

Tax News

Dezember 2007



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser

Nachdem das am 6. November 2007 erschienene ESTV-Kreisschreiben Nr. 14 endlich die lang ersehnte Rechtssicherheit im Bereich der indirekten Teilliqui-

dation gebracht hat, scheint sich nun auch die Problematik der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Dividendenausschüttungen zu entschärfen. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II ist die Teilbesteuerung von gewissen Dividenden, sowohl auf Bundes- wie auch auf kantonaler Ebene, vorgesehen. Dies bringt vor allem für KMU eine entscheidende Verbesserung, bei denen Hauptaktionär und Besitzer oft ein und dieselbe Person und die demnach von der wirtschaftlichen Doppelbelastung besonders betroffen sind.

Neu sieht das von den eidgenössischen Räten bereits verabschiedete «Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen» eine privilegierte Besteuerung von Beteiligungserträgen vor, soweit es sich um eine Beteiligung von mindestens 10% an einer Kapitalgesellschaft handelt. Werden die Beteiligungen im Privatvermögen gehalten, wird die Dividende künftig noch zu 60% besteuert. Ein allfälliger Kapitalgewinn bei Veräusserung der Beteiligung ist weiterhin steuerfrei. Gehören die Beteiligungen zum Geschäftsvermögen, wird die Dividende noch zu 50% besteuert. Weiter wird neu der Kapitalgewinn auf solchen Beteiligungen auch nur noch zu 50% besteuert. Den Kantonen wird hinsichtlich der Methode wie auch der Höhe der Milderung Spielraum gewährt, aber die Voraussetzung der Mindestbeteiligung von 10% an einer Kapitalgesellschaft wird vorgegeben. Konzerninterne Dividendenerträge sollen neu bereits bei 10% (aktuell: 20%) bzw. bei CHF 1 Mio.

(aktuell: CHF 2 Mio.) Verkehrswert vom Beteiligungsabzug profitieren können, und für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen bedarf es inskünftig nur noch einer Beteiligung von 10% (bisher 20%), wobei die Besitzesdauer von mindestens einem Jahr nicht verändert wird. Ob diese Regelungen auch tatsächlich in Kraft treten, entscheidet das Schweizer Volk am 24. Februar 2008.

Nachdem viele Kantone die Teilbesteuerung von Dividenden bereits seit einiger Zeit kennen, sieht nun auch der Kanton Zürich im revidierten Steuergesetz eine Milderung der Doppelbelastung vor, um im interkantonalen Verhältnis wettbewerbsfähiger zu werden. Konkret soll die Einkommenssteuer auf Erträgen aus Beteiligungen von mindestens 10% um die Hälfte gesenkt werden, unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder Geschäftsvermögen gehalten wird. Am 25. November 2007 haben die Zürcher/innen entschieden, dass das revidierte Steuergesetz per 1. Januar 2008 in Kraft treten soll. Denselben Entscheid haben gleichentags die Stimmbürger/innen im Kanton Basel-Land getroffen.

Es ist zu hoffen, dass diese Erleichterungsmassnahmen für KMU baldmöglichst schweizweit in Kraft treten können, damit die Schweiz auch unter steuerlichen Aspekten weiterhin ein attraktiver Standort bleibt.

Philip Robinson

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

Inhaltsverzeichnis

- 1 Editorial
Internationales Steuerrecht
- 2 US Tax Desk: Recent Developments
- 3 Deutschland: Aktuelle Entwicklungen
- 4 Neue und ratifizierte Doppelbesteuerungsabkommen
- 6 Einführung des «zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten» (AEO) in der EU und Auswirkungen auf die Schweizer Unternehmen
- 7 EU-Steuerkontroverse
Nationales Steuerrecht
- 8 Neues Bundesgesetz über Regionalpolitik
- 10 Steuerfalle im Bereich der Sozialversicherung
- 11 Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. Juni 2007: Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch eine «Holding Branch»
- 12 Steuerliche Behandlung der Wohneigentumsförderung (WEF)
- 13 Abschaffung Dumont-Praxis – Stellungnahme des Bundesrates
- 14 Sofortmassnahmen im Bereich Ehegattenbesteuerung in der Schweiz

www.ey.com/ch/tax

US Tax Desk: Recent Developments

In late October 2007, House Ways and Means Committee Chairman Charles Rangel submitted a large tax bill that would have significant impact on both individuals and corporations.

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

The largest benefits to individual taxpayers concerns relief from, or outright repeal of, the alternative minimum tax (AMT) system for individual taxpayers. The AMT system was originally instituted to ensure that certain wealthier taxpayers paid at least some US tax. These individuals were able to avoid regular taxation by earning certain types of tax-exempt income. The AMT system thresholds were never adjusted for inflation and the system is now affecting millions of middle income taxpayers.

To pay for this tax relief individual taxpayers would be subject to a surcharge of 4% to 4.6% on adjusted gross income of over USD 200,000. Other notable tax increases include the taxation of investment management services income received as «carried interest» in an investment fund as ordinary income (instead of as lower-rate capital gains) and the current inclusion into taxable income of deferred compensation for investment services received by hedge fund managers that is kept in offshore tax haven corporations and other structures.

Concerning corporate taxpayers the proposed legislation will reduce the top tax rate from 35% to 30.5%. Offsetting this benefit the section 199 domestic production activities deduction will be repealed. Section 199 had been enacted in 2004, in part, to replace the discredited FSC and ETI export incentive rules (which the EU had contested to the WTO). Also, deductions related to income deferred through controlled foreign corporations will be deferred until the related income is repatriated to the USA. Other significant changes include the repeal of a

current law provision for the allocation of interest expense to foreign assets and repeal of the last-in, first-out method of accounting, clarification of the economic substance doctrine for penalties concerning abusive tax-driven transactions, and disallowance of treaty benefits on deductible payments made to treaty country affiliates of foreign multinationals incorporated in tax haven countries (a similar provision had been previously proposed for which we commented on in our previous edition of CH tax newsletter).

The proposed legislation must go to the Senate and ultimately to the President. Some parts of the bill may be submitted separately to allow for a one-year temporary relief from the AMT while the major tax reforms are further debated. President Bush has already indicated he would veto this legislation in its present form. While it is unlikely the bill will pass in its current form it does provide a starting point for further negotiation. It is likely many of the provisions will survive in one form or another if the Democrats retain control of Congress and/or a Democrat wins the race for the presidency in the 2008 national elections.

A recent protocol to the 1980 Canada-US tax treaty was signed in September. One of the most important provisions in the protocol was the elimination of withholding tax on cross-border interest payments.

Previously there had been a long-standing 10% withholding tax on such payments. This may be of particular importance to Switzerland for certain Canadian multinationals with US operations who had financed their US operations using struc-

tures involving Swiss finance branches of Hungarian, Icelandic, or Polish companies to achieve better withholding tax results.

The effective date for elimination of the withholding tax on payments between unrelated parties will be on or after the first day of the second month that begins after the date on which the protocol enters into force. Thus, if ratified this year the earliest date could be March 1, 2008. However, for related party payments the 10% withholding tax will be phased out over a three-year period starting in the first calendar year that ends after entry into force of the protocol. It will lower from 10% to 7% in the first year, then drop to 4% and finally to zero.

Among other notable provisions in the protocol, this treaty does not provide for elimination of dividend withholding. Several other recent US treaties and protocols have provided for elimination of dividend withholding between parent corporations and 10% owned subsidiaries. The new protocol continues the 5% dividend withholding tax rate for parent-subsidiary dividend flows (similar to the provisions found under the existing Swiss-US treaty). Other significant changes include further tightening of the rules governing treatment of hybrid entities (entities treated as fiscally transparent by one country but treated as a separate entity under the tax rules of the other country), and further extension of the limitation of benefits clause to prevent third-country treaty shopping. ■

Deutschland: Aktuelle Entwicklungen

Die folgenden wichtigen Änderungen wie die Kündigung des DBA mit Österreich auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern, die Nichtberücksichtigung der Gewinnminderung auf Auslandsbeteiligungen sowie die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten und Betriebsausgaben bei beschränkt Steuerpflichtigen wurden in Deutschland kürzlich beschlossen.

