

# VISCHER



Steuer Update 2018

# ● Inhalt

●	I	Einleitung	2
●	II	Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/ Stempelabgaben	3
	A	<b>Steuervorlage 17 und Base Erosion and Profit Shifting</b>	3
	B	<b>Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis</b>	6
	C	<b>Entscheide</b>	8
●	III	Natürliche Personen	10
	A	<b>Kreisschreiben Nr. 42 zu Aus- und Weiterbildungskosten</b>	10
	B	<b>Geplante Änderungen der Quellenbesteuerung von Erwerbseinkommen</b>	10
	C	<b>Vereinfachtes Abrechnungsverfahren</b>	11
	D	<b>Wichtiges in Kürze</b>	12
	E	<b>Entscheide</b>	12
●	IV	Steuern im Zusammenhang mit Liegenschaften	16
	A	<b>Ausblick auf die totalrevidierte Liegenschaftskostenverordnung</b>	16
	B	<b>Entscheide</b>	16

●		
V	Mehrwertsteuer	20
A	Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG)	20
B	Aktuelle Entscheide	23
●		
VI	Internationale Steuern	25
A	Neue und revidierte Staatsverträge	25
B	Amtshilfe und automatischer Informationsaustausch	26
C	Quellensteuerabkommen	27
D	Entwicklungen in der EU	29
E	Entwicklungen in den USA	31
F	Entscheide	34
●		
	Kontaktpersonen	37



# I Einleitung

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

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

Nebst den typischen Steuerberatungsdienstleistungen nimmt das Steuerteam auch Compliance-Aufgaben, wie Steuerrückstellungsberechnungen oder in komplexeren Fällen das Erstellen von Steuererklärungen, wahr. Schliesslich führen die Teammitglieder auch Steuerprozesse, sofern im Vorfeld keine angemessene Lösung mit den Behörden gefunden werden kann. Dies ist vermehrt im Bereich der internationalen Amts- und Rechtshilfe der Fall.

Mit dem neunten Steuer Update nutzt das Steuerteam von VISCHER wiederum die Gelegenheit, einem steuerlich interessierten Publikum verschiedene Neuerungen in den wesentlichen Bereichen des Steuerrechts vorzustellen, welche sich im vergangenen Jahr ergeben haben und/oder im Jahr 2018 von Bedeutung sein werden.



## II Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/Stempelabgaben

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

### A

## Steuervorlage 17 und Base Erosion and Profit Shifting

### 1 Stand der Steuervorlage 2017

Am 12. Februar 2017 hat das Schweizer Stimmvolk bekanntlich die erste Vorlage für eine Unternehmenssteuerreform (Unternehmenssteuerreform III, USR III) abgelehnt, so dass nun mit der Steuervorlage 17 (SV 17) ein zweiter Anlauf genommen wird. Ziele auch der neuen Vorlage bleiben die Stärkung der Attraktivität des Steuerstandortes Schweiz, die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz der schweizerischen Unternehmensbesteuerung und die Sicherung der Steuereinnahmen des Bundes sowie der Kantone und ihrer Städte und Gemeinden. Falls die zweite Vorlage alle Hürden (wozu gegebenenfalls auch wieder eine Volksabstimmung gehört) nimmt, ist mit der Inkraftsetzung der ersten Massnahmen Anfang 2019 und des Hauptteils der SV17 auf den 1. Januar 2020 zu rechnen. Die aktuelle Gesetzesvorlage sieht gemäss Eckwerten des Bundesrates im Wesentlichen folgende Massnahmen vor, welche sich inhaltlich eng an die USR III anlehnen:

- Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien (Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften), inkl. der Praxis zu Prinzipalgesellschaften und Finance Branch;
- Einführung einer auf dem aktuellen internationalen Standard (modifizierter Nexusansatz) basierenden Patentbox auf kantonaler Ebene;
- Ermächtigung der Kantone, erhöhte Steuerabzüge für Forschungs- und Entwicklungskosten vorzusehen;

- Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze sowie ggf. der Kapitalsteuer;
- Einführung eines einheitlichen Systems zur Aufdeckung von stillen Reserven auf Bundes- und Kantonsebene.

Nach derzeitigem Stand nicht mehr vorgesehen ist – im Unterschied zur USR III – die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital. Neu sollen als Kompensationsmassnahmen die Dividendenbesteuerung auf Ebene der Anteilsinhaber auf mindestens 70% erhöht, die minimale Qualifikationsquote von 5% bei der Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbaren Vermögensertrag infolge Transponierung aufgehoben und die Mindestansätze für Familienzulagen erhöht werden (indem ein Beitrag vonseiten der Unternehmen geleistet werden soll, der den natürlichen Personen zugutekommt). Im Übrigen sollen die Patentbox und die erhöhten Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E-Aufwendungen) bereits auf Gesetzes- anstatt nur auf Verordnungsstufe geregelt werden, um die Rechtssicherheit zu erhöhen und damit das Vertrauen in die neue Vorlage zu stärken. Alternativ wird auch darüber diskutiert, die Rückzahlung aus Kapitaleinlagen einzuschränken. Wie die Vorlage aber am Ende im Detail ausgestaltet sein wird, ist aktuell noch nicht abschliessend bekannt. Insbesondere erwarten wir, dass das Instrument der zinsbereinigten Gewinnsteuer doch noch in die Vorlage eingefügt wird.

Im Folgenden wird auf die wichtigsten Massnahmen kurz eingegangen:

- **Aufhebung der kantonalen Steuerprivilegien – Behandlung der unter dem Sonderstatus entstandenen stillen Reserven:** Die steuerliche Vorzugsbehandlung von Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften wird abgeschafft. Ebenso sollen die Praxisregelungen zur speziellen Steueraus-

scheidung bei Prinzipalgesellschaften und zur Swiss Finance Branch aufgehoben werden. Damit stellt sich die Frage, wie die stillen Reserven, die während des Sonderstatus angefallen sind, im Rahmen des Statuswechsels steuerlich behandelt werden sollen. Unter dem geltenden Recht ist es je nach kantonaler Praxis möglich, die stillen Reserven, einschliesslich selber geschaffenen Goodwill, vor dem Statuswechsel in der Steuerbilanz gewinnsteuerfrei aufzudecken und nach dem Statuswechsel über einen bestimmten Zeitraum – i. d. R. 10 Jahre – abzuschreiben (altrechtlicher Step up). In gewissen Kantonen werden teilweise auch andere Lösungen, bspw. die gewinnsteuerwirksame Aufdeckung unter Beibehaltung der Verlustvorträge, zugelassen. Alternativ steht der betreffenden Gesellschaft die im Rahmen der SV 17 vorgesehene «Sondersatzlösung» offen. Gemäss dieser unterliegen die stillen Reserven (inkl. Goodwill), die unter dem Sonderstatus als privilegierte Gesellschaft steuerfrei bzw. reduziert besteuert worden wären, im Zeitpunkt ihrer Realisation innert 5 Jahren einer gesonderten Besteuerung. Die Kantone können die Höhe des Sondersatzes selber festlegen, die Tendenz dürfte bei einem Satz von ca. 2% liegen. Diejenigen stillen Reserven, welche nicht innerhalb der Frist realisiert werden, unterliegen bei ihrer Realisation dem ordentlichen Gewinnsteuersatz. Welche Methode – Aufdeckung der stillen Reserven nach altem Recht oder Offenlegung und Inanspruchnahme des Sondersatzes im Rahmen der Realisation innert Frist – für die Gesellschaft vorteilhafter wird, ist im Einzelfall zu prüfen. Der Vorteil der Sondersatzlösung liegt darin, dass keine Steuerbilanz erstellt werden muss, sondern die Höhe der beim Statuswechsel bestehenden stillen Reserven durch die Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festgesetzt wird. Damit sind die aufgedeckten stillen Reserven nicht Bestandteil des steuerbaren Eigenkapitals. Weiter ist eine Gesellschaft, die ihre Jahresrechnung nach IFRS oder US GAAP erstellen muss, nicht verpflichtet, ein latentes Steuerguthaben zu buchen. Die Gewährung der Sondersatzlösung soll – da im StHG normiert – für die Kantone bindend sein, während die altrechtliche Step up-Lösung auf der jeweiligen kantonalen Praxis beruht und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht gewährt wird, wenn unter dem Privileg entstandene Verlustvorträge nach dem Statuswechsel zur Verrech-

nung gebracht werden können. Der Vorteil der altrechtlichen Step up-Lösung liegt v. a. darin, dass die Abschreibung der aufgewerteten Assets die *ordentliche* Gewinnsteuer auf kantonaler und kommunaler Ebene grundsätzlich über 10 Jahre reduziert, womit unter Umständen eine grössere Steuerersparnis erreicht werden kann, als mit der Sondersatzlösung. Weiter müssen die stillen Reserven nicht wie bei der Sondersatzlösung innert 5 Jahren realisiert werden, um privilegiert behandelt zu werden. Gesellschaften, welche aktuell von kantonalen Steuerstatistiken profitieren, ist zu empfehlen, rechtzeitig, das heisst vor Inkrafttreten der SV 17, abzuklären, welche Methode für sie vorteilhafter ist. Sobald die SV 17 in Kraft tritt, wird nur noch die Sondersatzlösung möglich sein.

- **Kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen:** Um die durch die Aufhebung der kantonalen Steuerprivilegien resultierende Mehrbelastung auszugleichen, sollen Unternehmen vor allem mit tieferen kantonalen Gewinnsteuern entlastet und somit auch zum Verbleib in der Schweiz bzw. im betreffenden Kanton bewegt werden. Zahlreiche Kantone haben die künftige Höhe der effektiven Gewinnsteuersätze bereits anlässlich der Debatte um die USR III definiert, teilweise sind diese erst angekündigt, teilweise bereits beschlossen. Es ist zu erwarten, dass im Schnitt eine Senkung des aktuellen Steuersatzes um rund ein Viertel erfolgen wird. Einige Kantone, so etwa Basel-Stadt und Schaffhausen, haben aber auch viel weitergehende Senkungen angekündigt.
- **Einführung Patentbox:** Mittels der sogenannten Patentbox sollen Erträge aus Immaterialgüter- und vergleichbaren Rechten auf kantonaler und kommunaler Ebene von den übrigen Erträgen eines Unternehmens getrennt und reduziert besteuert werden. Nicht mehr unter die «vergleichbaren Rechte» sollen – im Gegensatz zur USR III – nicht patentgeschützte Erfindungen von kleinen und mittleren Unternehmen und urheberrechtlich geschützte Software fallen. Weiter wird nur derjenige Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten privilegiert besteuert, der auf F&E-Aufwendungen der steuerpflichtigen Person im Inland beruht. Damit wird der modifizierte Nexus-Ansatz berücksichtigt, welcher besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis der dem Inland zurechenbaren F&E-Auf-

wendungen zum gesamten Aufwand in diesem Bereich privilegiert besteuert werden dürfen. Mit anderen Worten wird in einem ersten Schritt ein Nexus-Faktor im Verhältnis Inland- zum gesamten F&E-Aufwand berechnet, mit welchem die in einem zweiten Schritt ermittelten Einkünfte, die von der reduzierten Besteuerung im Rahmen der Patentbox profitieren dürfen, «korrigiert» werden. Nur der daraus resultierende sog. Boxengewinn unterliegt einer reduzierten Besteuerung. Um die Finanzierung und Kontrolle von F&E-Aufwendungen im Ausland abzugelten, ist zudem ein Zuschlag («uplift») der F&E-Aufwendungen im Inland vorgesehen, sofern im Ausland tatsächlich entsprechende Investitionen in diesem Umfang getätigt wurden. Im Ergebnis wird dadurch eine privilegierte Besteuerung von Einkünften angestrebt, welche tatsächlich auf Forschungs- und Entwicklungsanstrengungen in der Schweiz zurückzuführen sind. Die Höhe der steuerlichen Entlastung des Boxenerfolges wird den Kantonen überlassen, darf aber gemäss Eckwerten des Bundesrates nicht mehr als 90% betragen. Es bleibt abzuwarten, wie attraktiv dieses Modell auch unter Berücksichtigung des erheblichen administrativen Aufwands von den betroffenen Unternehmen beurteilt wird, zumal inzwischen diverse Länder über vergleichbare Lösungen verfügen.

- **Abzug von F&E-Aufwendungen:** Die Eckwerte des Bundesrates sehen weiter vor, dass die Kantone F&E-Aufwendungen (vor allem Personalaufwand) über den tatsächlichen Aufwand hinaus bis max. 150% zum Abzug zulassen können, soweit diese der steuerpflichtigen Person unmittelbar selbst oder mittelbar durch Dritte (Auftragsforschung) entstanden sind. Welche Aufwendungen im Einzelnen abzugsfähig sein sollen, ist noch nicht definiert, verlangt wird aber, dass diese im Inland entstanden sind. In jedem Fall sind die nach dieser Massnahme abzugsfähigen F&E-Aufwendungen nicht auf die Kosten für Forschung und Entwicklung eines Immaterialgutes beschränkt, wie es für die Patentbox der Fall ist. Damit steht diese Massnahme deutlich mehr Unternehmen zur Verfügung als die Patentbox.
- **Entlastungsbegrenzung:** Die Eckwerte des Bundesrates beinhalten schliesslich, dass die gesamte steuerliche Ermässigung aus dem Step up, der Patentbox und dem

Abzug für F&E-Aufwendungen 70% des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages und vor Abzug der Ermässigungen nicht übersteigen darf.

Alles in allem ermöglicht der Gesetzesentwurf zur SV 17 die Attraktivität des Steuerstandortes Schweiz trotz Abschaffung der privilegierten Steuererstattungen beizubehalten. Dies vor allem durch die Senkung der ordentlichen Gewinnsteuern auf kantonaler Ebene und die Patentbox. Mit den vorgesehenen Massnahmen erhält die Schweiz ein zukunftsfähiges, international kompetitives Unternehmenssteuerrecht. Es bleibt zu hoffen, dass die tiefen Gewinnsteuersätze aufgrund der in letzter Zeit vermehrt in anderen Ländern unilateral eingeführten Missbrauchsbestimmungen (z. B. Lizenzschränke in Deutschland) nicht ins Leere fallen.

## 2 Informationsaustausch auf Unternehmensebene, insbesondere länderbezogene Berichte (CbCR)

Mit Inkraftsetzung des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) und deren Verordnung (ALBAV) am 1. Dezember 2017 ist nun einer der globalen Mindeststandards des OECD BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting), nämlich derjenige des Informationsaustausches (Aktionspunkt 13) zwischen den zuständigen Behörden, innerstaatlich umgesetzt. Nach Massgabe von Art. 6 ALBAG in Verbindung mit Art. 3 ALBAV sind multinationale Konzerne, deren Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig ist und deren konsolidierter Jahresumsatz in der Steuerperiode unmittelbar vor der Berichtssteuerperiode einen Schwellenwert von CHF 900 Mio. überschreitet, dazu verpflichtet, ab dem Steuerjahr 2018 einen CbCR zu erstellen und termingerecht einzureichen. Die Schweiz und ihre Partnerstaaten werden somit planmässig ab 2020 die länderbezogenen Berichte austauschen. Von der Einführung einer Master- resp. Local-File-Dokumentation, wie dies teilweise in anderen Staaten bereits heute Standard ist, wird im schweizerischen Recht bisher abgesehen. Für mehr Details verweisen wir auf VI.D.1.

## B

# Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis

## 1 Flexibilisierung bei der Konzernfinanzierung

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind bekanntlich sämtliche Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, soweit sie vom Schuldner geleistet werden, gleichgültig ob in Form von periodischen Zinszahlungen oder als Einmalentschädigungen (Art. 4 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer [VStG]). Die Steuerforderung entsteht im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

Nicht unter den Obligationenbegriff fallen Guthaben zwischen Konzerngesellschaften, unabhängig von ihrer Laufzeit, ihrer Währung und ihrem Zinssatz (sog. Konzernprivileg). Von der Verrechnungssteuer erfasst sind hingegen nach Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Anleihen ausländischer Konzerngesellschaften mit Garantie einer verbundenen schweizerischen Konzernobergesellschaft, wenn der Anleihebetrag direkt oder indirekt an eine schweizerische Konzerngesellschaft zurückfliesst. In der Verwaltungspraxis wird darunter eine Weiterleitung von Geldmitteln mittels Darlehen oder anderweitiger Forderung an die inländische Garantin oder eine verbundene, inländische Gesellschaft verstanden. Als Folge davon ist die Auslandsanleihe als inländische Anleihe umzuqualifizieren, womit deren Erträge ebenfalls der Verrechnungssteuer unterliegen.

Am 1. April 2017 ist nun der neue Art. 14a der Verordnung über die Verrechnungssteuer (VStV) in Kraft getreten, welcher den Anwendungsbereich des Konzernprivilegs erweitert. Neu ist ein Mittelrückfluss ins Inland steuerlich zulässig, wenn und solange die von der ausländischen Konzerngesellschaft (Emittentin) an die inländische Konzerngesellschaft weitergeleiteten Mittel per Bilanzstichtag den Umfang des Eigenkapitals der ausländischen Konzerngesellschaft nicht übersteigen. Mit anderen Worten ist der Mittelrückfluss in die Schweiz nicht mehr per se schädlich, wie das vor dem 1. April 2017 bei durch eine Schweizer Gesellschaft garantierten Auslandemissionen von Bonds

der Fall war. Die damit verbundene Liberalisierung des Verbots des Mittelrückflusses in die Schweiz durch Einführung dieser Freigrenze bringt somit im Bereich der Aussenfinanzierung eine Flexibilisierung im Verrechnungssteuerrecht mit sich.

## 2 Erleichterung bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer

Gemäss Art. 23 VStG verwirkt der Anspruch auf Rückerstattung der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte, wenn diese entgegen der gesetzlichen Vorschrift der Steuerbehörde nicht rechtzeitig angegeben werden. Das entsprechende Kreisschreiben Nr. 40 vom 11. März 2014 präzisiert gestützt auf zwei Bundesgerichtsurteile<sup>1</sup> die Voraussetzungen, die zur Verwirkung des Anspruches von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer führen sollen. Es unterscheidet dabei zwischen ordnungsgemässer und nicht ordnungsgemässer Deklaration, wobei nur die ordnungsgemässe Deklaration zu keiner Verwirkung des Anspruches führt. Wurden die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht in der Steuererklärung deklariert, aber spontan von der steuerpflichtigen Person nach Einreichung der Steuererklärung, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung, der Einschätzungsbehörde mitgeteilt, verwirkt der Anspruch nicht und die Deklaration gilt als ordnungsgemäss – ausser, wenn vorsätzlich oder in Hinterziehungsabsicht gehandelt wurde oder der Umstand bzw. die nicht deklarierten Erträge durch die Steuerbehörden entdeckt worden sind.

