

# Tax News

März 2008



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser

Am 24. Februar 2008 hat das Volk die Unternehmenssteuerreform II angenommen.

Nachdem bereits 17 Kantone die Doppelbesteuerung für Unternehmer erfolgreich gemildert hatten, wurde das Problem im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II nun auch auf Bundesebene einheitlich geregelt: Dividenden werden noch zu 60 Prozent (Beteiligungen im Privatvermögen) beziehungsweise 50 Prozent (Beteiligungen im Geschäftsvermögen)

besteuert (geplantes Inkrafttreten 1.1.2009). Im Steuerharmonisierungsgesetz wird den Kantonen nun ausdrücklich die Kompetenz zugesprochen, die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilshabern – zuerst Besteuerung der Unternehmensgewinne bei der Gesellschaft und anschliessend der ausgeschütteten Gewinne beim Aktionär – ebenfalls mittels Teilbesteuerung zu mildern (spätestes Inkrafttreten 1.1.2011). Das Ausmass der Entlastung bleibt entsprechend den verfassungsrechtlichen Zuständigkeiten den Kantonen freigestellt. Diese Entlastung gilt jedoch nur für Aktionäre, die eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Unternehmen besitzen. Mit dieser Einschränkung werden gezielt Firmeninhaber und unternehmerisch tätige Teilhaber von KMU entlastet.

Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Unternehmensgewinne wird zudem durch die Ausweitung des Beteiligungsabzugs erreicht (geplantes Inkrafttreten 1.1.2011). Neu muss ein Unternehmen nur noch mit mind. 10 Prozent (statt 20 Prozent) an einem anderen Unternehmen beteiligt sein resp. letzteres einen Verkehrswert von CHF 1 Mio. (statt CHF 2 Mio.) aufweisen, damit der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden kann. Dieselbe Beteiligungsquote von 10 Prozent gilt auch auf dem Beteiligungsabzug für Kapitalgewinne.

Als weitere Änderung sollen die Kantone neu die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen können. Die Kantone können frei entscheiden, ob sie diese Regelung einführen wollen (geplantes Inkrafttreten 1.1.2009).

Von Bedeutung ist ferner die Einführung des Kapitaleinlageprinzips für Aktionäre. Die von Aktionären seit 1. Januar 1997 an die Gesellschaft geleisteten Kapitaleinlagen sind fortan auch dann steuerfrei rückzahlbar, wenn es sich um Aufgelder oder Zuschüsse handelt (geplantes Inkrafttreten 1.1.2011). Bis anhin war die Rückzahlung dieser Art von Einlagen zumindest beim Bund als Einkommen zu versteuern. Die ESTV hat angekündigt, diesbezüglich ein Kreisschreiben zu erlassen.

Schliesslich ist noch anzufügen, dass Erleichterungen für die Unternehmensnachfolge von Personengesellschaften und Selbständigerwerbenden eingeführt werden.

## Philip Robinson

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

## Inhaltsverzeichnis

### 1 Editorial

Internationales Steuerrecht

### 2 US tax desk: recent developments

### 3 Deutschland: Aktuelle Entwicklungen

### 4 Das globale Mobilitätsrisiko in den Griff bekommen

Nationales Steuerrecht

### 6 Unternehmenssteuerreform II: Lohn versus Dividende

### 7 Abgangsentschädigungen und Besteuerungsgrundsätze im Verhältnis Schweiz-Ausland

### 8 Interkantonale Repartition der pauschalen Steueranrechnung

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

## US tax desk: recent developments

**In order to prevent the US heading into a recession, President Bush signs the economic stimulus bill. Further the appeals court rules for government on the filing deadline for foreign corporations.**

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

### President Bush signs economic stimulus bill into law

On February 13, 2008, President Bush signed into law a package of tax incentives designed to stimulate the economy. Amid fears that the US could be headed towards recession, the president and Congress are attempting to put money into the hands of businesses and individuals to avoid a recession completely.

Key features of the stimulus measures include:

- A cash rebate check ranging from \$300 to \$1,200 depending on filing status to be given to those individuals who paid taxes in 2007 or had at least \$3,000 of earned income. The amount of the rebate check will be reduced for those individuals with \$75,000 or greater of adjusted gross income (\$150,000 for married taxpayers filing a joint return), and gradually phase out to the point where no rebate will be paid for individuals without children who have adjusted gross incomes of \$87,000 or greater (\$174,000 for couples filing jointly with no children).
- Businesses will be allowed to deduct 50% of the cost of new equipment bought after December 31, 2007, and placed into service during 2008.
- Businesses will be allowed a current year writeoff for new equipment under the US Tax Code Section 179 rules up to \$250,000 from \$128,000 with the phase-out threshold raised from \$510,000 to \$800,000.
- To stimulate more mortgage lending, the limits on government-sponsored enterprise conforming loans and Federal Housing Administration-insured loans are increased for 2008 to \$729,750. The limit on Federal Housing Administra-

tion-insured loans had been \$367,000, and the limit on conforming loans eligible to be purchased by Fannie Mae and Freddie Mac had been \$417,000.

