

Tax News

Seilziehen um Steuereinnahmen und -optimierungen

Inhaltsverzeichnis

- Editorial
- 3** Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und Straffreiheit bei Selbstanzeige
Sibilla Cretti, Astrid von Dungern
- 4** Human Capital - Global Mobility Effectiveness Survey 2009
Debner
- 4** Neuerungen im Güterverkehrsabkommen zwischen der Europäischen Kommission und der Schweiz
Einführung des AEO (Authorised Economic Operator) in der Schweiz
Barbara Henzen, Marc Schlaeger, Silja Pracht
- 6** Neues Mehrwertsteuergesetz tritt am 1. Januar 2010 in Kraft
Barbara Henzen
- 8** Warum sind Steuern in der Krise wichtig?
René Schreiber
- 9** Optimierung des Cash-in beim Carve-out - steuerliche Überlegungen zum Verkauf eines Unternehmensteils
Flurin Poltera, Georg Lutz, Daniel Gentsch, Annette Walk
- 10** Deutschland: Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz soll umgesetzt werden
Heiko Kubaile
- 10** Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten
- 11** Neue und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen
Fabian Duss, Lukas Küttel
- 12** Grundstückgewinnsteuer: Besonderheiten und Fallgruben bei Umstrukturierungen von Immobiliengesellschaften
Urs Schüpfer, Sereina Purtschert

Liebe Leserin, lieber Leser

Im Zuge der Kontroverse um die internationale Amtshilfe haben sich die Ereignisse in den letzten Wochen und Monaten überschlagen. Nach teilweise emotionalen Drohgebärden aus dem Ausland und entsprechend verschärften Regulationen wie etwa dem deutschen «Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz» suchte die offizielle Schweiz den Dialog und trat mit diversen Staaten in Verhandlungen bezüglich revidierter Doppelbesteuerungsabkommen ein. Im vergangenen Winter wurden bereits die Abkommen mit Grossbritannien und Frankreich überarbeitet; beide Staaten stehen der Schweizer Steuerpraxis jedoch ebenfalls weiterhin kritisch gegenüber.

Besonderes Augenmerk verdient der offizielle Besuch von Bundespräsident Hans-Rudolf Merz in den Vereinigten Arabischen Emiraten. Bundesrat Merz führte hier Ende Mai erfolgreiche Gespräche, die den Weg zu einem gemeinsamen Doppelbesteuerungsabkommen gemäss OECD-Standards bis Ende dieses Jahres ebnen sollen. Mehr zu dieser Thematik erfahren Sie im Beitrag von Fabian Duss und Lukas Küttel.



Mit der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen und der Straffreiheit bei Selbstanzeige befassen sich Sibilla Cretti und Astrid von Dungern. Sie beleuchten die gesetzlichen Anpassungen, deren Ziel es ist, verstecktes Einkommen und Vermögen wieder der normalen Besteuerung zuzuführen und damit die Steuereinnahmen der Schweizer Gemeinwesen zu erhöhen. Der Frage, inwiefern die Steuerneutralität von Umstrukturierungen auf die Grundstückgewinnsteuer angewendet werden kann, gingen Urs Schüpfer und Sereina Purtschert nach. Der Beitrag von Georg Lutz, Flurin Poltera, Daniel Gentsch und Annette Walk widmet sich den steuerlichen Überlegungen zum gewinnbringenden Verkauf eines Unternehmensteils.

René Schreiber erläutert seinerseits, warum Steuerplanung gerade auch in der anhaltenden Finanzkrise ein grosses Gewicht hat, und zeigt auf, wie unnötiger Liquiditätsverlust aus steuerlicher Sicht vermieden werden kann.

Es freut mich, Ihnen als Tax Leader Schweiz die Sommerausgabe unserer Tax News präsentieren zu dürfen, und ich wünsche Ihnen dabei eine gute und anregende Lektüre!

Dominik Bürgy

Partner, Tax Leader Schweiz
dominik.buergy@ch.ey.com

Ab 2010 vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und Straffreiheit bei Selbstanzeige¹

Sibilla Cretti, Principal, TEP, Rechtsanwältin; sibilla.cretti@ch.ey.com
Astrid von Dungern, Rechtsanwältin; astrid.vondungern@ch.ey.com

Ab 1. Januar 2010 können Erben, wenn sie die Steuerhinterziehung des Erblassers offenlegen, von einer tieferen Nachsteuer sowie tieferen Verzugszinsen profitieren. Nachsteuer und Verzugszinsen sind sodann nur noch für die letzten 3 statt 10 Jahre vor dem Tod des Erblassers geschuldet. Im Fall der Selbstanzeige (Offenlegung eigener Steuerhinterziehung) kann ab 2010 auf eine Busse verzichtet werden, so dass der (straffreie) Täter ebenfalls nur noch die Nachsteuer samt Verzugszins zu entrichten hat.

Beide Massnahmen haben zum Ziel, verstecktes Einkommen und Vermögen wieder der normalen Besteuerung zuzuführen und damit die Steuereinnahmen des Staates zu erhöhen. Sie beziehen sich auf die direkten Bundessteuern sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern bzw. Gewinn- und Kapitalsteuern des Kantons und der Gemeinden. Alle übrigen eventuell nicht entrichteten Steuern und Abgaben hingegen, wie etwa die Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuern oder AHV/IV-Beiträge werden von dieser Gesetzesänderung nicht erfasst.

Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen

Nach der bisherigen Rechtslage haben Erben bei einer Steuerhinterziehung des Erblassers die von diesem hinterzogenen Steuern zuzüglich Verzugszinsen für bis zu 10 Jahre vor dem Tod des Erblassers nachzuentrichten (Nachsteuer). Gemäss der neuen Regelung können ehrliche Erben von einer auf 3 Jahre verkürzten Nachbesteuerung profitieren.

Straffreiheit bei Selbstanzeige

Bereits nach geltendem Recht wird ein Steuerpflichtiger, der seine eigene Steuerhinterziehung anzeigt, bevor sie der Behörde bekannt wird, mit einer ermässigten Busse in Höhe eines Fünftels der hinterzogenen Steuern (statt der einfachen bis dreifachen hinterzogenen Steuer) bestraft. Neu jedoch haben Steuerpflichtige bei einer ersten Selbstanzeige die Chance, komplett straffrei auszugehen. Für die wiederholte Selbstanzeige gilt diese Vergünstigung nicht. Die ordentliche Nachsteuer samt Verzugszins wird in jedem Fall weiterhin für zehn Jahre nacherhoben.