Trotz der strengen buchstabengetreuen Praxis verschiedener kantonaler Steuerbehörden setzte das Bundesgericht (BGer) dieser überbordenden Praxis in einem kürzlich ergangenen Leitentscheid<sup>2</sup> Grenzen. In besagtem Entscheid war die vereinnahmte Dividende zwar ebenfalls nicht im Wertschriftenverzeichnis angegeben, jedoch aus anderen Unterlagen (in casu Kontokorrentposition) ersichtlich. Das BGer urteilte, dass die Steuerbehörde die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht verweigern dürfe, wenn die streitige Dividende offensichtlich und unmittelbar ersichtlich ist, weshalb der Rückerstattungsanspruch in besagtem Fall trotz der nicht erfolgten expliziten Deklaration bejaht wurde. Die Steuerbehörden sind demnach verpflichtet, alle eingereichten Unterlagen genau zu prüfen. Sie dürfen sich nicht alleine auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstützen.

<sup>1</sup> BGE 2C\_95/2011 und 2C\_80/2012, 10. Oktober 2011 und 16. Januar 2013.

<sup>2</sup> BGE 2C\_637/2016, 17. März 2017.

Dies gilt gemäss Auffassung der Lehre selbst im Massenveranlagungsverfahren, wo sich die Steuerverwaltung grundsätzlich auf die deklarierten Vermögenswerte verlassen darf und muss. Sinn und Zweck von Art. 23 VStG ist nämlich die Sanktionierung einer Verletzung der Mitwirkungspflichten gemäss Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Der Steuerpflichtige soll die Steuerfaktoren selbständig deklarieren. Der Sinn der Bestimmung liegt aber nicht in der «Bestrafung» derjenigen Steuerpflichtigen, die ihrer Deklarationspflicht nicht oder nur unvollständig nachgekommen sind. Vielmehr dient Art. 23 VStG gemäss der bundesrätlichen Botschaft zum VStG nur der Bestrafung für «verheimlichtes Einkommen». Dies ergibt sich aus dem Hauptzweck der Verrechnungssteuer selber, nämlich die Steuerhinterziehung von in der Schweiz domizilierten Steuerpflichtigen einzudämmen. Die vom Kreisschreiben definierten Regeln der ordnungsgemässen Deklaration und dem vermeintlichen Rechtsverlust bei deren Nichteinhalten schiessen weit über das Ziel hinaus. Die unvollständige Deklaration der Beträge darf nicht mit einer Hinterziehungsabsicht gleichgestellt werden. Das BGer überdehnte bisher den Sinngehalt von Art. 23 VStG aufgrund seiner Interpretation im Lichte vom KS 40, indem es im offensichtlichen Widerspruch zum Zweck urteilte, dass «kein Defraudationswille»<sup>3</sup> für die Verwirkung erforderlich sei.

Nicht zuletzt unterstrich die eingereichte Motion «Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer» von Nationalrätin Daniela Schneeberger vom 29. September 2016 den Willen des Gesetzgebers, die fehlgeleitete Interpretation von Art. 23 VStG zu korrigieren. Demnach sollte der «Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer trotz fehlender Deklaration in der Steuererklärung nicht mehr verwirken, wenn nachdeklariert wird oder die Steuerbehörde die Leistung aufrechnet»<sup>4</sup>. Zwar lehnte der Bundesrat die Motion ab, weil der Motionstext nicht explizit festhielt, dass nur für noch nicht rechtskräftige Veranlagungen die Verwirkung nicht eintreten soll, gab aber gleichzeitig an seiner Sitzung vom 28. Juni 2017 eine Vorlage in der Vernehmlassung zur Änderung des Verrechnungssteuergesetzes die eine grössere Kulanz bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer vorsieht. Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis 19. Oktober 2017.

<sup>3</sup> BGE 2C\_500/2016, 27. Oktober 2016.

<sup>4</sup> Übersicht, erläuternder Bericht zum Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer; VStG.

### 3 Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellem Zweck

Seit dem 1. Januar 2018 ist das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken für die direkte Bundessteuer inklusive Anpassung im DBG (Art. 66a) in Kraft. Die entsprechenden Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (Art. 26a) traten hingegen bereits auf Anfang 2016 in Kraft, wobei den Kantonen eine zweijährige Anpassungsfrist eingeräumt wurde. Bis anhin durften sich juristische Personen nur dann auf eine Steuerbefreiung berufen, wenn sie öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgten. Für ideelle Zwecke konnten juristische Personen dagegen keine generelle Steuerbefreiung beanspruchen, wobei gewisse Kantone Spezialbestimmungen zur Besteuerung von Vereinen mit ideellen Zwecken kannten.

Die Gesetzesänderung privilegiert sämtliche juristischen Personen, welche ausschliesslich und unwiderruflich ideelle Zwecke wahrnehmen. Als ideeller Zweck im Sinne dieser Bestimmungen gilt gemäss Botschaft jeder nicht wirtschaftliche Zweck. Juristische Personen, welche auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für die ihrer Interessensphäre angehörigen Personen bedacht sind, fallen nicht darunter. Wirtschaftliche Tätigkeiten von bloss untergeordneter Bedeutung (z. B. Kioskbetrieb eines Fussballclubs) sollen nicht schädlich sein. Der steuerbare Gewinn dieser juristischen Personen soll nicht besteuert werden, sofern er den Betrag von CHF 20000 (auf Bundesebene) bzw. eine festzulegende Freigrenze (auf Kantonsebene) nicht übersteigt. Mit der neuen Regelung ist mit anderen Worten nur bei Gewinnen unterhalb der Freigrenze relevant bzw. abzuklären, ob die betreffende juristische Person ideelle Zwecke verfolgt. Wird diese Freigrenze überschritten, so ist der *gesamte* steuerbare Gewinn unabhängig von der Zweckverfolgung der steuerpflichtigen, juristischen Person steuerbar – sofern nicht ein Grund für eine Steuerbefreiung vorliegt. Nicht zuletzt sind freiwillige Leistungen von Geld oder anderen Vermögensvorteilen an diese juristischen Personen mit ideellem Zweck nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand und auch nicht als steuerlich abzugsfähige gemeinnützige Zuwendungen zu qualifizieren, wie dies sonst für solche Leistungen (bis zu 20 Prozent des Reingewinns) an steuerbefreite juristische Personen gilt.

# Entscheidung

## 1 Steuerneutrale Übertragung von Anlagevermögen im Konzern

Im Juni 2017 erging am Steuerrekursgericht des Kantons Zürich<sup>5</sup> folgender Entscheid: Die A AG verfügte über einen Betrieb, welcher auch Liegenschaften mit vier Stockwerkeinheiten umfasste. Im Jahr 2011 übertrug die Steuerpflichtige ihren gesamten Immobilienkomplex zu Buchwerten auf ihre Schwestergesellschaft B AG. Der Steuerkommissär führte mit Bezug auf die Steuerperiode 2011 eine Untersuchung zu dieser Transaktion durch, in deren Verlauf er die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Konzern als nicht erfüllt betrachtete und die Differenz zwischen dem Buchwert der Liegenschaften und dem von ihm ermittelten Verkehrswert beim steuerbaren Gewinn aufrechnete.

Art. 61 Abs. 3 DBG bzw. das gleichlautende kantonale Steuergesetz lassen die konzerninterne Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens zu Buchwerten unter Einhaltung einer fünfjährigen Sperrfrist steuerneutral zu. Als Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens gelten gemäss Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen; Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden hingegen nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens. Streitig ist, ob Kapitalanlageliegenschaften, die allein durch ihren Ertrag dem Unternehmen dienen, ebenfalls als betrieblich gelten. Wie bereits erwähnt, erachtet die ESTV solche nicht als betrieblich, da sie nicht unmittelbar zur Erfüllung des Leistungszwecks der Gesellschaft erforderlich sind. Die Lehre nimmt dagegen an, dass solche finanzielles Anlagevermögen darstellen und zum betrieblichen Anlagevermögen zu zählen sind. Ebenfalls kontrovers ist die Frage, aus wessen Sicht die Qualifikation des betrieblichen Anlagevermögens vorzunehmen ist. Dazu hält das entsprechende Kreisschreiben fest, dass die Beurteilung aus der Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen ist. Es ist mit anderen Worten erforderlich, dass die übernehmende inländische Gesellschaft nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt. In der Lehre wird dem einhellig widersprochen und eine konzernmässige Betrachtung vertreten, wonach es genügt, dass die übertragenen Vermögenswerte

aus Sicht irgendeiner Konzerngesellschaft eine betriebliche Natur aufweisen.

Das Steuerrekursgericht lehnte sich bei seinem Entscheid ziemlich eng an den Gesetzestext bzw. an das Kreisschreiben, ohne dass die Lehrmeinungen in das Urteil Eingang fanden. Es erwog, dass die gewählte Formulierung darauf schliessen lasse, dass der Gesetzgeber von der Vorstellung einer unmittelbaren Einbindung der übertragenen Vermögenswerte in einen Betrieb der übernehmenden Gesellschaft ausgehe, indem entweder der übernommene Vermögenskomplex für sich allein bereits einen solchen darstelle, oder das übernommene Vermögen in der übernehmenden Gesellschaft wiederum Teil eines solchen werde. Bei einem vereinbarten Mietertrag von rund CHF 300 000 pro Jahr erfülle im vorliegenden Fall der übertragene Liegenschaftsbestand die quantitativen Voraussetzungen eines Immobilienbetriebs bzw. Teilbetriebs (zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwands einer Vollzeitstelle gemäss dem einschlägigen Kreisschreiben) nicht. Entsprechend führe auch die B AG nach der Übernahme keinen Betrieb. Somit würden die übertragenen Grundstücke bei ihr auch kein betriebliches Anlagevermögen darstellen, womit eine steuerneutrale Übertragung zum Buchwert innerhalb des Konzerns ausgeschlossen sei.

Der Entscheid ist rechtskräftig und verdeutlicht (einmal mehr), dass – trotz einhelliger abweichender Auffassung der Lehre – in erster Linie der Gesetzestext und meist auch die Kreisschreiben für die Praxis der Steuerbehörden massgebend sind.

## 2 Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen

Im Oktober 2017 hatte sich das BGer<sup>6</sup> mit folgendem Fall auseinanderzusetzen: Die A AG bezweckt u. a. den Kauf, Verkauf und die Verwaltung von Liegenschaften. Für die Steuerperioden 2010 und 2011 wurden u. a. die Abschreibungen auf den beiden vermieteten Wohnliegenschaften nicht zugelassen und der steuerbare Reingewinn höher als deklariert festgesetzt. Zur Begründung der Aufrechnungen führte die Steuerkommission aus, der Buchwert beider Liegenschaften liege unter dem Steuerwert für beide Liegenschaften, weshalb praxismässig keine Abschreibungen mehr möglich seien. Dagegen erhob die Steuerpflichtige ein Rechtsmittel und begründete ihre Meinung damit,

<sup>5</sup> StRG ZH DB.2015.174, ST.2015.211, 27. Juni 2017.

<sup>6</sup> BGE 2C\_814/2016, 2C\_815/2016, 26. Oktober 2017.

dass sich die Abschreibungen im Rahmen der Abschreibungssätze bewegen würden, wie sie in den Merkblättern der ESTV vorgesehen seien. Nach diesen Normalsätzen vorgenommene Abschreibungen gälten als geschäftsmässig begründet, auch wenn der sich ergebende Buchwert offensichtlich unter den wirklichen Wert sinke.

Sowohl vor dem kantonalen Gericht als auch vor dem BGer bekam die Steuerpflichtige Recht. Letzteres erwog, dass die Auffassung der Steuerkommission zu weit gehe, indem diese bei Unterschreiten des Steuerwerts keine Abschreibung mehr zulassen wolle. Es möge zwar sein, dass der tatsächliche Wert einer Wohnimmobilie sehr häufig höher liege als der Steuerwert; doch das allein genüge nicht, um anzunehmen, die vorgenommene Abschreibung führe zusammen mit den bereits früher und mit den noch in Zukunft vorzunehmenden ordentlichen Abschreibungen, zu einem konstant zu tiefen Buchwert, welcher steuerlich nicht zuzulassen sei bzw. Aufrechnungen der Abschreibungen erlauben würden.

Der Entscheid des BGers unterstreicht klar, dass die zeitlich weitgehend freie Vornahme ordentlicher Abschreibungen zur Bildung stiller Reserven führen darf, selbst wenn die jeweiligen Abschreibungen in einzelnen Perioden keinen realen Wertverlust abbilden; gegebenenfalls kann einer Abschreibung sogar eine reale Wertzunahme (bspw. landpreisbedingt) gegenüberstehen. Diese gelegentliche Bildung stiller Reserven stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Prinzip keinen Grund für die Verweigerung der Anerkennung der Geschäftsmässigkeit einer Abschreibung dar, d. h. eine Verweigerung der steuerlichen Anerkennung rechtfertigt sich nur dann, wenn erstellt ist, dass der Abschreibungssatz konstant zu hoch ausfällt oder die Liegenschaft langfristig keine Wertminderung erfährt.

Der Entscheid ist zu begrüßen. Gleiche Überlegungen sollten unseres Erachtens auch für die Bildung stiller Reserven durch Rückstellungen und Wertberichtigungen Anwendung finden. Davon zu unterscheiden sind hingegen die Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen auf Kapitalanlageliegenschaften von gewerbsmässigen Immobilienhändlern, welche aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung trotz Kritik in der Lehre (u. a. Ungleichbehandlung zwischen natürlichen und juristischen Personen) nicht mehr zum Abzug zugelassen sind.



## III Natürliche Personen

Eric Flückiger, Advokat

Nora Heuberger, Advokatin

Indira Mahmutovic, Betriebsökonomin FHNW

### A

## Kreisschreiben Nr. 42 zu Aus- und Weiterbildungskosten

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat am 30. November 2017 das Kreisschreiben Nr. 42 (KS 42) betreffend die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten publiziert. Das KS 42 erläutert die neuen gesetzlichen Regelungen gemäss dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten, welches am 1. Januar 2016 in Kraft getreten ist.

Nach der neuen gesetzlichen Regelung sind die Kosten einer berufsorientierten Aus- und Weiterbildung bis zu einem Gesamtbetrag von höchstens CHF 12 000 pro Steuerperiode abziehbar. Berufsorientierte Aus- und Weiterbildung beinhaltet dabei, durch organisiertes Lernen bestehende berufliche Qualifikationen zu erneuern, zu vertiefen und zu erweitern oder neue berufliche Qualifikationen zu erwerben, um damit die berufliche Flexibilität zu unterstützen. Keine berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten sind dagegen Beratungsleistungen wie Karriereberatung und persönliches Coaching sowie Anlässe in den Bereichen Unterhaltung oder Sport, selbst wenn sie ein gewisses Bildungselement aufweisen.

Vom Abzug ausgeschlossen sind auch die Kosten für einen ersten Abschluss auf Sekundarstufe II, wozu bspw. die Matura, die Fachmatura, das eidgenössische Fähigkeitszeugnis oder der Fachmittelschulabschluss zählen. Die entsprechenden Kosten gelten als Lebenshaltungskosten und sind nicht

abzugsfähig. Ebenso sind sämtliche berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten nicht abzugsfähig, die vor Vollendung des 20. Lebensjahres anfallen, sofern (noch) kein Abschluss auf Sekundarstufe II vorliegt.

Arbeitgeber können die von ihnen getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung für das eigene Personal grundsätzlich ohne Begrenzung in Abzug bringen. Diese Kosten sind vom Arbeitgeber – sofern die Rechnung auf den Arbeitnehmer lautet – im Lohnausweis zu bescheinigen. Die vom Arbeitgeber bezahlten berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten stellen dabei nach Art. 17 Abs. 1<sup>bis</sup> des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) keine steuerbaren Einkünfte dar.

### B

## Geplante Änderungen der Quellenbesteuerung von Erwerbseinkommen

Um das im Freizügigkeitsabkommen vorgesehene Gleichbehandlungsgebot zwischen der Europäischen Union und der Schweiz einzuhalten und die Vereinheitlichung der Quellensteuer voranzutreiben, hat sich das Parlament mit einer Revision der Quellensteuerverordnung (QStV) befasst. Die revidierte QStV wurde im Jahr 2016 vom Parlament angenommen. Das revidierte DBG sowie die QStV sollen voraussichtlich am 1. Januar 2020 in Kraft treten. Betroffen sind Quellensteuern auf dem Einkommen. Die finalen Ergebnisse aus der Vernehmlassung lagen bei Redaktionsschluss noch nicht vor. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen dargelegt.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens sowie Entwurf der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundesteuer.



Unter dem heute geltenden Recht haben die Arbeitgeber die Möglichkeit, mit nur einem Kanton – typischerweise dem Sitzkanton des Arbeitgebers – die Quellensteuer aller Arbeitnehmer abzurechnen. Je nach Wohnkanton des Arbeitnehmers rechnen die Steuerverwaltungen die Quellensteuer in der Folge untereinander ab. Allfällige Differenzen werden dem Arbeitnehmer direkt von der Steuerverwaltung seines Wohnkantons in Rechnung gestellt bzw. ausbezahlt. Nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes wird der vorgenannte Abrechnungsmechanismus nicht mehr möglich sein. Künftig werden Arbeitgeber die Quellensteuer zwingend mit dem Wohnkanton des jeweiligen Arbeitnehmers abrechnen müssen. Ein Grossteil der Arbeitgeber setzt dies bereits heute im Rahmen des einheitlichen Lohnmeldeverfahrens (ELM) freiwillig um. Allen anderen Arbeitgebern ist die Umstellung auf das ELM zu empfehlen, sofern dies aufgrund der Anzahl der Mitarbeiter als verhältnismässig erscheint. Arbeitgeber, für welche dies nicht sinnvoll ist, werden mit einem etwas höherem administrativen Aufwand konfrontiert sein.

Für nicht an der Quelle besteuerte Einkünfte – wie zum Beispiel Zinsen und Dividenden – sowie bei vorhandenem steuerbarem Vermögen wurde bisher eine ergänzende Veranlagung vorgenommen. Entsprechend war eine Steuererklärung einzureichen, auch wenn dies nicht allen Steuerpflichtigen bekannt war. Diese ergänzende Veranlagung entfällt nach dem neuen Gesetz und wird durch die nachträglich ordentliche Veranlagung ersetzt. Sobald ein Steuerpflichtiger einmal in dieses Verfahren aufgenommen wurde, verbleibt er zwingend diesem Verfahrenstyp zugeordnet, solange für ihn eine Quellensteuerpflicht besteht.