### Appeals court rules for government on filing deadline for foreign corporations

The US Third Circuit Court of Appeals reversed a 2006 lower court ruling, *Swallows Holding, Ltd. v. Commissioner*, that challenged the validity of a US tax regulation requiring foreign corporations engaged in a US trade or business to file a US federal income tax return within 18 months from the normal due date of the return in order to maintain the right to claim deductions against gross income. The decision is significant in particular for those foreign corporations that do not believe themselves to be engaged in a US trade or business but nevertheless file a “protective” return in order to be able to claim US tax deductions should the IRS challenge the taxpayer’s assertion and prevail. Additionally, foreign corporations that rely on a US income tax treaty to avoid US taxation on US trade or business income because of a lack of a US permanent establishment may also be affected.

It is advised that those foreign corporations currently not filing a US federal return, either because they have viewed themselves as not having a US trade or business or are so engaged but lack a US permanent establishment, reconsider whether to file at least a “protective” US return. ■

## Deutschland: Aktuelle Entwicklungen

**Vier Themen sind im Fokus der steuerlichen Neuerungen in Deutschland. Die Switch-over-Klausel verstösst gemäss Europäischem Gerichtshof (EuGH) nicht gegen das Europarecht. Zudem stellt die Generalanwältin in der Rechtssache Lidl Belgium ihre Schlussanträge und fordert die Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste. Zu erwarten bleibt nun die Entscheidung des EuGH. Das Ergänzungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – USA ist in Kraft getreten, die Regelung zur Quellensteuer findet rückwirkend auf den 1.1.2007 Anwendung. Zudem wurde das Jahressteuergesetz (JStG) 2008 verkündet.**

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

### Switch-over-Klausel im deutschen Aussensteuergesetz EU-rechtskonform

Betriebsstätteinkünfte aus dem Ausland, etwa der Schweiz, werden in Deutschland grundsätzlich unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Neben etwaigen abkommensrechtlichen Aktivitätsvorbehalten – so etwa im DBA D-CH – kannte das deutsche Aussensteuergesetz (AStG) bereits früher in § 20 Abs. 2 AStG eine Regelung, nach der bestimmte Kapitaleinkünfte der ausländischen Gesellschaft nicht freigestellt werden, sondern abweichend hiervon unter die Anrechnungsmethode fallen (Switch-over-Klausel). Damit werden solche Betriebsstätteinkünfte auf das deutsche Steuerniveau (unter Anrechnung der ausländischen Steuern) «hochgeschleust».

Der EuGH urteilte am 6.12.2007 in der Rechtssache Columbus Container Services BVBA & Co. (C-298/05), dass die deutsche Switch-over-Klausel nicht gegen Europarecht verstösst. Dieses Urteil hat auch Auswirkung auf die aktuelle Rechtslage des § 20 Abs. 2 AStG, in der diese Regelung über bestimmte Kapitaleinkünfte hinaus auf die in §§ 7 ff. AStG genannten Anwendungsfälle erweitert wurde. Somit ist nach wie vor darauf zu achten, dass Betriebsstätten im Ausland (Schweiz) ggf. «aktiv tätig» sind, um nicht bei der Besteuerung in Deutschland den positiven Steuereffekt aus der Auslandsinvestition durch das Switch-over zu verlieren. Allerdings kann bei geeigneter Gestaltung – selbst im Falle des Swicht-overs zur Anrechnungsmethode – die deutsche Gewerbesteuer vermieden wer-

den, die seit der Unternehmensteuerreform 2008 fast 50 % der deutschen Ertragssteuerbelastung ausmacht. Im Ergebnis würde es dann trotz des Wechsels zur (vermeintlich) höheren deutschen Ertragssteuerbelastung nur zu einer 15%igen deutschen Körperschaftsteuerbelastung zuzüglich Solidaritätszuschlag (insgesamt 15,825%) kommen, auf die die ausländische Steuer angerechnet wird.

