

# VISCHER



Steuer Update 2020

# ● Inhalt

●	I	Einleitung	2
●	II	Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/ Stempelabgaben	3
	A	<b>Steuerreform und AHV-Finanzierung</b>	3
	B	<b>Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis</b>	7
	C	<b>Entscheide</b>	10
●	III	Natürliche Personen	14
	A	<b>Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis</b>	14
	B	<b>Entscheide</b>	18
●	IV	Grundsteuern	20
	A	<b>Gesetzliche Neuerungen</b>	20
	B	<b>Entscheide</b>	21
	C	<b>Ausblick</b>	23
●	V	Mehrwertsteuer	24
	A	<b>Mehrwertsteuer-Branchen-Info 13, Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen</b>	24
	B	<b>Entscheide</b>	25

●		
VI	Internationale Steuern	28
A	Abkommensnetz der Schweiz wird grösser	28
B	Innerstaatliche Umsetzung der Doppelbesteuerungsabkommen	29
C	Automatischer Informationsaustausch und weitere Offenlegungspflichten	31
D	Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten – Paradigmenwechsel	33
E	Entscheide	38
●		
	Kontaktpersonen	41
●		
	Weitere Informationen	42



# I Einleitung

Die Kanzlei VISCHER verfügt über ein kompetentes Steuerteam mit dreizehn 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 und international tätigen Führungskräften 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 zehnten und damit bereits traditionellen 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 2020 von Bedeutung sein werden.

# II Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/Stempelabgaben

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

Patrik Fisch, M.A. HSG in Law et M.A. HSG in Accounting and Finance

## A Steuerreform und AHV-Finanzierung

### 1 Stand der Umsetzung – Übergangsbestimmungen

*Die STAF wurde am 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt. Der Gesetzgebungsprozess für die kantonale Umsetzung der Vorlage wurde in den meisten Kantonen rechtzeitig abgeschlossen.*

Das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) wurde in der Referendumsabstimmung vom 19. Mai 2019 vom Schweizer

Stimmvolk mit 66,4% Ja-Stimmen angenommen und, wie vom Bundesrat mit Verordnung vom 14. Juni 2019 festgelegt, per 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt<sup>1</sup>. In den meisten Kantonen konnte der Gesetzgebungsprozess für die jeweilige kantonale Umsetzung der STAF rechtzeitig abgeschlossen werden. In den übrigen Kantonen kommen die mit der STAF in das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) eingefügten Bestimmungen einstweilen direkt zur Anwendung<sup>2</sup>, wobei davon auszugehen ist, dass die Kantonsregierungen mit Bezug auf die vom StHG eingeräumten Wahlmöglichkeiten Übergangsbestimmungen erlassen werden. Zwingend von den Kantonen festzulegen sind die Höhe des Sondersatzes, der Umfang der Ermässigung bei der Patentbox und der Umfang der Entlastungsbegrenzung.

### 2 Übersicht der Entlastungsmassnahmen ausgewählter Kantone

Kanton	Entlastung im Rahmen der Patentbox	Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung	Abzug für Eigenfinanzierung	Sondersatz für Besteuerung von stillen Reserven und Goodwill <sup>A</sup>	Entlastungsbegrenzung	Geplanter effektiver ordentlicher Gewinnsteuersatz
AG	90 %	50 %	-	2,5 %	70 %	18,6 % <sup>E</sup>
BE <sup>C</sup>	90 %	50 %	-	2,4 %	70 %	21,6 % <sup>E</sup>
BL	90 %	20 %	-	2,1-2,5 % <sup>D</sup>	50 %	13,5 % <sup>F</sup>
BS	90 %	-	-	3 %	40 %	13,0 %
LU	10 %	-	-	1,5 %	70 % <sup>B</sup>	12,3 % <sup>E</sup>
NW <sup>C</sup>	90 %	50 %	-	1,0-1,8 % <sup>D</sup>	70 %	12,0 %
OW	90 %	50 %	-	1,0-1,8 % <sup>D</sup>	70 %	12,7 % <sup>E</sup>
SG	50 %	40 %	-	1,5 %	40 %	14,5 %
SZ	90 %	50 %	-	1,6 %	70 %	14,1 %
ZG	90 %	50 %	-	1,1-2,3 % <sup>D</sup>	70 %	12,0 % <sup>E</sup>
ZH	90 %	50 %	Ja	1,1 %	70 %	18,2 % <sup>F</sup>

<sup>A</sup> Statutarischer Satz, erhöht um Steueranlagen (Kantons-/Gemeindesteuerfuss).

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

<sup>C</sup> Gesetzgebungsprozess ist noch nicht abgeschlossen.

<sup>D</sup> Gestaffelter Sondersatz.

<sup>E</sup> Unverändert.

<sup>F</sup> Gestaffelte Reduktion.

<sup>1</sup> Auch die Bundespraxen zur internationalen Steuerauscheidung bei Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches, die nicht formell Gegenstand der STAF-Vorlage sind, werden gemäss Verlautbarung des Bundesrates ab dem 1. Januar 2020 nicht mehr angewendet.

<sup>2</sup> So explizit die Regelung in Art. 72z Abs. 2 StHG.

### 3 Übertritt in die ordentliche Besteuerung: Step-up versus Sondersatzlösung

*Beim Wechsel in die ordentliche Besteuerung kann in einigen Kantonen anstatt der Sondersatzlösung auch der altrechtliche Step-up angewendet werden. Was vorteilhafter ist, lässt sich nicht pauschal beurteilen.*

Wechsel von der privilegierten Besteuerung als Statusgesellschaft in die ordentliche Besteuerung gab es schon vor der STAF und der damit einhergehenden Abschaffung der Statusgesellschaften. Da das StHG hierfür keine Regelung vorsah, waren die Kantone grundsätzlich frei, entsprechende Regelungen zu treffen. Dabei stellte sich einerseits die Frage, ob unter der privilegierten Besteuerung geschaffene stille Reserven steuerneutral aufgedeckt werden können, und andererseits, ob Verlustvorträge, die unter der privilegierten Besteuerung entstanden sind, unter der ordentlichen Besteuerung weiterhin zur Verrechnung gebracht werden können. Nach Auffassung des Bundesgerichts ist sowohl das eine als auch das andere zulässig, wohl aber nicht die Kombination von beidem; es spricht in diesem Zusammenhang von einer Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten<sup>3</sup>. Entsprechend sahen eine Reihe von Kantonen, darunter der Kanton Zürich, vor, dass beim Übertritt in die ordentliche Besteuerung die unter der privilegierten Besteuerung geschaffenen stillen Reserven und der selbstgeschaffene Mehrwert (Goodwill), vorbehaltlich gewisser Ausnahmen<sup>4</sup>, im Umfang der bisherigen Freistellung<sup>5</sup> in der Steuerbilanz steuerneutral offengelegt werden können<sup>6</sup>. Die offengelegten stillen Reserven können anschliessend steuerwirksam abgeschrieben werden, was die Steuerbelastung reduziert. Im Kontext der STAF wird dieser Ansatz gemeinhin als altrechtlicher Step-up bezeichnet. In den Kantonen, die einen solchen Step-up zulassen, kommt dieser auch beim Übertritt in die ordentliche Besteuerung aufgrund der Abschaffung der Statusgesellschaften per 1. Januar 2020 zur Anwendung, vorausgesetzt er wird vom Steuerpflichtigen beantragt, was grundsätzlich spätestens mit der Einreichung der Steuererklärung 2019 erfolgen muss.

Daneben wurde mit der STAF die Übergangsbestimmung von Art. 78g ins StHG eingefügt, derzufolge beim Wechsel in die ordentliche Besteuerung die stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts (Goodwill), soweit diese bisher nicht steuerbar waren, im Falle ihrer Realisation innert der nächsten fünf Jahre gesondert (zu einem von den Kantonen festzulegenden Sondersatz) besteuert werden (sog. Sondersatzlösung). Unter Realisation in diesem Zusammenhang ist insbesondere auch das laufende Erzielen von Erträgen zu verstehen. Gemäss den bereits publizierten Praxisanweisungen der Kantone ist davon auszugehen, dass alle bisher steuerlich privilegierten Erträge (im Umfang ihrer bisherigen Freistellung) im fraglichen Fünfjahreszeitraum ab dem 1. Januar 2020 als Realisation gelten. Mithin werden im relevanten Fünfjahreszeitraum erzielte Gewinne bis maximal in Höhe der stillen Reserven und des selbstgeschaffenen Mehrwerts im Umfang der bisherigen Freistellung zum tieferen Sondersatz besteuert. Für einzelne Kantone ist bereits bekannt, dass bei der Sondersatzlösung die Verlustvorträge aus der Zeit vor dem Statuswechsel unter der ordentlichen Besteuerung nicht verrechnet werden können. In anderen Kantonen stehen entsprechende Praxisanweisungen noch aus.

In den Kantonen, die einen altrechtlichen Step-up kennen, haben die bisher privilegiert besteuerten Gesellschaften in den meisten Kantonen (nicht so Basel-Stadt) die Wahlmöglichkeit, entweder diesen oder die Sondersatzlösung anzuwenden. Wie erwähnt, ist der altrechtliche Step-up spätestens mit der Steuererklärung 2019 zu beantragen. Aber auch die Sondersatzlösung kommt ohne Tätigwerden der Steuerpflichtigen nicht zur Anwendung. So ist die Höhe der stillen Reserven und des selbstgeschaffenen Mehrwerts gestützt auf eine entsprechende Bewertung geltend zu machen. Die Bewertung hat grundsätzlich gemäss Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz, das heisst anhand der Praktikermethode, zu erfolgen. In begründeten Fällen sind auch andere Methoden zulässig. Ein Bewertungsgutachten wird grundsätzlich nicht verlangt. Die Bewertung im Rahmen der Sondersatzlösung wird von der zuständigen Steuerverwaltung mit einer Feststellungsverfügung verbindlich fixiert und hat wohl

<sup>3</sup> BGer vom 12. März 2012 (2C\_645/2011).

<sup>4</sup> Insbesondere die Ausnahme, dass bei qualifizierten Beteiligungen wegen des Beteiligungsabzugs eine Aufwertung nur bis zu den Gestehungskosten, sofern diese unter dem Verkehrswert liegen, oder bis zum Verkehrswert, sofern dieser unter den Gestehungskosten liegt, zulässig ist.

<sup>5</sup> Bei gemischten Gesellschaften entspricht die bisherige Freistellung der sogenannten Auslandquote; bei Holdinggesellschaften beträgt sie 100 %.

<sup>6</sup> Eine entsprechende Praxis publiziert haben die Kantone AG, BS, BL, BE, GR, LU, OW, SZ, SO, TG, VS und ZH.

spätestens im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung 2020 vorzuliegen.

Die Hauptunterschiede der beiden Ansätze sind die folgenden:

- Beim altrechtlichen Step-up werden die stillen Reserven und der selbstgeschaffene Mehrwert (Goodwill) in der Steuerbilanz offengelegt, was zu einer entsprechenden Erhöhung des steuerbaren Kapitals und mithin zu höheren Kapitalsteuern führt. Bei der Sondersatzlösung erfolgt keine Offenlegung von stillen Reserven und Goodwill in der Steuerbilanz. Folglich bleibt die Bemessungsgrundlage der Kapitalsteuer unverändert.
- Die steuermässige Wirkung des altrechtlichen Step-up erstreckt sich zeitlich über die zulässige Abschreibungsdauer für die in der Steuerbilanz aufgewerteten Aktiven und beträgt je nach Kanton fünf bis zehn Jahre<sup>7</sup>. Die Sondersatzlösung ist zwingend auf fünf Jahre begrenzt.
- Der altrechtliche Step-up hat für Gesellschaften, die einen konsolidierten Abschluss nach einem internationalen Rechnungslegungsstandard (z. B. US-GAAP, IFRS) erstellen, zur Folge, dass im Zeitpunkt des Step-up ein latentes Steuerguthaben (deferred tax asset bzw. DTA) gebildet werden muss, das in den Folgejahren korrespondierend mit den Abschreibungen auf den offengelegten stillen Reserven und dem Goodwill auszubuchen ist<sup>8</sup>. Unerwünschter Effekt davon ist, dass im Jahr der Bildung des DTA der Konzernsteuersatz nach unten ausschlägt, um im darauffolgenden Jahr wieder auf das ordentliche Niveau anzusteigen. Die Sondersatzlösung hat dagegen keine Bildung eines DTA zur Folge.
- Der altrechtliche Step-up fällt unter die Entlastungsbegrenzung, die Sondersatzlösung hingegen nicht.
- Beim altrechtlichen Step-up kann der unter der privilegierten Besteuerung entstandene und auf den steuerfreien Bereich entfallende Verlustvortrag unter der ordentlichen Besteuerung nach dem Statuswechsel nicht mehr verrechnet werden. Bei der Sondersatzlösung ist nicht von vornherein klar, ob der Verlustvortrag aus der Zeit vor dem Statuswechsel innerhalb der üblichen Siebenjahresfrist auch unter der ordentlichen Besteuerung

weiterhin mit Gewinnen verrechnet werden kann. Für einzelne Kantone ist aber bereits bekannt, dass sie dies nicht zulassen.

Welcher Ansatz attraktiver ist, lässt sich nicht pauschal beurteilen und ist von Fall zu Fall zu entscheiden. Einzelne Kantone (z. B. Zürich) erlauben auch eine Kombination der Sondersatzlösung für die ersten fünf Jahre mit dem altrechtlichen Step-up für die darauffolgenden fünf Jahre, wobei die stillen Reserven je hälftig auf die beiden Zeiträume aufgeteilt werden.

#### 4 Patentbox und Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung

*Die Patentbox und der Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung stellen zwei zentrale Entlastungsmassnahmen dar, die mit der STAF eingeführt wurden, wobei letztere für die Kantone nur fakultativ ist.*

**Patentbox:** Der Patentbox wurde im Gesetzgebungsprozess zur STAF grosse Aufmerksamkeit zuteil, sie wird aber in ihrer jetzigen Ausgestaltung voraussichtlich nur von vergleichsweise wenigen Unternehmen genutzt werden. Die Anwendung der Patentbox setzt einerseits registrierte Patente oder ähnliche Rechte und andererseits damit zusammenhängende Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten in der Schweiz voraus. Keine qualifizierenden Rechte sind namentlich Marken, Designs, Software sowie allgemein Erfindungen, die nicht patentgeschützt sind.

Die Wirkungsweise der Patentbox ist im Wesentlichen die folgende: Zunächst wird der so genannte Boxenerfolg ermittelt, der anschliessend bis in Höhe der Entlastungsbegrenzung (maximal 90 %) von der Besteuerung freigestellt wird. Der Boxenerfolg wird zweistufig ermittelt. Zuerst werden vom Gesamtgewinn alle nicht aus qualifizierenden Rechten stammenden Gewinne abgezogen. Der Residualgewinn ist sodann nach Massgabe des modifizierten Nexus-Ansatzes zu korrigieren. Der Nexus-Faktor, mit dem der Residualgewinn zu multiplizieren ist, entspricht dem Anteil, den die qualifizierenden von den gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen ausmachen. Als qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gelten Kosten für eigene Forschung

<sup>7</sup> Eine fünfjährige Abschreibungsdauer kennen die Kantone AG, AR, BL, NW, SZ, UR und ZG; eine zehnjährige Abschreibungsdauer kennen die Kantone BE, LU, OW, SH, SO, TG und ZH.

<sup>8</sup> Die Bildung eines latenten Steuerguthabens ist grundsätzlich nur dann erforderlich, wenn die Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz unter dem Rechnungslegungsstandard nicht zulässig ist (insbesondere im Falle von originärem Goodwill).

und Entwicklung sowie solche für Auftragsforschung, jeweils vorausgesetzt, dass die Forschung und Entwicklung in der Schweiz ausgeübt wird. Kosten für den Erwerb von Immaterialgüterrechten stellen hingegen keine qualifizierenden Kosten dar. Nicht qualifizierende Aufwendungen können jedoch im Nexus-Faktor mittels eines sogenannten «Uplift» im Umfang von maximal 30 % auf die qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen berücksichtigt werden. Der Nexus-Faktor beträgt aber höchstens 100 %.

Bei Einbringung von Patenten und Lizenzen in die Patentbox (sog. Boxeneintritt) wird über die auf diese entfallenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die in der Vergangenheit aufwandwirksam verbucht wurden, steuerlich abgerechnet. Es haben sich unter den Kantonen verschiedene Ansätze herausgebildet, wie diese Abrechnung zu erfolgen hat:

- Die Grundlösung sieht vor, dass auf dem in der Vergangenheit steuerwirksam verbuchten Forschungs- und Entwicklungsaufwand im Zeitpunkt des Boxeneintritts steuerlich abgerechnet wird.
- Die Verrechnungslösung (Zürcher Ansatz) sieht keine steuerliche Abrechnung beim Boxeneintritt vor. Im Gegenzug wird die Ermässigung auf dem Boxengewinn erst gewährt, wenn die Boxengewinne den bisherigen Forschungs- und Entwicklungsaufwand übersteigen. Falls eine vollständige Verrechnung innert fünf Jahren nicht möglich ist, erfolgt eine steuerliche Abrechnung auf dem nicht mit Boxengewinnen verrechneten Restbetrag.
- Nach der Sondersatzlösung (Basler Ansatz) erfolgt die steuerliche Abrechnung gesondert zu einem ermässigten Sondersatz und ausserdem nur im Anteil der prozentualen Entlastung, die im Rahmen der Patentbox auf Boxengewinnen gewährt wird.

Während die ersten drei Ansätze nur hinsichtlich des Zeitpunkts der Abrechnung über die in der Vergangenheit steuerwirksam verbuchten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen variieren, erfolgt beim letztgenannten Ansatz die Abrechnung unter Anwendung eines tieferen Sondersatzes und ausserdem nur im Anteil der prozentualen Entlastung auf Boxengewinnen. Die Kantone versuchen mit diesen unterschiedlichen Ansätzen, den negativen Steuer- und Liquiditätseffekt der steuerlichen Abrechnung beim Boxeneintritt zu mildern.

Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung (F&E): Anders als bei der Patentbox handelt es sich beim

Zusatzabzug für F&E um eine für die Kantone fakultative Entlastungsmassnahme. Die Wirkungsweise des Zusatzabzugs ist im Wesentlichen die folgende: Der effektiv angefallene und aufwandwirksam verbuchte Aufwand für qualifizierende Forschung und Entwicklung wird für Steuerzwecke je nach kantonaler Regelung um maximal 50 % erhöht, was einen gegenüber dem Jahresabschluss entsprechend tieferen steuerbaren Reingewinn zur Folge hat. Wenngleich die Wirkungsweise des Zusatzabzugs somit denkbar einfach ist, stellen sich bei der praktischen Anwendung diverse Fragen, insbesondere was die Abgrenzung des qualifizierenden vom übrigen Forschungs- und Entwicklungsaufwand anbelangt. Der Zusatzabzug wird für die eigene und für die in Auftrag gegebene Forschung und Entwicklung im Inland gewährt. Für die Ermittlung des relevanten Aufwandes wird bei Eigenaktivitäten auf den direkt zurechenbaren Personalaufwand, das heisst auf den Lohn- und Sozialversicherungsaufwand abgestellt. Die Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen, wie z. B. der Aufwand für bestimmte Forschungsinstrumente oder -geräte, Mietanteile und Infrastrukturkosten werden mit einem Aufschlag von maximal 35 % auf den Personalaufwendungen pauschal berücksichtigt, wobei die gesamte Berechnungsbasis nicht höher sein darf als der gesamte Forschungs- und Entwicklungsaufwand des Unternehmens. Auftragsforschung im Inland kann im Umfang von 80 % des fakturierten Betrags berücksichtigt werden. Neben juristischen Personen können auch Selbständigerwerbende sowie schweizerische Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen den Zusatzabzug geltend machen, vorausgesetzt, dass sie in der Schweiz qualifizierende Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ausüben. Es obliegt den Steuerpflichtigen, den Zusatzabzug jeweils mit der Steuererklärung für jede Steuerperiode neu zu beantragen.

Im Gegensatz zur Patentbox wird für die Anwendung des Zusatzabzugs für F&E nicht vorausgesetzt, dass aus der fraglichen Aktivität ein Patent oder ein vergleichbares Recht resultiert. Das heisst mit anderen Worten auch erfolglose Forschung, die zu keinerlei verwertbarem Ergebnis führt, kann zum Zusatzabzug für F&E berechtigen. Die sachlichen Anforderungen für die Inanspruchnahme des Zusatzabzuges für F&E sind demnach tiefer angesetzt als bei der Patentbox. Umso zentraler ist die Frage, was als qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsaktivität gilt. Die Regelung in Art. 25a StHG verweist auf das Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und Innovation, indem es die wissenschaftliche Forschung und wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 dieses Gesetzes als qualifizierende Forschung und Entwicklung be-

zeichnet. Darunter fallen auch Innovationsprojekte und Forschungsergebnisse, die einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Nutzen aufweisen. Voraussetzung ist ein gewisser Neuigkeitsgehalt, der sich sowohl auf das Produkt oder die Dienstleistung selbst oder die Verfahren und/oder Prozesse beziehen kann, mit denen diese hergestellt werden bzw. die diesen zugrunde liegen. Es obliegt den Steuerbehörden praktikable Kriterien zu entwickeln, anhand derer beurteilt werden kann, ob diese Voraussetzung im konkreten Fall erfüllt ist. Aufgrund des weiteren Anwendungsbereichs und der weniger strengen Voraussetzungen ist davon auszugehen, dass der Zusatzabzug für F&E eine deutlich breitere Anwendung haben wird als die Patentbox. Wie viele Steuerpflichtige diese Entlastungsmassnahme nutzen werden, wird aber wesentlich davon abhängen, ob die Steuerbehörden hinsichtlich der von den Steuerpflichtigen beizubringenden Nachweise und Dokumentationen Augenmass anwenden werden. Als einer der ersten Kantone hat der Kanton Aargau bereits eine detaillierte Praxisanweisung publiziert<sup>9</sup>. Derzufolge sind mit der Geltendmachung des Zusatzabzugs die folgenden Unterlagen einzureichen: Projektbeschreibung und Realisationsdauer sowie eine Zusammenstellung über die voraussichtlichen Projektgesamtkosten; Zusammenstellung der Personalkosten für Forschung und Entwicklung mit einer Personalliste mit Funktionen und Berechnung des Zuschlags. Bei Auftragsforschung sind zudem der Projektauftrag und Rechnungen einzureichen sowie die Bestätigung des Beauftragten, dass die Forschung und Entwicklung in der Schweiz ausgeführt wurde.

