

Tax News

Oktober 2007



Inhaltsverzeichnis

- 1 Editorial
Internationales Steuerrecht
- 2 US Tax Desk: Proposed Legislation to Deny Treaty Benefits on Deductible Payments to Certain Foreign Related Parties
- 3 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA): neueste Entwicklungen
- 5 Besteuerung von Funktionsverlagerungen in Deutschland
Nationales Steuerrecht
- 7 Änderung einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung
- 8 Die indirekte Teilliquidation – Neuerungen zum Kreisschreiben Nr. 14
- 9 Neue Praxis zur Vermeidung von «Ausscheidungsverlusten»
- 11 Die Schweiz tritt dem Haager Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über deren Anerkennung bei und erlässt ein Kreisschreiben über die Besteuerung von Trusts

www.ey.com/ch/tax

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser

Nach längeren Verhandlungen mit Wirtschaftskreisen und den Kantonen hat die eidgenössische Steuerverwaltung nun das Kreisschreiben Nr. 14 zum Verkauf von Beteiligungen aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten (indirekte Teilliquidation) in seine definitive Form gebracht.

Die unterschiedliche Praxis zur indirekten Teilliquidation führte in der Vergangenheit oft zu Auslegungsschwierigkeiten und einem Mangel an Rechtssicherheit. Auslöser für einen Ruf nach einer gesetzlichen Lösung war der bekannte und zu Recht kritisierte Bundesgerichtsentscheid vom 11. Juni 2004 (Erbenholding-Entscheid), in welchem der Begriff der indirekten Teilliquidation massiv ausgeweitet wurde. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II wurden die Regelungen zur indirekten Teilliquidation und zur Transponierung herausgelöst und separat im Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung vom 23. Juni 2006 geregelt. Seit dem 1. Januar 2007 ist der neue Art. 20a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) in Kraft, und mittlerweile liegt auch das Kreisschreiben Nr. 14 in seiner finalen Version vor, nachdem es seit seinem ersten Entwurf im November 2006 ein langwieriges Vernehmlassungsverfahren durchlaufen hat.

Die Bestimmung des Art. 20a DBG und das Kreisschreiben Nr. 14 haben eine bedeutende Auswirkung auf unsere Wirtschaft, da sie direkt den Verkauf von Firmen betreffen. Wird das Vorliegen

einer indirekten Teilliquidation bejaht, hat das für den Verkäufer erhebliche steuerliche Folgen, indem nicht mehr steuerfreier Kapitalgewinn, sondern steuerbarer Ertrag aus beweglichem Vermögen angenommen wird. Nachdem die Nachfolgeplanung für viele privat gehaltene Gesellschaften durch den Entscheid vom Juni 2004 erheblich erschwert wurde, schaffen die neuen Regelungen wieder deutlich bessere steuerliche Rahmenbedingungen für Unternehmensverkäufe und setzen klare Eckpunkte. Das Kreisschreiben Nr. 14 löst zwar nicht alle Fragen, doch trägt sein hoher Detaillierungsgrad zur Wiederherstellung der Rechtssicherheit bei.

Vergleichen Sie dazu unseren Beitrag im Detail auf Seite 8.

Philip Robinson

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

US Tax Desk: Proposed Legislation to Deny Treaty Benefits on Deductible Payments to Certain Foreign Related Parties

Recently legislation has been reintroduced into the US House of Representatives («House») to discourage use of foreign related parties in certain situations to receive US deductible payments by denying US treaty benefits where the recipient is not the ultimate foreign parent company. This legislation had been previously introduced into the House in the spring of 2007.

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

Specifically, under this legislation US domestic tax law would be amended to provide that in the case of any deductible related party payment, the treaty withholding tax rate shall be no less than the rate provided for under the relevant US treaty with the country of the ultimate foreign parent corporation. Effectively, entities will be considered to be related parties for purposes of this rule if ultimately controlled by the same foreign parent corporation. Here «control» means more than 50% of the vote power or value of the shares of the related party corporation.

Such legislation could significantly impact countries typically used for financing operations by multinational corporations, such as Switzerland. One obvious target of the legislation are low-taxed intermediary entities used by multinational companies «to avoid taxes on income earned in the US», as indicated by the congressman sponsoring the proposed legislation. The proposed legislation is controversial because it will override in-force treaties and likely will antagonize existing treaty country trading partners of the US.

The Bush White House, as well as many Republican senators (both houses of Congress are currently controlled by the Democrats), have indicated that they oppose this legislation and the White House has stated that it will veto any legislation containing this provision. Given that the legislation is viewed as a revenue raiser, and that the House leadership supports it (although the Democrat-controlled Senate leadership has

indicated that it does not), the progress of this legislation should be carefully monitored by multinationals potentially affected by this new legislation.

US Treaty developments

The US Senate Foreign Relations Committee held hearings this summer to consider the following protocols and treaty:

- US – Germany Protocol
- US – Finland Protocol
- US – Denmark Protocol
- US – Belgium Income Tax Treaty and Protocol («Tax Treaty»)

Furthermore, the US Treasury Department and Congressional Joint Committee on Taxation released official explanations of the protocols and treaty. Of interest to Switzerland, as noted before, is that all of the above treaties and protocols provide for the elimination of dividend withholding tax on dividends from 80% owned subsidiaries (versus the typical US treaty which provides for 5% in the case of 10% owned subsidiaries, such as the Swiss-US treaty). Further, the German protocol and the Belgian treaty provide for mandatory binding arbitration in certain cases where the two countries' competent authorities are unable to reach agreement. The current Swiss-US treaty provides for an optional binding arbitration system, part of which is not yet operational. ■

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA): neuste Entwicklungen

Verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen wurden kürzlich neu beschlossen oder ratifiziert. Der folgende Artikel gibt einen Überblick über die wichtigsten Änderungen und Neuerungen zwischen der Schweiz und den folgenden Ländern: Aserbaidschan, Grossbritannien/Nordirland, Serbien/Montenegro und Südafrika.