### EuGH: Schlussanträge in der Rechtssache Lidl Belgium (C-414/06)

In der Rechtssache Lidl Belgium (C-414/06) stellte die Generalanwältin am 14.2.2008 ihre Schlussanträge. Der EuGH hat in diesem Verfahren die Frage zu klären, ob die fehlende Möglichkeit der Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste mit Gewinnen des deutschen Stammhauses gegen Europarecht verstösst. Die in Frage stehende abkommensrechtliche Regelung (Art. 23A Abs. 1 Nr. 1 OECD-MA) stellt Betriebsstättengewinne im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses frei. Daraus schliessen die deutsche Finanzverwaltung und das höchste deutsche Finanzgericht, der Bundesfinanzhof, dass damit auch Verluste der ausländischen Betriebsstätten in Deutschland nicht durch Verrechnung, sondern nur satzbestimmend (Progressionsvorbehalt) berücksichtigt werden müssen. Die Generalanwältin sieht dagegen darin einen Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit. Es bleibt aber abzuwarten, ob der EuGH der Ansicht der Generalanwältin folgt. Der EuGH entschied erst am 6.11.2007 in der

Rechtssache Stahlwerke Ergste Westig (C-415/06), dass die Nichtberücksichtigung von Verlusten aus Betriebsstätten in Drittstaaten wie der Schweiz keinen Verstoss gegen die Kapitalverkehrsfreiheit bedeute. Es wird sich zeigen, ob der EuGH bei der Prüfung der Niederlassungsfreiheit zu einem abweichenden Ergebnis gelangt.

### Ergänzungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA ratifiziert

Das am 1.6.2006 unterzeichnete Protokoll zur Änderung des DBA D-USA ist am 28.12.2007 in Kraft getreten. Vereinbart wurde u.a., dass zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung von Gewinnen auf die Erhebung von Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen von Tochter- an Muttergesellschaften verzichtet wird (Voraussetzung u.a. unmittelbare Beteiligung von mindestens 80% seit mindestens 12 Monaten). Die Regelungen des Protokolls bei Quellensteuern finden rückwirkend auf den 1.1.2007 Anwendung.

### Jahressteuergesetz (JStG) 2008 verkündet

Am 28.12.2007 wurde das JStG 2008 verkündet, das u.a. die fiktive steuerliche Transparenz ausländischer Kapitalgesellschaften durch das deutsche Aussensteuerrecht im Hinblick auf das EuGH-Urteil Cadbury Schweppes (C-196/04) einschränkt. Diese sogenannte Hinzurechnungsbesteuerung greift danach nicht, wenn die in der EU/ dem EWR ansässige ausländische Kapitalgesellschaft den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im ausländischen Staat erbringt: Dann wird der Gewinn der ausländischen Kapitalgesellschaft nicht ihrem Anteilseigner hinzuge-rechnet, vielmehr entfaltet die ausländische Kapitalgesellschaft die übliche Abschirmwirkung. Diese Neuregelung gilt jedoch nicht bei ausländischen Betriebsstätten, insoweit bleibt es ggf. bei der Anwendung der Anrechnungsmethode (§ 20 Abs. 2 AStG, vgl. hierzu auch oben 1.). Die Schweiz als Drittstaat partizipiert an dieser positiven Entwicklung nicht. ■

## Das globale Mobilitätsrisiko in den Griff bekommen

**Am Markt ist zu beobachten, dass die Wahrscheinlichkeit von Risiken bei der Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland wächst und zudem das Ausmass der Konsequenzen zunimmt. Aus diesem Grund sollten Steuerverantwortliche der Evaluierung globaler Mobilitätsrisiken grössere Priorität einräumen.**

*Chris Debner, Senior Manager, Human Capital; chris.debner@ch.ey.com*

Die Welt der Wirtschaft ist heute stärker vernetzt als je zuvor. Die Globalisierung beschleunigt sich; Handels- und Kapitalströme werden komplexer, während die Emerging Markets ihr volles Potenzial auszuschöpfen beginnen. Alte Geschäftsmodelle werden über Bord geworfen, und die Unternehmen trimmen ihre Aktivitäten auf höchstmögliche Effizienz. Zu allem Überflus zwingt der Wettbewerbsdruck die Marktakteure in vielen Sektoren zur Konsolidierung, die eine Welle von Fusionen und Übernahmen mit sich bringt. All dies geschieht in einer Umgebung, in der der Druck von Aufsichtsbehörden und Interessengruppen auf die multinationalen Unternehmen steigt, die danach streben, alle Risikoaspekte zu managen. Vor diesem Hintergrund verlangen multinationale Unternehmen mehr globale Mobilität. Dies führt dazu, dass mehr Menschen in andere Länder entsendet werden, und dies in einer grösseren Zahl von Funktionen und Strukturen als je zuvor. Die Risiken, die mit dem Management einer weltweit mobilen Belegschaft verbunden sind, nehmen drastisch zu. Und damit steigt auch die Wahrscheinlichkeit, dass sich diese Risiken konkretisieren – mit allen negativen Folgen, die dies impliziert.

Um das globale Mobilitätsrisiko angemessen managen zu können, ist ein ganzheitlicher Ansatz erforderlich, der die HR-, Tax- und Legal-Supportteams (z.B. die Saläradministration) sowie die operativen Geschäftseinheiten mit einbezieht. Das globale Mobilitätsrisiko ist vielleicht nicht ganz oben auf der Tagesordnung, wenn ein Audit Committee die Qualität des Risikomanagements einer Gesellschaft untersucht, aber es gibt eine reale und unserer Ansicht nach zunehmende globale

Mobilitätskomponente bei den wichtigsten Aspekten des Geschäftsrisikos.

