

# VISCHER



Steuer Update 2019

# ● Inhalt

|   |     |  |    |
|---|-----|--|----|
| ● | I   | Einleitung   | 2  |
| ● | II  | Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/<br>Stempelabgaben  | 3  |
|   | A   | <b>Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF, vormals SV17)</b>  | 3  |
|   | B   | <b>Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis</b>   | 6  |
|   | C   | <b>Reform der Verrechnungssteuer / Einführung einer Zahlstellensteuer?</b>   | 8  |
|   | D   | <b>Entscheide</b>  | 10 |
| ● | III | Natürliche Personen  | 13 |
|   | A   | <b>Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis</b>   | 13 |
|   | B   | <b>Entscheide</b>  | 14 |
| ● | IV  | Grundsteuern   | 17 |
|   | A   | <b>Wichtiges in Kürze</b>  | 17 |
|   | B   | <b>Entscheide</b>  | 17 |
| ● | V   | Mehrwertsteuer   | 20 |
|   | A   | <b>Werkvertragliche Lieferung oder einfache Lieferung bei der Einfuhr<br/>von Gegenständen inkl. Montageleistung in der Schweiz?</b> | 20 |
|   | B   | <b>Aktuelle Entscheide</b>   | 21 |

|   |   |    |
|---|---|----|
| ● | VI Internationale Steuern   | 24 |
| A | Abkommensnetz der Schweiz wird grösser  | 24 |
| B | AIA ist Tatsache  | 24 |
| C | Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum   | 26 |
| D | Massnahmen der EU und der OECD gegen «aggressive Steuerplanung»<br>treten 2019 in Kraft | 27 |
| E | Transparenz steigt – neue Offenlegungspflichten   | 32 |
| F | Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten digitaler Unternehmen                     | 33 |
| G | Entscheide  | 35 |
| ● | Kontaktpersonen   | 39 |
| ● | Weitere Informationen   | 40 |



# I Einleitung

Die Kanzlei VISCHER verfügt über ein kompetentes Steuerteam mit zwölf 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 2019 von Bedeutung sein werden.



## II Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/ Stempelabgaben

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte  
Marc-Antoine Bree, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte  
Patrik Fisch, M.A. HSG in Law

### A

## Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF, vormals SV17)

### 1 Update zur Vorlage

*Mit der STAF werden die kantonalen Steuerstatus abgeschafft und im Gegenzug verschiedene Ersatzmassnahmen eingeführt, die für die Kantone zum Teil fakultativ sind. Das Massnahmenpaket soll die steuerliche Attraktivität der Schweiz als Unternehmensstandort auch in Zukunft sicherstellen.*

Nach Ablehnung der Unternehmenssteuerreform III (USTR III) in der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 hat der Bundesrat mit der Steuervorlage 17 (SV17) eine Neuauflage des Reformprojekts präsentiert. Der Ständerat hat die SV17 massgeblich abgeändert und mit der Reform der AHV verknüpft. Die abgeänderte Vorlage, neu bezeichnet als Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF), wurde in der Schlussabstimmung vom 28. September 2018 von der Bundesversammlung verabschiedet. Nachdem das Referendum gegen die Gesetzesvorlage zustande gekommen ist, wird das Stimmvolk in der Abstimmung vom 19. Mai 2019 über die Reform entscheiden. Inhaltlich lassen sich die wesentlichen vorgeesehenen Neuerungen wie folgt zusammenfassen:

- **Kantonale Steuerstatus:** Die kantonalen Privilegien für Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften werden abgeschafft. Auf Bundesebene wird zudem die Verwaltungspraxis betreffend die internationale Steuerauscheidung bei Prinzipalgesellschaften und schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Konzernfinanzierungsgesellschaften (sog. Swiss Finance Branch)

aufgehoben; letzteres ist aber formell nicht Teil der Vorlage.

- **Patentbox\*:** Auf kantonaler Ebene wird eine Patentbox eingeführt. Der auf Patente und vergleichbare Rechte entfallende Gewinn wird im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand (sog. modifizierter Nexusansatz) mit einer maximalen Entlastung von 90% besteuert. Diese Massnahme ist für die Kantone zwingend.
- **Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung\*:** Auf kantonaler Ebene werden die in der Schweiz anfallenden Kosten für Forschung und Entwicklung um maximal 50% über den entsprechenden Aufwand hinaus zum Abzug zugelassen. Als massgeblicher Forschungs- und Entwicklungsaufwand gilt der Personalaufwand zuzüglich eines pauschalen Zuschlags von 35%. Bei Auftragsforschung wird 80% des Rechnungsbetrags berücksichtigt. Diese Massnahme ist für die Kantone freiwillig.
- **Abzug für Eigenfinanzierung\*:** Einführung eines fiktiven Zinsabzugs für Eigenfinanzierung auf kantonaler Ebene. Diese Massnahme steht nur Kantonen mit einer gewissen Mindeststeuerbelastung offen.
- **Sondersatzregelung für stille Reserven:** Einführung einer Übergangsbestimmung betreffend die gesonderte Besteuerung zu einem Vorzugssatz der unter dem kantonalen Steuerstatus geschaffenen stillen Reserven einschliesslich selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) bei deren Realisation innert fünf Jahren seit Inkraftsetzung der Vorlage. Diese Massnahme ist für die Kantone zwingend.
- **Stille Reserven bei Zuzug:** Einführung einer Regelung, wonach bei der Sitzverlegung einer Gesellschaft in die Schweiz stille Reserven und selbstgeschaffener Mehrwert steu-



erfrei aufgedeckt werden können. Diese Regelung wird auf Stufe Bund und Kantone eingeführt.

- **Ermässigung bei der Kapitalsteuer:** Einführung einer Ermässigung bei der Kapitalsteuer für das auf Beteiligungen, Patente, vergleichbare Rechte sowie konzerninterne Darlehen entfallende Eigenkapital. Diese Massnahme ist für die Kantone freiwillig.
- **Vertikaler Ausgleich:** Der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer wird von bisher 17% auf 21.2% angehoben. Die Kantone sollen dadurch die Möglichkeit zu Steuersenkungen bei der Gewinnsteuer erhalten. Ausserdem haben sie den Gemeinden die Auswirkungen der Reform angemessen abzugelten.
- **Entlastungsbegrenzung:** Die Kantone müssen eine Entlastungsbegrenzung einführen, welche die maximale Entlastung durch die vorstehend mit einem Stern (\*) bezeichneten Massnahmen einschliesslich der Abschreibungen auf stillen Reserven, die unter Anwendung des altrechtlichen Step-up aufgedeckt wurden, auf insgesamt höchstens 70% begrenzt.
- **Einschränkung des Kapitaleinlageprinzips:** Beim Kapitaleinlageprinzip wird für Gesellschaften, die an einer Schweizer Börse kotiert sind, eine Rückzahlungs- und eine Teilliquidationsregel eingeführt. Erstere besagt, dass Kapitaleinlagereserven (KER) nur in dem Umfang steuerfrei zurückbezahlt werden können, als zugleich eine Dividende (aus übrigen Reserven) ausgeschüttet wird. Letztere zielt vor allem auf Aktienrückkäufe über die 2. Handelslinie ab und besagt, dass beim

Rückkauf von eigenen Beteiligungsrechten der Liquidationsüberschuss mindestens zur Hälfte den KER (soweit vorhanden) zu belasten ist.

- **Anpassung bei der Teilbesteuerung:** Die Teilbesteuerungsquote bei Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen (mind. 10% des Aktienkapitals) wird auf Stufe Bund auf 70% angehoben. Die Kantone müssen eine Teilbesteuerungsquote von mindestens 50% festlegen und neu einheitlich die Entlastung über die Bemessungsgrundlage gewähren.
- **Anpassung bei der Transponierung:** Bisher war beim Verkauf einer Beteiligung aus dem Privatvermögen an eine zu mindestens 50% beherrschte Gesellschaft eine Umqualifikation des steuerfreien privaten Kapitalgewinns in steuerbaren Vermögensertrag nur dann möglich, wenn mindestens eine 5%-Beteiligung veräussert wurde. Diese Schwelle wird nun aufgehoben, so dass auch Streubesitz unter die Transponierungsregel fällt.
- **Sozialer Ausgleich:** Die erwarteten Steuerausfälle bei den Unternehmen werden durch erhöhte Beiträge an die AHV «kompensiert». Die vorgesehene Erhöhung der AHV-Lohnbeiträge, die Erhöhung des Bundesbeitrags an die AHV sowie der Verzicht des Bundes auf seinen Anteil am so genannten Demografieprozent der Mehrwertsteuer sollen insgesamt Mehreinnahmen für die AHV in der Grössenordnung von CHF 2 Milliarden generieren.

Parallel zur STAF haben die Kantone Gesetzesvorlagen zur Anpassung ihrer jeweiligen kantonalen

| Massnahme   | Kanton                      |                              |       |                    |                              |                    |
|---|-----------------------------|------------------------------|-------|--------------------|------------------------------|--------------------|
|   | AG                          | BL                           | BS    | LU                 | ZG                           | ZH                 |
| Patentbox (maximale Entlastung)   | 90%                         | 90%                          | 90%   | 10%                | 90%                          | 90%                |
| Zusätzlicher Abzug für F&E-Aufwand  | 50%                         | 20%                          | -     | -                  | 50%                          | 50%                |
| Abzug für Eigenfinanzierung (fiktiver Zinsabzug)  | Nein                        | Nein                         | Nein  | Nein               | Nein                         | Ja                 |
| Entlastungsbegrenzung   | 70%                         | 50%                          | 40%   | 70% <sup>1</sup>   | 70%                          | 70%                |
| Sondersatz für Besteuerung stiller Reserven und Goodwill, die unter dem Steuerstatus geschaffen wurden, bei Realisation innert 5 Jahren seit Inkraftsetzung der STAF <sup>2</sup> | 4.06%                       | 2.13%;<br>2.48% <sup>5</sup> | 3.00% | 1.48%              | 1.18%–<br>2.36% <sup>4</sup> | 1.15%              |
| Aktueller effektiver ordentlicher Gewinnsteuersatz inkl. direkte Bundessteuer <sup>3</sup>  | 18.6%                       | 20.7%                        | 22.2% | 12.3%              | 14.6%                        | 21.2%              |
| Geplanter effektiver ordentlicher Gewinnsteuersatz inkl. direkte Bundessteuer <sup>3</sup>  | 14.7% <sup>7</sup><br>17.9% | 13.3% <sup>6</sup>           | 13.0% | 12.6% <sup>8</sup> | 12.0%                        | 18.2% <sup>6</sup> |

<sup>1</sup> Einschliesslich Abschreibungen auf aufgedeckten stillen Reserven (Step-up); nur bezogen auf Patentbox: 20%.

<sup>2</sup> Statutarischer Satz inklusive Steuerfuss von Kanton und Gemeinde des Hauptortes.

<sup>3</sup> Die effektiven (Grenz-)Steuersätze beinhalten den Steuerfuss des Kantons und der Gemeinde des Hauptortes.

<sup>4</sup> Gestaffelter Sondersatz: 1.18% in 2020; 1.47% in 2021; 1.77% in 2022; 2.06% in 2023; 2.36% in 2024.

<sup>5</sup> Ab 2023.

<sup>6</sup> Gestaffelte Reduktion.

<sup>7</sup> Bis CHF 250'000.

<sup>8</sup> Der Kantonsrat hat sich in erster Beratung gegen eine Erhöhung des Gewinnsteuersatzes entschieden, die Schlussabstimmung steht jedoch noch aus.

Steuergesetze ausgearbeitet. Die nachfolgende Übersicht zeigt für ausgewählte Kantone, in welchem Umfang diese planen, von den vorgesehenen Ersatzmassnahmen Gebrauch zu machen.

## 2 Statuswechsel

*In Kantonen, in denen nach geltendem Recht beim Statuswechsel zur ordentlichen Besteuerung die steuerliche Aufdeckung stiller Reserven (sog. altrechtlicher Step-up) zulässig ist, stellt sich für Statusgesellschaften die Frage, ob es vorteilhafter ist, noch vor Inkrafttreten der STAF einen Statuswechsel zu beantragen und damit vom altrechtlichen Step-up Gebrauch zu machen.*

Nach bisheriger gesetzlicher Regelung oder Praxis in vielen Kantonen können stille Reserven anlässlich des Statuswechsels, d. h. des Übergangs einer unter einem kantonalen Steuerstatus privilegiert besteuerten Gesellschaft in die ordentliche Besteuerung, durch Bildung von versteuerten stillen Reserven in der Steuerbilanz aufgedeckt werden (sog. altrechtlicher Step-up). Während bei einer Holdinggesellschaft die unter dem Holdingsstatus geschaffenen stillen Reserven grundsätzlich vollständig steuerfrei aufgedeckt werden können, können bei einer als Domizil- oder gemischte Gesellschaft besteuerten Gesellschaft die unter dem Steuerstatus geschaffenen stillen Reserven nur im Umfang der bisherigen Freistellungsquote steuerfrei aufgedeckt werden. Die aufgedeckten stillen Reserven können anschliessend steuerwirksam über die voraussichtliche Nutzungsdauer der Vermögenswerte, aber maximal über zehn Jahre<sup>1</sup> abgeschrieben werden. Dies entspricht der Rechtsprechung des Bundesgerichts<sup>2</sup>, wonach die Aufdeckung stiller Reserven vor dem Statuswechsel zuzulassen ist, sofern der betreffende Kanton nach dem Statuswechsel keine Verrechnung der unter dem Steuerprivileg erlittenen steuerlichen Verlustvorträge zulässt. Der altrechtliche Step-up bildet nicht Teil der STAF bzw. der kantonalen Gesetzesvorlagen zur Umsetzung derselben und ist deshalb grundsätzlich nur in jenen Kantonen anwendbar, in denen er gestützt auf eine geltende gesetzliche Regelung oder Verwaltungspraxis schon heute anwendbar ist.

Die Aufdeckung der unter einem kantonalen Steuerstatus geschaffenen stillen Reserven anlässlich eines Statuswechsels ist nicht für alle Vermögenswerte zulässig. Von vornherein nicht zulässig ist ein Step-up auf Schweizer Liegenschaften, da diese

schon bis anhin der ordentlichen Besteuerung unterlagen. Bei Beteiligungen muss hinsichtlich der Zulässigkeit eines Step-up differenziert werden. Auf jeden Fall zulässig sein sollte ein Step-up für Beteiligungen unter 10 %, da auf diesen der Beteiligungsabzug nicht zur Anwendung kommt. Solche Beteiligungen sind jedoch unter Umständen ohnehin zum Verkehrs- bzw. Marktwert bilanziert. Für qualifizierte Beteiligungen ist ein Step-up aufgrund des Beteiligungsabzugs nur eingeschränkt zulässig. Gemäss Zürcher Praxis etwa sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Der Verkehrswert der Beteiligung liegt über den Gesteungskosten: der Gewinnsteuerverwert kann steuerfrei bis auf die Gesteungskosten erhöht werden; die Gesteungskosten bleiben unverändert.
- Der Verkehrswert der Beteiligung liegt unter den Gesteungskosten: der Gewinnsteuerverwert kann steuerfrei bis auf den Verkehrswert erhöht werden; die Gesteungskosten werden auf den Verkehrswert reduziert (sog. Step-down).

Ebenfalls zulässig ist die Aufdeckung von stillen Reserven mit Bezug auf den selbst geschaffenen Mehrwert (Goodwill). Zu beachten ist sodann, dass die unter Anwendung des altrechtlichen Step-up aufgedeckten stillen Reserven in die Bemessungsgrundlage der Kapitalsteuer einbezogen werden, diese mit anderen Worten zu einer höheren Kapitalsteuer führen. Es ist davon auszugehen, dass Abschreibungen auf den unter Anwendung des altrechtlichen Step-up aufgedeckten stillen Reserven einschliesslich selbstgeschaffenen Mehrwerts unter die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b nStHG fallen; in einzelnen kantonalen Gesetzesvorlagen zur Umsetzung der STAF ist dies auch explizit vorgesehen.

Gesellschaften, die den Statuswechsel nicht bis spätestens Ende 2019 von sich aus beantragen, wechseln mit der auf 1. Januar 2020 geplanten Inkraftsetzung der STAF automatisch in die ordentliche Besteuerung. In diesem Fall kommt mit Bezug auf die unter dem Steuerstatus geschaffenen stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts die Sondersatzlösung gemäss Art. 78g nStHG zur Anwendung, die als Übergangsbestimmung ins StHG aufgenommen wird. Die unter dem Steuerstatus gebildeten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts werden, anders als beim altrechtlichen Step-up, nicht in der Steuerbilanz aufgedeckt, sondern von

<sup>1</sup> Verschiedene Kantone sehen lediglich eine Abschreibung über fünf Jahre vor.

<sup>2</sup> BGer 2C\_645/2011 vom 12. März 2012.

der zuständigen Steuerbehörde in einer Feststellungsverfügung festgesetzt. Sodann werden sie im Falle ihrer Realisation innert fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Statuswechsels unter Anwendung eines Sondersatzes getrennt besteuert. Insofern gleicht die Regelung derjenigen von Art. 37b DBG betreffend die gesonderte Besteuerung des Liquidationsgewinns bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Sondersatz unterliegt der kantonalen Tarifautonomie, dürfte aber in den meisten Kantonen zwischen 1% und 5% festgelegt werden (inkl. Steuerfuss von Kanton und Gemeinde). Hauptnachteil dieser Variante im Vergleich zum altrechtlichen Step-up ist, dass die gesonderte Besteuerung zeitlich auf maximal fünf Jahre begrenzt ist. Werden die stillen Reserven erst nach Ablauf dieser Frist realisiert, unterliegen sie der ordentlichen Besteuerung. Ein Vorteil ist dagegen, dass die Sondersatzbesteuerung nicht von der Entlastungsbegrenzung erfasst wird; dies im Unterschied zu Abschreibungen auf den unter Anwendung des altrechtlichen Step-up aufgedeckten stillen Reserven.

Sollte die STAF anlässlich der Abstimmung vom 19. Mai 2019 vom Stimmvolk wiederum abgelehnt werden, müsste der Bundesrat alles daran setzen, bei der OECD die Erstreckung der Frist zur Abschaffung der heutigen Statusgesellschaften zu erwirken. Ziel muss jedenfalls sein, zu vermeiden, dass die Schweiz auf die so genannt Schwarze Liste käme; dies wäre für Schweizer Unternehmen im grenzüberschreitenden Verkehr mutmasslich mit Nachteilen verbunden und würde zu einer Schlechterstellung gegenüber den internationalen Mitbewerbern führen.

## B

# Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis

## 1 Änderung des Verrechnungssteuergesetzes: Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer

*Die fahrlässige Nichtdeklaration von verrechnungssteuerbelasteten Einkünften führt nicht mehr zur Verwirkung der Rückerstattung, wenn die Nach-*

*deklaration/Hinzurechnung in einem noch nicht rechtskräftigen Steuerverfahren erfolgt.*

Bei der in der Schlussabstimmung vom 28. September 2018 vom Parlament beschlossenen Revision des Verrechnungssteuergesetzes geht es im Kern um die Verwirkungsregelung in Art. 23 VStG, derzufolge der Steuerpflichtige seinen Rückerstattungsanspruch verwirkt, wenn er die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, nicht ordnungsgemäss deklariert. Anstoss für die Revision ist, dass das Bundesgericht nach einer vorübergehenden Lockerung<sup>3</sup> wieder die mit zwei Entscheidungen vom 11. Oktober 2011 und 16. Januar 2013 eingeführte verschärfte Praxis anwandte, die auch von der Verwaltungspraxis, namentlich der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), entsprechend übernommen wurde<sup>4</sup>. Dies hatte in letzter Zeit eine regelrechte Häufung von ähnlich gelagerten Urteilen zur Folge, in denen Steuerpflichtige ihren Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer verwirkten, weil sie in ihrer Steuererklärung verrechnungssteuerbelastete Erträge fahrlässig nicht ordentlich deklariert hatten, was von der Steuerbehörde aufgrund der übrigen Deklarationen ohne weiteres festgestellt werden konnte. Weil die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung eine effektive Doppelbelastung der fraglichen Einkünfte mit der Einkommens- und der Verrechnungssteuer zur Folge hat, wird die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs in Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Erträge fahrlässig nicht ordnungsgemäss deklariert hat und dies von der Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren korrigiert wird, von der Lehre seit Langem als stossend betrachtet.