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

BMF: Erbschaftsteuer-DBA mit Österreich gekündigt

Deutschland hat das mit Österreich bestehende Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer (ErbSt-DBA) zum Jahresende gekündigt. Grund hierfür ist der Wegfall der österreichischen Erbschaftsteuer mit Ablauf des 31. Juli 2008, womit die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung nicht mehr gegeben ist. Für die Behandlung von Erbfällen in der Zeit zwischen 1. Januar 2008 und 31. Juli 2008 plant Deutschland Verhandlungen mit Österreich, um die Vorschriften des gekündigten Abkommens in diesen Fällen noch anwenden zu können. Österreich hatte im Verhältnis zu Deutschland unter erbschaftssteuerlichen Aspekten bisher immer gewisse Vorteile gegenüber der Schweiz, die sich mit der Kündigung des ErbSt-DBA relativieren dürften.

Frühere Nichtberücksichtigung der Gewinnminderungen auf Auslandsbeteiligungen europarechtswidrig?

In Deutschland wurde durch das Steuer-senkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 mit Wirkung ab 2001/2002 ein Systemwechsel umgesetzt und das Anrechnungsverfahren bei Dividendenausschüttungen abgeschafft. Mit dem Systemwechsel greift neu bei Dividendenausschüttungen an eine natürliche Person das Halbeinkünfteverfahren und bei Dividendenausschüttungen an juristische Personen im Ergebnis eine Freistellung der Beteiligungserträge in Höhe von 95%. Umgekehrt können Körperschaften Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen nicht

mehr steuerlich geltend machen. Für die erstmalige Anwendung des steuerlichen Abzugsverbots galten jedoch unterschiedliche Anwendungszeitpunkte: Während das Abzugsverbot für inländische Beteiligungen regelmässig ab 2002 galt, war es für ausländische Beteiligungen regelmässig bereits im Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Dadurch konnte sich im Jahr 2001 für Auslandsbeteiligungen im Vergleich zu Inlandsbeteiligungen eine ungünstigere Besteuerung ergeben.

In seinem Vorlagebeschluss vom 4. April 2007 (Az. I R 57/06, DB 2007, S. 1840) legt der Bundesfinanzhof (BFH) dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vor, ob die frühere Geltung des Abzugsverbots für ausländische Beteiligungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstösst. Von deren Schutzbereich wären nicht nur Beteiligungen in anderen EU- bzw. EWR-Staaten, sondern auch **Drittlandsbeteiligungen** umfasst. Insofern wäre auch eine Teilwertabschreibung der deutschen Muttergesellschaft auf ihre Schweizer Tochterkapitalgesellschaft von dieser Regelung betroffen. In entsprechenden Fällen empfehlen wir mit Verweis auf den Vorlagebeschluss, die Verfahren offenzuhalten.

Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

Bei beschränkt Steuerpflichtigen wird nach § 50a Abs. 4 EStG die Einkommensteuer bei bestimmten Einkünften im Wege des Steuerabzugs an der Quelle erhoben (Sicherungssteuer). Darunter fallen beispielsweise Einnahmen aus künst-

lerischen oder sportlichen Darbietungen oder Einnahmen aus Lizenzverträgen. Dabei wird dem Steuerabzug der Bruttobetrag der Einnahmen ohne Berücksichtigung von Werbungskosten oder Betriebsausgaben zugrunde gelegt. Mit Urteil vom 3. Oktober 2006 entschied der EuGH in der Rechtssache «FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH» (Rs. C-290/04, DStR 2006, S. 2071), dass diese Nichtberücksichtigung im Steuerabzugsverfahren nicht mit EU-Recht vereinbar ist.

Mit Schreiben vom 5. April 2007 (IV C 8 - S 2411/07/0002, DStR 2007, S. 763) reagiert das BMF auf dieses Urteil. Bis zu Ergehen einer gesetzlichen Neuregelung können Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen stehen, beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG grundsätzlich berücksichtigt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung beim Steuerabzug ist allerdings, dass die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten 50% der Einnahmen übersteigen und dem Vergütungsschuldner nachgewiesen wurden. Auf den sich ergebenden Unterschiedsbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben (Nettobetrag) erfolgt ein Steuerabzug i.H.v. 40%. Unabhängig davon kann der Steuerpflichtige die Erstattung der einbehaltenen Steuer beantragen, soweit die einbehaltenen Steuer die nach der «normalen» Veranlagung ermittelte Steuer übersteigt. Für die Erstattung der einbehaltenen Steuer setzt die Finanzverwaltung entgegen dem Gesetzeswortlaut in § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3

EStG nicht voraus, dass die Ausgaben 50% der Einnahmen übersteigen müssen. Die Grundsätze des aktuellen Schreibens sind in allen noch offenen Fällen von Steueranmeldungen und Haftungsbescheiden anzuwenden.

Anmerkung

Nicht geäußert hat sich das BMF allerdings zu § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG, der u.a. Lizenzen erfasst. Vorbehaltlich der §§ 50g und 50h EStG könnten die Grundsätze des EuGH-Urteils nach hier vertretener Auffassung auch für den Steuerabzug auf diese Einnahmen herangezogen werden. ■

Neue und ratifizierte Doppelbesteuerungsabkommen

Verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen wurden kürzlich neu beschlossen oder ratifiziert. In der Folge wird ein Überblick über die wichtigsten Änderungen und Neuerungen im Abkommensnetz der Schweiz gegeben.

Markus F. Huber, Dr. iur., Partner, Leiter International Tax; markus-frank.huber@ch.ey.com
Fabian Duss, lic. oec. publ., Senior, Tax; fabian.duss@ch.ey.com

Argentinien

Das im Jahr 1997 unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Argentinien konnte bisher nicht in Kraft treten, da dieses vom argentinischen Parlament nicht genehmigt worden war. Dank der im Jahr 2000 bilateral vereinbarten provisorischen Anwendbarkeit ab 1. Januar 2001 konnte das Abkommen gleichwohl seine Wirkung entfalten. Auf Wunsch der argentinischen Behörden musste jedoch die abkommensrechtliche Behandlung von Lizenzgebühren revidiert werden, bevor das Abkommen definitiv in Kraft treten kann.

Das entsprechende Revisionsprotokoll wurde am 7. August 2006 von den Vertretern beider Staaten unterzeichnet. Die entscheidende Änderung betrifft die Aufhebung des Nullsatzes für Lizenzgebühren. Ab dem Inkrafttreten des Revisionsprotokolls (voraussichtlich im Verlauf des Jahres 2008) ergibt sich ein Sockelsteuersatz auf Lizenzzahlungen von 3% (Rechte auf Benutzung von Nachrichten), 5% (Urheberrechte), 10% (u.a. Patente, Marken und Leasinggebühren) bzw. 15% (in den übrigen Fällen).

Am 14. November 2007 hat der Bundesrat die Botschaft zum Revisionsprotokoll vom 7. August 2006 gutgeheissen und die Bundesversammlung um Zustimmung zu diesem Vertragswerk ersucht. Sobald die Parlamente beider Länder das Revisionsprotokoll genehmigt haben, kann das Abkommen von 1997 zusammen mit dem Revisionsprotokoll von 2006 uneingeschränkt in Kraft treten.

Frankreich

Die Entlastung vom französischen Quellensteuerrückbehalt auf Dividenden, Zinsen

und Lizenzgebühren («avoir fiscal») erfolgt seit dem 1. Januar 2007 mittels neuer Formulare. Diese Formulare sind grundsätzlich mit sofortiger Wirkung auch im Rahmen des DBA CH-F anwendbar. Die Formulare R-F werden durch das neue Formular 5000 (Wohnsitzbescheinigung) abgelöst, welches je nach Art der Einkünfte durch das Formular 5001 (Dividenden), 5002 (Zinsen) oder 5003 (Lizenzen) zu ergänzen ist.

Aufgrund der Besonderheiten des DBA CH-F erlauben die zuständigen französischen Stellen im Sinne einer Übergangslösung gegenwärtig noch die Verwendung der alten Formulare. Es wird jedoch empfohlen, die neuen Formulare ab sofort zu verwenden, und zwar auch für Einkünfte, die vor dem 1. Januar 2007 fällig geworden sind und für welche die Frist zur Antragstellung noch nicht angelaufen ist.