*Financial:* Unsere weltweite Umfrage zu Steuerrisiken («Global Tax Risk Survey») ergab, dass die Steuerverantwortlichen vorrangig sicherstellen wollen, dass die richtigen Steuernummern und Offenlegungen in der Finanzbuchhaltung vermerkt wurden. Wenn sich Steuerpositionen im Zusammenhang mit Mitarbeitenden, die im Ausland tätig sind, als unrichtig erweisen, bedeutet dies mehr als nur Zinsaufwand und Strafgebühren gemäss örtlichem Steuerrecht. In Ländern, die den SEC-Regeln unterliegen, sind Bilanzkorrekturen rufschädigend, und für die auf örtlicher Ebene beteiligten Personen können sich daraus Geldstrafen, Vermögensschäden, Verhaftung oder sogar schlimmere Folgen ergeben.

*Legal/Compliance:* Wenn örtliche Vorschriften nicht eingehalten werden oder bei ihrer Einhaltung Fehler passieren, kann dies den Eintritt in neue Märkte erheblich behindern und das Geschäft dem Risiko rechtlicher Schritte aussetzen, die von Mitarbeitenden, Partnern oder Behörden ergriffen werden. Die Nichteinhaltung örtlicher Einwanderungsgesetze kann zum Visumsentzug, zur Ausweisung oder im schlimmsten Fall zur Verhaftung von Personen führen. Dies erschwert zusätzlich das Geschäft nicht nur zum betreffenden Zeitpunkt, sondern wahrscheinlich auch in den folgenden Monaten oder sogar Jahren.

*Ansehen des Unternehmens:* In einer Zeit, in der die Interessengruppen sehr aktiv sind, können Handlungen, die – selbst wenn die Vorwürfe noch so dürftig sind – als bedenklich angesehen werden, zum Ansehensverlust und schliesslich zum Wertzerfall beitragen. Kein Unternehmen möchte als rücksichtslos gegenüber seinen Mitarbeiten-

den (ganz gleich, ob vorsätzlich oder fahrlässig) oder Rechtsbrecher dastehen oder von Topmanagern weltweit so gesehen werden.

### Beispiele aus der Praxis

Nachstehend nur einige Beispiele für Risikosituationen, mit denen wir am Markt konfrontiert werden:

**Keine gleichzeitige Planung von Einwanderungs- und Steueraspekten:** Ein Unternehmen hat Arbeitnehmer nach Australien entsandt, ohne die steuerlichen Implikationen zu berücksichtigen, beziehungsweise die Steuerpflichten, welche die verwendete Arbeitserlaubnis nach sich zieht. Jeder, der beispielsweise in die Schweiz kommt, um dort eine Arbeit aufzunehmen, sollte wissen, dass die Datenbanken der Einwanderungs- und der Finanzbehörden miteinander vernetzt sind. Daher ist es wichtig, beide Aspekte gleichzeitig zu behandeln, um zu verhindern, dass es zu Fehlern kommt.

**Missverständliche Vereinbarungen über Aufteilung der Gehaltszahlung zwischen zwei Ländern:** Als die Behörden eines ostasiatischen Landes feststellten, dass der entsandte Topmanager eines Unternehmens die vom Hauptsitz gezahlte Gehaltskomponente jahrelang nicht deklariert hatte, hatte dies nicht nur eine Schädigung des Ansehens der Firma zur Folge, sondern löste auch die Aufdeckung eines ähnlichen Sachverhalts bei weiteren Topmanagern aus. Dies kostete das Unternehmen mehrere Millionen Dollar wegen Steuernachforderungen.

**Keine Strategie für globale Mobilität vorhanden:** Ein Unternehmen entsandte einige seiner Mitarbeiter auf eigenen Wunsch in andere Länder. Dabei wurden die Mitarbeiter durch sehr grosszügig

bemessene Leistungen unterstützt, die auf einer Richtlinie basierten, die auf durch das Unternehmen initiierte Entsendungen ausgerichtet war. Das Unternehmen konnte seine Strategie und seine Richtlinien neu an den Erfordernissen ausrichten und so die mit diesen Umzügen verbundenen Kosten erheblich reduzieren.

Identifizierung und Beherrschung des Risikos kann einen wichtigen Beitrag leisten, um sicherzustellen, dass die Richtlinien und Prozeduren wie vorgesehen funktionieren, die Vorschriften eingehalten und kostspielige Risiken vermieden werden können. ■

### **Proaktives Risikomanagement**

Das proaktive Management des globalen Mobilitätsrisikos kann einen bedeutenden Mehrwert generieren. Wenn es wirksam implementiert wird, kann es nicht nur dazu beitragen, aktuelle Bereiche mit signifikantem Risiko oder Fehlern zu identifizieren und rasche Abhilfe zu ermöglichen, sondern auch die Planung und Ermittlung von Chancen zur Effizienzmaximierung unterstützen.

