

# Tax News

Dezember 2006



## Inhaltsverzeichnis

- 1 Editorial**  
Internationales Steuerrecht
- 3 US Releases New Model Treaty and Technical Explanation**
- 4 Weltweit zunehmende Beachtung der Verrechnungspreisthematik bei multinationalen Unternehmen und Steuerbehörden**
- 6 Deutschland: Eckpunkte der Unternehmenssteuerreform 2008**
- 7 Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Finnland in Kraft**
- 8 Steuererleichterungen für die Zwecke der Direkten Bundessteuer – neue Regionalpolitik des Bundes**  
Nationales Steuerrecht
- 10 Änderungen im aargauischen und zürcherischen Steuerrecht**
- 11 Änderungen im Steuerrecht in den Kantonen Bern und Wallis**
- 12 Steuergesetzrevision in den Kantonen St. Gallen und Appenzell Ausserrhoden**
- 13 Änderung der Steuerpraxis in den Kantonen Waadt, Genf und Neuenburg**
- 14 Neuste Entwicklungen im Steuerrecht in der Zentralschweiz**
- 17 Praxismitteilungen MWST vom 31.10.2006**
- 19 Steueramnestie**
- 20 Indirekte Teilliquidation: gesetzliche Regelung und Entwurf Kreisschreiben**

[www.ey.com/ch](http://www.ey.com/ch)

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser

Willkommen zur Dezemberausgabe der Tax News. Nebst internationalen und nationalen Steuerentwicklungen möchten wir Sie auch über die neuesten Ergebnisse des Ernst & Young Swiss Attractiveness Survey informieren. Im Rahmen der Studie gingen wir der Frage nach, warum immer mehr ausländische Unternehmen die Schweiz als Standort für ihren internationalen oder europäischen Hauptsitz wählen bzw. weshalb die Schweiz für neue Unternehmen nach wie vor so interessant ist.

Die Studie untersucht drei Hauptthemen: Zuerst wurden die Fakten und Zahlen zur Schweiz als Markt, ihre Position innerhalb Europas und das Angebot an Arbeitskräften analysiert. Dann wurden die Ergebnisse der laufenden Umfrage von Ernst & Young über die europäischen Direktinvestitionen betrachtet, und schliesslich wurde eine Erhebung unter in der Schweiz tätigen Führungskräften internationaler Unternehmen durchgeführt.

Bei der Analyse der Fakten und Zahlen wird ersichtlich, warum die Schweiz im internationalen Vergleich fast überall am besten abschneidet: Die langfristige Stabilität, der Schutz des freien Wettbewerbs, die Förderung und der Ausbau des Handels sowie der Investitionsbeziehungen mit der EU (über bilaterale Abkommen) – all das sind grundlegende Faktoren, die ein Land für Unternehmen attraktiv machen.

Auch die geografische Lage ist von Vorteil, liegt die Schweiz doch im Herzen Europas und ist über ein dichtes Luftver-

kehrsnetz mit Nord- und Lateinamerika, dem asiatisch-pazifischen Raum und Afrika verbunden. Mit vier offiziellen Landessprachen (Deutsch, Französisch, Italienisch und Romanisch) sowie Englisch als Geschäftssprache ist die Schweiz so multikulturell wie kein anderes Land. Ihre langjährige politische und wirtschaftliche Stabilität wird geschätzt, und sie geniesst einen ausgezeichneten Ruf als etabliertes, globales Finanzzentrum – alles Gründe, sich für den Standort Schweiz zu entscheiden.

Die zwei grössten Städte, Zürich und Genf, belegen in der jährlich durchgeführten Umfrage von Mercer punkto Lebensqualität regelmässig Spitzenplätze. Obwohl beide Städte zu den teuersten der Welt zählen, gehört gemäss einer Studie, die kürzlich von UBS in 70 Städten rund um den Globus durchgeführt wurde, die Kaufkraft der Einwohner Gens und Zürichs zu den höchsten. Die Schweizer Arbeitskräfte sind nicht nur für ihre hohe berufliche Qualifikation bekannt, sondern auch für ihre Mehrsprachigkeit, für qualitativ erstklassige Arbeit und für die geringen Absenzen am Arbeitsplatz. Diese Faktoren zusammen mit der flexiblen Arbeitsgesetzgebung bringen die Schweiz in eine attraktive Position für Unternehmen. Zudem geniesst die Schweizer Infrastruktur hohes Ansehen auf grund ihrer Zuverlässigkeit, Pünktlichkeit und fortschrittlichen Technologie.

Bislang wurden von den Führungskräften die günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen und die Steueranreize als Hauptgründe dafür genannt, sich in der Schweiz niederzulassen. Aus dem

Swiss Attractiveness Survey geht indes klar hervor, dass andere Aspekte an Bedeutung gewonnen haben und bei der Entscheidung, wo Direktinvestitionen getätigt werden sollen, ebenfalls eine grundlegende Rolle spielen. Faktoren wie Lebensqualität, politische Stabilität, ein flexibles Arbeitsgesetz, das soziale Umfeld, die Infrastruktur, die Lage innerhalb Europas und der Arbeitsmarkt werden bei der Entscheidung nun ebenfalls umfassend berücksichtigt.

Der Swiss Attractiveness Survey kann auf der Website von Ernst & Young heruntergeladen werden unter:

*<http://www2.eycom.ch/media/mediareleases/releases/20060929/de.aspx>*

Im Namen von Ernst & Young wünsche ich Ihnen und Ihrer Familie frohe Festtage und freue mich darauf, auch im neuen Jahr Erkenntnisse, Gedanken und Ideen mit Ihnen auszutauschen.

**Philip Robinson**

Country Managing Partner Tax und  
Mitglied der Geschäftsleitung  
[philip.robinson@ch.ey.com](mailto:philip.robinson@ch.ey.com)

## US Releases New Model Treaty and Technical Explanation

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

On November 15 the US Treasury Department issued new versions of the US Model Income Tax Convention (US Model Treaty) and Model Technical Explanation (TE). The Treasury Department indicated that the 2006 Model Treaty will be used as the basis for future bilateral treaty negotiations. The US Model Treaty and TE had not been updated since 1996 and thus these two documents reflect the many changes in US domestic tax law and policy. As a practical matter, many of the changes have already been reflected in recent US agreements such as the recent tax treaty protocols with Sweden, Denmark, Finland and Germany.

Some of the most notable changes and highlights include:

- Updated dividend article (but with NO 0% withholding tax provision for parent-subsidiary dividends)
- Updated interest article, including a 15% withholding tax on “contingent interest”
- New article specifically addressing pension funds
- Revised Limitation of Benefits (LOB) article (but with NO “triangular” provision included)

Of note, the revised TE includes multiple examples addressing dividends paid to fiscally transparent and hybrid entities, and a discussion of guarantee fees in the “other income” explanation. Discussion of treaty benefits to dividend payments to transparent and hybrid entities has become very relevant especially since the US introduced the “check-the-box” entity classification rules in 1997.

The most significant revisions to the Model Treaty relate to the LOB article. It is unclear why there is no “triangular” provision in the LOB (where treaty benefits

are reduced or denied when the income is earned through a typically low/no tax permanent establishment in a third country) although most recent treaty protocols, as well as the current US-Switzerland treaty LOB article, have included such provisions. Also interesting is that there is no derivative benefits provision included in the revised LOB article, but this might be explained as only being appropriate to treaties with countries that are part of formal integrated trading blocks, such as NAFTA and the EU. Certain other tests in the LOB article were also revised, including the publicly traded test, the “subsidiary of a publicly traded company” test, and the ownership/base –erosion test.

### Further US Treaty Developments

Of particular interest to the Swiss business community are the developments concerning US tax treaties with other European countries, given the importance of the US markets to Switzerland. Recent US-European treaty developments have included:

- The initial agreement for a new US-Belgium treaty, including a 0% dividend withholding tax on parent-subsidiary dividends paid from the US (as also found in recent Netherlands, Germany and Sweden treaties or protocols). (This compares to 5% under the current US-Switzerland treaty.)
- The US Treasury Department announced September 28 that the US and Iceland had initialed a new tax treaty. Of particular importance is that the new treaty (the text is not yet available) will contain an LOB article. This continues the US trend to renegotiate all older US treaties that do not contain a comprehensive LOB article to help eliminate perceived “treaty shopping.» The other

remaining “older-style” treaties include the treaties with Hungary and Poland – both are currently under renegotiation.

### US Plans to Eliminate Interest for “Cured” Withholding Tax Failures

On October 27, the IRS issued Notice 2006–99 indicating the government’s intention to retroactively revise existing withholding tax regulations under Internal Revenue Code Section 1441 (the primary withholding tax section). These regulations imposed interest and penalties for failure to withhold US taxes where there was no underlying tax liability due, but will now not impose interest and penalties in such situations. The provisions in question typically concern a withholding agent (in most cases, the payor) that had failed to follow appropriate documentation or withholding tax procedures at the time the payment to a non-US person was made. In many instances, withholding agents obtain documentation supporting reduced or eliminated US withholding taxation after the payment, thus retroactively eliminating the underlying tax liability.