Entscheidende Bedingung, um in den Genuss der Straffreiheit zu kommen, ist wiederum, dass die Steuerbehörde noch keine Kenntnis von der Hinterziehung hatte (Neuheit), dass der Steuerpflichtige die Behörden vorbehaltlos bei der Festsetzung der Nachsteuer unterstützt und sich ernstlich um ihre Bezahlung bemüht. Sind diese Voraussetzungen gegeben, wird nicht nur von einer Busse dieser Tat abgesehen, sondern auch von einer Strafverfolgung allfälliger weiterer Delikte, welche zum Zweck der Steuerhinterziehung begangen wurden (z. B. Urkundendelikte).

Teilnehmende (Anstifter, Gehilfen usw.) der Steuerhinterziehung können unter den gleichen Voraussetzungen wie der Haupttäter einer Bestrafung sowie zudem der solidarischen Haftung für die hinterzogenen Steuern entgehen.

Auch juristische Personen können durch ihre Organe und Vertreter unter den bereits genannten Bedingungen (der Neuheit, der Mitwirkung und der Bezahlung) durch eine Selbstanzeige Straffreiheit erreichen. Von einer Strafverfolgung der anzeigenden Organe und Vertreter sowie deren persönlicher Solidarhaftung (für die Nachsteuerschulden der juristischen Person) wird sodann abgesehen.

Die neuen Regelungen gelten für alle Selbstanzeigen, die ab dem 1. Januar 2010 eingehen oder zu diesem Zeitpunkt noch nicht erledigt sind. Nach dem im Strafrecht geltenden Grundsatz des mildereren Rechts werden damit auch für Fälle, die sich vor 2010 ereignet haben, die jedoch zu diesem Stichtag noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sind, die neuen Vergünstigungen anzuwenden sein. Bei Steuerstrafverfahren, die in der zweiten Jahreshälfte 2009 noch nicht abgeschlossen sind, ist daher aus taktischen Überlegungen zu prüfen, ob diese etwa durch Einreichen von Rechtsmitteln hinausgezögert werden können, um in den Genuss der Straffreiheit zu kommen.

Fazit

Es ist zu begrüßen, dass die neuen Regelungen zum einen den Anreiz erhöhen, bisher verstecktes Vermögen und Einkommen zu deklarieren, um so für den Staat mehr Steuersubstrat zu generieren, und es dem reuigen Steuersünder damit zugleich erlauben, in die Legalität zurückzukehren. Im Hinblick auf den Stichtag ist für Letzteren dabei insbesondere das Timing seines Handelns entscheidend. Insoweit gilt: «Wer zu spät kommt, den bestraft das Leben, doch wer zu früh kommt auch!»

¹ Vergleiche: Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der strafflosen Selbstanzeige vom 20. März 2008 (Ablauf der Referendumsfrist 10. Juli 2008)

Human Capital - Global Mobility Effectiveness Survey 2009

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

2009 führte Ernst & Young unter seinen internationalen Kunden zum zweiten Mal die Global Mobility Effectiveness Survey (Effizienzstudie im Bereich globale Mobilität) durch. Diese Studie zeigt auf, welche Herausforderungen Unternehmen in Bezug auf das Management von international mobilen Belegschaften sehen, wie sie mit diesen umgehen, worauf sie ihre Bemühungen um Effizienzsteigerung konzentrieren und wo noch Verbesserungsmöglichkeiten bestehen. Darüber hinaus wurden im Rahmen der Studie die Funktionsstrukturen im Bereich globale Mobilität untersucht und ermittelt, welche Aktivitäten intern durchgeführt und welche an Drittanbieter vergeben werden.

Im Mittelpunkt der Studie stand 2009 angesichts der aktuellen Wirtschaftslage vor allem das Kostenbewusstsein der für globale Mobilität zuständigen Funktionen. Dabei wurde deutlich, dass der Druck zur Einsparung von Kosten sowie zur Sicherstellung der Effizienz von Regelungen und Prozessen zugenommen hat. Unsere Studie zeigt Kostenfaktoren, Schwerpunktbereiche für Einsparungen sowie ein zunehmendes Risikobewusstsein in Verbindung mit globaler Mobilität auf. Die überwältigende Mehrheit der befragten Unternehmen gab an, Massnahmen zur Kosteneinsparung zu planen, wobei weitere Untersuchungen zeigten, dass hier insbesondere die Effizienzsteigerung bei Prozessen im Bereich globale Mobilität im Mittelpunkt steht.

Die geografische Aufteilung nach Ansiedelung der Unternehmenszentralen in Amerika, Europa und im asiatisch-pazifischen Raum fördert einige deutliche Unterschiede in der Handhabung von Auslandsentsendungen zutage. So wird interessanterweise in Europa der Wiedereingliederungsphase mehr Aufmerksamkeit geschenkt, während in Nord- und Südamerika mehr ins Ausland

entsandte Mitarbeiter in den ersten zwei Jahren nach ihrer Entsendung ihr Arbeitsverhältnis kündigen.

Um auf die aktuellen Trends und Veränderungen in Bezug auf die globale Mobilität eingehen zu können, sollten Unternehmen ihre diesbezüglichen Richtlinien regelmässig überarbeiten und sich dem Vergleich mit anderen Gesellschaften stellen. In der Praxis allerdings aktualisiert nur ein Drittel der befragten Unternehmen seine Richtlinien jährlich, ein weiteres Drittel überarbeitet sie

nicht einmal alle drei Jahre. Weitere Initiativen im Bereich globale Mobilität sind im Hinblick auf die Einhaltung von Steuervorschriften, Vergütung und Sozialleistungen sowie das Prozessmanagement notwendig.

Wenn Sie mehr über die gewonnenen Erkenntnisse erfahren möchten, lassen Sie Ihnen gerne ein Exemplar der kompletten Studie zukommen. Senden Sie dazu einfach eine E-Mail an Elke Bohn, EY Human Capital Zürich, elke.bohn@ch.ey.com.