Der verschärfte bundesgerichtlichen Praxis zufolge, die auch in das erwähnte KS Nr. 40 Eingang gefunden hat, gilt als ordnungsgemässe Deklaration:

- Die vollständige Deklaration durch den Steuerpflichtigen in der ersten Steuererklärung;
- Die Vornahme einer bloss rechnerischen Korrektur durch die Steuerbehörde;
- Die spontane Nachdeklaration durch den Steuerpflichtigen, bevor die Steuerbehörde die Nichtdeklaration entdeckt oder «überholende» Abklärungen vorgenommen hat, wobei diese Nachdeklaration nicht mehr möglich ist, wenn die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist.

<sup>3</sup> Vgl. insb. BGer vom 17. März 2016 (2C\_637/2016).

<sup>4</sup> Kreisschreiben der ESTV Nr. 40 vom 11. März 2014 (KS Nr. 40).

Neu gelten gemäss dem geänderten Art. 23 VStG ebenfalls als ordnungsgemässe Deklarationen:

- Die Nachdeklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Leistung im Rahmen einer Selbstanzeige;
- Die Nachdeklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Leistung nach einer Nachfrage durch die Steuerbehörde;
- Die Aufrechnung der nichtdeklarierten Einkünfte oder Vermögen durch die Steuerbehörde aufgrund anderweitiger Informationen.

Die Nachdeklaration muss jedoch erfolgen, solange das Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerungsverfahren noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist. Zudem muss die ursprüngliche Nichtdeklaration fahrlässig gewesen sein; mit anderen Worten darf kein vorsätzliches Verhalten vorliegen.

Die Vorlage des Bundesrates sah vor, dass die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nicht eintritt, wenn nachträglich Einkommen oder Vermögen deklariert oder von der Steuerbehörde aufgerechnet werden, sofern dies innerhalb der Einsprachefrist geschieht. Die nationalrätliche Kommission stufte diese Regelung als zu restriktiv ein und änderte sie dahingehend, dass eine Nachdeklaration oder Aufrechnung, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, keine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs bewirkt, solange das Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerungsverfahren noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist. Diese Regelung wurde nun vom Parlament verabschiedet. Auslegungsbedürftig ist die neue Regelung insbesondere mit Bezug auf geldwerte Leistungen der Vergangenheit, die z. B. im Rahmen einer Buchprüfung der Gesellschaft festgestellt werden. In den Verhandlungen der Räte wurde nicht näher erörtert, ob in einem solchen Fall der Rückerstattungsanspruch des Aktionärs verwirkt ist. Gemäss Wortlaut der neuen Bestimmung ist davon auszugehen, dass der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch dann nicht verwirkt ist, wenn solche geldwerten Leistungen von der Steuerbehörde nachträglich entdeckt und im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens beim Aktionär besteuert werden. Aber selbst wenn sich Verwaltungspraxis und Gerichte dieser Auslegung anschliessen sollten, bleiben nachträglich entdeckte geldwerte Leistungen aufgrund der Verzugszinsfolgen für den Steuerpflichtigen schmerzhaft.

Zu beachten ist, dass diejenigen Bestimmungen der Gesetzesänderung, die die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung betreffen, rückwirkend auf den 1. Januar 2019 in Kraft treten werden. Die Vorlage umfasst eine weitgehende Übergangsrege-

lung, wonach die geänderten Bestimmungen für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, gelten, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

## **2 Präzisierung der Verwaltungspraxis bei der Verrechnungssteuer betreffend Guthaben im Konzern**

*Gemäss neuer Verwaltungspraxis ist bei inländisch garantierten Auslandsobligationen der Mittelrückfluss in die Schweiz unschädlich, soweit dieser das aggregierte Eigenkapital der ausländischen Konzerngesellschaften oder die Summe der von inländischen an ausländische Konzerngesellschaften gewährten Darlehen oder die Kombination von beidem nicht übersteigt.*

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem Zinsen inländischer Obligationen. Eine Obligation im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes liegt vor, wenn ein inländischer Schuldner gegen Ausgabe einer Schuldanerkennung bei mehr als zehn so genannten Nicht-Bank-Gläubigern zu gleichen Konditionen (Anleihensobligation) oder bei mehr als zwanzig Nicht-Bank-Gläubigern zu unterschiedlichen Konditionen (Kassenobligation) Geld aufnimmt und die gesamte Kreditsumme mindestens CHF 500 000 beträgt. Ebenfalls Gegenstand der Verrechnungssteuer sind Zinsen auf Kundenguthaben bei inländischen Banken, wobei als Bank im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes jede Gesellschaft qualifiziert, die fortlaufend Geld gegen Zins entgegennimmt, sofern die Zahl der Nicht-Bank-Gläubiger 100 übersteigt und die gesamte Schuldsomme mindestens CHF 5 Millionen beträgt.

Demzufolge können auch Finanzierungen zwischen Konzerngesellschaften als verrechnungssteuerpflichtige Obligationen oder Kundenguthaben qualifizieren. Dies erwies sich für Schweizer Konzernfinanzierungs- bzw. Treasury-Aktivitäten als erhebliche Hürde. Daher wurde am 1. August 2010 mit Art. 14a der Verrechnungssteuerverordnung (VStV) eine Ausnahmeregelung für Konzernfinanzierungen geschaffen, wonach Guthaben zwischen Konzerngesellschaften weder als Obligation noch als Kundenguthaben im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes gelten. Besagte Ausnahmeregelung kommt jedoch dann nicht zur Anwendung, wenn eine inländische Konzerngesellschaft eine von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgegebene Obligation garantiert. Weil die Ausgabe von Obligationen über eine ausländische Konzern-

gesellschaft mit Garantie einer inländischen Konzerngesellschaft bei Schweizer Konzernen sehr verbreitet ist, blieb besagte Ausnahmeregelung weitgehend toter Buchstabe. Aus diesem Grund wurde Art. 14a VStV mit Wirkung ab dem 1. April 2017 dahingehend geändert, dass bei inländisch garantierten Auslandsanleihen eine Mittelrückführung in die Schweiz unschädlich ist, d. h. keine Umqualifikation derselben in inländische Anleihen auslöst, wenn die von der ausländischen Gesellschaft an die inländische Konzerngesellschaft weitergeleiteten Mittel per Bilanzstichtag das Eigenkapital der ausländischen Gesellschaft nicht übersteigen.

Diese Praxis wird gemäss Mitteilung der ESTV vom 5. Februar 2019 nun wie folgt präzisiert:

- Guthaben zwischen Konzerngesellschaften gelten für die Verrechnungssteuer auch dann nicht als Obligation oder als Kundenguthaben, wenn bei inländisch garantierten Auslandsobligationen der Umfang des Mittelrückflusses in die Schweiz das kumulierte Eigenkapital (aller) ausländischen Konzerngesellschaften nicht übersteigt (sog. Eigenkapitalvariante);
- Kein schädlicher Mittelrückfluss liegt zudem vor, wenn die Summe der Mittel, welche im Rahmen von inländisch garantierten Auslandsobligationen in die Schweiz weitergeleitet werden, nicht grösser ist als die Summe der durch inländische an ausländische Konzerngesellschaften gewährten Darlehen (sog. Verrechnungsvariante).

Die Verrechnungs- und die Eigenkapitalvariante können miteinander kombiniert werden. Will eine Gesellschaft von der Eigenkapital- und/oder Verrechnungsvariante Gebrauch machen, hat sie bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung einen Rulingantrag zu stellen.

### **3 Differenzierte steuerliche Behandlung von Bussen**

*Die steuerliche Behandlung von Bussen bei Unternehmen soll einer gesetzlichen Regelung zugeführt werden. Dabei sollen finanzielle Sanktionen mit Strafzweck nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten, gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck hingegen schon.*

Die steuerliche Behandlung von Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck ist im geltenden Bundessteuerrecht nur

mit Bezug auf Steuerbussen geregelt. Diese können gemäss expliziter Regelung in Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG nicht vom steuerbaren Reingewinn in Abzug gebracht werden. Für übrige Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck fehlt bisher eine Regelung.

Um die bestehende Rechtsunsicherheit zu beseitigen, hat der Bundesrat dem Parlament am 16. November 2016 einen Gesetzesvorschlag unterbreitet. Diesem zufolge sollen die oben genannten Gesetzesbestimmungen sowie Art. 27 DBG bzw. Art. 10 StHG ergänzt werden. Materiell deckt sich die in der bundesrätlichen Vorlage vorgesehene Regelung mit der Auslegeordnung des Bundesgerichts in einem Leitentscheid vom 26. September 2016<sup>5</sup>, wonach finanzielle Sanktionen mit Strafzweck nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten. Zum Abzug zugelassen sind demgegenüber gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck.

Der Ständerat hat der Gesetzesvorlage des Bundesrates in der Frühjahrsession 2018 zugestimmt. Der Nationalrat hat sich in Abweichung von der Vorlage für die Abzugsfähigkeit von ausländischen Bussen ausgesprochen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, und hat damit eine Differenz zum Beschluss des Ständerats geschaffen. Das Geschäft geht nun in das Differenzbereinigungsverfahren.

In der Praxis, so etwa im Zusammenhang mit dem so genannten US-Bankenprogramm oder bei Wettbewerbsbussen, gestaltet sich der Nachweis bzw. die Aufteilung der Strafe von der Gewinnabschöpfungskomponente regelmässig schwierig. Da es sich beim Gewinnabschöpfungsanteil um eine steuermindernde Tatsache handelt, für welche das steuerpflichtige Unternehmen die Folgen der Beweislosigkeit trägt, wäre eine etwas präzisere gesetzliche Regelung durchaus willkommen.

c

## **Reform der Verrechnungssteuer/Einführung einer Zahlstellensteuer?**

*Seit langer Zeit werden verschiedene Vorschläge zur Reform der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen diskutiert. Während der Reformbedarf*

<sup>5</sup> BGE 143 II 8.

grundsätzlich unbestritten ist, gehen die Vorstellungen hinsichtlich des Zielbildes weit auseinander.

## 1 Zwecke der Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer wird als Quellensteuer beim Schuldner der Leistung sowohl auf Dividenden als auch auf Zinsen erhoben. Die Steuer dient zwei Zwecken:

- Für *inländische* Steuerpflichtige soll die Verrechnungssteuer die vollständige Deklaration der Einkünfte sicherstellen, sie hat mithin einen *Sicherungszweck*. Die Steuer wird vollständig zurückerstattet und hat daher hier keinen Fiskalzweck.
- Für *ausländische* Steuerpflichtige hat die Verrechnungssteuer sowohl einen Sicherungs- als auch einen *Fiskalzweck*. Da die Verrechnungssteuer, insbesondere für Dividenden, an ausländische Steuerpflichtige aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen zumeist nur teilweise zurückerstattet wird, verbleibt die sog. Sockelsteuer als Einnahme beim Schweizer Fiskus.

## 2 Heutige Situation

Mit der Einführung des Automatischen Informationsaustausches in Steuersachen ist für die meisten Staaten der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer obsolet geworden. Diese erhalten von der Schweiz Informationen mit denen sie die korrekte Deklaration der Vermögenswerte und -erträge ihrer Bürger kontrollieren können.

Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer für Schweizer Steuerpflichtige war von jeher lückenhaft, da ausschliesslich Erträge aus Schweizer Quellen erfasst werden. Ausländische Erträge unterliegen nicht der Verrechnungssteuer.

Die Steuereinnahmen aus der Verrechnungssteuer lassen sich nicht zweifelsfrei den Erträgen oder den Empfängern zuordnen. Grundsätzlich steht allen Anlegern in der Schweiz die vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer offen. Daher sollten hier – korrekte Deklaration vorausgesetzt – nach der Rückerstattung keine Steuereinnahmen verbleiben.

Die ausländischen Anleger dürften jedoch erheblich zu den jährlich zwischen 4 bis 8 Milliarden Franken, welche nach der Rückerstattung verbleiben, beitragen. Ausländische Anleger erhalten für Zinsen – gestützt auf Doppelbesteuerungsabkommen

– zumeist die vollständige Rückerstattung. Bei Dividenden gewähren die meisten Abkommen jedoch für Portfolioinvestoren nur eine Rückerstattung bis zu einem Sockelsteuersatz von 15%. Diese Endbelastung bedeutet substanzielle Steuereinnahmen für die Schweiz, auf welche im Rahmen der Reform nicht verzichtet werden soll.

Während Schweizer Aktien keine internationalen Akzeptanz-Probleme haben, sind ausländische Anleger gegenüber Anleihen von Schweizer Emittenten zurückhaltend. Ein wesentlicher Grund für diese Zurückhaltung dürfte die Verrechnungssteuer bzw. der aufwendige Rückforderungsprozess sein. Zinspapiere können leicht mit vergleichbaren Papieren ausländischer Emittenten ohne Quellensteuer ersetzt werden.

## 3 Elemente einer Reform

Mit dieser Ausgangslage umfassen die Reformvorschläge folgende Elemente:

- Einschränkung der Verrechnungssteuer gegenüber ausländischen Investoren auf Dividenden und Reduktion auf den Sockelsteuersatz von 15%.
- Wegfall der Verrechnungssteuer auf Zinsen, um die Anleihen von Schweizer Unternehmen und Kantonen bzw. Gemeinden für ausländische, insbesondere institutionelle Investoren attraktiv zu machen.
- Einführung einer umfassenden Zahlstellensteuer, welche auf sämtlichen Erträgen von inländischen Privatpersonen bei Schweizer Banken erhoben wird. Diese Steuer hat wie bisher reinen Sicherungszweck und wird vollständig zurückerstattet.

## 4 Einschätzung der Vorschläge und Auswirkungen auf die Steuerpflichtigen

Mit dem Wechsel zu einer Zahlstellensteuer wird die Bemessungsgrundlage für die Verrechnungssteuer stark ausgeweitet. Da die Verrechnungssteuer auch als Zahlstellensteuer weiterhin vollständig im Rahmen der Steuerdeklaration zurückerstattet wird, resultieren aus der Zahlstellensteuer weder definitive Steuerbelastungen für die Anleger noch unmittelbare Mehreinnahmen für den Staat.

Ob – infolge der verbesserten Sicherungswirkung – bislang unbesteuerter Vermögenswerte besteuert werden können, und damit Steuermehreinnahmen resultieren, ist unbekannt.

In jedem Fall ist der Liquiditäts- und Zinsverlust zwischen Abzug und Rückerstattung der Steuer für den ehrlichen Steuerpflichtigen weiterhin ein wesentlicher Nachteil.

Die Zahlstellensteuer ist ausserdem sowohl für Banken als auch für die Kunden mit einem erheblichen Aufwand verbunden. Ein Meldeverfahren durch die Banken im Inland wäre grundsätzlich einfacher; es wird jedoch politisch als nicht mehrheitsfähig erachtet.

## 5 Ausblick

Es wird noch viel Wasser den Rhein und die Limmat hinabfliessen, bis die Reform umgesetzt wird. Im November 2018 hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) beschlossen, eine Subkommission einzusetzen, die einen Vorentwurf erarbeiten soll.

## D

# Entscheidung

## 1 Geschäftsmässige Begründetheit von Abschreibungen und Wertberichtigungen

*Für die geschäftsmässige Begründetheit von Abschreibungen und Wertberichtigungen gelten unterschiedliche Voraussetzungen, wobei Letztere steuerlich nur dann zulässig sind, wenn ein dauerhafter Wertverlust nachgewiesen werden kann.*

Dem Entscheid des BGer vom 16. Juli 2018 lag folgender Sachverhalt zugrunde<sup>6</sup>: Die X AG verfolgt den Zweck, Liegenschaften treuhänderisch zu verwalten und zu bewirtschaften. Auf einem in ihrem Eigentum stehenden Mehrfamilienhaus nahm sie 2013 eine Abschreibung von CHF 100 950 vor. Diese überstieg die in den Vorjahren getätigten Abschreibungen von 1.5% des Buchwertes erheblich und wurde mit der vollständigen Entwertung der Liegenschaft infolge geplanten Abbruchs begründet. Das Kantonale Steueramt Zürich rechnete die Abschreibung teilweise auf.

Wie das BGer in seinen Erwägungen ausführt, schreibt das Handelsrecht vor, dass der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschrei-

bungen und anderweitige Wertverluste durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden müssen. Nach neuem Rechnungslegungsrecht sei somit zwischen Abschreibungen und Wertberichtigungen zu unterscheiden. Anlass für eine Abschreibung gebe hauptsächlich die Abnutzung des Vermögenswerts und die Verringerung der Substanz. Dem definitiven Wertverzehr auf Aktiven werde steuerlich mittels Abschreibungen Rechnung getragen, wogegen vorübergehende Wertveränderungen durch Wertberichtigungen im Sinn von Art. 29 bzw. 63 DBG, d. h. durch Rückstellungen, berücksichtigt würden. Abschreibungen dürften erst vorgenommen werden, wenn der Wertverlust sicher oder endgültig oder zumindest von Dauer erscheine. Diese würden – im Gegensatz zu Rückstellungen – definitive Bewertungshandlungen darstellen. Es werde angenommen, dass die Entwertung bis zum Bilanzstichtag tatsächlich und dauerhaft eingetreten ist. Abschliessend hält das BGer fest, das Steuerrecht lasse Abschreibungen auf Anlagegütern zu, soweit sie buchmässig ausgewiesen und geschäftsmässig begründet seien. Dass Letzteres erfüllt wäre, werde von der Beschwerdeführerin nicht ansatzweise dargetan.

Dem Entscheid ist im Ergebnis wohl beizupflichten, einzelne Ausführungen des Gerichts sind aber schwer nachvollziehbar. So dienen Abschreibungen dazu, die Wertverminderung eines Vermögenswertes über die voraussichtliche Gebrauchsdauer angemessen zu verteilen, wie es das Periodizitätsprinzip verlangt. Daraus folgt, dass hinsichtlich der Überprüfung derselben ein Vergleich mit dem Verkehrswert nicht zulässig ist. Abzulehnen ist daher die Ansicht des BGer, wonach Abschreibungen erst dann vorgenommen werden dürfen, wenn der Wertverlust sicher oder endgültig oder zumindest von Dauer erscheint. Vielmehr gilt es, für die Bemessung von Abschreibungen auf Erfahrungswerte abzustellen, wie z. B. jene im Merkblatt der ESTV<sup>7</sup>. Bei Anwendung dieser Abschreibungssätze muss die geschäftsmässige Begründetheit immer als gegeben vorausgesetzt werden. Anderes gilt für Wertberichtigungen (vormals ausserordentliche Abschreibungen), und nur um eine solche geht es eigentlich in dem vom BGer beurteilten Fall. Diese sind steuerlich nur dann zulässig, wenn per Bilanzstichtag ein Wertverlust nachgewiesen werden kann.

<sup>6</sup> BGer 2C\_330/2017 vom 16. Juli 2018.

<sup>7</sup> Merkblatt A 1995 der ESTV betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe.