Bis anhin konnten effektive Berufskosten, Pensionskasseneinkäufe und Beiträge an die gebundene Vorsorge im Rahmen der sogenannten Tarifkorrektur zusätzlich geltend gemacht werden. Nach dem neuen Gesetz soll es die Tarifkorrektur nicht mehr geben. An ihre Stelle tritt – auf Antrag hin – ebenfalls die nachträglich ordentliche Veranlagung. Die Verwirkungsfrist der Tarifkorrektur (31. März des Folgejahres) wird übernommen. Sobald ein Steuerpflichtiger einmal die nachträglich ordentliche Veranlagung beantragt hat, verbleibt er wiederum zwingend diesem Verfahrenstyp zugeordnet, solange er quellensteuerpflichtig ist.

Quellenbesteuerte ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, welche einen Grossteil ihres Gesamteinkommens in der Schweiz

erwirtschaften, gelten für Quellensteuerzwecke als Quasi-Ansässige. Diese Personengruppe von Steuerpflichtigen wird neu explizit in die QStV aufgenommen. Quasi-Ansässige können zusätzliche/besondere Abzüge geltend machen, wenn sie den überwiegenden Teil – also 90 % – ihrer Einkünfte in der Schweiz erzielen. Bei Ehegatten ist dafür das weltweit erzielte gemeinsame Einkommen massgebend. Der Antrag für die Berücksichtigung zusätzlicher Abzüge ist durch den Quellenbesteuerten jedes Jahr erneut an die kantonale Steuerbehörde zu stellen (Frist bis 31. März des Folgejahres). Bisher ist noch nicht bekannt, ob die Schweiz künftig auf die 90 % Schwelle verzichten bzw. eine Anpassung an deren Höhe vornehmen wird. Hintergrund für diese Neuregelung ist ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs aus dem Jahre 2012<sup>8</sup>. Gemäss diesem Urteil sind Quellenbesteuerte im Erwerbsstaat dann als Quasi-Ansässige zu behandeln, wenn sie im Erwerbsstaat – in welchem sie nur beschränkt steuerpflichtig sind – ein Grossteil ihres Einkommens erwirtschaften. Die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union legen die Einkommensgrenze, gemäss welcher ein in einem Mitgliedsstaat Wohnhafter Steuerpflichtiger im Erwerbsstaat als Ansässiger zu behandeln ist, auf 75 % fest.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass mit der Revision der Quellenbesteuerung von Erwerbseinkommen eine weitere Angleichung zwischen der ordentlichen und der Quellenbesteuerung vollzogen wurde. Sinnvoll erscheint auch der Wechsel von verschiedenen nachträglichen Veranlagungen auf die Anwendung eines einzigen Verfahrens, welches zudem bis zum Ende der Quellensteuerpflicht beibehalten wird. Heute empfiehlt es sich bei internationalen und komplexen Einkommensverhältnissen die bestehenden Möglichkeiten zu prüfen und allenfalls auch gerichtlich durchzusetzen. Nach Inkrafttreten der Änderungen ist vor allem zu analysieren, was eine ordentliche Veranlagung mittel- und längerfristig bedeuten würde, bevor eine Entscheidung für eine solche getroffen wird, da diese Wahl im Anschluss verbindlich ist.

c

## Vereinfachtes Abrechnungsverfahren

Das Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BGSA) sieht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit vor,

<sup>8</sup> EuGH C-39/10 vom 10. Mai 2012.

Löhne von Arbeitnehmenden im sogenannten vereinfachten Abrechnungsverfahren abzurechnen.

Für Arbeitgebende ist die vereinfachte Abrechnung für die Löhne aller Arbeitnehmenden möglich, sofern die einzelnen Löhne die Eintrittsschwelle in die Pensionskasse nicht übersteigen (CHF 21 150 im 2018) und die jährliche Gesamtlohnsumme aller Arbeitnehmenden nicht über der zweifachen Altersrente der AHV (CHF 56 400 im 2018) liegt. Die Abrechnung erfolgt über die kantonale Ausgleichskasse der AHV und berücksichtigt die Sozialversicherungsabgaben sowie die Steuern. Der Gesamt- abzug beträgt 5% vom Bruttoeinkommen, was sehr günstig ist.

In der Praxis wurde dieses Verfahren teilweise zweckentfremdet und zur Umgehung der ordentlichen Sozialversicherungsbeiträge und Einkommensbesteuerung eingesetzt, was zwar bisher legal, aber nicht im ursprünglichen Sinn des Gesetzes war. Als Reaktion darauf hat der Bundesrat eine entsprechende Gesetzesänderung beschlossen, welche am 1. Januar 2018 in Kraft getreten ist.

Neu werden Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie im eigenen Betrieb mitarbeitende Ehegatten und Kinder vom vereinfachten Abrechnungsverfahren ausgeschlossen. Folglich können beispielsweise Verwaltungsratshonorare von Ein-Mann-Kapitalgesellschaften nicht länger im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechnet werden, auch wenn die oben genannten Schwellenwerte nicht überschritten werden. Allen übrigen Arbeitgebenden steht das vereinfachte Abrechnungsverfahren unverändert zur Verfügung.

## D

# Wichtiges in Kürze

## 1 Lohnabzugsverfahren der Steuern im Kanton Basel-Stadt

Dem Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt wurde eine Motion betreffend den automatischen Direktabzug der Steuern vom Lohn überwiesen. Der Grosse Rat hat in einer längeren Debatte entschieden, nicht auf die Vorlage einzutreten. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden und wurde sogar bereits angekündigt, dass dieses Thema

<sup>9</sup> § 108 Abs. 1 Steuergesetz des Kantons Zürich.

<sup>10</sup> Art. 4b StHG.

<sup>11</sup> BGer 2C\_745/2017 vom 21. September 2017.

zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgegriffen wird.

## 2 Wohnsitzwechsel innerhalb des Kantons Zürich

Ab dem Jahr 2017 erfolgt bei einem Umzug innerhalb des Kantons Zürich die Besteuerung durch die Zuzugsgemeinde.<sup>9</sup> Für die Veranlagung der gesamten Steuerperiode ist somit die Gemeinde zuständig, in welcher die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz am Ende der Steuerperiode (31. Dezember) hat. Bisher bestand für das laufende Jahr die Steuerpflicht in der alten Gemeinde, in welcher die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz am 1. Januar hatte. Die Gesetzesänderung ist eine Angleichung an das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG), gemäss welchem der Zuzugskanton schon bisher für das ganze abgelaufene Jahr die Steuerpflicht beanspruchen konnte.<sup>10</sup>

## E

# Entscheide

## 1 Velopauschale und ÖV-Abonnement zugleich abziehbar

Im Urteil vom 21. September 2017<sup>11</sup> hatte das Bundesgericht (BGer) zu beurteilen, ob eine Velopauschale und das Abonnement für den öffentlichen Verkehr kumulativ abziehbar sind. Der Entscheid basierte auf folgendem Sachverhalt:

Den täglichen Arbeitsweg legt A. teils mit dem Velo, teils mit der S-Bahn zurück. In seiner Steuererklärung hat A. nebst den Kosten seines Abonnements für den öffentlichen Verkehr auch den pauschalen Abzug für die Benützung eines Velos in Abzug gebracht. Daraufhin rechnete das Gemeindesteueramt den pauschalen Veloabzug auf und begründete dies damit, dass es sich dabei nicht um einen kumulativen, sondern einen alternativen Abzug handle. Der Fall wurde über zwei weitere Instanzen ans BGer weitergezogen.

Das BGer legte in seinen Erwägungen dar, dass die Berufswegkosten gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte – bis zu einem Maximalbetrag von CHF 3000 – abgezo-

gen werden können. Nach Art. 5 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger (BKV) können dabei als notwendige Kosten bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benutzung objektiv unzumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs abgezogen werden. Das BGer hielt dazu fest, dass das Gesetz offenlasse, wie der Berufsweg zurückgelegt wird und führte aus, dass es nicht Sache des Steuerrechts sei, Vorschriften zur Gestaltung des Berufswegs zu machen. Es bestehe zwar eine gewisse Präferenz für den öffentlichen Verkehr, insofern als die Kosten für ein Privatfahrzeug nur in gewissen Fällen geltend gemacht werden können. Allerdings sehe das Gesetz – bei aller Präferenz – nicht vor, dass der Arbeitsweg «artrein» absolviert werden müsste. Das BGer kommt daher zum Schluss, dass beide Abzüge kumulativ gemacht werden dürfen. Leider lassen aktuell noch nicht alle elektronischen, kantonalen Steuererklärungsprogramme eine kumulative Geltendmachung zu. Es ist zu hoffen, dass dies rasch angepasst wird.

## **2 Privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit**

Im Urteil vom 5. Oktober 2017<sup>12</sup> beschäftigte sich das BGer mit der Frage der privilegierten Besteuerung von stillen Reserven bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit. Das BGer hatte sich insbesondere mit der Frage auseinanderzusetzen, ob der Eintritt der Invalidität, welche neben dem Alter eine der zwei möglichen Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen nach Art. 37b DBG ist, und die damit einhergehende Geschäftsaufgabe zeitnah aufeinander folgen müssen. Der Entscheid basierte auf folgendem Sachverhalt:

A. erwarb im Jahr 2000 eine Liegenschaft, in der er im Jahr 2003 eine Hausarztpraxis eröffnete. Infolge eines im Jahr 2004 erlittenen Hirnschlages reduzierte er die selbständige Erwerbstätigkeit. Im Jahr 2012 – 8 Jahre nach dem zur Invalidität geführten medizinischen Ereignis – musste A. schliesslich im Alter von 52 Jahren die selbständige Erwerbstätigkeit als Hausarzt gänzlich aufgeben. Nach der Geschäftsaufgabe beantragte A. vergeblich, die aus der Praxisaufgabe resultierten stillen Reserven gesondert zu dem nach Bundes- und

kantonaem Recht vorgesehenen reduzierten Satz zu besteuern. Die kantonalen Steuerbehörden und das kantonale Steuergericht verweigerten eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes, da ihrer Ansicht nach der kausale Zusammenhang zwischen der definitiven Geschäftsaufgabe und bestehender Invalidität mit wachsender Dauer zwischen Eintritt der Invalidität und Geschäftsaufgabe – vorliegend 8 Jahre – zu verneinen sei.

Das BGer hielt in seinen Ausführungen zunächst fest, dass für die privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen folgende vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen: Der Eintritt einer Invalidität, die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, der Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe sowie die erstmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung.

Betreffend die fragliche Kausalität folgte das BGer der Ansicht der Vorinstanz nicht, wonach die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit unmittelbar nach dem Eintritt der Invalidität oder zumindest zeitnah nach dem Ereignis zu erfolgen habe. Das BGer führte diesbezüglich aus, dass für eine zeitliche Nähe zwischen dem Eintritt der Invalidität und der Geschäftsaufgabe keine Anhaltspunkte im Gesetzeswortlaut bestünden. Des Weiteren wies das BGer darauf hin, dass es auch unter dem Gesichtspunkt der Steuerprogression – liegt der Sinn der privilegierten Besteuerung von stillen Reserven bei Geschäftsaufgabe doch in der Vermeidung einer erhöhten Steuerprogression – keinen Unterschied macht, ob der selbständig Erwerbende bei Geschäftsaufgabe bereits seit etlichen Jahren invalid war oder ob die Invalidität unmittelbar vor der Geschäftsaufgabe eintrat.

## **3 Barauszahlung des Vorsorgeguthabens bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit**

Im Urteil vom 9. Dezember 2016<sup>13</sup> hatte das BGer zu beurteilen, ob im konkreten Fall eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt und die Barauszahlung des Vorsorgeguthabens rechtmässig besteuert wurde. Das Urteil basierte auf folgendem Sachverhalt:

R. erhielt im Jahr 2009 während dreier Monate Arbeitslosentaggelder und liess sich anschliessend sein Freizügigkeitsguthaben bar auszahlen, dies

<sup>12</sup> BGer 2C\_40/2017, 2C\_41/2017 vom 5. Oktober 2017 (zur Publikation vorgesehen).

<sup>13</sup> BGer 2C\_204/2016 vom 9. Dezember 2016.

mit der Begründung, er werde eine selbständige Erwerbstätigkeit als Vermögensverwalter aufnehmen. Das entsprechende Einzelunternehmen hatte er bereits ein paar Monate zuvor im Handelsregister eintragen lassen. Die Kapitalauszahlung wurde im Folgenden getrennt vom übrigen Einkommen und damit reduziert besteuert.

Mit Veranlagungsverfügung betreffend die Steuerperiode 2013 qualifizierte die zuständige Steuerbehörde die Kapitalauszahlung als übriges Einkommen und besteuerte es zusammen mit dem weiteren Einkommen zum ordentlichen Tarif. Die Begründung der Steuerbehörde war die Nichtanerkennung der selbständigen Erwerbstätigkeit mangels Gewinnabsichten. Gegen diese Veranlagung erhob R. Einsprache und zog den Fall bis ans BGer weiter.

Die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit stellt einen gesetzlichen Barauszahlungsgrund dar. In diesem Fall werden die bezogenen Kapitalleistungen – getrennt vom übrigen Einkommen – zum privilegierten Satz besteuert. Eine selbständige Erwerbstätigkeit wird angenommen, wenn eine natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Dabei sind die jeweiligen tatsächlichen Umstände umfassend zu würdigen.

Im vorliegenden Fall wurde die selbständige Erwerbstätigkeit durch das BGer verneint, da einerseits gemäss den Jahresrechnungen 2009 bis 2013 jeweils Verluste erzielt wurden und andererseits der Steuerpflichtige nicht ausreichend Nachweise dafür beibringen konnte, dass eine Gewinnstrebigkeit vorliegt, ausreichend Bemühungen um Kundengewinnung unternommen worden waren, und dass das bezogene Vorsorgekapital wenigstens teilweise tatsächlich für den Geschäftszweck eingesetzt wurde. Das BGer hielt fest: Auch wenn zum Zeitpunkt der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht beurteilt werden könne, ob diese von Erfolg gekrönt werde, so sei nach andauernden Misserfolgen von einer Zwecklosigkeit der Tätigkeit auszugehen und diese aufzugeben. Einem Weiterführen trotz dieser Umstände liege vermutlich ein anderes Motiv als das der Gewinnstrebigkeit zugrunde. Auch wenn die Tätigkeit als Vermögensverwalter nicht mit blosser Liebhaberei oder einem Hobby gleichzusetzen sei, so sei im vorliegenden Fall von einer mangelnden Gewinnstrebigkeit auszugehen, weshalb die Tätigkeit nicht als

selbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten sei. Damit liege der gesetzliche Barauszahlungsgrund für eine Kapitalleistung nicht vor und könne keine privilegierte Besteuerung des ausbezahlten Vorsorgeguthabens erfolgen. Vorbehalten bleibe eine Rückzahlung des Vorsorgeguthabens, damit es seinem ursprünglichen Zweck wieder zugeführt werden könne.

#### **4 Entschädigungszahlung bei missbräuchlicher Kündigung – steuerbares Einkommen oder steuerfreier Vermögenszufluss?**

Das Kantonsgericht Basel-Landschaft befusste sich im Urteil vom 10. August 2016<sup>14</sup> mit einer Entschädigungszahlung, die im Rahmen einer ausgesprochenen missbräuchlichen Kündigung entrichtet wurde. Das Urteil basierte auf folgendem Sachverhalt:

Die Arbeitgeberin kündigte dem Arbeitnehmer ordentlich unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist auf Ende August. Der Arbeitnehmer erkrankte während der Kündigungsfrist, womit sich diese nach seiner Auffassung verlängerte. Dies anerkannte die Arbeitgeberin nicht und hielt an der ordentlichen Kündigungsfrist fest. Im Rahmen eines Schlichtungsverfahrens verglichen sich die Parteien auf eine Zahlung von rund CHF 15000, nach Abzug der gesetzlichen Sozialversicherungsabgaben. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft besteuerte diese Zahlung als Einkommen. Gegen diese steuerliche Beurteilung wehrte sich der Steuerpflichtige.

Das Gericht legte die Abgrenzung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Einkommenszuflüssen dar. § 23 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft (StG BL) sei im Sinne eines Auffangtatbestands zu verstehen, der grundsätzlich sämtliche Zuflüsse der Einkommenssteuer unterstelle. Von dieser Generalklausel ausgenommen seien schlichte Vermögensumschichtungen, worunter Schadenersatz- und Genugtuungszahlungen fielen. Diese Vermögensumschichtungen neutralisieren fremdbestimmte Vermögensabflüsse (Schadenersatz) und gleichen immaterielle Unbill (Genugtuung) aus, weshalb sie nicht steuerbar sind.

Eine Entschädigungszahlung bei missbräuchlicher Kündigung kann Elemente einer Strafe (ähnlich

<sup>14</sup> StE 2017 B 26.43 Nr. 3; KGer BL 810 16 9 vom 10. August 2016.

einer Konventionalstrafe) und der Wiedergutmachung (Genugtuung) enthalten. Die Lehre geht davon aus, dass eine solche Entschädigung analog zum Schadenersatz und zur Genugtuung nicht der Einkommenssteuer unterliegt und darauf auch keine Sozialabgaben abgeführt werden müssen. Die Beweislast der Steuerfreiheit obliegt dabei dem Steuerpflichtigen.

Im vorliegenden Fall sprechen insbesondere zwei Indizien für die Annahme einer Steuerpflicht, denn zum einen forderte der Arbeitnehmer vor dem Schlichtungsverfahren eine Lohnfortzahlung und zum anderen wurden auf der Zahlung Sozialversicherungsabgaben abgeführt. Dem Steuerpflichtigen gelang es nicht, schlüssig darzulegen, dass die Zahlung als Ausgleich erlittener seelischer Unbill erfolgte (Mobbingvorwurf). Aus diesem Grund unterlag die Nettozahlung der Einkommenssteuer.

Damit solche Zahlungen vom Arbeitnehmer steuerfrei vereinnahmt werden können, müssen sie als Ausgleich für immaterielle Unbill, fremdbestimmten Vermögensabfluss oder als Strafzahlung ausgerichtet werden. Sofern dies zutrifft, ist dies sinnvollerweise bereits im Rahmen der arbeitsrechtlichen Auseinandersetzung geltend zu machen und in einer allfälligen Einigung ausdrücklich festzuhalten.