Neuerungen im Güterverkehrsabkommen zwischen der Europäischen Kommission und der Schweiz

Einführung des AEO (Authorised Economic Operator) in der Schweiz

Barbara Henzen, Partner, Tax Services; barbara.henzen@ch.ey.com

Marc Schlaeger, Senior Manager, Tax Services; marc.schlaeger@ch.ey.com

Silja Pracht, Assistant, Tax Services; silja.pracht@ch.ey.com

Die Schweiz und die Europäische Union (EU) erkennen ihre Sicherheitsstandards im internationalen Warenverkehr als gleichwertig an.

Warenbewegungen aus der Schweiz und in die Schweiz in bzw. aus Nicht-EU-Staaten unterliegen der summarischen Vorausanmeldung.

Die Schweiz führt voraussichtlich zum 1. Juli 2009 den Status des zugelassenen Empfängers, auch Authorised Economic Operator (AEO) genannt, ein, welcher demjenigen der EU gleichwertig sein soll und von der EU anerkannt wird.

Hintergrund

Die USA verlangten nach den Attentaten vom 11. September 2001 verschiedene Massnahmen zur Bekämpfung des internationalen Terrorismus, welche unter anderem den internationalen Warenverkehr betreffen.

Die EU änderte daraufhin ihren Zollkodex mit einem «Security Amendment» ab. Die wichtigsten Änderungen sind:

- ▶ Verpflichtung der Wirtschaftsbeteiligten, die Zollbehörden im Voraus über die geplanten Ein- und Ausfuhren in und aus der EU zu informieren;
- ▶ Verfahrenserleichterungen für zuverlässige Beteiligte;
- ▶ Schaffen eines gemeinschaftseinheitlichen EDV-gestützten Risikoanalysekriteriums im Bereich der Zollkontrollen.

Ergebnis der bisherigen Verhandlungen zwischen der EU und der Schweiz

Die EU und die Schweiz (in der Folge jeweils inkl. Fürstentum Liechtenstein) erkennen im geänderten Güterverkehrsabkommen mit Gültigkeit ab voraussichtlich 1. Juli 2009 ihre Sicherheitsstandards als gleichwertig an.

Der Bundesrat hat das Abkommen bereits gutgeheissen und seine Unterzeichnung beschlossen. Das Parlament wird nun über die Genehmigung entscheiden. Das Abkommen soll jedoch unter Vorbehalt der Zustimmung der zuständigen Kommission ab dem 1. Juli 2009 vorläufig angewendet werden.

In der Zukunft müssen die Schweiz und die EU die Regeln gleich interpretieren und die entsprechenden Rechtsentwicklungen gleichzeitig übernehmen.

Die Anerkennung der Sicherheitsstandards als gleichwertig hat zur Folge, dass keine summarischen Vorausanmeldungen für Waren im bilateralen Warenverkehr zwischen der Schweiz und der EU vorgenommen werden müssen. Da die EU der stärkste Handelspartner der Schweiz ist, betrifft dies die Mehrheit der Einfuhren in die Schweiz und der Ausfuhren aus der Schweiz.

Im Gegenzug wird die Schweiz jedoch den Warenverkehr zu Nicht-EU-Staaten neuen Sicherheitsmassnahmen unterstellen. In den folgenden Fällen muss eine summarische Vorausanmeldung verlangt werden:

- ▶ Warensendungen im Luftverkehr aus der Schweiz in einen Nicht-EU-Staat
- ▶ Warensendungen im Luftverkehr aus einem Nicht-EU-Staat in die Schweiz
- ▶ Warensendungen auf dem Landweg aus der Schweiz über einen EU-Staat in einen Nicht-EU-Staat

Die summarische Vorausanmeldung wird bis zum 31. Dezember 2010 fakultativ sein. Sie wird erst ab dem 1. Januar 2011 obligatorisch. Diese Bestimmung findet aufgrund des Abkommens auch in der Schweiz Anwendung.

Der Inhalt der summarischen Vorausanmeldung ist der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006 der Kommission vom 18. Dezember 2006¹ zu entnehmen.

Fristen der summarischen Vorausanmeldung

Die Einfuhren sind bei Langstreckenflügen vier Stunden vor der Ankunft, bei Kurzstreckenflügen (mit einer Dauer von weniger als vier Stunden) spätestens beim tatsächlichen Abheben des Flugzeugs anzumelden.

Die Ausfuhren auf dem Luftweg sind mindestens 30 Minuten vor Abflug anzumelden. Für Ausfuhren mit anderen Verkehren hat sich die EZV verpflichtet, eine Risikoanalyse (insbesondere öffentliche Gesundheit, Umwelt, Verbraucherschutz) durchzuführen und die Waren ggf. vor dem Grenzübertritt zurückzubehalten.

Daten für die summarische Vorausanmeldung

Es ist vorgesehen, die Systeme e-dec Einfuhr, e-dec Ausfuhr und NCTS so anzupassen, dass die Daten für die summarische Vorausanmeldung in elektronischer Form eingegeben werden können. Die Daten werden sodann von der EZD an die EU weitergeleitet. Die dargestellten Vorausanmeldungen wurden bisher noch nicht definitiv beschlossen. Es ist ferner noch nicht entschieden, ob die Pflicht zur summarischen Vorausanmeldung von Warensendungen ab dem 1. Juli 2009 oder einem späteren Datum bestehen soll.

AEO

Die Schweiz hat sich verpflichtet, voraussichtlich per 1. Juli 2009 den Status eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten «Sicherheit», auch Authorised Economic Operator Sicherheit (AEO-S) genannt, einzuführen. Die für die Einführung notwendige Verordnung des Bundesrats wurde bisher noch nicht verabschiedet.

Vereinbart wurde jedoch, dass der Status des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten

demjenigen der EU gleichwertig sein soll und daher von der EU anerkannt wird.

Die wichtigsten Vorteile des AEO-S sind:

- ▶ Weniger häufige Prüfungen von Waren und Unterlagen
- ▶ Vorrangige Prüfungen von zur Kontrolle ausgewählten Sendungen
- ▶ Reduzierter Datensatz bei der Abgabe von summarischen Eingangs- und Ausgangsmeldungen, sogenannter Vorausanmeldungen
- ▶ Vorabunterrichtung bei beabsichtigten Kontrollen
- ▶ Verbesserte Zusammenarbeit mit dem Zoll
- ▶ Anerkennung des AEO-Status als Qualitätsmerkmal (vertrauenswürdiger Geschäftspartner)

Die Einführung des AEO in der Schweiz ist insbesondere für Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz von grosser Bedeutung, die viele Warenbewegungen zwischen der Schweiz und der EU sowie in Nicht-EU-Staaten vornehmen und bisher mangels einer Niederlassung in der EU den dort seit dem 1. Januar 2008 anerkannten AEO-Status nicht (ohne weiteres) erlangen konnten.