Damit ein derartiger Ansatz jedoch erfolgreich sein kann, muss er von Geschäftsstrategien und -zielen abgeleitet sein und die Prozesse sowie Initiativen widerspiegeln, die dem Erreichen dieser Ziele dienen. Er muss zudem klar diejenigen Personen benennen, die in seinem Rahmen zu beteiligen sind, sowie die Prozesse und Richtlinien, die abzudecken sind. Und ausserdem sind – soweit dies möglich ist – die kritischen Punkte zu nennen, die nach Erkenntnis des Teams Problemursachen oder Konfliktfelder sind oder sein könnten.

### **Zusammenfassung**

Das Management des globalen Mobilitätsrisikos wird durch das Spannungsfeld zwischen den Bedürfnissen und Problemen verkompliziert, die Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Lieferanten haben. Alle diese Aspekte müssen im Rahmen der Risikobewertung und der entwickelten Prozesse ausgeglichen werden, die es allen drei beteiligten Parteien leichter machen, nahtlos und effizient zusammenzuarbeiten. Kommunikation und Informationsaustausch sind der wahre Schlüssel zum Erfolg, doch die Schwierigkeit, alle verdeckten Aspekte offenzulegen, sollte nicht unterschätzt werden. Eine konsistente, klare Methodologie zur

## Unternehmenssteuerreform II: Lohn versus Dividende

### Schreiten die AHV-Behörden zu einer Korrektur des massgebenden Lohnes?

**Am 24. Februar 2008 wurde die Unternehmenssteuerreform II mit 50,5% Ja-Stimmen angenommen. Ihr Ziel, den Unternehmensstandort Schweiz für KMU zu verbessern, kann nun umgesetzt werden. Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Unternehmensgewinne soll durch die Teilbesteuerung von Dividenden durch Bund und Kantone erreicht werden.**

*Christina Siffert, Assistant, Tax; christina.siffert@ch.ey.com*

*Silvia Meier, Trainee, Tax; silvia.meier@ch.ey.com*

#### Wie war es bis anhin?

Im bisherigen Steuersystem wurden Unternehmensgewinne, welche an Gesellschafter eines Unternehmens verteilt wurden, doppelt besteuert. Als erstes bezahlte das Unternehmen Steuern auf seinem Gewinn. Was nach dem Steuerabzug vom Gewinn übrig blieb, konnte an die Gesellschafter als Dividende verteilt werden. Dies stellte für die Gesellschafter Einkommen dar, welches sie zu 100% versteuern mussten.

#### Was wird sich ändern?

Mit der Unternehmenssteuerreform II werden die ausbezahlten Dividenden auf Bundesebene nur zu 60% (Beteiligungen im Privatvermögen) bzw. 50% (Beteiligungen im Geschäftsvermögen) besteuert (geplantes Inkrafttreten 1.1.2009). Dadurch soll die Doppelbelastung verkleinert werden. Diese Regelung gilt jedoch nur für Inhaber, welche mit mehr als 10% am Unternehmen beteiligt sind.

#### Was sind die Auswirkungen?

Um einer doppelten Besteuerung auszuweichen, haben die Firmen ihre Gewinne bisher nicht ausgeschüttet, sondern im Unternehmen belassen. Mit der Unternehmenssteuerreform II werden die Auswirkungen der Doppelbesteuerung reduziert, sodass das Kapital von Unternehmen effizienter eingesetzt wird und mehr Geld in neue, innovative Unternehmen fließen kann. Längerfristig führt dies zu einem höheren Wirtschaftswachstum. Kurzfristig bringt die Unternehmenssteuerreform II jedoch Steuerausfälle mit sich. Diese belaufen sich für die tiefere Besteuerung

der Dividende auf rund CHF 56 Mio. beim Bund sowie auf rund CHF 437 Mio. bei den Kantonen. Da für Gesellschafter von Unternehmen künftig der Anreiz steigt, anstatt Lohn Dividenden zu beziehen, ist sodann mit Ausfällen zwischen CHF 86 Mio. und 130 Mio. bei der AHV zu rechnen.

#### Lohn oder Dividende?

Aufgrund der zu erwartenden Entwicklung weg vom Lohn hin zum Dividendenbezug stellt sich die Frage nach der entsprechenden Reaktion der Sozialversicherungsbehörden. Werden die AHV-Behörden zu einer Korrektur des massgebenden Lohnes schreiten?

Dass die Sozialversicherungsbehörden zu einer Korrektur des Erwerbseinkommens und damit der Einforderung von AHV-Beiträgen berechtigt sind, bestätigt ein Entscheid des Eidgenössischen Versicherungsgerichts aus dem Jahr 2000. Darin hat dieses ausdrücklich festgehalten, die AHV habe zu verhindern, dass massgebender Lohn fälschlicherweise als Kapitalertrag deklariert werde und dadurch der Beitragserhebung entgehe.

