covered Taxes**) zum Nettoertrag (**GloBE-Income**) der lokalen Tochtergesellschaft / Betriebsstätte vor Konsolidierung und vor Steuern. Aus Schweizer Sicht fallen die Gewinn- und Kapitalsteuer, nicht-rückforderbare Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzen sowie nicht-rückforderbare Verrechnungssteuern auf Gewinnausschüttungen unter die Covered Taxes.<sup>73</sup> Zum Zweck der steuer-

72 Vgl. Artikel 2.4 und 2.6, OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, abgerufen am 5. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

73 Vgl. Artikel 4.2, OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, abgerufen am 5. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

lichen Gewinnermittlung sind die lokalen Nettoerträge ausserdem um permanente und temporäre Differenzen zwischen den Buch- und Steuerwerten zu korrigieren. Der Mindeststeuersatz von 15 % kann somit nicht unmittelbar mit den gesetzlichen Gewinnsteuersätzen verglichen werden.

### **Berechnung des Betrages der Top Up Tax und substanzbasierte Ausnahmen**

Die Top Up Tax wird nur erhoben, wenn die GloBE-ETR in einem Staat unter 15 % liegt. Sie berechnet sich dann vereinfacht als Differenz zwischen dem Steuerbetrag, welcher bei einem effektiven Steuersatz von 15 % geschuldet wäre (15 % multipliziert mit GloBE-Income) und dem Steuerbetrag, welcher tatsächlich erhoben wurde (GloBE-ETR multipliziert mit GloBE-Income).

Zusätzlich soll der Substanz des Konzerns vor Ort Rechnung getragen werden, indem ein Teil des Gewinns, je 5 % auf dem Buchwert der Sachanlagen und auf dem Personalaufwand, ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird (sogenannte **Substance Carve Outs**). Auf diesem Gewinnanteil wird keine Top Up Tax erhoben. Während einer Übergangsphase von zehn Jahren wird ein höherer Carve-Out von 8 % auf dem Buchwert der Sachanlagen und 10 % auf dem Personalaufwand zugelassen, wobei sich dieser Wert in den ersten fünf Jahren jeweils jährlich um 0.2 % reduziert und danach in den letzten fünf Jahren bei den Sachanlagen um jährlich 0.4 % und beim Personalaufwand jährlich um 0.8 %.<sup>74</sup> Gewinne, welche auf vor Ort vorhandenen immateriellen Wirtschaftsgütern beruhen, werden jedoch vollständig von der Mindeststeuer erfasst bzw. nicht von den Substance Carve Outs ausgenommen.

Aufgrund der vorgenannten Substance Carve Outs führt die Top Up Tax nicht dazu, dass ein Konzern in sämtlichen Staaten mindestens 15 % Steuern auf dem GloBE-Income zahlt. Liegt die GloBE-ETR in einem Staat unter 15 % und hat der Konzern in diesem Staat Sachanlagen oder Personalaufwand, so wird aufgrund der Substance Carve Outs ein effektiver Steuersatz von unter 15 % in diesem Staat resultieren.

### **Erhebung der Top Up Tax durch Tiefsteuerstaaten**

Die wichtigste Neuerung der am 20. Dezember 2021 veröffentlichten Model Rules ist die Möglichkeit, dass ein Staat, in welchem sich Konzerneinheiten mit einer GloBE-ETR von unter 15 % befinden, selbst die Top Up Tax erheben darf (**Qualified Domestic Minimum Top-up Tax [QDMTT]**). Erhebt ein solcher Staat die QDMTT von den betroffenen Konzerneinheiten, darf die Top Up Tax nicht mehr vom ausländischen Fiskus erhoben werden. Voraussetzung dafür ist, dass das lokale Steuergesetz die Erhebung einer solchen Mindeststeuer vorsieht und die Mindeststeuer gemäss den Model Rules ausgestaltet ist. Eine allgemeine Erhöhung des Steuersatzes für sämtliche Unternehmen ist also nicht notwendig, um zu vermeiden, dass inländisches Steuersubstrat ins Ausland fliesst.

### **Gleichberechtigung mit dem US Mindeststeuerregime**

Schliesslich wird in der Erklärung des Inclusive Frameworks anerkannt, dass das Mindestbesteuerungsregime der USA (US GILTI-Regime) dem Mindestbesteuerungsregime des Pillar Two gleichwertig ist und die beiden Mindestbesteuerungs-Mechanismen nebeneinander bestehen bleiben sollen. Weitere Ausführungen werden dazu nicht gemacht.

#### *(ii) Offene Punkte*

Obwohl mit den am 20. Dezember 2021 veröffentlichten Model Rules zum Pillar Two viele Punkte geklärt wurden, enthalten diese keine Information zur Koordination der GloBE-Regeln mit den Regeln des US GILTI-Regimes. Zwar hat die Biden Administration Änderungen am US GILTI-Regime vorgeschlagen, um dieses kompatibel mit den GloBE-Regeln zu machen, so soll unter anderem der Mindeststeuersatz zu welchem Konzerngewinne zu versteuern sind auch im US GILTI-Regime neu pro Staat (jurisdictional blending) und nicht mehr global (global blending) berechnet werden. Diese Änderungen wurden bislang vom US-Kongress allerdings noch nicht angenommen. Ebenfalls geht der nun vorgesehene Substantive Carve-Out des Pillar One weiter als der im US-GILTI-Regime enthaltene Carve-Out, welcher nur Abzüge auf «abschreibbaren Vermögenswerten» zulässt. Die Biden Administration hat hier sogar vorgeschlagen, im US GILTI-Regime ganz auf Substantive Carve-Outs zu verzichten. Zudem soll der US-Mindeststeuersatz gemäss US GILTI-Regime von zurzeit 10.5 % auf bis zu 21 %, also über den Mindeststeuersatz gemäss Pillar One,

<sup>74</sup> Der Vorschlag von Bundesrat Ueli Maurer in seinem Brief an die OECD vom 25. August 2021 Personalaufwand im Zusammenhang mit Forschung & Entwicklung doppelt zu gewichten wurde leider nicht übernommen.

steigen.<sup>75</sup> Die USA könnten also ausländische Konzerne höher besteuern als die eigenen Konzerne im Abstand besteuert würden. Eine Gefahr, auf welche wir bereits oben unter Pillar One hingewiesen haben. Allerdings ist zurzeit unklar, ob und wann die USA das US GILTI-Regime entsprechend anpassen werden. Der Build Back Better Act, welcher die notwendigen Anpassungen enthielt, wurde bis Ende 2021 noch nicht von der US Legislative angenommen und es ist nicht sicher, ob die notwendigen Anpassungen am US GILTI-Regime vorgenommen werden, damit die parallele Anwendung des US-GILTI Regimes und der GloBE-Rules nicht zu Friktionen führt.<sup>76</sup> Da die USA eine treibende Kraft hinter der nun vorliegenden Reform waren und auch erwartet wurde, dass diese den ersten Schritt machen, könnte die festgefahrene US Gesetzgebung bei anderen Staaten zu Zweifeln führen, ob Pillar Two bis 2023 weltweit umgesetzt oder überhaupt verabschiedet wird.

