

Tax News



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser

Kürzlich hat der Bundesrat die Botschaft und den Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts verabschiedet. Damit konkretisieren sich nach einem mehrjährigen Prozess die beabsichtigten Anpassungen in den bestehenden Gesetzesbestimmungen. Die eidgenössischen Räte werden die Beratungen zum neuen Aktien- und Rechnungslegungsgesetz voraussichtlich noch dieses Jahr aufnehmen, jedoch könnte diese, aufgrund der Komplexität der Vorlage, längere Zeit in Anspruch nehmen.

Die Botschaft und der Gesetzesentwurf enthalten verschiedene Aspekte, die aus steuerlicher Sicht von Interesse sind:

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II, die von Volk und Ständen am 24. Februar 2008 angenommen wurde, ist vorgesehen, dass die «Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind», steuerfrei möglich sein soll. Das frühere Nennwertprinzip sollte damit erfreulicherweise durch ein Kapitaleinlageprinzip abgelöst werden. Der Entwurf des Rechnungslegungsgesetzes sieht nun vor, dass Einlagen und Zuschüsse, die von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet werden, einer gesonderten Kapitalreserve zuzuweisen sind. Problematisch ist dabei, dass die Kapitalreserven faktisch kaum mehr an die Anteilhaber rückführbar sind. Die gesetzliche Kapitalreserve darf nämlich nur zur Deckung von Verlusten, für Massnahmen zur Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang sowie zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit und zur Milderung ihrer Folgen verwendet werden. Der bisher umstrittenen Frage der Ausschüttung von Agio an die Aktionäre steht der Entwurf ablehnend gegenüber. Diesbezüglich muss somit festgehalten werden, dass die aus steuerrechtlicher Sicht erforderliche Flexibilisierung der Kapitalrückzahlungsmöglichkeiten durch die im Entwurf

Inhaltsverzeichnis

- Editorial
- 2 US Tax Desk: recent developments
Michael Nadler
- 2 Deutschland: Aktuelle Entwicklungen
Heiko Kubaile
- 3 Neue und ratifizierte Doppelbesteuerungsabkommen
Fabian Duss
- 4 Kreisschreiben 21: Belege für die Rück erstattung der Verrechnungssteuer bei Ertragsgutschriften ausländischer Banken
Hans-Joachim Jaeger, Rolf Geier
- 5 Internationale Verrechnungspreise
Gregor Freimoser
- 6 Steuerbefreiung von Stiftungen
Natalie Nyffenegger
- 6 Immobilienleasing
Stefan Grob, Claudio Bertini
- 8 Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts: Zulässigkeit eines Einzelabschlusses nach anerkanntem Standard auch für Steuerzwecke
René Röthlisberger, Sandra Wyler

vorgesehene Regelung faktisch verunmöglicht wird. Ausser im Liquidationsfall ist kaum eine steuerfreie Kapitalrückzahlung an die Anteilsinhaber möglich. Es bleibt zu hoffen, dass dieses unerwünschte Ergebnis im Rahmen der Diskussion in den Räten nochmals überdacht wird.

Zudem enthielt der Vorentwurf eine Regelung, wonach steuerliche Aufrechnungen in der Handelsbilanz nachvollzogen werden müssen. Übermässige Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen wären demnach auch handelsrechtlich auf das steuerlich zulässige Mass zu reduzieren gewesen. Diese «umgekehrte Massgeblichkeit» wurde von verschiedenen Seiten heftig kritisiert und in der Vernehmlassung klar abgelehnt. Der Gesetzesentwurf sieht deshalb neu vor, dass eine Offenlegung des Gesamtbetrags im Anhang der Jahresrechnung ausreichend und somit der Nachvollzug in der Handelsbilanz nicht erforderlich ist.

Neu können Unternehmen, die einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen (z. B. nach IFRS oder US GAAP), auf eine Jahresrechnung nach OR verzichten. Dieser Abschluss wird sodann auch für die steuerliche Gewinn- und Kapitalermittlung massgebend. Weitere Ausführungen zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts finden Sie in diesen Tax News.

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

US Tax Desk: recent developments

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

The US eases requirements for use of losses by foreign partners involved in a partnership with income effectively connected with a US trade or business. Additionally, the IRS announced the expansion of scope of the Advance Pricing Agreement (APA) program.

The US Government issued regulations on April 28, 2008, allowing for foreign partners to reduce the amount of US withholding tax if the foreign partner can certify that it has losses and deductions at the partner level that will reduce tax on US business income. This is a beneficial change. Under US IRC section 1446, the general rule is that a partnership that has income effectively connected with a US trade or business must withhold 35% US income tax (lower in cases where a foreign individual can show that the capital gains rate is available for partnership capital gains) on a foreign partner's allocable share of partnership US business income.

In the past, when a partner had other US deductions and losses available, the partnership had to withhold on partnership level US business profits. The foreign partner would then have to file a US income tax return, claim the US withholding tax withheld as a credit and also claim the partner level deductions and losses, and thus receive a refund of any overpaid US taxes.

Note that the partnership is free to accept or reject the foreign partner's certification of US tax losses and deductions. As with most US withholding taxed, the US payor has secondary liability for failure to withhold taxes, thus the new certification procedures may be used sparingly.

IRS expands the scope of the APA program

The IRS announced in Revenue Procedure 2008-31, effective June 9, 2008, that it has expanded the scope of its Advance Pricing Agreement (APA) program to include

issues such as attribution of profits to a permanent establishment, determining the amount of income effectively connected with a US trade or business, and determining the amounts of income derived partly from sources within and partly without the US.