Under the existing regulations, interest and penalties were due from the withholding agent even if the underlying tax liability was retroactively extinguished. The announcement represents a big change for the IRS and will bring relief for many US payors of US source interest, dividends, and royalties for use of intellectual property. In many cases interest and potential penalties that could have been assessed were often significantly larger than the tax ultimately owed after the collection of cure documents. ■

## Weltweit zunehmende Beachtung der Verrechnungspreisthematik bei multinationalen Unternehmen und Steuerbehörden

*Salim Damji, Head Transfer Pricing Partner; salim.damji@ch.ey.com*  
*Alvin Toh, Transfer Pricing Manager; alvin.toh@ch.ey.com*

Ernst & Young (E&Y) führt seit 1995 Umfragen bei multinationalen Unternehmen (MNU) und Steuerbehörden zu Entwicklungen im internationalen Steuerrecht durch. Einen Schwerpunkt bildet dabei die Verrechnungspreisproblematik, da sie von den Befragten immer wieder als der wichtigste steuerliche Einzelaspekt genannt wird.

Dass dieser Thematik so viel Bedeutung beigemessen wird, ist verschiedenen Faktoren zuzuschreiben. So rückt das Thema Verrechnungspreisgestaltung in immer mehr Ländern in den Vordergrund, eine wachsende Anzahl von Ländern führt Vorschriften für die Dokumentation von Verrechnungspreisen sowie Strafregelungen ein und MNU und Steuerbehörden sehen sich mit vielfältigen Fragen zu diesem Thema konfrontiert.

Die letzten beiden Ausgaben der Ernst & Young Global Transfer Pricing Surveys enthielten allgemeine Informationen zur Verrechnungspreisthematik aus Sicht der MNU.

In den Umfragen erachteten über 90% der Befragten die Verrechnungspreisgestaltung als ein Thema, das bei Leitern der Steuerabteilungen von MNU höchste Priorität geniesst. Über 80% der befragten MNU sind der Ansicht, dass vermutlich in den nächsten beiden Jahren eine Überprüfung der Verrechnungspreisstruktur in ihrem Unternehmen ansteht. Ferner haben inzwischen mehr als 60% der Schweizer MNU mit der Erstellung einer globalen Dokumentation von Verrechnungspreisen für ihre Verrechnungspreisstrukturen begonnen. Diese Massnahmen sind vor

allem erforderlich, um die Steuerplanung zu optimieren, konzernweite Konsistenz in der Anwendung der Verrechnungspreismodelle zur Verbesserung der Kosteneffizienz zu gewährleisten und insbesondere auch, um die Steuerrisiken des Konzerns durch Einhaltung der Vorschriften und Richtlinien der Steuerbehörden auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu kontrollieren. MNU rechnen damit, dass die Herausforderungen in diesem Bereich in den kommenden Jahren grösser werden, und wollen sich entsprechend dagegen wappnen. Den Unternehmen ist allerdings bewusst, dass es keine hundertprozentige Sicherheit geben kann. Nicht umsonst bilden über 50% der Befragten im Jahresabschluss nun Rückstellungen für das Verrechnungspreisrisiko.


Die letzte Ausgabe der E&Y-Umfrage informierte über die Befragungen von Verantwortlichen der Steuerbehörden in 39 Ländern hinsichtlich der zukünftigen Pläne, Einschätzungen und Entwicklungen. Daraus war zu entnehmen, dass Tempo und Konsequenzen der Veränderungen im steuerbehördlichen Umfeld keinesfalls zu unterschätzen sind. Diese Veränderungen betreffen nebst der Gesetzgebung auch Einstellung und Ansätze. Sie haben ferner signifikante Auswirkungen auf MNU, die Kontrolle ihrer Steuerrisiken und Einhaltung der weltweiten Verrechnungspreisrichtlinien bemüht sind. Die Umfrage lässt ausserdem einen Trend zu grösseren Abweichungen bei den Verrechnungspreisansätzen erkennen, nicht nur zwischen den MNU und den Steuerbehörden, sondern auch zwischen den Steu-

erbehörden untereinander. Im Folgenden einige der wichtigsten Ergebnisse der jüngsten Umfrage:

- *Veränderung des Umfelds* – Immer mehr Länder beschäftigen sich aktiv mit der Verrechnungspreisgestaltung, und Länder, die schon länger über entsprechende Systeme verfügen, nehmen Veränderungen an ihren Ansätzen vor.
- *Risikomanagement* – Die Steuerbehörden werden sich zunehmend auf Geschäftspraktiken und Branchen konzentrieren, in denen ein Einnahmeausfall am wahrscheinlichsten ist.
- *Trends* – Obgleich sich die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden verbessert hat, zeichnet sich der Trend ab, dass die Ansätze in den verschiedenen Ländern voneinander abweichen, selbst wenn sich diese über die Grundsätze einig zu sein scheinen. Dadurch dürfte sich die Lösung bilateraler Auseinandersetzungen erschweren.
- *Steuerbehördliche Ansätze* – Die Steuerbehörden scheinen ihre Datenerfassungsprozesse laufend zu verbessern, um die Vorschriften konsequent durchsetzen zu können. Die Steuerbehörden sind durch Einsatz und Ausbildung von Spezialisten in der Lage, komplexere Transaktionen zu überprüfen.

Die Anzahl der MNU, die überprüft und beurteilt werden, hat sich in letzter Zeit zweifellos erhöht. Der E&Y-Umfrage zufolge wurden über 60% der befragten MNU in den letzten drei Jahren einer Verrechnungspreisüberprüfung unterzogen, was bei mehr als 40% dieser Unter-

nehmen zu Steueranpassungen führte. Der am 8. November 2006 veröffentlichte Artikel «Cross-Border Assessments Up 30 Percent, Deficiencies Up 24.7 Percent» berichtet, dass in Japan im Steuerjahr 2005 die Anzahl der Überprüfungen von Einnahmeausfällen bei grenzüberschreitenden Transaktionen gegenüber dem Vorjahr um 30,3% gestiegen ist. Ausgehend von der Anzahl der Beurteilungen – 885 im Jahr 2005 gegenüber 679 im Vorjahr – ergibt sich insgesamt ein Defizit von rund USD 4,4 Mrd.. Hinzu kommt, dass in Kanada, Neuseeland und anderen Ländern ein Anstieg der Strafzuschläge zu verzeichnen ist. In Grossbritannien werden immer mehr Streitfälle bezüglich der Verrechnungspreisgestaltung vor Gericht ausgefochten, und einige Länder, darunter Brasilien, berichten im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen von hohen und weiter steigenden Einnahmen. Diese Tendenzen verdeutlichen, dass MNU ihre Verrechnungspreisstrukturen überprüfen müssen. Sie sind auch ein Warnsignal dafür, dass das Thema Verrechnungspreise wohl bald für heftige Unruhe sorgen wird.



## Deutschland: Eckpunkte der Unternehmenssteuerreform 2008

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

Am 2.11.2006 wurden die Eckpunkte zur Unternehmenssteuerreform 2008 verkündet: Die Reform soll durch Senkung der Steuersätze bei gleichzeitiger Ausdehnung der Bemessungsgrundlage zu einer geplanten *Nettoentlastung* der Unternehmen von ca. EUR 5 Mrd. führen. Ziel ist neben einer Stärkung des Standortes Deutschland eine rechtsform- und finanzierungsneutrale Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften. Die Eckpunkte beinhalten unter anderem (Stand 2.11.2006):

geplante *Entlastungen* wie die

- Senkung des Körperschaftsteuersatzes von derzeit 25% auf 15%,
- Senkung der Gewerbesteuer durch Reduktion der Gewerbesteuer-Messzahl von 5% auf 3,5%,
- verbesserte Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommenssteuer von natürlichen Personen,
- Angleichung der Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften,
- Umgestaltung der Regelung von Sonder- und Ansparabschreibungen zur verstärkten Förderung kleinerer und mittlerer Unternehmen,
- Einführung einer Abgeltungssteuer von 25% auf Kapitalerträge und private Veräußerungsgewinne (insbesondere Wertpapiere, Investmentanteile, Kapitalgesellschaftsanteile) ab 1.1.2009; gleichzeitig soll die Kontenabfrage für Steuerzwecke wieder weitgehend entfallen.

Dem stehen geplante *Neubelastungen* gegenüber, insbesondere infolge

- des Wegfalls der Abzugsmöglichkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe,
- der Ablösung der bisherigen Vorschrift zur Gesellschafterfremdfinanzierung durch die Einführung einer «Zinsschranke» und einer zusätzlichen, voraussichtlich 25%igen Hinzurechnung von Zinsen und den Finanzierungsanteilen von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen bei der Gewerbesteuer (die bestehende Ausnahme für Kreditinstitute soll beibehalten werden),
- der verstärkten Besteuerung von internationalen Funktionsverlagerungen,
- der Einschränkung der Gestaltungsmöglichkeiten bei der Wertpapierleihe,
- der Verschärfung der Mantelkaufregelungen,
- der Abschaffung der degressiven Abschreibung,
- der Begrenzung der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter.

Die geplante Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes und die Einführung einer Abgeltungssteuer gehen in die richtige Richtung. Durch die geplanten Entlastungen wird insgesamt ab 2008 die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland von derzeit ca. 38,6% auf etwa 29,8% gesenkt und die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands gestärkt. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis zum Sommer 2007 abgeschlossen sein. ■

## Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Finnland in Kraft

*Rolf Geier, Rechtsanwalt, dipl. Steuerberater, Senior Manager, Tax; rolf.geier@ch.ey.com*

*Am 1. Dezember 2006 ist ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Finnland vom 16. Dezember 1991 (DBA) in Kraft getreten. Damit wird einerseits einer finnischen Gesetzesänderung Rechnung getragen, andererseits sollen damit Bestimmungen des Zinsbesteuerungsabkommens mit der Europäischen Gemeinschaft vom 26. Oktober 2004 umgesetzt werden. Das Protokoll sieht insbesondere Änderungen in der Besteuerung von Dividenden an Beteiligungsgesellschaften sowie im Bereich des Informationsaustausches und der Amtshilfe vor.*

Gemäss Art. 10 Abs. 2 DBA können Dividenden bis zu 10% des Bruttoertrages im Vertragsstaat der zahlenden Gesellschaft besteuert werden. Ist jedoch die Empfängergesellschaft keine Personengesellschaft und mit mindestens 20% an der zahlenden beteiligt, dürfen die Erträge neu ausschliesslich im Empfängerstaat besteuert werden. Anders als das Zinsbesteuerungsabkommen wird dabei keine Mindesthaltedauer von zwei Jahren verlangt und der nötige Beteiligungssatz liegt um fünf Prozentpunkte tiefer.