Im Gegensatz zu den USA hat die EU klar kommuniziert, die vom Inclusive Framework beschlossene Reform rasch umzusetzen. Zudem will die EU nicht nur internationale Konzerne, sondern auch rein nationale Unternehmen der Mindestbesteuerung von 15 % unterwerfen.<sup>77</sup>

Die GloBE IIR geht auch weiter als die bisherigen Gewinnanrechnungsregeln für tief besteuerte beherrschte Konzerngesellschaften (Controlled Foreign Entity Rules [CFC-Regeln]). Dies trifft insbesondere auf die von der EU im Rahmen der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti Tax Avoidance Directive [ATAD]) eingeführten CFC-Regeln zu. Die income inclusion rule (IIR), wie sie dem GloBE-Vorschlag zu Grunde liegt, unterscheidet sich von einer klassischen CFC-Regelung insbesondere dadurch, dass sie nicht nur passive, sondern auch aktive Erträge erfasst und die Steuerbelastung nur – aber immerhin – auf ein international anerkanntes Mindestbesteuerungsniveau und nicht etwa auf dasjenige im Staat, wo die Muttergesellschaft steuerlich ansässig ist, hochgeschleust wird.<sup>78</sup> Die nun veröffentlichten GloBE-Regeln sehen vor, dass allfällige von der Muttergesellschaft bezahlte CFC-Steuern auf Ge-

winnen der Tochtergesellschaften sowie auch Zahlungen aufgrund einer STTR für die Zwecke der Bestimmung der Mindestbesteuerung als von den Tochtergesellschaften bezahlte Steuern behandelt werden.<sup>79</sup> Dies ist unseres Erachtens korrekt und verhindert eine allfällige Doppelbesteuerung dieser Gewinne.

Obwohl in dem im letzten Jahr veröffentlichten Blueprint der OECD ursprünglich vorgesehen war, staatliche Beihilfen bei der Berechnung der Mindeststeuer zu berücksichtigen, äussern sich weder die Model-Rules noch das Statement des Inclusive Frameworks zur Behandlung von Fördermitteln, Subventionen oder Unterstützungsgeldern, mit welchen die Unternehmen für die höheren Steuern von den Staaten «kompensiert» werden könnten. Dies ist unseres Erachtens ein Thema, welches unbedingt hätte behandelt werden müssen. Ansonsten erwarten wir, dass sich der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten hin zu weniger einfach zu überprüfenden Vergünstigungen für (einzelne) Unternehmen verlagern wird. Teilweise ist dies bereits heute der Fall.

### (iii) Umsetzung in der Schweiz

Wohl um den Druck auf die teilnehmenden Staaten hoch zu halten, soll die Umsetzung des Pillar Two, wie bereits erwähnt, rasch erfolgen. Ziel des Inclusive Frameworks ist, dass die IIR ab 2023 und die UTPR ab 2024 angewendet werden.<sup>80</sup> Spätestens nach der Einführung der UTPR werden also auch die Gewinne von internationalen Konzernen mit Sitz in der Schweiz und einem jährlichen Konzernumsatz von über 750 Millionen Euro von der Mindeststeuer betroffen sein. Wie erwähnt versuchte die Schweiz eine längere Einführungsfrist zu erwirken, ist damit aber leider gescheitert. Die STTR kann grundsätzlich nur über eine Änderung der bilateralen DBA erfolgen. Damit nicht sämtliche DBA geändert werden müssen, will das Inclusive Framework bis Mitte 2022 ein multilaterales Instrument (MLI) zur Einführung der STTR ausarbeiten. Die einzelnen Staaten können bzw. müssen sich dann diesem MLI anschliessen, so dass eine rasche und einheitliche

75 Vgl. Sullivan&Cromwell LLP, New International Agreement on Pillars 1 and 2, Seite 9, abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://www.sullcrom.com/sc-publication-new-agreement-international-tax-reform-2021> sowie Congressional Research Service, GILTI: Proposed Changes in the Taxation of Global Intangible Low-Taxed Income, abgerufen am 6. Januar 2022 unter: <https://sgp.fas.org/crs/misc/IF11943.pdf>.

76 Joe Manchin kills the Build Back Better Act, Joe Biden's ambitious legislative package, in: The Economist vom 19. Dezember 2021.

77 Vgl. Christoph G. Schmutz, Die EU prescht bei der Umsetzung der Steuerreform vor, in: Neue Zürcher Zeitung vom 23. Dezember 2021.

78 René Matteoti, Gezielte Steuersatzerhöhungen aufgrund ausländischer Hinzurechnungsregelungen, in: ASA 88, S. 768.

79 Vgl. Artikel 4.3.2 lit. c), OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, abgerufen am 5. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

80 Vgl. dazu und zu Folgendem: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy vom 8. Oktober 2021 in: Highlight Brochure: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Seite 11 ff., online abgerufen am 4. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

Umsetzung der STTR gewährleistet ist. Wir erwarten, dass auch die Einführung der SOR über dieses bzw. ein weiteres MLI erfolgen wird.

Wie erwähnt hat sich die Schweiz entschieden, die Reform umzusetzen. Auch herrscht Konsens, dass die Top Up Tax möglichst in der Schweiz bleiben und nicht ins Ausland fließen soll. Die kleineren internationalen Unternehmen und Konzerne, welche nicht vom Pillar Two erfasst werden, sollen ausserdem möglichst nicht mit höheren Steuern belastet werden. Unklar war jedoch wie diese Ziele erreicht werden sollen. Die Ideen reichten von einer freiwillig von den internationalen Konzernen zu zahlenden Zusatzsteuer bis zu einer zwingenden Erhöhung des Steuersatzes auf den vom ausländischen Staat akzeptierten minimalen Steuersatz.<sup>81</sup> Dabei war jedoch unsicher, ob eine solche Zusatzsteuer von den anderen Staaten bei der Bestimmung des Mindeststeuersatzes überhaupt berücksichtigt würde.

Mit den nun veröffentlichten Model-Rules und der Möglichkeit, dass der Tiefsteuerstaat die zusätzliche Steuer mittels der QDMTT selbst erheben darf, ist die Lösung klar. Die Schweiz wird eine QDMTT einführen, von welcher nur internationale Konzerne gemäss der Definition von Pillar Two betroffen sind.<sup>82</sup> Die zusätzliche Steuer soll durch die Kantone erhoben werden und diesen auch zufließen. Die zusätzlichen Steuereinnahmen sollen schliesslich den allgemeinen Regeln des Finanzausgleichs unterliegen. Zur Umsetzung soll eine neue Verfassungsgrundlage geschaffen werden, welche einer Volksabstimmung unterliegen wird. Auf dieser Basis wird der Bundesrat eine temporäre Verordnung, welche die Mindeststeuer auf den 1. Januar 2024 umsetzt, erlassen. Der Bundesrat hat sich somit für eine verfassungskonforme Lösung entschieden.<sup>83</sup> Die Kantone werden souverän über Massnahmen zum Erhalt der Standortattraktivität entscheiden.