Aufgrund des allgemeinen Charakters der Formulare berücksichtigen diese nicht alle Besonderheiten des DBA CH-F. Es gilt insbesondere zu beachten, dass das vereinfachte Verfahren («procédure simplifiée») für Dividenden im Verhältnis zur Schweiz vorläufig nur von natürlichen Personen beansprucht werden kann. Die französischen Behörden prüfen derzeit, ob das vereinfachte Verfahren in Zukunft auch auf in der Schweiz ansässige juristische Personen und nach Schweizer Recht errichtete Formen der kollektiven Kapitalanlage ausgeweitet werden kann.

Kolumbien

Kolumbien ist nach Brasilien und Mexiko der dritt wichtigste lateinamerikanische Handelspartner der Schweiz. Am 26. Oktober 2007 haben die Vertreter der Schweiz und

Kolumbiens ein bilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichnet. Das Abkommen folgt weitgehend dem Musterabkommen der OECD sowie der schweizerischen Abkommenspolitik. Abkommens-text und Botschaft werden demnächst den eidgenössischen Räten unterbreitet.

Niederlande

Die Verhandlungen zwischen der Schweiz und den Niederlanden im Zusammenhang mit der Revision des aus dem Jahr 1951 stammenden DBA CH-NL sind abgeschlossen. Über den Inhalt der neuen Bestimmungen läuft ein Vernehmlassungsverfahren.

Im Zuge der Revision soll das bestehende Abkommen inkl. Zusatzprotokoll von 1966 ersetzt werden. Der komplexe Aufbau des Abkommens aus dem Jahr 1951/1966 war nicht mehr zeitgemäss und machte eine Modernisierung im Sinne des OECD-Musterabkommens erforderlich.

Es ist davon auszugehen, dass das revidierte Abkommen sowohl in seiner Struktur als auch in seinem Inhalt dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik folgt. Das bisherige Abkommen war auch auf die Vermögenssteuer anwendbar. Da diese jedoch in Holland im Jahr 2001 abgeschafft worden ist, besteht diesbezüglich in Zukunft keine Doppelbesteuerungsgefahr mehr.

Hinsichtlich des geographischen Geltungsbereichs wird das neue Abkommen voraussichtlich auf das niederländische Territorium in Europa sowie auf diejenigen Gebiete ausserhalb Europas beschränkt werden, wo die Niederlande in Übereinstimmung mit dem internationalen Recht Hoheitsrecht und Gerichtsbarkeit ausüben können. Dagegen wird auch das revidierte Abkommen voraussichtlich nicht auf die ausserhalb Europas gelegenen Teile des Königreichs der Niederlande anwendbar sein.

In sachlicher Hinsicht wird zunächst erwartet, dass unter dem revidierten Abkommen in Übereinstimmung mit dem

OECD-Musterabkommen ein allfälliger Konflikt zwischen dem Staat, in dem sich der statutarische Sitz, und dem anderen Staat, in dem sich die tatsächliche Leitung einer juristischen Person befindet, zugunsten des Staates in dem sich die tatsächliche Leitung befindet, gelöst wird. Unter dem geltenden DBA wird ein solcher Konflikt zugunsten des Sitzstaates gelöst.

Weiter wird erwartet, dass die Beteiligungsschwelle für die Inanspruchnahme des Nullsatzes auf Dividenden von bisher 25% auf neu 10% herabgesetzt wird. In Anlehnung an Art. 10 Abs. 2 lit. a des OECD-Musterabkommens sowie an das Zinsbesteuerungsabkommen wird die Beteiligungsschwelle voraussichtlich durch direktes Halten zu erfüllen sein.

Die im geltenden Abkommen enthaltene Missbrauchsbestimmung im Zusammenhang mit der Beanspruchung des Nullsatzes auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen (Art. 9 Abs. 2 lit. a) wird voraussichtlich beibehalten. Bezüglich Zinsen und Lizenzgebühren soll das revidierte Abkommen in Übereinstimmung mit der schweizerischen Abkommenspolitik das alleinige Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vorsehen (bisher verblieb auf Zinsen eine Sockelsteuer von 5%). Schliesslich wird wohl – ähnlich wie bei den DBA mit Deutschland, Österreich, Finnland, Norwegen, Spanien und Grossbritannien (noch nicht ratifiziert) – auch eine erweiterte Amtshilfebestimmung in das revidierte DBA CH-NL aufgenommen. ■

Einführung des «zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten» (AEO) in der EU und Auswirkungen auf die Schweizer Unternehmen

Seit dem 11. September 2001 und hauptsächlich auf Druck der USA hat die Zollsicherheit (Sicherheit der internationalen Lieferketten – Supply Chain Security) an Bedeutung gewonnen. Und Europa handelt ebenfalls.

Barbara Henzen, Fürsprecherin, dipl. Steuerexpertin, Senior Manager, Tax; barbara.henzen@ch.ey.com

Nicolas Weber, lic. iur., MWST-Experte FH, Senior, Tax; nicolas.weber@ch.ey.com

Der «zugelassene Wirtschaftsbeteiligte» (AEO: Authorized Economic Operator) ist momentan in aller Munde. Die Presse berichtet regelmässig über die Verhandlungsfortschritte in diesem Bereich und es werden auch in der Schweiz diverse Seminare zum Thema angeboten. Die Schweizer Unternehmen möchten zu Recht wissen, ob sie Massnahmen treffen müssen, um diese Zertifizierung zu erhalten, oder ob sie zuwarten sollen.

Der AEO-Status

Die Schaffung des AEO-Status stellt eines der wichtigsten Elemente des EU-Zollsicherheitsprogramms dar. Das AEO-Programm tritt am 1. Januar 2008 in Kraft.

Das AEO-Zertifikat ist für Wirtschaftsbeteiligte bestimmt, die von erleichterten Zollsicherheitskontrollen bei der Warenein- und -ausfuhr in das bzw. aus dem EU-Zollgebiet profitieren möchten.

Der AEO-Status kann jedem Wirtschaftsbeteiligten zuerkannt werden, der im Zollgebiet der EU ansässig ist und der die sehr strengen Anforderungen – hauptsächlich punkto Sicherheit – erfüllt.

Die Vorteile dieser Zertifizierung für den Inhaber stehen noch nicht definitiv fest und dürften sich in der praktischen Ausgestaltung von Mitgliedsstaat zu Mitgliedsstaat unterscheiden. Man geht jedoch allgemein von einer Verringerung der Zollkontrollen, einer prioritären Verzollung und einer anzahlmässigen Reduktion der Daten aus, die für die Verzollung eingereicht werden müssen.

Ebenfalls noch unklar ist, welche Konsequenzen eine fehlende Zertifizierung

oder gar ein Nichtbestehen des Zertifizierungsprozesses hat. Unannehmlichkeiten oder allenfalls eine allgemeine Argwohn seitens der Zollbehörden sind nicht auszuschliessen.

Das Hauptmotiv für die Beantragung einer Zertifizierung dürfte der Druck von Kunden sein, die mit AEO-zertifizierten Lieferanten zusammenarbeiten möchten, um ihrerseits ihre eigenen Kunden (insbesondere in den USA) zufriedenzustellen.

Konsequenzen für die Schweizer Unternehmen

Die Schweizer Unternehmen können den AEO-Status nicht erlangen, da er in der EU beheimateten Unternehmen vorbehalten ist. Es besteht daher ein gewisses Risiko, dass Schweizer Unternehmen einen Wettbewerbsnachteil erleiden, weil ihre Kunden lieber mit AEO-zertifizierten Unternehmen zusammenarbeiten.

Die einzige Möglichkeit, gegen diese Nachteile anzukämpfen, ist die Einführung eines dem AEO nachempfundenen Status in der Schweiz, verbunden mit einem Abkommen über die gegenseitige Anerkennung mit der EU, den USA und anderen Handelspartnern.

Die Schweizer Zollbehörden arbeiten zurzeit am Projekt «Swiss AEO», das auf den bereits heute bekannten zugelassenen Empfängern (ZE) und den zugelassenen Versendern (ZV) aufbaut. Zudem laufen Verhandlungen mit der EU hinsichtlich einer Anerkennung. Die EU führt ihrerseits Verhandlungen mit den USA.