## 2 Steuerrechtliche «Bilanzberichtigung»

*Das Bundesgericht bestätigt, dass steuerrechtliche Bilanzberichtigungen grundsätzlich immer zulässig sind, wenn noch keine definitive Veranlagung ergangen ist, und grundsätzlich sogar von Amtes wegen vorzunehmen sind.*

Dem Urteil des BGer vom 15. November 2018 lag folgender Sachverhalt zugrunde<sup>8</sup>: Die von B gegründete A AG war im Devisenhandel Mandats-trägerin der BVK Personalvorsorge des Kantons Zürich. B beteiligte den Chef der Abteilung Asset Management der BVK als Belohnung für die pflicht-widrige Berücksichtigung der A AG bei der Man-datsvergabe an den Erträgen. Am 26. November 2012 wurde B vom Bezirksgericht Zürich der Bestechung schuldig gesprochen; ausserdem wurden B und die A AG solidarisch verpflichtet, dem Staat Ersatz für widerrechtlich erlangte Vermögenswerte von CHF 1 500 000 zu bezahlen. In ihrer Steuer-erklärung 2009 hatte die A AG einen steuerbaren Reingewinn von X deklariert. Gegen die daraufhin ergangene Veranlagung erhob die A AG am 19. April 2016 Einsprache und verlangte, es sei nachträglich eine Rückstellung für drohende Ge-winnabschöpfung von CHF 1 500 000 zu berücksichtigen.

In seinen Erwägungen führt das BGer aus, das in Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG verankerte Massgeblichkeitsprinzip besage (nur), dass der nach kauf-männischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung Ausgangspunkt für die Bemessung des steuerbaren Gewinns sei. Handels-rechtswidrige Bilanzen seien als Folge des Mass-geblichkeitsprinzips zu berichtigen. Bilanzberichti-gungen könnten – solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen – immer vorgenommen werden und seien von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposi-tion erreicht werde, welche gegen zwingende han-delsrechtliche Vorschriften verstosse. Auch nach dem Stichtag, aber vor Errichtung der Bilanz be-kannt gewordene Tatsachen, die sich vor dem Stichtag ereignet haben, seien zu berücksichtigen. Die Praxis unterscheide zwischen einerseits sog. wertaufhellenden Tatsachen, d.h. Umstände, die, obwohl sie sich erst nach dem Stichtag ereignen, lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Stichtag objektiv darstellen, und andererseits sog. wertbeeinflussenden oder wertverändernden Tat-sachen. Während erstere nur Aufschluss darüber gäben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte,

würden durch letztere neue Geschäftsvorfälle ge-schaffen, die erst in neuer Rechnung ihren Nieder-schlag finden dürfen. Das Begehren um Bilanzbe-richtigung sei nicht schon deshalb zu verweigern, weil es erst Jahre nach dem Stichtag und dem Be-kanntwerden der wertaufhellenden Tatsachen, welche die Bildung einer Rückstellung rechtferti-gen, gestellt wurde. Bilanzberichtigungen seien Ausfluss des Massgeblichkeitsprinzips und daher grundsätzlich immer vorzunehmen. Wenn eine Ver-anlagung indessen in Rechtskraft erwachsen sei, sei eine Bilanzberichtigung nur bei einem Revi-sionsgrund (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) oder im Falle eines Nachsteuerverfahrens (zu Ungun-ten des Steuerpflichtigen) zulässig.

Der Entscheid reiht sich in eine Reihe neuerer Ur-teile zur Frage der steuerlichen Wirksamkeit von Aufwendungen ein, bei denen entscheidend war, ob die handelsrechtliche Verbuchung in der richtigen Geschäftsperiode erfolgte bzw. ob die betreffen-den Aufwendungen nicht bereits früher hätten ver-bucht werden müssen mit der Folge, dass die steu-erliche Berücksichtigung zu verneinen ist. Konkret geht es vorliegend um die Frage der Zulässigkeit einer steuerrechtlichen Bilanzberichtigung auf-grund handelsrechtswidriger Jahresrechnung, die aber nicht nachträglich korrigiert wurde. Der Ent-scheid bestätigt, dass eine solche immer zulässig ist, solange keine definitive Veranlagung vorliegt, und grundsätzlich sogar von Amtes wegen vor-zunehmen ist. Dies im Gegensatz zur handels-rechtlichen Bilanzberichtigung, die nur in absoluten Ausnahmefällen rückwirkend zulässig ist und im Regelfall periodenverschoben erfolgt. Wird eine rückwirkende steuerrechtliche Bilanzberichtigung vorgenommen, so ist die nachträgliche bzw. perio-denverschobene handelsrechtliche Korrektur steu-errechtlich unerheblich.

## 3 Zum Begriff der Umstrukturierung

*Die Anwendung von Art. 103 FusG (Ausschluss von Handänderungssteuern) setzt voraus, dass eine Umstrukturierung gemäss FusG vorliegt.*

Im Entscheid des BGer vom 8. Oktober 2018 ging es um folgenden Sachverhalt<sup>9</sup>: B ist Alleinaktionär der Domaine X SA. Daneben war er Eigentümer der Domaine C mit einer Fläche von insgesamt 104 465 m<sup>2</sup>, hauptsächlich bestehend aus Rebflä-chen, die er als Selbständigerwerbender bewirt-schaftete. Einen Eintrag im Handelsregister hatte B

<sup>8</sup> BGer 2C\_102/2018 vom 15. November 2018.

<sup>9</sup> BGer 2C\_503/2017 vom 8. Oktober 2018.

diesbezüglich nicht. Mit Grundstückskaufvertrag vom 1. April 2011 veräusserte B die Domaine C an die von ihm beherrschte Domaine X SA zum Preis von CHF 3 054 773. In der Folge wurde die Handänderungsabgabe mit CHF 100 510 veranlagt.

Streitig ist in casu die Frage, ob die Übertragung der Domaine C an die Domaine X SA unter den Anwendungsbereich von Art. 103 FusG fällt. In seinen Erwägungen führt das BGer aus, gemäss Art. 103 FusG sei die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Vorliegen einer Umstrukturierung im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> StHG ausgeschlossen. Die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG sei an zwei Voraussetzungen geknüpft: erstens müsse eine Umstrukturierung erfolgen und zweitens müsse ein Betrieb übertragen werden. Wie das BGer bereits früher<sup>10</sup> entschieden habe, sei für die Anwendung von Art. 103 FusG mit Bezug auf die erste Voraussetzung bloss entscheidend, ob eine Umstrukturierung vorliege. Nicht erforderlich sei dagegen, dass die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung bei den direkten Steuern erfüllt sind. Der Begriff der Umstrukturierung sei jedoch in keiner Gesetzesbestimmung des Zivil- oder Steuerrechts definiert. Aus Sicht von Art. 8 Abs. 3 StHG umfasse der Begriff der Umstrukturierung auch die Vermögensübertragung gemäss Art. 69 ff. FusG. Im Gegensatz zur Fusion, Spaltung oder Umwandlung sei die Vermögensübertragung ohne Einschränkungen mit Bezug auf die Rechtsform der daran beteiligten Rechtssubjekte zulässig, jedoch unter der Bedingung, dass das übertragende Rechtssubjekt im Handelsregister eingetragen ist. Vorliegend sei B für die Weinbautätigkeit, die er als Selbständigerwerbender ausübte, nicht im Handelsregister eingetragen gewesen. Folglich qualifiziere die Übertragung der Grundstücke nicht als Vermögensübertragung im Sinne von Art. 69 Abs. 1 FusG.

Die herrschende Lehre ist bisher davon ausgegangen, dass Art. 103 FusG anwendbar ist, wenn eine natürliche Person einen Betrieb oder Teilbetrieb auf eine juristische Person überträgt, wobei es keine Rolle spielt, wie die Übertragung zivilrechtlich abgewickelt wird. Auch das Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung betreffend Umstrukturierungen erwähnt diesbezüglich als mögliche zivilrechtliche Vorgänge die Sacheinlage, den Verkauf, die Fusion i.S.v. Art. 3 ff. FusG, die Umwandlung i.S.v. Art. 53 FusG sowie die Vermögensübertragung i.S.v. Art. 69 ff. FusG. Ein Verkauf eines Betriebs oder Teilbetriebs an eine juristische Person

erfüllt mithin klarerweise den Tatbestand von Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG, ob zu Buchwert oder zu Verkehrswert spielt mit Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG keine Rolle. Weshalb das BGer die Anwendung von Art. 103 FusG davon abhängig macht, dass die Voraussetzungen einer Vermögensübertragung i.S.v. Art. 69 FusG erfüllt sind, geht aus der Entscheidungsbegründung leider nicht hervor.

<sup>10</sup> BGE 138 II 557.



# III Natürliche Personen

Nora Heuberger, Advokatin

Indira Mahmutovic, Betriebsökonomin FHNW

Hubert Steffen, Treuhänder mit eidg. Fachausweis

## A

# Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis

## 1 Änderung der Quellenbesteuerung von Erwerbseinkommen

*Die Anwendbarkeit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung wird erheblich ausgeweitet, eine einmal getroffene Wahl bleibt verbindlich.*

Um das im Freizügigkeitsabkommen vorgesehene Gleichbehandlungsgebot zwischen der Europäischen Union und der Schweiz einzuhalten und die schweizweite Vereinheitlichung der Quellensteuer voranzutreiben, hat sich das Parlament die Quellensteuerverordnung (QStV) revidiert. Das revidierte Gesetz über die direkten Bundessteuer (DBG) sowie die QStV werden am 1. Januar 2021 in Kraft gesetzt.

Arbeitgeber haben demnach neu die Quellensteuern ihrer Arbeitnehmer zwingend mit dem Wohnkanton des Arbeitnehmers abzurechnen. Die Abrechnung einzig mit dem Sitzkanton des Arbeitgebers wird nicht mehr zulässig sein. Die Arbeitgeber sind angehalten, rechtzeitig um die notwendigen technischen und prozessbedingten Anpassungen besorgt zu sein, damit die Quellensteuerabrechnungen korrekt erfolgen können.

Das Kernstück der Revision bildet die nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV). Diese wurde bisher lediglich bei quellenbesteuerten Erwerbseinkommen über CHF 120 000 von in der Schweiz ansässigen Arbeitnehmern von Amtes wegen vorgenommen. Neu soll die NOV auf Antrag in den nachfolgenden Fällen zur Anwendung kommen und

während der gesamten Dauer der Quellensteuerpflicht angewendet werden.

- Quellensteuerpflichtige mit Einkommen, welches nicht an der Quelle besteuert wird – wie Zinsen und Dividenden – sowie steuerbarem Vermögen (bisher ergänzende Veranlagung)
- Geltendmachung effektiver Berufskosten, Pensionskasseneinkäufe und Beiträge an die gebundene Vorsorge (bisher Tarifkorrektur)
- Quellenbesteuerte ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, welche einen Grossteil ihres Gesamteinkommens in der Schweiz erwirtschaften, sogenannte Quasi-Ansässige, sofern das aus der Schweiz stammende Einkommen mindestens 90% des Gesamteinkommens des Haushalts ausmacht (neu).

Quellenbesteuerte Arbeitnehmer wissen häufig nicht, welche Möglichkeiten zur Steuerreduktion bestehen. Daher wird den Arbeitgebern nahegelegt, die diesbezügliche Aufklärung ihren quellenbesteuerten Angestellten als Service anzubieten. Nichtsdestotrotz sollte der Antrag auf die NOV gut überlegt sein, da die Pflicht zur Einreichung der jährlichen Steuererklärung mit administrativem Aufwand verbunden ist und für die gesamte Dauer der Quellensteuerpflicht bestehen bleibt.

## 2 Steuerliche Behandlung von Kryptowährungen

*Nun herrscht Klarheit betreffend die korrekte Behandlung von Kryptowährungen.*

Die Kantonalen Steuerverwaltungen Basel-Landschaft, Basel-Stadt und Zürich haben ein Merkblatt bzw. einen Praxishinweis zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen veröffentlicht. Demnach unterliegen Guthaben in Kryptowährungen der Vermögenssteuer und – je nach Konstellation – auch der Einkommenssteuer.



Für Zwecke der Vermögenssteuer hat die Bewertung der Bestände (Wallet) zum durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) publizierten Kurs der jeweiligen digitalen Währung per 31. Dezember zu erfolgen. Stellt die ESTV für eine bestimmte digitale Währung keinen Kurs zur Verfügung, ist der Kurs der gängigen Börsenplattform zum Jahresende anzuwenden. Die Kantone Basel-Landschaft und Zürich qualifizieren die digitale Währung als Zahlungsmittel und verlangen die Deklaration im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis. Der Kanton Basel-Stadt hingegen qualifiziert die Bestände in digitaler Währung als nicht verzinsliche und nicht kapitalisierte Vermögenswerte – wie Bargeld – und erwartet entsprechend deren Deklaration im Vermögensverzeichnis unter der Position «Bargeld, Edelmetalle und übrige Vermögenswerte».

Betreffend Kapitalgewinne gelten die üblichen Regeln: Kapitalgewinn aus beweglichem Privatvermögen sind steuerfrei. Kapitalgewinn aus beweglichem Geschäftsvermögen sind als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Wird gewerbmässig mit Kryptowährungen gehandelt, verweisen alle drei Steuerverwaltungen auf das Kreisschreiben Nr. 36 der ESTV vom 27. Juli 2012 zum gewerbmässige Wertschriftenhandel. Das Schüfen (Mining) von Kryptowährungen – durch Zurverfügungstellung von Rechenleistungen – durch natürliche Personen qualifiziert als steuerbares Einkommen.

Der Kanton Basel-Stadt führt ausserdem eine Besonderheit an: Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Umsatz in digitaler Währung. Vereinnahmt ein selbständig Erwerbender oder ein Unternehmen Kryptowährungen als Entgelt für erbrachte Leistungen, so ist dieser Mittelzugang im Zeitpunkt des Zuflusses in Schweizer Franken umzurechnen und als Umsatz auszuweisen. Gleiches gilt für Lohnzahlungen oder Gehaltsnebenleistungen. Diese sind zusätzlich auf dem Lohnausweis unter der der Art entsprechenden Position aufzuführen.

### **3 Ausblick: Ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung**

*Mit einem relativ einfachen Modell könnte endlich eine Gleichbehandlung erreicht werden.*

Die Heiratsstrafe bei der direkten Bundessteuer soll (wieder einmal) beseitigt werden. Dies bean-

tragt der Bundesrat in seiner Botschaft vom 21. März 2018 an das Parlament. Mit der Aufhebung der Mehrbelastung von betroffenen Ehepaaren soll ein Schlussstrich unter die jahrzehntelange Kontroverse gezogen werden. Beim in der Botschaft vorgeschlagenen Modell berechnet die veranlagende Behörde in einem ersten Schritt die Steuerbelastung der Ehepaare bei einer gemeinsamen Veranlagung. In einem zweiten Schritt wird eine alternative Steuerbelastung berechnet, welche sich an die Besteuerung von Konkubinatspaaren anlehnt. Die Behörde veranlagt dann den tieferen der beiden Beträge.

Der zeitliche Ablauf der Vorlage steht zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht fest, da die parlamentarische Beratung aufgrund eines Fehlers (es wurden bei den finanziellen Schätzungen versehentlich nicht sämtliche Zweiverdienerehepaare erfasst) sistiert ist.

## **B**

# Entscheide

### **1 Gewährung eines Arbeitszimmerabzugs**

*Kein Arbeitszimmerabzug trotz «smart working» Konzept im Unternehmen.*

Mit Urteil vom 31. Mai 2018<sup>11</sup> hatte das Bundesgericht (BGer) zu beurteilen, ob die Gewährung eines Arbeitszimmerabzugs in konkretem Fall geboten erschien. Der Entscheid basierte auf folgendem Sachverhalt:

A. war als Informatiker für die X AG unselbständig erwerbstätig. Die X AG hat das Raumkonzept «smart working» eingeführt, durch welches die bisher fix zugewiesenen Arbeitsplätze durch flexible ersetzt wurden und nur noch für 80% der Mitarbeiter ein Arbeitsplatz bereitgestellt wurde. Teilweise wurde die Arbeit auch andernorts – bspw. zuhause – verrichtet. A. machte in seiner Steuererklärung einen Berufskostenabzug im Umfang von CHF 6115 geltend, den er mit den Mietkosten seines privaten Arbeitszimmers in seiner Wohnung begründete. Das Steueramt gewährte A. lediglich den Pauschalabzug für die übrigen Berufsauslagen (CHF 4000). Der Fall wurde über zwei weitere Instanzen ans BGer weitergezogen.

<sup>11</sup> BGer 2C\_1033/2017 vom 31. Mai 2018.

Das BGer hielt in seinen Ausführungen zunächst fest, dass die Kosten für die Benutzung eines privaten Arbeitszimmers nur dann als übrige für die Ausübung des Berufs erforderliche Kosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c Bundesgesetz über die direkten Bundessteuern (DBG) zu betrachten sind, wenn die unselbständig erwerbende steuerpflichtige Person einerseits regelmässig einen wesentlichen Teil ihrer beruflichen Tätigkeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber hierfür kein geeignetes Büro zur Verfügung stellt und andererseits sie in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient.

Da A. offenbar neben den Arbeitsräumen, die für den Platzbedarf von 80 % der Arbeitnehmer ausgelegt sind, nur Besprechungsräume und andere Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, scheint es gemäss BGer zwar plausibel, dass A. für gewisse Arbeiten auf die Benützung privater Räumlichkeiten angewiesen ist. Das BGer kommt dennoch zum Schluss, dass ausreichende Anhaltspunkte dafür fehlen, dass die zuhause ausgeführten Arbeiten – bedingt durch die beschränkte Anzahl der Arbeitsplätze und nicht etwa durch die persönliche Bequemlichkeit – ein Ausmass erreichen, das die Gewährung eines Arbeitszimmerabzugs als geboten erscheinen lässt. Das BGer wies die Beschwerde daher als unbegründet ab. Es ist davon auszugehen, dass es in Zukunft vermehrt zu Entscheiden zu diesem Thema kommen wird.

## **2 Überprüfung des durch eine andere Steuerbehörde genehmigten Spesenreglements**

*Anerkennung genehmigter Spesenreglemente wird von Kantonen unterschiedlich gehandhabt, manche akzeptieren diese nicht.*

Um administrative Abläufe zu vereinfachen, vergüten Unternehmen ihren Angestellten teilweise Pauschalentschädigungen für gewisse berufsbedingte Auslagen. Diese Pauschalen entsprechen üblicherweise den durchschnittlich anfallenden Kosten innerhalb eines Monats oder Jahres und werden ohne Belegnachweis ausgerichtet. Zwecks Rechtssicherheit werden die Pauschalentschädigungen in einem Spesenreglement festgehalten, welches durch die zuständige Steuerbehörde vorgängig genehmigt wird. Das Kreisschreiben 25 vom 18. Januar 2008 der Schweizerischen Steuerkonferenz hält fest, dass die Steuerbehörden die genehmigten Spesenreglemente gegenseitig anerkennen, weshalb diese grundsätzlich nur dem Sitzkanton der Gesell-

schaft zur Genehmigung vorgelegt werden können und müssen.

In einem Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt vom 17. November 2016 wurde die Frage beurteilt, ob die Höhe der ausgerichteten Pauschalspesen vollständig als Auslagenersatz zu anerkennen oder teilweise als steuerbares Einkommen aufzurechnen sind. Die Vorinstanz hatte einer Steuerpflichtigen den Teil der Pauschalspesen als steuerbares Einkommen aufgerechnet, welcher 5% des Bruttolohnes überstieg. Die zuständige Veranlagungsbehörde begründete ihr Vorgehen damit, dass das als Beweis nachgereichte Spesenreglement nie hätte genehmigt werden dürfen, weil darin Entschädigungen enthalten seien, die nicht unter den Spesenbegriff fallen.