Neu kann der Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden auf dem Wege der Amtshilfe geschehen und die Informationen können damit auch für die Steuerveranlagung benutzt werden. Ausserdem haben sich die Staaten verpflichtet, für die Durchsetzung von Landesrecht im Falle von Holdinggesellschaften nach Art. 28 Abs. 2 StHG auf Anfrage Amtshilfe zu leisten; inhaltlich ist diese aber auf Informationen, welche sich bereits in den Akten befinden, beschränkt. Schliesslich sind die Staaten neu auch bei Steuerbetrug zur Amtshilfe verpflichtet.

### **Weggefallen ist die finnische Wegzugsbesteuerung über drei Jahre hinweg**

Die Änderungen des Protokolls treten per 1. Januar 2007 in Kraft. Die an der Quelle erhobene Steuer auf Dividenden an Beteiligungsgesellschaften mit einer Quote von mindestens 20% wird rückwirkend auf den 1. Januar 2006 auf einen Sockelsteuersatz von 0% reduziert. ■

## Steuererleichterungen für die Zwecke der Direkten Bundessteuer – neue Regionalpolitik des Bundes

Philipp Ziegler, Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Swiss Tax Desk New York; philipp.ziegler@ey.com

Die eidgenössischen Räte hatten in der Schlussabstimmung vom 6. Oktober 2006 das *Bundesgesetz über die Regionalpolitik (NRPG)* angenommen, dessen Inkrafttreten auf Anfang 2008 vorgesehen ist. Die Referendumsfrist dauert bis zum 25. Januar 2007.

Die Gesetzesvorlage zur neuen Regionalpolitik des Bundes umfasst insgesamt fünf Vorlagen; zum einen das NRPG, zum anderen vier Vorlagen, die die auslaufenden Bundeserlasse zur Regionalpolitik bis zum Inkrafttreten des NRPG verlängern, längstens aber bis Ende 2008. Dementsprechend richtet sich die Gewährung von Steuererleichterungen insbesondere nach Kriterien wie der Zahl neu geschaffener Arbeitsplätze, Ausmass der geplanten Investitionen innerhalb des wirtschaftlichen Erneuerungsgebiets, Umfang der bei Zulieferern oder Betrieben innerhalb eines solchen Gebiets getätigten oder geplanten Einkäufe und Bestellungen oder nachgefragten Dienstleistungen oder Zusammenarbeit mit Forschungsinstituten und Bildungseinrichtungen, die in einem direkten Zusammenhang zu geplanten Vorhaben stehen.

Bundesrat und Parlament haben anlässlich der Ausarbeitung und Beratung der neuen Regionalpolitik des Bundes bekräftigt, dass am Institut der Steuererleichterung für Unternehmensansiedlung festgehalten werden soll, dies um die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandortes Schweiz im internationalen Wettbewerb zu wahren. Welche Gebiete in Zukunft als wirtschaftliche Erneuerungsgebiete gelten, steht heute noch nicht fest. Bund und Kantone werden diese in enger Zusammenarbeit bestimmen.

Entsprechend der Nachfolgebestimmung zum Bundesgesetz über die Ände-

rung des Bundesbeschlusses zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (Lex Bonny) kann der Bund seinerseits Steuererleichterungen gewähren, dies unter der Voraussetzung, dass ein Kanton eine Erleichterung gestützt auf Art. 23 Abs. 3 StHG ausgesprochen hat. Art. 12 Abs. 2 NRPG fordert kumulativ, dass ein industrielles Unternehmen oder ein produktionsnaher Dienstleistungsbetrieb neue Arbeitsplätze schafft oder bestehende sichert, dass das Vorhaben die regionalwirtschaftlichen Anforderungen des NRPG erfüllt und dass die kantonalen Steuererleichterungen unter der Voraussetzung gewählt werden, dass allfällig missbräuchlich beanspruchte Steuererleichterungen zurückerstattet werden müssen. Hierbei können nicht nur juristisch selbständige «Einheiten», sondern auch Teile von juristischen Personen, deren Hauptsitz ausserhalb des Förderungsgebiets liegt, von der Erleichterung profitieren.

Wie unter dem alten und noch geltenden Recht verbleibt die Kompetenz zur Gewährung von Steuererleichterungen für die Zwecke der kantonalen und kommunalen Steuern bei den Kantonen. Für die Zwecke des Bundessteuerrechts ist das Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) zuständig, das auf Antrag der Kantone hin zu Handen des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements über die Gewährung und das Ausmass von Steuererleichterungen entscheidet.

### Entwicklungen im internationalen Steuerrecht des Bundes

Der Bundesrat unterbreitete den eidgenössischen Räten im Verlauf der letzten Monate zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Antrag auf Zustimmung, darunter die DBA mit Algerien,

Armenien, Aserbaidschan, Estland, Finnland und Pakistan. Von besonderer Bedeutung sind insbesondere das neu verhandelte Protokoll und Zusatzprotokoll zum DBA mit Spanien und das neue Protokoll zum DBA mit Argentinien.

Die Schweiz hat am 29. Juni 2006 das Revisions- und Zusatzprotokoll zum *DBA mit Spanien* unterzeichnet; am 6. September 2006 legte der Bundesrat dieses mit dazugehöriger Botschaft den eidgenössischen Räten zur Genehmigung vor. Mit dem Revisionsprotokoll erfährt das DBA zahlreiche Neuerungen, insbesondere durch die Bestimmungen im Zusammenhang mit der residualen Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen, eine neue Missbrauchsbestimmung und eine weit reichende Amtshilfeklausel. Der Dividendenartikel entspricht Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens (ZBStA). Die bis anhin geltende residuale Quellensteuer von 10% wird mit dem Inkrafttreten des Revisionsprotokolls dahinfallen, sofern die empfangende Kapitalgesellschaft während mindestens zwei Jahren zu mindestens 25% an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Diese Deckungsgleichheit von DBA und Zinsbesteuerungsabkommen birgt für die Schweiz den Vorteil, dass sie unabhängig vom Schicksal des Zinsbesteuerungsabkommens fortbesteht. Für Zinsen weist das DBA das Besteuerungsrecht anders als Art. 15 ZBStA generell dem Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers zu. Deutlich enger ist demgegenüber die Regelung betreffend Lizenzeinkünfte, da das DBA kein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Empfängerstaates statuiert.

Das Revisionsprotokoll verlangt für Dividenden, Zinsen und Lizenzen zudem, dass die zahlende Gesellschaft unbe-

schränkt steuerpflichtig und nicht steuerbefreit ist. Des Weiteren müssen beide Kapitalgesellschaften in einem der Vertragsstaaten und nicht – aufgrund eines DBA – in einem Drittstaat ansässig sein. Um die Abkommensvorteile für Zinsen und Lizenzen in Anspruch nehmen zu können, müssen die Unternehmen durch eine Beteiligung von mindestens 25% verbunden sein, oder aber eine dritte Gesellschaft hält direkt jeweils mindestens 25% der Beteiligungsrechte seit mindestens zwei Jahren.

Mit der neuen Amtshilfeklausel kommt die Schweiz ihrer Verpflichtung nach, die sie im Rahmen der Verhandlungen mit der Europäischen Gemeinschaft eingegangen ist. Danach müssen in die jeweiligen DBA Bestimmungen aufgenommen werden, die in Fällen von Steuerbetrug und ähnlichen Delikten den Austausch von Bankinformationen zwecks Durchsetzung des internen Steuerrechts des ersuchenden Staates erlauben. Zudem sieht die Amtshilfeklausel den Austausch von Informationen bezüglich Holdinggesellschaften zwecks richtiger Anwendung des internen Rechts vor.

Drei Monate nach Erhalt der letzten Notifikation über den Abschluss des Genehmigungsverfahrens tritt das Revisionsprotokoll – mit Ausnahme der Bestimmungen über die Lizenzgebühren – in Kraft. Für Letztgenannte findet sich eine Übergangsfrist, die ein Inkrafttreten per 30. Juni 2011 vorsieht (sechs Jahre nach dem Inkrafttreten des ZBStA).

Das *DBA mit Argentinien* vom 23. April 1997 war mangels Ratifizierung durch den argentinischen Kongress formell nie in Kraft getreten. Aufgrund einer am 23. November 2000 abgeschlossenen Vereinbarung konnte es indessen auf provisorischer Basis ohne förmliche Rechtsgültigkeit angewendet werden. Um eine Verschlechterung des geltenden Rechtszustandes durch Aufkündigung des DBA zu verhindern, stimmte die Schweiz letztlich dem Ansuchen Argentinien auf Neuauf-

nahme der Vertragsverhandlungen zu. Das am 7. August 2006 unterzeichnete neue Protokoll ermächtigt nunmehr Argentinien, Quellensteuern auf Lizenz Einkünften zu erheben. Gestützt darauf beträgt die Quellensteuer 3% auf der bezahlten Vergütung für die Benutzung von Nachrichten, 5% auf der bezahlten Vergütung für Urheberrechte, 10% des Bruttobetrag der bezahlten Vergütung für Patente, Marken und Leasing sowie 15% in allen übrigen Fällen. Des Weiteren finden sich im Protokoll zum DBA Bestimmungen zur argentinischen Minimalsteuer, zur Änderung der Mindestlaufzeit der für die Steuerbefreiung von Zinsen zu Vorzugszinssätzen gewährten Kredite und zur Behandlung unabhängiger Personaldienstleistungen.

