

Tax News

April 2006



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser

Wir freuen uns, Sie mit den vorliegenden Tax News erneut über aktuelle Entwicklungen im internationalen und nationalen Steuerrecht zu informieren.

Inhaltsverzeichnis

- 1 Editorial
- 2 News aus den USA
- 4 Steuerreformen in Deutschland
- 5 Dynamische DBA-Entwicklung
- 6 Offshore-Fragebogen
- 7 Neuer Vorschlag zu Transfer-Pricing-Bestimmungen in Spanien
- 8 Unternehmenssteuerreform II
- 10 Bundesgesetz über die Stempelabgaben: seit dem 1.1.2006 vereinfacht, aber nicht einfacher
- 12 Häufige Ergebnisse einer Steuer-Due-Diligence
- 13 Schweiz plant Weiterführung des Beschlusses zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete
- 14 Neuer Lohnausweis für die ganze Schweiz
- 15 Neuigkeiten bei der Trustbesteuerung in der Schweiz?
- 17 Angekündigte Praxisänderungen bei der Mehrwertsteuer

www.ey.com/ch/tax

Einen wichtigen Faktor für die Besteuerung stellt die Standortwahl dar. Das Eidgenössische Finanzdepartement hat im Februar 2006 zur internationalen Standortattraktivität der Schweiz aus steuerlicher Sicht eine noch wenig beachtete Untersuchung publiziert¹. Der Bericht hält fest, dass sich der internationale Steuerwettbewerb in jüngster Zeit verschärft und die Schweiz ihre traditionelle Vorreiterrolle etwas eingebüsst hat. Insbesondere Irland, Luxemburg und die osteuropäischen EU-Mitglieder haben mit der Schweiz gleichgezogen oder sie gar überholt (siehe Grafik 1). Untersucht wurde die Steuerbelastung der Unternehmen sowie diejenige der Anteilseigner und der Arbeitskräfte. Offensichtlich sind verschiedene schweizerische Kantone nach wie vor gut positioniert. Um bestehende Schwachstellen des schweizerischen Steu-

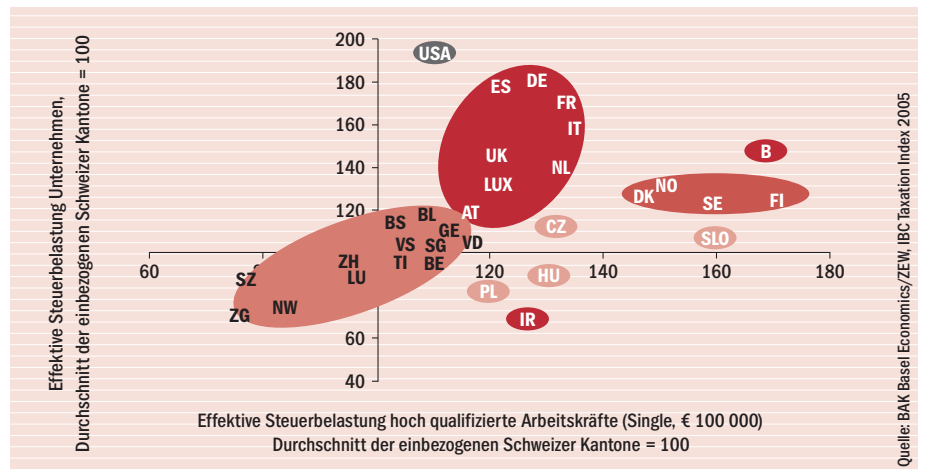
ersystems im internationalen Vergleich auszumergen, zieht der Bericht eine Reihe von Massnahmen in Betracht und geht davon aus, dass die Unternehmenssteuerreform II vorab umgesetzt wird, um anschliessend auf Stufe der Unternehmensbesteuerung weitere Verbesserungen zu erzielen. Man darf gespannt sein, ob den Worten auch Taten folgen.

Gerne hoffen wir von Ernst & Young, dass Ihnen das im vorliegenden Tax News gesammelte aktuelle Wissen Nutzen bringt. Für ergänzende Auskünfte zu den nachstehenden Artikeln oder eine Besprechung stehen Ihnen unsere Steuerspezialisten jederzeit zur Verfügung.

Walo Stählin

Partner, Tax
walo.staehlin@ch.ey.com

Steuerliche Attraktivität des Standorts Schweiz im Vergleich



Grafik 1: Stellt man sowohl die Unternehmensbesteuerung (vertikale Achse) als auch die Steuerlast der Arbeitskräfte (horizontale Achse) in Rechnung, so schneiden zahlreiche Schweizer Kantone als Wirtschaftsstandort im europäischen Vergleich mit tiefen Quoten links unten vorteilhaft ab¹.

¹ Siehe Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements, Internationale Steuerattraktivität der Schweiz aus steuerlicher Sicht, 1. Februar 2006. <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/00878>

News aus den USA

Markus F. Huber, Dr. iur., Partner, Tax; markus-frank.huber@ch.ey.com

Michael Nadler, Principal, Ernst & Young US Tax Desk, Zürich; michael.nadler@ch.ey.com

1. Schutz für Nicht-US-Unternehmen, die ihre US-Steuererklärungen verspätet einreichen

Im Januar erklärte das Finanzgericht der Vereinigten Staaten in einem bestimmten Fall eine Vorschrift der Steuerbehörde IRS für ungültig, derzufolge ausländische Unternehmen keinen Anspruch auf Abzüge vom Bruttoertrag haben, wenn die US-Steuererklärung nicht binnen einer vorgeschriebenen Frist eingereicht wurde (Swallows Holdings, Ltd.). Ziel war die Besteuerung des Bruttoertrags ausländischer Unternehmen, der effektiv in Verbindung mit einem US-Handels- oder sonstigen Geschäft erzielt wurde, zu den normalen, gestaffelten Körperschaftssteuersätzen von bis zu 35%. Die fragliche Vorschrift war 1990 erlassen worden und hatte generell einen Zeitrahmen von 18 Monaten vorgesehen, in dem das betroffene Unternehmen die Steuererklärung der US-Niederlassung einzureichen hatte. Der IRS hatte argumentiert, das zugrunde liegende Gesetz, auf das die Vorschrift sich stütze, weise ein «eindeutiges» Zeiterfordernis auf. Dies widersprach dem Richterrecht, das hier bis 1938 zurückreicht. Dabei wurde geltend gemacht, dass die Vorläufer des massgeblichen Gesetzes kein Erfordernis der rechtzeitigen Einreichung enthielten. Daraus folgerte das Gericht, dass das in die Vorschrift aufgenommene Erfordernis der rechtzeitigen Einreichung nicht mit dem Wortlaut, Ursprung oder Zweck des massgeblichen Gesetzes im Einklang stehe. Darüber hinaus stehe es dem IRS und dem US-Finanzministerium nicht zu, bewährte richterliche Entscheidungen, die diese Frage bereits vor Jahrzehnten geklärt hätten, zu umgehen.

Dieser Fall bedeutet eine gute Nachricht für ausländische Unternehmen, die feststellen, dass sie eine US-Steuererklärung –

und sei es vorsichtshalber – nach dem von der Vorschrift vorgegebenen Fälligkeitsdatum hätten einreichen sollen. Es bestehen allerdings zwei Vorbehalte: Erstens dürfte der IRS in diesem Fall Berufung einlegen. Zweitens hielt das Gericht die Vorschrift für den Fall aufrecht, in dem der IRS eine Ersatz-Steuererklärung für den ausländischen Steuerzahler erstellt, bevor dieser – nach Ablauf der Frist von 18 Monaten – eine Steuererklärung einreicht.

2. WTO-Berufungsgericht entscheidet im FSC/ETI-Streit gegen USA

In einem Verfahren, das die handelspolitischen Spannungen zwischen den USA und der EU mit Sicherheit verschärfen wird, kam ein Berufungsgremium (appellate body) der WTO im Februar 2006 zu dem Schluss, dass die Übergangs- und Besitzstandsklauseln, die in der US-Steuergesetzgebung von 2004 zur Aufhebung des amerikanischen Exportanreiz-Systems FSC bzw. des dieses ersetzenden ETI-Systems vorgesehen waren, gegen die Handelsregeln verstossen. Die Entscheidung des Berufungsgremiums bestätigte ein ähnlich lautendes Urteil eines WTO-Panels vom Juli 2005.

Ergebnis: Der Befund des Berufungsgremiums wird innerhalb von 30 Tagen rechtskräftig. Danach haben die USA die massgeblichen gesetzlichen Bestimmungen binnen 60 Tagen mit den WTO-Feststellungen in Einklang zu bringen. Die EU gab an, die Sanktionen ab dem 14. Mai wieder aufzunehmen.

Bestimmte US-Senatoren äusserten bereits Zweifel daran, dass der amerikanische Kongress sich nochmals mit der Angelegenheit befassen werde. Die zweijährige Übergangsfrist läuft Ende 2006 ab und die sich aus der Besitzstandsklausel ergebenden Vorteile sind gering. In den USA ist man der

Ansicht, dass es sich bei dem FSC/ETI-Streit um eine Vergeltungsmassnahme der EU nach dem Motto «Wie du mir, so ich dir» handelt, weil die USA den Europäern unfaire Subventionen für den Airbus vorwerfen.

3. Entwicklungen bei US-Steuerabkommen

Der ausserpolitische Ausschuss des amerikanischen Senats hielt im Februar Anhörungen zu mehreren zur Entscheidung anstehenden Steuerabkommen der USA ab. Besonders hervorzuheben ist die Erörterung des Abkommens zwischen den USA und Schweden. Das unstrittige Protokoll zum bestehenden Abkommen zwischen den USA und Schweden sieht für Dividenden, die eine 80%ige Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft als Aktionär zahlt, nach einem Jahr Haltefrist (und weiteren Erfordernissen) einen Quellensteuersatz von 0% vor. Diese Vereinbarung setzt einen neuerdings bei bestimmten US-Steuerabkommen zu beobachtenden Trend fort, der auf die Eliminierung von Quellensteuern auf Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften gerichtet ist. Derzeit weisen nur einige wenige US-Steuerabkommen diese Bestimmung statt der üblicheren Quellensteuer von 5% auf Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften auf.