## B

# Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis

## 1 Auslegeordnung zum neuen Art. 23 VStG: Verwirkung Rückerstattungsanspruch (neues KS ESTV Nr. 48)

*Der neue Art. 23 VStG betreffend die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei fehlender ordentlicher Deklaration*

*wirft verschiedene Auslegungsfragen auf, insbesondere was die Beweislastverteilung anbelangt.*

Mit der am 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Revision des Verrechnungssteuergesetzes (VStG) wurde der neue Art. 23 betreffend die Verwirkung der Rückerstattungsanspruch von natürlichen Personen im Inland ins Gesetz eingefügt. Der neue Art. 23 VStG ist anwendbar auf Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über diese noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist. Hintergrund der Gesetzesänderung war die auf zwei Bundesgerichtsentscheide zurückzuführende verschärfte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung<sup>10</sup>, die in zahlreichen Fällen von irrtümlich nicht deklarierten Dividenden oder geldwerten Leistungen zu einer Doppelbelastung mit Einkommens- und Verrechnungssteuer geführt hat. Diese pönale Wirkung wurde von vielen als stossend empfunden und sollte mit dem neuen Art. 23 VStG entschärft werden. Unter dem neuen Art. 23 VStG verwirkt der Rückerstattungsanspruch trotz unterlassener Deklaration nicht mehr, wenn die der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurde und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerungsverfahren vom Steuerpflichtigen nachdeklariert oder von der Steuerbehörde aufgerechnet wird. Unverändert gilt, dass der Antrag auf Rückerstattung in jedem Fall zwingend innerhalb der dreijährigen Frist gemäss Art. 32 VStG gestellt werden muss. Die Gesetzesänderung wirft verschiedene Auslegungsfragen auf, die in Praxis und Rechtsprechung zu klären sein werden. Erste Anhaltspunkte finden sich im neuen Kreisschreiben Nr. 48 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2019 betreffend die Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG (KS ESTV Nr. 48).

Von zentraler Bedeutung bei der Auslegung des neuen Art. 23 VStG ist der Begriff der *Fahrlässigkeit*. So ist der Rückerstattungsanspruch bei der Nachdeklaration von verrechnungssteuerpflichtigen Erträgen oder bei deren Aufrechnung durch die Steuerbehörden nur dann nicht verwirkt, wenn die Deklaration fahrlässig unterlassen wurde. Im KS ESTV Nr. 48 wird der Begriff wie folgt definiert (Ziff. 3.1.2.1): «Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit

<sup>9</sup> Abrufbar unter: [https://www.ag.ch/media/kanton\\_aargau/dfr/dokumente\\_3/steuern/juristische\\_personen/merkblaetter\\_jp/MB\\_FE\\_Zusatzabzug\\_Entw.pdf](https://www.ag.ch/media/kanton_aargau/dfr/dokumente_3/steuern/juristische_personen/merkblaetter_jp/MB_FE_Zusatzabzug_Entw.pdf)

<sup>10</sup> BGer vom 11. Oktober 2011 (2C\_95/2011) und BGer vom 16. Januar 2013 (2C\_80/2012). Die verschärfte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung war Gegenstand des Kreisschreibens Nr. 40 vom 11. März 2014, das inzwischen aufgehoben wurde.

nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn jemand die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Unter persönlichen Verhältnissen versteht man etwa die Ausbildung, die intellektuellen Fähigkeiten sowie die berufliche Erfahrung». Diese Definition deckt sich bis auf den letzten Satz mit der Legaldefinition in Art. 12 Abs. 3 des Strafgesetzbuchs (StGB).

Grundsätzlich lassen sich vier verschiedene Ausprägungen von Fahrlässigkeit unterscheiden: Die bewusste, die grobe, die leichte und die unbewusste Fahrlässigkeit. Mit Bezug auf die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs unter dem neuen Art. 23 VStG lassen sich grob zwei Fallgruppen unterscheiden: Die erste bilden die Fälle, in denen verrechnungssteuerpflichtige Leistungen, deren Höhe und Zufluss zweifellos feststeht, in der Steuererklärung nicht angegeben werden. Die zweite Fallgruppe bilden die Fälle, in denen eine Gesellschaft Leistungen gegenüber einem Anteilsinhaber oder einer diesem nahestehenden Person erbringt und dafür keine ausreichende Gegenleistung erhält.

Bei der ersten Fallgruppe ist vor allem die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und unbewusster Fahrlässigkeit von Relevanz, zumal der Steuerpflichtige grundsätzlich davon ausgehen muss, dass die Nichtdeklaration einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung in der Steuererklärung zu einem verpönten Erfolg in Form einer unvollständigen Veranlagung führt. Mit der unterlassenen Deklaration, sofern diese dem Steuerpflichtigen bewusst ist, nimmt er diesen Erfolg in Kauf, womit Eventualvorsatz vorliegt. In solchen Fällen besteht gemäss Spruchpraxis des Bundesgerichts eine natürliche Vermutung für (eventual-)vorsätzliches Handeln, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Es obliegt dem Steuerpflichtigen diesen Schluss zu widerlegen.

Anders die Fälle, in denen der Leistung einer Gesellschaft an den Anteilsinhaber keine ausreichende Gegenleistung entgegensteht. Hier ist vor allem die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und unbewusster Fahrlässigkeit von Bedeutung. Dem Eventualvorsatz und der bewussten Fahrlässigkeit ist gemein, dass der Täter um den möglichen Erfolgseintritt seines Handelns weiss (Wissensebene), sie unterscheiden sich aber hinsichtlich des Wollens (Willensebene). Beim eventualvorsätzlichen Handeln nimmt der Täter den möglichen Er-

folgseintritt bewusst in Kauf, wohingegen er bei der bewussten Fahrlässigkeit – wenngleich leichtfertig – darauf vertraut, dass der Erfolg nicht eintritt. Unbewusste Fahrlässigkeit liegt etwa dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige, wie typischerweise der Fall, zwar dessen bewusst ist, dass Leistungsbeziehungen zwischen Nahestehenden dem Drittvergleich standhalten müssen, ansonsten eine geldwerte Leistung vorliegen könnte, er aber fälschlicherweise davon ausgeht, die im konkreten Fall getroffene Leistungsvereinbarung halte diesem Erfordernis stand und deshalb von Weiterungen, wie z.B. dem Einholen von Gutachten, absieht.

Wenn es Aufgabe der Strafverfolgungsbehörde ist, das vorsätzliche bzw. eventualvorsätzliche Handeln nachzuweisen, darf man für die Zwecke der Verrechnungssteuerrückerstattung die Beweislast nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen umkehren. Genau dies deutet aber das KS ESTV Nr. 48 unter Ziffer 3.2 an, wo es heisst, dass die steuerpflichtige Person darzulegen oder zumindest glaubhaft zu machen hat, dass sie die Deklaration fahrlässig unterlassen hat, sofern sich dies nicht aus den Akten ergibt. Es muss Aufgabe der Strafverfolgungsbehörden sein, das vorsätzliche bzw. eventualvorsätzliche Handeln des Steuerpflichtigen nachzuweisen, wie es generell Aufgabe der Strafverfolgungsbehörden ist, alle für eine steuerstrafrechtliche Entscheidung notwendigen rechtserheblichen Tatsachen zu beweisen. Eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs gestützt auf Art. 23 VStG sollte nur dann eintreten, wenn ein Strafverfahren durchgeführt worden ist, das zu einer rechtskräftigen Verurteilung geführt hat. Eine Besonderheit stellen vor diesem Hintergrund straflose Selbstanzeigen dar, da bei diesen aufgrund ihrer Straflosigkeit auf die Durchführung eines Strafverfahrens verzichtet wird. Da es aber bei straflosen Selbstanzeigen wahrscheinlich ist, dass die unterlassene Deklaration mindestens eventualvorsätzlich erfolgt ist, erachten wir es als legitim, wenn in diesen Fällen die Nachweispflicht, dass die Nichtdeklaration fahrlässig erfolgt ist, dem Steuerpflichtigen auferlegt wird. Es kann nicht sein, dass ein «Schattenstrafverfahren» nur zum Zweck der Verrechnungssteuerrückerstattung durchgeführt werden muss. Aufgrund der absoluten Verwirkungsfrist ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aber so oder so nur für drei Jahre möglich.

In Fällen, in denen Steuerpflichtige verrechnungssteuerbelastete Dividenden oder andere Kapitalerträge in der Steuererklärung nicht deklarieren, die Aktien bzw. das jeweilige Stammrecht aber im

Wertschriftenverzeichnis aufführen, dürfte es sich in aller Regel um ein (unbewusst) fahrlässiges Verhalten handeln; dies umso mehr, wenn aus den als Beilagen zur Steuererklärung eingereichten Belegen der Dividendenertrag bzw. Kapitalertrag ohne weiteres ersichtlich ist. Die bereits ergangenen Bundesgerichtsentscheide, denen ein derart gelagerter Sachverhalt zugrunde lag und bei denen der neue Art. 23 VStG anzuwenden war<sup>11</sup>, deuten darauf hin, dass das Bundesgericht diese Auffassung teilt. In Fällen nicht deklarerter Kapitalerträge ist auch dann grundsätzlich von einem fahrlässigen Vorgehen auszugehen, wenn die Steuerbelastung durch die Einkommenssteuer tiefer liegt als die Belastung durch die Verrechnungssteuer in Höhe von 35%, zumal diesfalls ein (eventual-)vorsätzliches Verhalten kaum unterstellt werden kann.

Schwieriger ist die Abgrenzung bei nachträglich entdeckten geldwerten Leistungen in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen. Klar scheint, dass auch hier der (Eventual-)Vorsatz durch die Steuerbehörden nachzuweisen ist; gelingt dieser Nachweis nicht, liegt folglich höchstens ein fahrlässiges Handeln vor, weshalb die Verrechnungssteuer unter dem neuen Art. 23 VStG zurückzuerstatten ist. Bei nachträglich entdeckten geldwerten Leistungen stellt sich zudem die Frage, wann das Meldeverfahren gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a der Verordnung über die Verrechnungssteuer (VStV) anwendbar ist. Nach unserer Auffassung sollte dieses immer dann gewährt werden, wenn Hinweise auf ein vorsätzliches Handeln fehlen und mithin kein Steuerstrafverfahren eingeleitet wird, weshalb das Rückerstattungsrecht gemäss dem neuen Art. 23 VStG nicht verwirkt ist, und auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

## 2 Stand des Verrechnungssteuer-Reformprojekt

*Inzwischen sind vom Bundesrat Eckwerte des Verrechnungssteuerreformprojekts publiziert worden. Der Wechsel zum Zahlstellenprinzip soll sich (vorerst) auf Fremdkapitalinstrumente beschränken.*

Das Reformprojekt der Verrechnungssteuer hat mit der Publikation von Eckwerten durch den Bundesrat am 16. Juni 2019 und am 27. September 2019 genauere Konturen erhalten. Gegenstand des schon lange währenden Reformvorhabens ist bekanntlich der Wechsel vom Schuldner- zum Zahlstellenprinzip. Allerdings soll dieser Wechsel im

Rahmen des aktuellen Reformprojekts nur mit Bezug auf Zinserträge erfolgen. Das heisst mit Bezug auf Dividenden und Erträge aus kollektiven Kapitalanlagen, dass das Schuldnerprinzip beibehalten und die Verrechnungssteuer wie bisher zum Satz von 35% erhoben werden soll. Von einer Absenkung des Satzes auf den internationalen Sockelsteuersatz von 15% soll also abgesehen werden. Der Bundesrat erhofft sich von der Reform eine Stärkung des Fremdkapitalmarktes Schweiz und eine Ausdehnung des Sicherungszwecks im Inland. Er hat sich bei der Festlegung der Eckwerte auf die Subkommission der WAK-N abgestützt, welche sich aufgrund einer parlamentarischen Initiative ebenfalls mit der Reform auseinandersetzt und am 11. Juni 2019 auch Eckwerte publiziert hat. Im Einzelnen lassen sich die vom Bundesrat definierten Eckwerte der Reform wie folgt wiedergeben:

- Inländische juristische Personen und ausländische Anleger sollen von der Verrechnungssteuer auf Schweizer Zinsanlagen befreit werden.
- Der Sicherungszweck für natürliche Personen im Inland soll ausgedehnt werden, indem bei inländischen natürlichen Personen die Verrechnungssteuer neu auf sämtlichen Zinsanlagen erhoben werden soll, auch auf ausländischen. Damit soll die Steuerhinterziehung bekämpft werden.
- Die Verrechnungssteuer soll auch bei indirekten Zinsanlagen erhoben werden. Dies gilt für in- und ausländische kollektive Kapitalanlagen, unabhängig davon, ob sie ihre Erträge ausschütten oder thesaurieren.
- Geltende Freigrenzen für Bankzinsen sollen beibehalten, auf zusätzliche Freigrenzen soll hingegen verzichtet werden.

Der Bundesrat rechnet mit Mindereinnahmen aufgrund der Reform in Höhe von jährlich CHF 250 Millionen, denen aber Mehreinnahmen aufgrund des verbesserten Sicherungszwecks und aufgrund der erhofften Belebung des Fremdkapitalmarktes Schweiz gegenüberstehen. Er erachtet das Kosten-Nutzen-Verhältnis als langfristig vorteilhaft.

**Einschätzung:** Das vom Bundesrat konkretisierte Reformvorhaben mutet als wenig überzeugende Kompromisslösung an, insbesondere wenn man die beträchtlichen Kosten bedenkt, die die Implementierung der Reform auf Stufe der Zahlstellen auslöst. Ausserdem scheinen die vom Bundesrat erwarteten Mehrerträge aufgrund der Belebung des Fremdkapitalmarktes Schweiz und des verbesser-

<sup>11</sup> Vgl. BGer vom 12. September 2019 (2C\_418/2019); BGer vom 16. August 2019 (2C\_224/2017); BGer vom 16. August 2019 (2C\_37/2019); BGer vom 21. Juni 2019 (2C\_1066/2018) und BGer vom 23. April 2019 (2C\_1069/2018).

ten Sicherungszwecks angesichts des anhaltenden Tiefzinsumfelds etwas optimistisch.

**Ausblick:** Gestützt auf die vom Bundesrat publizierten Eckwerte erarbeitet die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Zeit eine Gesetzesvorlage für die Vernehmlassung, deren Publikation im ersten Halbjahr 2020 zu erwarten ist.

## C

# Entscheide

## 1 Holdingspaltung

*Entgegen bisheriger Praxis ist das doppelte Betriebserfordernis bei einer Holdingspaltung neu erfüllt, wenn die übertragende Gesellschaft mindestens zwei qualifizierte Beteiligungen an aktiven Gesellschaften hält und eine davon überträgt.*

Dem Entscheid des BGer vom 11. März 2019<sup>12</sup> liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Eine Holdinggesellschaft, die zu 100 % an zwei aktiven Gesellschaften beteiligt war, übertrug eine dieser Beteiligungen auf eine neue, von den Aktionären der Holdinggesellschaft gegründete Gesellschaft (altrechtliche Spaltung). Im Anschluss wurde das Kapital der übertragenden Holdinggesellschaft um CHF 100 000, entsprechend dem Buchwert der übertragenen Beteiligung, herabgesetzt. An der übernehmenden Gesellschaft, die mit Sacheinlage der übertragenen Beteiligung gegründet wurde, sind die beiden bisherigen Aktionäre gemäss dem Beteiligungsverhältnis an der übertragenden Holdinggesellschaft zu je 50 % beteiligt. Die Steuerverwaltung nahm in der Folge beim beschwerdeführenden Aktionär aufgrund Vorliegens einer geldwerten Leistung eine Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen im Umfang des anteiligen (Substanz-)Wertes der übertragenen Beteiligung vor, abzüglich des Betrags der Kapitalherabsetzung bei der übertragenden Gesellschaft.

Strittig im Verfahren vor dem BGer war die Frage, ob vorliegend die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne von Art. 61 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) erfüllt sind. Gegebenenfalls werden die übertragenen stillen Reserven nicht besteuert (steuerneutrale Spaltung) und es läge keine geldwerte Leistung vor. Neben den allgemeinen Voraussetzungen, der Übernahme der bisheri-

gen Buchwerte sowie des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz, verlangt das Gesetz für eine steuerneutrale Spaltung, dass mindestens ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird und die nach der Spaltung bestehenden Gesellschaften einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen (doppeltes Betriebserfordernis). Das heisst mit anderen Worten, dass bei der übertragenden Gesellschaft mindestens ein Betrieb oder Teilbetrieb verbleiben und weitergeführt werden muss und dass mindestens ein ebensolcher auf die übernehmende Gesellschaft zu übertragen und von dieser nach der Spaltung weiterzuführen ist. Für eine steuerneutrale Holdingspaltung wird gemäss bisheriger Verwaltungspraxis zudem vorausgesetzt, dass es sich bei den Beteiligungen der Holding mehrheitlich um qualifizierte Beteiligungen handelt (mindestens 20 %) und dass es sich wertmässig überwiegend um Beteiligungen an aktiven Gesellschaften handelt. Ausserdem haben die übertragende und die übernehmende Gesellschaft nach der Spaltung eine effektive Holdingtätigkeit mit entsprechendem Personal auszuüben.

Das BGer kam in diesem Entscheid nun aber zum Schluss, dass die Übertragung einer qualifizierten Beteiligung an einer aktiven Gesellschaft, wie vorliegend der Fall, im Sinne des Transparenzprinzips die Übertragung des in der Beteiligung verkörperten Unternehmens und somit eines Betriebs mitumfasst. Mit anderen Worten heisst das, dass es für eine steuerneutrale Holdingspaltung neben den allgemeinen Voraussetzungen erforderlich ist, dass mindestens eine qualifizierte Beteiligung an einer aktiven Gesellschaft übertragen wird und die übernehmende und die übertragende Gesellschaft nach der Spaltung eine Holdingfunktion ausüben, wobei dieses Kriterium erfüllt ist, sofern beide Gesellschaften je eine qualifizierte Beteiligung an einer aktiven Gesellschaft halten. Für das Vorliegen einer Holdingtätigkeit bei der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft wird insbesondere nicht verlangt, dass diese über entsprechendes Personal verfügen.

## 2 Umsatzabgabe

*Fehlen im Zeitpunkt einer Umsatzabgaberevision Effektenhändlerkarten zum Nachweis, dass auf gewissen Transaktionen keine Umsatzabgabe geschuldet war, wird die Umsatzabgabe auf den fraglichen Transaktionen nacherhoben. Eine nachträgliche Einholung der Nachweise ist entgegen bisheriger Praxis nicht zulässig.*

<sup>12</sup> BGer vom 11. März 2019 (2C\_34/2018).

Der Entscheid des BGer vom 20. März 2019<sup>13</sup> betrifft eine Schweizer Bank, bei der im Rahmen einer Umsatzabgaberevision durch die Eidgenössische Steuerverwaltung festgestellt wurde, dass sie für Transaktionen, bei denen sie als Vermittlerin agierte, für die Vertragsparteien teilweise keine halbe Abgabe abgerechnet hatte, weil es sich bei diesen um Effektenhändler handelte. Da die Bank jedoch die Effektenhändlerkarten dieser Vertragsparteien im Zeitpunkt der Revision nicht vorweisen konnte, erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung die zu wenig abgerechnete Abgabe zuzüglich Verzugszins nach. Ebenfalls Gegenstand des Entscheids sind fehlende Umsatzabgabeabrechnungen für Transaktionen, bei denen die im Umsatzabgaberegister aufgeführten Vertragsparteien nur als direkte Stellvertreter für befreite Anleger agierten, was aber aus dem Umsatzabgaberegister nicht hervorging, wobei sich die Abgabepflichtige auf diese Angaben behaften lassen muss.

Als Vermittlerin schuldet die Effektenhändlerin auf umsatzabgabepflichtigen Transaktionen eine halbe Abgabe für jede Vertragspartei, die weder ein Effektenhändler noch ein befreiter Anleger ist. Strittig im Verfahren vor dem BGer war im Prinzip nur die Frage, wie der Nachweis zu erbringen ist, dass die Vertragsparteien eine für die Beschwerdeführerin umsatzabgabebefreiende Eigenschaft aufweisen. Bei der Umsatzabgabe gilt bekanntlich das Selbstveranlagungsprinzip. Die Effektenhändlerin hat unter anderem die Pflicht, ein Umsatzabgaberegister zu führen. Es soll belegen, dass die steuerbaren Transaktionen zur Versteuerung gelangt sind und die Steuerberechnung korrekt erfolgt ist. Das Umsatzabgaberegister hat mit Blick auf die Befreiungstatbestände auch eine Spalte mit «Name, Domizil, Ansässigkeitsstaat und Effektenhändler-Nummer» zu enthalten. Der Effektenhändler hat Transaktionen innert drei Tagen nach Abschluss oder nach Eingang der Abrechnung in seinem Umsatzabgaberegister zu erfassen. Auch Transaktionen mit befreiten Vertragsparteien sind zu erfassen. Dies war vorliegend unumstritten.