Fazit

Obwohl die Frage, ob der AEO das erhoffte Allerheilmittel im Kampf gegen den Terrorismus darstellt, berechtigt ist, gehört er zur heutigen Weltwirtschaft, und die Unternehmen müssen sich darauf einstellen.

Obwohl keine Sofortmassnahmen ergriffen werden müssen, sollten die Entwicklungen auf diesem Gebiet aufmerksam verfolgt werden. Wir werden mit unserem Newsletter am Thema dranbleiben. ■

EU-Steuerkontroverse

Die Schweiz hatte die von der EU-Kommission im Rahmen der Begründung ihres Entscheids hervorgebrachten Argumente zu den kantonalen Steuerprivilegien von Anfang an als unbegründet zurückgewiesen und Verhandlungen abgelehnt, jedoch die Bereitschaft zur Aufnahme von Gesprächen signalisiert.

Markus F. Huber, Dr. iur., Partner, Leiter International Tax; markus-frank.huber@ch.ey.com
Fabian Duss, lic. oec. publ., Senior, Tax; fabian.duss@ch.ey.com

Gemäss Entscheid der EU-Kommission vom 13. Februar 2007 erachtet die EU einzelne kantonale Steuerprivilegien wie das Verwaltungs- und das Holdingprivileg als staatliche Beihilfen («State Aid») i.S.d. Art. 23(1) Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft von 1972 (FHA), welche den Wettbewerb verfälschen und den Warenhandel in einer mit dem Freihandelsabkommen nicht zu vereinbarenden Weise beeinträchtigen.

Auf Begehren der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (Postulat 07.3003) hat der Bundesrat am 7. November 2007 den Bericht «Staatliche Beihilfen an Unternehmen: Unternehmensbesteuerung und Steuerwettbewerb – Entwicklungen in der Europäischen Union» verabschiedet. Der Bericht kommt zum Schluss, dass die EU den Ansatz eines eingeschränkten Steuerwettbewerbs verfolge, der durch eine ausgebauten staatliche Beihilfepolitik ergänzt werde. Demgegenüber sei die Schweiz zum Steuerwettbewerb positiv eingestellt und räume diesem eine entsprechende Stellung in ihrer Gesetzgebung ein. Gleichzeitig setze die Schweiz im Gegensatz zur EU direkte staatliche Beihilfen nur zurückhaltend ein.

Am 12. November 2007 haben sich Vertreter der Schweiz und der EU-Kommission im Rahmen des vereinbarten Dialogs getroffen, um auf technischer Ebene die Einschätzung der EU hinsichtlich bestimmter kantonalen Besteuerungsmodalitäten für Unternehmen zu diskutieren. Das Treffen fand in einer offenen Atmosphäre statt und die gegenseitigen Standpunkte konnten näher erörtert werden. Im Vordergrund der

Diskussion standen die Fragen, ob die erwähnten kantonalen Steuerregimes in den Anwendungsbereich der FHA fallen, ob sie den Warenhandel zwischen der Schweiz und der EU zu beeinträchtigen vermögen und damit in das freie Spiel der Märkte eingreifen bzw. den Wettbewerb verzerren.

Ausserdem wurde die Frage der unterschiedlichen Besteuerung von Einkünften in- und ausländischer Quellen diskutiert. Diesbezüglich legte die Schweizer Delegation dar, dass bei Holdinggesellschaften Erträge aus in- und ausländischer Quelle gleich besteuert werden und betonte des Weiteren, dass das Holdingprivileg gleichermaßen in- und ausländisch beherrschten Gesellschaften offen steht. Im Übrigen bekräftigte die Schweizer Delegation den Standpunkt des Bundesrates wie folgt:

- Die von der EU kritisierten Steuerregimes fallen nicht in den Anwendungsbereich des FHA, da dieses ausschliesslich den Handel mit bestimmten Waren regelt. Die in Frage gestellten Gesellschaftstypen dürfen in der Schweiz jedoch keine oder höchstens eine untergeordnete Geschäftstätigkeit und damit auch keine Handelstätigkeit ausüben, wobei eine allfällige untergeordnete Geschäftstätigkeit bzw. Handelstätigkeit in der Schweiz ordentlich besteuert wird.
- Da die Schweiz nicht Mitglied der EU und auch nicht Teil des EU-Binnenmarktes ist, sind weder die Wettbewerbsregeln des EG-Vertrages noch der zwischen den EU-Mitgliedstaaten vereinbarte Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung (Code of Conduct) auf sie anwendbar.

- Die kritisierten Steuerbestimmungen stellen keine Beihilfen dar, da sie nicht bestimmte Produktionszweige begünstigen. Ausserdem können die kritisierten Steuerprivilegien von allen Wirtschaftsteilnehmern in Anspruch genommen werden, welche die entsprechenden Bedingungen erfüllen, unabhängig von der Branche oder einer in- bzw. ausländischen Beherrschung.

Aus diesen Gründen lehnt die Schweiz materielle Verhandlungen mit der EU in dieser Sache ab. Die Vertreter beider Parteien unterstrichen jedoch die Bereitschaft, den technischen Dialog trotz der unterschiedlichen Standpunkte weiterzuführen. Ein weiteres Treffen wurde auf Anfang 2008 vereinbart. ■

Neues Bundesgesetz über Regionalpolitik

Im letzten Oktober haben die eidgenössischen Räte dem neuen Bundesgesetz über Regionalpolitik (NRPG) zugestimmt. Die diesbezügliche Referendumsfrist ist am 25. Januar 2007 abgelaufen. Damit tritt die neue gesetzliche Regelung am 1. Januar 2008 vollständig in Kraft.

Markus F. Huber, Dr. iur., Partner, Leiter International Tax; markus-frank.huber@ch.ey.com
Fabian Duss, lic. oec. publ., Senior, Tax; fabian.duss@ch.ey.com

Mit dem Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Regelung werden die Lex Bonny und ihre Verordnungen aufgehoben. Während die staatlichen Bürgschaften abgeschafft und die überbetrieblichen Finanzhilfen neu in die Mehrjahrsprogramme der Kantone integriert werden, besteht für den Bund weiterhin die Möglichkeit, auf der Grundlage von Art. 12 NRPG volkswirtschaftlich bedeutenden Unternehmen Steuererleichterungen zu gewähren. Die Einzelheiten werden in einer neuen bundesrätlichen Verordnung geregelt. Der Entwurf wurde diesen Herbst im Parlament debattiert, wobei im Vergleich zur geltenden Regelung keine bedeutenden Änderungen vorgeschlagen wurden. Die Verordnung vom 10. Juni 1996 über die Hilfe zugunsten der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete hat als Grundlage für die neue Verordnung gedient. Dementsprechend wurden ihre wichtigsten Punkte unverändert übernommen. Die heutige Praxis kann damit weitgehend beibehalten werden.

Gleichzeitig hat das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement (EVD) den Räten den Entwurf einer neuen Verordnung über die Festlegung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete vorgelegt. Der Entwurf zum neuen Gebietsperimeter sieht eine Reduktion der Fördergebiete vor.

Steuererleichterungen unter dem neuen Recht

Nach Art. 12 NRPG kann der Bund bei der direkten Bundessteuer weiterhin Steuererleichterungen gewähren, soweit ein Kanton gestützt auf Art. 23 Abs. 3 StHG ebenfalls Steuererleichterungen bei den direkten Steuern gewährt. Wie bisher entsprechen die Steuererleichterungen des Bundes nach Art.

Dauer und Umfang höchstens denjenigen, die der Kanton dem Unternehmen gewährt.

Art. 12 Abs. 2 NRPG regelt die allgemeinen Voraussetzungen für die Gewährung von Steuererleichterungen. Für die Zuspriechung einer Steuererleichterung auf Bundesebene wird kumulativ verlangt, dass «ein industrielles Unternehmen oder ein produktionsnaher Dienstleistungsbetrieb neue Arbeitsplätze schafft oder bestehende neu ausrichtet» sowie dass «das Vorhaben die regionalwirtschaftlichen Anforderungen dieses Gesetzes erfüllt».