Falls die Steuerbehörden den Gesellschafter noch nicht definitiv veranlagt haben, haben sowohl die Sozialwerke wie auch der Fiskus die Möglichkeit, bei einem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sehr hohe Dividendenzahlungen als massgebenden Lohn zu erfassen. Falls die Steuerbehörden den Gesellschafter jedoch schon veranlagt haben, dürfte sich die Erhebung von Nachsteuern resp. eine Revision der Veranlagungsverfügung als schwierig erweisen. Allerdings ist zu erwarten, dass sich die Gesellschafter von KMU trotz

Steuerrabatt weiterhin einen Lohn von rund CHF 110'000 ausbezahlen lassen, um sich die AHV-Maximalrente zu sichern.

Im Weiteren ist zu beachten, dass der Strategie der Ausrichtung hoher Dividenden Grenzen gesetzt sind. Zum einen lassen die Beteiligungsverhältnisse eine Dividenderhöhung nicht einfach so zu, da jene auch die nicht mitarbeitenden Aktionäre begünstigt. Zum anderen zieht eine Gehaltsenkung eine Reduktion der gesamten Sozialversicherungsdeckung der zweiten Säule nach sich, was mit einem Ausweichen auf eine Absicherung via Säule 3a kaum kompensiert werden kann.

#### Fazit

Die Beantwortung der Frage, wie viel ein Unternehmer als Lohn oder Dividende bezahlen soll, hängt von einer sorgfältigen Steuerplanung ab. Insbesondere darf dadurch eine wirksame Absicherung der Altersvorsorge nicht vernachlässigt werden. ■

## Abgangsentschädigungen und Besteuerungsgrundsätze im Verhältnis Schweiz – Ausland

**Gemäss einem Entscheid des Steuergerichtes des Kantons Basel-Landschaft vom 12. Januar 2007 (Nr. 2/2007) ist eine Abgangsentschädigung unter bestimmten Voraussetzungen der Besteuerung am Wohnsitz des Empfängers zuzuweisen.**

*Clemens L. Frei, lic. iur., dipl. Steuerexperte, Senior Manager Tax; clemens.frei@ch.ey.com*

### Besteuerungsgrundsätze nach DBG

Bei der im obgenannten Gerichtsentscheid beurteilten Kapitalzahlung handelt es sich weder um eine Kapitalabfindung aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung noch um eine gleichartige Kapitalabfindung des Arbeitgebers (Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter) nach Art. 17. Abs. 2 DBG. Vielmehr ist die Zahlung als übrige Kapitalabfindung (Abgangsentschädigung mit Ersatzeinkommenscharakter oder als Entschädigung für die Aufgabe einer Tätigkeit nach Art. 23 lit. a und c DBG) zu betrachten. Die Besteuerung erfolgt demnach zusammen mit dem übrigen Einkommen nach Art. 214 DBG (resp. Art. 36 DBG) und gegebenenfalls in Verbindung mit Art. 37 DBG zum Steuersatz, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.

### Zuweisung zur Besteuerung im internationalen Verhältnis bei Bonuszahlungen

Im Zusammenhang mit Bonuszahlungen hat das Bundesgericht in einem internationalen Fall (BGE vom 15. Februar 2001, in: STE 2001 B 11.2 Nr. 6) im Verhältnis Schweiz – Grossbritannien entschieden, dass der Anknüpfungspunkt für die Besteuerung im internationalen Verhältnis an dem Ort liegt, an welchem die entsprechende Arbeit geleistet worden ist, unabhängig davon, ob zum Zeitpunkt der Zahlung noch ein Arbeitsverhältnis an demselben Ort vorliegt und unabhängig vom Wohnsitz des Empfängers zum Zeitpunkt der Zahlung. In casu befindet sich der Wohnsitz zum Zeitpunkt der Auszahlung im Ausland, währenddem der Ort der Arbeitsausführung in der Schweiz liegt. Die Begründung liegt darin, dass die geleisteten Zahlungen als nachträgliche

Vergütungen von Leistungen angesehen werden, auf die ein Anspruch bereits zum Zeitpunkt der früheren Arbeitstätigkeit entstanden ist.

In einem anderen Entscheid hat die Steuerrekurskommission des Kantons Zürich im Verhältnis Grossbritannien – Schweiz ebenso entschieden, wobei die umgekehrte Konstellation in Bezug auf den Wohnsitz und den Arbeitsort vorgelegen hat (Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 15. Dezember 2000, in: STE 2001 A 32 Nr. 5).