Besondere Beachtung fanden Bemerkungen von Beamten des Finanzministeriums, wonach es für die USA auch weiterhin vorrangig sei, die wenigen verbleibenden US-Steuerabkommen, die noch keinen umfassenden Artikel über die Einschränkung von Abkommensvorteilen (limitation on benefits – LOB) aufweisen, zu aktualisieren. Dies betrifft unter anderen Ungarn, Island, Norwegen und Polen. Darüber hinaus wurde bekannt, dass Verhandlungen über Abkommen mit mehreren Ländern, darunter Kana-

da, Ungarn, Island, Korea und Norwegen, fortgesetzt würden und neue Steuerabkommen mit Dänemark und Finnland im Wesentlichen abgeschlossen seien. (Das zwischen den USA und Polen bestehende Abkommen alten Stils wurde nicht erwähnt, doch liessen IRS-Beamte anderweitig verlauten, dass Verhandlungen mit Polen «gerade beginnen».) Was den oben erwähnten Trend zur Eliminierung von Quellensteuern auf Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften betrifft, so wird ein neuer, demnächst vorzulegender Entwurf eines US-Modellabkommens keinen Quellensteuersatz von 0% für konzernintern gezahlte Dividenden vorsehen. Darüber hinaus sollte der «primarily traded»-Test, der dem «publicly traded»-Test im LOB-Artikel des zuvor erwähnten revidierten Abkommens zwischen den USA und Schweden hinzugefügt wurde, die gleiche Funktion erfüllen wie der Substantial-Presence-Test im geänderten Abkommen mit den Niederlanden. Der «primarily traded»-Test könnte zu einem Merkmal aller künftigen US-Steuerabkommen werden.

Es wird erwartet, dass das zwischen den USA und Schweden vereinbarte Protokoll zusammen mit einem neuen Abkommen mit Bangladesch sowie zwei Protokollen zum Abkommen zwischen den USA und Frankreich über Einkommen und Liegenschaften im weiteren Verlauf des Jahres, möglicherweise bereits im Frühjahr, im Senat ungeteilte Zustimmung finden wird.

4. Vorschlag zur Verschärfung der Bestimmungen zur Gewinnminderung – Sec 163(j)

Anfang Februar veröffentlichte die Regierung Bush ihren Entwurf für den Haushalt 2007. Er enthielt lediglich eine Hand voll Steuerbestimmungen mit Auslandsbezug. Bemerk-

enswert war eine Bestimmung, mit der die Gewinnminderungsregeln der Section 163(j) verschärft werden sollen. Diese Regeln beschränken Abzüge für Zinsausgaben, die bei Zinszahlungen an verbundene Personen in Anspruch genommen werden können, einschliesslich Zinsen für Schulden, die der Garantie einer verbundenen Partei unterliegen.

Bei den vorgeschlagenen Änderungen geht es um folgende Punkte:

- Aufhebung der derzeitigen «Safe Harbor»-Bestimmung bezüglich eines Verschuldungsgrads von 1,5. Nach dieser Bestimmung sind steuerpflichtige Unternehmen mit einem Verschuldungsgrad von weniger als 1,5 von der Anwendung der Gewinnminderungsregeln befreit.
- Absenkung der Schwelle bezüglich des adjustierten steuerbaren Einkommens (adjusted taxable income – ATI) von 50% auf 25%. Derzeit werden an verbundene Parteien gezahlte Zinsen oder Zinsen für von verbundenen Parteien garantierte Schulden, die 50% des adjustierten steuerbaren Einkommens übersteigen, als überschüssiger Zinsaufwand behandelt (excess domestic disqualified interest – EDDI).
- Limitierung des unbegrenzten Vortragsrechts für überschüssigen Zinsaufwand auf zehn Jahre.
- Abschaffung des dreijährigen Vortragsrechts für Überschussbegrenzung.

Ähnliche Beschränkungen der Section 163(j)-Bestimmungen sind in der Vergangenheit bereits vorgeschlagen, aber vom Senat nicht verabschiedet worden. Es ist noch unklar, wie stark die Unterstützung für diese Vorschläge sein wird, wenn der Haushaltsentwurf 2007 den Gesetzgebungsprozess durchläuft. ■

Steuerreformen in Deutschland

Heiko Kubaile, Steuerberater, Senior Manager, Tax; heiko.kubaile@ch.ey.com

1. Steuerreformen für 2006, 2007 und 2008

Die deutsche Bundesregierung arbeitet derzeit verstärkt an einer Fülle von Gesetzesänderungen. Wichtige Vorhaben wurden noch im Dezember 2005 beschlossen und bereits zum 1.1.2006 umgesetzt. Hierzu zählen unter anderem:

- Die Abschaffung der Eigenheimzulage
- Die Beschränkung der Verlustverrechnung bei sog. Steuersparmodellen (Medien-, Schiffsfonds etc.)
- Der teilweise Wegfall des Sonderausgabenabzugs für private Steuerberatungskosten
- Der Wegfall der degressiven Abschreibung bei Mietwohnungen

Die umfangreichen Korrekturen am deutschen Steuersystem gehen weiter. Das Bundeskabinett hat in seiner Sitzung vom 18.01.2006 dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung zugestimmt. Das Gesetzgebungsverfahren soll vor der Sommerpause abgeschlossen werden und die Rechtsänderungen sollen grundsätzlich rückwirkend ab dem 1.1.2006 gelten. Es sind unter anderem die folgenden Änderungen vorgesehen:

- Die Erhöhung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, auf das Dreifache des linearen AfA-Satzes, höchstens aber 30%
- Die steuerliche Förderung von erwerbsbedingten sowie privat bedingten Kinderbetreuungskosten
- Die Erweiterung des Anwendungsbereiches des § 35a Abs. 2 EStG auf Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmassnahmen (Handwerkerleistungen) sowie auf Betreuungsleistungen für eine pflegebedürftige Person

Weiterhin stellte die Bundesregierung die wesentlichen Eckpunkte des Haushaltsbe-

gleitgesetzes 2006 vor, dessen Inhalt zum 1.1.2007 anwendbar sein soll:

- Einführung der Reichensteuer, d. h. Erhöhung des Spitzensteuersatzes von bisher 42% um 3% auf dann 45%. Die Erhöhung greift nicht für gewerbliche Einkünfte und ansonsten erst ab Einkünften von mehr als 250 000 EUR (500 000 EUR bei Verheirateten)
- Anhebung der Mehrwertsteuer und Versicherungssteuer von 16% auf 19%
- Generelle Abgeltungssteuer für private Veräusserungsgeschäfte, losgelöst von einer etwaigen «Spekulationsfrist» von ca. 20%
- Streichung der Entfernungspauschale für die ersten 20 km
- Reduzierung des Sparerfreibetrags

Nach den jüngsten Meldungen ist es aber nicht auszuschliessen, dass die generelle Abgeltungssteuer für private Veräusserungsgeschäfte auch erst zum 1.1.2008 umgesetzt wird. Eine weitere grosse «Baustelle» ist ein Gesetz über steuerliche Begleitmassnahmen zur Einführung der Europäischen Aktiengesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, kurz «SEStEG». Hierzu liegt derzeit ein sog. «Vor-Referentenentwurf» vor, der noch in Teilbereichen unvollständig ist bzw. bereits wieder überarbeitet wurde. Ziel des Gesetzes ist die Anpassung der steuerlichen Vorschriften zur Umstrukturierung von Unternehmen an aktuelle Entwicklungen und Vorgaben des EU-Rechts. Hierzu zählen bspw. die Regelungen zur Europäischen Aktiengesellschaft (SE), zur Europäischen Genossenschaft (SCE) und der Änderungsrichtlinie zur EU-Fusionsrichtlinie. Durch dieses Gesetz sollen somit einheitliche Grundsätze für inländische und grenzüberschreitende Umstrukturierungen geschaffen werden. Die nächsten Monate werden zeigen, wie der Gesetzgeber die einzelnen Vorschriften aus-

formuliert (globaler vs. europäischer Ansatz). Es kann heute bereits festgehalten werden, dass das Umwandlungssteuerrecht, aber auch Teile des Einkommens- und Körperschaftssteuergesetzes nachhaltig geändert werden. Die Umsetzung wird zum 1.1.2007 erwartet.

Weiterhin plant die Bundesregierung bis Herbst 2006 die Erarbeitung der Eckpunkte einer umfassenden Unternehmenssteuerreform. Ein Inkrafttreten der Reform ist zum 1.1.2008 geplant.

2. EuGH entscheidet über ausländische Verluste aus privater Vermietung

Am 21.2.2006 hat der EuGH in der Rs. Ritter-Coulais (C-152/03) entschieden, dass die Nichtberücksichtigung von ausländischen Verlusten aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen des sog. negativen Progressionsvorbehalts von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten gegen EG-Recht verstösst. Der EuGH hat dabei einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG) angenommen. Im Vorfeld des Urteils war dem Verfahren zwar insbesondere hinsichtlich der Berücksichtigung der ausländischen Verluste im Rahmen der Einkommensermittlung Bedeutung beigemessen worden. Der EuGH hat diese Frage jedoch – entgegen der ersten Vorlagefrage des BFH und den Schlussanträgen des Generalanwalts – unbeantwortet gelassen, da die Kläger im konkreten Rechtsstreit lediglich beantragt hatten, ihren Steuersatz unter Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus dem Ausland festzusetzen. ■

Dynamische DBA-Entwicklung

*Andreas Helbing, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Tax; andreas.helbing@ch.ey.com
Kay Hofmann, Senior, Tax, Zürich; kay.hofmann@ch.ey.com*

Als Bestandteil der Bilateralen Abkommen II ist am 1. Juli 2005 Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens (ZBstA) zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft (EG) in Kraft getreten. Diese Bestimmung sieht eine Quellensteuerbefreiung grenzüberschreitender Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen vor. Gleichzeitig hat die Schweiz mit der EG und ihren Mitgliedstaaten in Form eines Einverständlichen Memorandums vereinbart, in die jeweiligen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Bestimmungen aufzunehmen, welche in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten die Gewährung von Amtshilfe in Form eines Informationsaustausches auf Ersuchen vorsehen. Diese Entwicklung brachte sozusagen den Stein ins Rollen und führte zur Aufnahme von *DBA-Neuverhandlungen* mit verschiedenen europäischen Staaten: Die Verhandlungen mit Spanien, Österreich, Finnland, Norwegen und Grossbritannien wurden bereits abgeschlossen, wohingegen die Paraphierungen der Revisionsprotokolle mit den Niederlanden, Frankreich und Italien noch ausstehend sind. Im Vordergrund steht neben der Einführung der Nullsätze auf Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen vor allem die Gewährung der gegenseitigen Amtshilfe bei Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten sowie in Fällen, welche Holdinggesellschaften betreffen.