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

Susanne Reinhard, lic. iur., Rechtsanwältin, Assistant, Tax; susanne.reinhard@ch.ey.com

Aserbaidschan

Am 23. Februar 2006 ratifizierten die Schweiz und Aserbaidschan ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern auf Einkommen und Vermögen. Für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ist der Quellensteuersatz auf 5 % begrenzt. Eine Beteiligung wird dann als wesentlich qualifiziert, wenn die Dividendenempfängerin zu mindestens 20 % am Kapital der Dividende zahlenden Gesellschaft beteiligt ist. Zudem, als Eigenheit des vorliegenden Doppelbesteuerungsabkommens, müssen als Voraussetzung für die Anwendbarkeit des reduzierten Quellensteuersatzes auf Dividendenzahlungen die im Quellenstaat getätigten Investitionen eine Summe von insgesamt mindestens USD 200 000 ausmachen (ansonsten gilt ein Sockelsteuersatz von 15 % des Bruttodividendenbetrages).

In Bezug auf Zinszahlungen sieht das Abkommen grundsätzlich einen maximalen Quellensteuersatz von 10 % des Bruttobetrag vor. Zinsen, welche zum Beispiel für den Verkauf von industriellen Ausrüstungen auf Kredit bezahlt werden, werden aufgrund des Abkommenstextes jedoch gänzlich von der Quellensteuer befreit. Für andere zinsbegründende Sachverhalte, wie beispielsweise ein von einer Bank gewährtes Darlehen, ist die Quellensteuer auf maximal 5 % des Bruttobetrag beschränkt.

Lizenzzahlungen auf Patenten, Mustern, Modellen sowie auf gewissen anderen Immaterialgüterrechten werden mit einem Sockelsteuersatz von maximal 5 % be-

steuert. Für alle anderen Lizenzen ist ein maximaler Quellensteuersatz von 10 % vorgesehen.

Das Abkommen ist am 13. Juli 2007 in Kraft getreten. Dessen Bestimmungen sind hinsichtlich der Steuern auf Einkommen und Vermögen erstmals am oder nach dem 1. Januar 2008 anwendbar.

Grossbritannien/Nordirland

Das momentan zwischen der Schweiz und Grossbritannien/Nordirland geltende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Einkommenssteuern datiert aus dem Jahr 1977. Um den veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung zu tragen, unterzeichneten am 26. Juni 2007 Vertreter Grossbritanniens sowie der Schweiz in London ein Protokoll zur Änderung des DBA vom 8. Dezember 1977.

Als bedeutendste Änderung sieht das Protokoll die vollständige Quellensteuerentlastung für grenzüberschreitende Zahlungen von Dividenden vor, sofern die Dividendenempfängerin zu mindestens 10 % am Kapital der Dividendenschuldnerin beteiligt ist. Für alle übrigen Dividendenzahlungen gilt wie bisher ein Sockelsteuersatz von 15 %.

Das unterzeichnete Protokoll bringt zudem Neuerungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Vorsorgeleistungen mit sich. Neu sind Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen von der Quellensteuer befreit. Zudem dürfen einerseits künftig Kapitalleistungen nur durch den Quellenstaat besteuert werden, andererseits sind in einem Vertragsstaat geleistete

Sozialversicherungs- und Vorsorgebeiträge im anderen Staat unter gewissen Voraussetzungen abzugsfähig.

Das Revisionsprotokoll weitet darüber hinaus den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten aus. Neu wird auch in Fällen von Steuerbetrug oder einem ähnlichen Delikt sowie bezüglich Holdinggesellschaften Amtshilfe gewährt. Das Änderungsprotokoll bedarf noch der Genehmigung der zuständigen Instanzen beider Vertragsstaaten, weshalb nicht vor dem 1. Januar 2009 mit dessen Inkrafttreten zu rechnen ist. Insbesondere in Bezug auf Dividendenzahlungen unter dem Doppelbesteuerungsabkommen empfiehlt sich allerdings bereits jetzt eine zeitgerechte Planung.

Serbien/Montenegro

Am 13. April 2005 unterzeichnete die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Serbien und Montenegro zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern auf Einkommen und Vermögen. Montenegro war zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch Teil Serbiens. Rund ein Jahr später, am 21. Mai 2006, sprach sich die Bevölkerung Montenegros im Rahmen einer Volksabstimmung für die Unabhängigkeit von Serbien aus, die dem Kleinstaat am 3. Juni 2006 erteilt wurde.

Ein Notenaustausch vom 29. Juni/10. Juli 2007 zwischen der Schweiz und Montenegro knüpft an die Loslösung Montenegros von Serbien an und regelt die Anwendbarkeit des DBA Schweiz – Serbien/Montenegro für das heute unabhängige

Montenegro. Aufgrund des Notenaustausches ist das durch die Abspaltung Montenegros vorübergehend nur noch zwischen der Schweiz und Serbien geltende DBA rückwirkend auf das Datum der Unabhängigkeit auch für Montenegro anwendbar.