Zum selben Schluss in Bezug auf den Zusammenhang mit einer früheren Tätigkeit ist auch das Steuergericht Basel-Landschaft gekommen, jedoch im Verhältnis Schweiz – USA für Einkünfte aus der Ausübung von Optionsrechten (Urteil des Steuergerichtes Basel-Landschaft [StGE] Nr. 101/2003 vom 10. Oktober 2003, publ. in: BStPra XVII, S. 131 ff.).

### Beurteilung der Abgangsentschädigung im internationalen Verhältnis

Im obgenannten Entscheid des Steuergerichtes des Kantons Basel-Landschaft ist einem Angestellten mit Wohnsitz in der Schweiz, der früher in Grossbritannien tätig war, infolge von Restrukturierungsmassnahmen eine Abgangsentschädigung bezahlt worden. Dabei wird festgehalten, dass eine Abgangsentschädigung nur dann analog zur erwähnten Gerichtspraxis zu Bonuszahlungen beurteilt wird, wenn die Kapitalabfindung von deren Funktion her mit einer Bonuszahlung verglichen werden kann und demnach eine Form der Lohnfortzahlung darstellt.

In casu wurde jedoch festgestellt, dass es sich bei der Zahlung nicht um einen Anspruch handelte, der bereits während der Tätigkeit

in Grossbritannien entstanden war, sondern um einen Anspruch aus einem Sozialplan, der erst im Falle einer Entlassung entstanden wäre und einen künftigen Lohnausfall kompensieren sollte. Daher steht das Besteuerungsrecht ausschliesslich der Schweiz als Wohnsitzstaat zu und nicht dem Staat, in dem die frühere Tätigkeit ausgeübt wurde.

### Fazit

Es kann festgehalten werden, dass in Anlehnung an den Entscheid des Steuergerichtes des Kantons Basel-Landschaft bei Bezahlung von einer Abgangsentschädigung im Einzelfall zu prüfen ist, was den eigentlichen Charakter dieser Zahlung ausmacht.

Handelt es sich dabei um eine Art Lohnfortzahlung mit Bezug auf die Vergangenheit, steht die Befugnis zur Besteuerung dem Staat des jeweiligen Arbeitsortes zu.

Liegt jedoch kein Bezug zur früheren Tätigkeit vor und handelt es sich um eine Vergütung für zukünftige Ausfälle im Sinne eines Sozialplanes, so hat die Besteuerung im Wohnsitzstaat zum Zeitpunkt der Auszahlung zu erfolgen, unabhängig davon, wo in der Vergangenheit der Arbeitsort gelegen hat. Denn in diesem Fall hat die Kapitalleistung nicht den notwendigen Bezug zur früheren Auslandstätigkeit, der erforderlich ist, um einen ausländischen Arbeitsort im Sinne des anwendbaren DBAs zu begründen.

Die Beurteilung solcher Zahlungen aus Sicht der Schweiz ist nicht in jedem Fall identisch mit derjenigen des betroffenen ausländischen Staates. Daher ist es im Einzelfall von grösster Bedeutung, die steuerliche Behandlung wenn möglich beidseitig vorher abzusichern, um eine effektive Doppelbesteuerung respektive ein aufwendiges Verständigungsverfahren von vornherein zu vermeiden. ■

## Interkantonale Repartition der pauschalen Steueranrechnung Verwaltungspraxis der Kantone

**Das neue Kreisschreiben 31 vom 18. Januar 2008 der Schweizerischen Steuerkonferenz regelt die kantonale Verwaltungspraxis hinsichtlich Verteilung der pauschalen Steueranrechnung auf verschiedene Steuerdomizile. Betroffen davon sind grundsätzlich natürliche Personen, Personenunternehmen und juristische Personen.**

*Walo Stählin, Fürsprecher, Partner, Tax; walo.staehlin@ch.ey.com*  
*Conradin Mosimann, Assistant, Tax; conradin.mosimann@ch.ey.com*

### Ausgangslage

Regelmässig erheben Staaten auf Dividendenausschüttungen, Lizenz- sowie Zinszahlungen an ausländische Gläubiger eine Quellensteuer, welche oftmals vom Leistungsempfänger nicht zurückgefordert werden kann. Wird die im Quellenstaat erhobene Steuer durch das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen lediglich reduziert, handelt es sich bei der verbleibenden Steuer um eine definitive Steuerbelastung (ausländische Sockelsteuer).

Beim Vorhandensein mehrerer schweizerischer Steuerdomizile (Hauptsteuerdomizil bzw. Neben- und Spezialsteuerdomizile) stellt sich die Frage, ob das Hauptsteuerdomizil die ausländische Sockelsteuer allein tragen muss oder ob eine interkantonale Repartition auf sämtliche Steuerdomizile verlangt werden kann.

Das neue Kreisschreiben 31 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 (ab sofort in Kraft) nimmt diese Thematik auf und regelt die kantonale Verwaltungspraxis betreffend Verteilung der pauschalen Steueranrechnung auf die verschiedenen Steuerdomizile.