DBA Spanien

(Paraphierung 27. April 2005)

Grosse Bedeutung hat die Teilrevision des DBA mit Spanien aufgrund des Vorbehalts in Art. 18 Abs. 3 ZBstA. Danach tritt Art. 15 ZBstA (Nullsätze) im Verhältnis zu Spanien erst in Kraft, wenn der Informationsaustausch auf Ersuchen in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten bilateral ver-

ankert ist. Aufgrund von zeitlichen Verzögerungen im Zusammenhang mit der Übersetzung des Vertragstextes wird das Inkrafttreten des Revisionsprotokolls in der zweiten Hälfte 2006 erwartet.

DBA Norwegen

(in Kraft seit 20. Dezember 2005)

Die eidgenössischen Räte haben das Protokoll zur Änderung des DBA mit Norwegen genehmigt, so dass dieses am 20. Dezember 2005 in Kraft treten konnte. Kapitalgesellschaften mit einer qualifizierten Beteiligung von (neu) mindestens 20% am Kapital der zahlenden Gesellschaft können in Bezug auf Dividenden mit Wirkung seit 1. Januar 2005 vom ausschliesslichen Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat profitieren (Nullsatz). Ferner hat Norwegen den Methodenartikel geändert und wechselt damit von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode. Schliesslich gehört die Einführung der erweiterten Amtshilfe zu den Neuerungen der Teilrevision.

DBA Österreich

(Paraphierung 28. April 2005)

Mit der Revision des DBA Österreich wird die Sonderbestimmung für Grenzgänger aufgehoben. Neu können Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit voll am Arbeitsort besteuert werden. Die Schweiz wird Österreich im Gegenzug Ausgleichszahlungen von 12,5% der Steuereinnahmen aus Vergütungen für unselbständige Arbeit von in Österreich ansässigen Personen leisten. Weitere Neuerungen sind die Einführung der Nullsätze für Zinsen und Lizenzgebühren und eine erweiterte Amtshilfe. Am 1. Juli 2005 wurde in Österreich eine neue Entlastungsverordnung eingeführt, welche dasselbe Ziel wie das schweizerische Meldeverfahren verfolgt (Möglichkeit der Steuerentlastung an der Quelle).

DBA Grossbritannien

(Paraphierung am 18. Januar 2006)

Die vollständige Entlastung der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen bei wesentlicher Beteiligung von 10% am Kapital der zahlenden Gesellschaft und die erweiterte Amtshilfe (vergleichbar mit der Neuregelung in den DBA Spanien und Norwegen) machen die wesentlichen Änderungsvorschläge aus. Das Revisionsprotokoll enthält zudem neue Massnahmen zur Besteuerung der Ruhegehälter und über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungs- und Vorsorgebeiträgen.

Laufende Verhandlungen mit den Niederlanden, Frankreich und Italien

Das DBA mit den Niederlanden aus dem Jahre 1951 soll modernisiert und dem OECD Musterabkommen angeglichen werden. Der Abschluss der Gespräche ist für diesen Sommer geplant. Mit Frankreich wird insbesondere über die Abschaffung der Missbrauchsbestimmung in Art. 14 des geltenden DBA verhandelt. Bei den Verhandlungen mit Italien stehen der Informationsaustausch sowie das Thema «black list» im Vordergrund. ■

Offshore-Fragebogen

Pascal Duss, dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Tax; pascal.duss@ch.ey.com

In der Vergangenheit haben sich zahlreiche Schweizer Konzerne die attraktiven Steuersysteme zu Nutze gemacht, die einige Offshore-Standorte zu bieten haben. Zahlreiche Konzerne verfügen deshalb über eine oder mehrere Gesellschaften an Offshore-Standorten wie den Kanalinseln, den Britischen Jungferninseln, den Cayman-Inseln usw. Diese Unternehmen sind als Finanzgesellschaften oder als Firmen zum Schutz und zur Verwaltung von geistigem Eigentum und Ähnlichem tätig. Derartige Strukturen werden jedoch immer kritischer von den schweizerischen Steuerbehörden unter die Lupe genommen.

In diesem Zusammenhang hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) kürzlich einer Reihe von Unternehmen einen Fragebogen bezüglich ihrer Offshore-Strukturen zugestellt. Dieser Fragebogen gibt Aufschluss über die von der ESTV geprüften Aspekte und führt zu einer gründlichen Überprüfung der Offshore-Struktur.

Es geht dabei um folgende Themenkomplexe:

- Ort der tatsächlichen Verwaltung der Offshore-Gesellschaft beziehungsweise Ort der erbrachten Leistungen
- Steuerumgehung
- Verrechnungspreise

Unternehmen, deren Substanz am Offshore-Standort als unzureichend eingestuft wird und die von der Schweiz aus verwaltet werden, können allenfalls zu Körperschaftssteuerzwecken als in der Schweiz steuerlich ansässig behandelt werden (siehe EY Tax News, Ausgabe März/April 2005). Die von schweizerischen Unternehmen für diese Offshore-Gesellschaften erbrachten Leistungen gelten als für ihre schweizerischen Muttergesellschaften erbracht und fallen damit unter die schweizerische Mehrwertsteuerpflicht. Gleichermassen können die von Offshore-Gesellschaften mit unzureichender Substanz erbrachten Leistungen

unter die Mehrwertsteuerpflicht fallen (siehe EY Tax News, Ausgabe Juni 2004). Des Weiteren unterliegen diese Gesellschaften möglicherweise der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen, Couponzahlungen bei Anleihen usw.

Auch wenn der Offshore-Standort als Ort der effektiven Verwaltung des Unternehmens akzeptiert wird, könnte die Geschäftstätigkeit über die Offshore-Gesellschaft dennoch als Steuerumgehung ausgelegt werden. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn ein Offshore-Finanzunternehmen schweizerische Konzerngesellschaften mit Darlehen finanziert. Im Fall der Steuerumgehung würde der Gewinn der Offshore-Gesellschaft der schweizerischen Muttergesellschaft zugerechnet und müsste in der Schweiz versteuert werden. Bietet eine Offshore-Gesellschaft Anleihen an, die von einer schweizerischen Gesellschaft besichert werden und deren Mittel zur Finanzierung von schweizerischen Konzerngesellschaften verwendet werden, würden diese Anleihen nach gängiger Pra-

xis als in der Schweiz ausgegebene und der eidgenössischen Stempelabgabe und Verrechnungssteuer unterliegende Anleihen behandelt.

Selbst wenn die Offshore-Gesellschaft über ausreichend Substanz verfügt und der Einsatz der Offshore-Struktur auf einer gesunden geschäftlichen Grundlage beruht, könnten die offshore erzielten Gewinne wegen der Verrechnungspreise in Frage gestellt werden.

Wenn man sich Vorstehendes vor Augen hält, stellt sich die Frage, was ein Konzern mit einer Offshore-Struktur unternehmen kann, um das damit verbundene Steuerrisiko abzufangen. Auf der Grundlage des Fragebogens der ESTV hat Ernst & Young einen Gesundheits-Check für Offshore-Strukturen entwickelt. Dieser Check umfasst die gründliche Analyse der gegenwärtigen Struktur, die Bewertung der damit verbundenen schweizerischen Steuerrisiken und die Empfehlung konkreter Massnahmen zur Reduzierung dieser Risiken. ■

Neuer Vorschlag zu Transfer-Pricing-Bestimmungen in Spanien

Urs Brügger, dipl. Steuerexperte, Partner, Tax; urs.bruegger@ch.ey.com

Salim Damji, Senior Manager, Tax; salim.damji@ch.ey.com

Alvin Toh, Manager, Tax; alvin.toh@ch.ey.com

Am 30. Dezember 2005 legte die spanische Regierung einen Gesetzesentwurf vor, der im Falle seines Inkrafttretens die gesetzlichen Transfer-Pricing-Bestimmungen (Vorschriften über Verrechnungspreise) des Landes erheblich verändern würde. Werden die neuen Regeln verabschiedet, werden sie gesetzlich festgeschrieben und treten zu dem am 1. Januar 2007 beginnenden Haushaltsjahr in Kraft.

Der Entwurf schlägt unter anderem vor, Steuerzahler zur Erstellung einer Transfer-Pricing-Dokumentation zu verpflichten, die die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen belegt. Wird der Entwurf angenommen, wäre Spanien das erste EU-Land, das den EG-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation (transfer pricing documentation – TPD) übernimmt. Der EG-Kodex basiert auf dem Ansatz eines einheitlichen Masterfiles, durch den die Steuerzahler Strafgebühren im Hinblick auf die Dokumentation vermeiden können, solange sie die Bestimmungen in gutem Glauben, auf vertretbare Art und binnen angemessener Fristen erfüllen. Hervorzuheben ist dabei, dass der Entwurf nicht zwischen Transaktionen, die zwischen zwei spanischen verbundenen Unternehmen konzernintern erfolgen, und solchen, die zwischen einer spanischen Unternehmenseinheit und einer ausländischen angeschlossenen Firma stattfinden, unterscheidet. Das heisst, dass Transaktionen zwischen zwei spanischen verbundenen Unternehmen ebenfalls dokumentiert werden müssen.

Nach den derzeitigen gesetzlichen Bestimmungen liegt die Beweislast bei den Steuerbehörden. Sie wiegt umso schwerer, als die Steuerzahler nicht zur Dokumentation verpflichtet sind und es in Spanien keine Strafgebühren für die Anpassung von Verrechnungspreisen gibt. Der Entwurf schlägt

vor, die Beweislast teilweise auf die Steuerzahler zu verlagern. Dadurch erhalten die Steuerbehörden auch die Befugnis, Strafgebühren von bis zu 150% der jeweiligen Anpassung zu verhängen. Darüber hinaus hält der Entwurf fest, dass Steuerzahler nicht sämtliche Transaktionen zu dokumentieren haben. Sie müssen lediglich für Transaktionen bedeutender Art eine Dokumentation erstellen lassen.