*(iv) Auswirkungen auf die Schweiz und Unternehmen mit Sitz in der Schweiz*

Durch den Pillar Two bzw. die Einführung einer weltweiten Mindeststeuer wird der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten nicht ausgeschaltet. Es haben aber genügend Staaten zugestimmt, die Reform

umzusetzen, damit die für das Funktionieren der GloBE Rules notwendige kritische Masse erreicht wird. Diese kritische Masse an Staaten, sowie die clevere Konzeption der GloBE Rules bewirken, dass es sich für jeden Staat – unabhängig davon, ob er die GloBE Rules umsetzen wird oder nicht – lohnt, die zusätzliche Steuer selbst zu erheben. Der Steuerwettbewerb wird dadurch aber nicht ausgeschaltet.<sup>84</sup> Die drei Gründe dafür liegen im nun möglichen QDMTT: Erstens kann ein Staat nun den Gewinnsteuersatz für sämtliche Unternehmen senken, ohne dass Steuersubstrat von internationalen Konzernen ins Ausland fließt. Zweitens handelt es sich bei der QDMTT nicht um eine Gewinnsteuer, sondern um eine zusätzliche Steuer, welche dazu führt, dass selbst bei einem statutarischen Gewinnsteuersatz von 0 % eine Zusatzsteuer auf Gewinnen von internationalen Konzernen von rund 15 % erhoben wird (ohne Beachtung von Substance Carve-Outs). Schliesslich betrifft die Zusatzsteuer nur internationale Konzerne mit einem konsolidierten Konzernumsatz von über 750 Millionen Euro, so dass es sich für die Staaten weiterhin lohnt, mit tieferen Steuersätzen um Investitionen von Unternehmen und Konzernen zu wetteifern, welche nicht vom Pillar Two erfasst sind. Daneben ist weiter zu beachten, dass der Mindeststeuersatz nicht 15 % beträgt, sondern 15 % abzüglich der Steuersatzminderung durch die Substance Based Carve Outs. Das heisst, dass der Teil des Gewinnes, welcher dem Sachanlagevermögen und dem Personalaufwand zugewiesen wird, auch bei international tätigen Konzernen weiterhin einem tieferen Steuersatz unterliegen darf.

Da staatliche Zuschüsse, Vergünstigungen und Subventionen nicht mit den GloBE-Regeln erfasst werden, ist leider zu befürchten, dass sich der Standortwettbewerb zwischen den Staaten vermehrt auf diese Gebiete verlagern wird. Auch in der Schweiz wurden diesbezüglich von Seiten der Wirtschaftsverbände Swissholdings und Economiesuisse entsprechende Vorschläge gemacht. Bundesrat Ueli Maurer hat diesen Vorschlägen zwar auf Anfrage eine Absage erteilt,<sup>85</sup> aber die nun am 13. Januar 2022 veröffentlichte Medienmitteilung lässt erahnen, dass Zuschüsse und Subventionen von den Kantonen als gezielte Massnahmen betrachtet werden könnten,

81 René Matteoti, Gezielte Steuersatzerhöhungen aufgrund ausländischer Hinzurechnungsregelungen, in: ASA 88, S. 764.

82 Vgl. hierzu und nachfolgend: Medienmitteilung des Bundesrats vom 13. Januar 2022, OECD Mindeststeuer: Umsetzung mit einer Verfassungsänderung, online abgerufen am 21. Januar 2022 unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-86783.html>.

83 Christoph A. Schaltegger und Andrea Opel, Die OECD-Minimalsteuer ist ein Rückschritt in feudale Zeiten, Neue Zürcher Zeitung vom 18. November 2021.

84 Vgl. dazu und zu Folgendem: Michael P. Devereux, John Vella, Heydon Wardell-Burrows, More on Pillar 2 and Tax Competition, Oxford University Centre for Business Taxation, online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/more-on-pillar-2-and-tax-competition>.

85 Vgl. Hansueli Schöchli, Ueli Maurers Absage an die Wirtschaftsverbände zu Mindeststeuer und Standortattraktivität: «Wir dürfen sicher keine neuen Subventionen einführen», Neue Zürcher Zeitung vom 15. Oktober 2021.

um weiterhin für internationale Unternehmen attraktiv zu bleiben. Dies wäre unseres Erachtens eine schlechte Entwicklung, da ein tiefer Steuersatz, gute Rahmenbedingungen und eine effiziente Administration ein besseres Kosten-Nutzen-Verhältnis ausweisen, als Subventionen, welche eher lobbystarken Branchen und einzelnen Unternehmen zu Gute kommen. Vorteilhafter wäre es, die zusätzlichen Steuereinnahmen zu nutzen, um die Sozialversicherungskosten oder Einkommenssteuern für Mitarbeitende zu senken, um so die Attraktivität der Schweiz zu steigern. Auch die Förderung von internationalen Schulen oder Kinderbetreuungsplätzen, welche nicht nur bestimmten Unternehmen zugute kommen, würden zur Attraktivität des Standorts Schweiz beitragen ohne einzelne Branchen oder Unternehmen zu bevorzugen.

Für internationale Konzerne, welche ihren Sitz in der Schweiz haben und von der Mindeststeuer betroffen sein werden, wird es wichtig sein, dass die Schweiz die GloBE-Regeln vollumfänglich anwendet. Eine allfällige Top Up Tax wird dann am Konzernhauptszitz erhoben. Dies ist für diese Konzerne einfacher als eine UTPR, welche in vielen Staaten separat erhoben würde. Zudem können die Deklarationsvorschriften in diesem Fall vollständig vom Konzernhauptszitz übernommen werden.<sup>86</sup>

#### d) Fazit

Die vom Inclusive Framework angenommene Reform ist historisch und wird die Besteuerung der grossen internationalen Konzerne massgeblich verändern. Der Zeitplan zur Umsetzung ist zwar ambitioniert, aber die Staaten der OECD haben bereits bei der Umsetzung des BEPS-Projekts gezeigt, dass sie in der Lage sind, Steuerreformen rasch einzuführen. Trotz des festgefahrenen Gesetzgebungsprozesses in den USA erwarten wir daher eine rasche Umsetzung der Reform – wenn nicht auf 2023, dann ein oder zwei Jahre später. Der Grund dafür liegt sowohl in den vergangenen (Finanzkrise) und den aktuellen (Covid-19) hohen Staatsausgaben als auch den zukünftigen Finanzierungsbedürfnissen der Staaten

im Zusammenhang mit der Transformation zu einer grünen Wirtschaft (Green Deal).<sup>87</sup>

Die Schweiz als kleiner Staat und Sitz vieler internationaler Konzerne kann sich einer Umsetzung dieser Reform nicht entziehen. Aus unserer Sicht ist es wichtig, dass die Schweiz die Reform schlank und im Einklang mit ihrer föderalistischen Kultur umsetzt. Die Steuerhoheit über die Zusatzsteuer sollte möglichst bei den Kantonen bleiben. Dies ist in der nun vom Bundesrat vorgeschlagenen Umsetzung der Mindeststeuer der Fall. Aufgrund der Möglichkeit, die zusätzliche Steuer selbst einzutreiben, wird die Schweiz zumindest kurzfristig wohl höhere Steuereinnahmen erhalten. Damit könnten andere Massnahmen finanziert werden, um die aus den gestiegenen Unternehmenssteuern resultierenden negativen Folgen für den Unternehmensstandort zu kompensieren.