1 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:360:0064:0125:DE:PDF>

Neues Mehrwertsteuergesetz tritt am 1. Januar 2010 in Kraft

Barbara Henzen, Partner, Tax Services; barbara.henzen@ch.ey.com

Das schweizerische Parlament hat am 12. Juni 2009 in der Schlussabstimmung den ersten Teil der vom Bundesrat vorgeschlagenen Revision des Mehrwertsteuergesetzes verabschiedet. Das revidierte Mehrwertsteuergesetz, welches die Vereinfachung der schweizerischen Mehrwertsteuer bezweckt, tritt - unter Vorbehalt des fakultativen Referendums, mit dessen Ergreifung aber nicht gerechnet wird - am 1. Januar 2010 in Kraft.

Die Beratungen über den Teil B der Revisionsvorlage, der die Reduktion der Steuer ausnahmen und die Einführung eines Einheitssteuersatzes bezweckt, werden frühestens in der Herbstsession des Parlaments aufgenommen werden. Es ist zurzeit nicht absehbar, wann dieser hochpolitische Teil der Mehrwertsteuergesetzesrevision abgeschlossen werden wird.

Von der Revision des Mehrwertsteuergesetzes ist die zeitlich begrenzte Erhöhung der Mehrwertsteuersätze zugunsten der Finanzierung der Invalidenversicherung zu unterscheiden, die eine Verfassungsänderung bedingt. Die dazu erforderliche Volksabstimmung wird am 27. September 2009 durchgeführt. Bei einer Annahme der vorgeschlagenen Steuersatzerhöhungen werden diese - nach der ebenfalls am 12. Juni 2009 beschlossenen Modifikation - auf den 1. Januar 2011 in Kraft treten.

Kurzfristig umzusetzen sind daher einzig die im Teil A der Revision der Mehrwertsteuergesetzgebung beschlossenen Gesetzesänderungen. Um die bisherige umfangreiche Verwaltungspraxis, welcher künftig rechtlich einzig noch die Bedeutung von Gesetzesauslegungen der Verwaltung zukommt, zu reduzieren, wird die Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz nach der Pressemitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes detaillierter sein als bisher. Der erste Entwurf ist auf September 2009 in

Aussicht gestellt. Da die Verordnung die Gesetzesbestimmungen weiter konkretisieren wird, ist sie für die Umsetzung des revidierten Mehrwertsteuergesetzes von erheblicher Bedeutung.

Überblick wichtige Gesetzesänderungen

Die Revision des MWSTG zwingt nun die Unternehmen, sei es als Mehrwertsteuerpflichtige, als Vertragspartei oder als Gläubiger, sich mit den konkreten Auswirkungen der revidierten Gesetzesbestimmungen auf ihr Unternehmen im Detail zu befassen und den konkreten Handlungsbedarf festzustellen. Um diesen Prozess zu unterstützen, werden nachfolgend einige wichtige Gesetzesänderungen dargelegt. Die Auflistung ist nicht vollständig. Insgesamt umfassen die Reformen über 50 Änderungen.

Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer ein Unternehmen betreibt. Bis zu einer Umsatzgrenze von CHF 100'000 (Umsatz aus steuerbaren Leistungen) greift eine Befreiung von dieser Steuerpflicht.¹ Auf die Befreiung kann aber verzichtet werden,² was zur Folge hat, dass die Steuerpflicht mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit beginnt.³ Die bisherigen Optionen für die Steuerpflicht, wenn die gesetzlichen Umsatzlimiten nicht erreicht werden, sowie für Start-up-Unternehmen,^{4,5} entfallen zukünftig. Damit wird für Unternehmen, bei denen die Produktentwicklung längere Zeit in Anspruch nimmt, eine wesentliche Verbesserung erreicht. Es ist lediglich noch nachzuweisen, dass eine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen worden ist.

Die Mehrwertsteuer wird weiterhin auf den von steuerpflichtigen Personen im Inland gegen Entgelt erbrachten Leistungen, der Einfuhr und dem Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland erhoben. Mit der Eigenverbrauchssteuer wird demgegenüber neu lediglich der Vorsteuerabzug korrigiert.⁶ Der Steuertatbestand des **baugewerblichen Eigenverbrauches entfällt** vollumfänglich.

Für Dienstleistungen erfahren die Bestimmungen zum Ort der Leistungserbringung wesentliche Änderungen. Soweit das Gesetz nicht ausdrücklich eine andere Anordnung trifft,⁷ ist der **Ort der Dienstleistung** derjenige Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit hat.⁸ Es ist daher zu prüfen, ob die grenzüberschreitenden Dienstleistungen, die bisher am Erbringerort⁹ steuerbar waren, weiterhin mit schweizerischer Mehrwertsteuer zu belegen sind. Es empfiehlt sich auch eine Überprüfung der Fälle, die bisher am Tätigkeitsort steuerbar waren.¹⁰ Ausländische Unternehmungen werden wie bisher die schweizerische Mehrwertsteuer, die zwar fakturiert wurde, aber von Gesetzes wegen nicht geschuldet war, weil der Ort der Leistung nicht in der Schweiz lag, nicht zurückfordern können.

Die **Optionsmöglichkeiten** für von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze werden durch die Gesetzesrevision erweitert. Eine Option ist allerdings nach wie vor nicht möglich für die Versicherungs- und Finanzumsätze sowie die Umsätze aus Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen.¹¹ Die Umsätze aus dem Verkauf und der Vermietung von Liegenschaften, soweit sie von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, können freiwillig versteuert werden, sofern sie nicht ausschliesslich für private Zwecke genutzt werden.¹² Damit wird die Optionsmöglichkeit für Liegenschaften erweitert. Nach geltendem Recht wird darauf abgestellt, ob der Leistungsempfänger mehrwertsteuerpflichtig ist und die Liegenschaft mindestens teilweise für steuerbare Zwecke verwendet.¹³ Für alle übrigen von

1 Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG vom 12. Juni 2009, im Folgenden als neues MWSTG bezeichnet