# ● IV Steuern im Zusammenhang mit Liegenschaften

Eric Flückiger, Advokat

## A Ausblick auf die totalrevidierte Liegenschaftskosten- verordnung

Die Liegenschaftskostenverordnung<sup>15</sup> regelt die steuerlich abzugsfähigen Kosten von Liegenschaftseigentümer für die Einkommens-/Gewinnsteuern. Mit Abstimmung vom 21. Mai 2017 wurde die Energiestrategie 2050 angenommen. Dies führt zu Anpassungen des Energiegesetzes und diverser Verordnungen. Hierunter fällt auch die Liegenschaftskostenverordnung, welche gemäss Bundesratsbeschluss vom 16. August 2017 totalrevidiert wird. Neu werden die im Zusammenhang mit einem Ersatzbau anfallenden Rückbaukosten bestehender Gebäude als abzugsfähig anerkannt und wird die Möglichkeit einer Verteilung von energetischen Investitions- und Rückbaukosten auf mehrere Steuerperioden vorgesehen.

Unter die neu steuerlich abzugsfähigen Rückbaukosten fallen u. a. die Demontage von Installationen, der Abbruch und der Abtransport sowie die Entsorgung des Bauabfalls. Hingegen sind Kosten für die Altlastensanierung des Bodens und von Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten sowie über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten im Hinblick auf einen Ersatzneubau nicht abzugsfähig. Die Rückbaukosten werden allerdings nur bei gleichbleibender Nutzung und einem Ersatzneubau innert angemessener Frist (Praxis zwei Jahre)<sup>16</sup> auf demselben Grundstück zum Abzug zugelassen.

<sup>15</sup> Vgl. Medienmitteilung des Bundesrates vom 16. August 2017.

<sup>16</sup> Vgl. Vernehmlassungsverfahren zu einer Totalrevision der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116), Erläuternder Bericht vom 16. August 2017.

<sup>17</sup> StE 2017 B 25.6 Nr. 69; BGer 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 (zur Publikation vorgesehen).

Die Verteilung der energetischen Investitions- und Rückbaukosten auf maximal drei Steuerperioden ist neu zulässig, wenn die Aufwendungen im Jahr, in dem sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können.

Der Bundesrat sieht vor, die Verordnung per 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen.

## B Entscheide

### 1 **Altlastensanierung – werterhaltende oder wertvermehrnde Kosten?**

Das Bundesgericht (BGer) hatte im Urteil vom 30. Dezember 2016<sup>17</sup> die beantragten Gebäudeunterhaltskosten eines Ehepaars mit Liegenschaften im Kanton Zürich und Luzern zu beurteilen.

Die Ehefrau hatte eine unbebaute Liegenschaft im Kanton Luzern geerbt. Es war geplant, auf dem Grundstück eine Wohnüberbauung zu realisieren. Dabei hat das zuständige Amt dem Ehepaar eine Altlastensanierung auferlegt. Diese Sanierungskosten wollte das Ehepaar als Unterhaltskosten von seinem Einkommen abziehen.

Das BGer hat diesen Fall zum Anlass genommen, die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrnden Kosten weiter zu schärfen. Es führte dabei Folgendes aus:

## a) Werterhaltende Kosten

Wererhaltende Unterhaltskosten haben Gewinnungskostencharakter, wobei der Periodizitätsgedanke nur eine untergeordnete Rolle spielt. Voraussetzung ist, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Die Kosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Ausserdem müssen die Kosten einem konkreten Nutzungsobjekt zugeordnet werden können.

## b) Wertvermehrnde Kosten

Demgegenüber stehen die wertvermehrnden Aufwendungen, welche neue Werte schaffen. Hierunter fallen auch erstmalige Kosten, welchen einzig ein künftiger Ertrag gegenübersteht.<sup>18</sup>

## c) Abgrenzung

Die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrnden Kosten erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien, wobei als Vergleichsmassstab die konkret instand gehaltene oder ersetzte Installation betrachtet wird. Aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise wird analysiert, ob ein Grundstück durch die konkrete Massnahme eine qualitative Verbesserung, mithin eine Wertsteigerung erfahren hat.<sup>19</sup>

Als weiteres wesentliches Abgrenzungskriterium wird eine allfällige Nutzungsänderung des Grundstücks herangezogen. Kosten in diesem Zusammenhang sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung wertvermehrend.<sup>20</sup> Diese Qualifikation geht mit derjenigen der Urbarmachung oder der Schaffung von dauernder Bodenverbesserung einher.<sup>21</sup>

Altlastensanierungsaufwendungen haben lediglich nach einer Mindermeinung in der Literatur werterhaltenden Charakter, da damit der ursprüngliche unbelastete Zustand des Grundstücks wieder hergestellt werde.<sup>22</sup>

Das BGer hat gestützt auf die obigen Kriterien den Antrag des Ehepaars abgelehnt, wonach die Aufwendungen für die Altlastensanierung und der verbundenen Nutzungsänderung (Landwirtschafts- zu Wohnnutzung) von ihrem Einkommen zum Abzug zuzulassen seien. Das BGer hält fest, dass es die Kosten für die Altlastensanierung auch selbständig als Anlagekosten (wertvermehrnde Kosten) qualifiziert. Diese können immerhin bei einer allfälligen Veräusserung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden.

## 2 Eigenmietwert – Untergrenze von 60% der Marktmiete

Das BGer hatte mit Urteil vom 12. Januar 2017<sup>23</sup> die basellandschaftliche Regelung über die Ermittlung des steuerlichen Eigenmietwerts, welcher von Liegenschaftseigentümern als fiktives zusätzliches Einkommen zu versteuern ist, zu beurteilen.

Der Gedanke der Eigenmietwertbesteuerung basiert auf der in den Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Art. 127 Abs. 2 der Schweizerischen Bundesverfassung (BV) verankerten Steuergerechtigkeit: Dort wird festgehalten, dass sämtliche Steuerpflichtigen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden sollen. Dabei können Liegenschaftseigentümer diverse Kosten (z.B. Unterhaltskosten, Rückstellungen in einen Erneuerungsfonds, Hypothekarzinsen etc.) im Zusammenhang mit Grundstücken von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen. Mieter haben trotz ebenfalls anfallender Wohnkosten keine Möglichkeit für solche Abzüge.

Die rechtsgleiche Behandlung gebietet nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung<sup>24</sup>, dass die Liegenschaftseigentümer diesen «Vorteil» in Form zusätzlichen fiktiven Einkommens versteuern. Diese Beurteilung ist umstritten. Grundsätzlich entspricht der Eigenmietwert der Marktmiete.<sup>25</sup> Ein tieferer Eigenmietwert ist jedoch auch im Rahmen der rechtsgleichen Behandlung zulässig. Einerseits sind die Liegenschaftseigentümer in der Nutzung des Eigentums weniger flexibel als Mieter, die jederzeit den Wohnort ohne grossen Aufwand wechseln können. Andererseits soll die Selbstvorsorge

<sup>18</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 32 DBG N 34 f.

<sup>19</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 32 DBG N 44.

<sup>20</sup> BGer 2C\_286/2014, 2C\_287/2014 vom 23. Februar 2015; BGer 2C\_153/2014 vom 4. September 2014.

<sup>21</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 221 N 41.

<sup>22</sup> Meuter, Altlastensanierung in ZStP 1/2002, 8.

<sup>23</sup> StE 2017 A 21.11 Nr. 53; BGer 2C\_519/2015 vom 12. Januar 2017.

<sup>24</sup> BGE 131 I 377 E. 21; BGE 123 II 9 E. 3; BGE 112 Ia 240 E. 3c.

<sup>25</sup> BGE 133 I 206 E. 6; BGE 132 I 157 E. 4.4; BGE 125 I 65 E. 3c.

durch Erwerb von Wohneigentum mit einem finanziellen Anreiz gefördert werden.

Das BGer musste aufgrund fehlender Praxis und Literatur im Rahmen eines Meinungs austausches seiner beiden öffentlich-rechtlichen Kammern eine Untergrenze für den Eigenmietwert festlegen. Dabei berieten die beiden Kammern zunächst getrennt, um sich am Schluss in einer Plenardiskussion auf einen Wert zu einigen. Die Mehrheit kam zum Schluss, dass 60 % der Marktmiete als *Untergrenze* im Einzelfall mit der rechtsgleichen Behandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV vereinbar sei.

Der Kanton Basel-Landschaft sah aber in seinem Steuergesetz vor, dass die Untergrenze von 60 % *in der Regel* über sämtliche Eigenmieten eingehalten werden müsse, womit eine Unterschreitung der Marktmiete von mehr als 40 % im Einzelfall zulässig gewesen wäre. Dies ist nach Auffassung des BGers nicht mit der in der Bundesverfassung festgelegten Steuergerechtigkeit vereinbar.

Der Kanton Basel-Landschaft musste die erwähnte Gesetzesbestimmung in der Folge ändern, so dass sich die Untergrenze auch im Einzelfall mindestens auf 60 % der Marktmiete beläuft. Dies war bereits die zweite «Rüge» des BGers<sup>26</sup> im Zusammenhang mit der Festlegung des Eigenmietwerts resp. dem Versuch der Gleichstellung von Mietern mit Liegenschaftseigentümern.

### 3 Berechnung des Eigenmietwerts einer im Ausland belegenen Liegenschaft

Mit Urteil vom 10. Mai 2017<sup>27</sup> musste das BGer über die Festlegung der Höhe des Eigenmietwerts eines Ferienhauses in Portugal entscheiden.

Grundsätzlich gilt bei im Ausland belegenen Liegenschaften wie bei inländischen, dass der Eigenmietwert dem ortsüblichen Marktmietwert zu entsprechen hat. Ist eine Feststellung eines Marktmietwertes nicht möglich, so muss bzw. darf eine alternative Festlegungsmethode herangezogen werden. Da Art. 21 Abs. 2 Bundesgesetz über die direkten Bundessteuern (DBG) keine Berechnungsmethode vorschreibt, ist es zulässig, auf einen Prozentsatz des ortsüblichen Steuerwertes, welcher in der Regel von den lokalen Behörden bekannt gegeben wird, abzustellen. Eine Reduktion dieses Wertes ist nur dann zulässig, wenn die Lie-

genschaft während eines Teils des Jahres praktisch nicht nutzbar ist.

Die im vorigen Beitrag erwähnte Untergrenze von 60 % gilt auch hier, wobei es der Schweizer Steuerbehörde nicht ohne erheblichen Aufwand möglich ist, deren Einhaltung zu überprüfen.

### 4 Grundstückgewinnsteuer

Das BGer hatte mit Urteil vom 7. März 2017<sup>28</sup> einen Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer aufgrund einer Ersatzbeschaffung zu behandeln.

Der Steuerpflichtige veräusserte seine Liegenschaft im Kanton Zürich und kaufte innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist eine erheblich teurere Ersatzliegenschaft im Kanton Graubünden. 22 Monate danach musste er aus beruflichen Gründen seinen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlegen.

Die zuständige Steuerbehörde des Kantons Zürich erhob im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens die ursprünglich aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer nach, da der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz definitiv ins Ausland verlegt hatte und der Tatbestand des Aufschubs nach Ansicht dieser Steuerbehörde damit nicht mehr erfüllt war. Der Steuerpflichtige rügte vor BGer, dass die Voraussetzungen des Steueraufschubs selbst dann erfüllt seien, wenn die Ersatzliegenschaft vom Haupt- zum Zweitwohnsitz werde.

Das BGer hält fest, dass die Voraussetzungen für den Aufschub im Zeitpunkt der Handänderung resp. des Entschlusses, eine Ersatzliegenschaft zu erwerben, erfüllt sein müssten. Dabei stellt das BGer auf den zivilrechtlichen Begriff des Wohnsitzes ab: Einerseits muss ein objektives äusseres Merkmal – der physische Aufenthalt/Lebensmittelpunkt – gegeben sein und andererseits ein subjektiv inneres Element, welches sich in der Absicht des dauernden Verbleibs ausdrückt. Das Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung (StHG) schreibt keine Mindestdauer für den «dauernden Verbleib» vor (sog. qualifiziertes Schweigen). Die gefestigte bundesgerichtliche Praxis anerkennt ein Jahr als ausreichend für die Voraussetzung des dauernden Verbleibs, sofern die Kantone auf Gesetzesstufe (und nicht wie im vorliegenden Fall auf Merkblattstufe) keine andere Periode festgelegt haben. Das StHG lässt den Kantonen Raum, weitere Vorausset-

<sup>26</sup> BGE 133 I 377.

<sup>27</sup> BGer 2C\_829/2016, 2C\_830/2016 vom 10. Mai 2017.

<sup>28</sup> Vgl. StE 2017 B42.38 Nr. 44; BGer 2C\_306/2016 vom 7. März 2017.

zungen für die Gewährung des Aufschubs auf Gesetzesstufe festzulegen (möglich wäre z.B., dass der Wechsel von Haupt- zu Zweitwohnsitz bei Ersatzliegenschaften dem Aufschub schaden würde). Die Voraussetzungen des Wohnsitzes müssen für die veräusserte sowie für die ersatzbeschaffte Liegenschaft erfüllt sein.

In casu hatte der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Erwerbs der Ersatzliegenschaft im Kanton Graubünden die Absicht, seinen Lebensmittelpunkt und damit seinen zivil- wie steuerrechtlichen Wohnsitz dorthin zu verlegen. Dass er aufgrund äusserer Umstände (Beruf) 22 Monate später seinen Wohnsitz definitiv ins Ausland verlegen musste, schadet dem Steueraufschub (Ersatzliegenschaft) gemäss Ausführungen des BGers nicht. Der Kanton Zürich sieht auf Gesetzesstufe weder eine Anforderung betreffend eine bestimmte Bewohndauer noch betreffend die Qualifikation als Hauptwohnsitz vor. Demgemäss hat der Kanton Zürich kein Recht, lediglich gestützt auf ein Merkblatt, welches eine solche Erstwohnsitzdauer vorschreibt, im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens die Grundstückgewinnsteuer (nach) zu erheben. Somit verbleibt dem Kanton Graubünden aufgrund der Einheitstheorie (das Besteuerungsrecht kommt dem letzten Kanton der Ersatzliegenschaftskaskade zu) das Recht, im Veräusserungsfalle der Ersatzliegenschaft einen Grundstückgewinn zu besteuern.

Der Entschluss zum dauernden Verbleib am Ort der Ersatzliegenschaft muss für die Gewährung des Steueraufschubs dokumentier- und nachvollziehbar sein sowie für mindestens ein Jahr (oder eine andere kantonale gesetzlich vorgeschriebene Frist) effektiv gelebt werden. Dann kann aufgrund dieses Entscheids davon ausgegangen werden, dass der Wechsel von Haupt- zu Zweitwohnsitz dem Steueraufschubstatbestand nicht schadet, solange keine gesetzliche Regelung auf Kantonsebene etwas Anderes vorschreibt. Ob dies auch der Fall ist, wenn der anschliessende Wohnsitzwechsel freiwillig erfolgen würde, wurde vom BGER offengelassen.



# V Mehrwertsteuer

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

## A

# Teilrevision des Mehrwertsteuer- gesetzes (MWSTG)

### 1 Steuerpflicht bei weltweitem Umsatz von CHF 100 000

Der Teil der am 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG), welcher wohl die grössten Kreise ziehen wird, ist die Anpassung von Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG. Neu sind nämlich Unternehmen, die Umsätze von unter CHF 100 000 aus Leistungen im Inland erzielen, nicht mehr von der Registrierungspflicht befreit, falls ihre weltweiten Umsätze aus Leistungen, die nicht von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommen sind, die Grenze von CHF 100 000 erreichen oder übersteigen. Mit anderen Worten muss sich ein Unternehmen, dessen weltweite Umsätze aus nicht ausgenommenen Leistungen CHF 100 000 erreichen, ab dem ersten Franken Umsatz aus einer Leistung in der Schweiz im Schweizer Mehrwertsteuerregister registrieren lassen. Grund für die Änderung ist, dass der mehrwertsteuerbedingte Wettbewerbsnachteil von inländischen gegenüber ausländischen Unternehmen beseitigt werden soll.

Unternehmen, die vor allem Umsätze aus Leistungen im Ausland und lediglich geringe Umsätze aus steuerbaren Leistungen in der Schweiz erzielen, müssen nun somit prüfen, ob sie per 1. Januar 2018 in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig werden und sich nötigenfalls registrieren. Ausländische Unternehmen müssen bei der Registrierung einen Mehrwertsteuervertreter mit (Wohn-)Sitz in der Schweiz bestimmen, welcher der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Korrespondenzadresse dient. Weiter muss eine Sicherheitsleis-

tung erbracht werden. Gemäss der seit 1. August 2017 geltenden Praxis der ESTV beläuft sich diese auf 3% des erwarteten steuerbaren Inlandumsatzes (ohne Exporte) und beträgt mindestens CHF 2000 und maximal CHF 250 000.

Bei Weiterverrechnung von Leistungen im Konzern ist sodann zu beachten, dass Konzerngesellschaften, die selber keine Leistungen in der Schweiz erbringen, jedoch eine steuerbare Leistung einer anderen Konzerngesellschaft in Auftrag geben, aufgrund dessen in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig werden können. Beauftragt zum Beispiel eine Konzerngesellschaft im Ausland eine andere ausländische Konzerngesellschaft eine Messe in der Schweiz zu organisieren und beauftragt diese eine weitere Konzerngesellschaft (z. B. mit Sitz in der Schweiz) mit der Organisation, kann nicht nur diejenige Gesellschaft, welche die Messe tatsächlich organisiert, in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig werden, sondern auch diejenige, welche den Auftrag von der ersten Konzerngesellschaft erhielt, auch wenn sie nie eine tatsächliche Leistung in der Schweiz erbracht hat. In solchen Konstellationen bietet sich an, die Verhältnisse so auszugestalten, dass nur eine oder wenige Gesellschaften des Konzerns in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig werden, um eine Zerstückelung der Steuerpflicht und damit zusätzlichen administrativen Aufwand zu vermeiden.

Auch die neue Regelung sieht dagegen vor, dass ausländische Unternehmen, die lediglich Dienstleistungen nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip) im Inland erbringen, mit Ausnahme von Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger, weiterhin von der Mehrwertsteuerpflicht befreit sind. Weiter wird die auch vor 2018 geltende Regelung, dass ein ausländisches Unternehmen, das in der Schweiz lediglich von der MWST befreite Leistungen (Art. 23 MWSTG) erbringt, ebenfalls von der Mehrwertsteuerpflicht befreit ist, im Ge-



setz festgehalten. Um den Schweizer Energiemarkt für ausländische Unternehmen attraktiv zu halten, löst sodann die Lieferung von Elektrizität, Gas und Fernwärme an steuerpflichtige Personen im Inland beim ausländischen Unternehmen, zumindest, wenn nicht noch zusätzliche Leistungen erbracht werden, ebenfalls keine Steuerpflicht aus. Diese Leistungen unterliegen wie bisher der Bezugsteuer (Art. 45 Abs. 1 lit. d MWSTG).