Banken im Sinne des Bankengesetzes und die Schweizer Nationalbank gelten ohne besonderen Ausweis als registrierte Effektenhändler. Das heisst ein Effektenhändler, der bei einer Transaktion mit einer solchen Vertragspartei als Vermittler agiert, hat die auf sie entfallende hälftige Abgabe nicht abzurechnen, ohne dass er dafür eine weitere Erklärung benötigt. Alle sonstigen Effektenhändler gelten nicht ohne weiteres als registrierte Effek-

tenhändler; sie haben sich vielmehr durch Abgabe ihrer Effektenhändlerkarte auszuweisen. Gleiches gilt mit Bezug auf von der Umsatzabgabe befreite Anleger. Hinsichtlich des Zeitpunkts, wann dieser Ausweis zu erfolgen hat, vertritt das BGer übereinstimmend mit der Vorinstanz die Auffassung, dass dieser im Moment des Geschäftsabschlusses (bzw. spätestens drei Tage danach) für die Steuerbefreiung nach Art. 17 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) konstitutiv ist. Konkret ging es vorliegend um Transaktionen mit schweizerischen Personalvorsorgestiftungen und Versicherungsgesellschaften, für die die Beschwerdeführerin keine blauen Effektenhändlerkarten eingeholt hatte. Das BGer kam zum Schluss, soweit die Beschwerdeführerin anlässlich der Kontrolle der Eidgenössischen Steuerverwaltung den Nachweis der Effektenhändlereigenschaft durch Vorlage der Effektenhändlerkarte nicht erbringen könne, sei die Umsatzabgabepflicht der betreffenden Transaktionen zu bejahen.

Dieser Entscheid bedeutet eine Abkehr von der bisherigen Verwaltungspraxis, wonach Effektenhändlerkarten und Nachweise über die Eigenschaft als befreite Anleger im Sinne von 17a StG auch noch nachträglich (z. B. nach einer Beanstandung im Rahmen einer Revision) beigebracht werden konnten.

### 3 Eigene Aktien

*Unter dem neuen Rechnungslegungsrecht werden eigene Aktien nur noch passivseitig als Minusposition im Eigenkapital erfasst. Mangels einer steuerlichen Korrektornorm ist diese bilanzielle Erfassung auch für die Bestimmung des steuerbaren Eigenkapitals massgebend.*

Der Entscheid des BGer vom 14. November 2019<sup>14</sup> betrifft eine Holdinggesellschaft im Kanton Zürich, die in der Steuererklärung 2014 die Reserve für eigene Aktien analog der Darstellung im gemäss neuem OR-Rechnungslegungsrecht erstellten Jahresabschluss als Minusposition vom übrigen Eigenkapital in Abzug gebracht hatte. Konkret handelte es sich um eigene Aktien, die die Gesellschaft nicht in der Absicht einer Kapitalherabsetzung erworben und folglich auch nicht mit der Verrechnungssteuer abgerechnet hatte. Das Steueramt rechnete in der Veranlagung die als Minusposition abgezogene Reserve für eigene Aktien dem übrigen Eigenkapital hinzu. Strittig im Verfahren vor BGer war die

<sup>13</sup> BGer vom 20. März 2019 (2C\_749/2017).

<sup>14</sup> BGer vom 14. November 2019 (2C\_119/2018).

Frage, ob diese Korrektur des Steueramtes rechtmässig war.

Die bilanzielle Behandlung von eigenen Aktien hat mit der Revision des Rechnungslegungsrechts von 2011 (in Kraft seit 1. Januar 2013) dahingehend eine Änderung erfahren, dass eigene Aktien nicht mehr zu Anschaffungskosten als Aktivum erfasst und eine korrespondierende Reserve im Eigenkapital gebucht werden, sondern nur noch passivseitig eine Minusreserve im Eigenkapital verbucht wird. Währenddem der Erwerb eigener Aktien gemäss bisherigem Rechnungslegungsrecht bilanzneutral war, führt dieser unter dem geänderten Rechnungslegungsrecht zu einer Bilanzverkürzung. Dem Gesetzgeber war es ein grosses Anliegen, dass die Neuerungen im Rahmen der Revision des Rechnungslegungsrechts steuerneutral sind. Mit Bezug auf den Erwerb eigener Aktien ging insbesondere auch die Schweizerische Steuerkonferenz davon aus, dass die Änderung der bilanziellen Behandlung steuerlich unbeachtlich ist.

Wie das BGer im Entscheid darlegt, ist für die Bestimmung des steuerbaren Gewinns und Kapitals einer juristischen Person der handelsrechtskonforme Jahresabschluss massgeblich (sog. Massgeblichkeitsprinzip). Vorbehaltlich einer steuerrechtlichen Korrekturvorschrift, entsprechen der steuerbare Gewinn und das steuerbare Kapital den im Jahresabschluss ausgewiesenen Werten. Vorliegend fehlt eine dahingehend lautende steuerrechtliche Korrekturvorschrift, dass die als Minusposition vom Eigenkapital in Abzug gebrachte Reserve für eigene Aktien dem Eigenkapital hinzuzurechnen ist. Das Steueramt macht geltend, der Minusposten im Eigenkapital für eigene Aktien müsse aus steuerrechtlicher Sicht dem steuerbaren Eigenkapital zugerechnet werden, insoweit darin eigene Beteiligungsrechte enthalten sind, über welche mit der Verrechnungssteuer nicht abgerechnet worden ist. Art. 4a VStG sei als steuerrechtliche Korrektornorm zu verstehen. Die eigenen Aktien, die nicht zum Zweck der Kapitalherabsetzung, sondern zwecks Wiederveräusserung erworben werden, stellten ein weiterhin vorhandenes Aktivum der Gesellschaft dar, das jederzeit wieder veräussert werden könne. Wie das BGer zutreffend ausführt, regelt die vom Steueramt angerufene Bestimmung aber nur die Verrechnungssteuerfolgen des Erwerbs eigener Aktien losgelöst von der bilanziellen Behandlung. Deshalb ist für die Erhebung der Verrechnungssteuer unerheblich, dass aufgrund der neuen bilanziellen Behandlung eine Minusreserve im Eigenkapital gebildet wird. Als Korrekturvor-

schrift mit Bezug auf das steuerbare Kapital dient die angerufene Norm schon aufgrund des Anwendungsbereiches des Verrechnungssteuergesetzes nicht, eine solche würde eine gesetzliche Grundlage im kantonalen Recht oder zumindest eine entsprechende Norm im StHG voraussetzen.

#### **4 Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis**

*Das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis liegt am Ort der tatsächlichen Verwaltung, wenn dieser vom statutarischen Sitz abweicht, selbst wenn es sich bei letzterem nicht um ein blosses Briefkastendomizil handelt.*

Im Entscheid des BGer vom 1. Februar 2019<sup>15</sup> geht es um eine im Bereich Vermögensverwaltungs- und Anlageberatungsdienstleistungen tätige Gesellschaft, die am 15. April 2007 mit statutarischem Sitz in Zürich gegründet wurde und diesen sodann am 17. Dezember 2008 in den Kanton Obwalden verlegt hatte, wo sie auch Räumlichkeiten mietete. Ihre Infrastruktur in Zürich behielt sie indessen bei. Für die Steuerperioden 2009 und 2010 beantragte die Gesellschaft, dass 32,5% ihres Gewinns auf den neuen Sitzkanton auszuscheiden sei. Dem entsprach der Kanton Obwalden und stellte entsprechende Steuerauscheidungen aus. In der Folge liess das Kantonale Steueramt Zürich nach einer Buchprüfung verlauten, dass es den Sitz der Gesellschaft im Kanton Obwalden ignoriere und sämtliche Steuerfaktoren in Zürich erfasse. Die Gesellschaft reagierte mit verschiedenen Schreiben und reichte auch Beweismittel ein, wie unter anderem Fotografien der Räumlichkeiten im Kanton Obwalden. Nachdem unter anderem ein vorangekündigter Augenschein der Räumlichkeiten in Obwalden stattfand, erliess das Kantonale Steueramt Zürich Einschätzungsentscheide für die Steuerperioden 2009 und 2010, in welchen es, wie angekündigt, keine Steuerfaktoren nach Obwalden ausschied und Gewinn und Kapital vollständig in Zürich zur Besteuerung vorsah. Vor BGer beantragte die beschwerdeführende Gesellschaft im Wesentlichen die Beschränkung der Steuerhoheit des Kantons Zürich für die Steuerperioden 2009 und 2010 auf eine Betriebsstätte unter Berücksichtigung der von der Steuerverwaltung Obwalden vorgenommenen Steuerauscheidungen. Subeventualiter beantragte sie die Aufhebung der Veranlagungen des Kantons Obwalden und die Beseiti-

<sup>15</sup> BGer vom 1. Februar 2019 (2C\_627/2017).

gung der damit verbundenen Doppelbesteuerung sowie Rückerstattung der bezahlten Steuern.

In seinen Erwägungen bejaht das BGer zunächst, dass für die Steuerperioden 2009 und 2010 eine aktuelle Doppelbesteuerung vorliegt. Weiter hält es fest, dass in Fällen, in denen eine juristische Person ihren Sitz und die tatsächliche Verwaltung in unterschiedlichen Kantonen hat und deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit beanspruchen, der Konflikt nach den Grundsätzen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen ist. Seit dem Leitentscheid in Sachen Aktiengesellschaft Columbus vom 27. Juni 1919 habe das BGer derartige Konflikte auf der Ebene der Steuerhoheit und damit des Hauptsteuerdomizils gelöst. Ähnlich wie bei natürlichen Personen soll das Hauptsteuerdomizil der juristischen Person dort liegen, wo sich der wirkliche, tatsächliche Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz befindet und nicht am willkürlich gewählten formellen Sitz. Das BGer verweist in seinen Ausführungen auf frühere Entscheide, in denen es festhielt, dass sich der Mittelpunkt an jenem Ort befindet, an welchem die Geschäftsführung oder Verwaltung tatsächlich lokalisiert ist, wobei hiervon auch nicht abzuweichen ist, wenn die Generalversammlung und (wenige) Verwaltungsratssitzungen am Sitz durchgeführt werden. An diesen Leitlinien habe sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung fortan jahrzehntelang gehalten, auch nach der Harmonisierung des kantonalen Steuerrechts. Die Lehre habe die bundesgerichtliche Rechtsprechung indessen teilweise so verstanden, dass im interkantonalen Verhältnis die Steuerhoheit des Sitzkantons jener des Kantons der tatsächlichen Verwaltung grundsätzlich vorgehe und davon erst und nur dann abgewichen werde, wenn dem Sitz bloss formelle Bedeutung zukomme und er als gleichsam künstlich geschaffen erscheine. In einem Einzelfall habe sich das BGer auch dahingehend geäußert, andere Male dies zumindest angedeutet.

Im vorliegenden Fall kommt das BGer wohl zu Recht zum Schluss, dass das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in den fraglichen Steuerperioden in Zürich war. Gleichwohl ist der Entscheid beachtlich, ging die überwiegende Doktrin bisher doch davon aus, dass sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort ihres statutarischen Sitzes befindet, ausser dieser stelle ein blosses Briefkastendomizil dar. Der überwiegenden Lehrmeinung zufolge wäre im vorliegenden Fall

wohl anders entschieden worden, zumal die Gesellschaft an ihrem Sitz über Räumlichkeiten verfügte, die von ihr auch effektiv genutzt wurden, und sie dort somit klar mehr als ein blosses Briefkastendomizil unterhielt. Dass dieser Entscheid in kurzer Folge mit drei weiteren Entscheiden ergangen ist<sup>16</sup>, die einen gleich gelagerten interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikt zum Gegenstand hatten, deutet darauf hin, dass das BGer eine Praxisanpassung herbeiführen wollte.

Anders als im Entscheid vom 7. Februar 2019 erachtete das BGer vorliegend das Beschwerderecht der Beschwerdeführerin mit Bezug auf den Subeventualantrag nicht als verwirkt, unter welchem diese beantragte, der Kanton Obwalden habe seine Veranlagungen anzupassen und die zu viel bezahlten Steuern zurückzuleisten. Im Entscheid vom 7. Februar 2019 kam das BGer zum Schluss, die Beschwerdeführerin habe spätestens aufgrund der Zustellung der Steuererklärung sowie mehrerer Auflagen des Kantonalen Steueramtes Zürich damit rechnen müssen, dass der Kanton Zürich einen kollidierenden Steueranspruch geltend macht. In einem in der Folge zugestellten Einschätzungsvorschlag habe dieser denn auch explizit die Steuerhoheit beansprucht. Indem die Beschwerdeführerin trotz dieser Ausgangslage die Steuerverwaltung im Sitzkanton nicht über den zürcherischen Steueranspruch informierte und ausserdem die finale Steuerrate vorbehaltlos beglich, habe sie treuwidrig gehandelt, weshalb ihr Verhalten keinen Rechtsschutz verdiene.

<sup>16</sup> BGer vom 7. Februar 2019 (2C\_539/2017), BGer vom 31. Januar 2019 (2C\_373/2018); und BGer vom 30. Januar 2019 (2C\_549/2018).



# III Natürliche Personen

Marc-Antoine Bree, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte  
Veysel Oruclar, Advokat

## A

### Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis

#### 1 Übersicht über die kantonalen Dividendenbesteuerungen nach der Steuerreform und AHV-Finanzierung

*Bei der Dividendenbesteuerung aus qualifizierten Beteiligungen führt die Steuerreform zu einer Erhöhung der Besteuerung auf Bundesebene und einer gewissen Harmonisierung auf Kantonsebene.*

Das am 19. Mai 2019 vom Schweizer Stimmvolk angenommene Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) ist bekanntlich am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Die STAF beinhaltet auch eine Neuregelung der Teilbesteuerung der Dividendeneinkünfte. Bis Ende 2019 wurden Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen von mind. 10% bei der direkten Bundessteuer im

Umfang von 60% (Privatvermögen) bzw. 50% (Geschäftsvermögen) besteuert. Auf Kantonsebene wurde die Festlegung der Höhe und der Art der Dividendenbesteuerung den Kantonen überlassen. Diese sahen teilweise eine noch tiefere Besteuerung dieser Erträge vor.

Seit dem 1. Januar 2020 werden Dividendeneinkünfte aus qualifizierten Beteiligungen auf Bundesebene zu 70% in die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer einbezogen. Dies gilt nun sowohl für das Geschäfts- als auch das Privatvermögen. Für die Kantone beinhaltet die STAF-Vorlage insoweit eine Harmonisierung, als sie einerseits eine Mindesthöhe der Dividendenbesteuerung von 50% und andererseits die Entlastungsmethode, nämlich das Teileinkünfteverfahren, vorgibt.

Nachfolgend finden Sie eine Übersicht über die Dividendenbesteuerung aus qualifizierten Beteiligungen der einzelnen Kantone. Die Besteuerungssätze gelten sowohl für das Geschäftsvermögen (GV) als auch das Privatvermögen (PV), sofern nichts anderes erwähnt wird:

Kanton	Besteuerung / Stand der Umsetzung
Aargau	50%
Appenzell Ausserrhodon	Gegenwärtig: Teilsatzverfahren von 60% Gesetzesvorlage: 60% sowie Wechsel vom Teilsatz- zum Teileinkünfteverfahren
Appenzell Innerrhodon	Gegenwärtig: Teilsatzverfahren von 50% Gesetzesvorlage: 50% sowie Wechsel vom Teilsatz- zum Teileinkünfteverfahren
Basel-Landschaft	60% sowie Wechsel vom Halbsatz- zum Teileinkünfteverfahren
Basel-Stadt	80%
Bern	Gegenwärtig: Teilsatzverfahren von 50% Gesetzesvorlage: 50% bleibt unverändert aber Wechsel vom Halbsatz- zum Teileinkünfteverfahren, in erster Lesung vom Grossen Rat per 2. Dezember 2019 verabschiedet, Inkrafttreten per 1. Januar 2021 vorgesehen
Freiburg	70%
Genf	60% (GV), 70% (PV)
Glarus	70%

Kanton	Besteuerung / Stand der Umsetzung
Graubünden	50 %
Jura	Gegenwärtig: 50 % (GV), 60 % (PV) Gesetzesvorlage: Erhöhung der Dividendenbesteuerung auf 70 %
Luzern	50 % (GV), 60 % (PV)
Neuenburg	Gegenwärtig: 50 % (GV), 60 % (PV) Gesetzesvorlage: Erhöhung der Dividendenbesteuerung auf 70 %
Nidwalden	50 %
Obwalden	50 %
Schaffhausen	60 %
Schwyz	50 %
Solothurn	70 %
St. Gallen	70 %
Tessin	70 %
Thurgau	60 %
Uri	50 %
Waadt	60 % (GV), 70 % (PV)
Wallis	50 % (GV), 60 % (PV)
Zug	50 %
Zürich	50 % (voraussichtlich ab 2023: im Umfang von 60 %)

## 2 Revision der Quellenbesteuerung

Am 1. Januar 2021 wird eine Revision der Quellenbesteuerung<sup>17</sup> in Kraft treten. Mit dieser Revision soll die Ungleichbehandlung von ordentlich und quellenbesteuerten Personen für das Erwerbseinkommen beseitigt werden. Weiter werden damit auch Verpflichtungen aus dem Freizügigkeitsabkommen mit der EU erfüllt. Arbeitgeber müssen neu direkt mit dem Wohnsitzkanton eines jeden Arbeitnehmers abrechnen.

Die Revision umfasst folgende Punkte:

- Die ergänzende ordentliche Veranlagung wird abgeschafft. Ansässige Quellensteuerpflichtige, die Einkünfte haben, die nicht der Quellensteuer unterliegen, unterliegen der obligatorischen nachträglichen ordentlichen Veranlagung.
- Alle Ansässigen, die nicht der obligatorischen nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegen, können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen.
- Nicht-Ansässige, welche die Voraussetzungen als Quasi-Ansässige erfüllen, können ebenfalls eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beanspruchen.
- Die Besteuerung Ansässiger erfolgt durch den Wohnsitz- bzw. Aufenthaltskanton des Erwerbstätigen.

Die Ungleichbehandlung zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen ist vor allem auf die Unterschiede im anwendbaren Steuersatz und die fehlende Möglichkeit von Abzügen bei der Bemessungsgrundlage zurückzuführen. Bereits im heutigen System wird über die Tarifkorrektur die Frage der Abzüge teilweise entschärft. Diese Tarifkorrekturen erübrigen sich fortan durch die Revision und sind folglich aus dem Gesetz entfernt worden.

### a) Ausweitung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung

Die Revision beabsichtigte einerseits die heutige Einkommensgrenze von CHF 120 000 für die obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) zu senken. Die Kantone haben sich jedoch in der Vernehmlassung aus verfahrensökonomischen Überlegungen gegen eine Senkung ausgesprochen. Die Höhe dieser Grenze bleibt eine Verordnungskompetenz und wird erst zu einem späteren Zeitpunkt festgelegt. Andererseits wird die ergänzende ordentliche Veranlagung durch die NOV ersetzt. Die ergänzende ordentliche Veranlagung betraf bisher ansässige Quellensteuerpflichtige, welche neben dem quellensteuerpflichtigen Erwerbseinkommen weitere Einkünfte haben, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Dies sind insbesondere Liegenschafts- und Wertschriftenerträ-

<sup>17</sup> <https://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2016/8925.pdf>.

ge. Durch die Ausdehnung der NOV werden auch diese Personen auf dem gesamten Einkommen und Vermögen ordentlich veranlagt, alle Abzüge berücksichtigt und der «richtige» Steuersatz am Wohnsitz angewandt.

- b) Möglichkeit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung für alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen

Die Möglichkeit, eine NOV zu beantragen, besteht bereits im heutigen Gesetz für alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen. Durch den Wegfall der Tarifkorrekturen sind Steuerpflichtige mit bedeutenden Abzügen ab 2021 zwingend auf die NOV angewiesen, um zusätzliche Abzüge, wie etwa Alimente, Pensionskasseneinkäufe etc., geltend machen zu können. Dabei gilt es zu beachten, dass die Antragsfrist bis zum 31. März des Folgejahres, also für das erste Jahr bis am 31. März 2022, als Verwirklichungsfrist ausgestaltet ist. Dies bedeutet, dass die Quellenbesteuerung ohne Antrag bis zu diesem Datum definitiv wird und damit die Abzüge nicht mehr geltend gemacht werden können. Allerdings kann für die folgende Steuerperiode wiederum ein Antrag gestellt werden.

Wichtig ist auch, dass die einmal gewählte NOV-Methode bis zum Ende der Quellensteuerpflicht, d. h. auch für alle nachfolgenden Steuerperioden, gilt.

- c) Möglichkeit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung für Quasi-Ansässige

Die NOV wird auf Antrag ab 2021 auch für sog. Quasi-Ansässige möglich. Quasi-Ansässige sind Personen, die nicht in der Schweiz ansässig sind, aber einen Grossteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erzielen. Die NOV eröffnet diesen Personen die Möglichkeit, Abzüge in analogem Umfang wie Ansässige steuerlich geltend zu machen.

Diese Änderung geht auf die EuGH-Rechtsprechung und den Bundesgerichtsentscheid vom 26. Januar 2010 zurück. In diesem Entscheid wurde festgehalten, dass die geltende Quellensteuerordnung für die nichtansässigen Quellensteuerpflichtigen teilweise gegen das Freizügigkeitsabkommen Schweiz – EU (FZA) verstösst. In vergleichbaren Situationen dürfen Nicht-Ansässige nicht anders behandelt werden als Ansässige.

Die NOV muss von Quasi-Ansässigen beantragt werden. Hierzu gilt ebenfalls eine Verwirklichungsfrist

bis zum 31. März des Folgejahres. Analog zu den Ansässigen, welche eine NOV beantragen können, entfällt auch für Quasi-Ansässige mit der Revision die Möglichkeit der Tarifkorrektur, um Abzüge zu berücksichtigen. Quasi-Ansässige müssen den Antrag jedes Jahr von Neuem stellen bzw. können jährlich entscheiden, ob sie die NOV beantragen.