2 Art. 11 neues MWSTG

3 Art. 14 neues MWSTG

4 Art. 27 Abs. 1 MWSTG

5 Art. 27 Abs. 2 MWSTG

6 Art. 31 neues MWSTG

7 Art. 8 Abs. 2 neues MWSTG

8 Art. 8 Abs. 1 neues MWSTG

9 Art. 14 Abs. 1 MWSTG

10 Art. 14 Abs. 2 MWSTG

11 Art. 22 Abs. 2 Bst. a neues MWSTG

12 Art. 22 Abs. 2 Bst. b neues MWSTG

13 Art. 26 Bst. b MWSTG

der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsätze kann voraussetzungslos optiert werden. Ein Gesuch ist nicht mehr erforderlich. Es genügt, wenn die Steuer ausgewiesen wird.¹⁴ Der Entschluss «Option ja oder nein» kann daher für jedes Vertragsverhältnis separat getroffen werden. Es ist aber zu beachten, dass der Zusammenhang zwischen dem versteuerten Umsatz und dem Vorsteuerabzug belegt werden muss. Dies ist insbesondere wichtig, wenn nicht auf sämtlichen Umsätzen einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsatzart optiert wird.

Die bisherigen formellen Anforderungen für die **Geltendmachung des Vorsteuerabzuges entfallen**. Zukünftig wird darauf abgestellt, ob die Vorsteuer bezahlt worden ist.¹⁵ Trifft dies zu, besteht das Recht zum Vorsteuerabzug, soweit die Vorsteuern nicht im Zusammenhang mit nicht optierten ausgenommenen Umsätzen stehen. Eine **weitergehende Vorsteuerabzugsmöglichkeit** wurde **für Beteiligungen** geschaffen. Es besteht neu ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen sowie für Umstrukturierungen. Als Beteiligungen gelten Anteile von mindestens 10% am Kapital, die mit der Absicht der dauernden Anlage gehalten werden.¹⁶ Bei Holdinggesellschaften kann auf die unternehmerische Tätigkeit der gehaltenen Unternehmen abgestellt werden.¹⁷

An Stelle der bisherigen **Margenbesteuerung**¹⁸ tritt der fiktive Vorsteuerabzug.¹⁹ Es bleibt abzuwarten, wie dieser geltend zu machen sein wird. Interessant ist auch, dass der bisherige Ausschluss der Vorsteuer auf 50% der Mehrwertsteuer auf Getränken und Verpflegungsausgaben fallen gelassen worden ist.²⁰

Eine Kürzung der Vorsteuer ist vorzunehmen, wenn unter anderem **Subventionen** und andere öffentlich-rechtliche Beträge ausgerichtet worden sind.²¹ Andere Nicht-Entgelte, wie Einlagen in Unternehmen, bspw. zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte, sowie Spenden führen zu keiner Vorsteuerkürzung. Damit dürften zukünftig die bisherigen Risiken im Zusammenhang mit **Sanierungen** weitgehend entschärft sein.

Das **Meldeverfahren** haben eng verbundene Unternehmen bei Gründungen, Liquidationen und Umstrukturierungen anzuwenden. Bei anderen Steuerpflichtigen ist die Anwendung des Meldeverfahrens Pflicht, wenn die Mehrwertsteuer auf dem Veräusserungspreis CHF 10'000 übersteigt.²² Der Bundesrat kann auf dem Verordnungsweg noch weitere Fälle vorsehen.²³ In diesem Bereich empfiehlt es sich, die Konkretisierungen abzuwarten. Es ist bspw. im Gesetz nicht vorgesehen, dass das Meldeverfahren einzig bei einer Übertragung an Steuerpflichtige greift, was aber an sich der Fall sein müsste, weil der Vorsteuerabzug an die Steuerpflicht anknüpft.

Ebenfalls die Entwicklung hinsichtlich der **Haftung des Erwerbers einer Forderung für die mit der Forderung mitzedierte Mehrwertsteuer** gilt es zu beobachten.²⁴ Es ist fraglich, ob die entsprechende gesetzliche Bestimmung zielführend sein wird. Nichtsdestotrotz muss sich der Erwerber von Forderungen zukünftig damit befassen, dass ihn eine Haftung treffen könnte oder zumindest die Beseitigung einer entsprechenden Forderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit Aufwand und zusätzlichen Kosten verbunden sein könnte.

Die Gesetzesrevision bezweckt unter anderem die Schaffung von **Rechtssicherheit**. So wird nach dem Inkrafttreten des revidierten Mehrwertsteuergesetzes eine MWST-Kontrolle innert 360 Tagen mit einer Einschätzungsmitteilung, die die Steuerforderung in der kontrollierten Steuerperiode festhält, abgeschlossen.²⁵ Wird diese Einschätzungsmitteilung vorbehaltlos bezahlt oder schriftlich anerkannt, wird sie rechtskräftig und damit unabänderlich.²⁶ Diese Regelung zwingt nicht nur die Eidgenössische Steuerverwaltung zu einem effizienten Vorgehen und einem endgültigen Entscheid, sondern auch den Steuerpflichtigen zu einem proaktiven Vorgehen, will er nicht in Zugzwang kommen und sein Recht auf dem mit Zusatzkosten verbundenen Rechtsmittelweg verfolgen.

Eine MWST-Kontrolle kann mit einem begründeten Gesuch auch der Steuerpflichtige verlangen,²⁷ was bei der Übertragung von Unternehmen Sicherheit schaffen kann. Es ist noch unklar, ob diese Bestimmung

ebenfalls bereits am 1. Januar 2010 in Kraft treten wird.²⁸

Bei der jetzigen Wirtschaftslage kommt der Kompetenz der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Zahlungserleichterungen zu gewähren, Bedeutung zu.²⁹ In welchen Fällen eine erhebliche Härte vorliegt, wird wohl die Verordnung regeln.

Weiter werden im revidierten MWSTG die Erlassgründe erheblich erweitert.³⁰ Diese Bestimmung hat nicht nur Bedeutung für Steuerpflichtige, die Zahlungsschwierigkeiten haben, sondern auch für die Gläubiger.

Einzig der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Strafbestimmungen grundlegend überarbeitet worden sind.³¹ Praktisch bedeutsam kann dies vor allem auch im internationalen Kontext sein (Stichwort Informationsaustausch).³²

Es lohnt sich, neben den dargelegten Punkten auch die weiteren Anpassungen näher zu prüfen. Allenfalls lässt sich die Auseinandersetzung mit den Änderungen im schweizerischen Recht auch verbinden mit der Umsetzung der ebenfalls auf den 1. Januar 2010 im europäischen Raum umzusetzenden Gesetzesanpassungen.