Das DBA Schweiz – Serbien/Montenegro ist am 5. Mai 2006 in Kraft getreten. Dessen Bestimmungen sind sowohl im Verhältnis zu Serbien als auch betreffend Montenegro hinsichtlich der Steuern auf Einkommen und Vermögen erstmals am oder nach dem 1. Januar 2007 anwendbar.

Südafrika

Am 8. Mai 2007 wurde durch die Schweiz und Südafrika in Pretoria die revidierte Fassung des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern auf Einkommen unterzeichnet. Das neue DBA soll das insbesondere in formeller Hinsicht veraltete und noch nie revidierte Regelwerk vom 3. Juli 1967 ersetzen. Zudem wurden verschiedene Abkommensbestimmungen an die politischen Entwicklungen beider Vertragsstaaten angepasst.

Aufgrund des bestehenden DBA ist für sämtliche Dividendenzahlungen ein Quellensteuersatz von maximal 7,5% vorgesehen. Im revidierten Abkommen werden die Sätze an das OECD-Musterabkommen angeglichen, so dass die nichtrückforderbare Quellensteuer auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen auf 5% begrenzt ist. Der Grenzwert für wesentliche Beteiligungen ist 20% des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft. In allen übrigen Fällen beträgt der Sockelsteuersatz 15%.

In Bezug auf Zinszahlungen wurde der grundsätzlich geltende maximale Sockelsteuersatz von 10% auf 5% gesenkt, wobei zu bemerken ist, dass Südafrika momentan keine Quellensteuer auf ins Ausland bezahlte Zinsen erhebt. Betreffend Lizenzzahlungen führte die Revision des DBA zu keinen Änderungen.

Als Neuerung sieht das Abkommen zudem eine Schiedsgerichtsklausel zur Beilegung von gemeinsamen Streitigkeiten in Steuerrechtsfragen vor. Das Schiedsgericht ist ermächtigt, sowohl für die Steuerbehörden als auch für den Steuerpflichtigen verbindliche Entscheidungen zu treffen.

Im Hinblick auf eine ordnungsgemäße Umsetzung des Abkommens wurde das bestehende Regelwerk neu um eine Bestimmung über den gegenseitigen Informationsaustausch ergänzt. Der Artikel zum Informationsaustausch regelt zudem die Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerbetrugsfällen.

Das revidierte DBA muss noch von den zuständigen Instanzen beider Vertragsstaaten genehmigt und ratifiziert werden, weshalb frühestens im Verlaufe des Jahres 2009 mit dessen Inkrafttreten gerechnet werden kann. ■

Besteuerung von Funktionsverlagerungen in Deutschland Erster Entwurf der Rechtsverordnung enthält weitere Konkretisierungen

Die Unternehmenssteuerreform 2008¹ enthält bedeutende Verrechnungspreisänderungen, insbesondere im Bereich Funktionsverlagerungen.² Das Bundesfinanzministerium hat nun einen Entwurf der Rechtsverordnung zur Konkretisierung der neuen Regelungen zu Funktionsverlagerungen veröffentlicht.

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

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

Kern der neuen Verrechnungspreisbestimmungen sind die Regelungen zu Funktionsverlagerungen einschliesslich nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen. Einzelheiten hierzu hat das Bundesfinanzministerium mit dem vorgelegten Entwurf der «Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes des § 1 Abs. 1 des Aussensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlagV)» präzisiert (nachfolgend «RVO-E»). Die Rechtsverordnung ist bindend für Steuerpflichtige, Gerichte und Finanzverwaltung. Darüber hinaus ist die Veröffentlichung von – für den Steuerpflichtigen nichtbindenden – Verwaltungsgrundsätzen geplant. Erstmalige Anwendung finden die neuen Verrechnungspreisvorschriften ab dem Veranlagungszeitraum 2008.³ Dies soll auch für die Rechtsverordnung gelten.

Begriff der Funktionsverlagerung

Eine Funktionsverlagerung liegt gemäss RVO-E vor, wenn eine Funktion zwischen verbundenen Unternehmen übergeht. Eine Funktion wird als die Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben einschliesslich der dazugehörigen Chancen und Risiken definiert, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Hierbei sind Geschäftsvorfälle verschiedener Jahre zusammenzufassen, wenn sie wirtschaftlich als Bestandteil einer einheitlichen Funktionsverlagerung anzusehen sind. Auch die nur zeitweise oder teilweise Verlagerung soll für die Annahme einer Funktionsver-

lagerung ausreichen. Keine Funktionsverlagerung liegt hingegen bei der alleinigen Veräusserung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern sowie bei der Entsendung von Arbeitnehmern vor, sofern hierbei keine Funktionen übergehen. Der Entwurf sieht des Weiteren vor, dass die Regelungen in Fällen der Funktionsverdoppelung – d.h., ein Unternehmen nimmt eine Funktion unter Nutzung der Wirtschaftsgüter und Vorteile eines anderen verbundenen Unternehmens auf, ohne dass dessen bisherige Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird, entsprechend anwendbar sind. Bestehen Zweifel, ob von einer Übertragung oder einer Nutzungsüberlassung auszugehen ist, dann ist Letztere anzunehmen. Entsprechend hat der Leistungsempfänger hierfür eine fremdvergleichskonforme Vergütung zu entrichten.