- d) Zuständigkeit des Wohnsitz- bzw. Aufenthaltskantons

Für die Abrechnung der Quellensteuer ist neu der Wohnsitz bzw. Aufenthaltskanton des Erwerbstätigen ausschliesslich zuständig. Dies bedeutet für den Arbeitgeber bzw. Schuldner der Leistung, dass er mit allen Kantonen abrechnen muss, in welchen seine quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer ansässig sind. Dabei muss der Arbeitgeber u. a. die jeweiligen kantonalen Steuersätze anwenden.

Für die NOV von Ansässigen ist der Kanton zuständig, in welchem der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode seinen Wohnsitz bzw. Aufenthalt hat.

- e) Handlungsbedarf für Arbeitgeber und Quellensteuerpflichtige

Die Änderungen treten per 1. Januar 2021 in Kraft. Für das laufende Jahr 2020 gilt noch die bisherige Quellensteuerordnung. Steuerpflichtige, die Abzüge geltend machen möchten, sollten während des Jahres die notwendigen Belege aufbewahren.

Für Arbeitgeber ergibt sich aus den Änderungen ein erheblicher Anpassungsbedarf, u. a. aufgrund der Zuständigkeit jedes einzelnen Wohnsitzkantons. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat die per 1. Januar 2021 gültigen Regelungen in ihrem Kreisschreiben Nr. 45 «Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern» vom 12. Juni 2019 auf 69 Seiten dargestellt.

### **3 Steuerliche Behandlung von Negativzinsen**

*Die Schweizerische Nationalbank hatte am 22. Januar 2015 Negativzinsen auf Guthaben der Banken bei der Nationalbank eingeführt. Während diese Negativzinsen zunächst 0,25% betragen, sind sie zwischenzeitlich auf 0,75% erhöht worden.*

Schweizer Banken waren bisher zurückhaltend in der Weitergabe der ihnen von der Nationalbank

belasteten Negativzinsen an ihre Kunden. In einem ersten Schritt wurden institutionelle Kunden, Firmenkunden und Privatkunden mit Negativzinsen konfrontiert, wenn sie sehr hohe Guthaben bei der Bank hatten. Im Jahr 2019 haben einzelne Banken begonnen, auch Retailkunden Negativzinsen zu belasten.

Während die rechtliche Qualifikation von Negativzinsen nicht unumstritten ist, haben die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)<sup>18</sup> und die meisten Kantone bereits eine einheitliche Behandlung der Negativzinsen publiziert.

Gemäss Vorgabe der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) werden die Negativzinsen von der Bank im Zinsaufwand verbucht. Rechtlich werden diese Belastungen jedoch zumeist als Gebühren qualifiziert. So ist in der Praxis häufig eine «Guthabengebühr» (z.B. Postfinance, UBS) anzutreffen. Andere Banken bezeichnen diese als «Negativzins auf Guthaben (Gebühr)» (ZKB) oder «negativer Habenzins» (CS).

#### a) Negativzinsen auf Guthaben im Geschäftsvermögen

Im Geschäftsvermögen bilden die Negativzinsen bzw. Guthabengebühren einen normalen Aufwand, welcher entsprechend zu verbuchen und damit auch steuerwirksam ist.

#### b) Negativzinsen auf Guthaben im Privatvermögen

Im Privatvermögen stellt sich zunächst die Frage, ob Negativzinsen als «bezahlte Zinsen» wie Schuldzinsen zu behandeln und damit unter den entsprechenden Voraussetzungen als Schuldzinsen vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können. Dies wird von der ESTV mangels bestehendem Schuldverhältnis abgelehnt.

Negativzinsen können beim Anleger wirtschaftlich in verschiedenen Konstellationen auftreten. Darauf wird nachfolgend eingegangen.

#### c) Kontobelastung

Die direkte Belastung von Negativzinsen oder Guthabengebühren auf Kontoguthaben bei einer Bank ist von dieser entsprechend zu bescheinigen. Diese

Bescheinigung muss die positiven Guthabenzinsen, die Negativzinsen bzw. Guthabengebühren und die Sollzinsen separat ausweisen. Die Negativzinsen bzw. Guthabengebühren betragen zumeist 0,75 % bzw. 7,5 ‰.

Die Praxis der ESTV qualifiziert die Negativzinsen bzw. Guthabengebühren als Teil der Vermögenverwaltungskosten und lässt diese als solche grundsätzlich zum Abzug zu. Soweit der Anleger die Vermögensverwaltungskosten anhand effektiver Kosten vollständig belegen kann, ist somit ein vollständiger Abzug gewährleistet. Häufig ist der Nachweis der effektiven Kosten schwierig, da die Bank abzugsfähige wie nichtabzugsfähige Kosten gemeinsam fakturiert (sog. All-in-fee). Viele Kantone (z.B. Zürich und Basel-Stadt) kennen dazu eine Pauschale von 3 ‰ der Vermögenswerte, soweit tatsächliche Kosten in mindestens dieser Höhe nachgewiesen werden. Eine Aufteilung der Kosten in abzugsfähig und nichtabzugsfähig kann damit unterbleiben.

Die Pauschale von 3 ‰ kann sich für den Anleger, welcher in erheblichem Umfang Negativzinsen oder Guthabengebühren bezahlen muss, steuerlich negativ auswirken. Während die effektiven Kosten der Negativzinsen leicht nachweisbar sind, können die übrigen Kosten aufgrund der All-in-fee zumeist nicht belegt werden. Vor diesem Hintergrund wäre es sachgerecht, Kontoguthaben vom Abzug von 3 ‰ gestützt auf die All-in-fee auszuschliessen und die bezahlten Negativzinsen zum Abzug zuzulassen.

#### d) Kauf von Anleihen über Pari

Anleihen der Eidgenossenschaft weisen zur Zeit bei Emission eine negative Rendite auf. So konnten Bundesanleihen mit einer Laufzeit von 20 Jahren und einem Zins von 0 % zu einem Emissionspreis von 101 % platziert werden. Dies entspricht einer negativen Rendite von 0,05 % p. a. Unternehmensanleihen mit einem Zinscoupon von 3 % und einer Laufzeit bis 2022 werden zu Kursen von 109 % gehandelt. Die Negativzinsen, die der Anleger beim Kauf von solchen Obligationen wirtschaftlich tragen muss, sind als Kapitalverluste steuerlich unbeachtlich, während allfällige Zinszahlungen dieser Obligationen der Einkommenssteuer unterliegen.

<sup>18</sup> <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/bundessteuer/wegleitungen/2019/02a-2019.pdf.download.pdf/02a-2019.pdf>.

#### e) Negativzinsen bei Anlagefonds

Negativzinsen, die der Anleger wirtschaftlich im Rahmen eines Anlagefondsanteils (z. B. Obligationenfonds) einbüsst, werden nicht separat ausgewiesen und der Anleger versteuert das vom Anlagefonds ausgeschüttete Einkommen bzw. den vom Anlagefonds thesaurierten Ertrag. In diesem Einkommen/Ertrag sind die Negativzinsen bereits berücksichtigt.

#### 4 Ausblick: Beseitigung der Heiratsstrafe (Ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung)

*Die Beseitigung der Heiratsstrafe rückt erneut in weite Ferne. Der Bundesrat muss nochmals über die Bücher.*

Im Jahr 1984 hatte das Bundesgericht<sup>19</sup> (BGer) entschieden, dass Ehepaare einerseits im Verhältnis zu alleinstehenden Personen entlastet werden müssen und sie andererseits im Verhältnis zu Konkubinatpaaren nicht stärker belastet werden dürfen. Seither ist der Bundesgesetzgeber immer wieder bestrebt, eine ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung im Gesetz zu verankern. Zuletzt verabschiedete der Bundesrat am 21. März 2018 seine Botschaft<sup>20</sup> zuhanden des Parlaments und schlug eine sogenannte alternative Steuerberechnung vor.

Mit Urteil vom 10. April 2019<sup>21</sup> hob das BGer die Abstimmung über die Volksinitiative «Für Ehe und Familie – gegen die Heiratsstrafe» auf, weil die unvollständigen und intransparenten Informationen des Bundesrats die Abstimmungsfreiheit der Stimmberechtigten verletzt hätten. Daraufhin hat der Bundesrat am 14. August 2019 die Zusatzbotschaft<sup>22</sup> zur Beseitigung der Heiratsstrafe zuhanden des Parlaments verabschiedet, worin er unter anderem seine Schätzung zur Anzahl der von einer verfassungswidrigen Mehrbelastung betroffenen Ehepaare revidiert hat.

Ständerat und Nationalrat haben in der Zwischenzeit die Vorlage des Bundesrats verworfen und sie zwecks Prüfung anderer Modelle (wie etwa die Individualbesteuerung oder das Waadtländer System der Familienquotienten) an ihn zurückgewie-

sen. Auch eine Übergangslösung zur Beseitigung der Heiratsstrafe wurde durch den Ständerat am 17. Dezember 2019 abgelehnt. Vorgeschlagen wurde eine Entlastung von Verheirateten im Umfang von CHF 1,4 Milliarden mittels Erhöhung des Sozialabzugs für Ehepaare und/oder durch Erhöhung des Zweiverdienerabzugs für Ehepaare.

## B

# Entscheide

#### 1 Interkantonaler Wohnsitzwechsel

*Das Bundesgericht hat mit seinem Urteil vom 11. September 2019<sup>23</sup> über die interkantonale Doppelbesteuerung im Zusammenhang mit einer interkantonalen Wohnsitzverlegung entschieden, dass die Begründung eines Wohnsitzes voraussetzt, dass am neuen Wohnort entsprechende Verbindungen geschaffen werden.*

Im beurteilten Fall lebten die Eheleute seit dem Jahr 1983 in einem Einfamilienhaus in einer Zürcher Gemeinde. Per 1. November 2008 meldeten sie sich in einer Gemeinde im Kanton Schwyz an. Per 31. Januar 2009 meldeten sie sich in einer anderen Gemeinde im Kanton Schwyz und per 1. Mai 2010 wieder in der vormaligen Zürcher Gemeinde an. Schliesslich zogen sie im Jahr 2014 nach Liechtenstein.

Der Kanton Schwyz veranlagte die Eheleute im Jahr 2013 für die Steuerperioden 2008 und 2009, wobei diese Einschätzungen unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Im Jahr 2014 verfügte der Kanton Zürich, dass die Eheleute für die Steuerjahre 2008 und 2009 weiterhin in Zürich unbeschränkt steuerpflichtig waren. Diese Verfügung wurde – nach den kantonalen Instanzen – von den Eheleuten mit Beschwerde angefochten. Die Beschwerde wurde vom BGer abgewiesen.

Das BGer erwog dabei insbesondere, dass ein steuerrechtlicher Wohnsitz namentlich beinhaltet, dass die Personen die Absicht des dauernden Verbleibs haben und der Mittelpunkt der Lebensinteressen an diesem Ort ist. So genüge es nicht, die Verbindun-

<sup>19</sup> BGE 110 Ia 7 («Fall Hegetschweiler»).

<sup>20</sup> Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (Ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung) vom 21. März 2018, BBl 2018 2133 ff.

<sup>21</sup> BGer 1C\_315/2018, 1C\_316/2018, 1C\_329/2018, 1C\_331/2018, 1C\_335/2018, 1C\_337/2018, 1C\_339/2018, 1C\_347/2018 vom 10. April 2019.

<sup>22</sup> Zusatzbotschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (Ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung) vom 14. August 2019, BBl 2019 5787 ff.

<sup>23</sup> BGer 2C\_265/2019 vom 11. September 2019.

gen zum bisherigen Wohnort zu lösen, sondern nach den gesamten Umständen müsse ein Wohnsitz am neuen Ort begründet werden. Diese Umstände darzustellen, ist nach Auffassung des BGRs ein Teil der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen.

Der Sachverhalt, welcher von der Vorinstanz verbindlich festgestellt wurde, enthielt folgende Elemente, welche für das BGR gegen einen neuen Wohnsitz sprachen.

Die Liegenschaft in der Zürcher Gemeinde verblieb im Eigentum der Eheleute. Sie wurde dem Sohn unentgeltlich zur Verfügung gestellt und diente den Eheleuten als Korrespondenzadresse. Aus den Aussagen des Ehemanns wurde ersichtlich, dass die Eheleute sich nach dem Wegzug aus der Zürcher Gemeinde lediglich zwei bis drei Wochen in der Schwyzer Gemeinde aufgehalten haben und dann nach Florida verreist sind. Nach der Rückkehr war die Ehefrau zu einem Klinikaufenthalt gezwungen. Anschliessend hielten sich die Eheleute im Tessin und in Florida auf. Obwohl die Eheleute verschiedene persönliche Gründe für den Wegzug aus der Zürcher Gemeinde vorbrachten, war es für das BGR entscheidend, dass in der Schwyzer Gemeinde mangels dauerndem Aufenthalt kein neuer Wohnsitz begründet wurde. Das Besteuerungsrecht wurde dem Kanton Zürich zugesprochen und der Kanton Schwyz zur Rückerstattung der bezahlten Steuern verpflichtet.

Für den Fortbestand der Steuerpflicht spricht insbesondere die Beibehaltung der bisherigen Wohnung, allenfalls noch verstärkt durch eine im Vergleich deutlich kleinere und einfachere Wohnung am neuen Ort. Der Aufenthalt am neuen Ort sollte sich nicht nur aus formellen Elementen, wie das Einlösen der Fahrzeuge, alleinige Korrespondenzadresse usw. ergeben. Das Leben am neuen Ort sollte auch durch einen Umzug, Wohnen in eigenen Möbeln usw. ersichtlich sein. Zentral ist aber der tatsächliche Aufenthalt. Dauernde Abwesenheiten (im Ausland) können nicht dem neuen Wohnsitz «angerechnet» werden.

## **2 Einspeisevergütungen von Fotovoltaik-Anlagen stellen keinen Vermögensertrag dar**

*Das Bundesgericht hat sich im Urteil vom 16. September 2019<sup>24</sup> mit der Bewertung einer auf einem Pferdestall der Steuerpflichtigen montierten Fotovoltaik-Anlage beschäftigt. Der Kanton Bern ist*

*frei, diese Anlage für die Vermögenssteuer im Wert der Liegenschaft oder im beweglichen Vermögen zu erfassen. Das Bundesgericht hält weiter fest, dass die Einspeisevergütungen keinen Vermögensertrag darstellen.*

Die Steuerpflichtigen hatten die Fotovoltaik-Anlage auf dem Pferdestall erstellt und die diesbezüglichen Kosten während dreier Jahre als Liegenschaftsunterhalt von der Einkommensteuer in Abzug gebracht. Die Steuerverwaltung berücksichtigte die Anlage in der amtlichen Bewertung des Grundstücks. Damit waren die Steuerpflichtigen nicht einverstanden, da die Anlage nur mittels Schrauben mit dem Gebäude verbunden ist.

In seinen Erwägungen kommt das BGR zunächst zum Schluss, dass aus der Abzugsfähigkeit der Energiesparmassnahmen als Liegenschaftsunterhalt nicht zwingend folgt, dass die Anlage einen Liegenschaftswert darstellt. Aus Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) ergibt sich, dass die Anlage nicht als steuerfreier Hausrat oder persönlicher Gebrauchsgegenstand zu qualifizieren ist. Damit besteht für die Kantone die Pflicht, die Anlage der Vermögenssteuer zu unterwerfen. Ob dies im beweglichen oder unbeweglichen Vermögen erfolgt, steht in der Gestaltungsfreiheit der Kantone.

Entgegen einer weitverbreiteten Praxis in den Kantonen, Einspeisevergütungen als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zu besteuern, erachtet das BGR die notwendige Rechtsgrundlage in Art. 7 Abs. 1 StHG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG als nicht gegeben. Erträge aus unbeweglichem Vermögen liegen nach Auffassung des BGRs vor, wenn eine Sache zur Nutzung überlassen wird, was bei der Einspeisevergütung genau nicht der Fall ist. Erfolgt die Stromerzeugung nicht kommerziell, so kommt für das BGR einzig die Einkommensgeneralklausel als Besteuerungsgrundlage infrage. Soweit kein Ertrag aus unbeweglichem Vermögen vorliegt, kann, so das BGR, somit auch keine Eigenmietwertbesteuerung erfolgen.

<sup>24</sup> BGR 2C\_511/2017 vom 16. September 2019.



# IV Grundsteuern

Nina Orth, Deutsche Steuerberaterin, LL.M.

## A

## Gesetzliche Neuerungen

### 1 Abzugsfähigkeit von Rückbaukosten bei Ersatzneubau

*Rückbaukosten für einen Ersatzneubau (Kosten für die Demontage, den Abbruch, den Abtransport und die Entsorgung) gelten neu als abzugsfähige Unterhaltskosten von Liegenschaften im Privatvermögen. Der Abzug kann auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden vorgetragen werden, wenn die Kosten in dem Jahr, in dem sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können.*

Im Rahmen der Revision des Energiegesetzes hat das Parlament steuerliche Anreize geschaffen, um energiesparende Gesamtanierungen von Liegenschaften zu fördern. Somit sind neu seit dem 1. Januar 2020 auch Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau steuerlich abzugsfähig.

Diese gesetzliche Neuerung ist in den entsprechenden Steuergesetzen normiert.<sup>25</sup> Investitionen, die dem Energiesparen oder Umweltschutz dienen, werden den Unterhaltskosten gleichgestellt. Rückbaukosten für einen Ersatzneubau qualifizieren neu als solche Investitionen.

Den Kantonen steht es frei, die Steuerentlastung auch für die kantonalen Steuern vorzusehen. Mit Ausnahme des Kantons Graubünden und Luzern haben alle Kantone einen derartigen Steuerabzug für Umweltschutz und Energiesparen in ihre kantonale Gesetzgebung aufgenommen.

Im Zusammenhang mit der gesetzlichen Neuerung bedurfte es einer Totalrevision der bisherigen Liegenschaftskostenverordnung (LVO) zwecks Erläuterung der neuen Begriffe wie «Rückbaukosten» oder «Ersatzneubauten». Die revidierte LVO trat ebenfalls am 1. Januar 2020 in Kraft und gilt grundsätzlich ausschliesslich für die direkte Bundessteuer. Die meisten Kantone orientieren sich jedoch an der revidierten LVO auch für die kantonalen Steuern und verweisen in ihren kantonalen Gesetzen auf diese. Lediglich in den Kantonen Bern und Basel-Stadt kommt eine eigene kantonale Verordnung zur Anwendung.

Als Rückbaukosten für einen Ersatzneubau gelten nach der revidierten LVO die Kosten für:

- die Demontage;
- den Abbruch;
- den Abtransport und
- die Entsorgung.

Als Demontage wird insbesondere der Abbau von Installationen wie z. B. Lüftungen, Heizungen, Sanitär- und Elektroanlagen verstanden. Der Abbruch wie z. B. der Abriss oder das Zerlegen von Bauteilen betrifft das vorbestehende Gebäude an sich. Als Abtransport wird die örtliche Verschiebung des Bauabfalls aus dem Rückbau bezeichnet. Die Beseitigung des Bauabfalls ist unter den Begriff der Entsorgung zu subsumieren.

Die steuerpflichtige Person hat die angefallenen Kosten gemäss den oben genannten Kategorien (Demontage, Abbruch, Abtransport und Entsorgung) in einer separaten Abrechnung gegliedert auszuweisen.

Kosten für eine Altlastensanierung des Bodens und von Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten sowie Aushubarbeiten im Hinblick

<sup>25</sup> Art. 32 Abs. 2 und 2<sup>bis</sup> DBG, Art. 9 Abs. 3 Bst. a und Abs. 3<sup>bis</sup> StHG.

auf den Ersatzneubau sind hingegen nicht abzugsfähig.

Werden Massnahmen durch öffentliche Gemeinwesen subventioniert, kann die steuerpflichtige Person nur den Teil der Kosten in Abzug bringen, den sie selbst getragen hat.

Rückbaukosten können nur von derjenigen steuerpflichtigen Person geltend gemacht werden, welche auch den Ersatzneubau vornimmt.

Der Begriff Ersatzneubau bezieht sich auf ein innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück neu errichtetes Wohngebäude oder gemischt genutztes Gebäude, welches eine gleichartige Nutzung aufweist.

Das Kriterium der gleichartigen Nutzung ist beispielsweise (noch) erfüllt, wenn ein zuvor beheiztes Wohnhaus in ein umweltschonendes, beheiztes Gebäude mit integriertem gewerblich genutzten Liegenschaftsteil umgebaut wird. Hingegen wird eine gleichartige Nutzung verneint, wenn ein bisher unbeheiztes Gebäude (z. B. eine Parkgarage) in ein beheiztes Wohnhaus umgebaut wird.

Was als angemessene Frist für die Errichtung des Ersatzneubaus betrachtet werden kann, ist in der revidierten LVO nicht definiert. In Anlehnung an die Bestimmungen für die Ersatzbeschaffung in Zusammenhang mit den Grundstücksgewinnsteuern sieht das Eidgenössische Finanzdepartement eine Zweijahresfrist als angemessen an.

Können die Kosten für den Rückbau im Hinblick auf einen Ersatzneubau steuerlich nicht vollständig in dem Jahr berücksichtigt werden, in dem sie angefallen sind, können sie auf die nachfolgende Steuerperiode vorgetragen werden. Können die Kosten auch in dieser Steuerperiode nicht vollständig berücksichtigt werden, können die verbleibenden Kosten auf die nachfolgende Steuerperiode übertragen werden. Folglich ist die Möglichkeit der Verteilung der abzugsberechtigten Kosten auf maximal drei Jahre vorgesehen.

Erfolgt nach Errichtung des Ersatzneubaus ein Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder eine Eigentumsübertragung der Liegenschaft (z. B. Verkauf, Schenkung oder Erbvorbezug), ist der bisherige Eigentümer weiterhin zum Abzug der verbleibenden und auf die nächste Steuerperiode vorgelegten Kosten berechtigt. Dies gilt auch bei Wegzug ins Ausland, wenn die Liegenschaft im Ei-

gentum der steuerpflichtigen Person verbleibt. Im Todesfall des bisherigen Eigentümers gehen die verbleibenden übertragbaren Rückbaukosten auf die Erben über.

