

Tax News

Juni 2007



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser

Am 1. Mai 2007 ist in der Schweiz ein neues Zollgesetz in Kraft getreten. Obwohl die einzelnen Anpassungen nicht revolutionär sind – so wurde beispielsweise an der schweizerischen Eigenheit des Gewichtszolls festgehalten –, stellt das neue Gesetz einen wichtigen, zukunftsgerichteten Schritt dar. Während das alte Zollgesetz, datiert von 1925,

unsystematisch aufgebaut, schwer lesbar, kaum EU-kompatibel und materiell von der Praxis längst überholt war, ist das neue Gesetz übersichtlich gegliedert und legt europakompatible Begriffe und Verfahren vor. Obwohl die meisten materiellen Änderungen auch schon unter dem alten Gesetz üblich waren, gibt es einige Anpassungen, die über die bestehende Usanz hinausgehen. Die Mehrheit dieser Neuerungen erleichtert den Zollverkehr. So können beispielsweise Irrtümer, die der anmeldepflichtigen Person beim Anmelden unterlaufen, unter gewissen Voraussetzungen korrigiert werden, ohne dass der Beschwerdeweg beschritten werden muss. Ausserdem wurde die Haftung der Spediteure beschränkt, um auch kleineren und mittleren Unternehmen den Marktzugang zu erleichtern. Daneben gibt es jedoch auch für die Beteiligten finanziell schmerzhaftere Neuerungen, wie Art. 15 des Zollgesetzes vorsieht, nämlich, dass für kontingentierte landwirtschaftliche Erzeugnisse, die in der «freien Periode» eingeführt wurden, die Zolldifferenz nachentrichtet werden muss, wenn sie nach Beendigung der offenen Periode noch auf Handelsstufe vorhanden sind. Der Teufel dürfte im Detail liegen, wenn es um die Neuerung betreffend Zollfreilager geht, die neu als Zollinland gelten. Hier werden die (positiven oder negativen) Auswirkungen für die Unternehmen von der Praxis und vor allem vom Zusammenspiel des neuen Zollgesetzes mit dem Mehrwertsteuergesetz abhängen. Zusammenfassend kann das neue schweizerische Zollgesetz durchaus als gelungenes Gesetzeswerk bezeichnet werden, das über die Grenze Beachtung finden wird.

Neuigkeiten gibt es auch im Zusammenhang mit dem interkantonalen Steuerwettbewerb zu vermelden. Das Bundesgericht hat bekanntlich in der öffentlichen Verhandlung vom 1. Juni 2007 entschieden, dass degressive Steuertarife, wie sie das neue Obwaldner Steuergesetz seit 2006 für natürliche Personen ab einem steuerbaren Einkommen von CHF 300 000 und einem steuerbaren Vermögen ab CHF 5 Millionen vorsieht, nicht zulässig sind, da sie dem verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen. Obwalden reagiert auf diesen Entscheid mit der schweizweit ersten Einführung eines proportionalen Steuertarifes für natürliche Personen. Wie hoch der Steuersatz wird, hängt vom Entscheid des Kantonsrats ab, der die Angelegenheit für den 29. Juni und 5. Juli traktandiert hat. Es ist jedoch davon auszugehen, dass der Kanton Obwalden alles daran setzen wird, auch künftig für natürliche Personen steuerlich attraktiv zu bleiben. Der kleine Kanton Obwalden lässt sich also von den ändernden Rahmenbedingungen nicht entmutigen, sondern bemüht sich weiterhin, mit innovativen Ideen seine steuerliche Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten und sogar noch zu verbessern. Wenn es der Schweiz gelingt, das Steuersystem mit dieser Grundhaltung stetig weiterzuentwickeln, wird sie auch in Zukunft international nachhaltig wettbewerbsfähig bleiben.

Philip Robinson

Country Managing Partner Tax und Mitglied der Geschäftsleitung
philip.robinson@ch.ey.com

Inhaltsverzeichnis

1 Editorial

Internationales Steuerrecht

2 Offshore Tax Havens – Switzerland Included on List of Initial 34 «Offshore Secrecy Jurisdictions»

3 Internationale Verrechnungspreise – neuste Entwicklungen

4 Gerichtsentscheid bestätigt Einstufung eines französischen Kommissionärs als Betriebsstätte der britischen Hauptgeschäftsstelle

7 Deutschland: Unternehmensteuerreform 2008

Nationales Steuerrecht

8 Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EU und der Schweiz – Auslegung aus italienischer Sicht von Art. 15

9 Mitarbeiteraktien und -optionen im neuen Lohnausweis

www.ey.com/ch

Offshore Tax Havens – Switzerland Included on List of Initial 34 «Offshore Secrecy Jurisdictions»

Recently legislation has been introduced in both the US House and Senate to discourage the use of offshore tax havens by US individuals and corporations. At the heart of the legislation is an initial list of 34 «offshore secrecy jurisdictions», which includes Switzerland.