Die Konkretisierung dieser Voraussetzungen soll auf Verordnungsstufe erfolgen. Gemäss Art. 3 des Entwurfs der neuen Verordnung über die Steuererleichterungen zugunsten der Unternehmen in den wirtschaftlichen Erneuerungsgebieten qualifizieren Vorhaben, «die einen hohen Innovationsgrad, eine grosse Wertschöpfung sowie einen über die Grenze des Erneuerungsgebietes reichenden Absatzmarkt nachweisen». Weiter müssen die Vorhaben «eine besondere regionalwirtschaftliche Bedeutung aufweisen und dazu beitragen, dass im Unternehmen selber oder bei Zulieferern und Partnern:

- a) Neue Arbeitsplätze geschaffen werden; oder
- b) Bestehende Arbeitsplätze so an die sich ändernden Gegebenheiten angepasst werden, dass sie langfristig erhalten bleiben».

Die regionalwirtschaftliche Bedeutung eines Vorhabens bestimmt sich weiterhin insbesondere nach den folgenden Kriterien:

- a) Anzahl der neu geschaffenen Arbeitsplätze innerhalb des wirtschaftlichen Erneuerungsgebietes;

- b) Ausmass der geplanten Investitionen innerhalb des wirtschaftlichen Erneuerungsgebietes;
- c) Umfang der bei Zulieferern oder Betrieben innerhalb des wirtschaftlichen Erneuerungsgebietes getätigten oder geplanten Einkäufe und Bestellungen oder nachgefragten Dienstleistungen;
- d) Zusammenarbeit mit Forschungsinstituten und Bildungseinrichtungen, welche einen direkten Bezug zum geplanten Vorhaben aufweisen.

Im Gegensatz zur Lex Bonny stellt das NRPG in Art. 12 Abs. 2 lit. c zusätzlich das Erfordernis auf, dass der Kanton die Nachzahlung von missbräuchlich beanspruchten Steuererleichterungen verlangt. Unter der bisherigen Regelung hatte der Bund auf der Vollzugsebene schon seit einigen Jahren Massnahmen zur Bekämpfung von Missbrauch getroffen. Darüber hinaus enthielten die Entscheide des Bundes über die Gewährung von Steuererleichterungen unter der Lex Bonny in der Regel eine allgemein formulierte Klausel, welche im Missbrauchsfall eine Intervention erlaubte.

Mit dieser Bestimmung wird dem Wunsch des Parlaments nach verstärkter Bekämpfung von Missbräuchen Rechnung getragen. Konkret bedeutet dies, dass eine Erleichterung für die Zwecke der direkten Bundessteuer nur gewährt werden kann, wenn der Kanton in seinem Entscheid zur Gewährung einer Steuererleichterung eine explizite Bestimmung einführt, welche die Nachzahlung missbräuchlich beanspruchter Steuererleichterungen verlangt. Das Ziel dieser Bestimmung besteht darin, Fälle zu regeln, wo ein Unternehmen, welches in den

Genuss einer Steuererleichterung gelangt ist, bewusst entscheidet, das Vorhaben nicht in der im Business Plan vorgesehenen Form zu realisieren, oder wo das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit während der Phase der Steuererleichterung absichtlich aufgibt.

Im Zuge der Verschärfung der Missbrauchbestimmungen werden auch die Regelungen hinsichtlich der Überwachung der gewährten Bundeshilfe durch das Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) ausgedehnt.

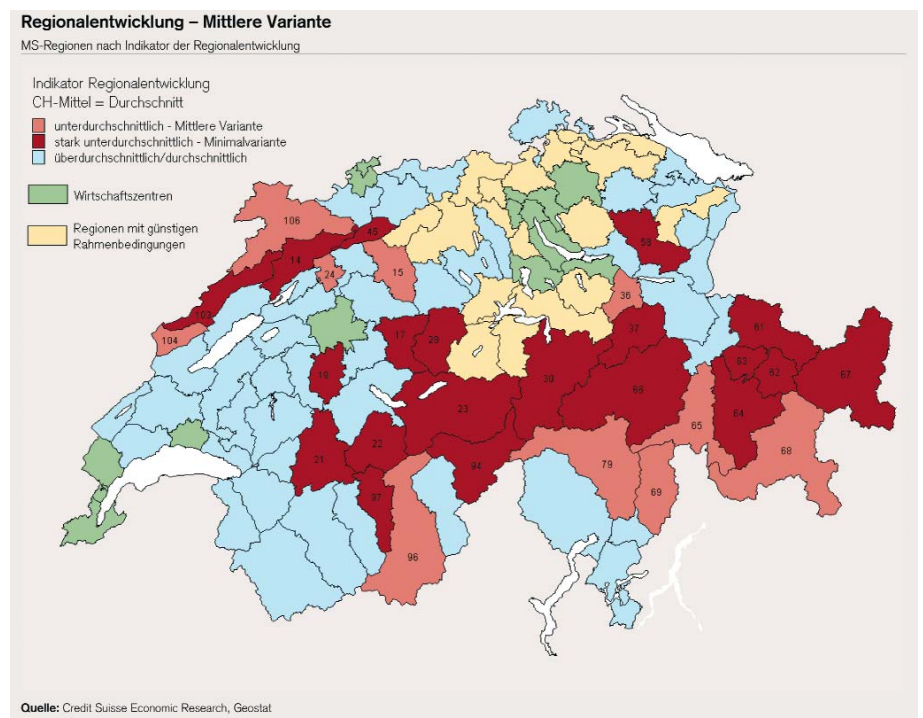
Während sich verfahrensrechtlich unter der neuen Regelung grundsätzlich nichts ändern wird, statuiert Art. 8 des Verordnungsentwurfs ein explizites Widerrufsrecht für Steuererleichterungsentscheide des Bundes im Fall des Widerrufs des zugrundeliegenden kantonalen Entscheids.

Besonderes Augenmerk gilt es auf Art. 9 des Verordnungsentwurfs zu richten. Dieser enthält die Übergangsbestimmungen für unter dem geltenden Recht gewährte Steuererleichterungen. Der Wortlaut von Art. 9 des Verordnungsentwurfs wirft die Frage auf, ob nach dem geltenden Recht gewährte Steuererleichterungen automatisch per 31. Dezember 2008 enden. Eine entsprechende informelle Anfrage beim SECO hat ergeben, dass entgegen der wörtlichen Auslegung unter dem geltenden Recht gewährte Steuererleichterungen grundsätzlich nicht in Frage gestellt werden, sondern vielmehr unverändert bis zu deren ursprünglich festgelegten Ablauf (und ggf. über den 31. Dezember 2008 hinaus) bestehen bleiben sollen, es sei denn, die Voraussetzungen der gewährten Steuererleichterungen würden geändert. Es empfiehlt sich deshalb, vor einer allfälligen Anpassung von sachverhaltsrelevanten Grundlagen einer unter dem alten Recht gewährten Steuererleichterung (wie z.B. Domizilwechsel) abzuklären, ob diese die Rechtsfolgen des Art. 9 zur Folge hätte.

Neuer Gebietsperimeter

Mit der Ablösung der Lex Bonny durch das neue Bundesgesetz über Regionalpolitik wird auch die Verordnung über die Festle-

gung der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete überarbeitet. Der Entwurf der überarbeiteten Verordnung sieht eine Reduktion der wirtschaftlichen Erneuerungsgebiete vor. Ab 2008 können Steuererleichterungen auf Bundesebene voraussichtlich nur noch Unternehmen in den wirtschaftlich schwächsten Gebieten zugestanden werden (vgl. Karte).



Die Reduktion der Fördergebiete hat bei den betroffenen Kantonen und Regionen Kritik ausgelöst. In der Tat macht es wenig Sinn, Steuererleichterungen nur noch den Unternehmen in den wirtschaftlich schwächsten Regionen zu gewähren. Dass internationale Unternehmen bei ihrer Standortevaluation Gebiete in Betracht ziehen, welche von Flughäfen oder grösseren Bahnhöfen weit entfernt und/oder nicht durch den öffentlichen Verkehr erschlossen sind, erscheint fraglich. ■

Steuerfalle im Bereich der Sozialversicherung

Im vorliegenden konkreten Fall ging es um die AHV-Pflicht einer nichterwerb-stätigen Ehefrau, deren Mann im Ausland arbeitet und dort Sozialver-sicherungsbeiträge leistet. In seinem Entscheid vom 9. Mai 2007 erklärte das Bundesgericht eine partielle internationale Doppelbelastung im Bereich der Sozialversicherung für zulässig.