Bestimmung des fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises

Massgebend für die Verrechnungspreisbildung ist das sogenannte Transferpaket. Der Begriff ist im RVO-E wie bereits im Gesetz weit definiert und soll alle mit der Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgütern und Vorteilen umfassen. Nur im Fall, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen werden (weniger als 5% des gesamten Transferpakets) und die Summe der Verrechnungspreise gemäss Einzelbewertung der übergebenen Wirtschaftsgüter dem Wert des gesamten Transferpakets entspricht,

ist eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter zulässig. Ein Transferpaket gilt als nicht übergegangen, wenn das übernehmende Unternehmen die Funktion ausschliesslich gegenüber dem übertragenden Unternehmen ausübt und die Vergütung hierfür gemäss Fremdvergleichsgrundsatz nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt wird.

Das Gesamtentgelt für das Transferpaket ist auf der Grundlage einer Funktionsanalyse vor und nach der Funktionsverlagerung innerhalb des durch die Gewinnpotentiale des leistenden (Mindestpreis) und des empfangenden Unternehmens (Höchstpreis) begrenzten Einigungsbereichs zu bilden.⁴ Bei der Berechnung des Gewinnpotentials ist gemäss RVO-E vom zu erwartenden Reingewinn nach Steuern unter der Berücksichtigung von angemessenen Kapitalisierungszinssätzen⁵ und einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen. Bei der Ermittlung des Wertes aus Sicht des empfangenden Unternehmens sind ausdrücklich alle Standortvorteile oder -nachteile sowie Synergieeffekte einzubeziehen. Dies führt im Ergebnis zu deren teilweisen Besteuerung ähnlich wie bei der Anwendung der Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode in Deutschland, wenn der Prinzipal dort ansässig ist.

Anpassung von Verrechnungspreisen

Schliesslich enthalten die neuen, kodifizierten Vorschriften zu Funktionsverlagerungen die widerlegbare Vermutung, dass Dritte bei der Übertragung von wesentli-

chen immateriellen Wirtschaftsgütern (mehr als 5 % des gesamten Transferpakets) eine Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. Entsprechend ist die Finanzverwaltung bei einer erheblichen Abweichung der Gewinnentwicklungen innerhalb von zehn Jahren zu einer einmaligen Preisanpassung berechtigt. Die Anpassung ist zwingend für das Jahr vorzunehmen, das auf die erhebliche Abweichung folgt. Laut RVO-E soll eine erhebliche Abweichung vorliegen, wenn eine Neubewertung auf Grundlage der tatsächlichen Gewinnentwicklungen ergibt, dass der entsprechende, zutreffende Verrechnungspreis ausserhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs liegt. Die Anpassung entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen dem ursprünglichen und dem neu ermittelten Verrechnungspreis (Mittelwert des Einigungsbereichs, sofern der Steuerpflichtige keinen anderen Verrechnungspreis als angemessen nachgewiesen hat). Wenn der Höchstpreis des neu berechneten Einigungsbereichs unter dem des alten Mindestpreises liegt, erfolgt die Verrechnungspreisanpassung auf den alten Verrechnungspreis abzüglich des Mittelwertes aus altem Mindestpreis und neuem Höchstpreis.

Ausblick

Ziel der Verrechnungspreisneuregelungen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 ist die Präzisierung des in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen 1995 beschriebenen Fremdvergleichsgrundsatzes. Derzeit erarbeitet auf OECD-Ebene eine Arbeitsgruppe Grundsätze zu den steuerlichen Folgen von Funktionsverlagerungen einschliesslich Betriebsstättenfragen.⁶ Es bleibt daher die Rechtsentwicklung im internationalen Kontext abzuwarten, d.h., ob die OECD und andere Staaten dem deutschen Ansatz folgen. ■

¹ Zu den ertragsteuerlichen Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 siehe Kubaile in: Huber/Ziegler/Kubaile/Freimoser, «Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht», SteuerRevue Nr. 6 2007, S. 393, sowie in: Der Schweizer Treuhänder Nr. 10 2007, S. 766-772.

² Für eine vollständige Übersicht der wichtigsten Verrechnungspreisneuregelungen siehe Damji/Wolff, «2008 Business Tax Reform of Taxation of Businesses and Individuals – Transfer Pricing Impacts», Der Schweizer Treuhänder Nr. 9 2007, S. 684/688.

³ Dies bedeutet, dass für Unternehmen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr die neuen Verrechnungspreisregelungen überwiegend ab dem Wirtschaftsjahr 2007/2008 gelten.

⁴ Es gilt die gesetzlich widerlegbare Vermutung, dass der Mittelwert innerhalb des Einigungsbereichs der angemessene Fremdvergleichspreis ist.

⁵ Zur Bestimmung des angemessenen Kapitalisierungszinssatzes ist von einem Zins für eine risikolose Investition auszugehen, auf den ein funktions- und risikoadäquater Zuschlag vorzunehmen ist.

⁶ Siehe www.oecd.org/topic/0,3373,en_2649_37989760_1_1_1_1_37427,00.html.

Änderung einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung

Das Bundesgericht hat kürzlich über die Zulässigkeit der Berichtigung einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung entschieden, die vom Kanton des Zweitwohnsitzes vorgenommen worden war (BGE 2A.585/2005/ast).

Walo Staehlin, Fürsprecher, Partner, Tax; walo.staehlin@ch.ey.com

Laure-Anne Suter, Assistant, Tax; laure-anne.suter@ch.ey.com

Im betreffenden Fall handelte es sich um ein Ehepaar mit Wohnsitz im Kanton Bern. Die Frau war Eigentümerin eines Ferienhauses im Kanton Freiburg. Der Kanton Freiburg hatte das Ehepaar am 20. Februar 2003 definitiv veranlagt, ohne eine Steuererklärung erhalten zu haben, gestützt hatte er sich dabei auf Daten eines früheren Jahres. Nachdem die definitive Veranlagung des Kantons Bern vorlag, die auf einem anderen Einkommen und Vermögen basierte, wurde die Veranlagung nachträglich nach oben korrigiert.