Bevor das neue Protokoll zum DBA in Kraft treten kann, muss es durch die zuständigen Instanzen beider Staaten in Kraft gesetzt werden. Von Bedeutung ist hierbei, dass die Regeln über die Quellensteuern auf Lizenzgebühren ab dem Datum des Inkrafttretens zur Anwendung gelangen.

Am 8. September 2006 ist das Vernehmlassungsverfahren betreffend das Revisionsprotokoll zum DBA mit Grossbritannien vom 8. Dezember 1977 zu Ende gegangen. Gegenstand dieses Protokolls sind Änderungen hinsichtlich der Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen, die Lösung von Fällen eines doppelten Sitzes juristischer Personen sowie die Amtshilfe. Des Weiteren wurde ein Memorandum of Understanding betreffend die Quellensteuerentlastung gegenüber Anlagefonds abgeschlossen. Dem Revisionsprotokoll zufolge sollen Dividendenzahlungen keiner residualen Quellensteuer unterliegen, wenn die empfangende Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar zu mindestens 10% an der eine Dividende ausrichtenden Gesellschaft beteiligt ist. Des Weiteren sind Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen steuerbefreit. In allen übrigen Fällen beträgt die nicht rückforderbare Quellensteuer 5%. Gleich dem

DBA mit Spanien und entsprechend den mit den EU-Mitgliedstaaten eingegangenen Verpflichtungen findet sich eine erweiterte Amtshilfeklausel. ■

## Änderungen im aargauischen und zürcherischen Steuerrecht

Thierry Burkart, lic. iur. HSG, Assistant, Tax; thierry.burkart@ch.ey.com

### Änderungen im aargauischen Steuerrecht

Mit der ersten grösseren Änderung des seit 2001 geltenden Steuergesetzes werden vier Ziele verfolgt:

- Stärkung des Standorts Aargau als Wirtschafts- und Wohnkanton
- Entlastung der Rentnerinnen und Rentner in bescheidenen finanziellen Verhältnissen sowie der erwerbstätigen Steuerpflichtigen in bescheidenen finanziellen Verhältnissen
- Umsetzung von zwingendem neuem Bundesrecht
- Diverse Bereinigungen und Vereinfachungen

### Änderungen im zürcherischen Steuerrecht

Der Kanton Zürich plant die Umsetzung des zwingenden Bundesrechts per 2008. Ob gleichzeitig weitere Änderungen (Milderung wirtschaftlicher Doppelbelastung, weitere entlastende Massnahmen) vorgenommen werden, ist derzeit noch unklar. ■

Massnahmen	Inkrafttreten
Einführung des Kleinverdiener- und Kleinrentnerabzuges gestaffelt bis max. CHF 12 000 bis zu einem Reineinkommen bis CHF 34 999.	2007
Die Kinderabzüge werden gestaffelt auf CHF 6400 (bis 14 Jahre), CHF 8000 (bis 18 Jahre) und auf CHF 9500 (volljährig und in Ausbildung) angehoben.	2007
Reduktion Kapitalsteuer: Die Kapitalsteuer beträgt neu 1,25 Promille des steuerbaren Eigenkapitals (bisher 2,5 Promille). Neuerdings kann die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet werden, womit Unternehmen, deren Gewinnsteuer die Kapitalsteuer übersteigt, faktisch keine Kapitalsteuer mehr bezahlen müssen.	2007
Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung wird der Steuerwert von Aktien und Anteilscheinen inländischer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die weder an der Börse kotiert sind noch einem organisierten ausserbörslichen Handel unterliegen, um 50% herabgesetzt (derzeit 60%).	2007
Die vom Bundesparlament im Rahmen der Unternehmenssteuerreform beschlossene indirekte Teilliquidation und Transponierung findet Eingang ins neue Steuergesetz.	2007
Das Einkommen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften wird nur noch zu 40% besteuert, sofern der Steuerpflichtige mit mindestens 10% am Kapital beteiligt ist (Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung).	2007
Anpassungen an zwingendes Bundesrecht: – Fusionsgesetz – Behindertengleichstellungsgesetz – Partnerschaftsgesetz – Stiftungsrecht – Bundesgesetz gegen Schwarzarbeit – Rechtsweggarantie	2007
Kapitalgesellschaften werden ab 2009 eine einfache Steuer von 6% auf den ersten CHF 150 000 des steuerbaren Gewinns und 9% auf dem übrigen Reingewinn zu entrichten haben.	2009
Der Vermögenssteuertarif wird linear um 0,3 Promille reduziert.	2010

## Änderungen im Steuerrecht in den Kantonen Bern und Wallis

*Isabelle Seiler, lic. iur., dipl. Steuerexpertin, Manager, Tax; isabelle.seiler@ch.ey.com*

### Steuerliche Änderungen im Kanton Bern

Der Regierungsrat des Kantons Bern hat die Teilrevision des Bernischen Steuergesetzes zuhanden der vorberatenden Kommission des Grossen Rates verabschiedet. Der Grosse Rat wird sie in der Januarsession 2007 in erster Lesung beraten. Die Änderungen sollen gestaffelt Anfang 2008 und 2010 in Kraft treten.

Für Familien und den Mittelstand sind schrittweise Steuerentlastungen geplant. Ab 1. Januar 2008 soll in einem ersten Schritt der Einkommenssteuertarif ab steuerbarem Einkommen von CHF 30 000 gesenkt und der Kinderabzug erhöht werden. Ab 1. Januar 2010 sollen die Kinderabzüge in einem zweiten Schritt weiter erhöht und zusätzlich die maximalen Steuersätze gesenkt werden.

Bereits ab 1. Januar 2008 soll im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform die wirtschaftliche Doppelbelastung von Unternehmern und Unternehmung gemildert werden. Konkret sollen für Dividenden und den Wert der Beteiligung unter gewissen Voraussetzungen ein reduzierter Einkommens- und Vermögenssteuertarif zur Anwendung kommen (Teilbesteuerungsverfahren). Zudem soll der Vermögenssteuertarif der natürlichen Personen gesenkt und im Gegenzug die bisherige Höchstbelastungsvorschrift aufgehoben werden.

Schliesslich sind noch eine steuerliche Erleichterung der Unternehmensnachfolge sowie eine Senkung des Quellensteuertarifs für Künstler, Sportler und Referenten geplant.

### Steuerliche Änderungen im Kanton Wallis

Nach den umfassenden Änderungen, die per 1. Januar 2006 in Kraft getreten sind, stehen für Anfang 2007 keine Revisionen des Steuergesetzes bevor. Frühestens per 2008 sind Änderungen in den Bereichen anwendbare Sätze bei Schwarzarbeit, Neuschätzung der Liegenschaften sowie Rechtsweggarantie zu erwarten. Die Einführung des Teilbesteuerungsverfahrens ist in nächster Zukunft noch nicht zu erwarten.

Rückwirkend auf den 1. Januar 2005 wurde die Walliser Steuerverwaltung angewiesen, die Baukreditzinsen für die Kantons- und Gemeindesteuern zum Abzug zuzulassen. Für bereits veranlagte Fälle wird eine Revision der Veranlagung 2005 durchgeführt. Ebenso werden nachträglich die Beiträge an die Familienzulagekassen (0,3% zu Lasten des Lohnbezügers) zum Abzug zugelassen. ■

## Steuergesetzrevision in den Kantonen St. Gallen und Appenzell Ausserrhoden

*Till Hardmeier, lic. oec. publ., Senior, Tax; till.hardmeier@ch.ey.com*

### Kanton St. Gallen: Steuergesetzrevision

Per 1.1.2007 revidiert der Kanton St. Gallen sein Steuergesetz mit folgenden Schwerpunkten:

- Einführung des Halbsatzverfahrens für Einkommen aus Beteiligungen von mindestens 10%, tarifliche Entlastung für tiefe Einkommen und Kapitaleis-tungen sowie Erhöhung der Kinder- und Kinderbetreuungsabzüge
- Senkung des Vermögenssteuersatzes von 2 auf 1,9 Promille
- Ablösung des Stufentarifes (4,5%/7,5%) durch einen proportionalen Gewinnsteuersatz von 4,5%
- Reduktion der Kapitalsteuer bei Holding- und Domizilgesellschaften von 0,05 auf 0,01 Promille und bei den übrigen juristischen Personen von 0,3 auf 0,2 Promille

Mit der Gesetzesvorlage sinken die effektiven Gewinnsteuersätze im Kanton St. Gallen unter 20%. Das Halbsatzverfahren entlastet die Unternehmer von der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Damit verbessert der Kanton St. Gallen seine Position im interkantonalen Vergleich deutlich.