The APA program is designed to be a voluntary alternative process for resolving cross-border transfer pricing disputes. The APA is a binding agreement between the IRS and a

taxpayer (and possibly between other treaty party countries, where a bilateral APA is sought) where the IRS agrees not to seek a transfer pricing adjustment if the taxpayer complies with the terms and conditions of an APA.

Expanding the APA process to the issues noted above will allow taxpayers to avoid uncertainty with US tax return compliance matters and disputes with the IRS concerning these issues.

Deutschland: Aktuelle Entwicklungen

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

Besteuerung von ausländischen Familienstiftungen ist EU-widrig

Deutschland kennt wie andere Länder die Möglichkeit, die Abschirmwirkung einer ausländischen Familienstiftung unter bestimmten Voraussetzungen zu durchbrechen. Das Einkommen und Vermögen einer solchen Stiftung ist dem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zuzurechnen. Hierfür ist es ausreichend, dass der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als 50% bezugsberechtigt sind und in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die entsprechende Regelung in § 15 des deutschen Aussensteuergesetzes (nachfolgend § 15 AStG) verstösst nach Ansicht der EU-Kommission gegen die EU-Kapitalverkehrsfreiheit, die allgemeine EU-Freizügigkeit und hinsichtlich Island und Norwegen auch gegen den EWR-Vertrag. Entsprechend beabsichtigt die deutsche Bundesregierung, den Beanstandungen der EU-Kommission im Hinblick auf ein EU-Vertragsverletzungsverfahren durch Änderung von § 15 AStG zu entsprechen. Das deutsche Bundesfinanzministerium ordnete mit Schreiben vom

14.5.2008 (Az. IV B 4 - S 1361/07/0001) an, wie durch die Finanzämter bis zur gesetzlichen Neuregelung des § 15 AStG in allen nicht bestandskräftig festgesetzten Fällen zu verfahren ist.

Hat eine Familienstiftung Geschäftsleitung und Sitz in einem EU- oder EWR-Staat, ist nach diesem BMF-Schreiben von der anteiligen Zurechnung ihres Einkommens an den unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter oder die unbeschränkt steuerpflichtigen bezugs- oder anfallsberechtigten Personen abzusehen. Das gilt aber nur, soweit nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen unwiderlich auf die Stiftung übertragen und der Verfügungsmacht der in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist. Weitere Voraussetzung ist, dass zwischen Deutschland und dem jeweiligen Mitgliedstaat aufgrund der Amtshilferichtlinie oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um gegebenenfalls die Besteuerung durchzuführen. Da das Fürstentum Liechtenstein keine ausreichende Amtshilfe leis-

tet, profitieren Liechtensteiner Familienstiftungen derzeit nicht von der Regelung des BMF-Schreibens und einer anstehenden gesetzlichen Neuregelung. Die Schweiz als Drittstaat profitiert nach derzeitigem Stand ebenfalls nicht von dieser Rechtsentwicklung, weshalb nur der Klageweg verbliebe. Dabei ist die sogenannte «Stillhalteklausele» zu beachten. Hiernach stellt die Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Normen, welche bereits am 31. 12. 1993 bestanden, für bestimmte Kapitalinvestitionen kein Verstoß gegen EU-Recht dar.

BMF-Schreiben zu inländischen Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe

Die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer auf Einkünfte, die beschränkt steuerpflichtige ausländische Vereine und deren Spieler als Teilnehmer an deutsch-inländischen Spielen im Rahmen europäischer Vereinswettbewerbe in Mannschaftssportarten erzielen, wird nach § 50 Abs. 7 EStG erlassen, wenn auch der jeweilige Ansässigkeitsstaat im Gegenzug auf die Besteuerung der Einkünfte von Teilnehmern, die in Deutschland ansässig sind, in Zusammenhang mit den auf seinem Hoheitsgebiet ausgetragenen Spielen verzichtet. Der Steuererlass (Az. IV C 8 - S 2303/07/0009) gilt auch für Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen europäischen Dachverbänden, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veranstaltung der inländischen Spiele in europäischen Vereinswettbewerben stehen. Die Einkünfte unterliegen nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG. Der Steuererlass gilt für Einkünfte aus Spielen im Rahmen der europäischen Vereinswettbewerbe im Basketball, Fussball, Handball, Volleyball sowie in vergleichbaren Mannschaftssportarten.

Neue und ratifizierte Doppelbesteuerungsabkommen

Fabian Duss, Senior Tax Services; fabian.duss@ch.ey.com

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.

Armenien

(In Kraft seit 7. November 2007)

Am 7. März 2007 hatte der Nationalrat den Bundesbeschluss über ein DBA mit der Republik Armenien genehmigt. Das Abkommen wurde am 12. Juni 2006 unterzeichnet und am 7. November 2007 von den eidgenössischen Räten ratifiziert. Es folgt weitgehend dem OECD-Musterabkommen. Besonderheiten ergeben sich bei qualifizierenden Beteiligungen: Für die Inanspruchnahme des reduzierten Sockelsteuersatzes von 5% ist zum einen eine Beteiligungsquote von 25% erforderlich und zum anderen muss das in die Beteiligung investierte Kapital mindestens CHF 200'000 betragen. Bezüglich Quellensteuern sind die Bestimmungen des Abkommens auf Fälligkeiten ab dem 1. Januar 2008 anwendbar. Für die übrigen vom Abkommen erfassten Steuern gilt das DBA für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen.