Die Steuerpflichtige berief sich auf Treu und Glauben, wonach ein durch eine Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement durch eine andere Steuerbehörde anzuerkennen sei und die Steuerpflichtigen auf diese Tatsache vertrauen dürfen. Ausserdem seien bei anderen Angestellten desselben Unternehmens keine Aufrechnungen vorgenommen worden. Des Weiteren wäre die Steuerpflichtige nicht in der Lage, nachträglich den Nachweis der tatsächlich angefallenen Spesen vorzubringen.

Die Steuerrekurskommission gab der Rekurrentin recht, wonach diese sich auf den Vertrauensschutz berufen kann, da sowohl die Wegleitung zum Lohnausweis als auch das vorerwähnte Kreisschreiben klar festhalten, dass durch eine Steuerbehörde genehmigte Spesenreglemente durch eine andere Steuerbehörde anerkannt werden. Des Weiteren führt die Steuerrekurskommission aus, dass Spesenreglemente nicht dem Muster-Reglement der Schweizerischen Steuerkonferenz entsprechen müssen, ansonsten würde deren Genehmigung obsolet. Schliesslich könne die Steuerbehörde der Steuerpflichtigen nicht rückwirkend die unmögliche Beweispflicht aufbürden, die Belege zusammenzutragen, da diese im guten Glauben gerade nicht gesammelt wurden.

Das Steuergericht des Kantons Solothurn entschied in seinem Urteil vom 28. September 2015 anders. Auch wenn in den Vorjahren die Pauschalspesen immer akzeptiert worden seien, so könne sich der Rekurrent nicht darauf stützen, dass dies auch weiterhin der Fall sein würde. Auch auf den Vertrauensschutz könne sich dieser nicht berufen. Stattdessen liege es im Ermessen der Steuerbehörde, Tatsachen für jede Steuerperiode separat zu beurteilen. Daher würden Pauschalspesen, welche 5% des Bruttolohnes übersteigen, als steuer-

bares Einkommen aufgerechnet. Das Steuergericht des Kantons Solothurn anerkennt grundsätzlich Spesenreglemente, welche eine andere Steuerbehörde genehmigt hat, es lässt jedoch zu, dass diese nicht akzeptiert werden, sofern sie nicht der kantonalen Praxis entsprechen. Genehmigte Spesenreglemente werden somit als administrative Entlastung und nicht als rechtsverbindliche Auskunft gesehen. Demnach würde der Kanton Solothurn keine Pauschalspesen genehmigen, welche 5% des Bruttolohnes übersteigen, sofern diese nicht nachgewiesen werden können. Diesen Nachweis konnte der Rekurrent, wie auch im Entscheid des Kantons Basel-Stadt, nachträglich nicht mehr erbringen, weshalb er die Aufrechnung hinnehmen musste.

Um die Arbeitnehmer vor ungerechtfertigten Aufrechnungen zu schützen, empfiehlt es sich, die Spesenreglemente auf ihre Aktualität bezüglich die dort vorgesehenen Pauschalentschädigungen zu überprüfen und anzupassen und entsprechend genehmigen zu lassen oder die Mitarbeiter auf ein gewisses Risiko hinzuweisen und sie auf die Möglichkeit aufmerksam zu machen, Quittungen bis zur erfolgten Veranlagung aufzubewahren. Dies widerspricht allerdings dem Sinn von Spesenreglementen, weshalb der Solothurner Entscheid klar abzulehnen ist.

### **3 Einkommenssteuer, Abzüge Unterhaltsbeiträge**

*Die Rückzahlung von bevorschussten Alimentenzahlungen kann auch dann zum Abzug gebracht werden, wenn das Kind in der Zwischenzeit volljährig ist.*

Mit Urteil vom 21. Februar 2018<sup>12</sup> hatte das Bundesgericht (BGer) die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen zu beurteilen. Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen für ein Kind setzt die elterliche Sorge des die Leistungen empfangenden Elternteils voraus. Unter elterlicher Sorge stehen Kinder, bis sie das 18. Lebensjahr zurückgelegt haben. Ab diesem Zeitpunkt der Volljährigkeit kann der Leistungsschuldner die ausgerichteten Unterhaltsbeiträge daher steuerlich nicht mehr abziehen. Im Gegenzug sind sie weder vom Elternteil, bei dem das volljährige Kind gegebenenfalls lebt, noch vom Kind selbst als Einkommen zu versteuern. Das BGer liess im Urteil 2A.613/2005 vom 20. Februar 2007 die Rückleistungen einer Unterhaltszahlung, die der Mutter eines minderjährigen

Kindes von der öffentlichen Hand bevorschusst worden war, steuerliche zum Abzug zu, obschon die Rückerstattung durch den Unterhaltsschuldner an das Gemeinwesen erst erfolgte, nachdem das Kind die Volljährigkeit bereits erreicht hatte. Das BGer begründete den Entscheid, damit dass davon auszugehen war, dass die bevorschusste Leistung tatsächlich an den sorgeberechtigten Elternteil floss und in einem Zeitraum erfolgte, in dem das betreffende Kind noch minderjährig war. Werden z. B. die ausstehenden Unterhaltsbeiträge an das in der Zwischenzeit volljährige Kind direkt ausbezahlt, können diese nicht mehr berücksichtigt werden, da der Unterhaltsbeitrag nicht dem sorgenberechtigten Elternteil zugeflossen ist.

<sup>12</sup> BGer 2C\_429/2017 vom 21. Februar 2018.



# IV Grundsteuern

Eric Flückiger, Advokat

## A

### Wichtiges in Kürze

#### 1 Besteuerung von Mäklerprovision

Ab dem 1. Januar 2019 wird die Mäklerprovision immer am Wohn-/Sitzort besteuert, sofern dieser nicht im Ausland liegt. Im letzteren Fall besagt der neue Art. 4 Abs. 2 lit. g Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), dass die Mäklerprovision am Ort der vermittelten Liegenschaft zu versteuern ist.

#### 2 Abschaffung des Eigenmietwerts?

Im Frühling kommt ein Gesetzesentwurf in die Vernehmlassung, den Eigenmietwert auf selbstbewohnten Liegenschaften den Hauptwohnsitz abzuschaffen. Folgende Eckwerte stehen zur Debatte:

- Abschaffung des Eigenmietwerts für den selbstbewohnten Hauptwohnsitz (für Zweit- und Ferienwohnungen bleibt er in der heutigen Form bestehen),
- Abschaffung des Liegenschaftsunterhaltskostenabzugs,
- Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf Umfang Vermögenserträge,
- Abschaffung des Abzugs der Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie denkmalpflegerische Arbeiten, wobei die Kantone von dieser Bundesregelung für die kantonalen Steuern abweichen können,
- Zur Entlastung von Ersterwerbenden soll ein zeitlich und betragsmässig begrenzter Abzug von Schuldzinsen gewährt werden.

Insgesamt soll ein Anreiz zur Reduktion der hohen Verschuldungsquote der Privathaushalte geschaffen werden, ohne das Prinzip der Wohneigentumsförderung zu beeinträchtigen.

#### 3 Kanton Basel-Landschaft: Besteuerung von Liegenschaften

Aufgrund einer Gesetzesanpassung (§ 27<sup>ter</sup> Abs. 5 Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft, StG BL) werden die Eigenmietwerte in Basel-Landschaft leicht reduziert. Diese Reduktion erfolgt jedoch unter dem Vorbehalt, dass der Eigenmietwert nicht unter 60% des marktüblichen Mietwerts zu liegen kommt.

## B

### Entscheide

#### 1 Grundstückgewinnsteuer: Abzugsfähigkeit der Mäklerprovision

*Bei Selbsteintritt einer Mätklerin in den Kaufvertrag kann die Provision nur dann zu den Anlagekosten geschlagen werden, wenn der Provisionsanspruch bei Selbsteintritt explizit im Mätklervertrag vorgeesehen ist.*

Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (StRGER ZH) hatte mit Urteil vom 22. Januar 2018<sup>13</sup> den Umfang der Anlagekosten im Rahmen der Veräusserung zweier zusammengebaute Mehrfamilienhäuser mit Tiefgarage zu beurteilen.

Die Verkäuferin hatte rund vier Monate vor Beurkundung des Grundstückkaufvertrags zunächst eine Mätklerin beauftragt, eine geeignete Käuferin zu

<sup>13</sup> StRGER ZH 2 GR.2017.38 vom 22. Januar 2018.



suchen. Eine solche Käuferin wurde in Form einer Gesellschaft gefunden. Ungewöhnlicherweise beauftragte die Verkäuferin nach ihren Aussagen auch diese Gesellschaft als Mäklerin. Die Unterzeichnung des Mäklervertrags erfolgte (erst) anlässlich der Beurkundung des Grundstückkaufvertrags.

Grundsätzlich werden zwei Mäklerarten unterschieden: einerseits der Vermittlungsmäkler, welcher potentielle Vertragsparteien zu präsentieren hat und andererseits der Abschlussmäkler, der an den Vertragsverhandlungen oder der Vertragsausarbeitung bis zur Unterzeichnung mitwirkt. Bei beiden Arten muss die Tätigkeit kausal für den Abschluss des Kaufvertrags sein, damit das Honorar verdient wird und grundsätzlich als Gewinnungskosten steuerlich zum Abzug vom Grundstücksgewinn zugelassen wird.

Voraussetzungen, damit die Mäklerprovision als Gewinnungskosten qualifiziert:

- Es muss ein *schriftlicher* Mäklervertrag vorliegen, *bevor* allfällige Interessenten bekannt sind.
- Die vereinbarte Provision muss dem *Drittvergleich* standhalten und es muss ein *Zahlungsfluss* nachgewiesen werden können.
- Ausserdem muss nachgewiesen werden können, dass die *Tätigkeit* des Mäklers *zum Abschluss* des Vertrags geführt hat.
- Die Möglichkeit des *Selbsteintritts* des Mäklers als Käufer und der Provisionsanspruch trotz Selbsteintritt müssen explizit im Mäklervertrag *vor* Beurkundung des Kaufvertrags festgehalten werden.<sup>14</sup> Dem Käufer soll dabei die Gelegenheit eingeräumt werden, den Provisionsanspruch bei der Angebotsabgabe miteinzukalkulieren.

Im vorliegenden Fall wurde der zweite schriftliche Mäklervertrag erst am Tag der Beurkundung unterzeichnet und der Provisionsanspruch bei Selbsteintritt war nicht geregelt.

Somit wurde lediglich die Provision des ersten Mäklers als Anlagekosten akzeptiert.

## **2 Handänderungssteuer auch bei steuerfreien Schenkungen**

*Erneut wurde bestätigt, dass die Handänderungssteuer auf verschenkten Liegenschaften erhoben werden darf.*

<sup>14</sup> Vgl. BGE 83 II 150.

<sup>15</sup> BGer 2C\_853/2018 vom 28. September 2018.

<sup>16</sup> VerwGer SB.2018.00046 vom 22. August 2018.

Das Bundesgericht (BGer) hatte mit Urteil vom 28. September 2018<sup>15</sup> die Beschwerde einer Steuerpflichtigen im Kanton Solothurn zu beurteilen. Diese monierte, dass auf der steuerfreien Schenkung von Aktien einer Immobiliengesellschaft von ihrer Mutter an sie die Handänderungssteuer erhoben worden sei.

Das BGer hat zu dieser Frage festgehalten, dass es sich bei der Handänderungssteuer um eine eigenständige kantonale Rechtsverkehrssteuer handelt. Von einer solchen werden grundsätzlich sämtliche Übertragungsvorgänge (mit gesetzlicher Grundlage auch die Übertragung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft, sog. wirtschaftliche Handänderung) von Liegenschaften vom einen Eigentümer zum anderen erfasst. Die Kantone sind mangels einer Harmonisierungsvorschrift auf Bundesebene frei in der Ausgestaltung der Handänderungssteuer. Eine Anlehnung an die harmonisierte Grundstückgewinnsteuer, wie dies die Steuerpflichtige gefordert hat, ist daher abzulehnen.

Somit ist bei vermeintlich steuerfreien Schenkungen von Liegenschaften oder Anteilen an Immobiliengesellschaften immer an die Handänderungssteuer zu denken, so es denn eine solche auf kantonaler Ebene gibt und das kantonale Gesetz für Schenkungen keine Ausnahme oder Sonderregel vorsieht (BS, BL, nicht aber ZH).

## **3 Landwirtschaftliches Grundstück – Praxisänderung im Kanton Zürich**

*Aus Steuersicht wird ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zugeteilt, in welcher Zone es liegt und wie es tatsächlich genutzt wird, ist für die Frage eines Steueraufschubs unerheblich.*

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (VerwGer ZH) hatte mit Urteil vom 22. August 2018<sup>16</sup> den Fall eines Landwirts zu beurteilen, der eine nicht-bebaute Parzelle, die in der Bauzone belegen war, verkauft hatte. Das Land hatte ihm bis dahin als Acker- und Weideland gedient. Das zuständige Gemeindesteuernamt erhob in der Folge eine Grundstückgewinnsteuer. Wenig mehr als ein Jahr später hat der Landwirt einen Teil des Erlöses in den Bau eines Legehennenstalls reinvestiert und den Aufschub eines Teils der Grundstückgewinnsteuer mittels Revision des Veranlagungsent-

scheids verlangt. Der zuständige Gemeinderat lehnte dies ab. Das hiergegen erhobene Rechtsmittel des Landwirts hiess das Steuerrekursgericht gut, wogegen die Gemeinde Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhob.

Die langjährige kantonale Praxis (vgl. VerwGer ZH Urteil vom 18. März 2009, SB.2008.00084, E. 2.2 und 25. Mai 2005, SB.2005.00010, E. 2.2) qualifizierte ein Grundstück als landwirtschaftlich, wenn es Teil eines landwirtschaftlichen Gebäudekomplexes war oder tatsächlich landwirtschaftlich genutzt wurde.

Nach neuerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird ein Grundstück als landwirtschaftlich qualifiziert, wenn es in den Anwendungsbereich des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) fällt. Dabei muss ein Grundstück grundsätzlich ausserhalb einer Bauzone (Art. 15 Bundesgesetz über die Raumplanung vom 22. Juni 1979, RPG) liegen und die landwirtschaftliche Nutzung muss zulässig sein.

Die Gemeinde stellte sich auf den Standpunkt, dass die in der Bauzone gelegene Parzelle nicht zu einem landwirtschaftlichen Gebäudekomplex gehöre und auch keine Verbindung zur Landwirtschaftszone aufweise. Sie stellte damit rein auf die formelle Einteilung der Parzelle ab.

Das strittige Grundstück liegt in der Bauzone, ein Abstellen auf dieses formelle Kriterium greift aber zu kurz. Deshalb hat das Verwaltungsgericht auf die Einteilung in Privat- und Geschäftsvermögen zurückgegriffen. Da der Landwirt das Grundstück bewirtschaftet hatte, führte dies zur Zuteilung ins Geschäftsvermögen. Demgemäss hatte er durch die Reinvestition in den Bau des Legehennenstalls eine Verbesserung seines betriebsnotwendigen Anlagevermögens bewirkt, was ein zulässiger Aufschubtatbestand nach Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG und Art. 8 Abs. 4 StHG darstellt. Mit dieser Begründung hat das Verwaltungsgericht den Rekurs der Gemeinde abgewiesen und den Aufschub zugelassen.

#### **4 Grundstückgewinnsteuer: Abzugsfähigkeit nicht bezahlter Anlagekosten**

*Nur tatsächlich bezahlte Anlagekosten werden bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd berücksichtigt.*

Das BGer hatte mit Urteil vom 22. Februar 2018<sup>17</sup> die Beschwerde von fünf Abtretungsgläubigerinnen zu beurteilen. Diese beantragten, dass der steuerbare Grundstücksgewinn aufgrund zusätzlicher Anlagekosten zu reduzieren sei.

Die fünf beschwerdeführenden Gesellschaften waren Gläubigerinnen in Konkursverfahren, welche über die F. AG und die G. AG eröffnet worden waren. Die F. AG hatte zum Zweck, Grundstücke zu kaufen, zu bebauen und zu verkaufen. Die G. AG war die für das in Streit stehende Projekt involvierte Totalunternehmerin. Die F. AG hatte das vorliegende betroffene Grundstück gekauft und die G. AG mit der Bebauung von Wohnungen beauftragt. Noch während der Bauphase sind beide Gesellschaften in Konkurs gefallen, wobei nicht sämtliche Bauaufwendungen effektiv bezahlt wurden resp. im Konkursfall auch nicht mehr bezahlt werden durften.

Die Kommission für Grundsteuern der Liegenschaftsgemeinde hat nach Verkauf der Wohnungen gegenüber der Konkursmasse eine Grundstücksgewinnsteuerforderung angemeldet, wobei sie die lediglich in der Buchhaltung erfassten, aber nicht effektiv bezahlten Anlagekosten nicht als gewinnmindernd berücksichtigt hat. Das Konkursamt und mithin auch die fünf beschwerdeführenden Gesellschaften ergriffen hiergegen zunächst kantonale Rechtsmittel bis sie schliesslich beim BGer Beschwerde erhoben.

Das BGer führt zunächst aus, dass die Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer ausgestaltet ist und damit lediglich auf das veräusserte Grundstück und die damit zusammenhängenden Aufwendungen abstellt. Weiter hält es fest, dass gewinnmindernde Anlagekosten rechtsprechungsgemäss wertvermehrenden Charakter haben müssen und dass die Veräusserin diese effektiv aufgewendet haben müsse. Dies deckt sich mit dem zürcherischen Prinzip der effektiven Kostenanrechnung. Somit kommt es darauf an, ob die geltend gemachten Beträge effektiv abgeflossen sind.

Folglich blieben die Aufwendungen, welche lediglich buchhalterisch erfasst, aber nicht effektiv bezahlt wurden, für die Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer unberücksichtigt und die daraus folgende höhere Grundstücksgewinnsteuer wurde bestätigt.

<sup>17</sup> BGer 2C\_357/2017 vom 22. Februar 2018.



# V Mehrwertsteuer

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

## A

### Werkvertragliche Lieferung oder einfache Lieferung bei der Einfuhr von Gegenständen inkl. Montageleistung in der Schweiz?

*Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat ihre Praxis zur Steuerpflicht von Unternehmen, die lediglich Gegenstände in die Schweiz liefern und hier montieren, geändert. Damit werden weniger ausländische Unternehmen wegen diesen Leistungen in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig.*

Seit dem Inkrafttreten des revidierten Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) per 1. Januar 2018 werden ausländische Unternehmen in der Schweiz bereits dann steuerpflichtig, wenn ihr weltweiter Umsatz die Grenze von CHF 100 000 erreicht und sie mindestens eine Leistung, deren Ort sich gemäss MWSTG in der Schweiz befindet und die nicht als ausgenommene Leistung qualifiziert, erbringen. Reine Lieferungen von Gegenständen aus dem Ausland in die Schweiz (Importe) lösen dagegen i. d. R. wie auch schon vor der Revision keine Steuerpflicht in der Schweiz aus, da sich der Ort der Lieferung gemäss Art. 7 MWSTG dort befindet, wo die Lieferung beginnt, und damit ins Ausland fällt.

Da seit der Revision bereits eine einzige mehrwertsteuerpflichtige Inlandleistung genügt, um die Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz auszulösen, haben die mit einer Montageleistung in der Schweiz

verbundenen Importe im letzten Jahr mehrwertsteuerlich an Bedeutung gewonnen. Bereits kleine, mit Blick auf die Gesamtleistung unbedeutende Montageleistungen konnten zur Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz führen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat deshalb ihre Praxis per 13. Dezember 2018 angepasst und unterscheidet neu zwischen Montageleistungen, die eine werkvertragliche Lieferung auslösen und solchen, die als Nebenleistung i. S. v. Art. 19 Abs. 4 MWSTG qualifizieren und deshalb wie die Hauptleistung – als Teil der Lieferung – behandelt werden.<sup>18</sup>

Eine *werkvertragliche Lieferung* liegt nach dieser neuen Praxis v. a. dann vor, wenn der in die Schweiz gelieferte Gegenstand vor Ort noch bearbeitet bzw. den individuellen Gegebenheiten beim Kunden angepasst wird (z. B. Verkauf einer Maschine, die beim Schweizer Kunden betriebsbereit gemacht und in dessen bestehende Produktionsanlage integriert wird; Verkauf einer Einbauküche, die beim Kunden montiert wird).