Für die betroffenen internationalen Konzerne mit Sitz oder Konzerneinheiten in der Schweiz wird zudem nicht mehr der handelsrechtlich ausgewiesene Gewinn nach Steuern, sondern der nach einem internationalen Rechnungslegungswerk berechnete Gewinn vor Steuern, (teilweise) massgebend für die Berechnung der Steuern sein. Ein Teil der Steuerbemessungsgrundlage wird also durch die privaten Rechnungslegungsorganisationen vorgegeben werden. Es ist daher zu begrüssen, dass das Volk über diese Kompetenzdelegation das letzte Wort haben wird. Für die Unternehmen jedenfalls wird es wichtig sein, dass die Staaten temporäre Differenzen zwischen Buch- und Steuerwerten berücksichtigen und Erträge nicht doppelt besteuert werden. Ein rascher Streitpräventions- und Streitbeilegungsmechanismus wäre für die Unternehmen äusserst wichtig. Es ist abzuwarten, dass sich für die betroffenen Unternehmen der Aufwand, die Steuervorschriften einzuhalten, weiter erhöhen wird. Dies nachdem sich dieser bereits in den Vorjahren laufend erhöht hat.<sup>88</sup>

Trotz der Reform wird unserer Meinung nach der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten nicht verschwinden. Zudem wird sich der Wettbewerb der Staaten um Unternehmensinvestitionen auf andere, weniger einfache zu überprüfende Felder verlagern.

86 Vgl. Artikel 8.1.2, OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, abgerufen am 5. Januar 2022 unter: <https://www.oecd.org/tax/beeps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

87 Die EU Kommission will z. B. 15 % der zusätzlichen Steuererlöse aus der Reform zur Rückzahlung der Schulden des EU-Aufbaufonds verwenden.

88 Vgl. TRR 266 Accounting for Transparency, Executive Summary of Tax Complexity Survey June 2021, online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: [https://www.accounting-for-transparency.de/wp-content/uploads/2021/06/trr266\\_global\\_mnc\\_tax\\_complexity\\_survey\\_2020.pdf](https://www.accounting-for-transparency.de/wp-content/uploads/2021/06/trr266_global_mnc_tax_complexity_survey_2020.pdf). Die Schweiz belegte nach Mauritius und Singapore Rang 3 der weltweit wenigsten komplexen Steuervorschriften (vgl. <https://www.taxcomplexity.org/>).

Andererseits ging die Reform vielen Staaten noch zu wenig weit und wird von diesen nur als Zwischenlösung angesehen.<sup>89</sup> Die Stellschrauben, an welchen nach Einführung der Reform gedreht werden könnten, sind jedenfalls klar: Senkung der qualifizierenden Konzernumsätze und Umsatzmargen, Erhöhung des Amounts A und Erhöhung des globalen Mindestbesteuerungssatzes. Da die vorgenannten Beträge nicht auf einer wissenschaftlichen Basis, sondern auf einem politischen Kompromiss beruhen, werden die politischen Machtverhältnisse unter den Staaten bei einer zukünftigen Anpassung dieser Werte massgebend sein.

Die grosse Unbekannte sind momentan die USA. Falls die USA die Reform nicht oder nicht vollständig umsetzen, könnte einerseits die Reform als Ganzes fallen oder – was wir als wahrscheinlicher erachten – die von den Reformen betroffenen Konzerne könnten Gefahr laufen, doppelt besteuert zu werden. Falls dies von den übrigen Staaten hingenommen würde, könnten Konzerne mit Sitz ausserhalb den USA dadurch einen Wettbewerbsnachteil erleiden.

Eine Anpassung der beinahe hundertjährigen internationalen Besteuerungsregeln an die heutige Situation war unserer Meinung nach notwendig. Aber die nun vorgestellte Reform ist eine zu komplexe<sup>90</sup> und dadurch eine für die Unternehmen zu teure Reform, bei welcher ausserdem nicht klar ist, ob in der Summe und unter Berücksichtigung der Gegenmassnahmen der Staaten, wie Senkung übriger Abgaben oder Gewährung zusätzlicher Subventionen, überhaupt mehr Einnahmen generiert werden.<sup>91</sup>

Falls trotzdem höhere Steuererträge resultieren, ist zu bedenken, dass diese nicht von den Unternehmen selbst, sondern von deren Aktionären, Arbeitnehmenden oder den Konsumenten getragen werden<sup>92</sup>.

## 2 Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA)

*Mit Hilfe des globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA) soll (und wird bereits) die Steuertransparenz erhöht und die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung verhindert werden. Der globale Standard sieht vor, dass Staaten und Territorien, die den AIA untereinander vereinbart haben, gegenseitig Informationen über Finanzkonten austauschen. Im Jahr 2021 wurde das Netz des AIA nochmals erweitert. Zudem sind Bestrebungen im Gang, den AIA auch auf Kryptowährungen anzuwenden.*

### a) Erweiterung des AIA-Netzes

Die nachfolgende Tabelle zeigt den Beitritt der neu zum AIA beigetretenen Staaten sowie den Zeitpunkt des erstmaligen Informationsaustauschs. Zu beachten gilt, dass ab dem Zeitpunkt des Informationsaustauschs gemäss Ansicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) sowie der meisten Kantone eine straflose Selbstanzeige nicht mehr möglich ist.

	Staaten	Zeitpunkt des erstmaligen Informationsaustauschs
<b>Beitritt per 1. Januar 2021</b>	Albanien, Peru und die Türkei	Im Herbst 2022 (Daten des Jahres 2021)
<b>Beitritt per 1. Januar 2022</b>	Kasachstan, die Malediven und der Oman	Im Herbst 2023 (Daten des Jahres 2022)
<b>Vorgeschlagener Beitritt per 1. Januar 2023</b>	Ecuador, Georgien, Jamaika, Jordanien, Kenia, Marokko, Moldawien, Montenegro, Neukaledonien, Thailand, Uganda und Ukraine	Im Herbst 2024 (Daten des Jahres 2023)

89 Richard Murphy, in: What now for global corporation tax?, in: International Investment, online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://www.internationalinvestment.net/news/4035863/global-corporation-tax>.

90 Alleine die Model Rules zum Pillar Two haben 68 Seiten.

91 Vgl. Christoph A. Schaltegger, Mindeststeuersatz: Das ist keine gute Nachricht für die Schweiz, online abgerufen am 28. Dezember 2021 unter: <https://www.srf.ch/news/kleinstaat-im-nachteil-mindeststeuersatz-das-ist-keine-gute-nachricht-fuer-die-schweiz>.

92 Dieser Artikel ist in erweiterter Form zur Publikation in der Zeitschrift zsis – Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht vorgesehen.

Das Netz des AIA spannt sich also immer weiter. Von den entwickelten Staaten erhält die Schweiz nun nur noch aus den USA keine Daten. Die Schweiz liefert zwar im Rahmen des Foreign Tax Compliance Act (FATCA Abkommen) Bankdaten über von in der Schweiz ansässige US-Personen an die USA, hat aber im vereinbarten Abkommen darauf verzichtet, von den USA Bankdaten von in der Schweiz ansässigen Personen zu erhalten. Seit 2014 bemüht sich die Schweiz von den USA ein Upgrade auf ein reziprokes Abkommen zu erhalten – bis anhin allerdings ohne Erfolg. Aus Schweizer Sicht sind die USA also immer noch eine Steueroase.

b) Ausdehnung des AIA-Standards auf Kryptowährungen

Die OECD hat am 14. Oktober 2020 einen Bericht mit dem Titel «Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues» veröffentlicht. Dieser befasst sich mit der Problematik, dass Kryptowährungen, wie zum Beispiel Bitcoin, Ether und andere virtuelle Vermögenswerte (Kryptovermögenswerte) nicht vom automatischen Informationsaustausch erfasst werden und somit für Zwecke der Steuerumgehung genutzt werden können. Der Vorschlag der OECD sieht vor, dass der AIA auch auf Krypto-Börsen, wie Coinbase, Binance etc. ausgeweitet wird. Diese Börsen würden verpflichtet, Daten ihrer Kunden den Steuerbehörden weiterzuleiten. Dazu soll ein neues multilaterales Regelwerk betreffend den Austausch von Informationen über virtuelle Vermögenswerte (Krypto-Standard) geschaffen werden. Damit sich auch Staaten – wie die USA –, welche den geltenden AIA-Standard nicht umsetzen, miteinbezogen werden können, soll dieser Standard unabhängig vom bestehenden AIA-Standard umgesetzt werden.<sup>93</sup> Ursprünglich sollte der Krypto-Standard bis Ende 2021 von der OECD verabschiedet werden. Aufgrund der Priorisierung der OECD eine weltweite Mindeststeuer einzuführen sowie die Gewinne grosser Konzerne anders zwischen den Staaten aufzuteilen (vgl. I.C1), wurde die Verabschiedung des Krypto-Standards verschoben.