Wie bisher kann die steuerpflichtige Person anstelle der effektiven Kosten auch den Pauschalabzug geltend machen. Bei Geltendmachung des Pauschalabzugs ist jedoch eine Verteilung auf mehrere Steuerperioden ausgeschlossen.

## B

# Entscheide

## 1 Grundstücksgewinnsteuer: Anrechnung von Betriebsverlusten

*Wenn im Rahmen einer gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnung bei der Grundstücksgewinnsteuer (in Kantonen, die dem monistischen System folgen) ein Restverlust verbleibt, darf dieser nicht wieder in die ordentliche Gewinnsteuer zurück übertragen werden.*

Das Bundesgericht (BGer) hatte mit Urteil vom 26. Januar 2018<sup>26</sup> eine Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zu beurteilen. Diese monierte, dass die Vorinstanz gegen Bundesrecht verstosse, indem sie eine Rückübertragung in die Sphäre der Gewinnsteuer eines bei der Grundstücksgewinnsteuer nicht vollständig konsumierten Verlustvortrags zugelassen habe.

Im vorliegenden Bundesgerichtsurteil ging es um eine Aktiengesellschaft (A AG) mit Sitz im Kanton Basel-Landschaft. In 2012 veräusserte die A AG zwei zu ihrem Geschäftsvermögen gehörende Grundstücke zum Preis von insgesamt CHF 12 Mio. Die A AG wurde für die Kantons- und Gemeindesteuer 2012 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 0 veranlagt. Vom Reingewinn von CHF 6,4 Mio. wurde der Rohgewinn aus den Grundstücksverkäufen in Höhe von CHF 7,2 Mio. abgezogen, denn Wertzuwachsgerinne aus der Veräusserung von Grundstücken von Unternehmen unterliegen im Kanton Basel-Landschaft, welches dem monistischen System folgt, anstelle der ordentlichen Gewinnsteuer der Grundstücksgewinnsteuer. Für Zwecke der Grundstücksgewinnsteuer wurde jedoch nicht der Rohgewinn von CHF 7,2 Mio. zugrunde gelegt, sondern ein steuerbarer Grundstücksgewinn von rund CHF 2 Mio. unter Berücksichtigung des

<sup>26</sup> BGer 2C\_230/2017 vom 26. Januar 2018.

Verkehrswertes von vor 20 Jahren als Gestehungskosten. Denn der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks, soweit der Erlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Im Kanton Basel-Landschaft kann anstelle des Erwerbspreises auf einen Ersatzwert zurückgegriffen werden, sofern der Erwerb des Grundstücks mehr als 20 Jahre zurückliegt. Der Ersatzwert entspricht dem Verkehrswert des Grundstücks von vor 20 Jahren und tritt dann an die Stelle der «echten» Anschaffungskosten.

Da nach kantonalem Recht in Basel-Landschaft Betriebsverluste von Grundstücksgewinnen für Zwecke der Grundstücksgewinnbesteuerung abgezogen werden können, wurden von dem steuerbaren Grundstücksgewinn von rund CHF 2 Mio. die Vorjahresverluste von CHF 4,5 Mio. in Abzug gebracht. Somit wurde die A AG aus den Grundstücksverkäufen zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 0 veranlagt. Eine Verrechnung des rechnerisch verbleibenden Verlustvortrags von rund CHF 2,5 Mio. mit dem steuerbaren Reingewinn bei der ordentlichen Gewinnsteuer im Folgejahr wurde der A AG dann verwehrt. Die Steuerpflichtige erhob hiergegen Einsprache, welche abgewiesen wurde. Einen gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs der A AG hiess das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft gut. Gegen dieses Urteil wandte sich die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft mit Beschwerde in öffentlich-rechtlicher Angelegenheit an das BGer.

Das BGer entschied, dass der bei der Grundstücksgewinnsteuer nur teilweise angerechnete Verlustvortrag nicht im Ausmass des verbleibenden Restbetrags bei der Gewinnsteuer der Nachfolgeperiode in Abzug gebracht werden kann. Der gesamte Reingewinn, der das Ergebnis der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung gewisser steuerlicher Korrekturen widerspiegelt, unterliegt der Gewinnsteuer. Der ermittelte Grundstücksgewinn ist aufgrund kantonalen Besonderheiten (z. B. aufgrund des Ansatzes des Ersatzwerts als Gestehungskosten) naturgemäss niedriger als der nach handelsrechtlichen Grundsätzen bestimmte Reingewinn. Für die Bestimmung eines verbleibenden Verlustvortrags für Zwecke der Gewinnsteuer hätte im vorliegenden Fall folglich vom handelsrechtlich massgebenden Grundstücksgewinn von CHF 7,2 Mio. und nicht vom kantonal ermittelten Grundstücksgewinn von CHF 2 Mio. ausgegangen werden müssen. Denn das Gewinnsteu-

errecht bei juristischen Personen werde vom Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz beherrscht. Folglich hiess das BGer die Beschwerde der Steuerverwaltung gut.

## **2 Eigenmietwertbesteuerung – Zum Verkauf angebotene Liegenschaft**

*Die Eigenmietwertbesteuerung bei zum Verkauf angebotenen Liegenschaften ist gerechtfertigt, solange der Steuerpflichtige keinen Nachweis dafür erbringen kann, dass er die Liegenschaft tatsächlich verlassen und sie sich nicht mehr zur Verfügung gehalten hat.*

Das BGer hatte mit Urteil vom 29. Juli 2019<sup>27</sup> den Fall eines Steuerpflichtigen zu beurteilen, der insgesamt vier Liegenschaften besass – drei davon im Kanton Genf und eine in Frankreich. Zwei der im Kanton Genf gelegenen Liegenschaften vermietete der Steuerpflichtige und die dritte sowie die in Frankreich bewohnte er selbst. Hinsichtlich der selbstbewohnten Liegenschaft im Kanton Genf hat die Steuerverwaltung den Eigenmietwert besteuert. Hiergegen wehrte sich der Steuerpflichtige mit der Begründung, die Liegenschaft zum Verkauf angeboten zu haben.

Die Beschwerde wurde abgewiesen, da der Steuerpflichtige keinen Nachweis darüber erbringen konnte, dass er die Liegenschaft in der strittigen Steuerperiode tatsächlich verlassen und sich nicht mehr zur Verfügung gehalten hatte. Auch, wenn die Liegenschaft effektiv nicht mehr bewohnt wird, der Steuerpflichtige sie sich aber zu Wohnzwecken weiterhin zur Verfügung hält, sei die Besteuerung des Eigenmietwerts gerechtfertigt. Zudem wurde nicht nachgewiesen, dass die Liegenschaft tatsächlich verkauft werden sollte.

Das BGer bestätigte mit seinem Urteil die bisherige Rechtsprechung.

## **3 Qualifikation einer Liegenschaft als Privat- oder Geschäftsvermögen**

*Für die Zuordnung einer Liegenschaft zum Privat- oder Geschäftsvermögen ist die wirtschaftlich-technische Funktion des Objekts ausschlaggebend. Faktoren wie z. B. die Herkunft von Geldern zur Finanzierung, der Erwerbgrund und die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse können als weitere mögliche Zuteilungskriterien dienen.*

<sup>27</sup> BGer 2C\_1087/2018 vom 29. Juli 2019.

Das BGer hatte mit Urteil vom 23. April 2019<sup>28</sup> die Beschwerde eines selbständig erwerbstätigen Psychiaters zu beurteilen. Dieser beantragte die Zuordnung seiner Liegenschaft zum Privatvermögen. Das BGer führte aus, dass für die Qualifikation einer Liegenschaft als Privat- oder Geschäftsvermögen grundsätzlich sämtliche Umstände geprüft werden müssen. Der wirtschaftlich-technischen Funktion des Objekts komme dabei als Zuteilungskriterium besondere Bedeutung zu. Folglich ist die tatsächliche und aktuelle Funktion der betroffenen Liegenschaft zu untersuchen. Die Liegenschaft muss für eine Zuordnung zum Geschäftsvermögen tatsächlich dem Unternehmen dienen. Äusserliche Eigenschaften der Liegenschaft, die Herkunft von Geldern zur Finanzierung, der Erwerbs- oder Weiterverkaufsgrund, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und die buchhalterische Behandlung stellen weitere mögliche Zuteilungskriterien dar. Absichten im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbs sind hingegen nicht zu berücksichtigen.

Da die Liegenschaft im vorliegenden Fall ausschliesslich als Arztpraxis für die Ausübung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen als selbständig erwerbstätiger Psychiater verwendet wurde, ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

Die Beschwerde des Steuerpflichtigen wurde folglich abgewiesen.

## c

# Ausblick

### **Abschaffung des Eigenmietwerts?**

Im Frühjahr 2019 hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) einen Gesetzesentwurf verabschiedet, der die Abschaffung des Eigenmietwerts auf Erstliegenschaften vorsieht. Im Rahmen der Vernehmlassung wurden diverse offene Fragen adressiert. Die WAK-S hat die Detailberatung des Geschäfts derzeit verschoben, da sie zunächst den Bundesrat um Stellungnahme dazu gebeten hat, ob dieser einen Systemwechsel für angezeigt hält. Die WAK-S wird die Beratung über die Gesetzesvorlage nach der Stellungnahme des Bundesrats voraussichtlich im März 2020 fortsetzen. Folgende Eckwerte stehen zur Debatte:

- Abschaffung des Eigenmietwerts für den selbstbewohnten Hauptwohnsitz (für Zweitwohnungen bleibt er in der heutigen Form bestehen);
- Abschaffung des Abzugs für die Liegenschaftsunterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte;
- Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf den Umfang der Vermögenserträge (verschiedene Varianten stehen zur Diskussion);
- Abschaffung des Abzugs der Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie denkmalpflegerische Arbeiten, wobei die Kantone von dieser Bundesregelung für die kantonalen Steuern abweichen können;
- Ersterwerbern soll zur Entlastung ein zeitlich und betragsmässig begrenzter Ersterwerb-abzug gewährt werden.

Insgesamt soll unter anderem ein Anreiz zur Reduktion der hohen Verschuldungsquote der Privathaushalte geschaffen werden, ohne das Prinzip der Wohneigentumsförderung zu beeinträchtigen. Ob einer Gesetzesvorlage zur Abschaffung des Eigenmietwerts im Parlament letztlich zugestimmt wird, ist derzeit unsicher.

<sup>28</sup> BGer 2C\_1083/2019 vom 23. April 2019.



# V Mehrwertsteuer

Beatrice Leistner, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin

## A

### Mehrwertsteuer-Branchen-Info 13, Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen

*Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat ihre Praxis, wann eine elektronische Dienstleistung vorliegt, verfeinert. Die Praxisanpassung liegt im Entwurf vor. Dieser befindet sich noch im Konsultativgremium.*

Im Entwurf Praxisanpassungen zur Mehrwertsteuer-Branchen-Info 13 (MWST-Branchen-Info 13) Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen (Entwurf MWST-Branchen-Info 13) vom 11. April 2019<sup>29</sup> legt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ihre Praxis, nach welchen Kriterien bestimmt wird, wann eine elektronische Dienstleistung vorliegt, dar. Die bestehende MWST-Branchen-Info 13 stützt die Definition der elektronischen Dienstleistung in der Hauptsache auf den Gesetzestext von Art. 10 der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV). Dies führte mit der technischen Entwicklung im Online-Bereich in den letzten Jahren dazu, dass sich bei der Qualifikation, ob nun tatsächlich eine elektronische Dienstleistung vorliegt oder nicht, schwierige Abgrenzungsfragen ergaben, die sich i. d. R. nur durch entsprechende (schriftliche) Rückfrage bei der ESTV beantworten liessen.

Mit dem Entwurf MWST-Branchen-Info 13 sollten sich nun zahlreiche dieser Abgrenzungsfragen beantworten lassen. Gemäss Ziff. 3.2.1 des Entwurfs

liegt eine elektronische Dienstleistung vor, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Die Dienstleistung wird über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz erbracht;
- sie wird automatisiert erbracht und die menschliche Beteiligung seitens des Leistungserbringers ist minimal; und
- das Erbringen ist ohne Informationstechnologie nicht möglich.

In Ziff. 7 des Entwurfs MWST-Branchen-Info 13 findet sich eine Liste mit Beispielen elektronischer bzw. nicht elektronischer Dienstleistungen.

Gemäss dieser Liste handelt es sich z. B. bei einem Download i. d. R. um eine elektronische Dienstleistung. Keine elektronische Dienstleistung liegt dagegen vor, wenn Daten wie Programme, elektronische Bücher etc. auf einem Datenträger erworben werden. In diesem Fall handelt es sich um eine Lieferung. Ebenfalls wird keine elektronische Dienstleistung angenommen, wenn eine Leistung durch einen Menschen und nicht durch einen Algorithmus auf die Anforderungen oder Bedürfnisse des Leistungsempfängers angepasst wird. Dies kann sich z. B. aus der individuellen Beratung, dem Abgeben eines personalisierten Feedbacks oder dem Beantworten von Fragen ergeben (vgl. Ziff. 3.2.3.3 des Entwurfs). So sind Kurse in interaktiver Form keine elektronische, sondern eine Bildungsleistung i. S. v. Art. 21 Abs. 1 Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), während autodidaktische Fernkurse ohne menschliche Interaktion als elektronische Dienstleistung qualifizieren (selbstverständlich unter der Voraussetzung, dass sie über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz erbracht werden). Auch das Programmieren von Websites und Webdesign sowie das Erstellen von Individualsoftware stellen keine elektronischen Dienstleistungen dar, während das Bereitstellen von Websites oder

<sup>29</sup> <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/publikationen/entwuerfe.html>.

Webframeworks wie auch das Bereitstellen von Standardsoftware als solche qualifiziert (vgl. Ziff. 7 des Entwurfs).

Der Entwurf MWST-Branchen-Info 13 stellt eine willkommene Präzisierung der Praxis der ESTV zur Qualifikation als elektronische Dienstleistung dar. Sie sollte dazu beitragen, Abgrenzungsfragen künftig zu vereinfachen. Die Frist zur Stellungnahme zum Entwurf ans Konsultativgremium ist abgelaufen. Es ist davon auszugehen, dass der Text des Entwurfs in seiner jetzigen Form oder leicht angepasst in die MWST-Branchen-Info 13 übernommen wird.

## B

# Entscheide

## 1 Vermittlung von Finanzprodukten – Änderung der Rechtsprechung

*Das Bundesgericht hat mit seinem Urteil vom 17. Juli 2019 seine Rechtsprechung zu den Voraussetzungen, wann eine Vermittlung von Finanzprodukten i. S. v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG vorliegt, geändert. Das Vorliegen einer direkten Stellvertretung wird nicht mehr verlangt.*

Die A AG mit Sitz in der Schweiz erbringt Finanzdienstleistungen. Ihr Geschäftsmodell besteht darin, mit ausländischen Gesellschaften standardisierte Kooperationsvereinbarungen einzugehen. Dadurch verpflichtet sich die A AG potenzielle Investoren zu suchen, die interessiert sind, mit dem jeweiligen Kooperationspartner einen Vertrag über den Kauf von Wertschriften einzugehen. Die A AG verhandelt den jeweiligen Kaufvertrag, wobei sie sich auf einen Mustervertrag stützt, den sie mit dem Kooperationspartner ausgearbeitet hat. Finden die A AG und der jeweilige Investor einen Konsens, unterzeichnet der Investor einen Kaufvertrag mit dem Kooperationspartner. Letzterer schuldet der A AG eine Provision, deren Höhe durch das Verkaufsvolumen bestimmt wird.

Strittig war vorliegend, ob die ESTV die A AG ab dem 1. Januar 2010 im MWST-Register (wieder) registrieren musste. Die ESTV verweigerte die (Wieder-)Eintragung der A AG mit dem Argument, die Gesellschaft erbringe lediglich von der MWST ausgenommene Leistungen, für die nicht optiert

werden kann und könne folglich nicht im MWST-Register erfasst werden.

Während das Bundesgericht (BGer) in seiner bisherigen Rechtsprechung zum Vermittlerbegriff i. S. v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG in Anlehnung an die vor 2010 gültige Regelung verlangte, dass eine direkte Stellvertretung vorliegt, änderte es im zitierten Entscheid diese Rechtsprechung. Es schützte damit die geltende Praxis der ESTV.<sup>30</sup> Begründet hat das BGer die Änderung seiner Rechtsprechung u. a. mit der Anlehnung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Vermittlungsbegriff, womit die Wettbewerbsneutralität geschützt werden soll.

Konkret bedeutet diese Änderung, dass eine von der MWST ausgenommene Vermittlungsleistung auch dann vorliegen kann, wenn der Vermittler den vermittelten Vertrag nicht im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers unterzeichnet, sondern, wie im vorliegenden Fall geschehen, die Vertragsunterzeichnung direkt zwischen dem Auftraggeber und dem Dritten stattfindet. Es reicht gemäss neuer Rechtsprechung, dass der Vermittler einen *kausalen Beitrag zum Abschluss* von Verträgen zwischen den Kooperationspartnern und den Investoren leistet, wobei er am Inhalt dieser Verträge kein Eigeninteresse haben darf.

Die Abgrenzung zwischen Provision aus ausgenommener Vermittlungsleistung und steuerbarem Ertrag aus sogenannten *Finder's Fees* bleibt auch unter der geänderten Rechtsprechung bestehen. Beschränkt sich die Leistung des «Vermittlers» auf das Zuführen von möglichen Vertragspartnern und nicht auf den Abschluss konkreter Verträge, liegt keine ausgenommene Vermittlungsleistung vor, sondern das Entgelt qualifiziert als steuerbare *Finder's Fee*.

Die Änderung der Rechtsprechung des BGer zur Definition des Vermittlungsbegriffs ist zu begrüssen. Die alte Rechtsprechung, welche für das Vorliegen einer ausgenommenen Vermittlungsleistung eine direkte Stellvertretung verlangte, liess sich mit Blick auf das per 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG und dessen Regelung der direkten Stellvertretung wie auch mit Blick auf die Rechtsprechung in der Europäischen Union (EU) nicht mehr rechtfertigen.

Gleichzeitig bedeutet die Änderung jedoch auch, dass die Fälle, in welchen nun auch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine von der

<sup>30</sup> Geltende Praxis der ESTV in MWST-Branchen-Info 14 Finanzbereich, Ziff. 5.10.1.

MWST ausgenommene Vermittlungsleistung vorliegt, zunehmen. Erbringt ein Unternehmen – wie z.B. die A AG im vorliegenden Entscheid – ausschliesslich solche ausgenommenen Vermittlungsleistungen, kann sie sich mangels Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit nicht im MWST-Register eintragen lassen<sup>31</sup> und hat so keine Möglichkeit, einen Vorsteuerabzug zu tätigen. Unternehmen, die neben der MWST unterliegenden Leistungen auch ausgenommene Vermittlungsleistungen erbringen, können sich zwar im MWST-Register eintragen lassen, erleiden jedoch aufgrund der ausgenommenen Vermittlungsleistung, für welche gemäss Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG keine Option möglich ist, eine Vorsteuerkürzung.

Es empfiehlt sich deshalb für Unternehmen, die Vermittlungsleistungen im Finanzbereich erbringen, zu prüfen, ob sie die Umsätze aus diesen Leistungen mehrwertsteuerlich im Einklang mit der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung deklarieren oder ob Anpassungen vorzunehmen sind.

## **2 Ort der Leistung – Lageort des Grundstücks**

*Damit eine ein Grundstück betreffende Leistung als am Lageort dieses Grundstücks erbracht gilt, ist ein enger Zusammenhang zwischen der Leistung und dem entsprechenden Grundstück erforderlich.*

Das BGer hatte im Urteil 2C\_375/2018 vom 24. Oktober 2018 darüber zu entscheiden, ob diverse von einer Schweizer Gesellschaft (X AG) an eine andere Schweizer Gesellschaft erbrachte Leistungen betreffend in Katar gelegene Grundstücke der Schweizer MWST unterliegen, da sich mehrwertsteuerlich gesehen der Ort der Leistungen in der Schweiz befindet oder ob sie der Schweizer MWST nicht unterliegende Leistungen mit Leistungsort im Ausland darstellen. Bei den in Frage stehenden Leistungen handelte es sich insbesondere um Innenarchitekturleistungen (Planung und Ausarbeitung des Designs und der Innendekoration, inkl. Licht, Farben, Möblierung etc.). Vertreter der X AG reisten sodann mehrmals nach Katar, um den Fortschritt der Arbeiten vor Ort zu überwachen.

Die ESTV stellte sich auf den Standpunkt, dass sich der Ort der von der X AG erbrachten Leistungen in der Schweiz befinde und die X AG folglich auf dem Entgelt hätte MWST entrichten müssen. Die X AG dagegen vertrat die Meinung, der mehrwertsteuer-

liche Ort der Leistungen befinde sich am Lageort der Grundstücke und damit ausserhalb der Schweiz, weshalb keine Schweizer MWST abzuliefern gewesen sei. Da die in Frage stehenden Leistungen in den Jahren 2006–2009 erbracht worden waren, musste das BGer über eine Rechtsfrage gestützt auf einen Sachverhalt entscheiden, der sich noch unter dem alten, vor 2010 geltenden Mehrwertsteuerrecht ereignete.