Im Falle einer werkvertraglichen Lieferung liegt der Ort der Lieferung, wie ausgeführt, in der Schweiz und das ausländische Unternehmen wird bereits mit der ersten Inlandlieferung in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig. Damit ist die Inlandsteuer von 7,7 % auf der gesamten Leistung – somit auf dem Wert der verkauften Ware und auf dem Entgelt für die Montageleistung zu entrichten. Überdies gilt das ausländische Unternehmen als Importeur der eingeführten Ware, da davon ausgegangen wird, dass es auch nach der Einfuhr die Verfügungsmacht über die eingeführten Gegenstände behält. Diese müssen in der Schweiz ja noch installiert bzw. bearbeitet werden. Dies wiederum hat zur Folge, dass das ausländische Unternehmen zusätzlich die Einfuhrsteuer von 7,7 % (grds. auf dem Warenwert) entrichten muss. Letztere kann es –

<sup>18</sup> Vgl. MWST-Info 06 Ziff. 2.3.

wenn es in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig ist  
– als Vorsteuer geltend machen.

Als *Nebenleistung i.S.v. Art. 19 Abs. 4 MWSTG* qualifiziert gemäss neuer Praxis der ESTV z. B. das blosses Zusammensetzen und Aufstellen des gekauften Möbelstücks oder der Anschluss der gekauften Maschine ans Stromnetz inkl. Probelauf etc.<sup>19</sup> Solchen Montageleistungen kommen folglich im Vergleich zur Hauptleistung nur sehr untergeordnete Bedeutung zu.

Da die Montageleistung als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, gilt sie als Teil der reinen Lieferung des Gegenstandes in die Schweiz und ihr Leistungsort befindet sich im Ausland. Damit liegt keine steuerbare Inlandleistung vor und es fällt folglich lediglich Einfuhrsteuer in Höhe von 7,7 % (auf dem entrichteten Entgelt) an. Als Importeur gilt i. d. R. der Empfänger in der Schweiz und nicht der ausländische Lieferant.

Die seit 13. Dezember 2018 geltende Praxis der ESTV zu Lieferungen mit Montageleistungen in der Schweiz bringt für ausländische Unternehmen eine gewisse Erleichterung, da sie nun bei Erbringung von untergeordneten Montageleistungen in der Schweiz trotz Erreichen der weltweiten Umsatzgrenze von CHF 100 000 nicht mehr in jedem Fall hier mehrwertsteuerpflichtig werden. Andererseits führt die neue Praxis zu mehr Unsicherheit, ob die in der Schweiz erbrachten Montageleistungen nun tatsächlich als Nebenleistung qualifizieren oder nicht doch eine werkvertragliche Lieferung darstellen und damit die Mehrwertsteuerpflicht des ausländischen Unternehmens auslösen.

In Fällen, in denen ausländische Unternehmen Waren in die Schweiz liefern und beim Kunden Montageleistungen von untergeordneter Bedeutung – wie z. B. das blosses Zusammensetzen eines in fertigen Einzelteilen gelieferten Gegenstandes – erbringen, ist eine genaue Abklärung der Rechtslage zu empfehlen. In Grenzfällen ist es zudem sinnvoll der ESTV rechtzeitig eine schriftliche Anfrage zu stellen bzw. ein Ruling einzuholen. Dies insbesondere, um die korrekte Entrichtung der Einfuhrsteuer bzw. deren Rückerstattung als Vorsteuer zu gewährleisten.

<sup>19</sup> MWST-Info 06 Ziff. 2.3.

<sup>20</sup> BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018.

## B

# Aktuelle Entscheide

## 1 **Steuerungumgehung bei der ausschliesslichen Nutzung eines Ferienhauses einer Gesellschaft durch den Aktionär**

*Die Geltendmachung von Vorsteuer auf dem Umbau einer (fast) ausschliesslich durch den Aktionär genutzten Ferienwohnung einer Gesellschaft stellt eine Steuerumgehung dar, selbst wenn die Gesellschaft eine eigentliche Geschäftstätigkeit ausübt.*

Das Bundesgericht (BGer) hat einmal mehr einen Entscheid zur Steuerumgehung aufgrund der ausschliesslichen privaten Nutzung von Vermögenswerten einer Gesellschaft durch den Aktionär gefällt.<sup>20</sup>

Die X AG, eine Treuhandgesellschaft, ist im Schweizer Mehrwertsteuerregister eingetragen. Die Gesellschaft hielt seit längerer Zeit eine Immobilie, die sie – nachdem der Hauptaktionär sie lange als Ferienwohnung genutzt hatte – seit dem Jahr 2009 an Dritte vermietete und schliesslich 2016 veräusserte. Im Jahr 2012 erwarb die Gesellschaft eine weitere Liegenschaft und nahm im Jahr 2013 umfangreiche Renovationen in Höhe von rund CHF 670 000 (inkl. MWST) vor. Seit Oktober 2013 nutzten der Hauptaktionär und dessen Familie die Liegenschaft ausschliesslich für ihre Zwecke und entrichteten dafür auch Miete. Die Gesellschaft entrichtete auf dieser Miete die MWST zum Sondersatz von 3,8 % und machte die MWST auf den Renovationskosten als Vorsteuer geltend.

Das BGer kam zum Schluss, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Steuerumgehung vorlägen. Zwar handle es sich bei der X AG um eine bereits bestehende Gesellschaft, die sich noch anderen Geschäftstätigkeiten widmet und nicht um eine ausschliesslich zum Zweck der Haltung der Liegenschaft gegründete Gesellschaft. Dennoch seien vorliegend keine anderen Motive als das der Steuerersparnis zu erkennen. Die gewählte Vorgehensweise stelle auch bei einer bereits bestehenden Gesellschaft eine den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Handlung dar. Auch wenn das Ferienhaus einmal mit Gewinn verkauft werden könnte, gehe das BGer bei einer (fast) ausschliesslichen Verwendung des Gegenstandes durch den wirtschaftlich Berechtigten da-

von aus, dass es sich um eine private und nicht um eine geschäftliche Nutzung handle.

Das Urteil des BGer zeigt, dass auch bei einer Gesellschaft, die einer eigentlichen Geschäftstätigkeit nachgeht und nicht nur zum Zweck gegründet wird, einen Vermögenswert des Aktionärs zu halten, eine Steuerumgehung geprüft wird und die Rückerstattung der Vorsteuer versagt werden kann, falls der Aktionär den Vermögenswert (fast) ausschliesslich privat nutzt.

## 2 Unternehmerische Tätigkeit

*Entsteht der Eindruck, eine Gesellschaft habe sich nur deshalb ins Mehrwertsteuerregister (wieder-) eintragen lassen, um hohe Vorsteuern geltend zu machen, wird die tatsächliche Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit genau geprüft.*

Im Urteil 2C\_321/2017<sup>21</sup> hatte sich das BGer mit der Frage zu befassen, ob die auf den Britischen Jungferninseln domizilierte X Ltd. unternehmerisch tätig war. X Ltd. war Eigentümerin von Kunstwerken, deren Ankauf durch den wirtschaftlich Berechtigten Z, einen Kunstsammler, finanziert wurde. X Ltd. verfügte über im Zollfreilager gemietete Räumlichkeiten, ansonsten aber über keine weiteren Geschäftsräumlichkeiten in der Schweiz.

Nachdem sie sich im Oktober 2008 aus dem Mehrwertsteuerregister löschen liess, da sie ihre Geschäftstätigkeit aufgegeben habe, beantragte X Ltd. im November 2009 die Wiedereintragung. Nach der Wiedereintragung deklarierte X Ltd. keinen steuerbaren Umsatz, machte jedoch für die Jahre 2011 bis 2013 Vorsteuern auf verschiedenen importierten Kunstwerken geltend. Erst im Jahr 2014 erfolgten diverse Verkäufe von Kunstwerken. Die ESTV stellte sich sodann Mitte 2013 auf den Standpunkt, dass X Ltd. die Voraussetzungen für die Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit nicht erfülle, löschte die Gesellschaft aus dem Register und verweigerte folglich die Erstattung der geltend gemachten Einfuhrsteuern für die Jahre 2011 bis 2013.

Das BGer schützte den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer), wonach X Ltd. im fraglichen Zeitraum von der Wiedereintragung im Jahr 2009 bis zur Löschung aus dem Register im Jahr 2013 keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt habe. Es bemerkte dabei, dass X Ltd. der ESTV

ja selber im Herbst 2008 mitgeteilt hatte, dass die Geschäftstätigkeit eingestellt worden sei. Weiter könne dem BVGer nicht vorgeworfen werden, dass es geprüft hat, ob X Ltd. von 2009 bis 2013 eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt und tatsächlich auch Kunstwerke verkauft hat. Im genannten Zeitraum wurden nachweislich keine Verkäufe vorgenommen.

## 3 Absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen

*Sollen unter dem alten MWSTG entstandene Forderungen nach solchen, die unter dem neuen MWSTG entstanden sind, verjähren?*

Die im Jahr 2000 gegründete und im Mehrwertsteuerregister eingetragene Einzelunternehmung A führte einen Saunabetrieb. Im Jahr 2005 führte die ESTV eine Mehrwertsteuerkontrolle durch und kam zum Schluss, dass in der Kontrollperiode vom 1. Mai 2000 bis zum 1. Oktober 2004 bei den im Betrieb tätigen Masseurinnen die Voraussetzungen für eine selbständige Erwerbstätigkeit unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten fehlten und rechnete A die von den Masseurinnen erzielten Umsätze aufgrund einer Schätzung auf. Nachdem A die Schätzung erfolgreich angefochten hatte, nahm die ESTV im Juli 2016 eine korrigierte Nachbelastung für den genannten Zeitraum vor. Diese focht A mit dem Argument, die Nachbelastung sei für die Jahre 2000 und 2002 absolut verjährt, an.

Das BGer entschied mit Urteil vom 16. April 2018,<sup>22</sup> dass Forderungen, die noch unter der Mehrwertsteuerverordnung 1994 (MWSTV 1994) entstanden waren, somit Forderungen aus den Jahren 1995 – 2000, einer absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren unterliegen und damit am 1. Januar 2016 absolut verjährt sind. Dies gelte, obwohl die Mehrwertsteuerverordnung 1994 keine absolute Verjährungsfrist vorsah. Das darauffolgende MWSTG des Jahres 1999 (MWSTG 1999) sah zwar eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren vor, äusserte sich in den Übergangsbestimmungen aber nicht dazu, welche Regelung auf altrechtliche Forderungen anwendbar sein soll. Gemäss BGer handelt es sich bei beidem um ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers. Es wäre laut BGer stossend und mit dem Rechtsgleichheitsgebot kaum vereinbar, wenn neurechtliche Steuerforderungen (wie auch Vorsteueransprüche) vor altrechtlichen verjähren würden. Die Nachbelastung der ESTV unterlag so-

<sup>21</sup> BGer 2C\_321/2017 vom 23. Mai 2018.

<sup>22</sup> BGE 144 II 273.

mit einer 15-jährigen absoluten Verjährung und war folglich für die Jahre 2000 und 2002 bereits am 1. Januar 2016 bzw. am 1. Januar 2018 verjährt.

Der Entscheid des BGer lässt sich unter Umständen auch auf eine immer noch bestehende Differenz in der Verjährung von Forderungen, die unter dem MWSTG 1999 gegenüber denjenigen, welche unter dem geltenden MWSTG entstanden sind, anwenden. Das geltende MWSTG sieht in Art. 42 Abs. 6 eine absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren vor und statuiert gleichzeitig in den Übergangsbestimmungen (Art. 112 Abs. 1 MWSTG), dass sich die Verjährung von unter dem MWSTG 1999 entstandenen Forderungen weiterhin nach dessen Regeln richtet. Das MWSTG 1999 sah, wie erwähnt, eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren vor.

Dies führt dazu, dass unter dem alten Recht entstandene MWST-Forderungen nach solchen, die unter geltendem Recht entstanden sind, verjähren. So ist z.B. eine im Jahr 2009 entstandene Forderung per 1. Januar 2025 verjährt, während eine im Jahr 2013 entstandene Forderung bereits per 1. Januar 2024 verjährt ist. Diese Folge verstösst gemäss BGer gegen das Rechtsgleichheitsgebot. Demgemäss müssten die unter dem MWSTG 1999 entstandenen Forderungen ebenfalls einer 10-jährigen absoluten Verjährungsfrist unterliegen, sodass die unter dem MWSTG 1999 entstandenen Forderungen bereits per 1. Januar 2020 absolut verjährt sein müssten. Ob sich dies jedoch in der Praxis – v. a. mit Blick auf Art. 112 Abs. 1 MWSTG, welcher ausdrücklich erwähnt, dass sich die Verjährung weiterhin nach den Regeln des MWSTG 1999 richtet – durchsetzt, ist fraglich bzw. bleibt abzuwarten.

# ● VI Internationale Steuern

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

## A

### Abkommensnetz der Schweiz wird grösser

*Auch im vergangenen Jahr hat sich das Abkommensnetz der Schweiz erweitert: So wurden erstmals Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Kosovo und Brasilien abgeschlossen, das bestehende Abkommen mit Pakistan ersetzt und im Verhältnis mit Saudi-Arabien ein neues Abkommen vereinbart. Im Bereich Sozialversicherungen folgt nun, wie bereits mit Serbien und Montenegro, auch ein neues Abkommen mit Bosnien und Herzegowina.*

#### **1 DBA mit Kosovo und Pakistan in Kraft getreten, DBA mit Brasilien und Saudi-Arabien unterzeichnet**

Zwischen der Schweiz und Kosovo wurde erstmalig ein DBA abgeschlossen. Es trat am 10. Oktober 2018 in Kraft und ist seit dem 1. Januar 2019 wirksam.

Das neue DBA zwischen der Schweiz und Pakistan ist am 29. November 2018 in Kraft getreten und ersetzt das bisherige Abkommen aus dem Jahr 2005.

Im Jahr 2018 schloss die Schweiz ausserdem die ersten DBA mit Saudi-Arabien und Brasilien ab. Das DBA mit Brasilien wurde inzwischen vom schweizerischen Parlament genehmigt. Die Genehmigung der Schweiz zum DBA Saudi-Arabien sowie die Genehmigung in den beiden Ländern steht zurzeit noch aus.

Die vier Abkommen enthalten vorteilhafte Regelungen zur internationalen Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Einkünften von natürlichen

Personen. Sie setzen zudem mehrere Bestimmungen aus dem Projekt von OECD und G20 zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Projekt) um. Weiter enthalten die DBA eine Amtshilfeklausel nach dem aktuellen internationalen Standard zum Informationsaustausch auf Anfrage. Die DBA mit Kosovo und Pakistan sehen zudem eine Schiedsklausel vor.

#### **2 Neue Sozialversicherungsabkommen**

Mit Bosnien und Herzegowina wurde ein neues Sozialversicherungsabkommen unterzeichnet. Damit soll das aktuell noch immer geltende Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Föderativen Volksrepublik Jugoslawien über Sozialversicherung aus dem Jahr 1962 ersetzt werden. Das neue Abkommen folgt grundsätzlich dem Modell, das auch den Abkommen mit anderen Nachfolgestaaten des ehemaligen Jugoslawiens zu Grunde liegt – wie etwa die vom Parlament bereits genehmigten Abkommen mit Serbien und Montenegro, welche am 1. Januar 2019 in Kraft getreten sind. Das Abkommen mit Bosnien und Herzegowina wird nach Genehmigung durch die Parlamente der beiden Staaten in Kraft treten.

## B

### AIA ist Tatsache

#### **1 Informationsaustausch zu rund 2 Millionen Finanzkonten**

*2018 tauschte die Schweiz erstmals Informationen zu Finanzkonten, über Steuervorbescheide sowie länderbezogene Berichte von grossen multinationalen Unternehmen mit anderen Staaten aus. In Zukunft wird die Schweiz diese Informationen*

mit sämtlichen wesentlichen Finanzplätzen austauschen.

Im Rahmen des Automatischen Informationsaustausches (AIA) hat die Schweiz Ende September 2018 zum ersten Mal Daten an sämtliche EU-Partnerstaaten und neun weitere Staaten und Territorien (Australien, Guernsey, Insel Man, Island, Japan, Jersey, Kanada, Norwegen und Südkorea) geliefert. Gewisse Staaten wurden von der Übermittlung ausgenommen, darunter z. B. Zypern und Rumänien, weil diese Staaten die internationalen Anforderungen an die Vertraulichkeit und Datensicherheit (noch) nicht erfüllen. Von nun an wird der AIA jährlich stattfinden.

Die ESTV hat die von den momentan 7000 in der Schweiz registrierten Finanzinstituten erhaltenen Informationen zu ca. 2 Mio. Finanzkonten an die Partnerstaaten versandt und erhielt selber Informationen zu Finanzkonten, wiederum im Millionenbereich. Betreffend Umfang der Finanzvermögen konnte die ESTV keine Aussage treffen.

Gegenstand des Austausches sind Identifizierungs-, Konto- und Finanzinformationen, wozu der Name, die Anschrift, der Ansässigkeitsstaat und die Steueridentifikationsnummer gehören sowie Angaben zum meldenden Finanzinstitut, Kontosaldo und Kapitaleinkommen. Durch die Preisgabe dieser Informationen soll es den Steuerbehörden ermöglicht werden, die vollständige und korrekte Deklaration der ausländischen Finanzkonten in der Steuererklärung zu kontrollieren.

## **2 Ausweitung des AIA auf internationale Finanzplätze, insb. Singapur und Hongkong**

Im Mai letzten Jahres hat der Bundesrat die Botschaft zur Genehmigung des AIA mit Singapur und Hongkong verabschiedet. Ihr zufolge werden in Hongkong und Singapur die Anforderungen an die Vertraulichkeit und Datensicherheit erfüllt. Die Abkommen sind mit Wirkung per 1. Januar 2018 in Kraft getreten.

Weil es für den schweizerischen Finanzsektor zentral sei, dass weltweit dieselben Wettbewerbsbedingungen bestehen würden, machte sich der Bundesrat in derselben Botschaft dafür stark, den AIA ab 2019 auf sämtliche Konkurrenzfinanzplätze (Bahamas, Bahrain, Panama, etc.) gestützt auf die multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (Multilateral Competent Autho-

riety Agreement, MCAA) anzuwenden. Diese Abkommen sind per 1. Januar 2019 in Kraft getreten.

Erste Informationen mit diesen Ländern werden somit im Herbst 2019 bzw. 2020 ausgetauscht werden. Im September 2019 erfolgt demnach ein Austausch mit rund 80 Staaten.

## **3 Austausch länderbezogener Berichte grosser multinationaler Unternehmen**

Im Rahmen von BEPS wurde unter den OECD Staaten der Austausch länderbezogener Berichte vereinbart (ALBA-Vereinbarung). Darauf gestützt hat die ESTV Ende Juni 2018 erstmals 109 länderbezogene Berichte von multinationalen Konzernen an insgesamt 35 Partnerstaaten verschickt. Die Berichte geben Auskunft über die weltweite Verteilung der Einkünfte, die entrichteten Steuern und die zentralen wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Konzerns in verschiedenen Ländern. Dabei ist dieser erste Austausch zur Steuerperiode 2016 auf Antrag des jeweiligen Unternehmens freiwillig erfolgt, erst ab der Steuerperiode 2018 wird der Austausch obligatorisch. Die Berichte der Steuerperiode 2018 werden im Verlaufe des Jahres 2019 ausgetauscht. Spätestens ab diesem Zeitpunkt soll die ESTV im Gegenzug auch Berichte von Konzernen mit Sitz in Partnerstaaten erhalten.