### 3 Die EU geht gegen Briefkastenfirmen vor und definiert Substanzkriterien

*Am 22. Dezember 2021 publizierte die EU-Kommission einen Vorschlag für eine neue Verordnung «zur Bestimmung von Regeln, welche den Missbrauch von Briefkastenfirmen für schädliche Steuerzwecke verhindern sollen». Diese Verordnung definiert die Substanzanforderungen an Gesellschaften innerhalb der EU. Diese Substanzanforderungen müssen erfüllt werden, um als in einem EU-Staat steuerlich ansässig anerkannt zu werden.*

a) Um was geht es?

Briefkastenfirmen (auf Englisch: Shell-Companies) werden in der Praxis häufig eingesetzt, um steuerliche Vorteile zu erzielen, ohne dass wirtschaftliche Motive für diese Unternehmen bestehen. Mit dem am 22. Dezember 2021 vorgestellten Vorschlag will die EU-Kommission sicherstellen, dass Unternehmen mit Sitz in der EU und mit geringer personeller und funktioneller Substanz, eben Briefkastenfirmen, identifiziert werden und nicht mehr zur Steueroptimierung eingesetzt werden können.<sup>94</sup> Der Vorschlag konkretisiert die Substanzkriterien, welche von einer Unternehmung zu erfüllen sind, um nicht als Briefkastenfirma zu gelten bzw. um als in einem EU-Staat steuerlich ansässig anerkannt zu werden.

b) Wen betrifft die neue Verordnung?

Vorerst sind nur Unternehmen (unabhängig von ihrer Rechtsform) mit Sitz in der EU von der Verordnung betroffen. Die EU-Kommission wird jedoch bereits in diesem Jahr einen Vorschlag zur Behandlung von Briefkastenfirmen mit Sitz ausserhalb der EU vorstellen.<sup>95</sup> Die Verordnung sieht keine Minimal-kriterien vor; davon ausgenommen sind lediglich bestimmte Unternehmenstypen, insbesondere (i) gewisse regulierte Finanzunternehmen (z. B. Fonds), (ii) Unternehmen mit übertragbaren Wertpapieren, die an einem geregelten Markt notiert sind (iii) und Unternehmen, welche mindestens fünf Vollzeitangestellte beschäftigen, welche sich um die Erzielung des relevanten Einkommens (siehe weiter unten) kümmern sowie (iv) Unternehmen mit Holding-Aktivitäten, welche ihren Sitz im gleichen Mitglieds-

93 Vgl. Tamara Pfammatter, Blickpunkt internationale Steuerpolitik 1-2021, in StR 76/2021, S. 620.

94 Europäische Kommission, Proposal for a Council Directive «laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU», online abgerufen am 31. Januar 2021 unter: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation-1/unshell\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/unshell_en).

95 Europäische Kommission, Questions and Answers on the Commissions' proposal to end the misuse of shell entities, online abgerufen am 31. Januar 2021, unter: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation-1/unshell\\_e](https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/unshell_e).

staat haben wie dessen Gesellschafter oder wie die oberste Konzerngesellschaft (UPE).

c) Ab wann gilt die Verordnung?

Die Verordnung soll am 1. Januar 2024 in Kraft treten. Allerdings wird für die Frage, ob es sich bei einem Unternehmen um eine Briefkastenfirma handelt, auf die in den Jahren 2022 und 2023 im Sitzstaat vorhandene Substanz abgestellt. Somit empfehlen wir Unternehmen mit Sitz oder Konzerngesellschaften in der EU die Kriterien der neuen Verordnung bereits ab dem Jahr 2022 zu beachten.

d) Wie wird geprüft, ob eine Unternehmung über genügend Substanz verfügt?

Die Prüfung erfolgt in einem zweistufigen Test. In einem ersten Schritt wird geprüft, ob die Unternehmung drei Aspekte, sogenannte Gateways, erfüllt (Gateway-Test). Treffen bei einem Unternehmen alle drei Gateways zu, besteht die Vermutung, dass es sich bei der Unternehmung um eine Gesellschaft mit fehlender Substanz handelt. Bei den Gateways handelt es sich vereinfacht um die Folgenden:

1. Über 75% der Erträge der Unternehmung stammen aus sogenanntem relevantem Einkommen. Zum relevanten Einkommen gehören Erträge aus passivem Einkommen oder Einkommen aus unbeweglichem Vermögen bzw. Einkommen aus beweglichen Vermögenswerten (ausgenommen Bargeld, Aktien oder Wertpapiere) mit einem Buchwert von über einer Million Euro, welche für private Zwecke gehalten werden; und
2. mindestens 60% des relevanten Einkommens stammen aus grenzüberschreitenden Aktivitäten; und
3. das Tagesgeschäft und die Entscheidungsfindung in wesentlichen Fragen wurde an Dritte ausgelagert.

Werden alle drei Punkte erfüllt, so besteht die widerlegbare Vermutung, dass es sich bei der Unternehmung um eine Briefkastenfirma handelt. In diesem Fall muss das betroffene Unternehmen grundsätzlich jährlich seine Substanz im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung belegen. Die Vermutung, dass es sich um eine Briefkastenfirma handelt, wird dabei widerlegt, wenn das Unternehmen die folgenden drei Substanzkriterien kumulativ erfüllt:

1. Die Unternehmung besitzt im Sitzstaat eigene Büros oder hat Räumlichkeiten zur exklusiven Nutzung zur Verfügung; und

2. die Unternehmung verfügt über mindestens ein aktives Bankkonto im Sitzstaat; und
3. die Unternehmung erfüllt mindestens eine der folgenden beiden Bedingungen (inklusive Subbedingungen):

1. *Mindestens einer der Direktoren bzw. eine der Direktorinnen der Unternehmung*
  - ist ansässig oder lebt nahe dem Sitz der Unternehmung (Pendeldistanz); und
  - ist qualifiziert und befugt, die wesentlichen Geschäftsentscheide zu treffen; und
  - macht aktiv, unabhängig und regelmässig von dieser Befugnis Gebrauch; und
  - ist kein Angestellter bzw. Angestellte bei einem unabhängigen Drittunternehmen und übt die Funktion des Direktors bzw. Direktorin oder eine ähnliche Funktion ebenfalls nicht bei einem unabhängigen Drittunternehmen aus.

2. *Die Mehrheit der Angestellten der Unternehmung sind im Sitzstaat ansässig bzw. leben in Pendeldistanz zum Sitz der Unternehmung und sind qualifiziert, die einkommensgenerierenden Aktivitäten auszuführen.*

e) Was sind die Konsequenzen, wenn die Substanzkriterien nicht erfüllt werden?