In Anbetracht der sehr kurzen Umsetzungsfrist, die den Steuerpflichtigen bleibt, empfiehlt es sich auch, Wichtiges von Unwichtigem zu unterscheiden. Eine richtige Prioritätensetzung spart unnötige Kosten. Einige Gestaltungsmöglichkeiten, die das revidierte MWSTG bietet, müssen sofort umgesetzt werden, andere sind auch später noch möglich. Gestaltungsmöglichkeiten bieten auch immer die Chancen für Optimierungen. Vereinfachungen können aber auch Risiken schaffen, die es zu vermeiden gilt.

14 Art. 22 Abs. 1 neues MWSTG

15 Art. 28 Abs. 4 neues MWSTG

16 Art. 29 Abs. 2 und 3 neues MWSTG

17 Art. 29 Abs. 4 neues MWSTG

18 Art. 35 MWSTG in Verbindung mit Art. 10ff MWSTGV

19 Art. 28 Abs. 3 neues MWSTG

20 Art. 38 Abs. 5 MWSTG

21 Art. 33 Abs. 2 neues MWSTG

22 Art. 38 Abs. 1 neues MWSTG

23 Art. 38 Abs. 2 neues MWSTG

24 Art. 15 Abs. 4 neues MWSTG

25 Art. 78 Abs. 5 neues MWSTG

26 Art. 43 Abs. 1 Bst. b neues MWSTG

27 Art. 78 Abs. 4 neues MWSTG

28 Art. 116 Abs. 2 neues MWSTG

29 Art. 90 neues MWSTG

30 Art. 92 neues MWSTG

31 Art. 96ff neues MWSTG

32 U. a. Bilaterale II, Betrugsbekämpfungsabkommen

Hintergrund-Information

- ▶ Vorlage für die Schlussabstimmung, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 12. Juni 2009
www.parlament.ch/sites/doc/CuriaFolgesseite/2008/20080053/Schlussabstimmungstext%20NS%20D.pdf
- ▶ Mitteilung Eidgenössisches Finanzdepartement vom 15. Juni 2009
www.efd.admin.ch/00468/index.html?msg-id=27427&lang=de
- ▶ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 2. September 1999
www.admin.ch/ch/d/sr/641_20/index.html

Für zusätzliche Informationen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung:

Ernst & Young AG, Indirect Tax Services

Barbara Henzen
+41 58 286 62 14
barbara.henzen@ch.ey.com

Béatrice Blum
+41 58 286 31 55
beatrice.blum@ch.ey.com

Marc Thomet
+41 58 286 63 31
marc.thomet@ch.ey.com

Monika Moritz
+41 58 286 53 36
monika.moritz@ch.ey.com

fachen, wo dies betriebswirtschaftlich sinnvoll erscheint. Damit können einerseits Kosten für Buchhaltung, Revision und Organisation gesenkt und andererseits allenfalls vorhandene Verlustvorträge steuereffektiv genutzt werden. Diese können im Normalfall vom Reingewinn der sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre abgezogen werden. Im Rahmen einer Sanierung ist zum Ausgleich einer Unterbilanz jedoch eine zeitlich unbefristete Verlustverrechnung möglich.

Aufgrund der weit fortgeschrittenen Globalisierung beschränkt sich die Tätigkeit eines Unternehmens allerdings meist nicht auf die jeweiligen Landesgrenzen. Spätestens bei der Errichtung von Niederlassungen oder Gründung von Tochtergesellschaften im Ausland sieht sich die Unternehmung mit Besteuerungsansprüchen von mehreren Staaten konfrontiert. Die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) neueren Datums basieren auf dem OECD-Musterabkommen und gleichen sich in ihrem Wortlaut stark. Für die Schweiz wichtige Staaten wie Deutschland, Frankreich und USA haben in ihrem nationalen Recht indessen steuerliche Sonderregelungen eingeführt. Diese dienen dazu, das inländische Steuersubstrat zu erhöhen, wobei das jeweilige DBA keinen oder nur ungenügenden Schutz bietet (sogenanntes treaty overriding). Bei grenzüberschreitender Tätigkeit lohnt es sich daher, die steuerlichen Rahmenbedingungen der jeweils betroffenen Länder sorgfältig abklären zu lassen. Schliesslich sind in jüngster Zeit auch die angewandten Verrechnungspreise ins Visier der Steuerbehörden geraten. Eine stark zunehmende Zahl von Ländern hat ihre Verrechnungspreispolitik verschärft und Dokumentationsvorschriften eingeführt. Um keine Gewinnaufrechnungen, Doppelbesteuerungen oder gar Bussen zu riskieren, ist es für international tätige Unternehmen von zentraler Bedeutung, die internen Verbindungen sorgfältig zu analysieren und die Preisgestaltung des konzerninternen Leistungsaustausches zu überprüfen.

Die oben aufgeführten Steuerplanungsmöglichkeiten und Handlungsempfehlungen sind nicht abschliessend zu verstehen. Eine gezielte und umfassende Analyse der Steuerrisiken und eine auf langfristiges Gedeihen der Unternehmung ausgerichtete Steuerplanung sind in diesen wirtschaftlich stürmischen Zeiten Cashschonend und unabdingbar.

Warum sind Steuern in der Krise wichtig?

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

Im aktuellen konjunkturellen Umfeld gerät auch in der Schweiz eine noch zunehmende Anzahl Unternehmen unter Druck. Aus steuerlicher Sicht gilt es unnötigen Liquiditätsabfluss zu vermeiden und sich für die Zukunft den grösstmöglichen Handlungsspielraum zu erhalten.

Liquidität ist der finanzielle Motor eines Unternehmens. Folglich ist jeglicher unnötige Abfluss von flüssigen Mitteln, sei es für Steuern oder für andere Zwecke, zu vermeiden. Befindet sich eine Gesellschaft noch nicht in der Verlustsituation, sind zur Schonung der Liquidität geeignete Massnahmen zu treffen. Steueraufschubmassnahmen können dazu dienen, den Abfluss von Barmitteln möglichst gering zu halten. Bei zunehmender Schräglage und Verlustausweis in der handelsrechtlichen Bilanz besteht keine Gewähr, dass die Steuerbehörden diesen Verlust ohne weiteres akzeptieren werden. Der Druck auf die Gemeinwesen, bei stark abnehmendem Steuersubstrat und erheblich gestiegener Ausgabenseite (Stichwort: Konjunkturförderungsprogramme) das Steueraufkommen nicht vollkommen wegbrechen zu lassen, ist enorm. Entsprechend ist in naher Zukunft vermehrt mit steuerlichen Kor-

rekturen durch schweizerische aber v.a. auch durch ausländische Fiskus zu rechnen.