Der Entwurf deutet eine Aktualisierung der derzeit geltenden Regel über akzeptable Transfer-Pricing-Methoden an, d.h. herkömmliche Methoden wie die Preisvergleichs- (comparable uncontrolled price – CUP) und die Kostenaufschlags- bzw. Wiederverkaufsmethode werden nicht mehr «hierarchisch», sondern nach dem «best method»-Grundsatz angewandt. In Fällen, in denen sich die herkömmlichen Methoden nicht einsetzen lassen, können TNMM oder die Gewinnaufteilungsmethode angewandt werden. Der Entwurf verweist allerdings auch darauf, dass es für die Anwendung der Preisvergleichs-, der Kostenaufschlags- und Wiederverkaufsmethode oder von TNMM wesentlich auf die Vergleichbarkeit ankommt. Liegt keine ausgeprägte Vergleichbarkeit vor, sollten die Steuerzahler die Möglichkeit einer Anpassung entweder der Rechnungslegung oder des Kapitals erwägen.

Der Entwurf enthält einen Abschnitt über nachträgliche Anpassungen, der die rückwirkende Anwendung dieser Vorschriften auf im Voraus geschlossene Vereinbarungen zur Festlegung von Verrechnungspreisen (advance pricing agreements – APA) ermöglicht.

Des Weiteren beschäftigt sich der Entwurf mit dem Thema Dienstleistungsgebühren. Er hält fest, dass das Ausmass der Abzüge für Auslagen in Zusammenhang mit erbrachten Dienstleistungen von nun an davon abhängen soll, welchen wirtschaft-

lichen Nutzen die Steuerzahler aus dem Bezug solcher Dienstleistungen gezogen haben. Die Steuerzahler werden verpflichtet, diesen den Steuerbehörden nachzuweisen. Was Vereinbarungen zur Kostenumlage betrifft, erweitert der Entwurf den Geltungsbereich des Gesetzes nunmehr auf alle Bereiche, in denen Kostenumlageverträge geschlossen werden, und begrenzt ihn nicht mehr, wie bisher, auf Forschungs- und Entwicklungsprojekte. Ändern sich die Umstände oder die Beteiligten, muss die Vereinbarung entsprechend abgeändert werden («buy-in»-Konzept).

Angesichts der zuvor erwähnten Aspekte ist mit Sicherheit zu erwarten, dass die Zahl der APAs im Laufe der Zeit zunehmen wird. Für diesen Fall sieht der Entwurf eine Bestimmung vor, der zufolge die APA-Laufzeit von drei auf vier Jahre verlängert werden soll. Auch ein Rücknahmeplan ist gestattet, solange die Frist für die Einreichung der Steuererklärung noch nicht abgelaufen ist. ■

Unternehmenssteuerreform II

Roger Krappf, lic. oec. HSG, Senior Manager, Tax; roger.krappf@ch.ey.com

Matthias Scheitlin, Senior, Tax; matthias.scheitlin@ch.ey.com

Einführung

Ende Juni 2005 hat der Bundesrat den Gesetzesentwurf und die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II verabschiedet. Die Reform sah u.a. folgende wesentlichen Änderungen vor (vgl. Tax News, September 2005):

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Dividendenausschüttungen
- Gesetzliche Regelung der indirekten Teilliquidation
- Gesetzliche Regelung der Transponierung
- Gesetzliche Regelung des gewerbmässigen Wertschriftenhandels
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer
- Erleichterungen beim Beteiligungsabzug
- Abschaffung der Arbeitsbeschaffungsreserven

Die Vorlage wurde anschliessend der vorberatenden Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) übergeben, welche in ihrer Wintersession 2005 über die einzelnen Bereiche beraten hat. Im Folgenden sollen die einzelnen Beschlüsse und Ergebnisse dieser Beratungen kurz kommentiert werden.

Gesetzliche Regelungen über die indirekte Teilliquidation

Angesichts des grossen Umfangs und der Komplexität der Unternehmenssteuerreform hat die Kommission festgestellt, dass die Beratung der gesamten Vorlage nicht in der Frühlingsession 2006 des Parlaments stattfinden kann. Durch die in der Wirtschaft herrschende Unsicherheit zum Anwendungsbereich der indirekten Teilliquidation sowie der Transponierung besteht jedoch in diesen beiden Bereichen ein besonders dringender Regelungsbedarf. Die Kommission hat deshalb die Themen indirekte Teilliquidation und Transponierung aus der Vorlage heraus-

gelöst, damit diese bereits in der Frühlingsession 2006 separat beraten werden können.

Indirekte Teilliquidation

Eine indirekte Teilliquidation liegt gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts vor, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Beteiligungsrechte, die dem Nennwertprinzip unterliegen (Privatvermögen), werden an eine Person veräussert, für welche das Buchwertprinzip (Geschäftsvermögen) gilt.
- Bei der übernommenen Gesellschaft kommt es zu einer Mittelentnahme bzw. einer Substanzverminderung.
- Die der Gesellschaft entzogenen Mittel dienen der Kaufpreisfinanzierung.
- Die Entnahme der Gesellschaftsmittel wird durch den Käufer eingeleitet, welcher weiss oder wissen muss, dass diese Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden.

Der Zeitpunkt der Mittelentnahme ist dabei unerheblich. Die oft von den Kantonen angewandte Sperrfrist von fünf Jahren gilt gemäss Bundesgericht für die direkte Bundessteuer nicht.

In der Botschaft des Bundesrates wurde das Konzept der «Ersatz-Dividende» vorgeschlagen. Danach würden Kapitalgewinne bei einem Verkauf einer wesentlichen Beteiligung von mindestens 20%, welche im Privatvermögen gehalten wurde, an einen Erwerber, für dessen Besteuerung das Nennwertprinzip keine Anwendung findet, in dem Ausmass der Einkommenssteuer unterliegen, in welchem ausschüttbare, nicht betriebsnotwendige Mittel in der veräusserten Gesellschaft vorhanden sind.

Diesem Konzept widerspricht die Kommission und schlägt stattdessen eine Besteuerung der tatsächlichen Ausschüttungen von nicht betriebsnotwendigen Mitteln inner-

halb von fünf Jahren nach dem Verkauf vor. Die Mehrheit des Ständerates ist diesem Modell in der Debatte vom 14. März 2006 gefolgt.

Transponierung

Für die Regelung der Transponierung (Verkauf von Beteiligungsrechten an eine durch den Verkäufer beherrschte Gesellschaft) hat sich die Kommission weitgehend am Vorschlag des Bundesrates orientiert. Demnach wird der Erlös aus der Übertragung von Beteiligungsrechten aus dem Privat- ins Geschäftsvermögen als Transponierung besteuert, wenn der Veräusserer nach der Übertragung zu mindestens 50% an der Käuferfirma beteiligt ist. Jedoch präzisiert die Kommission den Vorschlag des Bundesrates dahingehend, dass eine Besteuerung erst ab einem Verkauf von mindestens 5% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eintreten soll.

Gesetzliche Regelung des gewerbmässigen Wertschriftenhandels

Gemäss geltender Bundesgerichtspraxis wird der Quasi-Wertschriftenhandel insofern auch im Bereich des Privatvermögens besteuert, als dieser den Rahmen der blossen Vermögensverwaltung sprengt. Mit der vom Bundesrat vorgeschlagenen Reform sollte an diesem Grundsatz weiterhin festgehalten werden. Die herrschende Unsicherheit bezüglich der Kriterien wollte er durch klar definierte und bestimmbare Voraussetzungen beseitigen.

Die Kommission für Wirtschaft und Arbeit hat in diesem Punkt einen gegensätzlichen Grundsatzentscheid getroffen und beantragt, den Gesetzesentwurf wie folgt zu ändern: «Veräusserungsgewinne aus Wertschriften und anderen Finanzanlagen, die sich nicht aus Geschäftsvermögen ergeben, das in funk-

tionalem Zusammenhang mit einem von der steuerpflichtigen Person geführten Geschäftsbetrieb steht, stellen kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar.» (Neuer Art. 18 Abs. 2 bis DBG und neuer Art. 8 Abs. 2 bis StHG). Die Kommission ist somit der Ansicht, dass Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen nicht steuerbar sein sollen.

Ablösung des Nennwertprinzips durch das Kapitaleinlageprinzip

Das bisher geltende Steuersystem des Bundes und der meisten Kantone beruht im Bereich des Privatvermögens auf dem Nennwertprinzip. Gemäss diesem Prinzip ist nur die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital ohne Steuerfolgen möglich. Die Rückzahlung oder Ausschüttung von Reserven und Gewinnen einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft stellt dagegen beim Anteilshaber einen steuerbaren Tatbestand dar.

Die WAK spricht sich in diesem Zusammenhang für die Einführung des in der Reform vorgesehenen Kapitaleinlageprinzips aus. Neu soll das unmittelbar durch die Inhaber der Beteiligungsrechte einbezahlte Agio der Rückzahlung von Grund- und Stammkapital gleichgestellt werden. Damit kann es steuerfrei den in- und ausländischen Aktionären zufließen.

Wirtschaftliche Doppelbelastung

Unter wirtschaftlicher Doppelbelastung versteht man, dass die Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft bei der Auszahlung einer Dividende auf der Ebene der Körperschaften (Gewinnsteuer) und auf jener der Anteilshaber (Einkommenssteuer) besteuert werden.

Nach der Vorlage des Bundesrates sollen Anteilshaber, welche ihre Anteile im Privatvermögen halten, die daraus resultierenden Erträge nur noch zu 80% anstatt wie bisher zu 100% versteuern müssen. Kapitalgewinne

sollen weiterhin steuerfrei bleiben. Für Beteiligungen im Geschäftsvermögen soll die Besteuerung der Erträge (inklusive Kapitalgewinne) zu 60% erfolgen. Die Kommission folgte in dieser Sache grundsätzlich dem Vorschlag des Bundesrates.