Wenn eine Unternehmung als Briefkastenfirma eingestuft wird, ist der Sitzstaat der Unternehmung verpflichtet, entweder keine Ansässigkeitsbescheinigung auszustellen oder diese Ansässigkeitsbescheinigung mit einer Warnung zu versehen. Dies hat zur Folge, dass die in den DBA oder in den EU-Abkommen, wie der Mutter-Tochterrichtlinie, vorgesehenen Steuerausnahmen von den übrigen EU-Mitgliedsstaaten nicht mehr gewährt werden. Insbesondere bedeutet das, dass diese Mitgliedsstaaten keine Erleichterungen von der Quellensteuer auf Dividenden-, Zins- oder Lizenzzahlungen an die Briefkastenfirma mehr gewähren. Sind zudem die Inhaber der Unternehmung in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig, wird dieser Ansässigkeitsstaat das relevante Einkommen der Unternehmung gemäss dem nationalen Steuergesetz so veranlagern, als ob das Einkommen direkt den Inhabern zugeflossen wäre. Dabei werden allfällig im Sitzstaat der Unternehmung bereits bezahlte Steuern angerechnet. Zusätzlich können die Mitgliedsstaaten Bussen von mindestens 5% des jährlichen Umsatzes der Briefkastenfirma vorsehen. Die Daten über die Unternehmen mit geringer Substanz, also Briefkastenfirmen und solchen, bei welchen aufgrund des Gateway-

Tests eine Vermutung auf fehlende Substanz besteht, werden unter den EU-Staaten ausgetauscht werden.

- f) Was bedeutet das für Unternehmen mit Sitz in der Schweiz?

Unternehmen mit Sitz ausserhalb der EU sind von der Verordnung nicht direkt betroffen. Allerdings ist davon auszugehen, dass die EU bereits im Jahr 2022 eine Verordnung erlassen wird, welche sich auf Drittstaaten bezieht. Wir gehen davon aus, dass die in der Verordnung genannten Substanzkriterien in Zukunft von den EU-Staaten auch im Verhältnis zur Schweiz angewendet werden. Die DBA der Schweiz mit anderen Staaten sehen die Ansässigkeit eines Unternehmens in dem Staat vor, in welchem das Unternehmen seinen (statutarischen) Sitz oder seine Geschäftsleitung hat. Fallen diese Orte auseinander, so gilt das Unternehmen grundsätzlich dort als ansässig, wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, welche den Gateway-Test der neuen Verordnung nicht erfüllen, müssen sich darauf einstellen, dass ihre Ansässigkeit von EU-Mitgliedsstaaten hinterfragt werden könnte, falls diesen EU-Mitgliedsstaaten Finanzinformationen über die Unternehmung zur Verfügung stehen bzw. falls sie dereinst entsprechende Meldungen erhalten werden.

- g) Was ist nun zu tun?

Wir empfehlen, dass Privatpersonen und Unternehmensgruppen ihre Strukturen überprüfen, um sicherzustellen, dass sämtliche von ihnen gehaltenen Unternehmen, insbesondere Holding-Gesellschaften, die geforderten Substanzkriterien erfüllen. Stellt sich dabei heraus, dass Unternehmen eine fehlende Substanz aufweisen, ist zu entscheiden, ob diese Unternehmen mit zusätzlicher Substanz auszustatten sind oder die Funktionen dieser Unternehmen auf andere Unternehmen mit genügender Substanz übertragen werden können. Da bereits das Jahr 2022 in die Beurteilung einfließt, ist mit der Analyse der Beteiligungsstruktur möglichst rasch zu beginnen.

## D

# Entscheide

## 1 Juristische Personen

- a) Verrechnungssteuer – Rückerstattung – Altreserven Praxis

*Das Bundesgericht (BGer) hat die Anwendbarkeit der Altreservenpraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten bestätigt. Zusätzlich sei die Altreservenpraxis auch für Ausschüttungen nach mehr als fünf Jahren nach dem Verkauf anwendbar. Eine analoge Anwendung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG wie durch das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) gefordert, hat das BGer abgelehnt.*

Im Rahmen des Urteils vom 29. Juli 2021 hat sich das BGer mit der Anwendbarkeit der Altreservenpraxis sowie einer analogen Anwendung der Frist von fünf Jahren auseinandergesetzt.

Im vorliegenden Fall handelte es sich um eine in Paraguay ansässige Person, welche im Jahr 2005 eine Schweizer Kapitalgesellschaft (D. SA) für CHF 1.1 Mio. an eine in der Schweiz ansässige unabhängige Kapitalgesellschaft (A. SA) veräussert hat. Gemäss Bilanz per 31. Dezember 2004 verfügte die Gesellschaft D. SA über flüssige Mittel in der Höhe von CHF 759 414. Im Jahr 2010 hat die D. SA eine Dividende von CHF 820 300 beschlossen und die darauf geschuldete Verrechnungssteuer der ESTV mit dem Formular 106 gemeldet. Die Anwendung des Meldeverfahrens wurde von der ESTV abgelehnt, da die A. SA nicht zur Rückerstattung berechtigt sei. In der Folge lieferte die A. SA die geschuldete Verrechnungssteuer ab und beantragte sogleich die Rückerstattung derselben. Die ESTV verweigerte die Rückerstattung im Umfang der Verrechnungssteuer auf den sogenannten Altreserven von CHF 636 174 (vgl. nachfolgend).

Vorliegend berief sich die ESTV auf die sog. Altreservenpraxis, welche immer dann zum Tragen kommt, wenn eine ausländische Person/Gesellschaft Anteile an einer Schweizer Gesellschaft auf eine Person/Gesellschaft in der Schweiz oder auf eine ausländische Person/Gesellschaft überträgt und sich dadurch die Verrechnungssteuerbelastung von zukünftigen Ausschüttungen auf den zum Zeitpunkt der Transaktion bestehenden ausschüttungsfähigen Reserven, den sogenannten Altreserven, reduziert. Dies ist der Fall, weil die übernehmende Partei eine

vorteilhaftere Verrechnungssteuer-Rückerstattungsmöglichkeit hat.

Der Verkauf sämtlicher Aktien durch die in Paraguay ansässige Person an eine inländische Gesellschaft zu einem über dem Nennwert liegenden Verkaufspreis kann aus der Sicht des BGer als Erwerb eines vollen Portemonnaies oder als sog. Anwendungsfall der Altreservenpraxis angesehen werden. Zum Zeitpunkt der Transaktion verfügte die D. SA über Altreserven im Umfang von CHF 636 174. Diese Altreserven wären im Falle einer Ausschüttung vor der Transaktion nicht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt gewesen, da zwischen der Schweiz und Paraguay kein DBA vorliegt.