## **2 Steuerpflicht bei grenzüberschreitendem Versandhandel**

Ein weiterer mehrwertsteuerlicher Wettbewerbsnachteil soll künftig beim grenzüberschreitenden Versandhandel in die Schweiz beseitigt werden. Während bisher der Versand von Gegenständen in die Schweiz durch sog. Kleinsendungen so organisiert werden konnte, dass keine Einfuhrsteuer bezahlt werden musste – weil Einfuhrsteuer von unter CHF 5 nicht erhoben wird –, wird gemäss neuer Regelung der Versandhändler in der Schweiz unabhängig von der Stückelung der Sendungen mehrwertsteuerpflichtig, sobald sein jährlicher Gesamtumsatz aus Lieferungen in die Schweiz CHF 100 000 erreicht.

Umgesetzt wird diese Regelung mittels Art. 7 Abs. 3 lit. b MWSTG, der vorsieht, dass bei der Lieferung eines Gegenstandes in die Schweiz der Ort der Lieferung in der Schweiz liegt, sofern der Gegenstand aufgrund des geringfügigen Steuerbetrags (Einfuhrsteuer von CHF 5) von der Einfuhrsteuer befreit ist, der Leistungserbringer eine Versendungs- oder Beförderungslieferung i. S. v. Art. 7 Abs. 1 lit. b MWSTG erbringt und daraus einen jährlichen Umsatz von mindestens CHF 100 000 erzielt.

Das ausländische Versandunternehmen muss sich diesfalls im Schweizer Mehrwertsteuerregister eintragen lassen und auf allen Lieferungen in die Schweiz – somit auch auf solchen, die als Kleinsendungen gelten würden – MWST von 2.5% (v. a. Bücher) bzw. 7.7% entrichten (und dementsprechend den Kunden in Rechnung stellen).

Die neue Regelung soll erst am 1. Januar 2019 in Kraft treten. Versandhändlern, die Kleinsendungen in die Schweiz liefern und sich bisher nicht bereits per Unterstellungserklärung freiwillig der Schweizer Mehrwertsteuerpflicht unterstellt haben, ist somit zu empfehlen im Jahr 2018 zu prüfen, ob mit Kleinsendungen in die Schweiz ein Umsatz von CHF 100 000 erzielt wird und sich gegebenenfalls

rechtzeitig für die MWST in der Schweiz registrieren zu lassen.

## **3 Wiedereinführung der Margenbesteuerung auf Kunstgegenständen, Sammlerstücken und Antiquitäten und Ausweitung des fiktiven Vorsteuerabzugs**

Das bisherige MWSTG sah die Möglichkeit des fiktiven Vorsteuerabzugs vor für Unternehmen, die im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit einen gebrauchten, individualisierbaren beweglichen Gegenstand für die Lieferung an einen Abnehmer im Inland ohne Mehrwertsteuerbelastung bezogen. Erwarb z. B. ein mehrwertsteuerpflichtiger Kunsthändler ein Gemälde von einer Privatperson ohne MWST und verkaufte er dieses an einen Abnehmer im Inland, konnte er einen fiktiven Vorsteuerabzug auf dem Kaufpreis geltend machen, sodass für ihn schliesslich nur der Gewinn auf dem Verkauf und nicht der gesamte Verkaufspreis mit der MWST belastet wurde.

Der Nachteil des Systems des fiktiven Vorsteuerabzugs bestand vor allem darin, dass im Falle eines von der MWST befreiten Verkaufs des Kunstgegenstandes ins Ausland oder eines Verkaufs an eine steuerpflichtige Person, die das Gemälde jedoch nicht weiterverkaufte, die ESTV keine Umsatzsteuer erhielt, jedoch Vorsteuer erstatten musste. Weiter ist der Verkauf eines Kunstobjekts durch den Künstler selber von der MWST ausgenommen und es wird folglich ohne MWST auf den Markt gebracht bzw. Antiquitäten wurden meist vor Einführung der MWST im Jahr 1995 auf den Markt gebracht. Sobald ein Händler den fiktiven Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, ohne dass der Verkäufer MWST abliefern musste, hat die ESTV einen Vorsteuerabzug gewährt, ohne entsprechende Umsatzsteuer zu erhalten.

Aus diesen Gründen wurde der fiktive Vorsteuerabzug auf Kunstgegenständen, Sammlerstücken und Antiquitäten per 1. Januar 2018 durch die bereits vor 1. Januar 2010 geltende Margenbesteuerung ersetzt. Beim Verkauf von Kunstgegenständen, Sammlerstücken und Antiquitäten darf somit kein fiktiver Vorsteuerabzug mehr vorgenommen werden, sondern die der ESTV auf dem Verkauf abzuliefernde MWST berechnet sich auf der Differenz zwischen Verkaufspreis und Kaufpreis (Marge). Dies führt auch in den oben geschilderten Konstellationen zu einem sachgerechteren Ergebnis als im System des fiktiven Vorsteuerabzugs. Im Falle eines Verlustes kann der Händler die

(negative) Marge vom steuerbaren Umsatz in Abzug bringen.

Welche Gegenstände als Kunstgegenstände, Sammlerstücke oder Antiquitäten qualifizieren, wird in Art. 48a der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) ausgeführt.

Die Wiedereinführung der Margenbesteuerung führt dazu, dass Händler (erneut) genau Buch über ihre getätigten Käufe und Verkäufe solcher Gegenstände führen müssen.

Die Übergangsregelung sieht vor, dass die auf einem Gegenstand, der vor dem 1. Januar 2018 gekauft wurde, geltend gemachte fiktive Vorsteuer nicht korrigiert werden muss, sofern der Gegenstand im Inland weiterverkauft und auf dem gesamten Verkaufspreis MWST abgerechnet wird. Ohne Gegenbeweis geht die ESTV davon aus, dass fiktive Vorsteuer geltend gemacht worden ist.

Der fiktive Vorsteuerabzug wurde jedoch nicht gänzlich abgeschafft, er kommt immer noch auf dem Verkauf von anderen, als den oben genannten, individualisierbaren beweglichen Gegenständen zur Anwendung, falls beim Bezug keine MWST offen überwältzt wurde. Anders als bisher ist er auch für individualisierbare bewegliche Gegenstände, die exportiert werden oder als Betriebsmittel gelten, zulässig. Weiter müssen diese Gegenstände nicht mehr gebraucht sein. Der fiktive Vorsteuerabzug ist folglich nun auch für Neuwaren und nicht nur Occasionen möglich.

#### 4 Weitere Neuerungen

- a) Senkung des Normalsatzes von 8 % auf 7.7 % sowie des Steuersatzes auf Beherbergungsleistungen von 3.8 % auf 3.7 %.
- In der Übergangsphase wird für die Feststellung des Steuersatzes gemäss MWST-Info 19 der ESTV auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung und nicht auf denjenigen der Rechnungsstellung oder der Zahlung abgestellt. Werden Leistungen teils vor und teils nach der Steuersatzreduktion erbracht (z. B. periodische Leistungen wie Wartungsverträge für Lifte oder Haushaltmaschinen), ist eine Aufteilung des Entgelts pro rata temporis vorzunehmen. Unterbleibt die Aufteilung, ist die ganze Leistung mit dem alten, höheren Satz abzurechnen. Der Empfänger der Leistung kann die ihm in Rechnung gestellte

Vorsteuer geltend machen, auch wenn ein Teil der Leistung mit dem neuen, tieferen Satz hätte abgerechnet werden müssen bzw. dürfen.

- b) Neu ist eine Option für von der Steuer ausgenommene Leistungen durch blosser Deklaration in der Mehrwertsteuerabrechnung möglich. Ein Hinweis auf die MWST in der Rechnung ist damit nicht mehr zwingend nötig. Wenn eine Option nicht mehr offen auf der Rechnung ausgewiesen werden muss, erschwert dies für den Empfänger die Möglichkeit, die Vorsteuer geltend zu machen bzw. der nicht mehrwertsteuerpflichtige Empfänger der Leistung kann nicht erkennen, ob er verdeckt MWST trägt oder nicht. Der Bundesrat wollte deshalb in seiner Botschaft zur Teilrevision des MWSTG<sup>29</sup> die Option durch blosser Deklaration in der Mehrwertsteuerabrechnung auf Ausnahmefälle, in denen keine Rechnung ausgestellt werden kann oder in der Branche üblicherweise nicht ausgestellt wird, beschränken. Eine solche Einschränkung fand jedoch keinen Eingang in den Gesetzestext.
- c) Elektronische Zeitungen, Zeitschriften und Bücher werden den gedruckten Publikationen gleichgestellt; für sie gilt neu ebenfalls der reduzierte Steuersatz von 2.5 %.
- d) Die Bezugsteuer auf Lieferungen wird neu nur noch auf Lieferungen unbeweglicher Gegenstände angewendet (z. B. Malerarbeiten und anderen Liegenschaftenunterhalt). Damit werden Wettbewerbsverzerrungen vor allem im Bauhaupt- und Nebengewerbe beseitigt für diejenigen Fälle, in denen sich der ausländische Handwerker nicht ohnehin im Mehrwertsteuerregister einzutragen hat. Unterlässt der ausländische Handwerker den Eintrag, läuft der inländische Bezüger der Leistung jedoch Gefahr, Bezugsteuer abrechnen zu müssen, falls er bezugsteuerpflichtige Leistungen von über CHF 10 000 pro Jahr bezieht. Eine vorgängige Information durch die ESTV ist gemäss neuem Recht nicht mehr erforderlich.
- Es ist somit zu empfehlen, sich beim Bezug von Leistungen wie Unterhaltsarbeiten an Liegenschaften in der Schweiz durch ausländische Unternehmen vor Abschluss des Vertrages die Schweizer Mehrwertsteuernummer des Unternehmens vorweisen zu lassen, um nicht Gefahr zu laufen, schliesslich Bezugsteuer entrichten zu müssen.

<sup>29</sup> BBI 2015 2615.

- e) Die Mehrwertsteuerpflicht von Gemeinwesen orientiert sich neu nur noch daran, wie viele Leistungen das Gemeinwesen an Nichtgemeinwesen erbringt. Erreicht der Umsatz aus diesen Leistungen die Grenze von CHF 100 000 pro Jahr, wird das entsprechende Gemeinwesen mehrwertsteuerpflichtig (bisher wurde ein Gemeinwesen nur dann mehrwertsteuerpflichtig, wenn es Leistungen an Nichtgemeinwesen von mind. CHF 25 000 und Leistungen an andere Gemeinwesen von mind. CHF 100 000 pro Jahr erbrachte).
- f) Sämtliche Leistungen zwischen Gemeinwesen und den ausschliesslich von ihnen gehaltenen oder gegründeten Organisationen sind neu von der Steuer ausgenommen.
- g) Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht, gelten neu als eng verbundene Personen und es kommt der Drittpreisvergleich zur Anwendung. Diese Änderung hat vor allem Auswirkungen auf Leistungen, die als «Spende» unter Preis an eine Stiftung oder einen Verein erbracht werden (z. B. stellt ein Unternehmen eine Halle kostenlos für einen Sportanlass eines lokalen Sportvereins zur Verfügung).  
Da eine Spende gemäss Praxis der ESTV nur bei einer Leistung an eine nicht eng verbundene Person vorliegt, sind künftig Leistungen an Stiftungen oder Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht, und für welche die Empfängerin keine Gegenleistung erbringt, nicht mehr als Spende und damit als Nichtentgelt i. S. v. Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG, sondern als steuerbare Leistung, deren Wert gemäss Drittvergleich festgelegt wird, zu qualifizieren. Lediglich Vorsorgeeinrichtungen gelten gemäss neuer Regelung nicht als eng verbundene Personen.
- h) Seit der Änderung der MWSTV, die am 1. Januar 2015 in Kraft trat, dürfen auch Vorsorgeeinrichtungen Teil einer Mehrwertsteuergruppe sein. Gemäss MWSTG sollen Vorsorgeeinrichtungen, welche Teil der Gruppe sind, nicht mehr der solidarischen Haftung für die Mehrwertsteuerschulden der Gruppe unterliegen.

## B

# Aktuelle Entscheide

## 1 Ausgenommene Vermittlungsleistung im Finanzbereich

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) hatte sich im Entscheid vom 3. Oktober 2017 mit der Frage auseinandersetzen, wann eine ausgenommene Leistung aus Vermittlung von Krediten i. S. v. Art. 21 Abs. 1 Ziff. 19 lit. a MWSTG vorliegt und erkannte, dass die in der MWST Branchen-Info 14 (Finanzbereich) festgehaltene Praxis der ESTV zum Vermittlungsbegriff gesetzeswidrig ist<sup>30</sup>.

Zu beurteilen hatte das BVGer den Fall der A AG mit Sitz in Zürich. Die Gesellschaft erbringt Finanzdienstleistungen, insbesondere im Bereich von Spezialfinanzierungen sowie im Bereich der Vermögensverwaltung und war seit Ende 2009 im Mehrwertsteuerregister eingetragen. Im Jahr 2016 entschied die ESTV, dass die A AG rückwirkend per 1. Januar 2010 nicht (mehr) als steuerpflichtiges Unternehmen erfasst werde, da sie von der MWST ausgenommene Vermittlungsleistungen i. S. v. Art. 21 Abs. 1 Ziff. 19 MWSTG erbringe. Für diese kann nicht optiert werden und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung<sup>31</sup> ist ein Unternehmen, welches lediglich solche Leistungen erbringt, nicht im Sinne der MWST unternehmerisch tätig und kann folglich auch nicht subjektiv steuerpflichtig werden.

Das BVGer untersuchte in der Folge den Begriff der Vermittlungsleistung gemäss bisherigem Recht sowie bundesgerichtlicher Rechtsprechung und kam zum Schluss, dass sich dieser auch unter dem seit 2010 geltenden MWSTG nicht geändert habe. Eine ausgenommene Vermittlungsleistung liege demnach nur dann vor, wenn der Vermittler als direkter Stellvertreter handle. Die Praxis der ESTV, dass eine Vermittlungstätigkeit bereits dann vorliege, wenn der Vermittler Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachweise, genüge nicht, erforderlich sei vielmehr, dass eine direkte Stellvertretung beim Vertragsschluss vorliege und der Vermittler das vermittelte Geschäft für den Vertretenen auch tatsächlich abschliesse.

Die ESTV hat den Entscheid des BVGer ans Bundesgericht (BGer) weitergezogen, wo dieser noch rechtshängig ist. Mit Blick auf die bisherige Recht-

<sup>30</sup> BVGer A-5069/2016 vom 3. Oktober 2017.

<sup>31</sup> BGer 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015; vgl. Broschüre Tax Update 2016.

sprechung des BGer zu ausgenommenen Vermittlungsleistungen ist wahrscheinlich, dass dieses den Entscheid bestätigen wird. Diesfalls wird sich zeigen, ob die ESTV ihre Praxis gemäss Branchen-Info 14 anpassen wird. Für die in der Schweiz im Vermittlungsbereich tätigen Unternehmen würde das einerseits eine Ausdehnung der mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen, andererseits aber auch des zulässigen Vorsteuerabzugs, bedeuten. Ausländische Unternehmen müssten sodann – aufgrund der neu geltenden, ausgedehnten Steuerpflicht – eine genaue Prüfung vornehmen, welche Leistungen in der Schweiz als mehrwertsteuerpflichtig gelten – auch wenn diese im Ausland erbracht werden –, um sich bei Erreichen der (weltweiten) Umsatzgrenze von CHF 100 000 im Mehrwertsteuerregister eintragen zu lassen.

## 2 Vorsteuerabzug auf Abbrucharbeiten

Die A AG vermietet vor allem Liegenschaften an Privatpersonen und Unternehmen und ist im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Eine Betriebsliegenschaft hatte die A AG bis im Februar 2014 mit Mehrwertsteueroption vermietet. In der Folge begann sie mit dem Abbruch der Liegenschaft. Die A AG beabsichtigte ab dem Jahr 2017 auf dem Grundstück in mehreren Etappen über eine Zeitspanne von 10 bis 25 Jahren eine neue Überbauung zu erstellen.

Das BGer hatte sich in diesem Fall<sup>32</sup> mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die A AG die Vorsteuer auf den Abbrucharbeiten geltend machen kann. Während sich die ESTV auf den Standpunkt stellte, dass kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, da die geplanten Neubauten ausschliesslich im nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG ausgenommenen Bereich genutzt würden, kam das BGer zum Schluss, dass die A AG den Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten geltend machen kann.

Das BGer führte aus, ein Gebäude durchlaufe bei einer unternehmerischen Tätigkeit drei verschiedene Phasen: Erstellung – Betrieb – Abbruch bzw. Verkauf. Es sei für die mehrwertsteuerliche Beurteilung zu berücksichtigen, in welcher Phase sich das Gebäude befinde, wobei sich die Zugehörigkeit zu einer der drei Phasen aus Sicht des jeweiligen Eigentümers ergebe. Da vorliegend nicht Vorsteuern auf den Kosten eines Neubaus zur Diskussion ständen, sondern eben solche auf den Kosten eines

Abbruchs eines künftig nicht mehr benötigten Betriebsgebäudes, gehöre dies zur letzten Phase. Die Abbrucharbeiten fielen unabhängig von einer allfälligen Weiternutzung der Liegenschaft an. Das Bundesgericht kam deshalb erfreulicherweise zum Schluss, es könne für die Frage, ob die Vorsteuer auf den Abbruchkosten zuzulassen sei, deshalb nicht – wie die ESTV dies tat – auf die künftige Leistungserbringung abgestellt werden. Das BGer stellte folglich auf die bisherige Nutzung des Gebäudes ab, welche sich durch Option im steuerpflichtigen Bereich befand.

Anders wäre gemäss BGer die Situation zu beurteilen, wenn ein neuer Eigentümer die Liegenschaft erwerbe, abreche und neuen Zwecken zuführe; diesfalls würde nämlich der Abbruch aus Sicht dieses Eigentümers zur Lebensphase «Erstellung» gehören und die Frage der Zulassung der Vorsteuer auf den Abbruchkosten wäre im Hinblick auf die neue Verwendung des Objekts zu beurteilen.