Schlusswort

Aufgrund der herrschenden Unsicherheit in der Wirtschaft ist es zu begrüßen, dass die beiden Bereiche «Indirekte Teilliquidation» und «Transponierung» aus der Gesetzesvorlage zur Unternehmenssteuerreform herausgelöst wurden und darüber bereits in der Frühlingssession 2006 beraten werden kann. Auf die Ergebnisse und Umsetzung darf man gespannt sein.

Bei den weiteren Reformpunkten lässt sich noch nicht sagen, bis wann mit Ergebnissen gerechnet werden kann. ■

Bundesgesetz über die Stempelabgaben: seit dem 1.1.2006 vereinfacht, aber nicht einfacher

Hans-Joachim Jaeger, Dr. oec. HSG, Partner, Tax; hans-joachim.jaeger@ch.ey.com

Markus Weber, dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Tax; markus.weber@ch.ey.com

Philip Kudzielka, Senior, Tax; philip.kudzielka@ch.ey.com

Die auf den 1. Januar 2006 in Kraft getretenen Veränderungen im Stempelgesetz betreffen den Freibetrag für die Emissionsabgabe sowie die Qualifikation als Effekthändler bei der Umsatzabgabe.

Dem Wunsch, die Stempel- und vor allem die Umsatzabgabe abzuschaffen, kam der Gesetzgeber nicht nach.

Im Jahre 2004 flossen dem Bund allein aus den Stempelabgaben rund CHF 2,7 Mrd. zu, im Voranschlag für das Jahr 2005 sind gar Einnahmen in der Höhe von CHF 3,3 Mrd. vorgesehen. Damit stellen die Stempelabgaben selbst die mit knapp über CHF 3 Mrd. budgetierten Einnahmen aus der Verrechnungssteuer in den Schatten. Während die Änderung bei der Emissionsabgabe begrüsst wird und diese insbesondere Klein- und Mittelunternehmen Erleichterungen bringt, bewirken die Änderungen bei der Umsatzabgabe ein kompliziertes System von Regeln und deren Ausnahmen – von einer inhaltlichen Vereinfachung der Umsatzabgabe kann deshalb nicht die Rede sein. Und es ist offensichtlich, dass gewisse Erleichterun-

gen – politisch so gewollt – auch nur denjenigen Parteien zugebilligt werden, die sich sonst der Umsatzabgabe entziehen könnten.

Änderung bei der Emissionsabgabe

Eine der wichtigsten Änderungen bezüglich der Emissionsabgabe: Bei einer Firmengründung oder einer Kapitalerhöhung wird der Freibetrag – vielfach unzutreffend als «Freigrenze» bezeichnet – bei der entgeltlichen Ausgabe von Anteilsrechten an Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und GmbHs substantiell von CHF 250 000 auf CHF 1 Mio. aufgestockt. Dies dürfte insbesondere bei kleinen und mittelgrossen Unternehmen eine administrative und budgetmässige Erleichterung bewirken und auch Umstrukturierungen fördern.

Änderungen bei der Umsatzabgabe

Die Änderungen im Bereich der Umsatzabgabe beziehen sich zum einen auf den Kreis der in der Schweiz ansässigen, steuerpflich-

tigen Effekthändler, zum anderen auf Transaktionen und Anleger, die von der Umsatzabgabe generell befreit sind.

Bund, Kantone und Gemeinden

Neben Banken, traditionellen Brokern und Vermittlern können im Sinne des Stempelgesetzes auch folgende Gruppen zu Effekthändlern werden: Kapitalgesellschaften mit einem Bilanzbestand an steuerbaren Urkunden von mehr als CHF 10 Mio. sowie der Bund, die Kantone und die politischen Gemeinden samt ihren Anstalten. Die Qualifikation als steuerpflichtiger Effekthändler bringt es zudem mit sich, dass über sämtliche steuerbaren Transaktionen ein Umsatzregister zu führen ist; des Weiteren ist für die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine Abrechnung der fälligen Umsatzabgabe zu erstellen. Im Verkehr mit inländischen Banken oder Brokern können die oben erwähnten Kapitalgesellschaften sowie der Bund, die Kantone und Gemeinden ihre Abgabepflicht an die inländische Bank bzw. den inländischen Broker delegieren. Dies

ist jedoch nicht möglich, wenn eine ausländische Bank oder ein ausländischer Broker eingesetzt wird, um Wertpapiere zu erwerben oder zu veräussern. In solchen Fällen muss die Kapitalgesellschaft oder das Gemeinwesen die Umsatzabgabe für sich selbst und für ihre bzw. seine Gegenpartei abrechnen (sofern sich diese nicht als Effekthändler oder als befreiter Anleger ausweist).

Am 1. Januar 2006 ist nun eine Änderung in Kraft getreten: Analog zu den Kapitalgesellschaften werden der Bund, die Kantone und politischen Gemeinden samt ihrer Anstalten nur dann zu Effekthändlern, wenn sie in ihrer Rechnung steuerbare Urkunden von mehr als CHF 10 Mio. Buchwert ausweisen. Dadurch dürfte sich der Kreis der Effekthändler bei den Gemeinwesen stark reduzieren, was für viele Gemeinden eine administrative Erleichterung bedeutet. Gleichzeitig wird die Zahl der Effekthändler kleiner, da die Ausgleichskassen der AHV und der Arbeitslosenversicherung nicht mehr als inländische Effekthändler gelten. Diese können nun steuerbare Urkunden frei von einer Umsatzabgabe erwerben und veräussern. Sie müssen dafür nur eine Bank oder einen Broker aus dem Ausland mit der Transaktion beauftragen.

Ausländische Gesellschaften

Umgekehrt will man ausländischen Gesellschaften einen Anreiz bieten, dass sie inländische Banken und Broker für die Transaktion von Wertschriften berücksichtigen. Zu diesem Zweck ist der Kreis der explizit von einer Umsatzabgabe befreiten Anleger erweitert worden: Ausländische Gesellschaften, deren Aktien an einer anerkannten in- oder ausländischen Börse kotiert sind (sowie deren ausländische Konzerngesellschaften), können jetzt eine Bank oder einen Broker aus der Schweiz für eine Wertschriften-Transaktion benutzen, ohne dass diese eine Umsatzabgabe belasten.

Handel mit ausländischen Banken oder Brokern

Bis anhin war nur der Handel mit ausländischen Banken/Brokern in ausländischen Titeln von einer Umsatzabgabe befreit («foreign bank/broker exemption»). Ab 1. Januar 2006 gilt dies auch für den Handel

mit inländischen Titeln, sofern die Gegenpartei des schweizerischen Effekthändlers eine ausländische Bank oder ein ausländischer Broker ist. Damit fallen auch die Bedingungen für das so genannte «Dreiecksgeschäft» weg. Ein solches ist dann gegeben, wenn eine ausländische Bank oder ein ausländischer Broker geltend macht, inländische Titel für einen «befreiten» Anleger zu handeln. Diese Transaktion – die an sich eine Umsatzabgabe nach sich zöge – wurde nur unter einer Bedingung davon ausgenommen: wenn die ausländische Bank oder der ausländische Broker bereit war, der ESTV die Identität ihres (befreiten) Kunden offen zu legen. Eine solche Offenlegung ist seit dem 1. Januar 2006 nicht mehr notwendig. Seit diesem Datum sind alle Wertschriften-Transaktionen eines schweizerischen Effekthändlers mit einer ausländischen Bank oder einem ausländischen Broker – in Bezug auf diese Partei – von der Umsatzabgabe befreit. ■

Neuerungen bei den Stempelabgaben

Per 1. Januar 2006 sind Neuerungen im Stempelgesetz in Kraft getreten. Bei der Emissionsabgabe wurde der Freibetrag bei Firmengründungen/Kapitalerhöhungen auf CHF 1 Mio. erhöht. Im Bereich der Umsatzabgabe betreffen die Neuerungen die Qualifikation von Inländern als Effekthändler sowie die generelle Befreiung von der Umsatzabgabe für bestimmte Transaktionen und Anleger. (Ausführlich in: «Insight – for Executives in Financial Services», Winter 2005/2006) Download des Artikels unter: http://www.eycom.ch/library/items/2006_insight_stempelabgaben/de.pdf

Häufige Ergebnisse einer Steuer-Due-Diligence

Reto Gerber, dipl. Steuerexperte, Partner, Tax; reto.gerber@ch.ey.com

Beatrice Jordi, dipl. Steuerexpertin, Senior Manager, Tax; bea.jordi@ch.ey.com

Um sich anlässlich eines Unternehmenskaufs möglichst gegen unliebsame Überraschungen abzusichern, werden oft vorgängig Sorgfaltsprüfungen (Due Diligence) durchgeführt. Diese Prüfung erfolgt in der Regel nicht nur im Bereich Steuern, sondern auch in anderen Bereichen, wie etwa Finanzen, Recht usw.

Sinn und Zweck einer Steuer-Due-Diligence ist es, einerseits Steuerrisiken aus der Vergangenheit zu analysieren und andererseits sowohl zukünftige Steuerrisiken wie auch Steueroptimierungsmöglichkeiten zu identifizieren. Dem Käufer soll eine Due Diligence zudem wichtige Informationen für die Strukturierung der geplanten Akquisition liefern.

Aufgrund unserer langjährigen Erfahrung mit solchen Sorgfaltsprüfungen haben sich im Laufe der Zeit gewisse Risikogruppen ergeben, die typischerweise im Laufe einer Due Diligence geprüft werden müssen und – so zeigt es die Erfahrung – oft auch gewisse Risiken enthalten. Im Zentrum stehen dabei konzerninterne Leistungen (Transfer-Pricing) und die Mehrwertsteuer.

Beim Erwerb einer Gruppe oder aber beim Herauslösen einzelner Konzerngesellschaften sind typischerweise die konzerninternen Beziehungen wie Transfer-Preise, Management- und Lizenzgebühren, verdeckte Gewinnausschüttungen und Kapitaleinlagen Gründe für mögliche Steuerrisiken. Eine Due Diligence kann diese Risiken zwar in der Regel aufzeigen und allenfalls gewisse Lösungsansätze skizzieren. Für die Umsetzung der Lösungsvorschläge im Einzelfall, insbesondere im Transfer-Pricing-Bereich, bedarf es in der Regel jedoch einer vertieften Studie.

Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ergeben sich im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung, mit Liegenschaften, im Bereich der Vorsteuerkürzungen und bei Import/Export von Waren und insbesondere Dienst-

leistungen oft allfällige Steuerrisiken für einen potentiellen Käufer. Zudem sind die Umsatzabstimmung und die formellen Voraussetzungen an die Rechnungsstellung zu überprüfen. Unsere Erfahrung zeigt, dass zurzeit im Bereich der Mehrwertsteuer oft die grössten Risiken liegen. Dies in erster Linie auch deshalb, weil sich die Mehrwertsteuer vom Umsatz berechnet und es sich deshalb oft um namhafte Summen handelt.

Im Weiteren wird in der Regel geprüft, ob die Höhe der Steuerrückstellungen ausreicht, um sämtliche geschuldeten und nicht bereits bezahlten Steuern zu begleichen. Insbesondere bei Immobiliengesellschaften und Gesellschaften, die nach IFRS oder US GAAP Rechnung legen, ist zusätzlich zu überprüfen, ob der Berechnung der latenten Steuern eine angemessene Methodik zugrunde gelegt und die latenten Steuern korrekt bemessen wurden. Zudem werden konzerninterne Umstrukturierungen unter die Lupe genommen und daraufhin überprüft, ob sie für den zukünftigen Käufer mögliche Restriktionen (z.B. Sperrfristen) enthalten können. Restriktionen können sich auch ergeben, wenn der Verkäufer eine natürliche Person ist, die ihre Aktien im Privatvermögen hält (indirekte Teilliquidation).

Der Umfang einer Due Diligence ist abhängig von der Art der Transaktion, der zur Verfügung stehenden Zeit und nicht zuletzt vom finanziellen Engagement der Käuferschaft. Bei der Art der Transaktion ist die Frage, ob es sich um einen Kauf von Aktiven und Passiven oder um einen Aktienkauf handelt, von zentraler Bedeutung. Der Umfang einer Due Diligence kann auch vom Verkäufer oder vom Käufer abhängig sein. Bei einem börsenkotierten Verkäufer zum Beispiel ist die Freigabe von Informationen zum Teil beschränkt.

Häufig wird von der Käuferschaft folgendes Vorgehen gewünscht: In einer ersten

Phase werden die vorhandenen Unterlagen lediglich nach dem Vorliegen der genannten und allfälliger weiterer Risiken geprüft (sog. Red Flag Due Diligence). Gehen die Verhandlungen weiter, wird in einer zweiten Phase versucht, die möglichen Risiken nicht nur zu benennen, sondern deren Einfluss auf den Kaufpreis oder das Austauschverhältnis auch zu beziffern (sog. Confirmatory Due Diligence).

Viele der genannten Risiken können allein aus der Überprüfung der zur Verfügung gestellten Unterlagen nicht abschliessend beurteilt werden. Zentral für die Aussagekraft einer Due Diligence ist deshalb die Möglichkeit, ein Gespräch mit dem Steuervertreter der Gesellschaft führen zu können. Erst anlässlich eines solchen Gespräches kann der erfahrene Berater sich ein vertieftes Bild der Steuersituation der Gesellschaft machen. Eine genaue Bezifferung ist trotzdem mangels Informationen oder der unsicheren Eintretenswahrscheinlichkeit wegen nur sehr schwer möglich bzw. abschätzbar.

Eine Due Diligence kann entweder dazu führen, dass eine Kaufpreisanpassung vorgenommen wird oder aber Gewährleistungsklauseln im Kaufvertrag eingefügt werden. Eine Absicherung über Vertragsklauseln ist jedoch nur bei einem finanzstarken Verkäufer zu empfehlen. Bei einem Verkauf über die Börse oder aus einer insolventen Gruppe heraus ist die Absicherung über Vertragsklauseln nicht möglich bzw. nicht sinnvoll. Bei steuerlichen Gewährleistungsklauseln ist jeweils darauf zu achten, dass diese betragsmässig und auch im Hinblick auf die insbesondere bei der Mehrwertsteuer sehr langen Verjährungsfristen entsprechend angepasst werden. ■

Schweiz plant Weiterführung des Beschlusses zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete – schnelles Handeln könnte erforderlich sein

Barbara Zimmermann, Senior Manager, Tax; barbara.zimmermann@ch.ey.com

Am 7. März 2006 hat der Schweizer Ständerat die Weiterführung des Bundesbeschlusses, der neu angesiedelten Unternehmen Steuererleichterungen zusichert, einstimmig gutgeheissen. Wahrlich eine gute Nachricht für multinationale Unternehmen, die ihren Hauptsitz oder ihre Hauptgeschäftsstellen in der Schweiz einrichten möchten. Voraussetzung ist allerdings, dass im Sommer auch der Nationalrat dem Vorhaben zustimmt. Möglicherweise wird es auch zu einer Neufestlegung der hierfür in Frage kommenden Gebiete kommen.

1. Steuererleichterungen des Bundes

Seit einigen Jahren werden Firmen, die sich in der Schweiz neu ansiedeln, als Investitionsanreiz Steuererleichterungen gewährt. Während nahezu alle Kantone die Neuansiedlung von Unternehmen durch zeitlich begrenzte vollständige oder partielle Befreiung von den Kantons- und Gemeindesteuern fördern, können Unternehmen in gewissen Gegenden unter bestimmten Voraussetzungen auch mit Steuererleichterungen des Bundes rechnen.

Neuansiedlungen müssen, um in den Genuss einer Erleichterung der Körperschaftsteuer auf Bundesebene zu kommen, im Interesse der Wirtschaft liegen. Den Entscheid hierüber fällen die zuständigen Behörden z.B. nach den folgenden Kriterien:

- Standort (Gemeinde)
- Personalbestand
- Tätigkeit
- Investitionen
- Verhältnis zwischen Steuererleichterungen und Nutzen für die örtliche Wirtschaft
- Verfügbarkeit von Steuererleichterungen durch Kanton und Gemeinde

Unternehmen können z.B. für einen Zeitraum bis zu zehn Jahren nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit von der Körperschafts-

steuer befreit werden. Wie weit der Steuererlass reicht, hängt von den oben genannten Kriterien ab. Hat eine multinationale Gesellschaft das gewünschte Profil und nützt sie ihren Verhandlungsspielraum voll aus, kann sie mit einem vollständigen Erlass der Körperschaftsteuer für einen Zeitraum bis zu zehn Jahren rechnen.

2. Änderung der Schweizer Gesetzgebung

Die Steuererleichterungen des Bundes richten sich derzeit nach der so genannten Lex Bonny, die am 30. Juni 2006 ausläuft. Sie soll durch ein Gesetz im Rahmen der neuen Regionalpolitik (NRP) abgelöst werden, das ähnliche Steuererleichterungen in Aussicht stellt, aber erst zum 1. Januar 2008 in Kraft tritt.

Um die Lücke zwischen dem 1. Juli 2006 und der Inkraftsetzung des neuen Gesetzes zu schliessen, hat der Schweizer Ständerat die Weiterführung der Lex Bonny bis zum 31. Dezember 2008 beschlossen. Damit dies rechtskräftig wird, muss auch der Nationalrat zustimmen. Die Gesetzesverlängerung wird nicht vor dem Sommer und damit wohl erst nach Ablauf der Lex Bonny im Nationalrat erörtert.

Danach beginnt die dreimonatige Frist, die den Schweizer Bürgern eingeräumt wird, um gegebenenfalls ein Referendum gegen die Vorlage zu ergreifen.

3. Neufestlegung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete

Die Steuererleichterungen des Bundes sind an die Gemeinde gebunden, d. h., sie stehen nur Unternehmen zu, die sich in einer Gemeinde niederlassen, die die entsprechenden Bedingungen erfüllt. Es gibt allerdings qualifizierte Gemeinden, die sehr nahe an der Grenze zu Kantonen liegen, die, wie Zürich

und Genf, wirtschaftlich hoch entwickelt sind und selber keine Gemeinden mit Steuererleichterungen haben. Diesen Umstand haben sich in der Vergangenheit zahlreiche multinationale Gesellschaften zu Nutze gemacht, indem sie von Steuererleichterungen profitierten und die nahe gelegene Infrastruktur wie Flughäfen, Banken usw. nutzten. Dies hat die wirtschaftlichen Schwergewichte unter den Kantonen auf den Plan gerufen, die nun verlangen, dass die Liste der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete überarbeitet und um die Gemeinden bereinigt wird, die in ihrer unmittelbaren Nachbarschaft liegen.

Dieses Thema wird sicher im Sommer, wenn der Nationalrat über die Weiterführung der Lex Bonny befindet, zur Sprache gebracht. Es wird auch in die Besprechungen im Rahmen der neuen Regionalpolitik einfließen.

4. Antragstellung und Zeitrahmen

Gewissheit über die Weiterführung des Bonny-Beschlusses und die Gebiete, auf die er Anwendung findet, wird es erst nach seinem Auslaufen geben. Darum hat das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement erneut betont, dass, wer Steuererleichterungen nach geltendem Recht beanspruchen möchte, seinen Antrag bis Ende Mai 2006 bei den eidgenössischen Behörden einreichen muss.

Der Antrag auf Steuererleichterungen umfasst:

- Antrag mit sachlicher und rechtlicher Begründung
- Businessplan
- Kosten-Nutzen-Analyse
- Finanzprognose
- Genehmigung des Kantons

Da der Antrag auf Steuererleichterungen des Bundes zusammen mit der Genehmigung der Steuererleichterungen von Kanton und Gemeinde einzureichen ist, müssen Letztere früh genug beantragt werden. Je nachdem, für welchen Kanton sich das Unternehmen entscheidet, sollten die regionalen Anträge bis spätestens Ende April gestellt werden. ■

Neuer Lohnausweis für die ganze Schweiz

Roland Raths, lic. iur., Principal, Tax; roland.raths@ch.ey.com

Eines der erklärten Ziele des neuen Lohnausweises ist eine gesamtschweizerische Vereinheitlichung und Vereinfachung sowie die Möglichkeit der elektronischen Verarbeitung des Formulars. Eine Version des Lohnausweises kann daher bereits heute für die Löhne 2005 und 2006 freiwillig verwendet werden. Eine definitive Anwendung des neuen Lohnausweises ist auf 1. Januar 2007 vorgesehen.