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

The use of these offshore secrecy jurisdictions («OSJ») by US taxpayers would be discouraged under several provisions. Some examples of these provisions include (in general terms):

- creating a rebuttable presumption that receipts of amounts or things of value from an account in an OSJ is presumed to represent previously unreported income,
- requiring the filing of a report with the US treasury by US persons to disclose the existence of any financial accounts in an OSJ, regardless of amount (disclosure is normally required for financial accounts containing at least USD 10 000),
- extending to 6 years the statute of limitations (normally 3 years) for tax returns involving assets and money transfers to or from a financial account located, domiciled, or operating in an OSJ,
- requiring withholding agents that have knowledge that a US person has any financial account in an OSJ to file an information return,
- requiring any financial institution that opens, directly or indirectly, a bank, brokerage, or other financial account in an OSJ to report the transaction to the US IRS,
- limiting the protection a taxpayer takes from relying on the opinion of a tax advisor attributable to a transaction involving an entity or financial account in an OSJ,
- authorizing the US Treasury to prohibit foreign financial institutions found to be impeding US tax enforcement from issuing credit cards for use in the United States, etc.

The initial OSJ list includes several «mainstream» countries such as Switzerland, Hong Kong, Latvia, Luxembourg and Singapore. The Treasury would be authorized to amend the list. A key focus would be on those jurisdictions that did not have effective information exchange practices with the United States.

As appears obvious from the above, the proposed legislation will impact both US taxpayers and financial institutions with significant administrative responsibilities imposed on financial institutions. Given the current difficult fiscal climate whereby budget writers have been focusing on ways of increasing tax revenues, the legislation may present a politically palatable way to raise revenues. The policy would be to clamp down on perceived abuses such as tax deferral from doing business overseas in questionable jurisdictions. At this point in time, it is too early to predict the likelihood of passage of this legislation. ■

Internationale Verrechnungspreise – neuste Entwicklungen

Verrechnungspreise sind weiterhin für zahlreiche Finanzbehörden ein aktuelles Schwerpunktthema. Das russische Finanzministerium hat kürzlich einen Entwurf für verschiedene Steuergesetzänderungen vorgelegt, der sich insbesondere auf Verrechnungspreise bezieht. Im Mittelpunkt des Gesetzesentwurfes steht die Problematik der Ermittlung von Marktpreisen.

Salim Damji, Partner, Head Transfer Pricing, Zürich; salim.damji@ch.ey.com

Ulrike Wolff, deutsche Rechtsanwältin, LL.M., M.R.F., Manager, Tax; ulrike.wolff@ch.ey.com

Gregor Freimoser, lic. oec. publ., Senior, Tax; gregor.freimoser@ch.ey.com

Um die Position der russischen Steuerbehörden in Verrechnungspreisstreitigkeiten zu stärken, sieht der Entwurf für die Ermittlung von Marktpreisen für Verrechnungspreiszwecke eine begrenzte Ausweitung sowohl der zulässigen Informationsquellen¹ als auch der Anzahl der verfügbaren Methoden vor. Besonders kritisch zu betrachten ist, dass die Liste der gemäss Gesetzesentwurf zulässigen Quellen auch solche enthält, welche den russischen Behörden durch andere Steuerpflichtige zugänglich gemacht wurden. Der Gebrauch solcher vertraulicher Daten aus offiziellen Akten anderer Steuerpflichtiger entspricht der Verwendung von sogenannten «Secret Comparables» von Seiten der russischen Behörden².

Seit 1. Januar 2007 gelten in Schweden formale Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften für grenzüberschreitende Transaktionen innerhalb multinationaler Konzerne. Dass Verrechnungspreise ein bedeutendes Thema für die schwedischen Finanzbehörden sind, zeigen zwei im Januar öffentlich gewordene Streitfälle zwischen dem schwedischen Autohersteller Volvo und der schwedischen Steuerverwaltung. Die Finanzbehörden setzten für den Volvo-Konzern zusätzliche Steuern in Höhe von insgesamt umgerechnet ca. CHF 260 Millionen fest. Volvo hatte nach Meinung des schwedischen Finanzamtes Automobile zu unangemessen niedrigen Preisen an Vertriebsgesellschaften in Ländern mit hohen Importzöllen veräussert sowie Gebrauch von unzulässigen Steuer-

planungsstrukturen im Zusammenhang mit von der Volvo-Muttergesellschaft Ford in den USA gewährten Darlehen gemacht.