## 3 Steuerpflicht bei Erbringung von Heilbehandlungen

Das BVGer hatte im Urteil vom 5. April 2017<sup>33</sup> zu beurteilen, ob eine Osteopathin von der MWST ausgenommene Heilbehandlungen erbringt und deshalb trotz Erreichen der Umsatzgrenze von CHF 100 000 nicht mehrwertsteuerpflichtig wird oder ob sie diesfalls ins Mehrwertsteuerregister einzutragen ist.

Eine ausgenommene Heilbehandlung liegt nur dann vor, wenn der Leistungserbringer im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist. Das BVGer bemerkte mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, dass unter «Zulassung» nur eine positive Genehmigung und nicht ein blosses Dulden verstanden werden kann. Da im Kanton Zürich die Tätigkeit als Osteopath bewilligungsfrei möglich ist, kam das BVGer zum Schluss, dass keine von der MWST ausgenommene Heilbehandlung vorliege und die Eintragung im Mehrwertsteuerregister somit rechtmässig erfolgt sei.

<sup>32</sup> BGer 2C\_166/2016 vom 27. Oktober 2017.

<sup>33</sup> A-6231/2016 vom 5. April 2017.



# VI Internationale Steuern

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

## A

# Entwicklung nationaler Normen und Praxen

## 1 Teilweise Aufhebung des Missbrauchsbeschlusses (BRB 62)

Der Bundesrat hat aufgrund vermehrter Aufnahme von Missbrauchsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie dem Ausbau des grenzüberschreitenden Informationsaustausches beschlossen, einen der Missbrauchstatbestände des Bundesratsbeschlusses vom 14. Dezember 1962 (BRB 62) betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA auf den 1. Juli 2017 aufzuheben. Es handelt sich um den Tatbestand der offensichtlich unrechtmässigen Inanspruchnahme einer Steuerentlastung. Sofern sich der Empfänger der entsprechenden Einkünfte in der Schweiz befindet, sind die Schweizer Steuerbehörden neu nicht mehr verpflichtet zu überprüfen, ob die Voraussetzungen der Inanspruchnahme des DBA vorliegen. Diese Aufgabe ist künftig von den Quellenstaaten zu übernehmen, die die Entlastung auch gewähren bzw. im Missbrauchsfall verweigern.

## 2 Auswirkung des automatischen Informationsaustauschs auf straflose Selbstanzeigen

Am 15. September 2017 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ihre Beurteilung der Auswirkung des automatischen Informationsaustauschs (AIA) auf die Möglichkeit zur Vornahme einer straflosen Selbstanzeige veröffentlicht, da im Jahr 2018 der erste Datenaustausch mit Staaten, welche am AIA teilnehmen, stattfindet. Die ESTV vertritt die Ansicht, dass die kantonalen Steuerver-

waltungen von Steuerfaktoren, die per anfangs Jahr zu ausländischen Finanzkonten gemeldet wurden, ab dem 30. September Kenntnis haben. Findet also im Jahr 2018 mit einem Land erstmals ein Informationsaustausch statt, so ist gemäss Ansicht der ESTV ab dem 30. September 2018 keine straflose Selbstanzeige mehr möglich, da die Informationen dann als den Behörden bekannt gelten, was eine straflose Selbstanzeige ausschliesst. Ob der Besitz der Informationen tatsächlich ausreicht oder ob die Steuerbehörden die Steuerfaktoren des Steuerpflichtigen konkret ausgewertet haben müssen, um davon Kenntnis zu haben, ist in der Lehre umstritten. Grundsätzlich entscheiden die kantonalen Steuerverwaltungen über die Erfüllung der Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige. Aufgrund der klaren Empfehlung der ESTV gehen wir aber davon aus, dass sich die kantonalen Steuerbehörden der Haltung der ESTV anschliessen und ab dem 30. September 2018 keine straflosen Selbstanzeigen für gemeldete Steuerfaktoren von vor 2018 in AIA-Staaten zulassen werden. Der Kanton Basel-Landschaft hat dies beispielsweise bereits so mitgeteilt.

## 3 Anzahl Verständigungsverfahren

Am 22. Dezember 2017 hat das eidgenössische Finanzdepartement (EFD) die Statistiken über die Verständigungsverfahren basierend auf DBA der Schweiz für das Jahr 2016 veröffentlicht. Bei einem Verständigungsverfahren handelt es sich um ein Verfahren, bei welchem Streitigkeiten hinsichtlich der korrekten Anwendung eines DBA, namentlich im Falle einer Doppelbesteuerung, beigelegt werden. Insgesamt wurden im Jahr 2016 191 Verständigungsverfahren eröffnet und 136 abgeschlossen. Der Grossteil der am 31. Dezember 2016 laufenden Verfahren betraf europäische Staaten (v.a. Deutschland). Die Zahl der per 31. Dezember 2016 noch nicht abgeschlossenen Verständigungsverfahren betrug 472. Im Durchschnitt dauerten die



im Jahr 2016 abgeschlossenen Verfahren ohne sogenannte Vorabverständigungsverfahren weniger als 24 Monate, womit die Verpflichtung der Mitgliedstaaten des «Inclusive Framework» der OECD, zu welchem auch die Schweiz gehört, erfüllt werden konnten.

#### **4 Stand des Bundesgesetzes über den internationalen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne**

Das Bundesgesetz über den internationalen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) sowie die entsprechende Verordnung (ALBAV) stellen in der Schweiz die rechtlichen Grundlagen für den Austausch von länderbezogenen Berichten multinationaler Konzerne dar und sind im Dezember 2017 in Kraft getreten.

Das ALBAG verpflichtet die in der Schweiz domizilierten Konzernobergesellschaften zur Einreichung von länderbezogenen Berichten an die ESTV, sofern die Konzerne einen konsolidierten Umsatz von über CHF 900 Mio.<sup>34</sup> verbuchen. Von der Einführung weitergehender Dokumentationspflichten im Bereich der Verrechnungspreise, wie dies teilweise in anderen Staaten bereits heute Standard ist, wurde abgesehen.<sup>35</sup> Ab dem Jahr 2018 sind die Berichte obligatorisch einzureichen; im Jahr 2020 erfolgt dann erstmals ein internationaler Austausch.

#### **5 Ausweitung des AIA**

Die Schweiz weitet die Anwendung des AIA um 41 Staaten auf neu 79 Staaten aus. Darunter befinden sich auch Staaten wie Russland, China oder Saudiarabien. Ab dem Jahr 2019 sollen mit den neu hinzugekommenen Staaten erste Informationen basierend auf Daten des Jahres 2018 ausgetauscht werden. Vor dem ersten Datenaustausch mit diesen Ländern soll der Bundesrat einen Lagebericht erstellen. Im Rahmen dessen soll geprüft werden, ob die betreffenden Staaten die Anforderungen des Standards, v. a. an die Vertraulichkeit und Datensicherheit tatsächlich erfüllen. Zudem wurde im Ständerat eine Motion angenommen, dass der konkrete individuelle Rechtsschutz dahingehend verbessert werden soll, dass bei Glaubhaftmachung

der Verletzung wesentlicher Rechtsgüter kein Informationsaustausch im Einzelfall erfolgen darf. Der Bundesrat beantragt jedoch die Ablehnung dieser Motion.

## **B**

# Entwicklungen bilateraler Staatsverträge

#### **1 Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zum Flughafen Basel-Mülhausen**

Die Schweiz und Frankreich haben am 23. März 2017 in Paris ein Abkommen über das Steuerregime am Flughafen Basel-Mülhausen (EuroAirport) unterzeichnet und damit den langandauernden Steuerstreit beigelegt. Das Abkommen ist per 1. Januar 2018 in Kraft getreten. Es sieht unter anderem vor, dass im Schweizer Sektor des EuroAirports die Schweizer Mehrwertsteuer zur Anwendung gelangt. Die Unternehmenssteuereinnahmen werden zwischen der Schweiz und Frankreich aufgeteilt. Auf Unternehmen im Schweizer Sektor werden die französische Gewinnsteuer (impôt sur les sociétés) und die Schweizer Kapitalsteuer angewendet. Weitere bisher angewendete französische Neben- und Lokalsteuern fallen weg, da das Schweizer Regime der Kapitalsteuer als gleichwertig erachtet wird. Zudem ist vorgesehen, zukünftig die französische Flugaufsichtsbehörde für ihren Aufwand im Schweizer Sektor zu entschädigen.

Mit den neuen Regelungen bleibt die globale Steuerbelastung der Unternehmen mehr oder weniger unverändert.

#### **2 Neues Grenzgängerabkommen mit Italien**

Am 22. Dezember 2015 wurde ein Entwurf eines neuen Grenzgängerabkommens paraphiert, das so bald als möglich unterzeichnet werden soll. Nach Inkrafttreten wird das neue Abkommen die Verein-

<sup>34</sup> Art. 3 ALBAV.

<sup>35</sup> Allerdings können multinationale Konzerne aufgrund der im Ausland ggf. bereits revidierten Vorschriften durchaus verpflichtet sein, entsprechende Verrechnungspreisdokumentationen zu erstellen. Hierzu gehört auch die Bereitstellung eines sogenannten Master-Files zu den allgemeinen im Konzern geltenden Verrechnungspreisrichtlinien sowie eines sogenannten Local-Files zu den tatsächlich im jeweiligen Land angewandten Verrechnungspreisen.

barung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden von 1974<sup>36</sup> ersetzen. Ausserdem sollen Gespräche über die Revision einzelner Punkte des DBA zwischen der Schweiz und Italien aufgenommen werden. Das Grenzgängerabkommen beinhaltet im Wesentlichen folgende Punkte:

- es beruht auf Reziprozität;
- es definiert die Grenzgängergebiete (in der Schweiz: die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis; in Italien: die Regionen Lombardei, Piemont, Aostatal und die Autonome Provinz Bozen);
- das Abkommen findet Anwendung auf Grenzgänger, deren Wohngemeinde nicht mehr als 20 km entfernt von der Grenze liegt und die grundsätzlich jeden Tag in ihren Ansässigkeitsstaat zurückkehren;
- der Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, wird das Lohneinkommen bis zu einem Anteil von 70 % der ordentlichen Einkommenssteuer unterwerfen. Der Ansässigkeitsstaat wird sodann seine Einkommenssteuern erheben und dabei die ausländische Steuer anrechnen;
- es findet ein elektronischer Informationsaustausch über das Lohneinkommen der Grenzgänger statt;
- das Abkommen wird alle fünf Jahre überprüft.

Es wird erwartet, dass das Abkommen von Italien nicht vor den nächsten Wahlen 2018 unterzeichnet werden wird. In diesem Fall würde das Abkommen wahrscheinlich per 1. Januar 2019 in Kraft treten.

## c

# Entwicklungen multilateraler Abkommen

## 1 BEPS-Übereinkommen

Die Schweiz hat am 7. Juni 2017 in Paris zusammen mit knapp 70 weiteren Staaten und Territorien das multilaterale Instrument zur Umsetzung von Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnsteuerminderung und Gewinnverlagerung unterzeichnet (MLI). Damit kann die Schweiz bestehende DBA effizient an die im Rahmen der Massnahmen gegen Gewinn-

steuerminderung und Gewinnverlagerung, dem sogenannten Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projekt, vereinbarten Mindeststandards anpassen.

### a) Inhalt des MLI

Das MLI enthält die nachfolgend dargelegten Massnahmen, wobei für die Staaten diverse Wahlrechte bestehen und nicht sämtliche Massnahmen zwingend umzusetzen sind. Die Ausführungen betreffend die Schweiz beziehen sich auf den Stand zu Beginn des Vernehmlassungsverfahrens vom 20. Dezember 2017:

- **Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen:** Mittels dieser Bestimmungen soll die Besteuerung transparenter Gesellschaften und Gesellschaften mit doppelter Ansässigkeit sichergestellt und gleichzeitig deren Doppelbesteuerung vermieden werden. Diese Bestimmungen gehören nicht zum Mindestinhalt des MLI.  
*Haltung Schweiz:* Keine Übernahme. Die Schweiz wird jedoch zukünftig Erträge oder Vermögen, welche nach den DBA Bestimmungen von der Steuer grundsätzlich befreit werden, nur noch dann von der Steuer befreien, wenn sie im anderen Staat besteuert wurden. Dadurch leistet die Schweiz einen Beitrag zur Bekämpfung von Abkommensmissbrauch (doppelte Nichtbesteuerung).
- **Verhinderung von Abkommensmissbrauch:** Die unterzeichnenden Staaten verpflichten sich, eine Doppelbesteuerung auf Einkommen und Kapital zu beseitigen ohne dabei Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung oder zur reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung und -umgehung zu schaffen. Insbesondere soll Abkommensmissbrauch verhindert werden, indem Vorteile aus der Nutzung eines DBA nicht gewährt werden, falls der Erhalt dieser Vorteile der Hauptgrund für eine Gestaltung oder Transaktion war und deren Gewährung nicht dem Sinn und Zweck des DBA entsprechen würde (Hauptzwecktest-Regel). Daneben werden weitere Massnahmen, zum Beispiel zur Verhinderung von Missbrauch bei Transaktionen im Zusammenhang mit der Übertragung von Dividenden oder zur Vermeidung von Missbrauch durch die Nutzung von passiven Betriebsstätten in Niedrigsteuermitteln, vorgeschlagen.

<sup>36</sup> SR 0.642.045.43.

*Haltung Schweiz:* Übernahme des erweiter-ten Abkommenszwecks in der Präambel so-wie Übernahme der Hauptzwecktest-Regel, da diese Massnahmen obligatorischer Min-destinhalt des MLI sind. Keine Aufnahme weiterer Missbrauchsbestimmungen.

- **Verhinderung künstlicher Umgehung des Betriebsstättenstatus:** Mittels diesen Bestimmungen soll verhindert werden, dass Gesellschaften ihr Geschäftsmodell in den jeweiligen Staaten so gestalten, dass eine in einem Vertragsstaat vorhandene Betriebs-stätte aufgrund von Ausnahmen oder fehlen-den Definitionen in den DBA nicht besteuert wird.

*Haltung Schweiz:* Keine Übernahme, da nicht Mindestinhalt des MLI.

- **Verbesserung der Streitbeilegungsme-  
chanismen zwischen DBA-Staaten:** Die-  
se Bestimmungen sollen den Streitbeile-  
gungsmechanismus verbessern, indem sie  
der steuerpflichtigen Person die Möglich-  
keit geben, sich gegen eine Besteuerung zur  
Wehr zu setzen, welche aus ihrer Sicht gegen  
das anwendbare DBA verstösst. Sie ermög-  
licht es, den Fall bei einer zuständigen Be-  
hörde der Abkommensstaaten innerhalb von  
drei Jahren vorzubringen. Die Behörden ver-  
pflichten sich, sich zu bemühen, eine Ein-  
igung untereinander zu erzielen und die Be-  
stimmungen des DBA gemeinsam zu inter-  
pretieren. Ausserdem enthält dieser Teil die  
Verpflichtung der Staaten, eine Gegenber-  
ichtigung bei Verrechnungspreisanpassun-  
gen zu ermöglichen bzw. bei Verrechnungs-  
preisanpassungen Zugang zum Verständi-  
gungsverfahren zu gewährleisten und die  
im Verständigungsverfahren erarbeitete Lö-  
sung zu implementieren.

*Haltung Schweiz:* Übernahme der Massnah-  
men, da Mindeststandard des MLI und von  
der Schweiz in diversen DBA ohnehin bereits  
umgesetzt.

- **Einführung eines Schiedsverfahrens:**  
Die Vertragsstaaten können sich dafür ent-  
scheiden, ein für die Vertragsstaaten obliga-  
torisch verbindliches Schiedsverfahren ein-  
zuführen, welches bei Abkommensstreitig-  
keiten zum Tragen kommt. Dieses Verfahren  
kann jedoch nur dann zur Anwendung ge-  
bracht werden, wenn sich beide DBA-Staa-  
ten für ein verbindliches Schiedsverfahren  
ausgesprochen haben.

*Haltung Schweiz:* Übernahme der Massnah-  
me durch die Schweiz.

## b) Umsetzung durch die Schweiz

Die Vernehmlassung zum MLI wurde am 20. De-  
zember 2017 eröffnet und wird nun das ordentliche  
Genehmigungsverfahren durchlaufen. Das Inkraft-  
treten des vom Bundesrat nun unterzeichneten  
MLI inkl. der darin angebrachten Vorbehalte ist auf  
die zweite Hälfte des Jahres 2019 vorgesehen, mit  
frühestem Wirksamwerden im Jahr 2020.

Das MLI ist nach Ansicht der Schweiz grundsätzlich  
selbständig wirksam und parallel zu den DBA an-  
wendbar. Zur Erhöhung der Rechtsicherheit und  
Übersichtlichkeit hat sich die Schweiz jedoch ent-  
schieden, die durch das MLI erforderlichen Ände-  
rungen in den betroffenen DBA nachzuführen und  
diese somit anzupassen.

Die Schweiz hat sich bereit erklärt, «ihr MLI»  
mit folgenden Staaten umzusetzen: Argentinien,  
Chile, Indien, Island, Italien, Liechtenstein, Litau-  
en, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Süd-  
afrika, Tschechien und der Türkei. Diese Staaten  
sind mit der «Massnahmenauswahl» der Schweiz  
einverstanden und haben in Aussicht gestellt, sich  
mit der Schweiz über die Formulierung der nötigen  
Anpassungen der DBA zu einigen. Als alternative  
Vorgehensweise besteht die Möglichkeit, DBA di-  
rekt auf dem bilateralen Weg anzupassen und die  
MLI Massnahmen so umzusetzen, ohne dass sich  
die beiden Staaten eines MLI bedienen. Diese  
Vorgehensweise wurde mit Grossbritannien ge-  
wählt, wo am 30. November 2017 ein Änderungs-  
protokoll zum DBA unterzeichnet wurde.

## c) Fazit

Da die Schweiz im Moment nur 14 von insgesamt  
über 90 DBA mittels MLI anzupassen beabsichtigt  
und beim MLI mit wenigen Ausnahmen nur den Min-  
destinhalt übernommen hat, sind die unmittelbaren  
Auswirkungen des MLI auf Personen mit Sitz/Wohn-  
sitz in der Schweiz eher begrenzt. Wie aber die An-  
passung des DBA mit Grossbritannien zeigt, ist da-  
von auszugehen, dass die Schweiz in Zukunft weite-  
re DBA auf dem bilateralen Weg an die Bestimmun-  
gen des MLI anpassen wird, weshalb die Entwicklung  
der relevanten DBA im Auge zu behalten sind.