Trotzdem äussern sich immer noch einzelne kantonale Gewerbeverbände gegen den neuen Lohnausweis und werden dabei von einzelnen Kantonsparlamenten unterstützt. Wie so oft liegen auch hier die Kritikpunkte nicht im neuen Lohnausweis an sich, sondern in der Handhabung der Formulare und der Befürchtung, dass vor allem für KMU der neue Lohnausweis in fiskalischer und vor allem administrativer Hinsicht unzumutbar sei. Unbestritten ist der Umstand, dass mit dem neuen Formular eine erhöhte Transparenz erreicht wird. Gerade dieser Umstand ist jedoch auch zum Politikum geworden, weil damit auch die immer häufiger gewährten Gehaltsnebenleistungen aufgelistet werden sollen. Diese Gehaltsnebenleistungen, welche bis heute nur sehr unvollständig erfasst wurden, obwohl sie nach geltendem Steuerrecht steuerpflichtiges Einkommen darstellen, bilden Gegenstand der Diskussionen und den Boden der Befürchtung, dass so eine Steuererhöhung durch die Hintertür vorgenommen werde. Die Zunahme der Entrichtung von Gehaltsnebenleistungen in der Schweiz beruht einerseits auf der Übernahme von Entlohnungssystemen aus dem Ausland, wo gewisse Gehaltsnebenleistungen bereits in den vergangenen Jahren als fester Bestandteil eingeführt wurden, andererseits aber auch darauf, qualifizierten Führungskräften, welche zum Teil immer noch sehr gesucht sind, attraktive Anstellungsbedingungen offerieren zu können. Gehaltsnebenleistungen werden den Mitarbeitenden in den unter-

schiedlichsten Formen ausbezahlt. Neben dem Geschäftswagen werden oft auch Leistungen an die private Krankenversicherung, eine zusätzliche Unfallversicherung, vergünstigte Produkte und Dienstleistungen, Verpflegungsbeiträge u.v.a.m. ausgerichtet. Der neue Lohnausweis trägt diesem Umstand Rechnung und berücksichtigt, dass im bisherigen Lohnausweis die Deklaration dieser Gehaltsnebenleistungen oft nicht korrekt erfolgte.

Gegenwärtig läuft daher eine Pilotphase, um abzuklären, ob der neue Lohnausweis den Bedürfnissen der Unternehmen und namentlich der KMU entspricht. Insbesondere wird geprüft, ob der Neue Lohnausweis technisch umsetzbar, administrativ tragbar und ökonomisch und fiskalisch vernünftig ist.

Trotz dieser Vorgehensweise, welche auch durch den Schweizerischen Gewerbeverband (SGV) initiiert worden ist und unterstützt und begleitet wird, schreibt der Schweizerische Gewerbeverband (SGV) dass derzeit «noch alles offen» sei. Klar ist indes, dass der Bund für die direkte Bundessteuer nur noch den neuen Ausweis akzeptieren wird, sobald die Kantone (vollzählig oder mehrheitlich) darauf umstellen. Nach Beschluss der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Finanzdirektorenkonferenz wird dies Anfang 2007 der Fall sein (Mitteilung

Schweizerische Steuerkonferenz, SSK vom 10. Juni 2005). Einig sind sich zumindest alle Parteien, dass ein paralleler Einsatz von neuem und altem Lohnausweis undenkbar ist und vor allem für die Unternehmen die schlechteste Variante wäre.

In diesen Tagen (Februar/März 2006) sollen die Teilnehmer am Pilotprojekt ihre Erfahrungen mitteilen, welche sodann per Mai 2006 in einem Schlussbericht verabschiedet werden. Ersten Äusserungen zufolge verlaufen die Tests erfolgreich und es sind keine Probleme aufgetreten. Die KMU-Verträglichkeit könne mit kleinen Vereinfachungen verbessert werden, grössere Änderungen sind aber kaum erforderlich (vgl. auch «NZZ» vom Freitag, 3. Februar 2006).

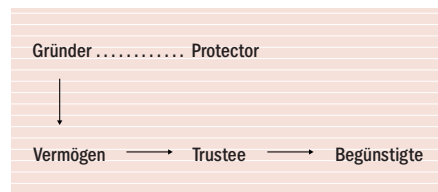
Gestützt auf diesen Schlussbericht wird die SSK per Juni 2006 den definitiven Beschluss über kleine Anpassungen fassen, um anschliessend bis Ende Jahr allfällige Anpassungen durchzuführen.

Aufgrund der Entwicklungen und ersten Erfahrung im Rahmen des Pilotprojekts ist davon auszugehen, dass keine weiteren Verzögerungen mit der Einführung des neuen Lohnausweises stattfinden werden. Unternehmen, welche immer noch zuwarten, sind daher gut beraten, die Umsetzung der neuen Weisungen jetzt voranzutreiben, damit ein sorgfältiges Aufsetzen der internen Prozesse noch möglich ist. ■

Neuigkeiten bei der Trustbesteuerung in der Schweiz?

Sibilla Cretti, Dr. iur., Rechtsanwältin, Principal, Tax; sibilla.cretti@ch.ey.com

Das Trustkonzept findet seinen Ursprung im angelsächsischen Equity Law. Es handelt sich um ein dreiteiliges juristisches Gebilde, in dem der Gründer (Settlor) dem Trustee ein Vermögen übergibt. Der Trustee ist befugt und verpflichtet, gemäss Trusturkunde und anwendbarem Recht, das Vermögen zugunsten von Begünstigten (Beneficiaries) zu verwalten und zu verfügen.



Obwohl formell das Eigentum am Trustvermögen dem Trustee zuzuschreiben ist, bildet das Trustvermögen eine vom persönlichen Vermögen des Trustees separate und unabhängige Vermögensmasse.

Die Funktionen eines private express trust sind vielfältig: Vermögens- und Nachlassplanung/Anlagefonds/«pooling» von Stimmrechten usw.

Das Trustgebilde ist dem Schweizer Zivilrecht fremd. Im Ausland rechtsgültig begründete Trusts werden in der Schweiz gemäss Artikel 150 des Bundesgesetzes über das Internationale Privatrecht als so genannte «organisierte Vermögenseinheit» anerkannt.

Das Fehlen einer Rezeption des Trusts im Schweizer Zivilrecht und, a fortiori, im Schweizer Steuerrecht führte zu einem rechtlichen Vakuum, welches allmählich durch die Praxis «aufgefüllt» wurde.

Dennoch führt eine unterschiedliche Steuerpraxis zu einer Rechtsunsicherheit, die es gemäss interessierten Kreisen (Banken, Treuhandunternehmen, Rechtsanwaltskanzleien) aufzuheben gilt. Zwei Initiativen sollen nun den Weg zu einer grösseren Rechtssicherheit im Bereich der Trustbesteuerung ebnen:

- Die Empfehlung durch den Bundesrat an das Parlament, das Haager Übereinkommen vom 1. Juli 1985 über das auf den Trust anwendbare Recht und dessen Anerkennung zu ratifizieren.
- Die Einberufung einer Expertengruppe durch die Schweizerische Steuerkonferenz, die eine Harmonisierung im Bereich der Trustbesteuerung herbeibringen soll.

1. Das Haager Trust-Übereinkommen

Das Haager Trust-Übereinkommen bestimmt den Umfang der Anerkennung des Trusts. Auf Vorfragen in Bezug auf die Gültigkeit von Testamenten oder der Vermögensübertragung auf den Trustee ist das Übereinkommen nicht anwendbar. Zudem enthält das Trust-Übereinkommen einen Vorbehalt bezüglich zwingender Vorschriften, auf die die Kollisionsnormen des «Forum» vor allem im Bereich des Erbrechts, des Ehegüterrechts usw. verweisen.

Hingegen findet das Trust-Übereinkommen auf Steuerfragen im Bereich der Trusts keine Anwendung.

Daraus ergibt sich, dass das Haager Trust-Übereinkommen bestimmt eine Plattform für die Anerkennung der ausländischen Trusts mit einer entsprechenden Anpassung der Schweizer Gesetzgebung im Bereich Internationales Privatrecht und Schuld- und Betreibungsrecht bietet, dass aber gleichzeitig auch eine Ratifikation des Haager Trust-Übereinkommens keine Rezeption des Trustgebildes mit sich bringt und auf die Steuerfragen im Zusammenhang mit Trustbeziehungen keine Antworten liefert.

2. «Harmonisierung» der Steuerpraxen mittels Kreisschreiben

Die Expertengruppe hat in einem ersten Entwurf eines Kreisschreibens zur Trustbe-

steuerung gemeinsame Parameter festgelegt und gleichzeitig auch die Diskussion mit der zuständigen Steuerbehörde in spezifischen Fällen offen gelassen.

Der Konsens soll sich auf folgende Richtlinien etablieren:

1. Die Erhebung einer Schenkungs-/Erb-schaftssteuer anlässlich der Gründung eines Trusts durch einen in der Schweiz wohnhaften Gründer (Settlor)
2. Die Besteuerung in den Händen des Begünstigten der im Trust generierten bzw. vom Trust ausgeschütteten Einkommensbestandteile unter Berücksichtigung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
3. Die Aufrechterhaltung des Prinzips des fiduziarischen Eigentums (im steuerrechtlichen Sinn) bei der Besteuerung des Trustees
4. Das Prinzip der Nichtbesteuerung des Trustgebildes als solches (direkte Steuern) bei Fehlen einer klaren Gesetzesgrundlage
5. Die Aufnahme von Richtlinien zur Besteuerung von Ausschüttungen aus einem «accumulation trust», insbesondere der Ausschluss einer doppelten steuerlichen

Erfassung des Trustseinkommens anlässlich einer Ausschüttung an einen in der Schweiz wohnhaften Begünstigten. In diesem Zusammenhang bietet der Entwurf keine klare Lösung und die bestehende Rechtsunsicherheit bleibt erhalten.