Bangladesch

(neues Abkommen unterzeichnet)

Am 10. Dezember 2007 wurde zwischen der Schweiz und Bangladesch in Dhaka ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet. Das Abkommen folgt weitgehend dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspraxis. Es enthält günstige Lösungen für die Entwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den beiden Ländern. Der Abkommenstext und die zugehörige Botschaft werden demnächst den eidgenössischen Räten unterbreitet. Das DBA ist vor

dem Inkrafttreten durch die zuständigen Instanzen beider Staaten zu genehmigen.

Chile

(neues Abkommen unterzeichnet)

Die Vertreter der Schweiz und Chile haben am 4. April 2008 ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen unterzeichnet. Das DBA folgt dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Praxis auf dem Gebiet der DBA. Es wurde jedoch an die spezifischen Neuerungen der von beiden Ländern verfolgten Politik angepasst. Das Abkommen wird den Räten zusammen mit einer Botschaft des Bundesrates unterbreitet und ist vor dem Inkrafttreten von den zuständigen Instanzen beider Länder zu genehmigen.

Frankreich

(Revision weit fortgeschritten)

Die Unterzeichnung des Revisionsprotokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich steht kurz bevor. Es werden Neuerungen hinsichtlich Dividenden aus schweizerischen Gesellschaften (Teileinkünfteverfahren) und betreffend der «Limitation on Benefits Clause» (Ersatz durch eine echte Missbrauchsbestimmung mit Weiterleitungstest und Vorbehalt der geschäftsmässigen Begründung) erwartet. Dadurch kann auch die Anwendung von Artikel 15 des Zinsbesteuerungsabkommens im Verhältnis mit Frankreich gesichert werden. Diese befindet sich aufgrund der heutigen Verständigungslösung auf juristisch «dünnem Eis». Weiter ist zu erwarten, dass aufgrund der entsprechenden Verpflichtung der Schweiz aus dem Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU und dem zugehörigen «Memorandum of Understanding» auch in dieses DBA eine Bestimmung über den erweiterten Informationsaustausch in Fällen von Steuerbetrug oder Delikten mit ähnlichem Unrechtsgehalt und in Fällen, die Holdinggesellschaften betreffen, Eingang findet.

Italien

(Revision ins Stocken geraten)

Die unter dem geltenden DBA zwischen der Schweiz und Italien entwickelte «Black List»-Praxis der italienischen Steuerbehörden, wonach insbesondere privilegiert besteuerten Schweizer Gesellschaften (Holding, Domizil- und gemischte Gesellschaften) die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen aus italienischer Sicht verwehrt wird, hat im Zusammenhang mit italienischen Outbound-Geldflüssen seit Jahren zu Problemen geführt. Die Praxis wurde aufgrund des Vorabbescheids Nr. 93/E vom 10. Mai 2007 auch auf die Anwendbarkeit von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens ausgedehnt. Im Rahmen der im Sommer 2007 abgeschlossenen Verhandlungen wurde von Schweizer Seite die Aufnahme einer erweiterten Informationsaustauschklausel nach dem Muster der Abkommen mit den übrigen EU-Staaten vorgeschlagen. Dabei wurde jedoch die Position bezogen, dass die Schweiz das revidierte Abkommen nur paraphiert und unterzeichnet, wenn die privilegierten Gesellschaften nach kantonalem Recht von den «schwarzen Listen» gestrichen würden und gleichzeitig eine Lösung für das Problem der eingeschränkten Anwendbarkeit von Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens im Zusammenhang mit italienischen Outbound-Zahlungen gefunden wird. Der Ausgang der Kontroverse ist offen und die Politik gefordert.

Türkei

(Neues Abkommen unterzeichnet)

Am 22. Mai 2008 haben Bundesrat Hans-Rudolf Merz und sein türkischer Amtskollege in Bern ein neues Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Einkommensteuern unterzeichnet. Die ersten Verhandlungen in dieser Sache reichen bis ins Jahr 1986 zurück und haben sich aufgrund der unterschiedlichen Abkommenspolitik der beiden Staaten über viele Jahre erstreckt. Dass es nun schliesslich zum Vertragsabschluss gekommen ist, widerspiegelt jedoch auch die Entschlossenheit und Kompromissbereitschaft der beiden Parteien. Das Abkommen soll den Ausbau der wirtschaftlichen Beziehungen vorantreiben und eine engere Verbindung

der beiden Länder schaffen. Es folgt weitgehend dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik. Vor dem Inkrafttreten ist das neue Abkommen durch die zuständigen türkischen und schweizerischen Instanzen zu genehmigen.

Verhandlungen in Südamerika

Im Rahmen der Umsetzung der schweizerischen Strategie in Südamerika sollen mit

den bedeutendsten Handelspartnern DBA nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens abgeschlossen werden. Nachdem dies mit Argentinien, Chile und Kolumbien bereits gelungen ist, sind nun Verhandlungen mit Brasilien und Peru im Gange. Diese gestalten sich jedoch schwierig. Im Fall von Brasilien bestehen offenbar sowohl materielle als auch politische Probleme.

Kreisschreiben 21: Belege für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Ertragsgutschriften ausländischer Banken

Hans-Joachim Jaeger, Partner Financial Services Tax; hans-joachim.jaeger@ch.ey.com
Rolf Geier, Senior Manager, Financial Services Tax; rolf.geier@ch.ey.com

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat am 1. April 2008 das Kreisschreiben 21 betreffend die Rückforderung der Verrechnungssteuer herausgegeben. Generell führt dieses Kreisschreiben für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Ertragsgutschriften durch ausländische (nicht Schweizer) Banken, die als Depotstelle wirken, neue Anforderungen in Bezug auf den Beleg von Dividendenzahlungen ein.