Es stellte sich hier die Frage, ob eine Nachsteuer erhoben werden darf. Das Bundesgericht wies darauf hin, dass die Erhebung einer Nachsteuer nur möglich ist, wenn Beweismittel oder Sachverhalte, die der Steuerbehörde bislang unbekannt waren, den Schluss zulassen, dass eine Veranlagung nicht vorgenommen wurde, obwohl sie hätte erfolgen müssen. Ein Informationsdefizit seitens der Steuerbehörde rechtfertigt somit keine Nachsteuer, wenn sie in der Lage gewesen wäre, Informationen einzuholen. Dies hat auch dann Gültigkeit, wenn keine Steuererklärung im Kanton Freiburg und keine Kopie der Steuererklärung des Kantons Bern von den Steuerpflichtigen eingereicht wird. Wie vom Gesetzgeber empfohlen, können sämtliche zweckdienlichen Informationen kostenlos unter den Steuerbehörden ausgetauscht und Einsichtnahme in Unterlagen genommen werden. Im vorliegenden Fall hatte der Kanton Freiburg das Ehepaar veranlagt, ohne Informationen beim Kanton Bern einzuholen. Auch wenn der Kanton Bern noch keine Veranlagung vorgenommen hatte, hätte der Kanton Frei-

burg das Ehepaar provisorisch veranlagten und mit der Bekanntgabe der definitiven Veranlagung warten können, bis die Angaben aus Bern vorlagen. Die Voraussetzungen für eine Revision oder für allfällige Rechnungsfehler und Schreibversehen waren ebenfalls nicht erfüllt.

Aus diesem Bundesgerichtsentscheid geht somit hervor, dass der Kanton des Zweitwohnsitzes zwar berechtigt ist, die Veranlagung vor dem Kanton des Hauptsteuerdomizils durchzuführen, aber keine nachträgliche Berichtigung vornehmen kann, sofern er nicht einen deutlichen Vorbehalt ausgesprochen hat. Unterlässt er es bewusst, einen Sachverhalt zu klären, darf er bei nachträglichem Bekanntwerden dieser Fakten keine Nachsteuer verlangen.

Am 15. August 2006 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern in einem ähnlichen Fall geurteilt. Die Steuerverwaltung hatte eine rechtskräftige Verfügung korrigiert. Das Gericht wies in seinen Erwägungsgründen darauf hin, dass eine Berichtigung nur im Falle von Rechnungsfehlern und Schreibversehen zulässig sei, nicht aber bei Fehlern bei der Willensbildung. Die Behörde hatte bei ihrer Veranlagung ein Einkommen nicht berücksichtigt und nachträglich eine Korrektur vorgenommen. Dabei handelte es sich jedoch um einen Fehler bei der Willensbildung und nicht um einen Rechnungsfehler.

Die beiden Urteile geben den Steuerpflichtigen Recht, obwohl diese nicht alles Notwendige unternommen hatten, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Die Rechtssicherheit scheint sich somit gegenüber den sehr restriktiven

Bedingungen des Rechtsmissbrauchs durchzusetzen. Der Bundesgerichtsentscheid trägt deshalb zur Stärkung der Rechtssicherheit bei. ■

Die indirekte Teilliquidation – Neuerungen zum Kreisschreiben Nr. 14

Nach langen Verhandlungen ist das Kreisschreiben Nr. 14 zum Verkauf von Beteiligungen aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten (KS 14) finalisiert worden. Ein erster Entwurf des KS 14, das auf dem neuen Art. 20a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) – in Kraft seit dem 1. Januar 2007 – basiert, lag bereits im November 2006 vor.

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

Natalie Nyffenegger, Assistant, Tax; natalie.nyffenegger@ch.ey.com

Durch die Vernehmlassung bei den Kantonen, der Schweizerischen Steuerkonferenz sowie einzelnen Wirtschaftsverbänden wurde der Entwurf jedoch nochmals beträchtlich angepasst. Gemäss den uns zur Verfügung stehenden Informationen liegt die finale Version nunmehr vor. Wie bis anhin zeichnet sich die indirekte Teilliquidation durch den Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristischen Person aus. Wird innerhalb von fünf Jahren nach dem Verkauf handelsrechtlich ausschüttungsfähige, nichtbetriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet und wusste der Verkäufer oder hätte er wissen müssen, dass der Gesellschaft Substanz entnommen und nicht wieder zugeführt wird, liegt ein Fall der indirekten Teilliquidation vor. Bei Vorliegen einer indirekten Teilliquidation wird der realisierte Gewinn (ganz oder teilweise) von steuerfreiem Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG in steuerbaren Vermögensertrag nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG umqualifiziert. Das KS 14 dient einerseits zur Auslegung der wesentlichen Begriffe wie qualifizierende Beteiligung, Systemwechsel, Ausschüttung, handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven, nichtbetriebsnotwendige Substanz sowie Mitwirkung und präzisiert andererseits den Gesetzestext wo angezeigt. Mit dem langwierigen Vernehmlassungsverfahren – es hat fast elf Monate gedauert und führte zu zwölf verschiedenen Versionen – sind

auch einige wesentliche Neuerungen ins Kreisschreiben eingeflossen:

Qualifizierende Beteiligung

Massgebend sind nur Verkäufe durch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Personen, Ausländer sind von dieser Bestimmung nicht betroffen.