International tätige Unternehmen, welche DBA  
nutzen, sollten sicherstellen, dass ihre Gesell-  
schaften vor Ort jeweils über die notwendige Sub-  
stanz verfügen und diese Substanz mit der erziel-  
ten Wertschöpfung übereinstimmt. Dadurch wird  
die Möglichkeit einer Inanspruchnahme der DBA  
sichergestellt. Die Massnahmen zu hybriden Ge-

staltungen und zur künstlichen Umgehung von Betriebsstätten werden zwar von der Schweiz nicht übernommen, sie können aber für multinationale Unternehmen trotzdem relevant sein, werden sie doch zum Beispiel von der EU im Rahmen ihrer weiteren Anti-Missbrauchsbestimmungen umgesetzt (ATAD I und II vgl. nachfolgend D 2).

Positiv aus Sicht der steuerpflichtigen Unternehmen und Personen sind die im MLI vorgesehenen Massnahmen zur Streitbeilegung und das optional vorgesehene Schiedsverfahren zu werten.

Nach der nun vorgesehenen Anpassung der DBA, auf bilateralem Weg oder mittels MLI, sowie den bereits vollzogenen Gesetzesänderungen im Bereich des Informationsaustauschs<sup>37</sup>, hat die Schweiz bis auf die Abschaffung der Status-Gesellschaften grundsätzlich den globalen Mindeststandard des BEPS-Projekts umgesetzt.

## D

# Entwicklungen in der EU

## 1 Die Schweiz auf grauer Liste

Die EU-Finanzminister haben am 5. Dezember 2017 die Schweiz zusammen mit anderen Staaten, wie Liechtenstein oder die Türkei, auf eine graue Liste der nicht kooperativen Steuergebiete, die sogenannte Watchlist, gesetzt. Zwar ist die Schweiz damit nicht auf der schwarzen Liste von Drittstaaten, welche die EU in Steuersachen als «nicht kooperativ» betrachtet, aber die EU erhöht damit den Druck auf die Schweiz, ihre Steuergesetze anzupassen. Dabei geht es primär um die Abschaffung der Statusgesellschaften, wie dies im Jahr 2014 in Aussicht gestellt worden war und durch die Unternehmenssteuerreform III bis Ende 2018 hätte vollzogen werden sollen. Von Staaten auf der Watchlist erwartet die EU die Umsetzung der versprochenen Massnahmen bis Ende 2018 (Entwicklungsländer: 2019), was mit Blick auf die Schweiz und den Stand der Steuervorlage 17 unrealistisch ist.

Unmittelbare Auswirkungen sind durch die Aufnahme auf der Watchlist nicht zu erwarten. Allerdings sind Sanktionen einzelner EU-Staaten möglich.

<sup>37</sup> Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG), Steueramtshilfegesetz (StAHilG) und ALBAG.

<sup>38</sup> Ausgenommen davon sind die Bestimmungen zu den sogenannten Reverse-Hybrids, welche spätestens ab dem 1. Januar 2022 anzuwenden sind. Eine Reverse-Hybrid Gestaltung besteht dann, wenn ein transparentes Unternehmen in einem EU-Staat gegründet oder niedergelassen ist und die Anteile dieses Unternehmens von einem assoziierten, nicht ansässigen Unternehmen gehalten werden, in dessen Ansässigkeitsstaat das Unternehmen als nicht transparent behandelt wird.

## 2 Massnahmen der EU gegen Steuer- vermeidungspraktiken: Ausweitung der Anti-Hybrid-Regeln auf Drittstaaten

Die EU-Staaten vereinbarten am 21. Februar 2017 Anpassungen zu den am 8. August 2016 in Kraft getretenen Anti-Missbrauchsbestimmungen (Anti Tax Avoidance Directive; ATAD I). Diese Bestimmungen sind von den EU-Staaten bis spätestens Ende 2018 ins nationale Recht zu überführen, so dass sie ab 1. Januar 2019 (Wegzugsbesteuerung: ab 1. Januar 2020) angewendet werden können. Zu den bisher vereinbarten Anti-Missbrauchsbestimmungen gehört unter anderem die Einführung von Anti-Hybrid-Regeln innerhalb der EU. Mit der nun verabschiedeten Änderung der Anti-Missbrauchsbestimmungen (ATAD II) werden die geltenden Regeln zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen erweitert und richten sich neu auch gegen hybride Gestaltungen in Steuersystemen von Ländern ausserhalb der EU. Die geänderten Bestimmungen müssen von den EU-Staaten bis zum 1. Januar 2020 umgesetzt werden.<sup>38</sup>

Die ATAD II Bestimmungen finden nur im Falle von nahestehenden Gesellschaften bzw. Betriebsstätten oder im Rahmen einer «strukturierten Gestaltung» Anwendung, nicht jedoch bei unabhängigen Dritten.

Hybride Gestaltungen zeichnen sich dadurch aus, dass der Rechtsträger oder dessen Erträge durch die beteiligten Staaten steuerlich unterschiedlich behandelt werden und dadurch ein steuerlicher Vorteil entsteht. Die Definition der hybriden Gestaltungen wird durch ATAD II erweitert und beinhaltet neu die folgenden hybriden Gestaltungen,

- die zu einem doppelten Abzug führen;
- die zu einem Abzug unter gleichzeitiger Nichtberücksichtigung des Ertrages führen;
- unter Beteiligung einer Betriebsstätte;
- die bei mehr als einer der beteiligten Parteien zu einer Ermässigung der Quellensteuer führen;
- unter Beteiligung eines hybriden Unternehmens in der EU (umgekehrte hybride Gestaltung, Reverse-Hybrids);
- sowie Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit.

Falls derartige hybride Gestaltungen zu steuerlichen Vorteilen führen, sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, Zahlungen, Gewinne oder Verluste nicht zu akzeptieren oder als steuerbaren Gewinn aufzurechnen.

Mit dieser Ergänzung liegen die europäischen Anti-Missbrauchsbestimmungen nun vollständig vor, weshalb international tätige Unternehmen spätestens jetzt prüfen sollten, ob die Regeln (v. a. Zinsschranken, Hinzurechnungsbesteuerung und Hybrid-Normen) für sie Nachteile zur Folge haben und deshalb Strukturen oder Verträge allenfalls anzupassen sind.

Neben der Umsetzung dieser Normen haben im Jahr 2017 diverse Staaten zusätzliche Missbrauchsbestimmungen in ihr nationales Steuerrecht aufgenommen. Dabei ist vor allem die Einführung einer sogenannten Lizenzschranke in Deutschland zu erwähnen, die auch auf Schweizer Unternehmen mit Bezug zu Deutschland Auswirkungen haben kann.

### 3 Ausblick

#### a) Offenlegungspflichten für aggressive Steuerplanung

Am 21. Juni 2017 informierte die EU-Kommission über neue Transparenzvorschriften für in der EU ansässige Intermediäre im Bereich der Steuerplanung. Sie folgt dabei einem OECD Vorschlag. Ähnliche Meldepflichten kennen bereits Großbritannien, Irland, Portugal, USA, Kanada, Südafrika und Australien.

Bei Intermediären im Sinne der EU-Vorschriften handelt es sich um sämtliche Gesellschaften oder Personen, die ihren Kunden dabei helfen können, Steueraufwand zu vermeiden oder zu senken. Darunter fallen zum Beispiel Beratungsfirmen, Banken, Steuerberater, Rechtsanwälte oder Buchhalter. Diese Intermediäre sollen dem lokalen Fiskus Meldung erstatten müssen, wenn sie aufgrund des Einsatzes bestimmter grenzüberschreitender Modelle bei ihren Kunden aggressive Steuerplanungsmassnahmen vermuten. Nach dem Vorschlag muss ein Modell gemeldet werden, wenn mindestens eines von mehreren vordefinierten Merkmalen, sogenannte Hallmarks, zutrifft. Derzeit vorgesehene Kriterien sind zum Beispiel:

- grenzüberschreitende Zahlungen an Empfänger in Niedrigsteuerländer;

- Einbezug von Staaten, die Vorschriften gegen die Geldwäscherei nicht oder nur unzureichend umgesetzt haben;
- Modelle, die gewisse Meldepflichten, wie zum Beispiel den AIA, umgehen sollen.

EU-Staaten, in denen Modelle gemeldet werden, sind verpflichtet, diese Informationen vierteljährlich mit den betroffenen Steuerbehörden anderer EU-Staaten auszutauschen. Wenn kein Intermediär bzw. kein in der EU ansässiger Intermediär in die Planung involviert ist, wird der Steuerpflichtige selbst meldepflichtig. Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn unternehmensinterne Steuerabteilungen ein Steuerplanungsmodell umsetzen.

Die neuen Vorschriften sollen am 1. Januar 2019 in Kraft treten. Ab dann sind EU-Staaten verpflichtet, alle drei Monate entsprechende Informationen auszutauschen.

#### b) Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer Bemessungsgrundlage

Weiter plant die EU, die Gewinnermittlung für Unternehmen mit einem konsolidierten Umsatz von mindestens EUR 750 Mio. zu harmonisieren, indem sie ein einheitliches Regelwerk zur Berechnung der steuerbaren Gewinne innerhalb der gesamten EU schafft. Im Rahmen dieser Harmonisierung ist ebenfalls die Einführung eines erhöhten Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand (F&E-Aufwand) geplant. Zudem ist die Schaffung eines Freibetrags für Wachstum und Investitionen vorgesehen. Für neues Eigenkapital soll – ähnlich eines fiktiven Abzugs für Zinsen – ein Betrag abgesetzt werden dürfen, der sich aus einem Zinssatz zuzüglich einer Risikoprämie zusammensetzt. Das Inkrafttreten dieser Regelungen ist per 1. Januar 2019 vorgesehen.

Diese harmonisierte Gewinnermittlung soll der erste Schritt zur Einführung einer konsolidierten steuerlichen Gewinnermittlung auf Konzernstufe sein, deren Ergebnis dann mittels einer Formel basierend auf Vermögenswerten, Mitarbeitern und Umsatz auf die einzelnen Gruppenmitglieder aufgeteilt und nach den lokal anwendbaren Steuersätzen besteuert werden soll. Damit käme ein ähnliches Modell zur Anwendung, wie dies heute in der Schweiz im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung der Fall ist. Die konsolidierte steuerliche Gewinnermittlung ist innerhalb der EU jedoch umstritten und soll frühestens per 1. Januar 2021 in Kraft treten.

### c) Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Ausserdem befasst sich die EU-Kommission mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Langfristig sind die Einführung von neuen Vorschriften zu virtuellen Betriebsstätten sowie neue Verrechnungspreis- und Gewinnzuweisungsregeln geplant. Kurzfristig kann sich die EU-Kommission alternativ Sofortmassnahmen vorstellen, welche v.a. von Frankreich und Deutschland unterstützt werden. Es handelt sich dabei um die Einführung einer Ausgleichssteuer auf Umsätzen von digitalen Unternehmen, die Einführung einer Quellensteuer auf grenzüberschreitenden digitalen Transaktionen und gesammelten (Personen-)Daten sowie die Einführung einer lokalen Abgabe auf grenzüberschreitenden Umsätzen aus Online-Werbung.

### d) Fazit

Die Entwicklungen innerhalb der EU gehen weiter Richtung Transparenz und Verhinderung von Missbrauch, vermehrt auch unter «Inpflichtnahme» Dritter wie Banken oder Berater.

Sollte eine einheitlich konsolidierte Gewinnermittlung eingeführt werden, geht der Trend eher weg vom Drittvergleichsprinzip, massgebend sind dann Faktoren wie Aktiven, Mitarbeiter und Umsatz. Dies zeigt sich auch bei den Ansätzen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

Auch bei den Unternehmen stehen die Themen Compliance und Risikoeinschätzung vermehrt im Fokus. Weiter wurden – auch von den USA – zusätzliche Massnahmen eingeführt, womit besonders tiefe Steuerbelastungen mittels controlled foreign corporation (CFC) Rules «korrigiert» werden. Kompetitive Steuersätze bleiben für Staaten sicherlich nach wie vor ein Standortvorteil, wobei eine allzu tiefe Belastung sich weniger lohnen dürfte als in früheren Jahren.

## E Entwicklungen in den USA

### US-Steuerreform

Am 22. Dezember 2017 hat US-Präsident Donald Trump das Gesetz zur US-Steuerreform, den «Tax Cut and Jobs Act», unterschrieben. Damit wurde die

grösste Reform des US-Steuersystems seit 1986 bereits auf den 1. Januar 2018 wirksam. Die Reform betrifft sowohl natürliche als auch juristische Personen. Zielsetzung der Reform im Bereich der Unternehmenssteuern ist die Steigerung der Attraktivität der USA als Investitionsstandort, gleichzeitig soll die Verlagerung von Erträgen ins Ausland verhindert werden. Die Steuerreform betrifft ausschliesslich die Bundessteuern. Die von den Bundesstaaten zusätzlich erhobene State-Tax fällt unverändert an.

### 1 Einkommenssteuern

Bis auf ein paar wenige Ausnahmen sinken die Einkommenssteuersätze für sämtliche Steuerpflichtige. Der maximale Grenzsteuersatz für natürliche Personen sinkt von 39.6% auf 37%. Zusätzlich werden die pauschalen Abzüge auf dem steuerbaren Einkommen (ähnlich der Sozialabzüge im schweizerischen Steuerrecht) beinahe verdoppelt, gleichzeitig werden allerdings andere individuelle Abzüge (inkl. Abzüge für lokale und gliedstaatliche Steuern) reduziert. Alle individuellen Steuerabzüge sind neu auf Ende 2025 beschränkt, so dass der Kongress spätestens zu diesem Zeitpunkt über deren allfällige Verlängerung entscheiden muss.

### 2 Unternehmenssteuern

Die wichtigste Änderung im Bereich der Unternehmenssteuern betrifft die Umstellung von einer globalen Besteuerung der in den USA ansässigen Unternehmen zu einem territorialen System (allerdings nur mit Blick auf juristische und nicht auf natürliche Personen). Damit übernimmt die USA die vorherrschende internationale Praxis. Da die Gewinne aufgrund des bisher geltenden Systems der globalen Besteuerung häufig in ausländischen Tochtergesellschaften «parkiert» und in den USA deshalb nicht besteuert wurden, müssen diese nun zwingend in Folge der Umstellung auf das Territorialprinzip in der USA versteuert werden. Die Sätze für diese einmalige Nachversteuerung der seit 1986 noch nicht besteuerten Gewinne liegen bei 15.5% (einbehaltene Gewinne, welche in Finanzmittel gehalten werden) bzw. 8% (einbehaltene Gewinne, welche in illiquiden Anlagen gehalten werden). Weiter wurden die folgenden wesentlichen Punkte mit der Steuerreform umgesetzt:

#### a) Senkung des Gewinnsteuersatzes

Der Gewinnsteuersatz auf Bundesebene wird von 35% auf 21% gesenkt.

b) Befreiung ausländischer Beteiligungserträge

Dividendeneinkünfte aus ausländischen Beteiligungen, welche mindestens ein Jahr gehalten wurden und an welchen die US-Gesellschaft eine Beteiligung von mindestens 10% hat, sind künftig steuerfrei. Der Gewinn aus dem Verkauf einer solchen Beteiligung wird jedoch nur bis zur Höhe der kumulierten anteiligen Gewinne dieser Tochtergesellschaft von der Steuer befreit.

c) Zusätzliche Abschreibungen

Es wird eine Einmalabschreibung auf bestimmten bis Ende 2022 angeschafften Wirtschaftsgütern zugelassen. Ab 2023 wird die Zusatzabschreibung jährlich um 20% bis auf null im Jahr 2027 gesenkt.

d) Steuervergünstigungen

Zwar bleibt die steuerliche Förderung von F&E-Aufwand bestehen, dafür werden diverse Abzugsmöglichkeiten eingeschränkt. Neu muss der F&E-Aufwand aktiviert und über eine Zeitdauer von fünf Jahren bzw. ausländische Investitionen sogar über 15 Jahre abgeschrieben werden. Dies gilt für Aufwendungen, welche nach 2021 anfallen bzw. bezahlt werden.

e) Mindestbesteuerung und Verlustvortrag

Neu wird die Anrechnung der Verlustvorträge auf maximal 80% des steuerbaren Gewinnes limitiert. Im Gegenzug wird der Verlustvortrag bis auf wenige Ausnahmen zeitlich unbegrenzt zugelassen.

f) Vorschriften mit dem Ziel einer Mindestbesteuerung

- *Zinsschranke*

Für Unternehmen mit einem Umsatz von über USD 25 Mio. wird der Abzug des Nettoszinsaufwandes ab 2018 bis 2021 auf maximal 30% des Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) bzw. ab 2022 auf 30% des Gewinns vor Zinsen und Steuern

(EBIT) beschränkt. Nicht zum Abzug zugelassene Zinsen können zeitlich ohne Beschränkung vorgetragen werden. Die Zinsschranke betrifft sowohl Zinszahlungen an nahestehende als auch an unabhängige Gesellschaften.

- *Einschränkung grenzüberschreitender Betriebsausgaben: «Base erosion anti-abuse tax» (BEAT)*

Unternehmen mit durchschnittlichen Bruttoeinnahmen von mindestens USD 500 Mio. und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen (Zinsen, Lizenzzahlungen, Abschreibungen auf übernommenen Sachanlagen, Management Fees etc.) aus Transaktionen mit nahestehenden ausländischen Gesellschaften von mindestens 3% (2% im Falle von Banken und gewissen Wertschriftenhändlern) unterliegen neu einer Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit dieser Zahlungen.

Der zu Kontrollzwecken angesetzte Gewinn («modified taxable income») eines solchen Unternehmens bestimmt sich durch den ausgewiesenen steuerbaren Gewinn, zuzüglich der vorgenommenen erfolgswirksamen Zahlungen («base erosion payments») an solche nahestehende Gesellschaften<sup>39</sup>. Die US-Steuer auf diesem «modified taxable income» darf mit Ausnahme von gewissen Steuererleichterungen (sog. «tax credits») durch Zahlungen an ausländische Konzerngesellschaften nicht unter 10% (in 2018 5%, ab 2019 bis 2025 10%, ab 2026 12.5%) fallen. Falls die US-Steuer unter diesen Wert fällt, wird sie durch BEAT auf diesen Wert erhöht. Für Banken gelten um 1% höhere Steuersätze.

- *Besteuerung von Erträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern*

Die Hinzurechnungsbesteuerung für eine durch ein US-Unternehmen zu mindestens 10% gehaltene ausländische Konzerngesellschaft (controlled foreign company; CFC) wird ausgeweitet auf bestimmte Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern («global intangible low-taxed income»; GILTI). Im

<sup>39</sup> Warentransaktionen sowie bestimmte Derivatgeschäfte und Zahlungen für Dienstleistungen ohne Gewinnzuschlag («service cost method») werden von BEAT grundsätzlich nicht erfasst. Zahlungen für konzerninterne Versicherungsleistungen werden jedoch explizit als «base erosion payments» erfasst.