Das BGer hielt fest, dass der Begriff der Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück eng auszu-legen sei und einen engen Zusammenhang zwischen der Leistung und einem bestimmten Grundstück erfordere. Damit stellten bloss Grundstücke betreffende Beratungsleistungen, das Führen von mit einem Grundstück verbundenen Rechtsverfahren oder die Einholung von Bewilligungen für den Kauf eines Grundstücks keine Leistungen dar, die am Lageort des Grundstücks als erbracht gelten. Obwohl das vor 2010 geltende Mehrwertsteuerrecht bei der Aufzählung, welche Leistungen als Leistungen am Lageort des Grundstücks gelten – anders als im geltenden Mehrwertsteuerrecht – auf eine Formulierung wie «namentlich» oder «insbesondere» verzichtet habe, sei es nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen, die Aufzählung abschliessend zu formulieren. Da im vorliegenden Fall die Innendekoration der betreffenden Gebäude in Katar spezifisch auf diese konzipiert wurde und nicht auf beliebige weitere Gebäude hätte übertragen werden können, entschied das BGer, dass ein enger Zusammenhang zu den Grundstücken bestehe und die Innenarchitekturleistungen folglich nicht der Schweizer MWST unterliegen.

Dieser Entscheid des BGer entspricht im Grosse und Ganzen auch der geltenden Praxis der ESTV, welche einen engen Zusammenhang mit einem konkreten, individuellen Grundstück voraussetzt.

## **3 Mehrwertsteuerliche Qualifikation von Emissionsminderungszertifikaten**

*Emissionsminderungszertifikate der Typen CER (Certified Emission Reductions) und VER (Verified Emission Reductions) qualifizieren nicht als von der MWST ausgenommene Leistungen i. S. v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG. Der Verkauf von solchen Zertifikaten führt somit nicht zu einer Vorsteuerkürzung.*

Die MWST-Gruppe U AG entwickelt Emissionsminderungszertifikate der Typen CER und VER und

<sup>31</sup> BGer 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015; vgl. auch VISCHER Steuerupdate 2016, S. 16.

verkauft diese hauptsächlich an ausländische Kunden. Weiter erbringt sie diesen Kunden gegenüber ergänzende Beratungsleistungen. Die ESTV stellte sich auf den Standpunkt, die U AG habe die Umsätze aus dem Verkauf der CER und VER unrichtigerweise als steuerbare Umsätze behandelt. Diese Umsätze fielen vielmehr unter die ausgenommenen Umsätze gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG, für die gemäss Art. 22 Abs. 2 lit. a MWSTG nicht optiert werden kann. Damit hätte U AG eine Vorsteuerkürzung erlitten.

Das BGer prüfte in seinem Entscheid vom 9. April 2019,<sup>32</sup> ob diese Qualifikation der ESTV tatsächlich korrekt ist und kam zum Schluss, dass die Emissionsminderungszertifikate CER und VER weder Wertrechten noch Wertpapieren oder Derivaten gleichgestellt werden können, da das Zertifikat den jeweiligen Inhaber nicht per se berechtige, eine bestimmte Menge Emissionsreduktionen anzurechnen. Dies sei erst bei erfüllten individuellen Gegebenheiten der Fall. Dem jeweiligen Inhaber stehe somit keine bestimmte von den individuellen Umständen unabhängige Forderung gegenüber dem Schuldner zu.

Die Übertragung von CER und VER stelle Mehrwertsteuerlich somit eine steuerbare Dienstleistung dar. Diese Qualifikation entspreche der Rechtslage, wie sie im Bereich des Mehrwertsteuerlichen Richtlinienrechts der EU herrsche.

<sup>32</sup> BGer 2C\_488/2017.



# VI Internationale Steuern

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

## A

### Abkommensnetz der Schweiz wird grösser

*Auch 2019 hat die Schweiz neue und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten abgeschlossen. Vor allem das Inkrafttreten des geänderten Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA wurde lange erwartet.*

#### 1 Inkrafttreten der Abkommen mit Brasilien und Ecuador sowie des Änderungsprotokolls mit den USA

Im Jahr 2019 sind diverse neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und Änderungsprotokolle in Kraft getreten. Die Änderungsprotokolle betrafen Ecuador, Grossbritannien und die USA. Komplet neu sind das DBA mit Sambia und das Steuerinformationsabkommen mit Brasilien. Zudem wurde das DBA mit Brasilien vom schweizerischen Parlament genehmigt, bedarf jedoch zu dessen Inkrafttreten noch der Genehmigung des Vertragsstaates.

Das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls mit den USA ist besonders hervorzuheben. Nachdem dieses bereits im Jahr 2009 unterzeichnet und vom Schweizer Parlament im Jahr 2010 genehmigt worden war, gab der US-Senat erst letztes Jahr grünes Licht. Die Kernelemente der Revision sind der Informationsaustausch, die Aufgabe der Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, die Quellensteuerbefreiung für Dividenden an Einrichtungen der individuellen Vorsorge (in der Schweiz die Säule 3a) und eine obligatorische Schiedsklausel, welche sicherstellt, dass eine Doppelbesteuerung auch in Fällen vermieden wird, bei welchen sich die zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren nicht einigen können. Weitere Revisionen

des DBA werden nach Inkraftsetzung des Änderungsprotokolls angestrebt, um den Entwicklungen seit der Unterzeichnung im Jahr 2009 Rechnung zu tragen, so z.B. die Anwendung eines 0% Quellensteuersatzes auf qualifizierende Dividendenausüttungen, was ein wichtiger Punkt für die betroffenen Konzerne wäre. Die Umsetzung weiterer Revisionen kann sich allerdings erneut hinziehen.

#### 2 Missbrauchsklauseln in Änderungsprotokollen

Die erwähnten und 2020 zusätzlich unterzeichneten Änderungsprotokolle beinhalten alle eine allgemeine Missbrauchsklausel in Form eines Hauptzwecktests («Principal Purpose Test», oder kurz: PPT). Diese stellt auf den hauptsächlichen Zweck einer Gestaltung oder eines Geschäfts ab und verhindert damit, dass DBA missbräuchlich in Anspruch genommen werden. Weiter enthalten alle Abkommen eine Verbesserung des Streitbeilegungsmechanismus und sehen zum Teil sogar eine obligatorische Schiedsklausel zur Streitbeilegung vor. Unterzeichnet wurden auch Änderungsprotokolle mit der Ukraine, Südkorea, dem Iran, der Niederlande, Irland, Neuseeland, Norwegen, Schweden und Kuwait sowie ein DBA mit Bahrain, – diese sind allerdings noch nicht in Kraft getreten.

#### 3 Schweiz von «grauer Liste» gestrichen

Seit 2017 befand sich die Schweiz auf einer von der Europäischen Union (EU) geführten «grauen Liste», auf welcher Drittstaaten erfasst werden, welche sich zwar – wie die Schweiz im Jahr 2014 – verpflichtet hatten, internationale Steuerstandards einzuhalten, jedoch die Regeln noch nicht vollständig umgesetzt haben. Die Annahme des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Jahr 2019 würdigt die EU durch Streichung der Schweiz von der «grauen

Liste». Denn mit Einführung der STAF erfüllt die Schweiz ihre Verpflichtungen, welche sie im Jahr 2014 gegenüber den 28 EU-Mitgliedstaaten eingegangen ist.

Neue internationale Entwicklungen im Rahmen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft könnten sich allerdings wiederum auf die Schweiz auswirken, weshalb der Schweiz ohne entsprechende Gesetzesanpassungen die erneute Aufnahme auf eine «Liste» bevorstehen könnte (vgl. dazu die Ausführungen unter VI.D.1.).

## B

# Innerstaatliche Umsetzung der Doppelbesteuerungsabkommen

*Der Bundesrat eröffnete letztes Jahr eine Vernehmlassung zum totalrevidierten Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen. Dieses Gesetz soll die Durchführung von Verständigungsverfahren endlich auch auf nationaler Ebene regeln und so zur Beschleunigung dieser Verfahren beitragen, welche aufgrund zunehmender internationaler Doppelbesteuerungen an Bedeutung gewinnen.*

### 1 Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen

Mit der Totalrevision des Bundesgesetzes vom 2. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (neu: StADG) soll sichergestellt werden, dass die Abkommen im Steuerbereich – insbesondere die DBA – so einfach wie möglich angewendet werden können und es soll in diesem Bereich Rechtssicherheit geschaffen werden. Die Vernehmlassung der vom Bundesrat erarbeiteten Vorlage dauert bis zum 27. März 2020. Mit Inkrafttreten des Gesetzes wird im 2. Semester 2021 gerechnet.

Durch die Gesetzesrevision soll vor allem geregelt werden, wie die Schweiz Verständigungsverfahren innerstaatlich durchführt. Daneben wird mit der Gesetzesrevision endlich auch die Entlastung von der Verrechnungssteuer aufgrund internationaler

Abkommen normiert sowie Strafbestimmungen im Zusammenhang mit der Entlastung von Quellensteuern auf Kapitalerträgen gesetzlich geregelt. Die Strafbestimmungen waren bisher lediglich in der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VpStA) enthalten.<sup>33</sup>

#### a) Innerstaatliche Durchführung von Verständigungsverfahren

Während innerhalb der Schweiz die Verfassung ein Verbot der Doppelbesteuerung vorsieht, existiert ein solches Verbot im internationalen Verhältnis nicht. Das bedeutet, dass die Schweiz grundsätzlich Einkommen (bzw. auch weiteres Steuersubstrat) selbst dann besteuern darf, wenn dieses Einkommen in einem anderen Staat bereits besteuert wurde. Zur Vermeidung einer solchen internationalen Doppelbesteuerung hat die Schweiz mit über 90 Staaten sogenannte DBA abgeschlossen. Diese regeln, welcher Staat wann ein Einkommen besteuern darf. Trotzdem kommt es immer wieder zu Fällen, in denen eine Doppelbesteuerung droht bzw. bereits eingetreten ist, d. h. ein Steuerpflichtiger für dasselbe Einkommen sowohl in der Schweiz als auch im Ausland besteuert wurde und zweimal Steuern abliefern muss. Die DBA enthalten daher immer eine Bestimmung, wonach die Staaten in einem solchen Fall gemeinsam ein Verständigungsverfahren durchzuführen haben, mit dem Ziel, eine internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. zu beseitigen. Diese zwischenstaatlichen Verfahren münden schliesslich im Idealfall in einer völkerrechtlichen Vereinbarung. Die DBA selbst regeln nur die Durchführung des Verständigungsverfahrens zwischen den Vertragsstaaten. Wichtige innerstaatliche Verfahrensfragen (Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Person, Fristen, Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung etc.) sind in der Schweiz bis jetzt gesetzlich nicht normiert und wurden gemäss Verwaltungspraxis gehandhabt. Zusätzlich war die Praxis der Kantone hinsichtlich der Umsetzung der erzielten Verständigungen unterschiedlich. Da aufgrund der gestiegenen internationalen Vernetzung die Fälle internationaler Doppelbesteuerungen zugenommen haben, wurde es notwendig, die Verfahrensfragen gesetzlich zu normieren. Das Gesetz bildet die gefestigte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) bzw. des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen (SIF) ab, welches für die Durchführung der Verständigungsverfahren zuständig ist. Nachfolgend werden die wichtigsten Bestimmungen mit Auswirkung auf die Praxis kurz dargestellt.

<sup>33</sup> Neu: Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (VStA).

- Einleitung des Verständigungsverfahrens: In welchem Staat und innert welcher Frist ein Verständigungsverfahren beantragt werden kann, ist dem anwendbaren DBA zu entnehmen. Wird das Gesuch in der Schweiz gestellt, ist es beim SIF einzureichen. Das Gesuch kann in einer Amtssprache oder auf Englisch verfasst werden und muss mindestens Anträge und deren Begründung mit Angabe von Beweismitteln enthalten.
- Stellung und Mitwirkungspflicht der gesuchstellenden Person: Das zwischenstaatliche Verständigungsverfahren findet ausschliesslich zwischen der Schweiz und dem weiteren betroffenen Staat statt. Da es sich nicht um ein «nationales Rechtsmittelverfahren» handelt, ist die gesuchstellende Person nicht Partei und kann weder die Akten des Verfahrens einsehen noch am Verfahren teilnehmen. Gegen eine zwischen den Staaten getroffene Verständigungsvereinbarung kann daher auch kein Rechtsmittel ergriffen werden. Die vom Verständigungsverfahren betroffene Person muss eine unter den Staaten verhandelte Verständigungsvereinbarung aber auch nicht akzeptieren. Erst mit Zustimmung der betroffenen Person wird die Vereinbarung verbindlich. Mit ihrer Zustimmung verzichtet die betroffene Person dann aber auf sämtliche Rechtsmittel im Zusammenhang mit dem in der Verständigungsvereinbarung geregelten Gegenstand.
- Umsetzung der Verständigungsvereinbarung: Neu ist klar geregelt, dass das SIF die von der betroffenen Person akzeptierte Verständigungsvereinbarung der zuständigen (meist kantonalen) Schweizer Steuerbehörde mitteilt. Diese ist danach von Amtes wegen verpflichtet, die Verständigungsvereinbarung umzusetzen. Ist das betroffene Steuerjahr in der Schweiz bereits rechtskräftig veranlagt, so muss die zuständige Steuerbehörde auf Grundlage der Verständigungsvereinbarung eine Umsetzungsverfügung erlassen. Dadurch wird es den Steuerbehörden ermöglicht, Verständigungsvereinbarungen in jedem Fall umzusetzen. Gegenüber dem bisherigen Verfahren ist dies für die betroffene Person eine erhebliche Erleichterung. Bislang mussten die Pflichtigen zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarungen den Weg der Revision beschreiten. Dabei gilt das Vorliegen einer Verständigungsvereinbarung als (ungeschriebener) Revisionsgrund. Allerdings unterliegt das Revisionsverfahren Einschränkungen, welche das Verständigungsverfahren nicht kennt. Mit der

Umsetzungsverfügung wird sichergestellt, dass die Verständigungsvereinbarung ohne weitere Prüfung des Falles und des Verhaltens der betroffenen Person umgesetzt wird. Allerdings wird die Verständigungsvereinbarung nicht umgesetzt, sofern das Gesuch um Durchführung des Verständigungsverfahrens mehr als zehn Jahre nach Eröffnung der Verfügung des Entscheids eingereicht wird. Ist keine Verfügung ergangen, so erlischt die Pflicht zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarung zehn Jahre nach Ende des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist.

- Innerstaatliche Übereinkunft: Ausser in einigen wenigen Kantonen (z.B. Basel-Landschaft) muss heute selbst in klaren Fällen, also wenn es offensichtlich und unbestritten ist, dass eine Korrektur in der Schweiz vorzunehmen ist, ein zwischenstaatliches Verständigungsverfahren durchgeführt werden. Neu soll in solchen Fällen keine zwischenstaatliche Verständigungsvereinbarung mehr notwendig sein. Kommen die zuständige Steuerbehörde und das SIF zweifelsfrei überein, dass eine Korrektur in der Schweiz zu erfolgen hat, so können sie eine solche ohne Einbezug des anderen Staates vornehmen. Diese Übereinkunft ist einer Verständigungsvereinbarung gleichgestellt und bedarf daher ebenfalls der Zustimmung der betroffenen Person. Die Möglichkeit einer innerstaatlichen Übereinkunft wird vom SIF und der zuständigen Steuerbehörde ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen geprüft.

- b) Entlastung von der Verrechnungssteuer aufgrund internationaler Abkommen und Strafbestimmungen im Zusammenhang mit der Entlastung von Quellensteuern auf Kapitalerträgen

Bereits heute wendet die ESTV bei der Rückerstattung der Quellensteuer (inkl. Verrechnungssteuer) und bei deren Reduktion auf den DBA-rechtlichen Satz an der Quelle die Verfahrensgrundsätze des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG) an. Die Anwendbarkeit dieser Grundsätze auf DBA-Situationen wird jedoch von den antragstellenden Personen immer wieder in Frage gestellt. Um Klarheit und Rechtssicherheit zu schaffen, wurden diese Verfahrensgrundsätze in das StADG aufgenommen.

Das schweizerische Recht enthält zurzeit bezüglich der DBA auch keine klare gesetzliche Grundlage,

um eine ungerechtfertigte Rückerstattung der Quellensteuer oder die Gefährdung der gesetzmässigen Durchführung des Abkommens in Bezug auf die Verrechnungssteuer strafrechtlich zu ahnden. Das StADG schafft die dafür erforderlichen Grundlagen. Die bisher zur strafrechtlichen Verfolgung notwendige Missbrauchsverordnung des Bundes (sog. «BRB 62»)<sup>34</sup> wird daher nicht mehr benötigt und soll aufgehoben werden.

#### c) Fazit

Mit dem nun weltweit umgesetzten grenzüberschreitenden Austausch von Steuerinformationen und aggressiver auftretenden ausländischen Steuerbehörden werden die Fälle internationaler Doppelbesteuerungen zukünftig wohl weiter zunehmen. Die Anpassung des StADG war daher notwendig und schafft für die Steuerpflichtigen in der Schweiz eine klare Rechtsgrundlage für das Vorgehen in Fällen einer internationalen Doppelbesteuerung. Durch die vorgesehenen neuen Instrumente der Umsetzungsverfügung und der innerstaatlichen Übereinkunft wird sich der administrative Aufwand wesentlich reduzieren und werden sich Doppelbesteuerungen rascher beseitigen lassen.

## c

# Automatischer Informationsaustausch und weitere Offenlegungspflichten

*Im Jahr 2020 wird die Schweiz bereits mit 95 Staaten Informationen über Steuerpflichtige austauschen. Trotzdem bleibt der Druck auf die Schweiz hoch, ihre Rechtsgrundlagen zum automatischen Informationsaustausch weiter zu verschärfen. Um Schlupflöcher im Meldesystem zu schliessen, hat die Schweiz 2019 sogar die Inhaberaktien faktisch abgeschafft. Unabhängig davon gehen die Staaten der EU noch einen Schritt weiter und tauschen 2020 bereits erste Informationen über grenzüberschreitende Steuerplanungen ihrer steuerpflichtigen Unternehmen untereinander aus.*

## 1 Ständige Erweiterung der AIA-Partnerstaaten

Zurzeit setzen 108 Staaten und Territorien den AIA-Standard um. Im Jahr 2019 sind die bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und Hong Kong sowie mit Singapur in Kraft getreten. Ausserdem hat der Bundesrat die Botschaft zur Einführung des AIA mit 19 weiteren Partnerstaaten verabschiedet. Der Austausch mit diesen Staaten soll im Jahr 2020 in Kraft treten, wodurch der Austausch mit 95 Staaten Tatsache sein wird. Für das Jahr 2021 ist der Informationsaustausch mit weiteren Partnerstaaten geplant, so dass die Schweiz zu diesem Zeitpunkt Daten mit 103 Staateninformationen austauschen wird.

## 2 Inkrafttreten des Bundesgesetzes zur Umsetzung von Empfehlungen des Global Forums: Abschaffung der Inhaberaktie

Damit der AIA funktionieren kann, müssen die wirtschaftlich berechtigten Personen einer Gesellschaft bekannt sein. Am 1. November 2019 ist deshalb das Bundesgesetz zur Umsetzung von Empfehlungen des Global Forums in Kraft getreten. Gemäss diesem sind Inhaberaktien nur noch zulässig, wenn die Gesellschaft Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert oder die Inhaberaktien als Bucheffekten ausgestaltet hat. Haben Gesellschaften, deren Aktien nicht an einer Börse kotiert sind, 18 Monate nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen noch Inhaberaktien, so werden diese von Gesetzes wegen in Namenaktien umgewandelt und die Aktionäre und Aktionärinnen können nur noch beim Gericht einen Antrag auf Eintragung stellen. Fünf Jahre nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen werden die Aktien von Aktionären, die keine Eintragung in das Aktienbuch der Gesellschaft beantragt haben, nichtig. Die Aktionäre verlieren ihre mit den Aktien verbundenen Rechte. Die nichtigen Aktien werden entschädigungslos durch eigene Aktien der Gesellschaft ersetzt. Ausserdem sieht das Gesetz eine erhebliche Busse für Aktionäre oder Gesellschaften vor, die die Meldung der wirtschaftlich berechtigten Person oder die Führung des Aktienbuchs sowie des Verzeichnisses über die an Aktien wirtschaftlich berechtigten Personen versäumen.

<sup>34</sup> Verordnung über Massnahmen gegen ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 62).

### **3 Vernehmlassung: Änderung der AIA Rechtsgrundlagen**

Das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) sorgt dafür, dass die internationalen Standards hinsichtlich Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken auf internationaler Ebene eingehalten und in einheitlicher Weise umgesetzt werden. Die Schweiz ist seit 2009 Mitglied des Global Forums. Eine Prüfung im Jahr 2018 durch das Global Forum ergab, dass zur Umsetzung der internationalen Vorgaben des AIA-Standards gewisse Anpassungen an den Schweizer Rechtsgrundlagen erforderlich sind. Der Bundesrat hat daher Änderungen im Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG) sowie in der Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAV) beschlossen. Diese Änderungen sollen eine Einstufung als nicht kooperativer Staat verhindern. Das Vernehmlassungsverfahren dazu dauerte bis Juni 2019.

Aufgrund der Rückmeldungen zur Vernehmlassung hat sich der Bundesrat entschlossen, nicht sämtliche Empfehlungen des Global Forums umzusetzen. Da der Umgang mit gemeinnützigen Einrichtungen unter dem AIA auch auf nationaler Ebene erneut diskutiert werden soll, erachtet es der Bundesrat als verfrüht, die entsprechenden Empfehlungen des Global Forums umzusetzen. Aufheben will der Bundesrat jedoch die Ausnahme für Stockwerkeigentümergeinschaften. Weiter will er die geltenden Sorgfaltspflichten anpassen, die Beträge in US-Dollar ausweisen lassen und eine Dokumentenaufbewahrungspflicht für meldende schweizerische Finanzinstitute einführen.

Erstmals wird sich das Parlament in der Frühjahrs-session mit der Vorlage befassen. Deren Inkrafttreten ist frühestens auf 1. Januar 2021 zu erwarten.