### Kanton Appenzell Ausserrhoden: Bundesgerichtsentscheid

Vor Bundesgericht wurde das per 21. Mai 2006 vom Volk angenommene Gesetz über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne wegen Verletzung der Einheit der Materie (Art. 34 Abs. 2 BV) gerügt. Der Beschwerdeführer monierte, dass die Revision des Steuergesetzes zusammen mit andern Bestimmungen zur Verwendung der einmalig ausgeschütteten Mittel verknüpft war und in keinem sachlichen Zusammenhang stand, sondern politischem Kalkül des Kantonsrates entsprungen sei. Das Bundesgericht hat die Beschwerde geschützt und die Volksabstimmung aufgehoben. Per 1.1.2008 soll nun eine neue Steuergesetzrevisionsvorlage zur Abstimmung kommen, diesmal ohne degressiven Steuersatz. ■

## Änderung der Steuerpraxis in den Kantonen Waadt, Genf und Neuenburg

Michael W. Hildebrandt, Dr. iur., Partner, Tax; michael.hildebrandt@ch.ey.com

### Änderungen der Steuerpraxis im Kanton Waadt

Das Steuersystem des Kantons Waadt erfährt im Fiskaljahr 2007 folgende Änderungen:

- 1) Die Akontozahlungen für die Steuern erfolgen neu monatlich. Die Steuerpflichtigen erhalten somit im November 2006 zwölf Einzahlungsscheine für das Jahr 2007. Auf Akontozahlungen, die nicht per Ende des entsprechenden Monats erfolgt sind, ist ein Verzugszins von 3,5% geschuldet.
- 2) Der Grosse Rat des Kantons Waadt wird über einen neuen Artikel 23a des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern befinden. Ziel ist es, den Begriff der indirekten Teilliquidation auf den Verkauf einer Beteiligung am Gesellschaftskapital einer Kapitalgesellschaft (Genossenschaft) zu beschränken, der eine Übertragung von Privatvermögen in das Geschäftsvermögen darstellt. Eine Besteuerung erfolgt künftig – wie auf Bundesebene – dann, wenn die *nicht betriebsnotwendige Substanz*, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits *vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig* war, innert fünf Jahren unter Mitwirkung des Verkäufers ausgeschüttet wird.
- 3) Der Grosse Rat wird zudem auf den 1.1.2007 eine Herabsetzung des Kapitalsteuersatzes für Sitzgesellschaften von 0,075% auf 0,001% beschliessen.
- 4) Der Begriff «Expatriate» wird weiter gefasst. In der Folge fallen Expatriates mit einem lokalen Vertrag neu in den Geltungsbereich der ExpaV.
- 5) Aufschiebung der Besteuerung des Gewinns, der bei der Übertragung einer Immobilie vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen realisiert wird. Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit aufgegeben, kann die unveräusserte Immobilie bis zu ihrer tatsächlichen Realisierung im «Geschäftsvermögen» verbleiben.
- 6) Der Begriff der Ersatzbeschaffung wurde weiter gefasst. Als Folge können nun stille Reserven eines betriebsnotwendigen Objektes, das ersetzt oder verkauft wurde, auf ein Ersatzobjekt übertragen werden.
- 7) Verbot der Doppelbesteuerung von Versicherungsleistungen im Todesfall. Neu werden alle Versicherungsleistungen im Todesfall als Einkommen besteuert, jedoch von der Erbschaftssteuer befreit. So sind auf Leistungen der 2. Säule und der Säulen 3a und 3b keine Erbschaftssteuern mehr zu entrichten. Die Leistungen der Säule 3b in Form von Risikoversicherungen hingegen unterliegen künftig der Einkommenssteuer, während die in Form lebenslänglicher Renten ausbezahlten Leistungen zu 40% der Einkommenssteuer und zu 60% der Erbschaftssteuer unterliegen.

### Änderungen der Steuerpraxis im Kanton Genf

Ab 2007 können Angestellte mit Repräsentationspflichten ihre Repräsentationskosten wie folgt pauschal von den Steuern abziehen:

- 5% des gesamten Bruttolohns, falls der Bruttolohn CHF 250 000 nicht übersteigt
- 10% des Bruttolohns, der CHF 250 000 übersteigt
- Plafonierung des jährlichen Abzugs bei CHF 100 000

### Steuerpraxis im Kanton Neuenburg

Per 1. Januar 2007 Anpassung des Erb- und Schenkungsrechts an das Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft, steuerliche Anerkennung unverheirateter Paare in der Steuererklärung natürlicher Personen. Keine Erneuerung des Gesetzes über die ausserordentliche Erhebung einer kantonalen Vermögenssteuer im Rahmen der Sanierungsbemühungen 2006 (Loi instituant une participation extraordinaire sur la fortune dans le cadre des efforts budgétaires 2006). Anpassung der kantonalen Gesetze an das FusG per 2008. ■

## Neuste Entwicklungen im Steuerrecht in der Zentralschweiz

Viktor Bucher, Partner, Tax; viktor.bucher@ch.ey.com

### Kanton Luzern

Mit Datum vom 1. Januar 2005 ist im Kanton Luzern das revidierte Steuergesetz in Kraft getreten. Zusätzlich sind nun folgende Änderungen geplant:

#### Senkung Staatssteuerfuss

Der Grosse Rat des Kantons Luzern hat beschlossen, die gesamte ausserordentliche Ausschüttung des Nationalbankgolds, welches auf den Kanton Luzern entfällt, für die Schuldentilgung einzusetzen. Der dadurch reduzierte Zinsdienst für Fremdkapital sowie ein geringerer Abschreibungsbedarf haben es dem Kanton Luzern ermöglicht, per 1. Januar 2006 den Staatssteuerfuss von derzeit 1,7 auf 1,6 Einheiten zu senken.

#### Steuergesetzrevision 2008

Für das Jahr 2008 plant der Kanton Luzern eine weitere Revision des Steuergesetzes. Am 11. September 2006 hat der Grosse Rat des Kantons Luzern folgende Änderungen des Steuergesetzes per 1. Januar 2008 beschlossen: die ersatzlose Abschaffung der so genannten nachträglichen Vermögenssteuer (eine Besonderheit des Kantons Luzern), die Entlastung der mittleren Einkommen durch Tarifkorrektur und Ausgleich der kalten Progression sowie weitere Entlastungen bei der Einkommens- und Vermögenssteuer.

Auf den 1. Januar 2010 ist eine Entlastung der Gewinnsteuer von 4% auf 3% vorgesehen. Dies würde bedeuten, dass der Kanton Luzern wieder einen Platz unter den fünf attraktivsten Kantonen einnehmen würde. Weiter ist per 1. Januar 2010 eine Entlastung bei der Kapitalsteuer vorgesehen. Im Rahmen der Steuergesetzrevision 2005 konnte der Tarif nur für das steuerbare Kapital von mehr als CHF 5 Mio. gesenkt werden. Neu

soll die Senkung auch im Bereich bis CHF 5 Mio. umgesetzt werden.

#### Praxisänderung bei der Veranlagung von Einelternfamilien im Konkubinat

Bei Eltern im Konkubinat oder Personen, die mit unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben, erhält die steuerpflichtige Person den Familientarif zugesprochen, unabhängig davon, ob sie mit weiteren Personen zusammenlebt oder nicht. Die Weisungen des Steuergesetzes § 41 Nr. 3 und § 57 Nr. 1 im Luzerner Steuerbuch werden entsprechend angepasst.

Diese Änderung ist auf die Grundsatzurteile des Bundesgerichtes vom 26.10.2005 zurückzuführen.

### Kanton Nidwalden

#### Revision des Nidwaldner Steuergesetzes

Nach der Totalrevision des Steuergesetzes des Kantons Nidwalden, welche am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist und massive Veränderungen mit sich gebracht hat, lancierte der Kanton Nidwalden im Jahr 2005 erneut eine Teilrevision des Steuergesetzes. Gegen die Teilrevision wurde das Referendum ergriffen. Die Gegnerschaft beantragte als einzige Abweichung zur Gesetzesvorlage des Regierungsrates, den Tarif der Grundstückgewinnsteuer unverändert beizubehalten. Am 21. Mai 2006 hat das Nidwaldner Stimmvolk die Teilrevision des Steuergesetzes gutgeheissen.

#### Reduktion Kapitalsteuer

Die einfache Kapitalsteuer von Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Holdinggesellschaften, Verwaltungsgesellschaften sowie Vereinen und Stiftungen wird von 0,35 Promille auf 0,25 Promille des steu-

erbaren Eigenkapitals reduziert. Die einfache Steuer beträgt jedoch mindestens CHF 500. Bei den Verwaltungsgesellschaften wird eine Belastungsobergrenze von CHF 10 000 eingeführt.

#### Grundstückgewinnsteuer

Der Maximal- und Minimalsteuersatz bei der Grundstückgewinnsteuer wird unter Berücksichtigung der Eigentumsdauer auf minimal 12% (Besitzdauer mehr als 30 Jahre) resp. auf maximal 36% (Besitzdauer bis 1 Jahr) gesenkt. Dies entspricht einer Senkung um durchschnittlich 10%.

#### Neues Fusionsgesetz

Im Rahmen der Teilrevision sind die Richtlinien des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 im kantonalen Steuergesetz umgesetzt worden.

#### Weitere Änderungen

- Der Divisor für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes von gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten erhöht sich von vormals 1,8 auf neu 1,85 (Teilsplitting-Divisor).
- Zusätzlich wurden steuertarifliche Entlastungen des Mittelstandes sowie diverse Steuererleichterungen bei den Sozialabzügen umgesetzt.

Die Teilrevision des Steuergesetzes wird per 1. Januar 2007 in Kraft treten.

#### Ausblick

Bedingt durch die in der Diskussion stehende Unternehmenssteuerreform II sowie das Partnerschaftsgesetz ist der Kanton Nidwalden bereits an der Ausarbeitung weiterer Änderungsvorschläge. Wie aus verwaltungsinterner Quelle zu

vernehmen ist, werden in diesem Rahmen zusätzliche steuerliche Entlastungen (z.B. beim Halbsteuerverfahren) in Erwägung gezogen. Der Zeitpunkt sowie die Umsetzung dieser Teilrevision stehen hingegen noch nicht fest.