Auch Norwegen wird zum 1. Januar 2008 Dokumentationsvorschriften für konzerninterne Verrechnungspreise einführen. Die norwegischen Vorschriften verpflichten den Steuerpflichtigen zur Erstellung einer Anlage zur Jahressteuererklärung sowie einer Verrechnungspreisdokumentation, die auf Anfrage innerhalb von 45 Tagen bei den Finanzbehörden einzureichen ist. Für Steuerpflichtige, die diesem Erfordernis nicht nachkommen, kann das Finanzamt die Verrechnungspreise nach Ermessen sowie Strafsteuern (zuzüglich Zinsen) von üblicherweise 30 % festsetzen.

Die Einführung von Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften in China wird nach mehreren Verzögerungen nun für das Kalenderjahr 2008 erwartet. Das Regelwerk wird nach ersten Erkenntnissen den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien folgen und einen besonderen Schwerpunkt auf die Funktions- und Risikoanalyse sowie die Fremdvergleichsanalyse legen. Die vorgeschlagenen Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften werden voraussichtlich eine Analyse und Beschreibung der Transaktionen zwischen verbundenen Parteien einschliesslich konzerninterner Finanzierungen, Kaufs und Verkaufs von Gütern, Erbringung von Dienstleistungen, Übertragung und Lizenzierung von Immaterialgütern sowie Kostenumlagen beinhalten. ■

¹ Die gegenwärtigen Verrechnungspreisregelungen erlauben den Steuerbehörden lediglich die Nutzung von «offiziellen Informationsquellen».

² Der Gebrauch von vertraulichen Daten («Secret Comparables») wird sowohl von der OECD als auch, mit wenigen Ausnahmen wie beispielsweise China, von den meisten Steuerbehörden abgelehnt.

Gerichtsentscheid bestätigt Einstufung eines französischen Kommissionärs als Betriebsstätte der britischen Hauptgeschäftsstelle

Am 2. Februar 2007 bestätigte ein Pariser Berufungsgericht einen vorinstanzlichen Entscheid, wonach ein Kommissionär einer britischen Hauptgeschäftsstelle als Betriebsstätte der Hauptgesellschaft einzustufen ist. Der Entscheid ist somit keine völlige Neuauslegung der geltenden Rechtsgrundlagen. Vielmehr orientiert sich das Gericht in seiner Argumentation an der bestehenden französischen Rechtsprechung in ähnlichen Fällen.

Steuerpflichtige, welche die steuerlichen Vorteile der Kommissionärsstruktur nutzen wollen oder bereits nutzen, sollten daher unbedingt sicherstellen, dass der Wortlaut der entsprechenden Verträge bzw. deren Umsetzung nicht von der juristischen Definition des Status des Kommissionärs – d.h. eines unabhängigen Vertreters, der in eigenem Namen, aber auf Rechnung und Risiko der Hauptgeschäftsstelle handelt – abweichen.

Jean-Marc Girard, International Partner, Tax; jean-marc.girard@ch.ey.com

Lionel Noguera, Manager, Tax; lionel.noguera@ch.ey.com

Kommissionär wird zum abhängigen Vertreter

Bevor ZIMMER SAS 1995 in einen Kommissionär umgewandelt wurde, war es ein reines Vertriebsunternehmen für die Produkte der Hauptgeschäftsstelle ZIMMER LTD in Frankreich. Nach Auffassung der französischen Steuerbehörden verfügte die Hauptgeschäftsstelle für die Finanzjahre 1995 und 1996 folglich über eine Betriebsstätte in Frankreich, zumal der Kommissionär die Befugnis hatte, für die Hauptgeschäftsstelle bindende Geschäftstransaktionen in deren eigenem Tätigkeitsfeld vorzunehmen. Gemäss Kommissionsvertrag konnte der Kommissionär «Aufträge annehmen, im Rahmen von Ausschreibungen Offerten ausstellen und Dokumente anfertigen sowie ohne die vorherige Zustimmung der Hauptgeschäftsstelle Verkaufsverträge in deren Namen abschliessen» und – ebenfalls ohne die vorherige Zustimmung der Hauptgeschäftsstelle – «mit bestehenden oder neuen Kunden Preisverhandlungen führen, Rabatte und Preisnachlässe gewähren sowie Zahlungsmodalitäten aushandeln».

Aufgrund dieser Fakten berief sich das Berufungsgericht auf Artikel 4.4 des Steuerübereinkommens zwischen Frankreich und Grossbritannien vom 22. Mai 1968, nach

dem ein abhängiger Vertreter als Betriebsstätte einer Hauptgeschäftsstelle betrachtet werden kann, wenn er in deren Namen handelt und in Frankreich gewöhnlich von seinem Recht Gebrauch macht, Verträge im Namen der Hauptgeschäftsstelle abzuschliessen.