Prinzip handelt es sich bei GILTI um den Netto-Ertrag der CFC, welcher die ordentliche Rendite aus materiellen Vermögenswerten übersteigt. Falls im Ausland keine Steuer auf den konsolidierten GILTI Gewinnen bezahlt wird, sind diese GILTI Gewinne mit 10.5% (ab 2026: 13.125%) anteilig zu der Beteiligungshöhe an den ausländischen Konzerngesellschaften durch das US-Unternehmen zu versteuern.

Für GILTI Gewinne, welche im Ausland besteuert wurden, wird eine Doppelbesteuerungsentlastung von 80% gewährt. Das bedeutet, dass GILTI Gewinne im Ausland mit mindestens 13.125% (ab 2026: 16.406%) besteuert werden müssen, damit keine zusätzlichen Steuern in den USA anfallen.

Als «Gegenstück» zu dieser Hinzurechnungsbesteuerung bzw. als Anreiz immaterielle Vermögenswerte durch US-Unternehmen zu halten, ist die Einführung eines Steuerprivilegs, ähnlich einer weit gefassten Patentbox für Einkünfte aus der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter durch US-Unternehmen im Ausland («foreign derived intangible income»; FDII), vorgesehen. Das Einkommen muss aus Dienstleistungs-, Lizenz- oder Verkaufserlösen eines US-Unternehmens an unabhängige Dritte im Ausland stammen (Berechnung analog GILTI). Einkünfte aus Transaktionen mit verbundenen Unternehmen werden nur erfasst, wenn das Wirtschaftsgut vom verbundenen Unternehmen am Markt abgesetzt bzw. verwertet wird. Für dieses Einkommen gilt ein effektiver Steuersatz von 13.125% (ab 2026: 16.406%).

– *Anti-Hybrid Massnahmen*

Verschiedene Massnahmen sollen verhindern, dass ein US-Unternehmen Aufwendungen im Zusammenhang mit Zins- bzw. Lizenzzahlungen oder eine Steuerbefreiung ausländischer Dividenden erträge geltend macht, welche bei der nahestehenden Gegenpartei nicht als Einkommen besteuert werden.

Es ist nachvollziehbar, dass die USA die Unternehmenssteuern auf ein international konkurrenzfähiges Niveau senkt. Der Wechsel von einer Globalbesteuerung zu einem territorialen Steuersystem mit Freistellung der ausländischen Beteiligungserträge ist eine Annäherung an die Steuersysteme der

meisten OECD-Staaten. Durch die Ausweitung der CFC-Regeln sowie die Beibehaltung bereits bestehender Gewinnhinzurechnungsregeln handelt es sich jedoch weiterhin nicht um ein rein territoriales Steuersystem.

Die Schweiz bleibt mit ihren eher tiefen Steuersätzen für US-Unternehmen attraktiv, beträgt doch der aus Bundes- und Staatssteuer kombinierte Steuersatz in den USA auch nach der US-Steuerreform im Durchschnitt weiterhin ca. 26%. Zudem sind im Zuge der Steuervorlage 17 in den meisten Kantonen erhebliche Steuersatzsenkungen bei der Unternehmenssteuer geplant.

Aus Sicht eines Schweizer Unternehmens sind jedoch die folgenden Punkte zu beachten:

Da die Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen in die USA mindestens 5% beträgt und diese Steuer in den USA aufgrund der Steuerbefreiung ausländischer Dividenden nicht mehr angerechnet werden kann, handelt es sich nun um eine endgültige Belastung. Dies macht Dividendenzahlungen aus der Schweiz an eine US-Muttergesellschaft unattraktiver. Bei einem Vergleich zwischen der CH- und US-Steuerbelastung sind diese 5% faktisch zum Schweizer Steuersatz dazu zu zählen.

Die Ausweitung der CFC-Regeln (GILTI) führt quasi zu einer Mindestbesteuerung ausländischer Konzerngesellschaften, welche nur wenige Sachanlagen bzw. viel immaterielle Vermögenswerte halten. Für US-Konzerngesellschaften in der Schweiz werden die im Rahmen der Steuervorlage 17 geplante Patent-Box ebenso wie besonders tiefe ordentliche Steuersätze daher eher geringe steuerliche Vorteile bringen.

Die neu eingeführte präferenzielle Besteuerung von Erträgen aus immateriellen Vermögenswerten, die Besteuerung des GILTI Einkommens sowie BEAT stehen ebenso wenig im Einklang mit den Grundsätzen der OECD wie die von den USA nun eingeführte Patent-Box. BEAT benachteiligt ausserdem Dienstleistungen, welche von einer ausländischen Konzerngesellschaft erbracht werden und kann im Extremfall zu einer Besteuerung solcher Dienstleistungen mit zusätzlichen 10% führen. Die im Rahmen des GILTI Einkommens definierten CFC-Regeln gehen zudem weit über die von der OECD empfohlenen CFC-Regeln hinaus. Es wird interessant sein zu sehen, ob und wie die OECD und die EU auf diese Benachteiligung ausländischer Unternehmen reagieren werden.

# Entscheidung

## 1 Urteile in Sachen Amtshilfe

### a) Amtshilfe basierend auf gestohlenen Daten?

Im Entscheid vom 16. Februar 2017<sup>40</sup> diskutierte das Bundesgericht (BGer) die Frage der Rechtmässigkeit der Amtshilfe, wenn ein Ersuchen auf im Ausland gestohlenen Daten basiert. Beim Beschwerdeführer handelte es sich um einen in der Schweiz wohnhaften Franzosen, welcher unter anderem vorbrachte, das Amtshilfegesuch der französischen Steuerbehörde stütze sich auf gestohlene Daten und verletze somit das im DBA zwischen der Schweiz und Frankreich (Art. 28 Abs. 3 lit. b DBA CH/FR) und im Steueramtshilfegesetz (Art. 7 lit. c StAhiG) statuierte Gebot von Treu und Glauben. Vorliegend habe eine UBS-Mitarbeiterin eine Liste mit 600 Kundennamen illegal entwendet und den französischen Behörden weitergeleitet.

Das BGer hielt fest, das DBA CH/FR stelle keine Grundlage dar, um die Amtshilfe deshalb zu verweigern, weil der ersuchende Staat (in casu Frankreich) sein Gesuch angeblich auf unrechtmässig erlangte Informationen abstützte. Das StAhiG lasse eine Verweigerung der Amtshilfe nur dann zu, wenn die Beschaffung der gesuchsrelevanten Daten tatsächlich in der Schweiz strafrechtlich verfolgt werden könnte.<sup>41</sup> Da im vorliegenden Fall – der sich im Ausland zugetragen hatte – weder eine Verletzung des Bankgeheimnisses noch eine Verletzung des Fabrikations- und Geschäftsgeheimnisses oder ein Verstoss gegen das Verbot des wirtschaftlichen Nachrichtendienstes vorliege, liege kein Verstoss gegen Treu und Glauben vor und könne daher die Auslieferung der Daten auch aufgrund des StAhiG nicht verweigert werden. Aus diesem Grund wurde die Übermittlung der Daten an die französische Steuerbehörde zugelassen.

Im BGer-Entscheid vom 17. März 2017<sup>42</sup> ging es ebenfalls um die Frage der Amtshilfe basierend auf gestohlenen Daten. Im Gegensatz zum oben beschriebenen Fall waren die Daten jedoch in der Genfer Niederlassung der HSBC entwendet und ausländischen Behörden zugestellt worden, womit

eine in der Schweiz strafbare Handlung vorlag. Deshalb wurde das französische Amtshilfeersuchen, welches gestützt auf die vom besagten Datendieb erhaltenen Daten eingereicht worden war, basierend auf Art. 7 lit. c StAhiG für unzulässig erklärt.

Noch offen ist die Frage, wie es sich verhält, wenn die Daten zwar aus einem Delikt in der Schweiz stammen, der Staat, der das Amtshilfeersuchen stellt, diese aber nicht vom Datendieb selber, sondern mittels eines Amtshilfeersuchens an den Staat, der die Daten beim Delinquenten erworben hat, erhalten hat. Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer)<sup>43</sup> bejahte in einem solchen Fall die Pflicht der Schweiz zur Amtshilfe, da die Daten diesfalls auf legale Weise (mittels Amtshilfe) von einem Drittstaat erworben werden und somit keine Verletzung von Treu und Glauben vorliege. Der Fall ist beim BGer hängig.

### b) Zulässiges Amtshilfeersuchen oder Fishing Expedition?

Am 18. März 2014 hat die norwegische Steuerbehörde ein Amtshilfeersuchen betreffend die Zeitspanne zwischen 1. Januar 2011 und 28. Februar 2014 an die ESTV gerichtet, welches die Nummern von neun Bankzahlungskarten («payment cards») enthielt, deren Inhaber unbekannt waren. Grundlage für das Amtshilfeersuchen bildete das DBA zwischen der Schweiz und Norwegen in der Fassung aus dem Jahr 2009 (Art. 26 DBA CH/N). Zu diesem DBA bestanden zwei Briefwechsel, wobei derjenige aus dem Jahr 2012 vorsah, dass eine Identifikation eines Steuerpflichtigen auch auf einem anderen Weg als über den Namen erfolgen kann. Das BVGer hatte in seinem Urteil vom 27. Juni 2016 das Schreiben aus dem Jahre 2009 als massgebend erachtet, welche eine Namensnennung verlangten. Das BGer stellte auf den Briefwechsel 2012 ab, wonach die Identifikation einer Person rückwirkend auf den 31. August 2009 auch durch andere geeignete Merkmale als deren Namen und Adresse erfolgen kann.<sup>44</sup>

Damit auch bei einem Ersuchen ohne Namensnennung eine unzulässige Beweisausforschung, eine sogenannte «Fishing Expedition», ausgeschlossen werden kann, wird verlangt, dass der ersuchende Staat im Amtshilfebegehren die voraussichtliche

<sup>40</sup> BGE 143 II 202.

<sup>41</sup> BGE 143 II 202, Erwägung 8.5.6.

<sup>42</sup> BGE 143 II 224.

<sup>43</sup> BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017; Amtshilfe betreffend DBA zwischen der Schweiz und Indien.

<sup>44</sup> BGer 2C\_643/2016 vom 1. September 2017.

Erheblichkeit der ersuchten Informationen anhand von konkreten Ansatzpunkten darlegt. Das Amtshilfegesuch muss dabei drei Voraussetzungen erfüllen. Es muss: (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände enthält, die zum Ersuchen geführt haben; (ii) das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt und (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können.<sup>45</sup>

Vorliegend erachtete das BGer diese Anforderungen als erfüllt. In Bezug auf die erste Voraussetzung konnte die norwegische Steuerbehörde zwar nicht die Namen der Karteninhaber nennen, aber sie kannte die Kartennummern, die Herausgeber der Karten sowie die Transaktionen mit diesen Karten, welche grösstenteils in Norwegen vorgenommen worden waren. Aufgrund der verfügbaren Daten konnte die norwegische Steuerbehörde darlegen, dass die Karten über einen langen Zeitraum regelmässig in der gleichen Region in Norwegen eingesetzt worden waren, um Bargeld zu beziehen. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich bei den Inhabern der Karten um in Norwegen steuerpflichtige Personen handle, von welchen angenommen werden müsse, dass diese Personen ihren steuerlichen Pflichten nicht vollständig nachkämen. Da die eingeforderten Informationen dabei helfen würden, die Erfüllung der Steuerpflicht dieser Personen sicherzustellen, seien alle Anforderungen an ein gültiges Ersuchen erfüllt. Das BGer hielt fest, dass es sich beim norwegischen Amtshilfeersuchen um keine unzulässige Beweisausforschung handle und hiess die Beschwerde der ESTV gut.

Das BGer bestätigt mit diesem Urteil seine Rechtsprechung (vgl. BGE 143 II 136; Amtshilfebestimmungen DBA CH/NL), dass bei Gruppenanfragen ein konkreter Bezug zum Sachverhalt herzustellen ist und dass gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen mittels Fakten glaubhaft zu machen ist. Es bestätigt aber ebenfalls, dass die Hürden zur Annahme einer unerlaubten Beweisausforschung hoch sind.

<sup>45</sup> BGer 2C\_643/2016 vom 1. September 2017.

<sup>46</sup> BGE 143 II 65.

<sup>47</sup> SKM2017.213.SR.

## **2 Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge**

Im vorliegenden Fall<sup>46</sup> hatte das BGer die Frage der Zulässigkeit der Rückerstattung der Quellensteuer zu beurteilen, welche auf einer Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge an eine Person nach deren Wegzug nach Israel ausbezahlt worden war. Der Beschwerdeführer zog im Jahr 2012 von der Schweiz nach Israel mit der Absicht, sich dort niederzulassen. Im Jahr 2013 wurde auf die Auszahlungen der beiden Vorsorgekonten eine schweizerische Quellensteuer erhoben, deren Rückerstattung der Beschwerdeführer forderte.

Das BGer legte Ziff. 5 des Protokolls zum DBA zwischen der Schweiz und Israel vom 2. Juli 2003 (DBA CH/I) so aus, dass eine in Israel ansässige Person in der Schweiz nur dann in den Genuss einer vollständigen Rückerstattung der Quellensteuer kommt, wenn die in der Schweiz ausbezahlten Beträge auch tatsächlich in Israel besteuert werden. Die Beweislast für eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat trage der Steuerpflichtige. Der Quellenstaat (in casu die Schweiz) verfügt gemäss dieser Auslegung über ein subsidiäres Besteuerungsrecht, sofern der Ansässigkeitsstaat (in casu Israel) sein Besteuerungsrecht nicht ausübt. Die Ziff. 5 des Protokolls zum DBA stellt damit eine lex specialis zur generellen Regel dar, welche das Besteuerungsrecht von Ruhegeldern und ähnlichen Vergütungen ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zuweist (Art. 18 DBA CH/I).

## **3 Begründung einer Betriebsstätte durch Home-Office**

Der Entscheid des dänischen Taxboards vom 28. Februar 2017<sup>47</sup> behandelte die Frage, inwiefern ein gelegentliches Arbeiten von Zuhause aus (Home-Office) eine Betriebsstätte (permanent establishment) und somit eine Steuerpflicht begründen kann. Im zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um eine deutsche Gesellschaft, die einen in Dänemark wohnhaften Sales Manager angestellt hatte. Dem Arbeitnehmer wurde kein fixer Arbeitsort zugewiesen. Er arbeitete die meiste Zeit bei Kunden, Partnern und Zulieferern sowie in geringerem Masse – insbesondere für administrative Tätigkeiten – von zu Hause aus.

Unter Hinweis auf das OECD Musterabkommen (Art. 5 Abs. 1 OECD MA) entschied das dänische Taxboard, dass es sich beim Home-Office-Arbeitsplatz für administrative Tätigkeiten um eine Betriebsstätte des Arbeitgebers handle. Die Tätigkeiten, welche von zu Hause ausgeführt wurden, standen im Zusammenhang mit der Tätigkeit für den Arbeitgeber und betrafen dessen Kerngeschäft. Es sei überdies für die Begründung einer Betriebsstätte irrelevant, ob die Räumlichkeiten der Betriebsstätte im Eigentum der ausländischen Gesellschaft stehen, von dieser gemietet werden oder auf andere Weise zugänglich gemacht werden. Sobald die Tätigkeiten mit dem Kerngeschäft im Zusammenhang stehen und mit einer Regelmässigkeit – d. h. nicht bloss sporadisch und gelegentlich – in einer festen Einrichtung ausgeführt werden, werde durch diese Einrichtung eine Betriebsstätte begründet.

Obwohl diese Praxis keine direkten Folgen für die Schweiz mit sich bringt, zeigt sie exemplarisch die Problematik von Mitarbeitern im Home-Office auf. Dabei sind die Praxen verschiedener Länder durchaus unterschiedlich, soweit überhaupt bereits eine klare Praxis besteht (was in der Schweiz noch nicht durchgehend der Fall ist). Schweizer Unternehmen – gerade in Basel – müssen sich deshalb bewusst sein, dass je nach Staat die Steuerbehörden bei einem Home-Office rasch von einer Betriebsstätte ausgehen. Es empfiehlt sich deshalb, bevor Mitarbeitern Home-Office-Erlaubnis erteilt wird, vorgängig die Handhabung durch einen lokalen ausländischen Steuerberater abklären zu lassen sowie die Rahmenbedingungen des Home-Office in einem Reglement klar festzulegen und zu limitieren. Dabei sind auch die sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen im Auge zu behalten. Im Fall von Home-Office-Tätigkeiten von Mitarbeitern ausländischer Unternehmen in der Schweiz kann die Betriebsstättenfrage gemäss unserer Erfahrung vorab mit den Steuerbehörden gerult werden, wobei seitens der Schweizer Steuerbehörden bisher eine gewisse Zurückhaltung bei der Annahme einer Betriebsstätte festgestellt werden konnte.



# Kontaktpersonen

## **Nadia Tarolli Schmidt**

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

## **Christoph Niederer**

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

Weitere Mitglieder des Steuerteam

## **Erwin R. Griesshammer**

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

## **Adrian Briner**

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

## **Martin Dubach**

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

## **Eric Flückiger**

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

## **Nora Heuberger**

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

## **Beatrice Klaesi**

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

## **Indira Mahmutovic**

Betriebsökonomin FHNW  
Tel. 058 211 39 48, imahmutovic@vischer.com

## **Katharina Salzer-Zimmerli**

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

VISCHER ist ein unabhängiges Schweizer Anwaltsbüro mit rund 80 Anwälten und Steuerexperten. Zu unserer nationalen und internationalen Klientenschaft zählen sowohl namhafte Unternehmen wie auch vermögende Privatpersonen.

Die angesprochenen Themen sind nur in gedrängter Form dargestellt. Die Lektüre ersetzt eine gründliche Rechtsberatung nicht. Sollten Sie im Einzelfall Beratungs- oder Handlungsbedarf haben, würden wir uns freuen, wenn Sie Ihren vertrauten Anwalt bei VISCHER ansprechen oder sich direkt beim Steuerteam melden.



VISCHER AG

Schützengasse 1 Postfach 5090 8021 Zürich Schweiz  
Tel +41 58 211 34 00

Aeschenvorstadt 4 Postfach 526 4010 Basel Schweiz  
Tel +41 58 211 33 00

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