Die Altreservenpraxis ist nicht mit einer Steuerumgehung gleichzusetzen, sie kann jedoch ein starkes Indiz dafür sein. Immerhin wies das BGer darauf hin, dass die Voraussetzungen einer allfälligen Steuerumgehung auch bei Vorhandensein von Altreserven im Einzelfall zu prüfen sind, da Art. 21 Abs. 2 VStG eine Objektivierung der Voraussetzungen für eine Steuerumgehung nicht zulässt. Hierbei hat das BGer insbesondere im vorliegenden Fall auf das Fehlen einer wirtschaftlichen Rechtfertigung für den Verkauf einer inländischen Gesellschaft durch eine in Paraguay ansässige Person hingewiesen. Der Erwerb der Anteile durch die A. SA an der D. SA wurde durch das BVGer als Vorinstanz nicht als Steuerumgehung betrachtet, sondern als Teil einer Entwicklungsstrategie der A. SA., die auf den Erwerb von verschiedenen Treuhandgesellschaften ausgerichtet war. Die Barmittel der D. SA hätten gemäss Argumentation der A. SA ursprünglich der Akquisition neuer Gesellschaften dienen sollen. Tatsächlich wurden diese Akquisitionen jedoch durch neue Darlehen finanziert. Die vorhandenen Barmittel wurden nicht für die Akquisitionen eingesetzt. Entsprechend lehnte das BGer diese Argumentation ab. Mit dem anschliessenden Entscheid der A. SA zur Liquidation der D. SA, dem Entziehen von Personal sowie der nachfolgenden Fusion, überzeugte das Argument einer geplanten Entwicklungsstrategie nicht und weist gemäss BGer auf einen Kauf eines vollen Portemonnaies hin.

Die durch das BVGer angeführte analoge Anwendung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG im Hinblick auf die Überschreitung der Frist von fünf Jahren zwischen Veräusserung der D. SA und der Dividendenausschüttung im 2010 wird aus Sicht des BGer verworfen. Der Zeitablauf heile eine Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG nicht. Eine Anwendung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG sei auszuschliessen, da

zwischen der indirekten Teilliquidation und der Ausschüttung von Altreserven ein grundlegender Unterschied besteht. So führt die zeitliche Einschränkung bei der indirekten Teilliquidation zu rückwirkenden Steuerfolgen beim Verkäufer, als Folge davon ist ein entsprechendes Nachsteuerverfahren zu eröffnen. Hingegen treten bei den Altreserven die Rechtsfolgen erst nach der Verweigerung der Rückerstattung beim Käufer ein, nicht bereits beim Kauf eines vollen Portemonnaies. Mit diesem Entscheid bestätigte das BGer die Altreservenpraxis der ESTV und lehnte die durch das BVGer analoge Anwendung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG ab.

Insbesondere beim Erwerb von Gesellschaften im internationalen Verhältnis ist die Altreservenpraxis zu beachten, da diese unter Umständen zu unerwarteten steuerlichen Mehrbelastungen im Sinne einer Abweisung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch die ESTV bei einer späteren Dividendenausschüttung führen kann. Es ist weiter zu beachten, dass im Grundsatz eine Heilung der Altreserven durch Zeitablauf offenbar nicht möglich ist. Entsprechend ist diese Thematik im Rahmen eines Verkaufsprozesses/ einer Due Diligence sorgfältig zu prüfen.

## 2 Natürliche Person

- a) Verrechnungssteuer  
DBA CH-DE – Frist Antrag

*Die im DBA Schweiz und Deutschland festgelegte Frist für die Einreichung des Antrages zur Rückerstattung der Schweizer Verrechnungssteuer ist nur unter strengen Voraussetzungen wiederherstellbar. Zudem ist dem Antrag stets eine Ansässigkeitsbescheinigung beizulegen.*

Mit dem Urteil vom 16. November 2021<sup>96</sup> hat das BGer eine Ablehnung eines Rückerstattungsantrages der Verrechnungssteuern durch die ESTV sowie die Nichtbehandlung einer Fristwiederherstellung beurteilt.

Konkret hatte die Steuerpflichtige den Antrag für die teilweise Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf eine Dividendenausschüttung vom 22. April 2016 am 30. Dezember 2019 eingereicht, ohne eine Ansässigkeitsbescheinigung beizulegen. Die ESTV hat im Gegenzug den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer abgelehnt, da dieser ohne Bescheinigung einem Formmangel unterläge.

96 BGer A-2433\_2021 vom 16. November 2021.

Am 13. März 2020 reichte die Steuerpflichtige den identischen Antrag mit der Ansässigkeitsbescheinigung erneut ein. Die ESTV vertrat die Meinung, dieser Antrag sei nun nicht fristgerecht eingegangen, da dieser grundsätzlich gemäss Art. 28 Abs. 3 des DBA Schweiz-Deutschland (DBA CH-DE) innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividende fällig geworden war, vorliegend bis Ende 2019, vollständig einzureichen gewesen wäre. Eine Wiederherstellung der Frist zur Einreichung sei nur unter bestimmten Voraussetzungen (wie nachfolgend ausgeführt) möglich.

Die Ansicht der ESTV wurde vom BGER bestätigt. Das BGER stellte sich auf den Standpunkt, dass es sich bei der Frist zur Einreichung des Antrages um eine gesetzliche Frist handle, welche entsprechend nicht erstreckbar sei. Eine Wiederherstellung der Frist sei nur möglich, wenn die Steuerpflichtige unverschuldet davon abgehalten worden sei, innert Frist zu handeln. Entsprechend sei ein Begehren um Wiederherstellung der Frist innert 30 Tagen ab Wegfall des Hindernisses einzureichen, was vorliegend nicht geschehen sei, weshalb die Frist durch die ESTV korrekterweise nicht wiederhergestellt worden sei.

Weiter hat das BGER bei den Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Verbindung mit dem DBA CH-DE festgestellt, dass der erste Antrag auf Rückerstattung formungültig gewesen sei, da eine Ansässigkeitsbescheinigung immer vor Verfahrensbeginn im Antrag enthalten sein müsse.

Abschliessend wurde festgehalten, dass die Einreichung eines Antrages auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer im letzten Monat bei einer Frist von drei Jahren ohne notwendige Unterlagen im Grundsatz zu keiner Wiederherstellung der Frist führe.

Unternehmen und natürliche Personen, welche mit Verrechnungssteuer belastete Dividendenzahlungen aus der Schweiz erhalten, müssen also unbedingt darauf achten, dass der Antrag auf (teilweise) Rückerstattung der Verrechnungssteuer innert Frist und zusammen mit einer Ansässigkeitsbescheinigung des Dividendenempfängers eingereicht wird. Selbst wenn das DBA der Schweiz mit dem Ansässigkeitsstaat keine Frist zur Einreichung des Rückerstattungsantrages enthält, beträgt diese drei Jahre (Art. 27 Abs. 1 StADG). Wird die Verrechnungssteuer erst aufgrund einer Beanstandung der ESTV

entrichtet und überwältigt (z. B. infolge Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung anlässlich einer Domizilkontrolle) und ist die Frist bereits abgelaufen oder verbleiben von der Entrichtung der Steuer bis zum Ablauf dieser Frist weniger als 60 Tage, so beginnt mit der Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Antrags.

### 3 Verfahren

#### a) Amtshilfe

*Ein Verfahrenswechsel in das Verfahren ohne vorgängige Information ist nicht möglich, wenn die beschwerdeberechtigte Person bereits durch die ESTV über das Amtshilfeersuchen des ausländischen Staates informiert wurde.*

Das BVGER hat sich im Fall zum BVGER Urteil A-5424/2020 vom 24. Juni 2021<sup>97</sup> mit einem Sachverhalt beschäftigt, in welchem die ESTV nach Eingang eines Amtshilfeersuchens der spanischen Behörde am 28. Juli 2016 die betroffene Person über das Verfahren in Kenntnis setzte. Ferner teilte die ESTV Letzterer mit, dass die Prüfung des Amtshilfeersuchens eine längere Zeit in Anspruch nehmen kann, über die Akteneinsicht zu einem späteren Zeitpunkt entschieden werde und in der Zwischenzeit keine Übermittlung der Informationen an die spanische Behörde erfolge.