Eine qualifizierende Beteiligung kann auch vorliegen, wenn mehrere natürliche Personen mit Wohnsitz oder steuerrechtlichem Aufenthalt in der Schweiz, die weniger als 20% einer Beteiligung halten, gemeinsam verkaufen und dadurch die 20%-Schwelle erreichen. Der gemeinsame Verkauf erfordert eine gemeinsame Willensbildung.

Für Mitarbeiterbeteiligungen gilt, dass Verkäufe, die im arbeitsrechtlichen Verhältnis gründen, keinen Verkauf i.S.v. Art. 20a DBG darstellen und somit vom Tatbestand der indirekten Teilliquidation ausgenommen sind.

Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Substanz

Die handelsrechtlich ausschüttungsfähige Substanz setzt sich aus dem Eigenkapital abzüglich des Aktien- oder Stammkapitals sowie abzüglich der maximalen gesetzlichen Reserven zusammen. Die stillen Reserven werden nicht berücksichtigt.

Neu dürfen aus dem Kaufobjekt Darlehen oder Sicherheiten gewährt werden, wenn sie dem Drittvergleich standhalten (at arm's length). Eine Substanzenentnahme wird erst angenommen, wenn die Gesellschaft Rückstellungen bildet oder Ab-

schreibungen vornehmen muss. Werden die Sicherheiten beansprucht, wird geprüft, ob die Mittel aus laufenden Gewinnen bzw. Substanz finanziert werden.

Dividenden aus dem ab dem Verkaufsjahr ausschüttungsfähigen ordentlichen Jahresgewinn der Zielgesellschaft sind frei ausschüttbar. Stichtag für die Bewertung ist das Datum des Verpflichtungsgeschäfts.

Nichtbetriebsnotwendige Substanz

Die Beurteilung, ob betriebsnotwendige oder nichtbetriebsnotwendige Substanz vorliegt, erfolgt im Zeitpunkt der Ausschüttung rückwirkend auf das Datum des Verpflichtungsgeschäfts. Massgebend sind betriebswirtschaftliche Kriterien und neu auch der tatsächliche Zweck der Gesellschaft. Die Beurteilung bezieht sich auf das Anlage- und das Umlaufvermögen.

Mitwirkung

Betreffend die Mitwirkung hat sich grundsätzlich nichts geändert. Die Mitwirkung ist gegeben, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Die Mitwirkung kann aktiv, beispielsweise durch Gewährung eines Darlehens, oder passiv sein, beispielsweise wenn der Verkäufer weiss, dass der Käufer nur über ungenügende finanzielle Mittel verfügt, um den Kaufpreis zu finanzieren. Die im Kreisschreiben unter dem Abschnitt der Mitwirkung aufgeführten Bundesgerichtsentscheide sind weiterhin zur

Auslegung betreffend die Mitwirkung hinzuziehen, jedoch nicht zur Auslegung der übrigen Tatbestandselemente.

Erwähnenswert ist überdies auch die Neuerung zu den öffentlichen Übernahmeangeboten. Gemäss KS 14 erfordert ein gemeinsamer Verkauf eine gemeinsame Willensbildung. Diese ist nicht anwendbar auf öffentliche Übernahmeangebote. Vorbehalten bleiben jedoch Spezialfälle, die einer separaten Prüfung unterliegen können, wie beispielsweise der Verkauf einer Beteiligung durch einen Mehrheitsaktionär einer börsenkotierten Gesellschaft.

Rechtsverbindliche Auskünfte

Anfragen an die Steuerbehörden vor dem Verkauf können sich nur auf diesen Zeitpunkt und auf das Vorliegen der Tatbestandselemente Verkauf, Systemwechsel, Fristenlauf, handelsrechtlich ausschüttungsfähige Substanz sowie das Vorhandensein einer qualifizierenden Beteiligung beziehen. Weiter dürfen Auskünfte eingeholt werden zu Sachverhalten im Zusammenhang mit der Ausschüttung, die sich gleichzeitig, mit oder kurz nach dem Verkauf verwirklichen sollen. Auskünfte bezüglich der nichtbetriebsnotwendigen Substanz werden nur erteilt, wenn der Käufer unmittelbar nach dem Verkauf Substanz ausschütten oder fusionieren möchte.

Mit dem neuen Kreisschreiben Nr. 14 entfernt sich die Praxis der ESTV klar vom Bundesgerichtsentscheid vom 11. Juni 2004. Insgesamt bedeuten die oben genannten Neuerungen einen Schritt in eine wirtschaftsfreundlichere Richtung und sind daher zu begrüssen. Trotzdem gibt es noch einige Stolpersteine, die nicht zu unterschätzen sind. ■

Neue Praxis zur Vermeidung von «Ausscheidungsverlusten»

In den letzten drei Jahren hat das Bundesgericht in drei Entscheiden zum Liegenschaftsbesitz im interkantonalen Verhältnis festgehalten, dass sogenannte Ausscheidungsverluste gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen. Diese Ausscheidungsverluste konnten entstehen, wenn im Sitzkanton steuerliche Verluste ausgewiesen wurden, die vom Liegenschaftskanton (Belegenheitskanton) trotz Ertragsüberschuss nicht übernommen wurden. Im Juli 2007 hat nun die Schweizerische Steuerkonferenz Kantonalen Steuerbeamter ein entsprechendes Kreisschreiben publiziert.