Gleichzeitig und derselben Auslegung folgend entschied das Gericht, dass die in Artikel 4.5 enthaltene Ausnahmeregelung (wonach unabhängige Vertreter in der Regel keine Betriebsstätten sind) in diesem Falle nicht zur Anwendung kommt. Begründung: «Der Umstand, dass ZIMMER SAS ihrem Kommissionärsstatus zufolge in eigenem Namen handelte und keine Verträge im Namen der Hauptgeschäftsstelle abschliessen konnte, wirkt sich nicht auf die Fähigkeit einer solchen Gesellschaft aus, für deren Hauptgeschäftsstelle bindende Geschäftstransaktionen im eigenen Tätigkeitsfeld abzuschliessen.»

Analyse

Was das Steuerrecht und das Steuerabkommen anbelangt, enthält diese Auslegung nicht viel Neues, da das Gericht die Anwendung von Artikel 4.4 des Steuerübereinkommens aufgrund spezifischer Fakten über die besonderen Bestimmungen von Artikel 4.5 stellte. Zwar hat die

Hauptgeschäftsstelle noch die Möglichkeit, die Entscheidung an den Conseil d'Etat, das oberste Verwaltungsgericht Frankreichs, weiterzuziehen. Es lassen sich jedoch bereits jetzt einige nützliche Schlüsse aus diesem Fall ziehen, insbesondere im Hinblick auf die Überprüfung bestehender oder geplanter Kommissionärsstrukturen.

Faktisch hat das Gericht den vorliegenden Kommissionsvertrag aufgrund folgender Merkmale als abhängige Vertreterstruktur eingestuft:

- 1) der Befugnis des Kommissionärs, ohne vorherige Zustimmung der Hauptgeschäftsstelle Verträge abzuschliessen, Preisverhandlungen zu führen und Preisnachlässe zu gewähren;
- 2) der Gewährung bestimmter Kontrollrechte an die Hauptgeschäftsstelle in Bezug auf Verkauf und Werbung;
- 3) der Übernahme gewisser Risiken, die sich aus der Erfüllung von Verkaufsverträgen ergeben, durch die Hauptgeschäftsstelle;
- 4) der Tatsache, dass der Kommissionär ausschliesslich für die britische Hauptgeschäftsstelle tätig war.

Dieses letzte Argument trägt einem vom Richter während der Faktenabwägung

eingeschätzten wirtschaftlichen Umstand Rechnung. Dagegen handelt es sich bei den ersten drei Argumenten um bekannte Kriterien zur Beurteilung einer Abhängigkeitsbeziehung gemäss dem OECD Model Commentary bzw. den anwendbaren französischen Präzedenzfällen.

Befugnis, im Namen der Hauptgeschäftsstelle Verträge abzuschliessen

Aus den Kommentaren zur OECD Model Tax Convention geht klar hervor, dass bezüglich einer Person, die befugt ist, die für die ausländische Gesellschaft bindenden Hauptelemente eines Kaufvertrags auszuhandeln, angenommen werden kann, dass sie dieses Recht zur Aushandlung oder zum Abschluss von Verträgen im Namen dieser Gesellschaft auch tatsächlich ausübt. Steuergerichte in Frankreich sind bereits in mehreren ähnlichen Fällen zum Schluss gekommen, dass somit von einer festen Geschäftseinrichtung auszugehen ist, auch wenn die betreffende Person gegenüber dem ausländischen Unternehmen als separate rechtliche Einheit auftritt.

Nach geltendem französischem Vertragsrecht schliesst ein Kommissionär Verträge jedoch nicht im Namen der Hauptgeschäftsstelle, sondern stets in eigenem Namen ab. Folglich sind die Vertragsbedingungen für die Hauptgeschäftsstelle auch nicht bindend, selbst wenn die Möglichkeit besteht, bestimmte Rahmenbedingungen, wie etwa die allgemeinen Geschäftsbedingungen, Preislisten oder Preisspannen, festzulegen.

Kontrollrechte und Risikoübernahme

In der Regel wird eine französische Rechts Einheit ferner als von einem ausländischen Unternehmen abhängig erachtet, wenn ihre Aktivitäten für oder im Namen der ausländischen Gesellschaft aufgrund detaillierter Instruktionen erfolgen oder von dieser strikte kontrolliert werden. Zudem gilt ein französisches Unternehmen als abhängig,

wenn es keine unternehmerischen Risiken im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit trägt (z.B. wenn die eigenen Kosten vollständig von der ausländischen Gesellschaft getragen werden) oder wenn die für die ausländische Gesellschaft erbrachte Tätigkeit für das französische Unternehmen einen wesentlichen Ertragsanteil darstellt.