6. Im internationalen Umfeld lassen sich die Experten von der im Rahmen der Verrechnungssteuer bezüglich des Konzeptes des «beneficial ownership» entwickelten Steuerpraxis inspirieren.

3. Zusammenfassung

Vor uns liegt noch ein langer Weg zur Rechtssicherheit.

Diese Zielsetzung ist zwar lobenswert, dennoch bleiben wir realistisch: Ohne Rezeption des Trusts in unserem Rechtssystem bzw. entsprechende Gesetzesänderung zur Aufnahme eines analogen Rechtsinstituts ist es illusorisch, von Rechtssicherheit zu sprechen. Die Erarbeitung einer «Rahmensteuerpraxis» um allgemein anerkannte Parameter hat den Vorteil, die Vielfältigkeit der Truststruktur zu berücksichtigen und somit die Ausarbeitung massgeschneiderter Strukturen zu fördern. ■

Angekündigte Praxisänderungen bei der Mehrwertsteuer – zwischen fundamentaler Neukonzeption, Wegfall des Formalismus und bloss punktuellen Anpassungen

Dr. Philip Robinson, dipl. Steuerexperte, Managing Partner Tax und Mitglied der Geschäftsleitung; philip.robinson@ch.ey.com

Barbara Henzen, lic. iur., Senior Manager, Tax; barbara.henzen@ch.ey.com

Philippe Chassé, lic. iur. HSG, dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Tax; philippe.chasse@ch.ey.com

Reto Sutter, lic. iur. Rechtsanwalt, Ernst & Young, Tax; reto.sutter@ch.ey.com

Globale Entwicklung

Unter dem Titel «The Growing Burden» hat Ernst & Young vor kurzem einen viel beachteten Report veröffentlicht, welcher unter http://www2.ey.com/ch/publications/items/vat_growing_burden/en.pdf abgerufen werden kann. Der Report zeigt eindrücklich die mit einem Mehrwertsteuersystem verbundenen gewaltigen administrativen und organisatorischen Probleme auf. Diese können für betroffene Unternehmen zu einer bleibenden Kostenbelastung führen. Dabei handelt es sich offensichtlich um ein globales Phänomen. Der Report zeigt die Bedeutung von geeigneten Risikoanalysen und Managementsystemen für betroffene Unternehmen auf.

Reformvorhaben in der Schweiz – Fundamentale Neukonzeption und allfälliger Handlungsbedarf

Die Tatsache des «Growing Burden» hat jüngst in der Schweiz zu einer Reihe von politischen Massnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer geführt. Am 15. Februar 2006 hat der Bundesrat entschieden, dass das Reformprojekt weg von lediglich punktuellen Massnahmen zu einer Totalrevision des Gesetzes ausgedehnt wird. Entsprechend verzögert sich das Vorhaben. Ein Schlussbericht der hierfür eingesetzten Arbeitsgruppe wird bis zum Sommer 2006 erwartet.

Obschon der vorgesehene Totalentwurf im Detail noch nicht ausgearbeitet und veröffentlicht wurde, sind einzelne Konturen bekannt. Es stellt sich für betroffene Unternehmen die Frage, ob im Hinblick hierauf etwas vorzukehren ist. Es kann erwartet wer-

den, dass der Gesetzgeber die bestehende Ausnahmenliste (bisher ohne Vorsteuerabzugsrecht) deutlich reduzieren wird. Entsprechend werden eine Reihe von bisher von der Steuer ausgenommene Umsätze der Steuer unterworfen werden. Im Gegensatz dazu soll für deren Erzielung neu die Vorsteuer geltend gemacht werden können. Steuersystematisch müsste der Gesetzgeber die Möglichkeit der Einlageentsteuerung vorsehen (nachträgliche Geltendmachung des Vorsteuerabzuges). Unternehmen, welche bisher ausgenommene Umsätze erzielen, sollten deshalb bereits jetzt darauf achten, dass die vorsteuerbelasteten Kreditorenbelege formkonform sind, und diese entsprechend aufbewahren, damit diese Chance nicht vergeben wird. Weiter ist es ratsam, bei Dauerschuldverhältnissen und langfristigen Verträgen im Bereich von heute ausgenommenen Umsätzen zivilrechtlich die Steuerklauseln so zu gestalten, dass eine künftig anfallende Steuer auf die Kunden überwältigt werden kann.

Wegfall des Formalismus in der Mehrwertsteuer? Aktueller Handlungsbedarf

Ebenfalls am 15. Februar 2006 hat der Bundesrat entschieden, die Rechtssicherheit und die Verfahrensgerechtigkeit bei der Mehrwertsteuer zu erhöhen und die Entrichtungskosten der Steuerpflichtigen erheblich reduzieren zu wollen. In der Sache wurden vier Motionen angenommen, mit welchen der bisher herrschende Formalismus in der Mehrwertsteuer wegfallen soll. Künftig darf die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei Kontrollen keine Aufrechnungen mehr vornehmen, wenn dem Bund trotz Vorliegen

solcher Formmängel nachweislich keine Steuer entgangen ist. Der bisher herrschende Formalismus würde damit weitgehend aufgehoben. Dies soll durch eine Änderung der Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz umgesetzt werden. Darauf basierend wird die ESTV ihre Verwaltungspraxis anpassen müssen.

Was bedeutet dies für Unternehmen, welche bereits heute mit einer Aufrechnung im Zusammenhang mit Formfehlern konfrontiert sind?

Nach der Verwaltungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden Praxisänderungen bei allen noch nicht erledigten Fällen umgehend angewendet. Entsprechend sollten von einer Ergänzungsabrechnung betroffene Steuerpflichtige (bei bloss formellen Fehlern) bereits heute sorgfältig abwägen, ob und wie der Untergang der Rechtsmittelbefugnis verhindert werden soll. Dies ist im Rahmen der Bestreitung (Antrag auf Erlass einer Entscheidung) und des anschließenden formellen Rechtsmittelverfahrens möglich. Ist zwecks Unterbrechung des Verzugszinslaufes eine Bezahlung der Ergänzungsabrechnung vorgesehen, hat diese zwingend unter dem Vorbehalt der Rechtmässigkeit zu erfolgen. Dies muss der ESTV vor Zahlung entsprechend mitgeteilt werden.

Die genauen Auswirkungen der geplanten Änderungen sind heute noch nicht abschätzbar. Das Vorgehen ist entsprechend im Einzelfall sorgfältig abzuwägen.

Praxisänderung im Bereich Sponsoring bzw. Spenden

Mit Praxismitteilung vom 3. März 2006 hat die ESTV die Verwaltungspraxis im Be-

reich Sponsorgelder und Spenden bei gemeinnützigen Organisationen (und nur hier!) geändert.

Sponsorgelder sind heute grundsätzlich beim Empfänger steuerbar, weil von einer steuerbaren Werbeleistung ausgegangen wird. Unter gewissen (restriktiven) Bedingungen wird dagegen von nicht der MWST unterliegenden Spenden ausgegangen, welche beim Empfänger eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung zur Folge haben. Neu sind Beiträge an gemeinnützige Organisationen bei diesen in jedem Fall nicht mehr steuerbar, wenn in Publikationen ihrer Wahl der Name oder die Firma des Sponsors in «neutraler Form» genannt oder lediglich das Logo bzw. dessen Firma verwendet wird. Dies gilt auch, wenn der Name des Sponsors genannt und gleichzeitig dessen Logo erwähnt wird. Die Spenden führen jedoch bei den empfangenden gemeinnützigen Organisationen zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges. Dasselbe gilt sinngemäss für die Empfänger von Beiträgen von gemeinnützigen Organisationen, welche die Namen bzw. das Logo des Sponsors erwähnen.

Praxis bei der Drittfinanzierung von Stiftungen

Die ESTV hat ihre Praxis betreffend die Finanzierung von Stiftungen erstmals mit Mitteilung vom 3. März 2006 publiziert. Geregelt wird die Kürzung der Vorsteuer bei steuerpflichtigen Stiftungen, welche durch Beiträge Dritter finanziert werden. Diese hängt von der Art der Finanzierung ab.

Erfolgt die Finanzierung durch den Stifter und wird das gewidmete Stiftungsvermögen in der Stiftung erfolgsneutral als Eigenkapital verbucht und bleibt dieses in der Zukunft erhalten, ist das Vermögen bei der Vorsteuerkürzungsberechnung nicht einzubeziehen. Wird dieses jedoch erfolgswirksam verbucht oder bleibt es nicht erhalten, sind die

Beiträge des Stifters für die Berechnung der Vorsteuerkürzung massgebend. Erfolgt die Finanzierung durch andere Personen als den Stifter, sind die Beiträge in jedem Fall bei der Vorsteuerkürzungsberechnung zu berücksichtigen. Finanziert sich die Stiftung durch Erträge aus dem Stiftungsvermögen, ist der Vorsteuerabzug ebenfalls entsprechend zu kürzen.

Fazit

Das Mehrwertsteuerrecht und die dazugehörige Verwaltungspraxis sind einem steten Wandel unterworfen, welcher sich mittelfristig noch akzentuieren wird. Die vorgesehenen Änderungen sind noch nicht im Detail bekannt. Indessen ist bereits heute abschätzbar, dass eine Vielzahl von Unternehmen hiervon betroffen sein werden. Im Einzelnen besteht bereits heute ein Handlungsbedarf, welchen es sorgfältig umzusetzen gilt. ■

MWST à la carte

Seit der Einführung der MWST bieten wir ein umfassendes Angebot an praxisbezogenen Kursen zur MWST an. Unsere MWST-Spezialisten gehen in diesen Kursen auf individuelle Problemstellungen ein. Wir aktualisieren unser Kursangebot ständig und passen es den Bedürfnissen unserer Kunden an. Informieren Sie sich über unser aktuelles Kursangebot im Internet unter http://www2.eycom.ch/events/mwst_de/de.pdf oder fordern Sie die Kursbroschüre an bei Nicole Neis, Tel. 058 286 66 04.

Impressum

Tax News

Elektronische Publikation in deutscher, französischer und englischer Sprache.

Konzept und Realisation

Ernst & Young AG
Tax und Corporate Communications
Postfach, 8022 Zürich

Abonnemente/Adressänderungen
www.ey.com/ch/newsletter