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

Ein Ehepaar, sie Schweizerin, er Deutscher, lebt seit langer Zeit im Kanton Thurgau. Sie arbeitete bis 1999 in der Schweiz und gab dann ihre Erwerbstätigkeit auf. Er ist bei einer deutschen Unternehmung angestellt, wird in Deutschland entlohnt und entrichtet dort Sozialversicherungsbeiträge. Die Ausgleichskasse forderte nun von der Ehefrau AHV-Beiträge als Nichterwerb-stätige.

Das Bundesgesetz über die AHV schreibt in der Tat vor, dass natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz obligatorisch der AHV unterstellt sind, und zwar unabhängig davon, ob sie erwerbstätig sind oder nicht. Bei konkurrierender ausländischer Beitragspflicht besteht allerdings die Möglichkeit, in der Schweiz eine Befreiung zu beantragen. Nichterwerb-stätige sind beitragspflichtig ab Alter 20 bis 64/65. Je nach ihren sozialen Verhältnissen haben sie Beiträge von CHF 353 bis 8400 pro Jahr zu bezahlen. Bemessungsgrundlage für eine verheiratete Person ist das hälftige eheliche Vermögen und Renteneinkommen.

Für Ehepaare gibt es eine Bestimmung, nach der Beiträge als bezahlt gelten, sofern der Ehegatte AHV-Beiträge von mindestens dem doppelten Mindestbeitrag entrichtet. Im vorliegenden Fall verweigerte das Bundesgericht allerdings eine Anrechnung der Sozialversicherungsbeiträge des Ehepartners mit der Begründung, dass dessen Beiträge im Ausland und nicht in der Schweiz entrichtet wurden. Das Gericht befand, dass das bilaterale Sozialversicherungsabkommen D-CH eine Anwendung der Regeln des Wohnsitzstaates (Schweiz) zulasse und dass auch die EU-Verordnung 1408/71 nicht im Wege stehe, weil das dort statuierte Beschäftigungslandsprinzip nur für den

erwerbstätigen Ehepartner gelte und nicht auch für seine nichterwerb-stätige Ehefrau.

Die unerfreuliche Folge dieses Entscheides ist, dass die nichterwerb-stätige Ehefrau in der Schweiz AHV zu zahlen hat, obwohl das Erwerbseinkommen ihres Mannes vollumfänglich der deutschen Sozialversicherung unterliegt. Wie oben erwähnt, ist Bemessungsgrundlage das hälftige eheliche Vermögen und Einkommen, was de facto also zu einer erneuten Besteuerung des halben, schon im Ausland erfassten Erwerbseinkommens führt.

Diese Argumentation des Bundesgerichts lässt sich ohne weiteres auch auf eine andere, viel häufigere Fallgestaltung anwenden, nämlich auf die zahlreichen Fälle von Mitarbeiterentsendungen in die Schweiz. In diesen Fällen bleiben die Mitarbeiter während ihrer Tätigkeit in der Schweiz in der Praxis meistens der Sozialversicherung ihres Heimatlandes unterstellt. Wenn nun die Ehepartner während der Entsendung ebenfalls in der Schweiz Wohnsitz nehmen, befinden wir uns in einer ähnlichen Situation wie im oben erwähnten Bundesgerichtsentscheid.

Ob die Behörden allerdings auch in diesen Fällen die nichterwerb-stätige Ehepartnerin tatsächlich der AHV unterstellen und somit eine partielle Doppelbelastung herbeiführen werden, bleibt zu überwachen. ■

Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. Juni 2007: Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch eine «Holding Branch»

In einem kürzlich ergangenen Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts¹ stand die Frage im Zentrum, ob eine so genannte «Holding Branch» (schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung) für Zwecke der Verrechnungssteuer rückerstattungsberechtigt sei.

René Schreiber, Partner, Tax; rene.schreiber@ch.ey.com

Nicole Meier, lic. iur., Senior, Tax; nicole.meier@ch.ey.com

Sachverhalt

Z ist die schweizerische Zweigniederlassung der in den Niederländischen Antillen ansässigen Gesellschaft X. Die Zweigniederlassung wurde im Jahr 1989 errichtet und hält eine Beteiligung an der schweizerischen Gesellschaft R. Die Beteiligung R wurde bereits 1988 von der Muttergesellschaft von X gekauft, die ebenfalls in den Niederländischen Antillen ansässig ist und die Beteiligung R sogleich an die damals noch in den Niederlanden ansässige Tochtergesellschaft X verkaufte. Im Jahr 2003 verlegte X ihren Sitz in die Niederländischen Antillen. Die Beteiligung an R wurde im Jahr 1996 auf die Betriebsstätte Z übertragen. Im Jahr 2002 schüttete R eine Dividende an Z aus, woraufhin Z die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (VSt) beantragte.

Die Rückerstattungsberechtigung von Z wurde vom Bundesverwaltungsgericht (BVGer) verneint.

Erwägungen

Das Bundesverwaltungsgericht prüfte die Rückerstattungsberechtigung von Z anhand mehrerer Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG) und verweigerte diese mit folgender Begründung:

Gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG haben juristische Personen Anspruch auf Rückerstattung der VSt, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten. Das BVGer erachtete nicht die schweizerische Betriebsstätte Z, sondern die Gesellschaft X, die im Zeitpunkt

der Dividendenausschüttung in den Niederlanden ansässig war, als wirtschaftlich Berechtigte der Dividendeneinkünfte. Deshalb wurde die Rückerstattung aufgrund von Art. 24 Abs. 2 VStG verweigert (fehlender Sitz im Inland).

Weiter prüfte das BVGer den Rückerstattungsanspruch nach Art. 24 Abs. 3 VStG, wonach ausländische Unternehmen, die für ihre Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte oder für deren Betriebsvermögen Kantons- oder Gemeindesteuern zu entrichten verpflichtet sind, rückerstattungsberechtigt sind. Das BVGer bejahte das Vorliegen der Kriterien ausländischer Sitz der Unternehmung, Tätigkeitsausübung durch eine schweizerische Betriebsstätte sowie schweizerische Steuerpflicht von Z ohne weiteres. Die Rückerstattung der VSt kann indessen nur gewährt werden, wenn die betreffenden Einkünfte dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte zugerechnet werden können und das Betriebsvermögen direkt und ausschliesslich den Aktivitäten der schweizerischen Betriebsstätte dient. Das BVGer hielt diesbezüglich fest, dass eine Betriebsstätte keine Beteiligungen halten könne und dass das Halten von Beteiligungen vorliegend dem Gesellschaftszweck von Z widerspreche. Im Weiteren führte das Gericht aus, dass die Beteiligung und damit die Dividende X zugerechnet werden müsse und dass die Beteiligung nicht ausschliesslich oder überwiegend den Aktivitäten von Z diene. Im Ergebnis wurde die Rückerstattungsberechtigung aufgrund von Art. 24 Abs. 3 VStG verneint.

Als Letztes prüfte das BVGer das Vorliegen eines Steuerumgehungsstatbestandes (Art. 21 Abs. 2 VStG). Danach wird die Rückerstattung der VSt verweigert, sofern eine ungewöhnliche Strukturierung zum Zwecke einer Steuereinsparung gewählt wird und diese effektiv zu erheblichen Steuerersparungen führt. Das BVGer stellte sich im vorliegenden Fall auf den Standpunkt, dass Z einzig für die Rückforderung der VSt bzw. für eine steuerneutrale Rückführung der Einkünfte aus R bis zur obersten Gruppengesellschaft (Offshore-Gesellschaft) gegründet wurde und weder wirtschaftliche noch geschäftsmässige Gründe für die vorliegende Strukturierung gegeben seien. Folglich erachtete das BVGer den Steuerumgehungsstatbestand als erfüllt.