Die vom Gericht berücksichtigten Fakten lassen darauf schliessen, dass zumindest einige der oben erwähnten Kriterien erfüllt waren, auch wenn die zusammenfassende Erläuterung der Fakten im Entscheid nicht genau erkennen lässt, wie stark die Hauptgeschäftsstelle das französische Unternehmen effektiv kontrollierte und welche Risiken sie sich zu tragen bereit erklärt hatte (letztlich trägt in einer Kommissionärsstruktur die Hauptgeschäftsstelle den grössten Teil der mit der Vertragserfüllung verbundenen Risiken ohnehin selbst).

Andere europäische Länder

Wie Kommissionäre in den einzelnen europäischen Ländern rechtlich behandelt werden, hängt vom Ansatz ab, den die jeweilige Steuerbehörde in ihrer Beurteilung der Beziehung zwischen Hauptgeschäftsstelle und Kommissionär verfolgt.

Nach eingehender Analyse der lokalen Richtlinien und Praxis lassen sich in Europa zwei leicht unterschiedliche Ansätze unterscheiden: Eine erste Gruppe von Ländern scheint einen eher formalistischen Ansatz anzuwenden, wie er auch in Frankreich praktiziert wird. In diesen Staaten (*Ungarn, Schweden*) stehen die formalrechtlichen Aspekte der Beziehung im Vordergrund. Eine zweite Ländergruppe legt das Gewicht hingegen direkt auf die wirtschaftliche Substanz der Beziehung (*Norwegen, Slowakei und Tschechische Republik*).

Der formale Ansatz (*Frankreich, Ungarn und Schweden*) lässt sich folgendermassen definieren:

Die Steuerbehörden legen ihrer Einschätzung, ob ein Kommissionär als Betriebsstätte zu gelten hat, die formalen Aspekte seiner Beziehung zur Hauptgeschäftsstelle zugrunde.

Von besonderer Bedeutung ist hier, ob der Kommissionär nur in seinem eigenen Namen handeln darf. In diesem Fall ist der Kommissionär in der Regel keine Betriebsstätte.

Indes können die Steuerbehörden zusätzlich zu diesen formalen Aspekten der Beziehung auch die entsprechenden Vertragsbedingungen und deren Umsetzung heranziehen, um den scheinbar unabhängigen Status des Kommissionärs abschliessend zu beurteilen. Dabei kommt der verbreitete Ansatz zur Anwendung, der auf die wirtschaftliche Substanz abstellt.

Der wirtschaftliche Substanz-Ansatz

(*Norwegen, Slowakei, Tschechische Republik*).

Bei dieser Methode spielen die formalen Elemente der Beziehung zwischen Kommissionär und Hauptgeschäftsstelle für die Steuerbehörden eine weit geringere Rolle. Vielmehr wird die Beziehung im Hinblick auf ihren materiellen Inhalt untersucht, um zu klären, ob der Kommissionär als Betriebsstätte zu betrachten ist.

Gewöhnlich wird anhand von zwei Hauptkriterien darüber entschieden, ob der Kommissionär als Betriebsstätte einzustufen ist: Einerseits, ob er für die Hauptgeschäftsstelle bindende Verträge mit Dritten abschliessen kann, und andererseits, ob er aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten als von der Hauptgeschäftsstelle abhängig oder unabhängig anzusehen ist. Ferner wird ein Kommissionär als Betriebsstätte betrachtet, wenn dessen Aktivitäten aufgrund detaillierter Instruktionen erfolgen oder von der Hauptgeschäftsstelle strikt kontrolliert werden und diese auch die unternehmerischen Risiken trägt.

Nächste Schritte

Dieser Gerichtsentscheid ruft uns in Erinnerung, dass bei Lieferkettenstrukturen der Teufel bzw. die Steuerrisiken wie immer primär im Detail liegen – sei es der Wortlaut der Rechtsverträge oder deren effektive Umsetzung.

Steuerpflichtige, welche die vorteilhafte steuerliche Behandlung von Kommissionsstrukturen bereits nutzen oder nutzen wollen, sollten sicherstellen, dass:

- der Wortlaut des Kommissionsvertrags den rechtlichen Charakter des Kommissionärsstatus berücksichtigt und der Vertrag von den Steuerbehörden gemäss dem Ansatz Substanz über Form nicht als Vereinbarung anderen Rechtscharakters ausgelegt werden kann;
- der Kommissionsvertrag dem Kommissionär ausreichend Spielraum lässt, um seine täglichen Geschäftsaktivitäten wahrnehmen zu können, und gleichzeitig die Kontrollmöglichkeiten der Hauptgeschäftsstelle auf das notwendige Mindestmass reduziert;
- die Hauptgeschäftsstelle über keine (physische) Präsenz irgendwelcher Art in Frankreich verfügt;
- die Hauptgeschäftsstelle weder direkt noch indirekt in Verkaufsaktivitäten in Frankreich involviert ist.