### Kanton Obwalden

Das Stimmvolk des Kantons Obwalden hat am 12. Dezember 2005 über die Teilrevision des Steuergesetzes abgestimmt und diese gutgeheissen. Die Steuergesetzrevision sieht bei den natürlichen und juristischen Personen massive Steuererleichterungen vor. Sie ist per 1. Januar 2006 in Kraft getreten und beinhaltet unter anderem eine Senkung der Gewinnsteuerbelastung auf 6,6% und damit auf den tiefsten Stand in der Schweiz. Der degressive Steuersatz für natürliche Personen wurde mit einer staatsrechtlichen Beschwerde beim Bundesgericht angefochten. Der Entscheid ist zum jetzigen Zeitpunkt noch hängig.

### Kanton Zug

Das Zuger Steuergesetz wird in zwei Revisionspaketen zeitlich gestaffelt überarbeitet. Das Zuger Stimmvolk hat am 26. November 2006 das erste Revisionspaket gutgeheissen. Im ersten Teil der Revision sind folgende Änderungen vorgesehen:

#### Kapitalsteuer für Holdinggesellschaften

Die Kapitalsteuer für Holdinggesellschaften wird von heute 0,075 auf neu 0,02 Promille des steuerbaren Eigenkapitals gesenkt. Gleichzeitig soll die einfache Mindestkapitalsteuer für Holdinggesellschaften von heute CHF 150 auf neu CHF 250 angehoben werden.

#### Nidwaldner Modell

Analog dem Nidwaldner Modell wird die wirtschaftliche Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen bei Kapitalgesellschaften und Anteilhabern reduziert.

Die ausgeschütteten Gewinne werden nur noch zu 70% (Steuersatz und Bemessungsgrundlage) besteuert. Voraussetzung ist, dass die Gesellschaft in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist und der Anteilhaber an der Gesellschaft mit mindestens 5% beteiligt ist oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens CHF 5 Mio. aufweist. Eine analoge Reduktion soll auch bei der Vermögenssteuer zum Tragen kommen. Tabelle 1 gibt einen Überblick über die bereits eingeführten sowie geplanten derartigen Entlastungsverfahren in der Zentralschweiz.

#### Weitere Änderungen

- Das Steuergesetz des Kantons Zug wird an das Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 angepasst.
- Ebenfalls werden in der Teilrevision des Steuergesetzes weitere Entlastungen für natürliche Personen umgesetzt. Die Vorlage beinhaltet unter anderem eine Erhöhung des Kinderabzugs, des Fremdbetreuungsabzugs sowie der Reineinkommensgrenze beim Mietzinsabzug.

Das erste Revisionspaket wird per 1. Januar 2007 in Kraft treten. Die Einführung des zweiten Revisionspakets ist auf 1. Januar 2008 geplant.

Die Details des zweiten Revisionspaketes sind noch nicht bekannt. Was mit Sicherheit im Rahmen des zweiten Paketes behandelt wird, sind der neue Eidgenössische Finanzausgleich und dessen Umsetzung.

#### Kanton Schwyz

Am 12. Februar 2006 haben die Schwyzer Stimmberechtigten der Teilrevision des Steuergesetzes zugestimmt. Das revidierte Steuergesetz tritt per 1. Januar 2007 in Kraft. Die folgenden Neuerungen bilden die Kernpunkte der Revision:

#### Nidwaldner Modell

Die wirtschaftliche Doppelbelastung wird mit der Steuergesetzrevision reduziert, indem Steuerpflichtige, die zu mindestens 5% an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt sind, auf Dividenden nur noch zu einem Viertel des Satzes des steuerbaren Gesamteinkommens besteuert werden.

#### Reduktion der Vermögenssteuer

Die Vermögenssteuer wird von bisher 0,8 Promille auf neu 0,5 Promille herabgesetzt.

#### Reduktion der Kapitalsteuer für Gesellschaften

Die Kapitalsteuer für ordentlich besteuerte Gesellschaften wird von 0,8 Promille des steuerbaren Kapitals auf neu 0,4 Promille halbiert.

Bei Holding-, Domicil- und gemischten Gesellschaften reduziert sich die Kapitalsteuer von 0,05 Promille auf neu 0,025 Promille, die Mindeststeuer muss aber CHF 100 sein.

#### Weitere Änderungen

- Die Richtlinien des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) vom 3. Oktober 2003 werden umgesetzt.
- Die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an gemeinnützig tätige, von der Steuerpflicht befreite juristische Personen in der Schweiz sowie an hoheitliche Gebiete wird von heute 10% des Reingewinns auf neu 20% des Reingewinns erhöht.
- In der Steuergesetzrevision wird ebenfalls eine Erhöhung der Kinderabzüge, die Einführung der Einjahresdeklaration sowie die Abschaffung des Steuerbeweises umgesetzt.

#### Kanton Uri

Das Urner Stimmvolk hat am 26. Novem-

ber 2006 der Teilrevision des Steuergesetzes zugestimmt. Diese wird per 1. Januar 2007 in Kraft treten.

### Reduktion der Kapitalsteuer

Den Gemeinden des Kantons Uri wird neu die Möglichkeit gegeben, den für ihre wirtschaftliche und gesellschaftliche Struktur optimalen Kapitalsteuersatz selbst zu bestimmen. Dieser optimale Kapitalsteuersatz kann zwischen 0,01 und 2,4 Promille festgelegt werden.

Der Kapitalsteuersatz für Beteiligungsgesellschaften, Holdinggesellschaften und Domizilgesellschaften wird mit der Steuergesetzrevision von 0,05 auf 0,01 Promille gesenkt.

### Reduktion der Gewinnsteuer

Die Steuergesetzrevision sieht neu einen Gewinnsteuersatz von proportional 11% vor. Nach dem noch geltenden Recht beträgt dieser bis zu 22%.

### Nidwaldner Modell

Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung wird neu reduziert, indem Steuerpflichtige, die zu mehr als 10% an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind, nur noch 40% der Dividenden und der Firmenanteile zu versteuern haben.

### Weitere Änderungen

Die Steuergesetzrevision sieht zahlreiche weitere Entlastungsmassnahmen vor. Unter anderem sind dies:

- Senkung des Kinder- und Kinderbetreuungszugs.
- Senkung der Vermögenssteuer im Zuge der allgemeinen Neueinschätzung der Grundstücke
- Erweiterung des Spendenabzugs

### Neues Fusionsgesetz

In Anpassung an das neue Fusionsgesetz des Bundes wird die steuerliche Privilegierung von Umstrukturierungen auf neue Umstrukturierungsformen ausgedehnt. ■

	Nidwalden	Obwalden	Luzern	Zug	Schwyz
<b>Einführung</b>	1.1.2001	1.1.2001	1.1.2005	1.1.2007	1.1.2007
<b>Bedingungen</b>	5% oder Verkehrswert von CHF 5 Mio.	20% Beteiligung	5% oder Verkehrswert von CHF 5 Mio.	5% oder Verkehrswert von CHF 5 Mio.	5% Beteiligung
<b>Entlastung auf Dividenden</b>	Halber Satz des steuerbaren Gesamteinkommens	Halber Satz des steuerbaren Gesamteinkommens	Halber Satz des steuerbaren Gesamteinkommens	30% Entlastung	75% Entlastung
<b>Entlastung Vermögenssteuer</b>	Reduzierter Satz 0,020% (statt 0,035%)	Keine Entlastung	40% Entlastung	30% Entlastung	Keine Entlastung

Tabelle 1

## Praxismitteilungen MWST vom 31.10.2006

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

*Susanne Gantenbein Affrunti, Fürsprecherin, dipl. Steuerexperten, Manager, Tax; susanne.gantenbein@ch.ey.com*

Auf den 1. Juli 2006 wurde die Verordnung zum MWSTG (MWSTGV) ergänzt. Kernpunkt dieser Änderungen ist *Art. 45a MWSTGV*. Dieser besagt, dass die ESTV aufgrund blosser formeller Fehler keine Steuernachforderungen erheben darf, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Die Frage, welche Auswirkungen dieser neue Verordnungsartikel in der Praxis haben wird, versucht die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, mit der am 31. Oktober 2006 publizierten Praxismitteilung zu beantworten.

### Materielle Steuerprüfung im Vordergrund

Die ESTV hält in der Einleitung zur Praxismitteilung fest, Art. 45a MWSTGV sei als Generalklausel zu verstehen, welche sicherstellen soll, dass die materielle Sachlage nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch ermittelt wird. Im Vordergrund steht die so genannte materielle Steuerprüfung, d.h. die Ermittlung des tatsächlich vorliegenden Sachverhaltes und dessen Beurteilung aufgrund der einschlägigen bestehenden Normen. Dies soll jeweils sachbezogen aufgrund der Gesamtheit der relevanten Unterlagen geschehen.

Den Nachweis, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist, kann die steuerpflichtige Person im konkreten Fall unter Umständen auch bloss glaubhaft machen. In offensichtlichen Fällen kann die ESTV vom Erbringen eines Nachweises absehen.

### Zeitliche Anwendbarkeit

Die neuen Regelungen sind künftig und auf alle per 1. Juli 2006 bestrittenen, noch hängigen Fälle anwendbar.