Da das BGER mit Urteil im Dezember 2019 in einem anderen Verfahren feststellte, dass für die Daten derselben Quelle Amtshilfe zu leisten sei, informierte die ESTV die spanische Behörde über diesen Umstand zu Beginn 2020. Die spanische Behörde merkte an, dass allfällige Steuerforderungen für den ersuchten Zeitraum 2012 bis 2014 bereits verjährt seien und für das Steuerjahr 2015 eine Verjährung drohe.

Als Folge dieser Information ordnete die ESTV für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 gestützt auf Art. 21a Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG) mittels Schlussverfügung eine Informationsübermittlung an die spanische Behörde an, welche gleichentags auf elektronischem Wege erfolgte. Zur Begründung führte die ESTV aus, dass die drohende Verjährung ein Wechsel zur Anwendung des Verfahrens mit nachträglicher Information erlaube

97 Auszug der offiziellen Publikation unter BVGE 2021 III/1 zu finden.

(Art. 21a Abs. 1 StAhiG<sup>98</sup>) und die Dringlichkeit von der spanischen Behörde glaubhaft dargelegt worden sei. Die Tatsache, dass die betroffene Person bereits über das Amtshilfeverfahren informiert worden war, schliesse die Anwendung des Verfahrens mit nachträglicher Information (Art. 21a StAhiG) nicht aus.

Das BVGer kam zu einem gegenteiligen Schluss. Es beschäftigte sich zunächst mit der Rechtsfrage, ob ein Amtshilfeverfahren gestützt auf Art. 21a StAhiG auch zulässig ist, wenn die betroffene Person zuvor bereits von der ESTV über ein ordentliches Amtshilfeersuchen des ausländischen Staates in Kenntnis gesetzt worden ist. Es erwog, dass mit der vorgängigen Information nur die auch in der Rechtsfolge erwähnte Information über das Ersuchen gemeint sein könne. Sei bereits über das Ersuchen informiert worden, könne eine entsprechende Information über das Ersuchen logischerweise nicht mehr unterlassen werden. Folglich sei Art. 21a StAhiG nach seinem klaren Wortlaut nicht auf Konstellationen anwendbar, in denen die beschwerdeberechtigte Person bereits über das Ersuchen informiert worden sei. Auch die systematische Auslegung sowie die Entstehungsgeschichte des Art. 21a StAhiG bestätigten dies.

Mit Blick auf den Sinn und Zweck der Norm erwog das BVGer schliesslich, dass es konkreter und gewichtiger Anhaltspunkte dafür bedürfe, damit Art. 21a StAhiG ein vom Wortlaut abweichender Sinn und Zweck zukommen würde. Solche Anhaltspunkte seien allerdings nicht ersichtlich. Eine Auslegung gegen den Wortlaut dahingehend, dass Art. 21a StAhiG auch auf Fälle Anwendung findet, bei denen eine Information über das Amtshilfeverfahren bereits stattgefunden habe, würde letztlich zu einer Ausweitung des Anwendungsbereichs führen, was dem Ausnahmecharakter der Norm zuwiderlaufe. Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 21a StAhiG würden die bereits informierten beschwerdeberechtigten Personen mit Recht darauf vertrauen, dass sie ihre Verfahrensrechte bis zum Abschluss des Amtshilfeverfahrens wahrnehmen könnten. Dieses Vertrauen in den üblichen Verfahrensgang würde im Falle einer Interpretation von Art. 21a StAhiG gegen den Wortlaut empfindlich gestört. Beschwerdeberechtigten Personen wären fortan mithin in die Lage versetzt, dass sie jederzeit mit einer sofortigen Übermittlung ihrer Daten rechnen müssten, was eine erhebliche Rechtsunsicherheit zur Folge hätte. Zusammenfassend hielt das BVGer fest, dass keine triftigen Gründe ersichtlich seien, die eine vom

Wortlaut abweichende Auslegung erlauben würden. Der Anwendungsbereich von Art. 21a StAhiG sei damit auf Konstellationen beschränkt, in denen noch keine Information der beschwerdeberechtigten Personen über das Ersuchen bzw. das Amtshilfeverfahren erfolgt sei. Die bereits erfolgte Informationslieferung an die spanische Behörde taxierte das BVGer damit als rechtswidrig.

Dieses Urteil ist für Personen, welche zukünftig von einem Amtshilfeersuchen eines fremden Staates betroffen sind, zu begrüssen. Werden sie über die Einleitung eines Amtshilfeverfahrens vorgängig informiert, können sie darauf vertrauen, dass ihre Daten frühestens nach Abschluss des Verfahrens in der Schweiz in den anfragenden Staat übermittelt werden. Für die im vorgenannten Verfahren betroffenen Personen kam das Urteil jedoch zu spät – ihre Daten waren bereits an die spanischen Behörden übermittelt worden und können von den spanischen Behörden verwendet werden. In solch einem Fall besteht einzig die Möglichkeit der Feststellung einer rechtswidrigen Handlung der ESTV und im Falle eines entstandenen Schadens der Einleitung einer Staatshaftungsklage.

98 «Die ESTV informiert die beschwerdeberechtigten Personen ausnahmsweise erst nach Übermittlung der Informationen mittels Verfügung über ein Ersuchen, wenn die ersuchende Behörde glaubhaft macht, dass der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg ihrer Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würden».



# Kontaktpersonen

**Nadia Tarolli Schmidt**

Advokatin und dipl. Steuerexpertin  
T 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

**Adrian Briner**

dipl. Wirtschaftsprüfer und dipl. Steuerexperte  
Tel. 058 211 32 18, abriner@vischer.com

**Patrik Fisch**

MLaw HSG, MAccFin HSG und dipl. Steuerexperte  
Tel. 058 211 34 31, pfisch@vischer.com

**Adrian Hayato Mangold**

MLaw  
Tel. 058 211 32 46, amangold@vischer.com

**Philipp Flückiger**

Treuhänder mit eidg. Fachausweis  
Tel. 058 211 39 48, pflueckiger@vischer.com

**Nora Heuberger**

Advokatin  
Tel. 058 211 32 06, nheuberger@vischer.com

**Beatrice Leistner**

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

**Nina Orth**

LL. M. und Deutsche Steuerberaterin  
Tel. 058 211 39 72, north@vischer.com

**Veysel Oruclar**

Rechtsanwalt  
Tel. 058 211 36 15, voruclar@vischer.com

**Hubert Steffen**

Treuhänder mit eidg. Fachausweis  
Tel. 058 211 32 01, hsteffen@vischer.com

**Jannick Walleser**

Volontär  
Tel 058 211 39 82, jwalleser@vischer.com





## Weitere Informationen

VISCHER ist ein unabhängiges Schweizer Anwaltsbüro mit rund 90 Anwälten und Steuerexperten. Zu unserer nationalen und internationalen Klientschaft 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 beim Steuerteam melden.



VISCHER

Schützengasse 1 Postfach 8021 Zürich  
Schweiz  
T +41 58 211 34 00

Aeschenvorstadt 4 Postfach 4010 Basel  
Schweiz  
T +41 58 211 33 00

Rue du Cloître 2-4 Case postale 1211 Genève 3  
Suisse  
T +41 58 211 35 00

[www.vischer.com](http://www.vischer.com)