Stefan Grob, lic. iur., Dipl. Steuerexperte, Senior Manager, Tax; stefan.grob@ch.ey.com
Isabelle Seiler, Dipl. Steuerexpertin, Manager, Tax; isabelle.seiler@ch.ey.com

Die Bundesgerichtsentscheide im Überblick

Nach wie vor ist bei Betriebsliegenschaften grundsätzlich der Wertzuwachsge Gewinn infolge Veräusserung ausschliesslich dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zuzuweisen. Aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 19. November 2004 hat der Liegenschaftskanton einen allfälligen Geschäftsverlust im Sitzkanton und in weiteren Betriebsstättkantonen auf den Wertzuwachsge Gewinn anzurechnen, unabhängig davon, ob er diesen Gewinn mit einer separaten Grundstücksge Gewinnsteuer (monistisches System) oder mit der ordentlichen Ge Gewinnsteuer (dualistisches System) erfasst.

Betreffend Liegenschaften im Privatbesitz hat das Bundesgericht im Entscheid vom 18. April 2005 festgelegt, dass der Belegenheitskanton allfällige Ge Gewinnungskostenüberschüsse aus dem Wohnsitzkanton an die Liegenschaftserträge anrechnen muss.

Im Urteil vom 8. Mai 2006 hat das Bundesgericht schliesslich auch betreffend Kapitalanlageliegenschaften den Ausscheidungsverlust verpönt. Der Liegenschaftskanton ist neu verpflichtet, auf die Situation der Unternehmung und deren Leistungsfähigkeit Rücksicht zu nehmen. Allfällige Geschäftsverluste am Hauptsitz oder in anderen Liegenschaftskantonen müssen deshalb übernommen

und an die entsprechenden Liegenschaftserträge und Ge Winne angerechnet werden. Durch diese neue Auslegung wurde die bis anhin mögliche Doppelbesteuerung für Kapitalanlageliegenschaften aus dem Weg geräumt.

Basierend auf dieser Rechtsprechung sollten somit weder bei Liegenschaften im Privatbesitz noch bei Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften Ausscheidungsverluste entstehen. Bei bestehender Steuerpflicht in mehreren Kantonen infolge Liegenschaftsbesitzes ist deshalb die interkantonale Steuerauscheidung generell so vorzunehmen, dass Verluste am Hauptsitz (oder in anderen Liegenschaftskantonen) an die Erträge und Ge Winne der ausserkantonalen Liegenschaften angerechnet werden. Diese Verpflichtung zur Verlustübernahme ergibt sich direkt aus dem verfassungsmässigen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

Allerdings hat das Bundesgericht in seinen Entscheiden nicht aufgezeigt, wie die interkantonale Ausscheidung in solchen Verlustsituationen genau erfolgen soll. Daher blieb auch unklar, ob die Verlustübernahme durch die Liegenschaftskantone definitiv erfolgt oder ob diesen die Möglichkeit offensteht, in einer späteren Ge Winnsituation des Hauptsitzes (oder des anderen Liegenschaftskantons) diese Verluste wieder zurückzuübertragen (Verlustrückübertragung).

Neue Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz Kantonalen Steuerbeamter

Die Schweizerische Steuerkonferenz Kantonalen Steuerbeamter beschäftigt sich seit längerer Zeit mit der Erstellung entsprechender Kreisschreiben zur interkantonalen Verlustverrechnung bei Immobilienbesitz.

Im Juli 2007 wurde ein erstes Kreisschreiben veröffentlicht, («Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten», Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007), in welchem die interkantonale Ausscheidung bei Liegenschaftsverlusten von natürlichen Personen und von juristischen Personen mit Betriebsgesellschaften und Kapitalanlageliegenschaften geregelt wird.

Die Ausscheidungsgrundsätze betreffend Verlustverrechnung bei Immobilien-gesellschaften und Liegenschaftenhändlern sind nach wie vor in Beratung.

Basierend auf der bundesgerichtlichen Rechtsprechung legt das Kreisschreiben vom 15. März 2007 in Abweichung zur bisherigen Praxis die folgenden Ausscheidungsgrundsätze zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten fest:

- Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Liegenschaftskantonen (Kapitalanlageliegenschaften) werden mit dem Betriebsergebnis quotal verrechnet
- Liegenschaftskantone (Kapitalanlageliegenschaften) haben ein negatives Gesamtbetriebsergebnis an die Grundstückserträge und Gewinne anzurechnen (unabhängig davon, ob der Grundstücksgewinn mit einer separaten Grundstücksgewinnsteuer [monistisch] erfasst wird)
- Bei einem Gesamtverlust ist keine Steuerauscheidung für die Gewinnsteuer vorzunehmen, sondern der Verlust auf die folgende Steuerperiode vorzutragen (und gemäss den neuen interkantonalen Quoten entsprechend zu verlegen)
- Die Übernahme der Verluste ist definitiv
- Keine Rückübertragung der übernommenen Verluste (weder das Hauptsteuer-

domizil noch die Liegenschaftskantone belasten einmal übernommene Verluste zurück)

- Diese neuen Verlustverrechnungsregeln sind ab Steuerperiode 2006 gültig (auf Antrag kann auch eine Anwendung auf frühere noch nicht definitiv veranlagte Steuerperioden erfolgen)

Zu beachten gilt, dass das Kreisschreiben lediglich Lösungsansätze zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten definiert. Allerdings sind sich die Kantone trotz verschiedentlich anderslautender kantonaler Steuergesetze (AG, SG, SO, ZG) grundsätzlich einig, dass die Verlustübernahme definitiv erfolgen soll und eine – gemäss früherer Praxis teilweise angewendete – Rückübertragung der übernommenen Verluste nicht mehr vorgenommen werden soll.