### Das MWSTG bleibt in Kraft

Art. 45a MWSTGV führt nicht dazu, dass bestehende Bestimmungen ausser Kraft gesetzt werden. Das MWSTG dient selbstverständlich bis zum Inkrafttreten eines revidierten Gesetzes als Basis für das Handeln der Steuerpflichtigen und der ESTV. Die Verletzung formeller Bestimmungen führt in Zukunft aufgrund der neuen Bestimmungen bzw. des neuen Geistes, der in der ESTV weht, lediglich nicht mehr unbedingt zu Nachbelastungen.

### Beispiele

Anhand verschiedener Beispiele stellt die ESTV (ausdrücklich nicht abschliessend) dar, wie sie im Rahmen von Kontrollen in Zukunft vorgehen wird. Ebenfalls exemplarisch soll dies nachfolgend anhand dreier Beispielgruppen dargestellt und kommentiert werden.

### Formelle Berechtigung zum Vorsteuerabzug

Die bereits seit einiger Zeit feststellbare Tendenz zur pragmatischen Handhabung findet ihre Fortsetzung aufgrund von Art. 15a MWSTGV und dessen Ausführung in der Praxismitteilung. Bis anhin bereits behoben werden konnten Mängel im Zusammenhang mit der MWST-Nr., der Leistungsperiode, dem Steuersatz und der Leistungsbeschreibung. Wurde der Name nicht korrekt verwendet, d.h. so, wie die Vertragsparteien im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftreten, konnte dies nicht mehr korrigiert werden und führte häufig zur Aberkennung des Vorsteuerabzuges. Neu soll dies nicht mehr der Fall sein, sofern aufgrund der Angaben in der Rechnung die Vertragsparteien eindeutig identifiziert werden können. Zudem muss der getätigte Aufwand geschäftsmässig begründet sein, der Erzielung steuerbarer

Umsätze dienen und verbucht bzw. vorschriftsgemäss aufgezeichnet werden.

Die Erleichterungen beziehen sich auch auf die Berechtigung zur Einlageentsteuerung betreffend in der Gründungsphase getätigte Investitionen (Art. 42 MWSTG). Neu ist die Einlageentsteuerung auch dann möglich, wenn – wie häufig der Fall und teilweise unumgänglich – die Rechnungen in der Gründungsphase nicht auf den Namen der Firma lauten.

Die sehr umstrittene Auffassung der ESTV, die im Rahmen des Dienstleistungsbezuges deklarierte MWST könne lediglich dann als Vorsteuer geltend gemacht werden, wenn eine grundsätzlich den Anforderungen von Art. 37 MWSTG entsprechende Rechnung vorliegt, wird ebenfalls gelockert. Neu kann der Vorsteuerabzug trotz eines ungenügenden Leistungsbeschriebs geltend gemacht werden, sofern die steuerbare Verwendung nachgewiesen werden kann. Bei Steuerpflichtigen, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, sollte ein solcher Nachweis in der Regel als erbracht gelten.

### Nachweis der Steuerbefreiung

Werden Gegenstände aus der Schweiz ausgeführt, muss die Steuerbefreiung grundsätzlich anhand eines zutreffenden zollamtlichen Formulars nachgewiesen werden. Die Steuerbefreiung wird neu auch dann gewährt, wenn in Einzelfällen ein falsches Ausfuhrformular verwendet wird oder die Importdokumente vorgelegt werden können. Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG unterliegen dann nicht der MWST im Inland, wenn sie an Empfänger im Ausland erbracht werden. Nun soll auch hier aufgrund der gesamten Umstände glaubhaft gemacht werden können, dass es sich um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handelt.

### **Toleranzregeln**

Werden Dienstleistungen zwischen Konzerngesellschaften irrtümlich nicht fakturiert, verzichtet die ESTV für die zurückliegende Zeit (aber nicht für die Zukunft) auf die nachträgliche Versteuerung der Leistungen, sofern der Leistungsempfänger über den vollen Vorsteuerabzug verfügt. Dasselbe gilt für steuerbare Gegengeschäfte zwischen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Parteien.

Der Vorsteuerabzug auf Dienstleistungsbezügen, welche nicht obligatorisch steuerpflichtige Unternehmen vor dem Einreichen einer Option tätigten, aber nicht versteuerten, konnte bis anhin nicht geltend gemacht werden. Neu können die Versteuerung des Dienstleistungsbezuges sowie der Vorsteuerabzug bei Ausfüllen der ersten Abrechnung nach der Option nachgeholt werden. Da hier keine Einschränkungen in zeitlicher Hinsicht angebracht werden, gehen wir davon aus, dass dieses Vorgehen standardmässig anwendbar ist.

### **Fazit**

Die Bestrebungen der ESTV, der materiellen Steuerprüfung den Vorrang zu geben und auf die Anwendung strikter formeller Anforderungen zu verzichten, sind sehr begrüssenswert. Dadurch werden die Bestimmungen von MWSTG, MWSTGV sowie Verwaltungsanweisungen der ESTV zu einer «Safe Haven»-Regel für die Steuerpflichtigen: Werden diese eingehalten, besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass bei Kontrollen wenig bis keine Aufrechnungen erfolgen. Dies allerdings nur bei richtiger materieller Behandlung des Sachverhaltes. Ergeben sich Abweichungen zu den formellen Bestimmungen, besteht immer noch die Möglichkeit, anhand der gesamten Umstände nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass die mehrwertsteuerlichen Angelegenheiten korrekt abgewickelt wurden. ■

## Steueramnestie

*Susanne Gantenbein Affrunti, Fürsprecherin, dipl. Steuerexpertin, Manager, Tax; susanne.gantenbein@ch.ey.com*

### Gesetzesentwurf zur Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige

Am 18. Oktober 2006 hat der Bundesrat seine Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige sowie den entsprechenden Gesetzesentwurf verabschiedet. Der Geltungsbereich erstreckt sich bei beiden Massnahmen auf die direkte Bundessteuer sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern der Kantone und Gemeinden. Alle übrigen eventuell nicht entrichteten Steuern und Abgaben wie Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuern oder AHV/IV-Beiträge bleiben einschliesslich Verzugszins geschuldet.

#### Nachbesteuerung in Erbfällen

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf soll die Nachbesteuerung der Erbinnen und Erben vereinfacht werden. Der grundlegende Zeitraum für das Nachsteuerverfahren soll von heute zehn Jahren auf die letzten drei Steuerperioden, die vor dem Todesjahr abgelaufen sind, verkürzt wer-

den. Dabei sollen die Nachsteuer und der Verzugszins wie bis anhin exakt berechnet werden.

#### Einführung der straflosen Selbstanzeige

Mit dem Gesetzesentwurf soll die individuelle Amnestie für natürliche und juristische Personen eingeführt werden. Bisher wurde eine Person, die sich selbst anzeigte, mit einer Busse in der Höhe eines Fünftels der von ihr hinterzogenen Steuer bestraft. Neu wird der steuerpflichtigen Person bei erstmaliger Selbstanzeige keine Busse auferlegt. Sie hat jedoch die ordentliche Nachsteuer (für höchstens 10 Jahre) sowie Verzugszinsen zu bezahlen. Personen, die an einer Steuerhinterziehung teilnehmen, können diese in Zukunft ebenfalls anzeigen; dabei werden sie von der Busse und der solidarischen Haftung für die hinterzogene Steuer befreit.

Die straflose Selbstanzeige muss aber einen einmaligen Charakter haben. Bei jeder weiteren Anzeige würde neben der Nachsteuer inklusive Verzugszins wie bisher eine Busse im Umfang eines Fünftels der hinterzogenen Steuer erhoben. ■

## Indirekte Teilliquidation: gesetzliche Regelung und Entwurf Kreisschreiben

*Raymond Bech, Partner, Tax; raymond.bech@ch.ey.com*

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

*Flurin Poltera, dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Tax; flurin.poltera@ch.ey.com*

Veräussert eine natürliche Person Privatvermögen – zum Beispiel Aktien – und erzielt sie dabei einen Kapitalgewinn, so ist dieser gemäss Art. 16 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) steuerfrei.

Dieser Grundsatz wurde durch die Veranlagungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) in vielfältiger Weise eingeschränkt. Als Stichworte erwähnt seien der Quasi-Wertschriftenhändler, die Transponierung und die indirekte Teilliquidation.

Insbesondere bezüglich der indirekten Teilliquidation hat die ESTV ihre Praxis in den vergangenen Jahren sukzessive erheblich verschärft. Das Bundesgericht unterstützte die ausufernde Veranlagungspraxis zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nach Kräften. Aufgrund der jüngsten Entwicklungen sah sich der Gesetzgeber zu einer dringlichen Anpassung veranlasst, um die Auslegung von Art. 16 Abs. 3 DBG wieder in geordnete Bahnen zu lenken.

### Entwicklung der Praxis zur indirekten Teilliquidation

Der Hintergrund der indirekten Teilliquidationspraxis ist kurz zusammengefasst folgender: Entnimmt ein Aktionär seiner Gesellschaft Substanz (z.B. Dividenden), so unterliegen diese Erträge der Einkommenssteuer. Wird hingegen auf Dividendenausschüttungen verzichtet und die Gesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt veräussert, kann der Aktionär den (um die in der Gesellschaft verbliebenen Reserven erhöhten) Kaufpreis als Kapitalgewinn steuerfrei vereinnahmen. Ein Käufer, welcher die Beteiligung im Geschäftsvermögen hält, dürfte sich am höheren Kaufpreis

nicht stören, kann doch der käuferseitig vorfinanzierte Mehrpreis durch Ausschüttung aus der Zielgesellschaft (welche infolge Abschreibung auf der Beteiligung resp. Anwendung des Beteiligungsabzugs im Wesentlichen nicht besteuert wird) unmittelbar nach der Akquisition finanziert werden.