Gemäss dem neuen System muss bei der Rückforderung der Schweizer Verrechnungssteuer ein Tax-Voucher vorgelegt werden, damit die Verrechnungssteuer rückerstattet wird. Stellt eine ausländische Bank oder Depotstelle also eine Ertragsabrechnung (Abzugsbescheinigung) und/oder ein Steuerverzeichnis aus, ist dem Rückerstattungsantrag ein Tax-Voucher beizulegen. Diese Vorschriften finden auf die ab dem 1. April 2008 fälligen Dividendenzahlungen Anwendung.

Mit dieser Regelung soll verhindert werden, dass die ESTV gegebenenfalls mehr Verrechnungssteuer rückerstatten muss, als durch den Schweizer Dividendenzahler ursprünglich bezahlt wurde. Dies kann insbe-

sondere bei Short-Verkäufen von Schweizer Aktien der Fall sein, die am Ex-Tag der Dividende noch nicht verbucht waren und bei denen der Short-Verkäufer der Gegenpartei eine Dividendenersatzzahlung («manufactured dividend») leisten musste. Diese Regelung ist in Verbindung mit bestehenden Regelungen und Bestimmungen zu betrachten, die einerseits bereits Short-Verkäufe regeln, an denen Schweizer Banken als Depotstelle beteiligt sind, und andererseits Securities-Lending- und Repo-Geschäfte (für die beiden Letzteren wurden per 1. Januar 2007 Bestimmungen eingeführt). Die Bestimmungen verlangen von Schweizer Banken oder Schweizer Borgern/Geldgebern, die eine Dividendenersatzzahlung in die Zahlungskette einführen, grundsätzlich die Entrichtung einer zweiten künstlichen Verrechnungssteuer von 35% an die ESTV.

Das neue System betrifft zurzeit zwar nur die Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen, die ESTV behält sich jedoch ausdrücklich vor, dieses System gegebenenfalls auch auf die von Schweizer Schuldern auf Zinserträge bezahlte Verrechnungssteuer auszuweiten.

Das Kreisschreiben verpflichtet ausländische Banken und Depotstellen also im Wesentlichen dazu, ihren Kunden einen Voucher auszustellen, der bestätigt, dass die

Anzahl der Ertragsabrechnungen dieser Bank oder Depotstelle (als Bescheinigung für den Abzug der Schweizer Verrechnungssteuer) den von ihren eigenen vorgelagerten Depotstellen bestätigten Betrag der Dividendenzahlungen nicht übersteigt, mit anderen Worten, dass die ausländische Bank oder Depotstelle keine Dividendenersatzzahlung in die Zahlungskette eingeführt hat. Ein solcher Voucher darf dem Kunden nur nach Erhalt der entsprechenden Bestätigung der vorgelagerten Depotstelle oder - im Falle von Short-Verkäufen über den Ex-Tag der Dividende hinaus - nach Bezahlung des entsprechenden Verrechnungssteuerbetrags durch die ausländische Bank an die ESTV ausgestellt werden.

Der Voucher selbst berechtigt nicht zur Rückforderung der Verrechnungssteuer, dient aber als erforderliche Bestätigung, dass keine Dividendenersatzzahlung stattgefunden hat oder dass gegebenenfalls eine zweite entsprechende Verrechnungssteuer an die ESTV bezahlt wurde.

Internationale Verrechnungspreise

Gregor Freimoser, Manager International Tax Services - Transfer Pricing; gregor.freimoser@ch.ey.com

Zwei wichtige Vorstösse im Bereich der internationalen Verrechnungspreise wurden dieses Jahr gemacht. Einerseits der grundlegend neue Ansatz zur Auswahl und Bearbeitung von Verrechnungspreisprüfungen und die Sanktion von Steuerpflichtigen in Grossbritannien, andererseits der Vorschlag der OECD, die gegenwärtigen Richtlinien zum Vorrang transaktionsbezogener gegenüber gewinnbezogenen Verrechnungspreismethoden aufzuheben.

Ein verändertes Verrechnungspreismilieu in Grossbritannien

In Grossbritannien wurde per Ende März 2008 ein grundlegend neuer Ansatz bezüglich der Auswahl und Bearbeitung von Verrechnungspreisprüfungen sowie der Sanktionierung von Steuerpflichtigen - falls die konzerninternen Verrechnungspreise im Rahmen der Prüfung angepasst werden - wirksam. Um die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften besser überwachen zu können, hat Her Majesty's Revenue and Customs («HMRC») einen eigens dafür zuständigen Verrechnungspreisausschuss gebildet. Zusätzlich wurden zwei Expertengremien und eine aus anfänglich 55 Spezialisten bestehende Verrechnungspreisgruppe gegründet, die künftig die Verrechnungspreisuntersuchungen bearbeiten werden. Das neue gesetzliche Sanktionsregime soll dafür sorgen, dass die früher eher selten verhängten Bussen und Verrechnungspreisanpassungen künftig konsequenter durchgesetzt werden. Die Neuerungen betreffen hierbei insbesondere die Basis zur Berechnung von Bussgeldern auf der Grundlage potenziell entgangener Mehreinnahmen und die mögliche Haftung von leitenden Angestellten im Falle vorsätzlicher Falschangaben.