## **4 Austausch zu Steuervorbescheiden**

Im Rahmen des zwischen den OECD Staaten vereinbarten spontanen Informationsaustausches (SIA) ist die Schweiz verpflichtet, Meldungen über gewisse Steuervorbescheide («Rulings») an die Partnerstaaten unaufgefordert weiterzuleiten. Dieser Verpflichtung ist die ESTV anfangs 2018 nachgekommen und hat in einer ersten Tranche 82 Meldungen an 41 Staaten übermittelt. Dabei wird der Inhalt der Rulings in Form von Templates ausgetauscht, nicht übermittelt werden jedoch die Steuervorbescheide selbst.

## **5 AIA schränkt Möglichkeiten der straflosen Selbstanzeige ein**

Die Einführung des AIA hat Auswirkungen auf die straflose Selbstanzeige. Strafflose Selbstanzeigen ermöglichen es den Schweizer Steuerpflichtigen, bisher nicht deklarierte Guthaben, z. B. bei einer Bank im Ausland den Schweizer Behörden zu melden. Wenn es nach der Meinung der ESTV geht, so soll eine straflose Selbstanzeige ab Ende Septem-

ber 2018 – also ab dem Zeitpunkt ab dem die Schweizer Steuerbehörden das erste Mal im Rahmen des AIA Auskunft von anderen Ländern erhalten haben – mit diesen Ländern nicht mehr möglich sein, falls die nachdeklarierten Vermögenswerte bereits gemeldet worden sind. Die Herangehensweise der einzelnen Kantone ist unterschiedlich: Der Kanton Basel-Landschaft etwa hat sich der Praxis der ESTV angeschlossen; im Kanton Schwyz ist bereits seit Anfang 2017 keine straflose Selbstanzeige mehr möglich. Im Unterschied dazu ist in den Kantonen Basel-Stadt und Zürich die straflose Selbstanzeige noch möglich, solange der zuständige Sachbearbeiter sich noch nicht konkret mit dem Sachverhalt befasst hat.

## 6 Schweiz immer noch auf grauer Liste – Druck auf die Schweiz hält an

Im Dezember 2017 hatte der Rat der EU eine «schwarze Liste» veröffentlicht, welche die für Steuerzwecke nicht kooperativen Länder nennt. Im Anhang dazu findet sich die sogenannte «graue Liste», auf der auch die Schweiz nach wie vor steht – dies etwa im Gegensatz zu Liechtenstein, das anfangs Oktober letzten Jahres von dieser Liste gestrichen wurde. Darauf werden Staaten vermerkt, deren Steuerregime von der EU kritisiert und beobachtet werden, die sich aber zur Verbesserung der Situation verpflichtet haben. Kritisiert wird die Schweiz insbesondere für ihre privilegierten Steuerregime für Holdings und andere Spezialgesellschaften, da diese als schädliche bzw. wettbewerbsverzerrende Steuerpraktiken gelten.

Um dieser Kritik zu begegnen und um das Schweizer Unternehmenssteuerrecht mit den internationalen Anforderungen in Einklang zu bringen, wurde das «Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF)» verabschiedet.

Da das Referendum gegen die im Parlament im September 2018 gutgeheissene Vorlage zustande gekommen ist, kommt es am 19. Mai 2019 zu einer Volksabstimmung. Dabei sind sowohl der Ausgang der Abstimmung als auch die Reaktion der EU und des Bundesrats im Falle einer Ablehnung der Vorlage schwierig abzuschätzen.

c

## Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum

*Schweiz erhält Note «weitgehend konform» – weitere Massnahmen stehen vor der Umsetzung, andernfalls droht bei der nächsten Länderüberprüfung eine ungenügende Note.*

Am 26. Juli 2018 hat das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) den Bericht zur Phase 2 der Schweiz veröffentlicht. Die Schweiz hat darin die Gesamtnote «weitgehend konform» erhalten. Der Bericht enthält verschiedene Empfehlungen betreffend die Transparenz bei juristischen Personen und den Informationsaustausch. Der Bundesrat hat am 21. November 2018 die Botschaft zur Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum zur Phase 2 der Schweiz verabschiedet. Ziel ist es, die zur Umsetzung der Empfehlungen erforderlichen Massnahmen zu ergreifen, damit die Schweiz in der nächsten Länderüberprüfung die Gesamtnote «weitgehend konform» halten kann.

Inhalt dieser vorgeschlagenen Massnahmen zur Umsetzung der Empfehlungen sind:

- **Sanktionssystem für den Fall von Pflichtverletzungen:** Mittels neuer Bestimmungen soll die Verletzung der gesellschaftsrechtlichen Pflicht zur Meldung der wirtschaftlich berechtigten Person (Stufe Gesellschafter) und die Verletzung der gesellschaftsrechtlichen Pflicht zur Führung der entsprechenden Verzeichnisse (Stufe Gesellschaft) unter Strafe gestellt werden. Die ESTV soll im Rahmen ihrer gestützt auf das Verrechnungssteuergesetz durchgeführten Kontrollen bei den im schweizerischen Handelsregister eingetragenen Aktien- und Kommanditaktiengesellschaften ergänzend prüfen, ob die Meldepflicht eingehalten und die vorerwähnten Verzeichnisse geführt werden. Dadurch sollen die Gesellschaften angehalten werden, ihre diesbezüglichen Pflichten tatsächlich zu erfüllen. Zudem soll die nicht rechtmässige Führung des Aktienbuchs oder des Verzeichnisses über die der Gesellschaft gemeldeten wirtschaftlich berechtigten Personen sowie die Ausgabe von Inhaberaktien durch die Gesellschaft, die keine Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert hat und deren Inhaber-

- aktien nicht als Bucheffekten ausgestaltet sind, einen Mangel in der Organisation der Gesellschaft darstellen, womit Aktionäre oder Gläubiger dem Gericht beantragen können, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen.
- **Austausch von Informationen über verstorbene Personen:** Durch die neuen Bestimmungen sollen Personen (einschliesslich Verstorbener), Sondervermögen und andere Rechtseinheiten, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden können, Parteistellung erhalten. Damit soll sichergestellt werden, dass auch Amtshilfe betreffend den Vorerwähnten geleistet werden kann, denen nach geltendem schweizerischem Recht keine Partei- und Prozessfähigkeit zukommt. Im Amtshilfeverfahren betreffend Verstorbene erhalten deren Rechtsnachfolger Parteistellung und diese sollen beschwerdeberechtigt sein.
- **Bestimmungen über die Vertraulichkeit eines Ersuchens:** Gemäss dieser Bestimmung soll Einsicht in ein Amtshilfeverfahren selbst und in die Korrespondenz mit der ausländischen Behörde nur (noch) gewährt werden, wenn diese damit einverstanden ist. Andernfalls informiert die ESTV die beschwerdeberechtigte Person über den wesentlichen Inhalt des Ersuchens und der Korrespondenz.
- **Empfehlung betreffend gestohlene Daten:** Der Kauf von Bankdaten durch einen ersuchenden Staat zum Zweck der Verwendung für ein Amtshilfeverfahren ist treuwidrig und nicht mit dem Grundsatz von Treu und Glauben vereinbar; nicht aber deren Verwendung durch einen Drittstaat, der die Daten nicht selber gekauft hat. Neu wird daher im Steueramtshilfegesetz lediglich statuiert, dass auf ein Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn es dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspricht.
- **Umwandlung von Inhaberaktien in Namenaktien oder deren Ausgestaltung als Bucheffekten:** Nach den neuen Bestimmungen sind Inhaberaktien nur (noch) zulässig, wenn eine Gesellschaft ihre Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert oder die Inhaberaktien als Bucheffekten ausgestaltet.
- **Übergangsbestimmungen betreffend in Umlauf befindliche Inhaberaktien:** Haben Gesellschaften ohne börsenkotierte Beteiligungen 18 Monate nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen noch Inhaberaktien, so sollen diese von Gesetzes wegen

in Namenaktien umgewandelt und die Aktionärinnen und Aktionäre sollen nur noch beim Gericht einen Antrag auf Eintragung stellen können. Nach fünf Jahren ab Inkrafttreten der neuen Bestimmungen sollen die Aktien auf Antrag der Gesellschaft vernichtet werden, womit die Aktionäre ihre Rechtsansprüche endgültig verlieren und die Einlagen an die Gesellschaft fallen.

- **Zugriff auf Informationen von Rechtseinheiten mit Hauptsitz im Ausland und tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz:** Die Einführung dieser Bestimmung sieht vor, dass die Rechtseinheiten am Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz ein Verzeichnis ihrer rechtlichen Inhaberinnen und Inhaber führen müssen.

Mit den erwähnten Massnahmen gehen die Entwicklungen in der Schweiz weiter Richtung Transparenz und Ausbau des Informationsaustauschs. Werden die vorgeschlagenen Massnahmen nicht eingeführt, so wird die Schweiz in der nächsten Länderüberprüfung mit grosser Wahrscheinlichkeit eine ungenügende Note erhalten. Dies würde sie einem hohen Risiko aussetzen, dass andere Staaten Defensivmassnahmen gegen sie ergreifen.

## D

# Massnahmen der EU und der OECD gegen «aggressive Steuerplanung» sind 2019 in Kraft getreten

*Multinationale Konzerne sehen sich bereits seit längerer Zeit dem Vorwurf ausgesetzt, Steuerlücken auszunutzen und sich damit einer gerechten Besteuerung zu entziehen. Die EU und die OECD haben ab 2019 konkrete Massnahmen dagegen ergriffen. Davon sind auch Unternehmen in der Schweiz betroffen.*

Im Rahmen von BEPS setzten die OECD Staaten, zu denen auch die Schweiz gehört, bisher vor allem Massnahmen im Bereich der Steuertransparenz um. Ab diesem Jahr treten in den OECD Staaten nun zusätzlich Gesetze und internationale Abkommen in Kraft, die einen direkten Einfluss auf die Besteuerung der Unternehmen haben. Man kann

also sagen, das BEPS-Projekt zeigt erstmals scharfe Zähne – insbesondere in den EU Staaten.<sup>23</sup>

## 1 EU: Inkrafttreten der Anti-Missbrauchsbestimmungen am 1. Januar 2019

In sämtlichen EU Staaten sind am 1. Januar 2019 Anti-Missbrauchsbestimmungen (Anti-Tax-Avoidance Directive – ATAD) in Kraft getreten.

### a) Inhalt der ATAD

Ziel der ATAD ist es den Mitgliedstaaten die Durchsetzung ihrer Steueransprüche zu ermöglichen bzw. sie zu deren Durchsetzung zu verpflichten. Bei den Bestimmungen handelt es sich um Besteuerungsgebote. Die ATAD verstehen sich als Mindeststandard – den EU Staaten ist es erlaubt, strengere Besteuerungsregeln vorzusehen. Bei den im Mindeststandard der ATAD vorgesehenen Massnahmen handelt es sich um die folgenden:

- **Neutralisierung hybrider Gestaltungen (Hybrid Mismatches):** Grenzüberschreitende Gestaltungen, die von den betroffenen Staaten steuerrechtlich unterschiedlich gewürdigt werden, sollen vermieden werden. Dazu gehören insbesondere Sachverhalte, die bei den involvierten Unternehmen zu einem doppelten Abzug führen («Double Deduction») oder welche zu einem Abzug unter gleichzeitiger Nichtberücksichtigung eines entsprechenden Ertrages führen («Deduction/Non-Inclusion»).
- **Einführung einer Zinsschranke (Interest-Limitation-Rule):** Zinsen auf Fremdkapital, unabhängig davon ob dieses von Nahestehenden oder unabhängigen Dritten gewährt wird, werden grundsätzlich nur noch bis maximal 30% des steuerlichen Ergebnisses vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) steuerlich zum Abzug zugelassen. Alternativ können die Staaten auch auf das Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT) abstützen oder einen geringeren Prozentsatz festlegen. Für die Bestimmung der Höhe des EBITDA bzw. des EBIT wird grundsätzlich auf die steuerliche Jahresrechnung der betroffenen Gesellschaft zurückgegriffen. Die Staaten können jedoch auch das Abstützen auf das EBITDA bzw. den EBIT der Gruppe zulassen sowie gewisse Freigrenzen oder Ausnahmen, z. B. für Ban-

ken, vorsehen. Zinsaufwendungen, welche einem Drittvergleich nicht standhalten, qualifizieren in jedem Fall nicht zum Abzug.

- **Hinzurechnungsbesteuerung (Controlled-Foreign-Company-Rule [CFC-Rule]):** Um den Anreiz zur Verlagerung von Gewinnen in niedrig besteuerte Staaten zu reduzieren, müssen die EU Staaten eine Hinzurechnungsbesteuerung einführen. Dabei werden niedrig vorbesteuerte Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte, den sogenannten Controlled-Foreign-Companies (CFC), der Muttergesellschaft zugerechnet und dort besteuert, ohne dass eine Ausschüttung der Tochtergesellschaft notwendig wäre. Eine niedrige Besteuerung liegt gemäss ATAD vor, wenn die von der CFC entrichtete Steuer weniger als die Hälfte der Steuer beträgt, welche diese CFC zahlen müsste, wenn sie im Mitgliedstaat, wo sich die Muttergesellschaft befindet, ansässig wäre. Die Staaten können gewisse Ausnahmen für kleine Unternehmen vorsehen.
- **Wegzugsbesteuerung (Exit-Taxation):** Ähnlich wie im schweizerischen Steuerrecht sollen stille Reserven auf Vermögenswerten und Funktionen (Geschäftstätigkeiten) bei Übertragung in einen anderen Staat zwingend besteuert werden. Das gleiche gilt bei der Verlagerung des Unternehmens (Sitz) bzw. eines Unternehmensteils (Betrieb) ins Ausland. Die Wegzugsbesteuerung ist in den EU Staaten bis spätestens am 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen.
- **Allgemeine Anti-Missbrauchs-Klausel (General-Anti-Abuse-Rule):** Die Allgemeine Anti-Missbrauchs-Klausel ist ein Auffangtatbestand. Eine Transaktion unter verbundenen Unternehmen ist in jedem Falle missbräuchlich, wenn ihre Gestaltung absonderlich ist und mit der Gestaltung im Wesentlichen versucht wird, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.

### b) Umsetzung der ATAD in den EU Staaten

Die meisten EU Staaten kannten bereits vor der ATAD eine Art Wegzugsbesteuerung sowie Regeln bezüglich der abziehbaren Zinsen und auch allgemeine Missbrauchsbestimmungen. Die ATAD führt somit vor allem zur Einführung von Hinzurechnungsbesteuerungen sowie zu Regeln zur Neutrali-

<sup>23</sup> Vgl. für die Ausführungen zu der EU: DANIEL STUTZMANN HAUSMANN/MANUEL ANGEHRN, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU, FStR 2018, 182 ff. sowie ANDREA OPEL, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Abwehr oder Angriff?, FStR 2018, S. 75 ff.

sierung hybrider Strukturen. Bis auf die Massnahmen zur Neutralisierung hybrider Strukturen und Wegzugsbesteuerung werden sämtliche Massnahmen per 1. Januar 2019 in die Gesetze der EU Staaten aufgenommen. Die weiteren Massnahmen zur Neutralisierung hybrider Strukturen und Wegzugsbesteuerung werden ab 1. Januar 2020 schrittweise umgesetzt.

### c) Empfehlung für Unternehmen

Wir empfehlen Unternehmen ihre aktuelle Unternehmensstruktur auf mögliche Auswirkungen von ATAD und damit auf die Steuerlast im Konzern zu prüfen. Basierend darauf können geeignete Umstrukturierungsmassnahmen ergriffen werden. Da die ATAD nur als Mindeststandard konzipiert ist, steht es – wie erwähnt – jedem EU Land frei, weitergehende Massnahmen umzusetzen. Die Auswirkungen von ATAD müssen daher pro EU Mitgliedsstaat separat untersucht werden.

Die ATAD geht weit über den BEPS-Mindeststandard hinaus. International werden sicherlich nicht alle Staaten den gleichen Standard umsetzen. Es ist daher anzunehmen, dass ATAD für die EU Staaten zu einem Wettbewerbsnachteil führen wird. Beispielsweise greift die Hinzurechnungsbesteuerung nur, wenn sich die Muttergesellschaft in einem EU Mitgliedsstaat befindet. Aus diesem Grunde könnte es für Konzerne interessant sein, ihren Sitz in einen Staat ausserhalb der EU – z.B. in die Schweiz – zu verlegen.

## 2 OECD: Umsetzung des BEPS-Übereinkommens durch die Schweiz

Das BEPS-Übereinkommen (auch Multilaterales Instrument – MLI) enthält sämtliche DBA bezogenen BEPS-Bestimmungen, die 2015 aus den Schlussberichten zu den BEPS-Massnahmen hervorgegangen sind. Das Übereinkommen sieht Mechanismen vor, die eine gezielte Übernahme bzw. einen Ausschluss einzelner Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens erlauben. Mittels des BEPS-Übereinkommens kann die Schweiz bestehende DBA effizient an die geforderten Massnahmen anpassen. Die Schweiz hat das Abkommen am 7. Juni 2017 in Paris unterzeichnet (vgl. Tax Update 2018).

Nach einem im Frühjahr 2018 durchgeführten Vernehmlassungsverfahren veröffentlichte der Bundesrat am 22. August 2018 seine Botschaft zur Genehmigung des Bundesbeschlusses über das BEPS-Übereinkommen. Zusammengefasst hat sich

die Schweiz entschieden, bis auf wenige Ausnahmen (zugunsten der Steuerpflichtigen) nur den Mindeststandard des BEPS-Übereinkommens umzusetzen.

### a) Verhältnis des BEPS-Übereinkommens zu bestehenden DBA

Hinsichtlich der Wirkung des BEPS-Übereinkommens bestehen unter den Vertragsstaaten unterschiedliche Auffassungen. Die Schweiz vertritt die Haltung, dass das BEPS-Übereinkommen wie ein Änderungsprotokoll wirkt. Es ist also nicht parallel zum DBA anwendbar, sondern die Texte der DBA werden entsprechend angepasst, so dass die Bestimmungen des BEPS-Übereinkommens im DBA enthalten sein werden. Die Schweiz kann durch das BEPS-Übereinkommen jedoch nur die DBA mit jenen Staaten anpassen,

- welche die Auffassung der Schweiz teilen, dass das BEPS-Übereinkommen die betreffenden DBA ändert; und
- welche zur einvernehmlichen Feststellung des genauen Wortlautes des durch das BEPS-Übereinkommen geänderten DBA bereit sind.