Der Entscheid ist unseres Erachtens – insbesondere im Lichte einer Steuerumgehung – im Endergebnis zwar korrekt ausgefallen. Hingegen ist der Standpunkt des BVGer, wonach Betriebsstätten keine Beteiligungen halten können, in Frage zu stellen. Die herrschende Lehre ist der Auffassung, dass Betriebsstätten durchaus Beteiligungen halten können und – via deren ausländischen Hauptsitz – aufgrund von Art. 24 Abs. 3 VStG rückerstattungsberechtigt sind, sofern die Beteiligung Teil des Betriebsvermögens darstellt. ■

¹ Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. Juni 2007, A-1521/2006.

Steuerliche Behandlung der Wohneigentumsförderung (WEF)

Das neue Kreisschreiben zur steuerlichen Behandlung der Wohneigentumsförderung (WEF) durch die berufliche Vorsorge ist eine Anpassung an die sozialversicherungsrechtlichen Gesetzesänderungen per 1. Januar 2006.

Anne Buser, dipl. Steuerexpertin, Manager, Tax; anne.buser@ch.ey.com

Die Gesetzesänderungen bezüglich der beruflichen Vorsorge, welche per 1. Januar 2006 in Kraft traten und im neuen Kreisschreiben¹ auch steuerlich umgesetzt wurden, haben insbesondere zu einer Einschränkung der steuerlichen Planungsmöglichkeit im Zusammenhang mit dem Vorbezug zur Wohneigentumsförderung geführt.

Grundsätzlich kann für den Erwerb von selbstbenutztem Wohneigentum, von Wohnbaugenossenschaftsanteilen (WBG-Anteile) oder zur Rückzahlung einer Hypothek unter bestimmten Voraussetzungen ein Vorbezug aus der anerkannten beruflichen Vorsorge nach BVG² aus- bzw. wieder zurückbezahlt werden. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass neu bei einem Einkauf in Beitragsjahre die daraus resultierenden Leistungen während den darauf folgenden drei Jahren nicht in Kapitalform (wie z.B. für die Wohneigentumsförderung) bezogen werden können.³

Seit Bestehen der Möglichkeit des Vorbezugs wird diese Auszahlung beim Versicherten getrennt vom übrigen Einkommen zu einem speziellen Satz besteuert.⁴ Die Kosten einer allfälligen Zusatzversicherung zur Reduktion der entstehenden Vorsorgelücke im Rahmen der individuellen Vorsorge sind dabei steuerlich nicht abzugsfähig.

Bei Verkauf des Grundstücks oder der WBG-Anteile ist der erhaltene Betrag an die Vorsorgeeinrichtung zurückzuerstatten oder neu für maximal zwei Jahre auf ein Freizügigkeitskonto einzuzahlen und wieder im Sinne der WEF zu investieren. Bei Reinvestition innerhalb der zwei Jahre wird lediglich im Umfang der auf diesem Betrag aufgelaufenen Zinsen ein Vorbezug zur Wohneigentumsförderung angenommen (der ab einem Betrag von CHF 5000 gemeldet wer-

den muss). Wird innerhalb der zwei Jahre nicht reinvestiert, ist der Vorbezug wieder an die Vorsorgeeinrichtung zu überweisen. Die in der Zwischenzeit aufgelaufenen Zinsen werden steuerfrei auf die Vorsorgeeinrichtung übertragen.

Wird der Vorbezug zurückbezahlt, kann grundsätzlich die ursprünglich bezahlte Steuer auf dem entsprechenden Betrag zurückgefordert werden. Im Gegenzug dazu wird für Steuerzwecke kein Abzug für die Einzahlung in die Vorsorgeeinrichtung gewährt. Das heisst, man erhält die tiefere, bei Vorbezug bezahlte Steuer zurück und darf bei der ordentlichen und vermeintlich höheren Einkommenssteuer den Abzug nicht machen. Für die Dauer der Zeit zwischen der Zahlung der Steuer und der Rückerstattung wird kein Zins vergütet.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass bei der Verpfändung der vorsorgerechtlichen Ansprüche steuerrechtlich keine Konsequenzen resultieren, solange es nicht zu einer Pfandverwertung kommt. Bei Pfandverwertung sind die Steuerfolgen analog einem Vorbezug.

Während früher durchaus Vorbezüge für Wohneigentum noch ausstehend sein konnten und man sich dennoch in Beitragsjahre einkaufen konnte, ist dies vorsorgerechtlich seit dem 1. Januar 2006 nicht mehr möglich.⁵ Da die Vorbezüge zu einem privilegierten Satz besteuert werden und der Einkauf in Beitragsjahre steuerlich abzugsfähig ist, konnte früher über diese Kombination ein wenig Steuerplanung betrieben werden, was aber durch die neue Regelung seit dem 1. Januar 2006 unterbunden wird.

Durch die Ausgestaltung der Vorsorgelösung selbst, durch eine zeitlich richtige Staffelung allfälliger Einkäufe in eine Beitragslücke oder auch durch eine im Rahmen

der Gesamtvermögensplanung integrierte Berücksichtigung der Wohneigentumsförderung kann immer noch steuerlich optimiert werden. Mit dem vorliegenden Kreisschreiben, welches vor allem die sozialversicherungsrechtlichen Neuerungen per 1. Januar 2006 umsetzt, ist der Gestaltungsspielraum einfach wieder enger und sind die Ansprüche an die Kreativität der Berater höher geworden. ■

¹ Kreisschreiben Nr. 17 der Eidg. Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2007.

² Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, SR 831.40.

³ Art. 79b Abs. 3 BVG. Früher wurden eine Kapitaleinzahlung und eine zeitnahe Auszahlung dennoch nicht einfach akzeptiert, sondern jeweils unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung geprüft.

⁴ Kreisschreiben Nr. 1 vom 22. November 1989, Kreisschreiben Nr. 23 vom 5. Mai 1995 und Kreisschreiben Nr. 17 vom 3. Oktober 2007; Art. 83a Abs. 1 BVG.

⁵ Art. 79b Abs. 3 BVG; Ausnahme: Wenn kein weiterer Einkauf mehr möglich Art. 66b der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2) bzw. bei Wiedereinkauf nach Scheidung / gerichtlicher Auflösung der Partnerschaft nach Art. 79b Abs. 4 i.V.m. Art. 22c des Freizügigkeitsgesetzes (FZG).

Abschaffung Dumont-Praxis – Stellungnahme des Bundesrates

Bundesrat und Parlament wollen die Käufer von renovationsbedürftigen Liegenschaften steuerlich entlasten: Den Steuerpflichtigen soll nach dem Kauf stark vernachlässigter Liegenschaften die Abzugsmöglichkeit von Instandstellungskosten zukünftig nicht mehr versagt bleiben (Dumont-Praxis).

Roger Jaun, lic. iur., dipl. Steuerexperte, Manager, Tax; roger.jaun@ch.ey.com
Michael Hämmerli, Assistant, Tax; michael.haemmerli@ch.ey.com

Der Bundesrat beabsichtigt, im Gegensatz zu dem von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates ausgearbeiteten Gesetzesentwurf, die Dumont-Praxis nicht nur auf Bundes-, sondern zwingend auch auf Kantonsebene abzuschaffen.

Mit dem so genannten «Dumont-Urteil» vom 15. Juni 1973 wechselte das Bundesgericht von einer bis dahin technischen Unterhaltsbegründung zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Instandstellungskosten, welche unmittelbar nach dem Erwerb einer Liegenschaft anfallen werden, sind demnach als anschaffungsnaher Aufwand zu qualifizieren und grundsätzlich nicht vom steuerbaren Einkommen abziehbar. Als unmittelbar wurde vom Bundesgericht ein auch noch heute gültiger Zeitraum von fünf Jahren ab dem Erwerb der Liegenschaft definiert.

Nach mehreren Entscheiden, welche das ursprüngliche Urteil bestätigten, hat das Bundesgericht im Jahr 1997 eine Einschränkung der bisherigen Praxis vorgenommen. Neu ist zusätzlich zu differenzieren, ob sich eine Liegenschaft in einem vernachlässigten oder gut unterhaltenen Zustand befindet. Nur bei Letzterem sind seit diesem Entscheid Instandstellungskosten auch unmittelbar nach dem entgeltlichen Erwerb vom steuerbaren Einkommen abziehbar.

Die auch nach dieser Anpassung nicht verstummte Kritik an der Dumont-Praxis war der Grund für eine im Jahr 2004 eingereichte parlamentarische Initiative. Diese veranlasste die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) zur Ausarbeitung eines Gesetzesentwurfs.