Konsultationsdokument der OECD zu den gewinnbezogenen Methoden

Die OECD schlägt in ihrem im Januar 2008 publizierten Konsultationsdokument vor, den in den gegenwärtigen OECD-Richtlinien verankerten Vorrang transaktionsbezogener gegenüber gewinnbezogenen Verrechnungspreismethoden aufzuheben. Die Hauptgründe hierfür liegen vor allem in der eingeschränkten Verfügbarkeit notwendiger Vergleichsdaten bei der Anwendung der transaktionsbezogenen Methoden und der daraus resultierenden, in der Praxis verstärkten Anwendung gewinnbezogener Methoden. Speziell zu erwähnen ist hierbei die transaktionsbezogene Nettomargenmethode («TNMM»). Ist eine zuverlässige Anwendung der transaktionsbezogenen Methoden jedoch möglich, so sind diese auch weiterhin vorzuziehen. Gleichzeitig schlägt die OECD vor, einen strukturierten Auswahlprozess einzuführen mit vorheriger Vergleichsanalyse aller OECD-Methoden. Dies soll dazu beitragen, die am besten geeignete Verrechnungspreismethode zu identifizieren. Im Gegensatz zu den jetzigen OECD-Richtlinien ist im Konsultationsdokument die Anwendung mehrerer Methoden und Plausibilitätsprüfungen ausdrücklich vorgesehen. Die Umsetzung des Konsultationsdokuments und die damit verbundenen steigenden Anforderungen, insbesondere durch die zunehmende Bedeutung sowohl der Vergleichsanalysen der OECD-Methoden als auch der Funktionsprofile beteiligter Parteien, hätten letztendlich einen zusätzlichen Dokumentationsaufwand für die Unternehmen zur Folge.

Steuerbefreiung von Stiftungen

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

Trotz zahlreichen Gerichtsentscheiden und dem Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 war die Praxis der einzelnen Kantone zur Steuerbefreiung von juristischen Personen mit gemeinnützigen, öffentlichen oder Kultuszwecken bis anhin inkohärent.

Die Schweizerische Steuerkonferenz hat aufgrund der Ergebnisse aus einer Umfrage unter den Kantonen am 18. Januar 2008 Praxishinweise zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen veröffentlicht, mit dem Ziel, die unterschiedliche Praxis der Kantone im Bereich der Steuerbefreiung und der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen zu harmonisieren.

Die Praxishinweise greifen punktuell gewisse Bereiche auf und versuchen, anhand bestimmter Kriterien, den Steuerbehörden einen Leitfaden bei der Entscheidungsfindung zu geben. So bieten die Praxishinweise Informationen zur Steuerbefreiung von Privatschulen, Alters- und Pflegeheimen sowie Einrichtungen der familienergänzenden Kinderbetreuung. Weiter behandeln die Praxishinweise die Steuerbefreiung von Messeveranstaltungen und Ausstellern, Jugendorganisationen, Institutionen mit Kultuszwecken und im Bereich der Privatisierung.

Ein bedeutender Teil der Praxishinweise wird der Steuerbefreiung von Institutionen mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung bei Tätigkeit im Ausland gewidmet: Grundsätzlich haben auch Institutionen mit Auslandaktivitäten Anspruch auf eine Steuerbefreiung, wenn sie die übrigen Voraussetzungen erfüllen. Jedoch halten die Praxishinweise fest, dass Zuwendungen weiterhin nur an gemeinnützige und öffentliche steuerbefreite juristische Personen mit Sitz in der Schweiz vom Einkommen bzw. Gewinn in Abzug gebracht werden können.

Im Zusammenhang mit der Entschädigung an leitende Organe von steuerbefreiten Stiftungen halten die Praxishinweise fest, dass

die Entschädigungen nicht im Widerspruch zu den Voraussetzungen der Uneigennützigkeit und des Fehlens von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken stehen dürfen. Grundsätzlich sind nur die effektiv entstandenen Kosten zu entschädigen. Darüber hinaus sind nur Entschädigungen für Tätigkeiten zugelassen, die über die ordentlichen Aufgaben hinausgehen, so zum Beispiel bei hauptberuflichen Tätigkeiten. Zudem sehen die Praxishinweise vor, dass Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes grundsätzlich nicht gleichzeitig eine geschäftsleitende Funktion innehaben dürfen.

Obwohl die Praxishinweise den Steuerbehörden in gewissen Fällen ein hilfreicher Leitfaden sein werden, handelt es sich doch oftmals nur um Anhaltspunkte, die unter Umständen noch zu keiner harmonisierten

Praxis der Kantone führen. Tendenziell ist spürbar, dass eine Einschränkung der Steuerbefreiung angestrebt wird. Die strengen Anforderungen und vertieften Kontrollen verursachen den ohnehin oft überlasteten Behörden zusätzlichen administrativen Aufwand, der sich im Verhältnis zur Bedeutung und zum potenziellen Steuer substrat der in Frage stehenden Institutionen wohl nicht immer rechtfertigen lässt.

Handlungsbedarf in steuerlicher Hinsicht könnte einerseits für diejenigen Stiftungen bestehen, deren Entschädigungen an die Organe einer Überprüfung bedürfen und andererseits für solche, bei denen Kompetenzen von Stiftungsrat und Geschäftsführung vermischt sind. Mitunter sind Absprachen und Abklärungen mit den Steuerbehörden in gewissen Fällen unabdingbar.