Steuerplanungsmöglichkeiten

Effektive Steuerplanung beginnt bereits vor der Unternehmensgründung. Die Wahl der Rechtsform wie auch des Standorts der zu gründenden Unternehmung hat insbesondere in der Schweiz aufgrund der grossen Steuersatzdifferenzen erhebliche Auswirkungen auf die tatsächliche Steuerbelastung. Die kantonalen Unterschiede sind auch bei den Steuersätzen für juristische Personen beachtlich. Erzielt die Unternehmung immer noch Gewinn, kann zur Liquiditätsschonung zu den altbekannten Instrumenten strategischer Steuerplanung gegriffen werden. Die Verbuchung von notwendigen zusätzlichen Rückstellungen, das volle Ausschöpfen des Warendritels und v.a. die eingehende Prüfung der Debitoren auf mögliche Ausfallrisiken mit einer entsprechenden Anpassung des Einzel-Delkredere sind einfache aber effektive Instrumente, um die laufenden Steuerausgaben zu senken. Zu beachten sind aber in jedem Fall die entsprechenden Vorgaben der Steuerbehörden in Verordnungen, Kreisschreiben und Merkblättern.

Konzerne sollten nun ihre rechtliche Struktur überprüfen und bspw. mittels Fusionen verein-

Optimierung des Cash-in beim Carve-out - steuerliche Überlegungen zum Verkauf eines Unternehmensteils

Flurin Poltera, Partner, Transaction Tax; flurin.poltera@ch.ey.com

Georg Lutz, Partner, Transaction Tax; georg.lutz@ch.ey.com

Daniel Gentsch, Senior Manager, Transaction Tax; daniel.gentsch@ch.ey.com

Annette Walk, Senior, Transaction Tax; annette.walk@ch.ey.com

Im internationalen Vergleich wird die Eigenfinanzierung von Schweizer Unternehmen immer noch als relativ gut eingeschätzt. Die Ausweitung der Finanzkrise auf die Industrie hat aber auch hierzulande vermehrt zur Folge, dass sich Refinanzierungen schwieriger gestalten und die Verhandlungsposition gegenüber Banken z. B. wegen Verschlechterung der Liquidität und/oder des Verstosses gegen Kreditklauseln (Covenants) schwächer wird. Der Druck kann so gross werden, dass der Verkauf eines Unternehmensteils nötig wird. Aber auch ohne Druck von Kapitalgebern wird die Veräusserung von Unternehmensteilen im Rahmen der Fokussierung auf Kernbereiche oder zur Stärkung der Liquiditätslage vermehrt diskutiert.

Je nach bisherigem Integrationsgrad stellt der zu veräussernde Unternehmensteil oft keine unabhängig funktionsfähige Einheit dar. Zentralfunktionen müssen neu aufgebaut, Mitarbeiter zugeordnet sowie Systeme und Prozesse voneinander getrennt werden. Diese «Herauslösung» des zu veräussernden Unternehmensteils wird als «Carve-out» bezeichnet.

Für das betroffene Unternehmen stehen bei einem solchen Carve-out in der Regel Fragen im Vordergrund im Bereich von Finanzen/Controlling, IT, Personal, Supply Chain usw. Steuerliche Aspekte müssen früh in den Prozess einbezogen werden, da sie in verschiedener Hinsicht zu massgeblichen Optimierungen führen können. Unter gewissen Strukturierungen können Steuern gar der entscheidende Faktor bei der Festlegung der Carve-out-Strategie sein. Insbesondere sollten frühzeitig die folgenden sechs Punkte geklärt werden:

Grobanalyse: Gewinn oder Verlust?

Sind *[erstens]* die vom Carve-out massgeblich betroffenen Länder identifiziert, können

[zweitens] anhand von Modellrechnungen unterschiedliche Szenarien überprüft und simuliert werden: Auf Basis verschiedener Annahmen bezüglich des Verkaufserlöses geben derartige Berechnungen in Abhängigkeit antizipierter Kaufpreisaufteilungen erste Indikationen, in welchen Ländern ein Gewinn und wo ein Verlust resultiert.

Wie viel Cash bleibt nach Gewinnbesteuerung?

So erfreulich ein Gewinn ist, so ärgerlich sind damit verbundene Steuerfolgen, gerade in angespannter finanzieller Situation. Ergibt *[drittens]* die Analyse, dass keine Verlustvorträge vorhanden sind, gegen welche ein Gewinn verrechnet werden könnte, und können bezüglich des Kapitalgewinns keine Steuererleichterungen genutzt werden (z. B. generelle Steuerprivilegien oder reduzierte Besteuerung von Kapitalgewinnen), ist *[viertens]* die Evaluation alternativer Strukturierungen nutzbringend. Dies beinhaltet insbesondere die Abwägung der Varianten «Share Deal» und «Asset Deal», die Analyse von steuereffizienten Supply-Chain-Strukturen für die zu veräussernde Einheit oder auch grenzüberschreitende Übertragungen von Immaterialgüterrechten. Teilweise stehen bei diesen Überlegungen sofortige Steuerfolgen langfristigen Steuervorteilen gegenüber, welche im Rahmen der vorstehend erwähnten Modellrechnung simuliert werden können. Neben der Steuereffizienz sind in diesem Zusammenhang weitere Fragen zu prüfen, insbesondere die operative, rechtliche und zeitliche Umsetzbarkeit im Rahmen des Gesamtprojektes.

Selbst wenn die Abklärung alternativer Strukturierungen letztlich nicht zu einer unmittelbaren Reduktion der Steuerfolgen führt, weil eine vorteilhaftere Struktur nicht ersichtlich ist oder mögliche optimierende Szenarien nicht umgesetzt werden können, kann sich die entsprechende Analyse dennoch als vorteilhaft erweisen: Werden im

Rahmen der Vertragsverhandlungen käuferseitig Forderungen bezüglich der Transaktionsstruktur oder der Kaufpreisallokation gestellt, kann der Verkäufer daraus resultierende Konsequenzen ohne Verzug einschätzen. Dies erlaubt es, in Kenntnis der damit verbundenen Vor- oder Nachteile kurzfristig angemessen zu reagieren, allenfalls auch für beide Parteien vorteilhaftere Szenarien vorzuschlagen.