Der Geltungsbereich des Kreisschreibens erstreckt sich grundsätzlich auf natürliche Personen, sämtliche Personenunternehmen (Personengesellschaften und Einzelunternehmen) sowie auf juristische Personen, wobei bei natürlichen Personen keine interkantonale Repartition stattfindet. Der Wohnsitzkanton hat den gesamten Anrechnungsbetrag zu übernehmen. Die folgenden Ausführungen betreffend die Ausscheidung bei juristischen Personen gelten analog auch für die Personenunternehmen.

### Juristische Personen: Grundregeln

Bei juristischen Personen hat grundsätzlich der Sitzkanton die pauschale Steueranrechnung zu gewähren, wobei in wirtschaftlich bedeutenden Fällen eine interkantonale Repartition auf die schweizerischen Nebensteuerdomizile beantragt werden kann. Zu beachten ist, dass gemäss dem Wortlaut des Kreisschreibens lediglich eine Ausscheidung unter den Betriebsstättenkantonen (Nebensteuerdomizile) in Frage kommt. Spezialsteuerdomizile müssen keinen Anrechnungsbetrag übernehmen. Ein wirtschaftlich bedeutender Fall liegt vor, wenn der einzelne Betriebsstättenkanton mindestens CHF 5000 der pauschalen Steueranrechnung tragen muss.

### Berechnung der Repartition

Grundsätzlich darf nur der Kantonsanteil des Anrechnungsbetrages in die Ausscheidung einbezogen werden (üblicherweise 2/3 der

gesamthaft anrechenbaren Sockelsteuer). Für die Repartition wird bei sämtlichen Unternehmungen ausschliesslich die Gewinnsteuerauscheidung als Verteilschlüssel herangezogen. Übersteigt der Anrechnungsbetrag die im Betriebsstättenkanton geschuldete Gewinnsteuer, so muss der entsprechende Kanton die Steueranrechnung nur bis zum Betrag der geschuldeten Gewinnsteuer übernehmen.

### Beispiel

Das Fabrikationsunternehmen Kiwi AG (nachfolgend: Kiwi) hat seinen Hauptsitz in Bern und betreibt Betriebsstätten in den Kantonen Zürich, St. Gallen und Tessin. Daneben ist Kiwi Eigentümerin einer Kapitalanlagegesellschaft in Genf. Ausserdem verfügt Kiwi über eine profitable Tochtergesellschaft in Neuseeland, welche 2007 eine Dividende in der Höhe von CHF 1 Mio. an Kiwi ausgeschüttet hat. Diese Dividende unterliegt in Neuseeland einer finalen Quellensteuer in der Höhe von 15% (CHF 150 000), wobei das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Neuseeland für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine Steueranrechnung an die in der Schweiz geschuldeten Gewinnsteuern vorsieht.

Die interkantonale Ausscheidung des Anrechnungsbetrages wird folgendermassen ermittelt:

Steuerbarer Reingewinn	1 500 000
Zuweisung Liegenschaftsertrag Genf	100 000
<b>Auszuscheidender Gewinn</b>	<b>1 400 000</b>
Anrechnungsbetrag total	150 000
Bund (1/3)	50 000
<b>Kantone/Gemeinden (2/3)</b>	<b>100 000</b>

	Quote*	Reingewinn	Steuerlast	Anrechnung	Umlage	Eff. Anrechnung	Steuerschuld
Bern	60%	840 000	159 600	-60 000	-3 000	-63 000	96 600
Zürich	30%	420 000	77 700	-30 000	-	-30 000	47 700
St. Gallen	7%	98 000	14 700	-7 000	-	-7 000	7 700
Tessin	3%	42 000	7 900	-3 000	3 000	-	7 900
Genf	-	100 000	23 500	-	-	-	23 500
<b>Total</b>		<b>1 500 000</b>	<b>283 400</b>	<b>-100 000</b>		<b>-100 000</b>	<b>183 400</b>

\* Gewinnausscheidung (Annahme)

Der Kanton Bern kann von den Kantonen Zürich und St. Gallen mittels Antrag eine Repartition des Anrechnungsbetrages verlangen.

Eine Repartition auf den Kanton Tessin ist nicht möglich, da der Mindestbetrag in der Höhe von CHF 5000 nicht erreicht wird. Der entsprechende Betrag muss vom Hauptstadtkanton übernommen werden.

Der Gewinn des Liegenschaftskantons Genf (Spezialsteuerdomizil) wird vorab zugewiesen und der Kanton Genf muss keinen Anrechnungsbetrag übernehmen. ■

## **Impressum**

### **Tax News**

Elektronische Publikation in deutscher, französischer und englischer Sprache

### **Konzept und Realisation**

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

### **Abonnemente/Adressänderungen**

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

© 2008 Ernst & Young  
All Rights Reserved.  
Ernst & Young is a registered trademark.