Immobilienleasing

Stefan Grob, Senior Manager Tax Services; stefan.grob@ch.ey.com
Claudio Bertini, Senior Tax Services; claudio.bertini@ch.ey.com

Im Hinblick auf die Besonderheiten bei der Besteuerung von Immobilienleasing hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) ein Kreisschreiben publiziert (KS 29 vom 27. Juni 2007), welches die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auch für die direkte Bundessteuer als anwendbar erklärt hat (KS 19 vom 6. Februar 2008). Das neue Kreisschreiben ersetzt jenes aus dem Jahre 1980 und schafft vor allem Klarheit im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Abschreibungen des Leasingobjektes bei Verträgen mit Kaufoptionen sowie betreffend Anlagekosten für Grundstückgewinnsteuerzwecke.

Das neue Kreisschreiben 29 der SSK (respektive Kreisschreiben 19 der ESTV) regelt die steuerliche Behandlung aus Sicht der Leasinggeber sowie der Leasingnehmer für Leasinggeschäfte mit gewerblichen und industriellen Liegenschaften (anwendbar für Geschäftsjahresabschlüsse ab Kalenderjahr 2007), wobei die folgende Unterscheidung vorgenommen wird:

*Leasinggeschäfte Typ A
Dieses Leasinggeschäft sieht nur eine Gebrauchsüberlassung vor. Am Ende der Leasingdauer wird das Leasingobjekt dem Leasinggeber zurückgegeben.*

*Leasinggeschäft Typ B
Dieses Leasinggeschäft sieht neben der Gebrauchsüberlassung zusätzlich vertraglich bestimmte Rechte und Pflichten in Bezug auf den Kauf des Leasingobjektes durch den Leasingnehmer am Ende der Leasingdauer*

vor (z. B. vorbestimmter Kauf, Kaufs- oder Verkaufsoption).

Steuerliche Behandlung des Leasinggeschäfts Typ A («reine Gebrauchsüberlassung»)

Besteuerung des Leasinggebers

Wie schon im alten Kreisschreiben stellen die Leasingraten sowie die Vergütungen vom Leasingnehmer beim Leasinggeber steuerbaren Ertrag dar.

Das Leasingobjekt wird in der Bilanz des Leasinggebers aktiviert und die Abschreibungen sowie die Verwaltungskosten können bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinnes im Abzug gebracht werden (im Gegensatz zu früher muss die Abschreibung jedoch nicht mehr als separate Wertberichtigungsposition ausgewiesen werden). Die Abschreibungen auf der Liegenschaft dürfen die generell steuerlich zulässigen Abschreibungssätze gemäss Merkblatt ESTV respektive gemäss kantonaler Praxis nicht überschreiten (müssen jedoch nicht mit den in den Leasingraten enthaltenen Amortisationsanteilen übereinstimmen). Die Abschreibungsuntergrenze (steuerlicher Endwert) bildet der voraussichtliche (ungünstigste) Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Unternehmensvermögen. Maximal kann die Liegenschaft bis zum Erwerbspreis des Bodens abgeschrieben werden (ausser bei effektiv höherer Wertverminderung).

Besteuerung des Leasingnehmers

Beim Leasingnehmer stellen entsprechende Aufwendungen (namentlich Leasingzinsen und Gebühren) vollumfänglich geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (unabhängig von der Höhe der in den Leasingraten enthaltenen kalkulatorischen Abschreibungen).

Steuerliche Behandlung des Leasinggeschäfts Typ B (Gebrauchsüberlassung mit anschliessendem Kauf)

Im Unterschied zu früher ist neu die steuerliche Behandlung von Abschreibungen des Leasingobjektes umfassender und klarer geregelt. Vor allem auf Seiten des Leasinggebers können gegebenenfalls höhere Abschreibungen als früher periodisch geltend gemacht werden. Weiter wird klar festgehal-

ten, dass der Leasingnehmer steuerliche Aufrechnungen in der Steuerbilanz als Erhöhung des Gewinnsteuerwertes (und der Anlagekosten) der später zu erwerbenden Liegenschaft geltend machen kann.

Besteuerung des Leasinggebers

Für die Abschreibungen auf Leasinggeschäften des Typs B gelten für den Leasinggeber grundsätzlich die gleichen Bestimmungen wie für die Leasinggeschäfte des Typs A.

Allerdings kann sich der Leasinggeber bei der Ermittlung der kalkulatorischen Entwertung des Leasingobjektes am vordefinierten Preis (gemäss Kaufoption) und an der Laufzeit orientieren. Somit kann auf den in den Leasingraten enthaltenen Amortisationsanteil abgestellt werden. Übersteigen die so ermittelten Abschreibungsanteile die generell steuerlich zulässigen Abschreibungssätze (und somit die Höhe der Abschreibung, wie sie für den Typ A zulässig wäre), kann im Gegenteil zur Regelung im alten Kreisschreiben die Differenz auch steuerlich als Wertberichtigung geltend gemacht werden. Wird das Leasingobjekt nach Ablauf der Leasingdauer nicht verkauft, müssen diese Wertberichtigungen über das entsprechende Anlagekonto aufgelöst werden. Stellt sich heraus, dass die Wertberichtigung übermässig war, wird der entsprechende Teil steuerlich aufgerechnet

und als versteuerte stille Reserve in der Steuerbilanz aufgeführt (sog. besterter Mehrwert).