Bestehende Kommissionsverträge sollten sorgfältig auf diese Punkte hin überprüft und gegebenenfalls entsprechend angepasst werden. ■

Deutschland: Unternehmensteuerreform 2008

Wie bereits in den Ernst & Young Tax News 12/2006 und 3/2007 angekündigt, hat am 25. Mai 2007 der Bundestag das «Unternehmensteuerreformgesetz 2008» beschlossen. Zu seinem Inkrafttreten bedarf das Gesetz nun unter anderem noch der Zustimmung des Bundesrats. Bei Redaktionsschluss der aktuellen Tax News war noch offen, ob der Bundesrat dem Gesetz am 6. Juli 2007 wie geplant zustimmen wird. Zu erwarten sind aber wegen der intensiven politischen Abstimmung keine grundlegenden Änderungen oder Verzögerungen mehr, so dass Steuerpflichtige sich insbesondere auf folgende wesentliche Änderungen einstellen können.

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

Als Kernpunkt der geplanten Unternehmensteuerreform wird der Satz der Körperschaftsteuer von 25 % auf 15 % gesenkt. Damit sinkt die Gesamtsteuerbelastung auf die Gewinne von Kapitalgesellschaften von derzeit 38,65 % auf 29,83 % (14 % Gewerbesteuer + 15 % Körperschaftsteuer + 0,83 % Solidaritätszuschlag). Der Körperschaftsteuersatz von 15 % kommt für Kapitalgesellschaften mit kalendergleichem Wirtschaftsjahr erstmals im Wirtschaftsjahr 2008 zur Anwendung, für Kapitalgesellschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr erstmals in dem Wirtschaftsjahr, das 2008 endet. Anders als bisher soll künftig die Gewerbesteuer allerdings nicht mehr steuerlich abzugsfähig sein.

Die heutige Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG), die im Wesentlichen nur Zinszahlungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner erfasst, wird durch eine allgemeine Zinsschranke ersetzt, die für jede Art der Fremdfinanzierung (also auch Bankdarlehen) gilt: Danach sind Zinsen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags desselben Wirtschaftsjahres abziehbar; darüber hinaus sind Zinsaufwendungen nur bis zur Höhe von 30 % des steuerlichen Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (steuerliches EBITDA) abzugsfähig. Ursprünglich war das steuerliche EBIT (steuerlicher Gewinn vor Zinsen

und Steuern) als Ausgangsgrösse vorgesehen.

Ab 2009 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen und bestimmte «Spekulationsgewinne» bei Privatanlegern einer Abgeltungsteuer von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer (gesamthaft je nach Bundesland 27,82 % bzw. 28 %). Es besteht eine Veranlagungsoption bei geringerem Steuersatz. Der Werbungskostenabzug ist künftig grundsätzlich ausgeschlossen (Bruttobesteuerung). Das Halbeinkünfteverfahren wird abgeschafft und bei Anteilen im Betriebsvermögen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften durch ein Teileinkünfteverfahren (Freistellung der Dividende nur noch zu 40 %) ersetzt. Kurzfristig eingeführt wurde eine Restriktion, nach der Verluste aus privaten Aktienveräußerungen nur mit solchen Gewinnen verrechenbar sind.

Der Termin der Zustimmung des Bundesrats hat Bedeutung für die (Halb-)Jahresabschlüsse nach HGB und IFRS: Für die Berechnung der latenten Steuern im Konzernabschluss nach deutschem HGB sind die neuen Regelungen – und damit die daraus resultierenden Steuereffekte – zu berücksichtigen, wenn Bundestag und Bundesrat das Gesetz final beschlossen haben. In Abschlüssen nach IFRS dürfen nach IAS 12.47 bei Zustimmung des Bundesrats am 6. Juli 2007 die Steuereffekte

der Unternehmensteuerreform noch nicht in den (Halb-)Jahresabschlüssen zum 30. Juni 2007 berücksichtigt werden; dies gilt auch, wenn der Abschluss erst nach dem 6. Juli 2007 erstellt wird. Im Rahmen von US GAAP sind die gesetzlichen Änderungen erst bei «Enactment» des Gesetzes, unseres Erachtens also nicht vor Unterzeichnung des Gesetzes durch den Bundespräsidenten, zu berücksichtigen. ■

Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EU und der Schweiz – Auslegung aus italienischer Sicht von Art. 15

Die italienischen Steuerbehörden haben mit dem Vorabbescheid Nr. 93/E vom 10. Mai 2007 ihre Stellung betreffend Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der EU und der Schweiz (ZBstA) und dessen Anwendung auf Gesellschaften, die in der Schweiz von besonderen Steuerregimen profitieren, bekannt gegeben.