Abschaffung auf Bundesebene

Der von der WAK-N mit knappem Mehr verabschiedete Bericht befürwortet, wie die bundesrätliche Stellungnahme vom 7. November 2007, eine Abschaffung der Dumont-Praxis auf Bundesebene. Nebst den Einflüssen auf die Bauwirtschaft und auf die Wohneigentumsförderung wird insbesondere die Beeinträchtigung des Grundsatzes der Gleichbehandlung kontrovers diskutiert. Die Kommissionsmitglieder, welche eine Abschaffung ablehnen, argumentieren gleich wie das Bundesgericht im Jahr 1973: Ohne Dumont-Praxis könnten die Käufer von vernachlässigten Liegenschaften, welche einen tieferen Kaufpreis bezahlen als die Erwerber von gut erhaltenen Bauten, zusätzlich auch noch die Instandsetzungskosten steuerlich in Abzug bringen. Diese Ungleichbehandlung sei nicht mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar. Die zustimmenden Mitglieder der WAK-N akzeptieren demgegenüber diese unterschiedliche Behandlung der Käufer: Der zu gewährende Abzug stelle eine Kompensation für das zusätzliche Risiko dar, welches mit dem Erwerb einer vernachlässigten Liegenschaft einhergehe. Ein Hauptargument für die Abschaffung der Dumont-Praxis ist letztendlich aber ebenfalls eine Ungleichbehandlung, nämlich diejenige von Alt- und Neueigentümern: Die Instandstellungskosten bei vernachlässigten Liegenschaften sind derzeit nur bei Ersteren abzugsfähig.

Abschaffung auf Kantonsebene

Eine in den Kantonen im Vorfeld durchgeführte Umfrage der Schweizerischen Steu-

erkonferenz betreffend die Anwendung der Dumont-Praxis zeigt eine erstaunlich uneinheitliche Auslegung der Praxis. Aus den Daten der 24 teilnehmenden Kantone ist zu entnehmen, dass sich nur deren 11 an die bundesgerichtliche Rechtsprechung halten. Die übrigen Kantone verwenden entweder eine abweichende Definition des Begriffs «vernachlässigt» oder wenden die Dumont-Praxis bei der kantonalen Einkommenssteuer gar nicht an (Kantone Basel-Land, Schaffhausen und Thurgau).

Im Gegensatz zum veröffentlichten Communiqué des Bundesrates gewichtet eine Mehrheit der WAK-N den Schutz der kantonalen Steuerhoheit und die Förderung des Steuerwettbewerbs höher als den Verfassungsauftrag der Steuerharmonisierung. Sie schlägt deshalb in ihrem Bericht vor, auf Kantonsebene auf eine Abkehr von der aktuellen Praxis zu verzichten bzw. den Kantonen ein entsprechendes Wahlrecht einzuräumen. Der Bundesrat spricht sich demgegenüber aus steuersystematischen Gründen klar für eine Harmonisierung in den Bereichen der Einkommens- und Grundstückgewinnsteuern aus. Mit der einheitlichen Regelung möchte er den Liegenschaftserwerbern zudem zusätzliche Anreize bieten, neu erworbene Liegenschaften rasch zu renovieren und damit die Baubranche zusätzlich unterstützen.

Aussichten

Die Differenzen zwischen dem Bericht der WAK-N und der kürzlich veröffentlichten Stellungnahme des Bundesrates deuten darauf hin, dass insbesondere der Entscheid, ob die Abschaffung auch auf Kantonsebene zwingend zu übernehmen sei, zu weiteren

Diskussionen Anlass geben wird. Das Geschäft wird dem Nationalrat als erstberatender Instanz in der Wintersession 2007/2008 vorgelegt werden. Vorausgesetzt, die beiden Räte finden eine rasche Einigung, wird mit einem Inkrafttreten des neuen Gesetzesartikels im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) auf den 1. Januar 2009 gerechnet. Würde die Praxis auch in den Kantonen abgeschafft,

wären Übergangsregelungen zu treffen, womit das Inkrafttreten einer neuen Bestimmung im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) frühesten im Jahr 2011 zu erwarten wäre. Gemäss der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ist nicht davon auszugehen, dass den neuen Gesetzesartikeln eine rückwirkende Gültigkeit zugesprochen werden wird. ■

Sofortmassnahmen im Bereich Ehegattenbesteuerung in der Schweiz

«Heiraten? Nein danke! Das ist uns zu teuer!» Ab dem neuen Jahr soll die Steuerbelastung kein Hindernis mehr sein für eine Eheschliessung.

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

Während die Kantone der so genannten «Heiratsstrafe» mit einem günstigeren Tarif für Verheiratete oder mit einem besonderen Ehegatten- und Zweiverdienerabzug bereits entgegenwirken, führen die Faktorenaddition und der Progressionstarif auf Stufe der Bundessteuer immer noch zu einer deutlichen Mehrbelastung von Zweiverdienerhepaaren gegenüber gleich situierten Konkubinatspaaren. Diese Mehrbelastung ist vom Bundesgericht bereits vor 20 Jahren als verfassungswidrig gerügt worden, und nachdem das Volk im Frühling 2004 das Teilsplitting für Ehepaare zusammen mit dem Steuerpaket abgelehnt hat, schickte der Bundesrat im September 2005 eine Vorlage zur Milderung der Heiratsstrafe in die Vernehmlassung. Mit der Einführung der Sofortmassnahmen im Bereich der Ehegattenbesteuerung soll nun die Heiratsstrafe per 1. Januar 2008 bei der direkten Bundessteuer gemildert werden. Dem Fiskus entgehen dabei jährlich CHF 650 Millionen. Die Milderung wird durch einen erhöhten und umgestalteten Zweiverdienerabzug sowie einen neu eingeführten Verheiratetenabzug umgesetzt.

Obwohl das Ziel der betreffenden Bundesratsvorlage, die Ungleichheiten zwi-

schen Ehepaaren und finanziell gleichgestellten Konkubinatspaaren zu beseitigen, von einer grossen Mehrheit begrüsst wurde, konnte man sich jedoch mit den vom Bundesrat vorgeschlagenen Massnahmen wie Tarifierhöhung bei Alleinstehenden und Nichtberücksichtigung der Rentnerhepaare nicht anfreunden. Man einigte sich deshalb auf die effizienten und einfach umsetzbaren Sofortmassnahmen in Form eines Kompromisses.

Der Bundesrat hat mit dieser «Kombi-Lösung» einen Kompromiss zwischen der Vorlage und der Kritik der Kantone und Parteien gefunden. Der Zweiverdienerabzug vom steuerbaren Einkommen umfasst jetzt noch 50% des niedrigeren Ehepaarverdienstes bis maximal CHF 12 500. Der heute geltende Zweiverdienerabzug von CHF 7600 wird als Minimalansatz beibehalten. Zudem können neu in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehepaare einen Verheiratetenabzug in Form eines Sozialabzuges von CHF 2500 geltend machen. Abzugsberechtigt sind auch Rentnerhepaare, Einverdienerhepaare, eingetragene Partnerschaften und Ehepartner, welche andere Einkünfte als solche aus Erwerb erzielen.

Die Sofortmassnahmen bewirken für 160 000 der betroffenen 240 000 Doppelverdienerhepaare einen Wegfall der Schlechterstellung gegenüber gleich situierten Konkubinatspaaren, während für die restlichen 80 000 eine deutliche Besserstellung erreicht wird.

Abschliessend lässt sich festhalten, dass die Kombi-Lösung den schon lange bekannten Gesetzesmängeln Rechnung trägt, indem sie einerseits die verfassungswidrige Mehrbelastung von Zweiverdienerhepaaren gegenüber Konkubinatspaaren beseitigt oder zumindest reduziert und andererseits die Belastungsdifferenz zwischen Einverdiener- und Zweiverdienerhepaaren im Rahmen hält. Obschon ein Drittel aller Zweiverdienerhepaare ihre Steuerbelastung durch die Sofortmassnahmen lediglich mildern kann, ist die Kombi-Lösung sicherlich ein zu begrüssender Schritt in Richtung einer Reformation der Ehegattenbesteuerung auf Bundesebene. ■

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