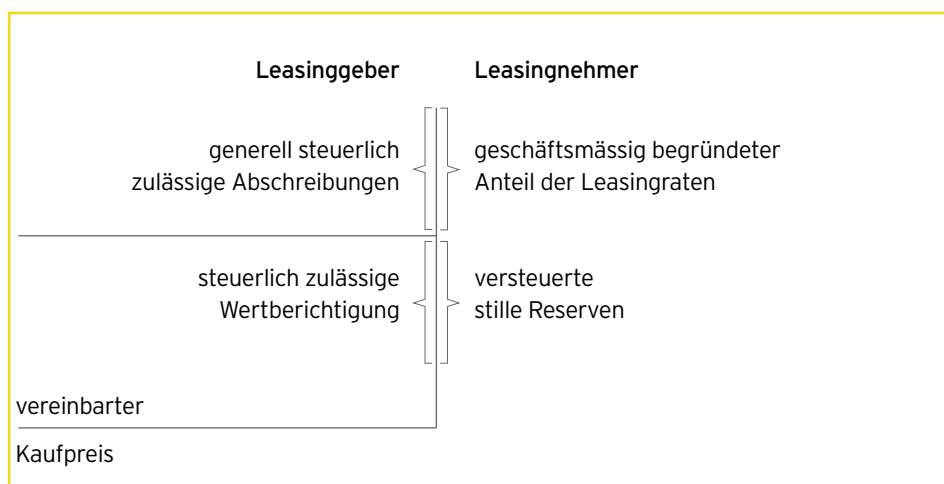
Besteuerung des Leasingnehmers

Wie beim Typ A bilden die Aufwendungen des Leasingnehmers geschäftsmässig begründeten Aufwand.

Allerdings wird beim Leasingnehmer der in der Leasingrate enthaltene kalkulatorische Abschreibungsanteil in dem Umfang nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert, als er über der zulässigen Abschreibungshöhe gemäss Typ A liegt (d. h. wenn der kalkulatorische Restwert des Leasingobjektes unter den steuerlichen Endwert fällt). Dieser Teil der Leasingrate ist steuerlich nicht abzugsfähig und stellt somit beim Leasingnehmer eine als Gewinn versteuerte stille Reserve dar (sog. besterter Mehrwert).

Wird die Liegenschaft nicht erworben, kann der Leasingnehmer die als Gewinn versteuerten stillen Reserven steuerwirksam auflösen. Wird hingegen das Kaufrecht oder die Kaufoption ausgeübt, stellen die als Gewinn versteuerten stillen Reserven beim Leasingnehmer zusätzliche Anlagekosten für die Liegenschaft dar. Der Gewinnsteuerwert der Liegenschaft entspricht in der Folge dem vereinbarten Kaufpreis zuzüglich der als Gewinn versteuerten stillen Reserven (vgl. nachfolgende Grafik).

Leasinggeschäft Typ B



Anrechenbare Anlagekosten für Grundstücksgewinnsteuerzwecke

Wie bereits eingangs erwähnt, enthält das neue Kreisschreiben im Gegensatz zu früher Ausführungen zur Grundstücksgewinnsteuer.

Der aus dem Verkauf des Leasingobjekts (Leasinggeschäft Typ B) erzielte Gewinn unterliegt in Kantonen mit monistischem System (wie z.B. Zürich, Basel-Stadt und Bern) der Grundstücksgewinnsteuer. Bemessungsgrundlage für die Grundstücksgewinnsteuer ist grundsätzlich die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten.

Beim Leasinggeber stellen die ursprünglichen Erwerbskosten der Liegenschaft (inklusive wertvermehrender Aufwendungen) die Anlagekosten dar. Als Veräusserungserlös gilt der im Leasingvertrag vereinbarte Kaufpreis zuzüglich der beim Leasingnehmer als Gewinn verteuerten stillen Reserven.

Beim Leasingnehmer stellen die als Gewinn versteuerten stillen Reserven Anzahlungen im Hinblick auf das zu erwerbende Grundstück dar und werden deshalb bei einer allfälligen Weiterveräusserung durch den Leasingnehmer als Anlagekosten (neben dem vereinbarten Erwerbspreis) anerkannt.

Fazit

Das neue Kreisschreiben bringt eine einheitliche Regelung der steuerlich anerkannten Abschreibungsmöglichkeiten bei Immobilienleasingverträgen mit anschliessendem Kauf des Leasingobjektes. Schliesslich sind nun auch in Bezug auf allfällige Grundstücksgewinnsteuern die zu berücksichtigenden Anlagekosten für Leasinggeber und Leasingnehmer festgelegt worden.

Für die Bestimmung des steuerlichen Endwertes ist im Kreisschreiben eine offene und allgemeine Umschreibung verwendet worden. Da dieser Endwert beim Leasinggeschäft Typ A die Abschreibungsuntergrenze bildet und beim Typ B massgebend für die Bestimmung der beim Leasingnehmer zu versteuernden stillen Reserven ist, kann eine vorgängige Festlegung dieses Wertes mit den betroffenen Steuerverwaltungen jedenfalls empfehlenswert sein.

Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts: Zulässigkeit eines Einzelabschlusses nach anerkanntem Standard auch für Steuerzwecke

René Röthlisberger, Partner Tax Services; rene.roethlisberger@ch.ey.com

Sandra Wyler, Assistant Tax Services; sandra.wyler@ch.ey.com

Der Bundesrat hat am 21. Dezember 2007 die Botschaft und den Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts verabschiedet. Von den verschiedenen darin enthaltenen Aspekten, die aus steuerlicher Sicht von Interesse sind, wird hier insbesondere auf die neu geschaffene Möglichkeit eingegangen, einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung für Steuerzwecke anzuwenden.