Ungelöste Probleme

Trotz zahlreicher Regelungen und Fallbeispiele im zitierten Kreisschreiben dürfte dies kaum ausreichen, sämtliche Einzelfragen zu klären. Es ist daher davon auszugehen, dass bei komplexeren Fällen eine Besprechung mit den Steuerbehörden erforderlich sein wird.

In praktischer Hinsicht gilt es beispielsweise noch klarzustellen, ob das erst am Ende des Jahres bekannt werdende negative Betriebsergebnis als sogenannte «neue Tatsache» qualifiziert und somit die Revision einer bereits erfolgten definitiven Grundstückgewinnsteuerveranlagung (im monistischen System) möglich ist.

Mangels Publikation ist noch nicht klar, ob die im erwähnten Kreisschreiben neu aufgestellten Ausscheidungsregeln auch vollumfänglich auf Immobiliengesellschaften und Liegenschaftenhändler anwendbar sind.

Schliesslich stellt sich im Zusammenhang mit der Verlustrückübertragung die Frage, ob die verschiedentlich vorkommenden kantonalen Bestimmungen, wonach eine Verlustrückübertragung gesetzlich normiert ist, neu gegen (ungeschrie-

benes) Bundesrecht (Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung) verstossen und entsprechend nicht mehr durchsetzbar sind.

Fazit

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung steht fest, dass keine Ausscheidungsverluste mehr entstehen dürfen. Die neuen Ausscheidungsregeln gemäss Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz sind bereits für das Jahr 2006 anwendbar und können auf Antrag des Steuerpflichtigen auch für frühere, noch nicht definitiv veranlagte Steuerperioden zur Anwendung gelangen.

Steuerpflichtige Personen mit interkantonalem Liegenschaftenbesitz sind aufgrund dieser geänderten Praxis gut beraten, die noch nicht veranlagten Steuerperioden genau zu überprüfen und bei den betroffenen Steuerverwaltungen eine Verlustverrechnung geltend zu machen. Dadurch kann verhindert werden, dass Liegenschaftserträge und Gewinne trotz allfälliger Verluste besteuert werden. ■

Die Schweiz tritt dem Haager Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über deren Anerkennung bei und erlässt ein Kreisschreiben über die Besteuerung von Trusts

Am 1. Juli 2007 ist in der Schweiz das Haager Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über deren Anerkennung (hiernach das «Haager Übereinkommen») in Kraft getreten. Der Beitritt der Schweiz zum Haager Übereinkommen stellt einen Meilenstein im Bereich der Trust-Dienstleistungen aus der Schweiz dar, er bedeutet jedoch nicht, dass das Trustkonzept im Schweizerischen Zivilgesetzbuch oder in einem speziellen Trustgesetz Eintrag gefunden hat.

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

Mit dem Beitritt zum Haager Übereinkommen werden die Standards zur Anerkennung ausländischer Trusts in der Schweiz festgelegt. Das Haager Übereinkommen regelt dabei die Besteuerung der Trusts nicht, dies liegt vielmehr in der Zuständigkeit der einzelnen Vertragsstaaten. Was die Schweiz anbelangt, stellt der Trust kein Steuersubjekt dar und der in der Schweiz ansässige Trustee, dem weder Trustvermögen noch Trusteinkommen steuerlich angerechnet werden können, hat weder Trusteinkommen noch Trustvermögen zu versteuern. Hingegen können sowohl der in der Schweiz ansässige Settlor wie auch der in der Schweiz ansässige Beneficiary der Steuerpflicht unterliegen. Zum Zweck einer Harmonisierung der heutigen, uneinheitlichen Besteuerungspraxen der einzelnen Kantone hat die Schweizerische Steuerkonferenz ein Kreisschreiben über die Besteuerung von Trusts erlassen.

Das Kreisschreiben unterscheidet zwischen revocable und irrevocable Trusts. Die Errichtung eines revocable Trusts durch einen in der Schweiz ansässigen Settlor wird nicht einer steuerbaren Entäusserung gleichgesetzt, da sich der Settlor in der Trusturkunde ein Zugriffsrecht auf das Trustvermögen vorbehält. Daher werden dem Settlor auch nach Trusterrichtung das Trustvermögen sowie das daraus resultierende Trusteinkommen steuerlich angerechnet. Die Errichtung

eines irrevocable fixed-interest Trusts durch einen in der Schweiz ansässigen Settlor wird einer steuerbaren Schenkung gleichgesetzt. Betreffend des in der Schweiz ansässigen Beneficiary unterscheidet das Kreisschreiben zwischen dem Beneficiary eines fixed-interest Trusts und dem Beneficiary eines discretionary Trusts. Ersterer besitzt einen klagbaren Anspruch auf Leistungen aus dem Trustvermögen, für die er bezüglich Einkommenssteuer steuerpflichtig wird. Zudem wird der Beneficiary eines fixed-interest Trusts im Umfang des anteiligen Trustvermögens vermögenssteuerpflichtig; Leistungen aus Kapitalgewinnen bleiben im Prinzip steuerfrei. Ansprüche auf Leistungen aus einem discretionary Trust sind hingegen beim Beneficiary nur anwartschaftlicher Natur. Die Zuwendung wird erst im Zeitpunkt der effektiven Auszahlung beim Beneficiary steuerbar, es liegt steuerbares Einkommen vor. Wegen der anwartschaftlichen Natur des Anspruches des Beneficiary eines discretionary Trusts entfällt jedoch jegliche Vermögenssteuerbelastung. ■

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