Mit allen übrigen Staaten wird die Schweiz die Resultate des BEPS-Projektes mittels bilateraler Änderungsprotokolle in die entsprechenden DBA aufnehmen bzw. neue DBA verhandeln müssen. Diese neuen DBA werden sich nach dem neuen OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 18. Dezember 2017 richten. Die Schweiz wird dabei jedoch nur den BEPS-Mindeststandard (vgl. b nachfolgend) übernehmen. Momentan ist bekannt, dass die folgenden Schweizer DBA den BEPS-Mindeststandard enthalten werden – entweder über das BEPS-Übereinkommen oder über eine Änderung des spezifischen DBA mittels bilateralem Änderungsprotokoll:

Basierend auf dem BEPS-Übereinkommen werden die DBA mit folgenden Staaten angepasst: Argentinien – Chile – Island – Italien – Litauen – Luxemburg – Österreich – Portugal – Südafrika – Tschechien – Türkei – Mexiko

Mit folgenden Staaten sind bilaterale Verhandlungen zur Anpassung der jeweiligen DBA im Gang bzw. bereits abgeschlossen:

Äthiopien – Bahrain – Brasilien – Irland – Korea – Kosovo – Kuwait – Lettland – Malta – Niederlande – Norwegen – Pakistan – Sambia – Saudi-Arabien – Ukraine – Vereinigtes Königreich

b) Schweiz übernimmt nur BEPS-Mindeststandard

Wie bereits erwähnt, wird die Schweiz in ihren DBA nur den BEPS-Mindeststandard des neuen OECD-Musterabkommens übernehmen. Zukünftige oder an den BEPS-Mindeststandard angepasste DBA mit der Schweiz werden somit die folgenden Neuerungen enthalten:

- **Anpassung der Präambel:** Die DBA werden mit einer Präambel versehen sein, in der nebst dem Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung ausdrücklich festgehalten ist, dass das entsprechende DBA keine Gelegenheit zu (doppelter) Nichtbesteuerung oder reduzierter Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung bieten soll.
- **Allgemeine Missbrauchsklausel (Principal Purpose Test – PPT):** Die DBA werden eine allgemeine Missbrauchsklausel in der Form eines Hauptzwecktestes enthalten. Vorteile aus der Nutzung eines DBA sollen 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. Die Missbrauchsklausel entspricht grundsätzlich der Missbrauchsklausel, die die Schweiz in den vergangenen Jahren in einer Vielzahl ihrer DBA vereinbart hat. Anders als in gewissen DBA erstreckt sich der Anwendungsbereich jedoch nicht nur auf Zinsen und Lizenzgebühren, sondern auf sämtliche Abkommensvorteile.
- **Klausel zur Vermeidung ungewollter doppelter Nichtbesteuerung:** In die DBA wird eine Bestimmung eingefügt, die eine ungewollte doppelte Nichtbesteuerung infolge einer unterschiedlichen Qualifikation der Erträge oder des Vermögens durch die DBA Staaten verhindert. Die Schweiz wird künftig Erträge oder Vermögen, welche nach den DBA Bestimmungen grundsätzlich befreit werden, nur noch dann von der Steuer befreien, wenn sie im anderen Staat besteuert wurden (so genannte Subject to Tax Klausel).
- **Schiedsklausel und Anpassung betreffend Verständigungsverfahren:** Die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren in den DBA soll weitgehend den Bestimmungen im OECD-Musterabkommen angepasst werden. Dies wird es den Steuerpflichtigen erlauben, sich innerhalb von drei Jahren gegen eine aus ihrer Sicht gegen das anwendbare DBA verstossende Besteuerung zur Wehr zu setzen und ein Verständigungsverfahren anzustrengen.

Zusätzlich sollen die DBA, falls der entsprechende DBA-Partnerstaat zustimmt, eine Schiedsklausel enthalten. Falls sich die DBA-Partnerstaaten in einem Verständigungsverfahren nicht einigen können, soll diese Klausel sicherstellen, dass der Fall verbindlich durch ein Schiedsgericht entschieden wird.

c) Weitergehende Missbrauchsbestimmungen und Anpassungen im neuen OECD-Musterabkommen

Neben diesem Mindeststandard sieht das neue OECD-Musterabkommen noch weitergehende Massnahmen vor. So wären z.B. anstelle einer allgemeinen Missbrauchsklausel auch detaillierte Missbrauchsvorbehalte (sogenannte Limitation on benefits Klauseln) und eine Ausweitung bei der Definition von Betriebsstätten möglich. Diese Bestimmungen werden jedoch von der Schweiz in ihren DBA nicht bzw. nicht ohne Not übernommen werden. Ohne Zusammenhang zum BEPS-Mindeststandard, enthält das OECD-Musterabkommen zudem weitere Anpassungen im Bereich des interkantonalen Verkehrs.

- **Verhinderung künstlicher Umgehung von Betriebsstätten:** Das OECD-Musterabkommen wurde in Bezug auf die Betriebsstättendefinition wesentlich überarbeitet. Insbesondere die Ausnahmen für gewisse Tätigkeiten, die Vertreterbetriebsstätte und die Definition des unabhängigen Vertreters wurden überarbeitet. Neu greifen die Ausnahmen nur noch, falls es sich um vorbereitende oder reine Hilfstätigkeiten handelt. Zudem enthält das OECD-Musterabkommen nun explizit eine Klausel, nach welcher Aktivitäten verbundener Unternehmen, die einzeln für sich keine Betriebsstätte begründen, bei der Beurteilung zusammengefasst werden können und dadurch insgesamt trotzdem eine Betriebsstätte begründen (Anti Fragmentation Rule). Insgesamt führt die neue Definition dazu, dass rascher von einer Betriebsstätte ausgegangen wird. Die Praxis hat bereits gezeigt, dass dies zu Abgrenzungsfragen und zu Doppelbesteuerungen führen kann, die teilweise schwierig zu beseitigen sind.
- **Anpassungen im Bereich des internationalen Verkehrs:** Zukünftig wird sowohl für die Besteuerung der Besatzungsmitglieder als auch des Unternehmens auf den Ansässigkeitsstaat (Wohnsitz, Sitz des Unternehmens) abgestellt.

#### d) Empfehlung für Unternehmen

Die Klausel zur Vermeidung einer ungewollten doppelten Nichtbesteuerung dürfte auch Auswirkungen auf die Besteuerung der Erträge multinationaler Unternehmen mit Bezug zur Schweiz haben. Ähnlich wie ATAD werden die DBA nun nicht mehr nur Besteuerungsverbote (keine Doppelbesteuerung), sondern auch Besteuerungsgebote (keine doppelte Nichtbesteuerung) enthalten. Dies ist eine einschneidende Änderung und kann in Zukunft vermehrt zu Fällen von Doppelbesteuerungen führen, falls ein Vertragsstaat diese Besteuerungsgebote ohne Rücksprache mit dem anderen Vertragsstaat umsetzt. Die Verbesserungen im Bereich Verständigungsverfahren und die Einführung einer Schiedsklausel sind daher zu begrüßen. Gleichwohl vermögen diese die Gefahr einer Doppelbesteuerung und den damit verbundenen Aufwand nur bedingt zu mindern.

Wir empfehlen daher, dass multinationale Unternehmen ihre Strukturen auf ein mögliches Doppelbesteuerungsrisiko überprüfen.

### 3 OECD: Anpassung der Verrechnungspreisrichtlinien – Bewertung von Immaterialgüterrechten

Unter gewissen Umständen können Steuerverwaltungen auf in Transaktionen angewendete Werte zurückkommen, wenn sich einige Jahre später zeigt, dass ein schwer bewertbares immaterielles Wirtschaftsgut deutlich mehr oder weniger Wert ist, als von den Parteien angesetzt:

Während die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien bereits am 10. Juli 2017 veröffentlicht wurden, hat die OECD erst am 21. Juni 2018 die definitiven Richtlinien zur Bewertung von schwer bewertbaren Immaterialgütern bzw. Immaterialgüterrechten (Hard to Value Intangibles – HTVI) und zur transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) veröffentlicht. Vorliegend soll die HTVI-Richtlinie erläutert werden, denn diese wird beträchtliche Konsequenzen auf die Bewertung von Immaterialgüterrechten haben.

#### a) Anwendungsbereich der Richtlinie

Die OECD definiert HTVI als Immaterialgüter bzw. Immaterialgüterrechte, welche im Zeitpunkt eines Transfers (Kauf, Verkauf, Tausch) zwischen zwei verbundenen Unternehmen schwierig zu bewerten sind, da:

- keine verlässlichen Vergleichswerte vorliegen; und
- im Zeitpunkt der Transaktion sehr hohe Unsicherheiten bezüglich der Abschätzung des zukünftigen Cash-Flows aus diesen Immaterialgütern bzw. Immaterialgüterrechten bestehen; oder
- im Zusammenhang mit der Bewertung verwendete Annahmen äusserst unsicher sind.

All dies führt dazu, dass es im Zeitpunkt des Transfers äusserst schwierig ist, den Wert dieser Immaterialgüter bzw. Immaterialgüterrechte zu bestimmen.

Typischerweise handelt es sich bei diesen HTVI um Immaterialgüter, welche im Zeitpunkt des Transfers erst teilweise entwickelt sind, erst nach einigen Jahren kommerziell genutzt werden können oder zur Entwicklung anderer HTVI notwendig sind. Da der Steuerpflichtige die Erfolgsaussichten seines selbstentwickelten Immaterialguts bzw. Immaterialgüterrechts besser kennt als die Steuerverwaltung, besteht eine beträchtliche Informationsasymmetrie zwischen Steuerpflichtigem und Steuerverwaltung. Das Ziel der HTVI-Richtlinie liegt im Abbau dieser Informationsasymmetrie.

#### b) Heranziehen von ex-post Ergebnissen zur Beurteilung der ex-ante Preissetzung

Der von der OECD nun propagierte Lösungsansatz liegt darin, dass die Steuerverwaltungen auch ex-post Ergebnisse, z. B. der aus einem Patent erzielte Cash-Flow, als Indizienbeweis für die ex-ante Preissetzung verwenden dürfen. Allerdings ist dabei von den Steuerverwaltungen zu berücksichtigen, dass im Zeitpunkt der Preissetzung die zukünftige Entwicklung, also zum Beispiel der tatsächliche Cash-Flow, nicht bekannt ist – auch nicht dem Unternehmen. Dem ist von der Steuerverwaltung mittels einer risiko-adjustierten Wahrscheinlichkeit zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles Rechnung zu tragen.

In gewissen Fällen soll eine solche ex-post Bewertung des HTVI ausgeschlossen sein, so z. B. falls der Steuerpflichtige die korrekte Bewertung zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nachweisen kann oder ein steuerlicher Vorabbescheid zur Bewertung vorliegt.

## c) Empfehlung für Unternehmen

Viele Staaten, so auch die Schweiz, stützen sich bei ihrer Verrechnungspreispraxis auf die Leitlinien der OECD. Mit den nun publizierten Leitlinien zur Bewertung von HTVI werden die Steuerverwaltungen bei der Bewertung von Immaterialgütern und Immaterialgüterrechten vermehrt auf die tatsächlich nach einer Transaktion erzielten Ergebnisse abstützen. Um nachträgliche steuerliche Korrekturen zu vermeiden, empfehlen wir dringend, dass Unternehmen bei wichtigen Transaktionen mit HTVI ihre Überlegungen zur Bewertung des HTVI umfassend dokumentieren oder soweit möglich einen bilateralen oder multilateralen steuerlichen Vorabbescheid zur Bewertung einholen. Ob die Steuerveranlagungen offengelassen werden müssen, damit eine derartige Korrektur später möglich ist, ist aus Sicht des Steuerrechts der involvierten Staaten zu beantworten. Für die Schweiz ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Transaktionen, welche vollständig und korrekt den Schweizer Steuerbehörden offengelegt und von diesen im Rahmen der jährlichen Steuerveranlagung definitiv veranlagt wurden, von den Steuerbehörden nicht im Nachhinein in Frage gestellt werden können.

## E

# Transparenz steigt – neue Offenlegungspflichten

*Steuerberater, Banken, Beratungsunternehmen und andere Intermediäre werden in der EU künftig Steuerkonstrukte ihrer Kunden den Behörden melden müssen. Indirekt sind dabei auch Schweizer Intermediäre betroffen.*

## 1 OECD-Musterbestimmungen für Offenlegungspflichten

Die im März 2018 veröffentlichten neuen OECD-Musterbestimmungen für Offenlegungspflichten in Bezug auf die Umgehung des AIA bezwecken die Verhinderung von Entwicklungen und die Verwendung von Gestaltungen, die eine Vermeidung des AIA zum Ziel oder zur Folge haben. Es handelt sich bei den neuen OECD-Musterbestimmungen um eine Best Practice ohne verbindlichen Charakter für die Mitgliedstaaten.

Verpflichtet zur Offenlegung sind einerseits Personen, die Gestaltungen zur Vermeidung des AIA oder undurchsichtige Offshore-Strukturen entwickeln oder vermarkten und andererseits Personen, die dazu Beratungsleistungen erbringen.

## 2 Neue verbindliche Transparenzvorschriften für Finanzintermediäre

Aufbauend auf der obigen Empfehlung der OECD (vgl. E 1 oben) hat die EU im März 2018 die Änderung der Richtlinie 2011/16/EG beschlossen. Diese befasst sich mit dem obligatorischen automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung in Bezug auf meldepflichtige grenzüberschreitende Vereinbarungen. Mit der neuen Richtlinie werden EU-weit verbindliche Offenlegungsvorschriften eingeführt, die über die OECD-Empfehlungen hinausgehen und einen automatischen Austausch dieser Informationen mit allen Mitgliedstaaten vorsehen. Ziel der neuen Richtlinie ist die Bekämpfung aggressiver Steuerplanung und potentieller Steuervermeidung. Die EU-Mitgliedstaaten haben die neuen Berichtspflichten ab dem 1. Juli 2020 anzuwenden. Der Geltungsbereich der neuen Meldepflichten umfasst sowohl Vereinbarungen innerhalb der EU als auch zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern und kann sich deshalb auch auf Gestaltungen im Zusammenhang mit der Schweiz auswirken.

Nach der neuen Richtlinie sind sämtliche grenzüberschreitende Vereinbarungen offenzulegen, die mindestens eines von mehreren vordefinierten Merkmalen erfüllen, z. B.:

- Grenzüberschreitende Zahlungen an Empfänger in einem Staat, der keine oder fast keine Steuern erhebt;
- konzerninterne Transaktionen, die bestimmte Verrechnungspreismerkmale erfüllen;
- Modelle, die gewisse Meldepflichten, wie z. B. den AIA, umgehen sollen.

Die Meldepflicht wird Personen auferlegt, die als Intermediäre qualifizieren, wie beispielsweise Steuerberater, Banken, Rechtsanwälte, Beratungsfirmen und sonstige Intermediäre. Um als Intermediär betrachtet zu werden, muss zudem mindestens eines der nachfolgenden Kriterien erfüllt sein:

- Steuerliche Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat;
- Betrieb einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat, über welche die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der meldepflichtigen Vereinbarung erbracht werden;

- Eintragung in einem Mitgliedstaat oder Anwendbarkeit des Rechts eines Mitgliedstaates auf den Intermediär; oder
- Eintragung bei einem Berufsverband für Rechts-, Steuer- oder Beratungsdienstleistungen in einem Mitgliedstaat.

Wenn ein Berater eines EU-Kunden in einem Drittland ansässig ist, gehen die Meldepflichten auf den Kunden über.

Die neuen Vorschriften werden sich sowohl in der EU als auch indirekt in Drittländern wie der Schweiz auf Steuerzahler und Intermediäre auswirken. Unternehmen mit Sitz in der Schweiz und Niederlassungen in der EU wird empfohlen, frühzeitig zu überprüfen, ob sie allfälligen Meldepflichten nachkommen müssen. Für Schweizer Intermediäre besteht vorerst kein Handlungsbedarf, solange sie nur in der Schweiz ansässig sind und in der EU über keine Betriebsstätten verfügen. Dies schliesst jedoch nicht aus, dass im Rahmen von Meldepflichten Informationen von Schweizer Intermediären ausgetauscht werden.

Haltung der Schweiz: Die Schweiz erachtet die Einführung weitergehender Pflichten für Intermediäre zum jetzigen Zeitpunkt als verfrüht. Sie vertritt die Auffassung, dass Staaten und Hoheitsgebiete vor einer Einführung allfälliger umfassender Offenlegungspflichten erste Erfahrungen mit dem AIA abwarten sollten. Würde sich jedoch zeigen, dass der AIA-Standard wesentliche Lücken aufweist, unterstützt die Schweiz die Prüfung gezielter Massnahmen, um die Wirksamkeit des AIA sicherzustellen.

### 3 Lancierung ICAP-Pilotprojekt

Die OECD kündigte im Januar 2018 die Lancierung des Pilotprojekts zum International Compliance Assurance Programme (ICAP) an, welches von acht Mitgliedern (Australien, Kanada, Italien, Japan, Niederlande, Spanien, Grossbritannien und USA) gestartet wurde. Beim ICAP handelt es sich um ein freiwilliges Programm, mit dem Grundlagen für eine multilaterale, kooperative steuerliche Risikobewertung von grossen, grenzüberschreitend tätigen, multinationalen Unternehmen gelegt werden sollen.

Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen sollen gemeinsam und auf freiwilliger Basis in einem offenen und transparenten Dialog Steuerrisiken, wie beispielsweise Verrechnungspreis analysieren, um frühzeitig Rechts- und Planungssicherheit für die

involvierten Parteien zu schaffen. Falls keine Steuerrisiken identifiziert werden, sollen die involvierten Unternehmen eine Zusicherung erhalten, dass sie von den beteiligten Steuerverwaltungen während eines bestimmten Zeitraums (Überprüfungsperiode sowie die zwei darauffolgenden Steuerjahre) keine weiteren Steuerprüfungen zu erwarten haben, sofern sich in dieser Zeit keine wesentlichen Änderungen ergeben. Entscheidend dürfte dabei die Frage sein, was als «wesentliche Änderungen» betrachtet wird.

Angelegenheiten, die sich nicht im Rahmen von ICAP erledigen lassen und vertieft überprüft werden müssen, sollen weiterhin ausserhalb von ICAP z.B. durch APAs oder umfassende Steuerprüfungen erledigt werden.

## F

# Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten digitaler Unternehmen

*Internet-Konzerne kommen unter Druck – einzelne EU Staaten führen im Alleingang eine Digitalsteuer ein. Virtuelle Betriebsstätten könnten folgen. Ob dies sinnvoll ist, muss sich noch weisen.*

### a) Ausgangslage

Gemäss Schätzungen der EU-Kommission wird der Gewinn digitaler Unternehmen durchschnittlich mit 10% besteuert, während Unternehmen mit herkömmlichen Geschäftsmodellen ihre Gewinne mit durchschnittlich 23% versteuern müssen.

Diese Besteuerungsdifferenz wird durch die im BEPS-Projekt umgesetzten Massnahmen (vgl. D vorne) zwar vermindert werden, aber nach Einschätzung der EU und der OECD sind weitere Massnahmen notwendig, um sicherzustellen, dass auch digitale Unternehmen einen angemessenen Steuerbeitrag leisten.

### b) Problematik

Die Problematik liegt darin, dass Gewinne eines ausländischen Unternehmens heute von einem Staat grundsätzlich nur besteuert werden dürfen,

wenn das Unternehmen in diesem Staat physisch, d.h. mit eigenen Geschäftsräumlichkeiten, Personal oder Servern, präsent ist. Internetkonzerne können jedoch ihre Dienstleistungen anbieten, ohne in einem Staat physisch präsent zu sein. Sie können somit hohe Gewinne erzielen, ohne diese im Staat, wo ihre Konsumenten sind, zu versteuern. So fällt es diesen Konzernen leichter, ihre Gewinne in sogenannte Tiefsteuerländer zu verschieben – auch wenn die Wertschöpfung nicht in diesen Ländern generiert wird.

Die Staaten der OECD sind sich einig, dass das bisherige internationale Besteuerungsrecht die durch die Digitalisierung möglichen Geschäftsmodelle nur ungenügend erfasst. Die OECD strebt eine umfassende Lösung für diese Problematik an und möchte an der Gewinnallokation, z. B. mittels virtuellen Betriebsstätten, ansetzen. Entsprechende Diskussionen führt die OECD bereits seit 2015. Mit einem Schlussbericht und konkreten Lösungsvorschlägen ist jedoch erst 2020 zu rechnen.

#### c) Lösungsansätze

Zur Problemlösung werden eine Vielzahl von Massnahmen vorgeschlagen. Die zwei meist diskutierten Lösungsansätze sind eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs und die Einführung einer Digitalsteuer.