Art. 962 des Gesetzesentwurfs sieht vor, dass Unternehmen, die einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen, auf die Erstellung einer Jahresrechnung nach OR verzichten können. Dieser Abschluss wird sodann auch für die steuerliche Gewinn- und Kapitalermittlung massgebend. Durch den Übergang von einem Abschluss nach Obligationenrecht (Vorsichtsprinzip) zu einem Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung («true and fair view») findet aufgrund unterschiedlicher Wertansätze eine Neubewertung der Vermögenswerte statt. Der Übergang von einem Abschluss nach OR zu einem Abschluss nach beispielsweise IFRS führt in erster Linie zu einer Aufdeckung stiller Reserven und stellt somit einen steuerlichen Realisationstatbestand dar. Grundsätzlich verschwinden sämtliche temporären Differenzen zwischen den Buchwerten nach anerkanntem Rechnungslegungsstandard und den Steuerwerten, da diese beiden Werte identisch sind. Es bestehen sodann systembedingt auch keine latenten Steuerrückstellungen mehr.

Im Zusammenhang mit der Anwendung eines anerkannten Standards für Steuerzwecke ergeben sich verschiedene Fragestellungen, die im Rahmen der praktischen Umsetzung gelöst werden müssen. So kann

das Ziel einer Vereinfachung für den Steuerpflichtigen unseres Erachtens nur dann erreicht werden, wenn bezüglich der steuerlichen Wertansätze ein pragmatischer Ansatz gewählt wird, das heisst, wenn konsequent auf die Bewertungsvorschriften des anerkannten Standards abgestellt und auf eine Infragestellung seitens der Steuerbehörden verzichtet wird.

Unklarheiten bestehen auch bezüglich der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Rückstellungen. Während die Anwendung der sogenannten «fair presentation» meist zu einer Höherbewertung der Nettoaktiven bzw. einer Aufdeckung von stillen Reserven führt, kann es auch vorkommen, dass zusätzliche Rückstellungen gefordert sind (beispielsweise die Passivierung von künftigen Pensionskassenverpflichtungen). Ist der Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung steuerlich massgebend, müssten derartige Rückstellungen konsequenterweise auch steuerlich abzugsfähig sein, obschon sie die Voraussetzungen von Art. 63 DBG nicht erfüllen. Es wäre störend, wenn die «fair presentation» nur auf der Aktivseite zur Anwendung gelänge, das heisst, nur in den Fällen, in denen das Konzept zu einer Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage führt, nicht aber in jenen, in denen es den Steuerpflichtigen gegenüber einem Abschluss nach Obligationenrecht begünstigt.

Fragen stellen sich aus steuerlicher Sicht auch bei Erfolgspositionen (beispielsweise bei der Aufwertung von «at equity» bewerteten Beteiligungen), die gemäss IFRS direkt im Eigenkapital verbucht werden.

Diesbezüglich gilt es zu klären, welche Positionen einer steuerlichen Korrektur unterliegen und bei der Ermittlung des steuerbaren Ergebnisses entsprechend dem Gewinn nach anerkannten Rechnungslegungsstandards zugerechnet werden sollen.

Die Zulassung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung für Steuerzwecke soll Gesellschaften ermöglichen, ohne grossen Aufwand einen Steuerabschluss zu erstellen. In den meisten Fällen wird dies zu einer Erhöhung des Steuersubstrats respektive zu einer zeitlich früheren Besteuerung von steuerbaren Erträgen führen. Es wird Gesellschaften geben, bei denen diese zusätzliche Steuerbelastung durch die Kosteneinsparungen, die das vereinfachte Verfahren mit sich bringt,

mehr als kompensiert wird. Für diese Gesellschaften ist das neue Verfahren eine attraktive Lösung.

Es gilt aber sicherzustellen, dass die neue Regelung nicht durch eine sich zu sehr am Handelsrecht orientierende Auslegung faktisch ausgemerzt wird. Nur wenn wirklich auf die Werte nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung abgestützt werden kann, selbst wenn dies ausnahmsweise zu einem günstigeren Ergebnis führt, kann die Neuregelung von Nutzen sein.

Ernst & Young

Assurance | Tax | Legal | Transactions | Advisory

Ernst & Young ist ein weltweit führendes Unternehmen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuern, Transaktionen und Beratung. Unsere 130'000 Mitarbeitenden auf der ganzen Welt verbinden unsere gemeinsamen Werte sowie ein konsequentes Bekenntnis zur Qualität. In der Schweiz ist Ernst & Young ein führendes Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsunternehmen und bietet Dienstleistungen in den Bereichen Steuern und Recht sowie Transaktionen und Rechnungslegung an. Unsere 1'800 Mitarbeitenden in der Schweiz haben im Geschäftsjahr 2006/07 einen Umsatz von mehr als CHF 527 Mio. erwirtschaftet. Wir differenzieren uns, indem wir unseren Mitarbeitenden, Kunden und Anspruchsgruppen helfen, ihr Potenzial auszuschöpfen. Weitere Informationen finden Sie auf unserer Website www.ey.com/ch.

Ernst & Young bezieht sich auf die globale Organisation der Mitgliedsfirmen von Ernst & Young Global Limited, von denen jede eine eigene Rechtseinheit bildet. Ernst & Young Global Limited, UK, erbringt keine Dienstleistungen für Kunden.

Impressum

Tax News

Elektronische Publikation in deutscher, französischer und englischer Sprache

Konzept und Realisation

Ernst & Young AG
Corporate Communications & Marketing
Postfach
8022 Zürich

Abonnemente / Adressänderungen

www.ey.com/ch/newsletter

www.ey.com/ch/tax

© 2008 Ernst & Young AG
All Rights Reserved.

Note:

Mit den vorliegenden Tax News wird ein Überblick über neue rechtliche Entwicklungen vermittelt. Sie ersetzen keinesfalls eine Steuerberatung.