### **4 Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie (DAC 6)**

Wie im Steuer Update 2019 bereits dargelegt, beschloss die EU im März 2018 EU-weit verbindliche Offenlegungsvorschriften für bestimmte Steuerplanungsmodelle mit EU-grenzüberschreitenden Elementen sowie einen automatischen Austausch dieser Informationen unter allen Mitgliedstaaten. Nach dieser Richtlinie werden grenzüberschreitende Steuerplanungsmodelle mit bestimmten Charakteristiken (sog. «Hallmarks» bzw. «Kenn-

zeichen») als aggressiv eingestuft und müssen offengelegt werden. Die EU-Richtlinie ist auf alle Steuerarten ausser Mehrwertsteuer, Zoll- und Sozialversicherungsabgaben anwendbar. Die EU-Staaten können auch strengere Bestimmungen vorsehen und weitere Steuerarten erfassen. Meldepflichtig sind dabei in erster Linie die involvierten Intermediäre wie beispielsweise Berater, Banken oder Rechtsanwälte und – falls diese keiner Meldepflicht unterstehen – das Unternehmen selbst.

Berater in Drittstaaten unterliegen grundsätzlich nicht der Meldepflicht, sofern ihre Tätigkeit keinen Nexus zur EU hat. Nach dem Deutschen Umsetzungsentwurf liegt ein solcher Nexus vor, wenn

- der Berater bei einer Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat tätig ist;
- der Berater nach dem Recht eines Mitgliedsstaats eingetragen ist; oder
- der Berater in einem EU-Staat Mitglied in einer Organisation für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen ist.

Die in den einzelnen EU-Staaten erfolgten und geplanten Umsetzungen dieser Richtlinie zeigen, dass die meisten Staaten die Richtlinie entsprechend den EU-Vorgaben umsetzen. Einzelne Staaten, wie zum Beispiel Polen oder auch Portugal gehen jedoch deutlich über die Vorgaben der EU hinaus. So fallen in Polen und Portugal auch Steuerplanungen, welche die Mehrwertsteuer betreffen, unter die Meldepflicht. Zudem können in Polen selbst Intermediäre in Drittstaaten meldepflichtig werden. Auch die maximale Höhe der Bussen für das Nichteinhalten der Meldepflichten unterscheiden sich deutlich. Während einzelne Staaten Maximalbussen bis zu EUR 30 000 vorsehen, kann in Polen eine Busse bis maximal ca. EUR 5 000 000 ausgesprochen werden.

Obwohl die Richtlinie in den meisten EU-Staaten erst 2020 in Kraft getreten ist, gilt die Offenlegungspflicht rückwirkend. Wurde der erste Schritt einer zu meldenden grenzüberschreitenden Vereinbarung zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 30. Juni 2020 umgesetzt, so ist diese Vereinbarung bis zum 31. August 2020 zu melden. Aufgrund der hohen Maximalbussen ist zu empfehlen, dass Berater mit einem EU-Nexus und Unternehmen, welche in dieser Zeit EU-grenzüberschreitende Planungsmodelle umgesetzt haben, diese Modelle dokumentieren und fristgerecht melden sowie die spezifischen Regeln der einzelnen Staaten prüfen.

## D

# Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten – Paradigmenwechsel

*Die OECD plant bei der internationalen Gewinnallokation einen Paradigmenwechsel. Neu sollen die Absatzmärkte einen Teil der Unternehmensgewinne besteuern dürfen, auch wenn ein Unternehmen dort über keine festen Einrichtungen verfügt. Daneben soll ein weltweiter Mindeststeuersatz eingeführt werden. Über die Umsetzung dieses «Zwei-Säulen-Ansatzes» planen die Mitglieder der OECD bereits 2020 zu entscheiden. Bundesrat Ueli Maurer befürchtet – zu Recht – massive Steuerausfälle.*

## 1 «Zwei-Säulen-Ansatz» der OECD

### a) Digitalisierung erfordert Anpassung der internationalen Besteuerungsregeln

Unternehmen erbringen ihre Dienstleistungen zunehmend digital. Zudem werden immer mehr Produkte digitalisiert, so dass ein physischer Vertrieb über feste Filialen oder Betriebsstätten vor Ort nicht mehr notwendig ist. Ein gutes Beispiel sind Film- und Musikträger. Während der Gewinn aus dem Verkauf dieser Produkte früher vorwiegend in einem Verkaufsgeschäft vor Ort anfiel und besteuert wurde, wird heute beinahe der gesamte Gewinn aus dem Verkauf der Musik und Filme dem Firmensitz der Internetkonzerne bzw. einer ihrer Tochtergesellschaften, gemäss OECD oft mit Sitz in einer «Steueroase», zugeteilt. Die heute geltenden internationalen Besteuerungsregeln stammen dabei noch aus einer Zeit vor der Digitalisierung. Damit ein Staat einen Teil des Gewinnes eines Unternehmens besteuern darf, muss dieses Unternehmen heute in diesem Staat eine Betriebsstätte begründen, also eben z.B. eine Verkaufsfiliale für Film- und Musikträger. Neu soll nicht mehr nur die physische Präsenz vor Ort einen Anknüpfungspunkt («Nexus») zur Besteuerung darstellen, sondern auch die in diesem Markt generierten Umsätze sollen berücksichtigt werden.

Diese Thematik wurde von der OECD bereits im Jahr 2015 aufgegriffen. Aber erst im letzten Jahr hat die OECD einen vom «Inclusive Framework der OECD» genehmigten Vorschlag präsentiert. Im «Inclusive Framework» sind zurzeit 137 Staaten,

darunter auch die Schweiz, zusammengeschlossen. Der Vorschlag des «Inclusive Frameworks» nennt sich «Unified Approach» und behandelt neben der Gewinnaufteilung auch die Festlegung eines Mindeststeuersatzes.

### b) Änderung der Gewinnzuteilungsregeln betrifft nicht nur Internetkonzerne

Während zuerst nur reine Internetkonzerne wie z.B. Google im Fokus der neuen Besteuerungsregeln standen, kristallisierte sich mit der Zeit heraus, dass eine Einschränkung auf reine Internetkonzerne nicht möglich ist. Immer mehr digitalisieren auch traditionelle Unternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen. Die neuen Anknüpfungsregeln wurden daher grundsätzlich auf sämtliche «konsumorientierten» Unternehmen ausgeweitet.

Unter der ersten Säule wird die Thematik der Anknüpfungsregeln («Nexus-Rules») und der Gewinnaufteilung innerhalb der grossen «konsumorientierten» Konzerne auf die Länder, in denen diese tätig sind, behandelt. Die zweite Säule betrifft alle Unternehmen und will einen weltweiten Mindeststeuersatz durchsetzen. Dadurch sollen der nach Meinung der OECD schädliche Steuerwettbewerb und die stetig sinkenden Steuersätze – Stichwort «Race to the Bottom» – eingeschränkt werden.

### c) 1. Säule – Anpassung der Gewinnzuteilung

Verschiedene Staaten haben bereits selbständig neue Steuern für Internetkonzerne eingeführt (vgl. VI.D.2). Darunter zum Beispiel Frankreich, welches ab dem 1. Januar 2019 eine Steuer von 3% auf gewissen Umsätzen dieser Konzerne erhebt. Da davon vor allem Unternehmen in den USA betroffen sind, drohte US-Präsident Trump mit hohen Zöllen auf französischen Waren wie Wein oder Käse, sollte diese Steuer nicht aufgehoben werden. Frankreich erklärte sich daraufhin bereit, die Steuereinnahmen aus der Digitalsteuer den Unternehmen zurückzuzahlen, falls auf Ebene der OECD eine Lösung zur Besteuerung der Internetkonzerne gefunden wird. Am Rande des diesjährigen Weltwirtschaftsforums in Davos kamen Frankreich und die USA schliesslich überein, dass Frankreich bis Ende 2020 auf die Erhebung einer Digitalsteuer verzichtet. Es wird immer klarer, dass es ohne eine einheitliche Regelung zukünftig vermehrt zu Konflikten zwischen den Staaten kommen wird. Die OECD will dem zuvorkommen und hat daher unter der

1. Säule neue Gewinnzuteilungsregeln vorgeschlagen.

- *Welche Unternehmen wird es betreffen?*  
Die neuen Regeln sollen wie erwähnt nicht nur Internetkonzerne, sondern allgemein «konsumorientierte» Unternehmen betreffen. Welche Unternehmen genau darunterfallen, ist im Moment noch nicht eindeutig definiert. Klar ist, dass z.B. die Rohstoffindustrie ausgenommen werden soll. Weiter werden die neuen Regeln wahrscheinlich nur grössere Unternehmen bzw. Konzerne betreffen. Als möglicher Wert wird eine Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. genannt, welche auch bereits beim sogenannten Country by Country Reporting die Schwelle darstellt.
  
- *Was soll der neue Anknüpfungspunkt für die Gewinnausscheidung sein?*  
Die ersten Vorschläge sahen noch konkurrenzierende Anknüpfungspunkte vor: Diskutiert wurden die Nutzerbeteiligung, die Vermarktung von immateriellen Vermögenswerten oder eine signifikante wirtschaftliche Präsenz. Im neuen Ansatz werden all diese Anknüpfungspunkte bei der Gewinnzuteilung berücksichtigt. Neu wird der Umsatz, der durch einen Konzern in dem jeweiligen Staat erzielt wird, als zusätzlicher Anknüpfungspunkt festgelegt. Dieser Marktumsatz soll unabhängig vom Vorliegen einer physischen Präsenz als Anknüpfungspunkt dienen (Markt-Nexus). Das Vorhandensein einer physischen Betriebsstätte stellt weiterhin einen davon unabhängigen Anknüpfungspunkt dar, der ebenfalls zur Partizipation an der Gewinnbesteuerung ermächtigt.
  
- *Wie soll der Gewinn neu zwischen den Ländern aufgeteilt werden?*  
Zusätzlich zur Definition eines neuen Anknüpfungspunktes sollen neue Gewinnzuteilungsregeln eingeführt werden. Ein fixer prozentualer Anteil am konsolidierten Konzerngewinn, welcher eine gewisse Schwelle - den sogenannten Routine-Gewinn - übersteigt, soll auf Basis des Umsatzes auf die Marktländer verteilt werden (Betrag A). Daneben soll ein fixer prozentualer Anteil des Umsatzes der physischen Betriebsstätten vor Ort als Entgelt für die Erbringung von traditionellen Vertriebs- und Marketingfunktionen durch diese Betriebsstätten definiert werden (Betrag B). Während diese beiden Beträge nicht auf dem Drittvergleich (Betrag A) bzw. auf einem standardisierten Drittver-

gleich (Betrag B) beruhen, soll das Prinzip des Drittvergleichs bezogen auf konkrete Transaktionen weiterhin angewendet werden. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn Betriebsstätten Funktionen erbringen, welche über traditionelle Marketing- und Vertriebsaufgaben hinausgehen (Betrag C).

Der OECD Ansatz sieht also unter anderem eine formelhafte Aufteilung eines Teils des Gewinnes vor, denn die prozentuale Höhe des Betrags A soll fix festgelegt werden. Es handelt sich dabei also um eine politische und keine wirtschaftlich bestimmte Gewinnzuteilung. Der so bestimmte Gewinnanteil soll den Marktländern auf Basis des Marktumsatzes zugeteilt werden. Ausserdem wird erstmals vom Grundsatz abgewichen, dass zur steuerlichen Anknüpfung eine physische Präsenz vorhanden sein muss. Denn die Zuteilung des Betrags A soll unabhängig davon erfolgen, ob in den Marktstaaten eine physische Betriebsstätte vorhanden ist. Da der Betrag A vom Marktumsatz abhängt, wird davon ausgegangen, dass vor allem grosse Staaten mit einem grossen Heimmarkt von dieser Neuregelung profitieren werden.

- *Wie sollen Konflikte zwischen den Ländern vermieden werden?*  
Die neuen Regeln sollen aus Sicht der OECD zu einer Vereinfachung der internationalen Gewinnzuteilung und zu mehr Rechtssicherheit führen. Da der Drittvergleich aber weiterhin eine massgebliche Rolle spielen soll, sieht der OECD Ansatz einen verbindlichen Streitbeilegungsmechanismus zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung vor. Dabei wird es sich wahrscheinlich um einen Zusatz zu den DBA handeln - zum Beispiel in Form einer obligatorischen Schiedsklausel, welche sicherstellt, dass eine Doppelbesteuerung auch in Fällen vermieden wird, bei welchen sich die zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren nicht einigen können.
  
- *Welche Punkte sind noch zu regeln und was sind die Auswirkungen für Unternehmen mit Sitz in der Schweiz?*  
Bereits im Juli 2020 soll das «Inclusive Framework» verbindlich über die politischen Parameter entscheiden und gemäss Pascal Saint-Amans, dem Direktor des «Centre for Tax Policy and Administration» der OECD, soll bis Ende 2020 bereits die vollständig ausgearbeitete technische Lösung vorliegen. Dieser Zeitplan erscheint sehr ambitioniert,

denn etliche Themen sind noch zu regeln: Die Definition der Unternehmen, welche unter die neuen Gewinnaufteilungsregeln fallen; die Höhe des Betrages, welcher den Märkten zugewiesen werden soll; die Regeln zur Erstellung der konsolidierten Geschäftszahlen und die Frage, wie die heutige Besteuerung auf Ebene der einzelnen Gesellschaften mit einer Konzernbesteuerung kompatibel gemacht werden soll. Nicht zuletzt ist auch noch unklar, wie und ob Verluste aus den Märkten berücksichtigt werden können und wie Geschäftsmodelle zu berücksichtigen sind, welche nicht dem OECD-Standardmodell eines zentralisierten Konzerns folgen. Da das Steuerrecht zurzeit auf der Massgeblichkeit der Jahresrechnung auf Basis des Rechts des jeweiligen Staates ansetzt, ist auch nicht klar, ob die steuerliche Massgeblichkeit der Jahresrechnung beibehalten werden kann. Fragwürdig ist der Fahrplan der OECD allemal, da diese «technischen Feinheiten» erst nach der politischen Entscheidung behandelt werden sollen. Die Politik würde in diesem Falle sprichwörtlich die «Katze im Sack» kaufen. Für die Schweiz dürften sich die neuen Regeln auf jeden Fall negativ auswirken. Immerhin wird aber nun nur ein Teil des Gewinns auf diese Art ausgeschieden. Ausserdem wird für die Schweiz entscheidend sein, welche Unternehmertypen und Branchen von den Regeln ausgenommen werden.

#### d) 2. Säule – Mindestbesteuerung

Im Gegensatz zur 1. Säule, welche nur gewisse Unternehmen erfassen soll, wären von dem unter der 2. Säule zusammengefassten Ziel der globalen Mindestbesteuerung sämtliche Unternehmen betroffen. Dafür werden den Staaten zwei Arten von Instrumenten zur Verfügung gestellt: Gewinnhinzurechnungsregeln und Verweigerung des Steuerabzugs auf Zahlungen. Im Gegensatz zur 1. Säule soll die Einführung der Mindestbesteuerungsregeln für die Staaten des «Inclusive Frameworks» nicht verbindlich vorgeschrieben werden (kein Mindeststandard).

##### – *Gewinnhinzurechnungsregeln (Hinzurechnung)*

Gewinnhinzurechnungsregeln stellen sicher, dass der gesamte Gewinn, also aktive und passive Einkünfte eines Konzerns, einem Mindeststeuersatz unterliegt. Dadurch sollen Unternehmen davon abgehalten werden,

Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern. Die Höhe dieses Mindeststeuersatzes wurde noch nicht festgelegt. Allgemein wird mit einem Mindeststeuersatz zwischen 12.5% bis 15% gerechnet. Je nach Ausgestaltung der Gewinnhinzurechnungsregel wäre es auch möglich, dass die hinzuzurechnenden Einkünfte nicht nur zum Mindeststeuersatz, sondern zum Steuerniveau des Sitzstaates der Muttergesellschaft besteuert, also auf das Steuerniveau des Sitzstaates angehoben würden (Switch-Over Klausel).

##### – *Verweigerung des Steuerabzugs auf Zahlungen (Base Eroding Payments Regeln)*

Weiter ist vorgesehen, dass Staaten den Steuerabzug auf gewissen Zahlungen verweigern dürfen, falls diese an ein Niedrigsteuerland fliessen. Dies erschwert die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer und stellt ebenfalls eine effektive Mindestbesteuerung sicher. Dabei würde entweder der steuerliche Abzug der Zahlung als steuerwirksamer Aufwand oder die Inanspruchnahme von Vorteilen gemäss den DBA für bestimmte Zahlungen ins Ausland verweigert, solange diese Zahlungen im Ausland nicht zu einem bestimmten Mindeststeuersatz besteuert werden.

##### – *Noch viele offene Fragen – wiederum ambitionierter Zeitplan*

Bei der Bestimmung eines Mindeststeuersatzes ist neben der Höhe des Steuersatzes auch die Berechnung dieses Steuersatzes zu regeln, also ob der durchschnittliche Konzernsteuersatz dem Mindeststeuersatz entsprechen muss oder ob alle Einkünfte mindestens mit dem Mindeststeuersatz zu versteuern sind und ob dabei auf die Gesellschaftsebene oder die Länderebene abgestützt wird. Ausserdem ist auch vorstellbar, dass gewisse Einkünfte, z. B. Einkünfte in einer Patentbox nach OECD-Standard, bei der Berechnung der Mindestbesteuerung nicht berücksichtigt würden (sog. Carve-Out-Regeln). Weiter wäre sicherzustellen, dass Subventionen und andere Vergünstigungen bei der Kalkulation des Mindeststeuersatzes berücksichtigt würden. Da bereits viele Staaten solche Mindestbesteuerungsregeln auf passiven Einkünften (Dividenden, Patenteinnahmen etc.) eingeführt haben (sog. Controlled Foreign Entity Rules bzw. CFC-Rules), muss das Zusammenspiel dieser CFC-Regeln mit den OECD Gewinnhinzurech-

nungsregeln bestimmt werden. Zudem ist sicherzustellen, dass die Verweigerung des Steuerabzugs auf Zahlungen in Niedrigsteu-erländer bei der Berechnung des Mindeststeuersatzes berücksichtigt wird, da ansonsten eine Überbesteuerung resultiert. Dies sind nur einige der offenen Fragen. Es ist festzustellen, dass der Vorschlag der OECD zu diesen sogenannten Global Anti-Base Erosion («GloBE») Massnahmen mehr Fragen aufwirft als er beantwortet. Trotzdem soll nach dem Zeitplan der OECD auch in Bezug auf die Mindestbesteuerung bis Juli 2020 eine grundsätzliche Einigung erreicht werden und bis Ende 2020 die technische Lösung vorliegen.

- e) Anpassungen notwendig, aber zu welchem Preis?

Wenn man davon ausgeht, dass das aktuelle Steuersystem, welches an festen physischen Einrichtungen anknüpft, nicht mehr zeitgemäss ist, muss es an die heutigen Gegebenheiten angepasst werden. Dabei ist eine einheitliche, für alle (OECD) Staaten verbindliche Regelung entscheidend. Man kann sich auf den Standpunkt stellen, dass digitale Unternehmen bzw. deren Konsumenten auch ohne physische Präsenz in einem Staat einen nicht unwesentlichen Teil ihrer Wertschöpfung in diesem Staat generieren. Sei es mit dem Upload von eigenen Videos auf Videoplattformen, dem Platzieren von Inseraten auf Internet-Marktplätzen, einem Tweet oder schlicht mit der Zurverfügungstellung ihrer Daten. Der von der OECD vorgeschlagene Ansatz zur Gewinnallokation mittels Einführung eines Markt-Nexus versucht dies zu berücksichtigen. Der Preis dafür ist allerdings hoch. Die OECD schlägt einen veritablen Paradigmenwechsel vor. Bislang beurteilte die OECD formel-basierte Ansätze zur Verteilung eines Konzerngewinns als zu komplex und nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechend. Stets wurden die Transaktionen und somit auch die daraus resultierenden Gewinne und Verluste unter dem Blickpunkt des Drittvergleichs beurteilt. Die Konzerngesellschaften sollten untereinander diejenigen Preise vereinbaren, welche voneinander unabhängige Unternehmen vereinbart hätten. Mit der Festlegung eines festen Prozentsatzes des Konzerngewinns, welcher auf die Marktstaaten verteilt werden soll, schlägt die OECD nun neu aber gerade einen solchen (teilweisen) Formel-Ansatz vor.

Trotzdem wäre eine solche Änderung weniger einschneidend, als die Einführung von Mindestbesteuerungsregeln, weil letztere wie gesagt alle Unternehmen und sämtliche Einkünfte betreffen würden. Zwar soll die Umsetzung dieser Massnahme für die Staaten freiwillig sein, jedoch ist bereits heute klar, dass sie faktisch darauf abzielt, den Staaten einen Mindeststeuersatz vorzuschreiben. Ein Staat, welcher seine Unternehmen zu einem niedrigeren als dem beschlossenen Mindeststeuersatz besteuern würde, würde anderen Staaten erlauben, die Differenz zum Mindeststeuersatz an seiner Stelle zu besteuern. Die Unternehmen würden schlussendlich auf jeden Fall den Mindeststeuersatz zahlen. Diese Harmonisierung der Steuersätze ist ein Angriff auf den internationalen Steuerwettbewerb. Für Staaten mit einem kleinen Heimmarkt und einem effizienten Steuersystem wie die Schweiz, sind das beunruhigende Aussichten.

erungsregeln, weil letztere wie gesagt alle Unternehmen und sämtliche Einkünfte betreffen würden. Zwar soll die Umsetzung dieser Massnahme für die Staaten freiwillig sein, jedoch ist bereits heute klar, dass sie faktisch darauf abzielt, den Staaten einen Mindeststeuersatz vorzuschreiben. Ein Staat, welcher seine Unternehmen zu einem niedrigeren als dem beschlossenen Mindeststeuersatz besteuern würde, würde anderen Staaten erlauben, die Differenz zum Mindeststeuersatz an seiner Stelle zu besteuern. Die Unternehmen würden schlussendlich auf jeden Fall den Mindeststeuersatz zahlen. Diese Harmonisierung der Steuersätze ist ein Angriff auf den internationalen Steuerwettbewerb. Für Staaten mit einem kleinen Heimmarkt und einem effizienten Steuersystem wie die Schweiz, sind das beunruhigende Aussichten.