Alberto Lissi, lic. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Tax; alberto.lissi@ch.ey.com
Claudio Bertini, Steuerberater, Assistant, Tax; claudio.bertini@ch.ey.com

Art. 15 ZBstA dehnt einen wesentlichen Bestandteil der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren der Europäischen Union auf die Schweiz aus, nämlich die Quellensteuerbefreiung grenzüberschreitender Dividenden-, Zins- und Lizenzzahlungen im Konzernverhältnis.

Das ZBstA, das gemäss italienischen Steuerbehörden im Rahmen des italienischen Steuerrechts unabhängig von der Umsetzung seiner Bestimmungen ins lokale Recht anwendbar ist, setzt für die Quellensteuerbefreiung die Einhaltung spezifischer Voraussetzungen voraus. Unter anderem verlangt Art. 15 ZBstA, dass beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen («subject to tax») und beide die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen.

Betreffend den Begriff «subject to tax» vertreten nun die italienischen Steuerbehörden die Ansicht, dass eine Schweizer Gesellschaft, die von einer privilegierten Besteuerung auf kantonaler, kommunaler oder Bundesebene profitiert, grundsätzlich nicht als «subject to tax» zu betrachten sei. Dementsprechend kommen Zahlungen einer italienischen Gesellschaft an eine Schweizer Gesellschaft, welche den Steuerstatus als Domicil- oder Holdinggesellschaft hat, grundsätzlich nicht in den Genuss der Quellensteuerbefreiung nach Art. 15 ZBstA. Die italienischen Steuerbehörden haben ihren Beschluss insbesondere auf den Entscheid der EU-Kommission vom 13. Februar 2007 im Rahmen des sogenannten Steuerstreits mit der Schweiz gestützt. Die EU-Kommission ist

der Meinung, dass jede staatliche Beihilfe und somit die privilegierte Besteuerung von Kapitalgesellschaften das Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 22. Juli 1972 verletzt.

Es ist zu berücksichtigen, dass sich die geschilderte italienische Auslegung des Begriffs «subject to tax» von Art. 15 ZBstA von jener der Schweizer Steuerbehörden unterscheidet. Aus schweizerischer Sicht wird die Gewährung von Steuerprivilegien im Hinblick auf die Anwendung von Art. 15 ZBstA als nicht schädlich betrachtet. Diese zwei unterschiedlichen Interpretationen haben zur Folge, dass Dividenden, die von einer privilegiert besteuerten Schweizer Gesellschaft an eine italienische Muttergesellschaft ausbezahlt werden, von der schweizerischen Verrechnungssteuer befreit sind. Im umgekehrten Fall werden Dividenden, die aus einer italienischen Gesellschaft an eine privilegiert besteuerte Schweizer Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, hingegen mit der italienischen Quellensteuer erfasst (vorbehalten bleibt die teilweise Reduktion der italienischen Quellensteuer, gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Italien). ■

Mitarbeiteraktien und -optionen im neuen Lohnausweis

Zunehmend vergüten Unternehmen ihre Mitarbeitenden via Aktien oder Optionen. Die Komplexität im Zusammenhang mit der Besteuerung und der Übertrag in den neuen Lohnausweis bringen jedoch zahlreiche Schwierigkeiten mit sich. In diesem Kontext erscheint es angebracht, kurz deren steuerliche Behandlung zu erwähnen, um die Beschaffenheit der Daten besser zu verstehen, die im neuen Lohnausweis (nachstehend «NLA») ausgewiesen werden müssen.

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

Mitarbeiteraktien

In der Schweiz werden Mitarbeiteraktien am Tag ihrer Zuteilung besteuert, genauer gesagt zu dem Zeitpunkt, in dem die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter sie annimmt. Die gewährte Vergütung entspricht somit der Differenz zwischen dem Marktwert der Aktie, abzüglich einer Diskontierung von 6% pro Jahr Sperrfrist, und ihrem Bezugspreis. Nicht kotierte Aktien werden nach einer von der Steuerverwaltung anerkannten Bewertungsmethode bewertet. Schliesslich gibt es immer häufiger «Restricted Share Units». Bei diesen handelt es sich, kurz gesagt, um Aktienaushändigungsverprechen. Für Letztere erfolgt die Besteuerung erst dann, wenn der Mitarbeiter die Aktien tatsächlich übertragen erhält.