Von der ESTV und vom Bundesgericht wurde die Praxis entwickelt, gemäss welcher der vom Verkäufer realisierte Kapitalertrag umqualifiziert wurde, in welchem Mittel aus der verkauften Gesellschaft vom Käufer für die Finanzierung des Kaufpreises verwendet wurden. In ständiger Verschärfung dieser Praxis trat die ESTV letztlich die Auffassung, dass nicht nur die Verwendung von im Zeitpunkt der Veräusserung in der Zielgesellschaft vorhandener Substanz schädlich sei. Auch nach dem Verkauf erwirtschaftete Gewinne lösten eine indirekte Teilliquidation aus, wenn der Kaufpreis fremdfinanziert worden war. Diese Praxis wurde im Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7 vom 14. Februar 2005 festgehalten und dessen Anwendung von der ESTV durchgesetzt, obwohl das Kreisschreiben nie definitiv in Kraft gesetzt wurde. Da der Erwerb einer Aktiengesellschaft vom Käufer in aller Regel (teilweise) fremdfinanziert wird, erwies sich fortan praktisch jeder Verkauf einer Gesellschaft durch einen Privataktionär als indirekte Teilliquidation.

Die einschränkende Auslegung von Art. 16 Abs. 3 DBG gemäss Kreisschreiben Nr. 7 [Entwurf] widersprach dem Willen des Gesetzgebers, welcher daraufhin beabsichtigte, die indirekte Teilliquidation im Rahmen der Unternehmenssteuerre-

form II gesetzlich zu regeln. Die Unternehmenssteuerreform II umfasst indessen verschiedene, zum Teil politisch sehr heikle Themen und ihre Umsetzung dürfte noch einige Zeit in Anspruch nehmen. Da sich mit Bezug auf die Teilliquidationstheorie – nicht zuletzt infolge der Vielzahl in der Schweiz anstehender Nachfolgeregelungen – eine besondere Dringlichkeit abzeichnete, wurde diese Thematik (zusammen mit der Transponierung, welche nicht Gegenstand dieser Abhandlung bildet) von der UStR II ausgekoppelt und im *Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung vom 23. Juni 2006* (in Kraft ab 1. Januar 2007) einer eigenständigen gesetzlichen Regelung zugeführt.

### Neue gesetzliche Regelung der indirekten Teilliquidation

Gemäss dem neuen Art. 20a Abs. 1 DBG ist eine indirekte Teilliquidation anzunehmen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Verkauf aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer andern natürlichen oder juristischen Person.
- Das Erfordernis der Übertragung vom Privat- ins Geschäftsvermögen wurde schon immer vorausgesetzt. Nur wenn der Käufer die Beteiligung im Geschäftsvermögen hält, kann er die Substanz ausschütten, welche er zur Kaufpreisfinanzierung verwendet, steuerneutral ausschütten, sei es durch steuerwirksame Abschreibung auf der Beteiligung oder durch Anwendung des Beteiligungsabzugs.
- Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital

einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Die Mindestquote von 20% wurde mit der gesetzlichen Regelung neu eingeführt. Sie ist auch erfüllt, wenn innert fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt mindestens 20% verkauft werden.

- Ausschüttung von nichtbetriebsnotwendiger Substanz, welche im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war, innert fünf Jahren nach dem Verkauf. Die gesetzliche Regelung stellt klar, dass auf den Zeitpunkt des Verkaufs abzustellen ist und nur in dem Umfang eine indirekte Teilliquidation vorliegen kann, in welchem zu diesem massgebenden Zeitpunkt nichtbetriebsnotwendige Substanz vorhanden ist. Diese muss zudem handelsrechtlich ausschüttungsfähig sein. Zukünftige, d.h. nach dem Verkauf erwirtschaftete Gewinne können demnach ausgeschüttet werden, ohne Steuerfolgen beim Verkäufer auszulösen.
- Mitwirkung des Verkäufers, wobei eine solche gemäss Art. 20a Abs. 2 DBG anzunehmen ist, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Die Mitwirkung des Verkäufers war bereits früher Voraussetzung für eine indirekte Teilliquidation. Der Gesetzgeber hat entschieden, dass auch weiterhin nicht nur eine aktive, sondern unter Umständen auch eine passive Mitwirkung schädlich sein kann.

### **Beabsichtigte Auslegung der neuen Gesetzesbestimmung durch die ESTV**

Die ESTV hat am 17. November 2006 einen neuen Entwurf eines Kreisschreibens publiziert, welches die Auslegung

von Art. 20a Abs. 1 und Abs. 2 DBG erläutern soll (Kreisschreiben Nr. 14, Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privatvermögen eines Dritten [Entwurf]). Dabei zeigt sich die ESTV unbeeindruckt vom klaren Willen des Gesetzgebers, den Anwendungsbereich der indirekten Teilliquidation einzugrenzen. Dies wird insbesondere durch folgende Ansätze deutlich:

*Mitwirkung* – Die Mindestquote von 20% wird von der ESTV äusserst extensiv ausgelegt. Die ESTV interpretiert den erforderlichen gemeinsamen Verkauf in dem Sinn um, als sie schon einen lediglich gleichzeitigen Verkauf (wobei «gleichzeitig» notabene «innert fünf Jahren» bedeutet) ohne gemeinsamen Willensentschluss der Verkäufer als schädlich erachtet. M.a.W. geht die ESTV trotz des gesetzlichen Erfordernisses eines gemeinsamen Verkaufs davon aus, dass der gemeinsame Verkauf eine objektive Tatsache sei und keine Koordination oder Mitwirkung seitens der Verkäufer verlange. Daher erachtet die ESTV die Voraussetzung eines gemeinsamen Verkaufs selbst im Fall eines öffentlichen Übernahmeangebots als erfüllt. In der Lesart der ESTV hätte Art. 20a Abs. 1 DBG demnach auch zur Folge, dass der Verkauf von 18% durch einen Aktionär als gemeinsamer Verkauf qualifiziert würde, wenn innert fünf Jahren nach diesem Verkauf andere Aktionäre 2% der Beteiligungsrechte an der gleichen Gesellschaft veräusserten, selbst wenn diese Verkäufe über die Börse erfolgten.

Im Weiteren trifft die ESTV bezüglich Mitwirkung des Verkäufers bei der Entreichung der Gesellschaft äusserst weitgehende Vermutungen und verweist – unbezogen der gesetzlichen Neuregelung – in unzulässiger Weise und ohne Einschränkung auf die bisherige Rechts- und Veranlagungspraxis.

*Veräusserung* – Es sollen nicht nur eigentliche Verkaufsgeschäfte, sondern auch Tauschgeschäfte von der neuen Gesetzesbestimmung erfasst werden. Wäre dies der Fall, könnten auch Beteiligungsübertragungen, welche im Rahmen von (steuerneutralen) Umstrukturierungen vorgenommen werden, Steuerfolgen wegen indirekter Teilliquidation auslösen.

*Ausschüttung* – Als schädliche Ausschüttungen qualifiziert die ESTV nicht nur offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern auch Darlehen der verkauften Gesellschaft an die Käuferin, auch wenn die Rückzahlung des Darlehens nicht als gefährdet erscheint. In unveränderter Anwendung der hergebrachten Praxis erachtet die ESTV zudem auch die Sicherstellung von Darlehen durch die verkaufte Gesellschaft als schädlich, auch wenn die Beanspruchung der Sicherheiten unwahrscheinlich ist und bei der Sicherheit leistenden Gesellschaft keinen Rückstellungsbedarf auslöst.

*Nichtbetriebsnotwendige Substanz* – Die ESTV stellt die Vermutung auf, dass der Umfang der ausschüttungsfähigen Reserven den nichtbetriebsnotwendigen Mitteln entspreche. Abgesehen von der Frage, wie realitätsfremd diese Vermutung ist, hat sie eine u.E. unzulässige Beweislastumkehr zur Folge. Der aus dem Privatvermögen veräussernde Steuerpflichtige darf aufgrund von Art. 16 Abs. 3 DBG davon ausgehen, grundsätzlich einen steuerfreien Kapitalgewinn zu erzielen. Die ESTV beabsichtigt nun als veranlagende Behörde, dem Steuerpflichtigen mittels Kreisschreiben den Beweis für eine steuerbegünstigende Tatsache aufzubürden.

### **Würdigung**

Eine Auslegung von Art. 20a Abs. 1 im Sinn des Kreisschreiben-Entwurfs würde zu einer Entleerung des Sinngehalts der

neuen Gesetzesbestimmung führen und den Willen des Gesetzgebers, welcher im Rahmen der parlamentarischen Beratungen klar zum Ausdruck kam, missachten. Ernst & Young hat zusammen mit andern Vertretern aus Wirtschaft und Politik zum Entwurf des Kreisschreibens Stellung genommen und insbesondere die vorn dargestellten Punkte kritisiert. Es bleibt zu hoffen, dass dem gesetzgeberischen Willen auf diesem Weg, d.h. durch entsprechende Anpassungen des Kreisschreibens Nr. 14, zum Durchbruch verholfen werden kann. Ansonsten müsste der neue Art. 20a Abs. 1 DBG bereits unmittelbar nach seinem Inkrafttreten einer erneuten formellen Anpassung durch den Gesetzgeber unterzogen werden. ■

## Impressum

### Tax News

Elektronische Publikation in deutscher, französischer und englischer Sprache

### Konzept und Realisation

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

### Abonnemente/Adressänderungen

[www.ey.com/ch/newsletter](http://www.ey.com/ch/newsletter)