**Virtuelle Betriebsstätte – Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs:** Zum heutigen Zeitpunkt ist – wie erwähnt – zur Begründung einer Betriebsstätte im betreffenden Staat eine physische Präsenz erforderlich (feste Geschäftseinrichtung oder Mitarbeiter). Neu soll auch das Vorhandensein einer signifikanten digitalen Präsenz in einem Staat eine Betriebsstätte begründen können. Nach einem Vorschlag der EU-Kommission würde z. B. im folgenden Fall eine virtuelle Betriebsstätte begründet:

- mehr als EUR 7 Mio. Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen; oder
- mehr als 100 000 Nutzer; oder
- mehr als 3000 Online-Geschäftsverträge.

Die Besteuerung der Betriebsstätte könnte dabei an sämtlichen Gewinnen oder nur an bestimmten Gewinnen, z. B. Gewinnen aus Nutzerdaten durch die Platzierung von Online-Werbung, ansetzen. Zur Aufteilung der Gewinne zwischen den einzelnen Staaten soll in erster Linie auf die Gewinnaufteilungsmethode (Profit-Split) abgestellt werden. Allerdings ist noch völlig unklar, wie sich die virtuel-

len Elemente zu den herkömmlichen Faktoren wie z. B. Personal verhalten sollen.

**Digitalsteuer:** Da eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs nur via Änderung der DBA durchsetzbar ist, wird als Übergangslösung die Einführung einer Digitalsteuer in Erwägung gezogen bzw. von einzelnen Staaten bereits eingeführt. Die Digitalsteuer wird auf dem Umsatz erhoben, den ein Internet-Konzern im entsprechenden Staat erzielt. Die Steuer kann dabei auf dem gesamten Umsatz oder nur auf Teilen davon erhoben werden. Diese Umsatzsteuer würde wohl in einem ähnlichen Verfahren wie die Mehrwertsteuer erhoben werden. Ein im letzten Jahr unter den EU Staaten auf Interesse gestossener Vorschlag der EU-Kommission sah vor, dass eine Digitalsteuer von 3% auf den folgenden Umsätzen erhoben werden soll:

- Online Platzierung von Werbung;
- Verkauf erhobener Nutzerdaten;
- digitale Plattformen, die Nutzerinteraktion erleichtern.

Zusätzlich war vorgesehen, dass nur Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von mehr als EUR 750 Mio. von dieser Steuer betroffen sein sollten.

#### d) Übersicht über Massnahmen

Die Schweiz sowie auch die übrigen Staaten der OECD haben bereits Anpassungen im Mehrwertsteuerrecht umgesetzt, um Umsätze aus elektronischen Dienstleistungen am Ort der Nutzer zu besteuern (Empfängerortsprinzip, vgl. Ausführungen zu Entwicklungen im Bereich der Mehrwertsteuer unter Ziff. V vorne). Erbringen ausländische Unternehmen elektronische Dienstleistungen an Privatkunden in der Schweiz, so sind sie dafür bereits heute mehrwertsteuerpflichtig. Umsätze mit Geschäftskunden in der Schweiz unterliegen ebenfalls der Mehrwertsteuerpflicht, allerdings ist die Mehrwertsteuer dann von den Geschäftskunden in der Schweiz abzuliefern.

Die EU konnte sich noch nicht auf eine Lösung zur stärkeren Besteuerung der Internet-Konzerne einigen. Die Einführung der vorerwähnten EU-weiten Digitalsteuer ist 2018 am Widerstand diverser Staaten gescheitert (v. a. Irland, Niederlande, Malta, Finnland und Dänemark).

Da in unmittelbarer Zukunft keine Einigung unter den Staaten absehbar ist, planen gewisse Staaten nun im Alleingang eine Digitalsteuer einzuführen. Vereinzelt Staaten hatten per Ende 2018 bereits

eine solche Steuer in ihre Gesetze integriert, andere stehen kurz davor. In den Nachbarstaaten der Schweiz sieht die Situation wie folgt aus:

- Italien: Web-Tax von 3% auf allen digitalen Umsätzen ab 1. Januar 2019 (definitiv);
- Frankreich: GAFA<sup>24</sup>-Steuer von 3% analog EU Vorschlag ab 1. Januar 2019 (Gesetzgebungsprozess);
- Österreich: Digitalsteuer von 3% auf Online Platzierung von Werbung ab 1. Januar 2020 (geplant);
- Deutschland und Liechtenstein: Keine Einführung einer Digitalsteuer geplant.

#### e) Konsequenzen/Empfehlung

Aktuell bahnt sich im Bereich der Besteuerung digitaler Umsätze ein Flickenteppich national unterschiedlicher und nicht aufeinander abgestimmter Steuergesetze an. Dies führt dazu, dass sich auch wenn die Digitalsteuer bei der Gesellschaft/Betriebsstätte als Aufwand zum Abzug zugelassen werden würde, Doppelbesteuerungen bzw. steuerliche Zusatzbelastungen kaum vermeiden lassen: Die Digitalsteuer setzt am Umsatz an, während die DBA nur die Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen vermeiden sollen. Auch Unternehmen, die Verluste schreiben, müssten somit auf ihren Umsätzen Digitalsteuern bezahlen.

Als Staat mit einer moderaten Besteuerung ist die Digitalsteuer nicht im Interesse der Schweiz. Sie führt zu einem eigentlichen Systemwechsel, indem die Besteuerung vom Ort der Wertschöpfung hin zum Ort des Konsums verlagert wird. Dies ist ganz im Sinne von Hochsteuerländern, welche über einen grossen Heimmarkt verfügen, aber wegen ihren hohen Steuern nicht als Standort für mobile Unternehmen attraktiv sind.

Es ist zu hoffen, dass sich die Staaten der OECD zu einer gemeinsamen Lösung im Bereich der Besteuerung von Internet-Konzernen einigen können. Bis dahin empfehlen wir Unternehmen, welche digitale Umsätze im Ausland erzielen, die Gesetzeslage in den entsprechenden Ländern genau zu studieren und entsprechende Massnahmen zu ergreifen, um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen. Insgesamt sollte man sich fragen, ob es nicht einfacher und sinnvoller wäre, eine korrekte Besteuerung der Internet-Konzerne anhand der bestehenden Normen durchzusetzen. Es stellt sich insbesondere die

Frage, wo diese Unternehmen Wertschöpfung generieren und ob allein die Tatsache, dass in einem Land Konsumenten sind, auch die Annahme einer Betriebsstätte rechtfertigt. Für die Schweiz mit relativ wenigen Einwohnern aber teilweise grosser Wertschöpfung von Unternehmen, wäre diese Art der Besteuerung wie bereits erwähnt sicherlich nicht vorteilhaft.

## G

# Entscheide

### 1 Urteile in Sachen Amtshilfe

*2018 konkretisierte das Bundesgericht in mehreren Entscheiden, welche Informationen im Rahmen einer Anfrage um internationale Amtshilfe in Steuersachen preisgegeben werden dürfen und wann eine Einschränkung notwendig ist. Zudem bestätigte es einmal mehr seine Rechtsprechung, wonach grundsätzlich von der Richtigkeit der Darstellung des amtshilfeersuchenden Staates ausgegangen werden darf.*

- a) Weiterleitung von Informationen betreffend Dritte bzw. betreffend den Verfahrensstand

Mit Entscheid vom 18. Dezember 2017<sup>25</sup> stellte das Bundesgericht (BGer) in Bezugnahme auf Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US fest, dass sich der Austausch von Auskünften, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben, auf jene Informationen zu beschränken habe, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen. Was die Preisgabe von Daten von Dritten betreffe, so könne diese nur erfolgen, wenn sie der Klärung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen dienen könne, d. h. die Daten notwendige Auskünfte im Sinne von Art. 26 DBA CH-US darstellten. Daraus folge, dass bei Daten zu Bankangestellten und Anwälten/Notaren, die in den zu übermittelnden Unterlagen enthalten seien, dieser notwendige Charakter im Allgemeinen nicht vorliege und diese Daten daher zu schwärzen seien. Ausgenommen davon seien Situationen, in denen der ersuchende Staat diese Angaben ausdrücklich verlangt und diese Daten einen erwiesenermassen notwendigen Charakter aufweisen würden.

<sup>24</sup> GAFA steht für Google, Apple, Facebook, Amazon.

<sup>25</sup> BGE 144 II 29 ff.

Im Zusammenhang mit der Weiterleitung von Informationen hielt das BGer mit Entscheid vom 23. August 2017<sup>26</sup> auch fest, dass sich aus dem Landesrecht ergebe, ob eine betroffene Drittperson, deren Name in den weiterzuleitenden Dokumenten erscheine, bereits vor der Übermittlung der entsprechenden Informationen zur Beschwerde legitimiert sei. Falls dies der Fall sei, sei dieses Verfahrensrecht grundsätzlich zu gewähren. Einzig wenn dadurch die Herausgabe von Informationen in unangemessener Weise behindert werde, könne dieses Recht verweigert werden. Im vorliegenden Fall erschien der Name eines Bankangestellten in den zu übermittelnden Daten. Das Gericht erachtete den Bankangestellten daher als zur Beschwerde legitimiert. Das Recht zur Verfahrensteilnahme stütze sich dabei zum einen auf das Steueramtshilfegesetz und zum anderen auf das Datenschutzgesetz.

In einem weiteren Fall<sup>27</sup> entschied das BGer, dass die um Auskunft ersuchende Behörde über den aktuellen Stand des internationalen Amtshilfeverfahrens informiert werden dürfe. Im vorliegenden Fall wurde diese darüber informiert, dass gegen einen Endentscheid der Bundesverwaltung Beschwerde ergriffen worden war. Diese Information bezog sich auf das Verfahren und war nicht materieller Natur. Zwar sei nicht abzustreiten, dass durch die Information über das Vorliegen einer Beschwerde indirekt klar werde, dass potenziell übermittelbare Informationen bestehen und der Entscheid deshalb weitergezogen worden sei. Mit dieser Information sei aber nichts zu der ursprünglich ersuchten Auskunft bzw. keine für die Besteuerung der Steuerpflichtigen erhebliche Information geliefert worden. Das BGer betonte denn auch, dass diese Informationserteilung im Rahmen von Status Updates ein international anerkannter Standard sei und die Schweiz sich zu dessen Einhaltung verpflichtet habe.

b) Enge Definition des Begriffs  
«Nahestehender»

Der Staat Schweden hatte die Schweiz um Informationen angefragt, um zu eruieren, ob X. ein bestimmtes Konto bei der Bank B. direkt oder indirekt – über Nahestehende – halte. Der ersuchende Staat hatte nach Ansicht des Bundesverwaltungs-

gerichts (BVGer) den Begriff der «nahestehenden Personen» weder eingegrenzt noch genauer definiert. Es musste sich daher mit diesem Begriff auseinandersetzen. Dieser könne sowohl via vertragliche als auch durch finanzielle, wirtschaftliche oder familiäre Beziehungen definiert werden. Im Hinblick auf das Effizienzziel, das den Verträgen über internationale Steueramtshilfe zugrunde liege, und um sogenannte «Fishing Expeditions» zu vermeiden, entschied das BVGer, den Begriff der «nahestehenden Personen» eng zu umreissen: Davon erfasst seien einzig die Personen der Familie des X., welche denselben Familiennamen tragen würden. Das BGer bestätigte den Entscheid.<sup>28</sup>

c) Völkerrechtliche Vermutung der Richtigkeit  
der Angaben des ersuchenden Staates

In einem Entscheid vom März 2017<sup>29</sup> hatte das BGer klargestellt, dass der Kauf schweizerischer Bankdaten durch einen ausländischen Staat mit der Absicht, diese Daten anschliessend für Amtshilfegesuche zu verwenden, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstosse und die Amtshilfe in der Folge zu verweigern sei. Vorliegend<sup>30</sup> hatte Indien die Schweiz um internationale Amtshilfe in Steuersachen ersucht und das Gesuch dabei auf Bankdaten gestützt, welche Indien im Rahmen der spontanen Amtshilfe von Frankreich erhalten hatte. Es war jedoch unklar, ob Frankreich diese Daten zuvor gekauft hatte. Das BGer kam zum Schluss, dass der gute Glaube eines Staates in internationalen Beziehungen vermutet werde. Es bestehe somit grundsätzlich kein Anlass, «an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln». Insbesondere sei es auch nicht als treuwidrig zu werten, wenn der betroffene Staat auf Nachfrage hin keine Erklärung abgebe, sein Gesuch nicht auf Daten zu stützen, die aus nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen stammen.

In einem weiteren Entscheid<sup>31</sup> betreffend diese völkerrechtliche Vermutung kam das BGer zum Schluss, dass von der Richtigkeit der Tatsachendarstellung des amtshilfeersuchenden Staates solange auszugehen sei, als diese nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden müsse. Vorliegend hatte Russland sein Amtshilfegesuch auf einen Vertrag gestützt, dessen Existenz von der amtshilfebetrof-

<sup>26</sup> BGE 143 II 506 ff.

<sup>27</sup> BGE 144 II 130 ff.

<sup>28</sup> BGer 2C\_387/2016 vom 5. März 2017.

<sup>29</sup> BGE 143 II 224 ff.

<sup>30</sup> BGer 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018.

<sup>31</sup> BGer 2C\_654/2017 vom 8. August 2018.

fenen X. Ltd. bestritten wurde. Die X. Ltd. forderte daher vor Gericht, dass Russland diesen Vertrag dem Gericht vorlegen soll. Russland kam dieser Aufforderung jedoch nicht nach. Der X. Ltd. gelang es nicht, an der Tatsachendarstellung Russlands ernsthafte Zweifel glaubhaft zu machen. Um Russland zur Mitwirkung und somit Beibringung dieses Vertrages zu verpflichten, hätte die X. Ltd. aber einen Beweis erbringen müssen, der zu einer Entkräftung der völkerrechtlichen Vermutung der Richtigkeit der Tatsachendarstellung durch Russland geführt hätte. Dies ist ihr vorliegend nicht gelungen. Das BGer verfügte daher, dass die Daten an Russland auszuliefern seien.

- d) Informationen aus Joint Statement mit USA – Verwendung für Amtshilfeersuchen zulässig

Das zwischen dem Eidgenössischen Finanzdepartement und dem US-amerikanischen «Department of Justice» im August 2013 abgeschlossene «Joint Statement» verpflichtet die Regierungen, das Nötige zur Beendigung des Steuerstreits zu unternehmen. Umstritten war, ob und welche Daten gestützt auf dieses Joint Statement durch eine Bank preisgegeben werden durften. Die Beschwerdeführer sahen in diesem «Joint Statement» keine (ausreichende) gesetzliche Grundlage für eine Preisgabe von Daten und machten geltend, dass auf das Amtshilfeersuchen nicht hätte eingetreten werden dürfen. Das BGer stellte in seinem Urteil<sup>32</sup> jedoch klar, dass dieses Joint Statement nicht bloss als Verständigungsvereinbarung, sondern vielmehr als Staatsvertrag zu betrachten sei. Die darin geäusserten Zusicherungen seien der Schweiz zuzurechnen und sie sei daran gebunden, Daten entsprechend diesem «Joint Statements» preiszugeben.

## **2 Betriebsstätte – Mindestvoraussetzung einer unternehmerischen Tätigkeit: private Vermögensverwaltung reicht nicht aus**

Im vorliegenden Fall hatte das BGer die Frage zu beurteilen, welche der beiden Staaten – Deutschland oder die Schweiz – aus schweizerischer Sicht die von zwei Kommanditgesellschaften erwirtschafteten Erträge bei einem der Teilhaber besteuern kann. Umstritten war, ob es sich bei den deutschen Kommanditgesellschaften um ausländische Ge-

schäftsbetriebe bzw. Betriebsstätten handelte. Es ging um zwei deutsche GmbH & CO KG (in ihrer Form einer schweizerischen Kommanditgesellschaft ähnlich) mit einem Komplementär in der Form einer juristischen Person. Die deutschen Gesellschaften waren im Bereich der Vermögensverwaltung tätig. Die Kommanditäre waren in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, während die Komplementärin in Deutschland steuerpflichtig war.

Das BGer zog in Erwägung, dass doppelbesteuerungsrechtlich eine blosser Tätigkeit in den Betriebsstätteeinrichtungen zur Qualifikation als Betriebsstätte genüge und eine eigentliche Geschäftstätigkeit nicht erforderlich sei. Jedoch müsse als Mindestvoraussetzung für die Annahme einer Betriebsstätte eine (zumindest andernorts ausgeübte) unternehmerische bzw. auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit vorhanden sein. Die vorliegend von den beiden Kommanditgesellschaften ausgeübte Tätigkeit qualifiziere nach Ansicht des BGers als private Vermögensverwaltung, weshalb es sich somit nach internem schweizerischen Recht um nichtkaufmännische Personengesellschaften handle und der in Deutschland ausgeübten Tätigkeit von vornherein nicht die Qualität eines Geschäftsbetriebs zukomme. Mangels unternehmerischer bzw. auf Gewinnerzielung gerichteter Tätigkeit liege folglich keine steuerlich relevante Betriebsstätte vor, weshalb Einkommen und Vermögen vom Teilhaber an dessen Hauptsteuerdomizil in der Schweiz zu versteuern sei.

## **3 Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz**

Auch ohne Ausschüttung einer Dividende können Einkünfte ausländischer – z. B. schweizerischer – Kapitalgesellschaften von der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung betroffen sein. Zur Hinzurechnung von Einkünften in Deutschland kommt es z. B. dann, wenn in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige an einer ausländischen Gesellschaft, z. B. in der Schweiz, mehrheitsbeteiligt sind und diese ausländische Gesellschaft gemäss dem deutschen Aussensteuergesetz sog. passive Einkünfte erzielt und im Ausland einer niedrigen Ertragssteuerbelastung ausgesetzt ist. Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Der Bundesfinanzhof hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Regelungen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung für Kapitalanlagegesell-

<sup>32</sup> BGer 2C\_1042/2016 vom 12. Juni 2018.

schaften im Drittstaatenfall (vorliegend die Schweiz) mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sei. Der Generalanwalt hat am 5. Juni 2018 seine Schlussanträge gestellt. Nach seiner Auffassung wäre die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit auf der Grundlage der sog. Stand-still-Klausel mit dem Unionsrecht vereinbar. Die sog. Stand-still-Klausel besagt, dass alle jene Regelungen per se mit Unionsrecht vereinbar sind, die im Kern bereits am 31. Dezember 1993 bestanden haben. Da die Hinzurechnungsbesteuerung im Grundsatz auch damals schon bestand, würde sie gemäss Einschätzung des Generalanwalts im Verhältnis zur Schweiz auch weiterhin für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter greifen (Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind bspw. Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft, die aus dem Halten oder der Verwaltung von Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen).

Der EuGH hat mit Entscheid (vgl. C-135/17) vom 26. Februar 2019 die Sache zur weiteren Prüfung an den Bundesfinanzhof zurückverwiesen.



# 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

## **Marc-Antoine Bree**

Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte  
Tel. 058 211 36 46; mbree@vischer.com

## **Adrian Briner**

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

## **Patrik Fisch**

M.A. HSG in Law  
Tel. 058 211 34 31; pfisch@vischer.com

## **Eric Flückiger**

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

## **Philipp Flückiger**

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

## **Nora Heuberger**

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

## **Beatrice Klaesi**

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

## **Christoph Reverdin**

Rechtsanwalt  
Tel. 058 211 39 72; creverdin@vischer.com

## **Hubert Steffen**

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





## Weitere Informationen

VISCHER ist ein unabhängiges Schweizer Anwaltsbüro mit rund 90 Anwälten und Steuerexperten. Zu unserer nationalen und internationalen Klientenschaft zählen sowohl namhafte Unternehmen wie auch vermögende Privatpersonen.

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