Mitarbeiteroptionen

Grundsätzlich ist die Besteuerung von Optionen durch das Kreisschreiben Nr.5 von 1997 der Eidgenössischen Steuerverwaltung geregelt. Dieses besagt, dass die Optionen im Zeitpunkt ihrer Zuteilung besteuert werden, es sei denn, die Option ist nicht bewertbar oder es handelt sich eher um eine Anwartschaft als eine eigentliche Option. Die Vergütung entspricht hier der Differenz zwischen dem Optionswert und dem Bezugspreis (Ausübungspreis der Option). Der steuerbare Wert der Option muss somit auf der Grundlage eines mathematischen Modells bestimmt werden, z.B. nach der Black-Scholes-Formel. Diese Regel wird von den Kantonen der Romandie dem Grundsatz nach immer angewendet. Aufgrund einer speziellen

Vereinbarung sind die kantonalen Steuerbehörden aber auch bereit, den Besteuerungszeitpunkt bis zur Ausübung der Option aufzuschieben. In diesem Fall berechnet sich die Vergütung aus der Differenz zwischen dem Bezugspreis und dem Wert der Aktie, die der Option zugrunde liegt.

Die Deutschschweizer Kantone hingegen wenden die Regelungen der Wegleitung 2003 der Eidgenössischen Steuerverwaltung an. Obschon die Art der Bestimmung der Vergütung ähnlich ist wie die von den welschen Kantonen angewandte Methode, ist der Besteuerungszeitpunkt je nach den Eigenschaften des Beteiligungsplans unterschiedlich. Konkret werden die Optionen im Zeitpunkt ihrer Zuteilung besteuert, wenn ihr Wert bestimmbar ist und sie keiner Sperrfrist unterliegen. Sie werden hingegen erst am Ende der Sperrfrist besteuert, wenn ihr Wert in diesem Zeitpunkt bestimmt werden kann und wenn sie unwiderruflich erworben werden. Optionen, die diese Bedingungen nicht erfüllen, werden erst im Zeitpunkt der Ausübung besteuert.

Lohnausweis

Naturalbezüge müssen im neuen Lohnausweis ausgewiesen werden und Beteiligungsrechte werden als solche Bezüge betrachtet. Generell ist der geldwerte Vorteil in einen Zahlenbetrag umzuwandeln und unter der speziell für diesen Zweck vorgesehenen Ziffer 5 des NLA einzutragen. Zudem ist dem Lohnausweis ein Anhang beizulegen, der es den Steuerbehörden ermöglicht, zu beurteilen, ob die

Beteiligungsbeträge korrekt ausgewiesen wurden. In diesem Anhang müssen auch alle Details über die dem Mitarbeitenden gewährten Beteiligungen angegeben sein. Gemäss den entsprechenden Weisungen sind dies: genaue Beschreibung des Beteiligungsplans, Vergünstigungspreis, zu dem der Mitarbeitende diese Wertschriften erhalten hat, Zuteilungsdatum, Art der zugewiesenen Beteiligungsrechte, Marktwert der Beteiligung, Rabatt für die Sperrfrist sowie Anzahl der zugewiesenen Aktien/Optionen. Wenn eine Bewertung durchgeführt worden ist (für nicht kotierte Aktien), muss angegeben werden, ob diese von der zuständigen Steuerbehörde genehmigt wurde.

Wie oben ausgeführt, kann die Besteuerung grundsätzlich zu drei verschiedenen Zeitpunkten erfolgen, d.h. bei Zuteilung, beim unwiderruflichen Erwerb oder bei der Ausübung. Im Detail ist wie folgt vorzugehen:

- 1) Besteuerung bei Zuteilung: Der Naturalbezug muss in einen Zahlenbetrag umgewandelt werden und, abzüglich der Sozialversicherungsbeträge, unter Ziffer 5 des NLA eingetragen werden. Zudem muss dem Lohnausweis ein Anhang beigefügt werden.
- 2) Besteuerung bei unwiderruflichem Erwerb des Beteiligungsrechts: Bei Zuteilung der Option ist unter Ziffer 15 des Lohnausweises Folgendes zu erwähnen: «Mitarbeiterbeteiligung, steuerbar bei unwiderruflichem Erwerb/Ausübung». Im Besteuerungsjahr muss der Naturalbezug in einen Zahlenbetrag umgewandelt und, abzüglich der Sozialversicherungsbeträge, unter Zif-

fer 5 eingetragen werden. Zudem muss dem Lohnausweis ein Anhang beigelegt werden.

- 3) **Ausübung:** Gleiches Vorgehen wie bei 2).

Fazit

Auch wenn die neuen Regeln für die Ausstellung des NLA leicht nachzuvollziehen sind, gestaltet sich die steuerliche Behandlung der Mitarbeiterbeteiligung doch kompliziert. Es empfiehlt sich deshalb, sich gut zu informieren, bevor man den Lohnausweis ausfüllt. ■

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