Ob die Vorschläge der OECD wie vorgesehen umgesetzt werden, ist nicht sicher. Ende 2019 meldete die USA einen Vorbehalt gegen die unter der 1. Säule vorgesehenen Gewinnzuteilungsregeln an. Denn auch grosse exportorientierte Staaten wie Deutschland oder solche wie die USA, welche erfolgreiche digitale Unternehmen beherbergen, würden bei einer Änderung der Gewinnallokationsregeln wohl Steuerausfälle hinnehmen müssen.

## 2 Digitalsteuer bereits in verschiedenen Staaten eingeführt

Da die Vorschläge der OECD zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft (vgl. VI.D.1) frühestens in ein paar Jahren tatsächlich umgesetzt werden dürften, ziehen viele Staaten die Einführung einer Digitalsteuer als Übergangslösung in Erwägung bzw. haben diese bereits eingeführt. Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer ist die Digitalsteuer eine endgültige Steuer und kann von den Unternehmen nicht als Vorsteuer zurückgefordert werden. Die Internetkonzerne können die Digitalsteuer wohl auch nicht von der zu zahlenden Unternehmenssteuer in Abzug bringen, da diese von den aktuellen DBA nicht erfasst wird. Dadurch können internationale Doppelbesteuerungen entstehen, ohne dass dafür Beiseitigungsmechanismen bereitstehen.

- a) Umsetzung in den Staaten

Zu den Staaten, die im Jahr 2019 eine Digitalsteuer eingeführt haben, gehören beispielsweise Frankreich (3%) und Ungarn (7.5%). Im Jahr 2020 werden Österreich (5%), Italien (3%) und die Türkei (7.5%) folgen. Spanien, Belgien, Grossbritannien, Tschechien und Kanada planen ebenfalls die Ein-

führung einer entsprechenden Steuer. Da die Staaten die Digitalsteuern ohne Abstimmung mit anderen Staaten einführen, müssen Unternehmen die jeweiligen rechtlichen Grundlagen in jedem dieser Staaten prüfen. Immerhin können die folgenden Gemeinsamkeiten festgestellt werden:

- Es scheint sich durchgesetzt zu haben, dass nur grosse Konzerne von der Digitalsteuer betroffen sind. Die meisten Staaten setzen einen jährlichen weltweiten Konzernumsatz von EUR 750 Mio. voraus. Zudem muss neben dem weltweiten Umsatz meist noch ein lokaler Umsatz im betroffenen Staat erreicht werden, damit der Konzern steuerpflichtig wird.
- Besteuert werden soll der im jeweiligen Staat realisierte Umsatz aus der Platzierung von Online-Werbung, dem Verkauf von Nutzerdaten, Transaktionen auf Online-Plattformen sowie zum Teil auch der Umsatz aus dem zur Verfügung stellen von Streaming-Dienstleistungen wie Musik, Filme etc. Was genau besteuert wird, ist in jedem Staat unterschiedlich.
- Auf jeden Fall führen die neuen Regeln für weltweit tätige Konzerne zu erheblichem administrativem Aufwand, müssen sie doch die Gesetze diverser Staaten überwachen und die Daten entsprechend den Vorgaben erheben und falls die Voraussetzungen erfüllt sind, entsprechende Registrierungen, Reportings und Zahlungen vornehmen, um keine Bussen befürchten zu müssen.

#### b) Schwierigkeiten bei der Umsetzung

Eine Schwierigkeit im Zusammenhang mit digitalen Dienstleistungen ist es, festzustellen, wo der Umsatz realisiert wird. Die im letzten Jahr in Frankreich eingeführte Digitalsteuer definiert dabei den steuerbaren Umsatz als denjenigen, welcher im Zusammenhang mit Leistungen steht, welche an «Benutzer in Frankreich» erbracht wurden. Das bedeutet, dass der Benutzer der Dienstleistung zum Zeitpunkt des Bezugs bzw. der Benutzung der Dienstleistung in Frankreich gewesen sein muss. Dieser Ort hängt aber grundsätzlich nicht mit dem Wohnsitz des Benutzers zusammen. Um festzustellen, ob es sich um einen steuerbaren Umsatz handelt, muss das Unternehmen also eruieren, wo sich der Benutzer physisch im Zeitpunkt des Dienstleistungsbezugs befand. Je nach Dienstleistung ist dies der Standort, an dem der Benutzer war, als er die Transaktion geschlossen hat (z. B. beim Kauf einer Dienstleistung oder eines Produkts) oder der Standort, an dem der Benutzer beim Eröffnen des

Benutzerkontos war (z. B. zum Zuweisen von Umsätzen aus Online-Werbung, welche an diesen Benutzer gerichtet waren). Zur korrekten Ermittlung der steuerbaren Umsätze müssen die betroffenen Unternehmen daher über diese Standortinformationen verfügen.

Dies stellt die Unternehmen vor grosse Herausforderungen. Denn einerseits wurden die Standortinformationen bisher nicht systematisch erhoben und andererseits gilt seit Mai 2018 in der EU die neue Datenschutzgrundverordnung, welche genau solche Personendaten schützen soll. Die Verordnung sieht bei Verstössen Strafen von bis zu EUR 20 Mio. oder falls höher von max. 4 % des weltweiten Umsatzes vor. Mit der E-Privacy Verordnung der EU, welche Mitte 2020 eingeführt werden soll, wird das Sammeln solcher Standortdaten auch für Steuerzwecke nur noch auf anonymer Basis zugelassen. Eine Ausnahme besteht, wenn ein Benutzer ausdrücklich einwilligt, dass ein Unternehmen die Daten in nicht-anonymisierter Form verwenden darf. Sollte die korrekte Ermittlung der steuerbaren Umsätze also Daten in nicht-anonymisierter Form erfordern, bringt dies das Unternehmen in eine Zwickmühle. Entweder entschliesst es sich, die steuerbaren Umsätze korrekt zu ermitteln und somit gegen die Datenschutzgrundverordnung zu verstossen oder es hält die Datenschutzgrundverordnung ein, aber ermittelt dafür die steuerbaren Umsätze nur unvollständig. In beiden Fällen hätte das Unternehmen mit Sanktionen zu rechnen. Ausserdem ist unklar wie in Fällen vorzugehen ist, in denen der Benutzer seinen Standort absichtlich, z. B. durch die Benutzung eines Virtual Private Networks (VPN), verschleiert. Diese Fragen wurden bisher von den Staaten nicht geregelt und führen zu einer Rechtsunsicherheit für die betroffenen Unternehmen.

#### c) Zukünftige Entwicklung

Wie erwähnt, zeichnet sich ein Wildwuchs nationaler Digitalsteuern ab. Wenigstens haben die meisten Staaten, die eine Digitalsteuer vorsehen, versprochen, diese wieder abzuschaffen, falls sich auf Ebene der OECD eine Lösung zur Besteuerung der digitalen Unternehmen durchsetzt. Ob die Staaten dann aber tatsächlich auf die Erhebung der Digitalsteuer verzichten werden, bleibt abzuwarten, denn sind Steuern einmal eingeführt, bleiben diese meist bestehen. Unternehmen, welche digitale Dienstleistungen erbringen oder auch nur Verkäufe via Internet tätigen, ist zu empfehlen, die Regeln in ihren Zielländern genau zu prüfen und gegebenenfalls bereits heute Massnahmen zu treffen, um die

zur Ermittlung der steuerbaren Umsätze notwendigen Daten zu erheben, zu speichern und dabei zu analysieren, was überhaupt datenschutzrechtlich zulässig ist.

## E

# Entscheidung

*Neben dem langerwarteten Urteil des Bundesgerichts zur Amtshilfe im Fall «Frankreich gegen die UBS», brachte das letzte Jahr vor allem eine Überraschung in Bezug auf die Anwendbarkeit der deutschen Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz.*

## 1 Urteile in Sachen Amtshilfe

- a) Amtshilfeersuchen von Frankreich betreffend UBS Kunden wird stattgegeben

Im Entscheid 2C\_653/2018 hat das Bundesgericht (BGer) entschieden, dass die ESTV grundsätzlich UBS-Kundendaten an Frankreich übermitteln darf. Dies vor dem Hintergrund, dass es sich bei dem von Frankreich gestellten Amtshilfeersuchen, welches sich auf Listen mit rund 40000 Konten stützte, nicht um eine unzulässige «fishing expedition» gehandelt habe. Das BGer hat im Entscheid hinsichtlich Verwendung der Daten in einem anderen Verfahren präzisierend festgehalten, dass das Spezialitätsprinzip nicht verletzt wird, wenn die Bundesverwaltung von den französischen Behörden Garantien verlangt und auch erhält, wodurch garantiert wird, dass die übermittelten Daten nicht in einer gegen das Spezialitätsprinzip verstossenen Weise verwendet werden. Entsprechend bestand nach Ansicht des Gerichts in diesem Fall keine Rechtfertigung für die Verweigerung der Amtshilfe.<sup>35</sup>

- b) Amtshilfe bei gestohlenen Daten (Schweiz–Indien)

Der Entscheid des BGer 2C\_88/2018 behandelt die Frage eines Verstosses gegen Treu und Glauben durch ein Amtshilfeersuchen, welches sich auf gestohlene Angaben stützt. Gemäss diesem Entscheid handelt ein Staat treuwidrig, wenn er sich verpflichtet hat, nicht auf gestohlene Angaben zurückzugreifen, aber um Amtshilfe ersucht, welche

in kausalem Zusammenhang mit solchen Angaben steht. Hat sich der Staat jedoch nicht verpflichtet auf die Nutzung solcher Daten zu verzichten, kann gemäss BGer allein aus dem Umstand, dass sich das Ersuchen auf gestohlene Angaben stützt, nicht geschlossen werden, dass sich der ersuchende Staat treuwidrig verhält. Es seien allerdings jeweils die konkreten Umstände im Einzelfall zu prüfen. Im vorliegenden Fall hat das BGer entschieden, dass die ESTV die Daten an Indien übermitteln darf.

## 2 Weitere Urteile

- a) Europäischer Gerichtshof kippt deutsche Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit Urteil vom 26. Februar 2019 (C-581/17) entschieden, dass die Wegzugsbesteuerung nach deutschem Steuerrecht gegen das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz (FZA) verstösst. Im Entscheid ging es um einen deutschen Staatsangehörigen, welcher seit 2008 mit 50 % an einer Schweizer Gesellschaft beteiligt war und im Jahr 2011 seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz verlegt hatte. Das deutsche Finanzamt hatte den nicht realisierten Wertzuwachs der Anteile gemäss deutschem Steuerrecht der Wegzugsbesteuerung unterworfen. Nach dem EuGH versties diese Besteuerung gegen das FZA. Dieses stellt die Schweiz in Bezug auf die Personenfreizügigkeit den EU-Staaten grundsätzlich gleich. Die geltende deutsche Wegzugsbesteuerung behandelt Wegzüge von EU-Bürgern in die Schweiz anders als Wegzüge in EU/EWR-Staaten. Während bei einem Wegzug eines EU-Bürgers in die Schweiz oder einen Drittstaat die Steuer unmittelbar fällig wird, sieht das deutsche Steuerrecht bei einem Wegzug in einen anderen EU/EWR-Staat vor, dass die Wegzugssteuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet werden kann. Gemäss dem EuGH ist aufgrund des FZA ein Wegzug in die Schweiz einem Wegzug in einen anderen EU/EWR-Staat grundsätzlich gleichzustellen und somit auf eine unmittelbar Erhebung der Wegzugsbesteuerung zu verzichten bzw. eine Stundung zu gewähren. Zu beachten ist, dass das FZA nur gilt, falls der bzw. die Steuerpflichtige im Zuzugsstaat eine Erwerbstätigkeit ausübt oder nach Wegzug in die Schweiz weiterhin in Deutschland erwerbstätig bleibt (Grenzgänger).

<sup>35</sup> BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.9.

Am 13. November 2019 hat das Bundesministerium für Finanzen Position zu diesem Urteil bezogen. Die Finanzverwaltung wird das Urteil nicht vollständig umsetzen. Bei Anwendbarkeit des FZA, also bei einem Wegzug in die Schweiz, soll eine Stundung der Wegzugssteuer wie folgt gewährt werden:

- Die Wegzugssteuer ist sofort fällig, kann jedoch in fünf gleichen Jahresraten bezahlt werden; eine Stundung liegt damit nur insofern vor, als nicht der ganze Betrag auf einmal beglichen werden muss;
- auf dem gestundeten Betrag fallen Stundungszinsen von zurzeit jährlich 6% an;
- die Stundung erfolgt ohne Sicherheitsleistung, es sei denn, der Steueranspruch erscheint gefährdet.

Das EuGH Urteil wird durch diese Verwaltungsregelung also unzureichend umgesetzt. Von einer echten Stundung kann nicht die Rede sein. Insbesondere wird ein Wegzug in die Schweiz immer noch unmittelbar besteuert und eine zinslose, unbeschränkte Stundung der Wegzugsbesteuerung, wie sie beim Wegzug in einen EU-Staat gewährt wird, weiterhin verweigert. Gemäss einhelliger Meinung deutscher Steuerberater erscheint es daher erfolgsversprechend, dass für Wegzüge bis und mit 31. Dezember 2019, eine zinslose und unbeschränkte Stundung aufgrund dieses Urteils auf dem Rechtsweg erreicht werden kann – was allerdings wiederum Jahre dauern dürfte. Die Finanzgerichte sind offensichtlich nicht an die Verwaltungsanweisung gebunden und werden die EuGH-Rechtsprechung im Falle eines Weiterzugs sorgfältig prüfen.

Voraussichtlich wird das Schreiben des Bundesfinanzministeriums jedoch nur für Wegzüge bis und mit 31. Dezember 2019 angewendet werden. Bereits am 10. Dezember 2019 hat das Bundesfinanzministerium einen Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmG) veröffentlicht. Dieser Entwurf sieht ebenfalls Änderungen an den bisher geltenden Regelungen zur deutschen Wegzugsbesteuerung vor. Diese Neuregelung soll bereits für Wegzugsfälle ab dem 1. Januar 2020 Anwendung finden und sieht unter anderem vor, dass die unbefristete, zinslose und ohne Sicherheitsleistung zu gewährende Stundung bei Wegzügen in einen EU/EWR Staat wegfallen soll. Sämtliche Wegzüge ins Ausland, also auch in Drittstaaten wie die Schweiz, sollen neu gleichbehandelt werden. Die Neuregelung sieht die folgenden Änderungen vor:

- Bereits ab sieben statt bisher zehn Jahren unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland kann die deutsche Wegzugsbesteuerung zur Anwendung kommen. Der dabei beurteilte Betrachtungszeitraum wird allerdings begrenzt auf die letzten zwölf Jahre;
- es besteht die Möglichkeit, dass auf eine Besteuerung verzichtet wird, sofern die Rückkehr innerhalb von sieben statt bislang fünf Jahren erfolgt;
- die Wegzugssteuer ist wie bisher sofort fällig, kann jedoch auf Antrag in sieben gleichen Jahresraten bezahlt werden;
- der zu zahlende Betrag bzw. die noch ausstehenden Raten wird/werden zinslos gestundet;
- die Stundung in sieben gleiche Jahresraten wird in der Regel nur gegen eine Sicherheitsleistung (Bankbürgschaft, Verpfändung der Beteiligung) gewährt.

Nach Ansicht der deutschen Steuerberater schiesst die Neuregelung über das Ziel hinaus und es ist zweifelhaft, ob die Stundungsregelung im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung steht. Ob die Neuregelung der deutschen Wegzugssteuer schliesslich in dieser Form umgesetzt wird, lässt sich erst nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens beurteilen.

- b) Internationale Steuerpflicht: Für Ehegatten ist die Steuerpflicht separat zu bestimmen und grundsätzlich liegt der Lebensmittelpunkt beim Ehepartner

Separate Bestimmung der Steuerpflicht bei Ehepaaren:

Im vorliegenden Fall<sup>36</sup> hat sich das BGER mit speziellen Fragen bezüglich einem Nachsteuerverfahren eines im Ausland wohnhaften Ehepaars auseinandergesetzt. Es stellte sich zunächst die Frage, ob im internationalen Verhältnis ein Anspruch auf Vorabentscheid bezüglich einer allfälligen Steuerpflicht besteht. Dazu herrscht in Lehre und Rechtsprechung keine Einigkeit. Im vorliegenden Fall hat das BGER einen Anspruch auf Vorabentscheid verneint, wenn es bloss um den Umfang der Steuerpflicht geht, die Steuerzahlungspflicht an sich aber unbestritten bleibt. Demnach besteht für die Beschwerdeführer – entgegen ihrem Vorbringen – kein Anspruch auf einen Vorabentscheid über die Frage, ob sie der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.

<sup>36</sup> BGER 2C\_799/2017, BGER 2C\_800/2017.

Das BGer führt weiter aus, dass entsprechend Art. 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) jene natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz steuerpflichtig sind, die Grundeigentum in der Schweiz besitzen oder hier einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Dabei ist Art. 9 DBG, welcher eine gemeinsame Ehegattenbesteuerung statuiert, im internationalen Verhältnis nicht anwendbar. Das hat zur Folge, dass die Kriterien, welche eine Steuerpflicht auslösen, für jeden Ehegatten gesondert vorhanden sein müssen. Im vorliegenden Fall wurde dieser Punkt vom Kantonalen Steueramt Zürich nicht berücksichtigt und die Ehefrau wurde fälschlicherweise ebenfalls bezüglich des vom Ehemann geführten Antiquitäten- und Kunsthandels besteuert, obwohl sie in der Schweiz nur in Bezug auf eine Liegenschaft eine beschränkte Steuerpflicht begründet hat. Aufgrund dessen wurde der Entscheid in dieser Frage an das Kantonale Steueramt Zürich zur Neu Beurteilung zurückgewiesen.

Lebensmittelpunkt bei Ehepaaren:

Im Entscheid<sup>37</sup> geht es um den Lebensmittelpunkt eines Ehegatten und die damit verbundene Steuerpflicht. Ausgangspunkt des Lebensmittelpunktes von Ehegatten ist der Wohnsitz des Ehegatten bzw. der Ehegattin. Es müssten erhebliche anderweitige persönliche Kontakte dargelegt werden, damit der Wohnsitz des Ehegatten in den Hintergrund rücken würde. Das BGer stellte in diesem Fall fest, dass der Lebensmittelpunkt des Ehemannes in der fraglichen Steuerperiode in der Schweiz lag, auch wenn gleichzeitig gewisse geschäftliche Interessen in Südafrika bestanden. Letztere vermochten die persönlichen Interessen des Ehemannes zur Schweiz nicht zurückzudrängen.

- c) Rückforderung Verrechnungssteuer –  
Basierend auf dem Doppelbesteuerungs-  
abkommen Schweiz/Frankreich, Fälligkeiten

Gestützt auf Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung erhebt der Bund für Erträge des beweglichen Kapitalvermögens eine Verrechnungssteuer. Während die Verrechnungssteuer bei in der Schweiz ansässigen Steuerzahlern unter dem Vorbehalt der wahrheitsgetreuen Angabe der zu versteuernden Mittel vollumfänglich zurückerstattet wird, stellt die Verrechnungssteuer bei im Ausland ansässigen Personen eine endgültige Belastung dar. Eine Ausnahme davon gilt für jene Personen, die in einem Staat

leben, mit welchem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat. Ein solches stellt das Abkommen vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich dar. Demnach können gemäss Art. 11 Dividenden sowohl vom Quellenstaat wie auch vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden, unter der Einschränkung, dass der vom Quellenstaat erhobene Steuerbetrag 15% des Bruttobetrages der Dividende nicht überschreiten darf (Sockelsteuer). Abgesehen von dieser Regel darf der Quellenstaat eine höhere Quellensteuer erheben. Die Differenz zu den erlaubten 15% muss aber bei Vorweisen einer Wohnsitzbestätigung und einer Bestätigung der Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaats zurückvergütet werden. Wie ein solcher Rückvergütungsvorgang vonstattengehen muss, wird im entsprechenden Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich nicht geregelt. Es handelt sich demzufolge um eine echte Lücke, die gestützt auf die einschlägigen Regeln des nationalen Rechts zu schliessen ist. Bei der hier massgebenden Norm handelt es sich um Art. 32 Abs. 1 VStG, welche für die Rückerstattung eine Verwirkungsfrist von drei Jahren nach Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres vorsieht. In casu<sup>38</sup> bestätigt das BGer seine Rechtsprechung, wonach die dreijährige Verwirkungsfrist von Art. 32 Abs. 1 VStG im hier vorliegenden internationalen Sachverhalt analog zur Anwendung kommt. Diese Rechtsprechung entstand zwar im Hinblick auf einen anderen Staatsvertrag, ist jedoch unabhängig vom Einzelfall auch hier anzuwenden. Diese Art der Lückenfüllung dient einer rechtsgleichen Handhabung von Rückerstattungsbegehren und damit der Rechtssicherheit. Im vorliegenden Fall wurde das Gesuch verspätet eingereicht. Es war daher korrekt, nicht auf das Rückerstattungsbegehren einzutreten. Die Anwendbarkeit der Verfahrensgrundsätze des VStG auf DBA-Situationen soll nun mittels dem neuen StADG gesetzlich geregelt werden (vgl. VI.B.1).

<sup>37</sup> BGer 2C\_473/2018.

<sup>38</sup> BGer 2C\_249/2018.



# 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 et M.A. HSG in Accounting  
and Finance  
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 Leistner**

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

## **Nina Orth**

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

## **Veysel Oruclar**

Advokat  
Tel. 058 211 39 05, voruclar@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 über 100 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

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

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

Rue du Cloître 2-4 Postfach 1211 Genf 3 Schweiz  
T +41 58 211 35 00

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