Lässt sich aus einem Verlust ein Nutzen ziehen?

Erwartet man in einem Land einen Verlust aus dem Carve-out, so ist *[fünftens]* dessen künftige Verwertbarkeit von zentraler Bedeutung. Sie hängt ab von der Zulässigkeit der Verrechnung mit früher erwirtschafteten oder zukünftigen Gewinnen sowie der Abschätzung der zukünftigen Gewinnaussichten. Neben Antworten auf diese grundsätzlichen Fragen gibt diese Analyse auch darüber Aufschluss, inwieweit allfällige Änderungen der Kaufpreisaufteilung aus Sicht des Verkäufers steuerlich vorteilhaft resp. ineffizient sind.

Wo im Konzern ist der Liquiditätsbedarf am höchsten?

Zusätzlich zu den vorstehenden Überlegungen macht es *[sechstens]* Sinn, frühzeitig abzuklären, wo im Konzern der Erlös aus dem Carve-out anfällt und wo die Liquidität benötigt wird. Allfällige erforderliche Gewinnrückführungen können mit Steuerfolgen verbunden sein, die sich - wenn vorausschauend erkannt - allenfalls im Rahmen von Umstrukturierungen vermeiden oder vermindern lassen.

Fazit

Konzernsteuerabteilung und externer Steuerberater können bei einem sorgfältig geplanten Verkauf eines Unternehmensteils im eigentlichen Sinn des Wortes wertschöpfende Beiträge leisten. Dies bedingt jedoch, dass die Steuerfunktion von Beginn an in die Carve-out-Planung eingebunden wird

und die steuerlichen Aspekte systematisch analysiert werden. Insbesondere da die steuerliche Analyse durchaus die allgemeine Carve-out-Strategie vorgeben kann und sowohl die Analyse selbst als auch die entsprechende Umsetzung in der Regel zeitintensiv sind.

Die Weitsicht dürfte sich für das vorausschauend planende Unternehmen auszahlen. Dies nicht nur wegen konkreter Steuerersparnisse (eben: der «Optimierung des Cash-in beim Carve-out»), sondern auch im Hinblick auf Verhandlungsstrategie und Gespräche mit der Gegenpartei, für welche die

Reaktionsfähigkeit und Flexibilität massgeblich erhöht werden kann. Diese Vorteile entfallen typischerweise, wenn man vom Lauf der Dinge überrascht und zu einem sogenannten «fire sale» gezwungen wird.

Deutschland: Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz soll umgesetzt werden

Heiko Kubaile, Senior Manager, Corporate Tax; heiko.kubaile@ch.ey.com

Die deutsche Bundesregierung hat am 22. 4. 2009 den Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht (sog. «Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz»). Im Vergleich zum stark in der Diskussion gestandenen Referentenentwurf ist der nun vorliegende Gesetzesentwurf in einigen Punkten entschärft worden. Die möglichen steuerlichen Nachteile wären aber weiterhin signifikant.

OECD-Musterabkommen) besteht. Durch eine Versicherung an Eides statt, dass alle Angaben in der Steuererklärung der Wahrheit entsprechen, und durch die generelle Zustimmung des Steuerpflichtigen, dass die deutsche Finanzverwaltung insbesondere von ausländischen Finanzinstituten die steuerlich relevanten Informationen erhält,

sollen die voranstehend skizzierten massiven steuerlichen Nachteile wiederum obsolet werden.

Derzeit wäre auch die Schweiz von dem Gesetzgebungsverfahren betroffen, da das aktuelle DBA D-CH nur bei Steuerbetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung einen Informationsaustausch gewährt. Allerdings hat die Schweiz, wie bspw. auch Luxemburg, Österreich, Monaco, usw., angekündigt, dass der OECD-Standard umgesetzt werden soll. Damit hätte das Gesetz dann keine Folgen mehr für Investitionen in bzw. aus der Schweiz.

Die wesentlichen Inhalte des Regierungsentwurfs vermittelt die folgende Übersicht:

1. Versagung bzw. Einschränkung des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs;
2. Versagung der Entlastung von deutscher Kapitalertragssteuer (bspw. der Nullsatz nach Art. 10 Abs. 3 DBA D-CH);
3. Versagung oder Einschränkung der de facto 95% igen Freistellung von Dividenden erträgen bei einer deutschen Kapitalgesellschaft (analog bei Freistellung nach DBA);
4. Erheblich erweiterte Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen;
5. Ausweitung der Prüfrechte und Sanktionsmöglichkeiten der Finanzbehörden.

Diese Massnahmen sollen bereits dann greifen, wenn Zahlungen an Personen oder Personenvereinigungen mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Staat geleistet werden, mit dem *kein* Auskunftsaustausch nach den Standards der OECD (Artikel 26

Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten

Bundespräsident Hans-Rudolf Merz hat am 26. Mai seinen offiziellen Arbeitsbesuch in den Vereinigten Arabischen Emiraten beendet. Während des zweitägigen Besuchs traf der Bundespräsident mit Präsident Sheikh Khalifa bin Zayed Al Nahyan zusammen und führte weitere offizielle Gespräche.

Die Schweiz und die VAE zeigten sich erfreut über die positive Entwicklung der guten bilateralen Beziehungen. Diese umfassen nebst der Finanz- und Wirtschaftsebene auch zunehmend die Bereiche Wissenschaft, Forschung, Energie, Umwelt, Kultur, Justiz und Politik. Bundespräsident Merz und Präsident Sheikh Khalifa bin Zayed Al Nahyan bekräftigten an ihrem Treffen den Willen, die freundschaftlichen bilateralen Beziehungen zu intensivieren und zu vertiefen. Die emiratische Seite kündigte zudem an, in der Schweiz eine Botschaft zu eröffnen.

Die Treffen von Bundespräsident Merz mit dem emiratischen Finanzminister und dem Gouverneur der Zentralbank dienen dem Austausch über die von beiden Ländern getroffenen Massnahmen gegen die globale Finanz- und Wirtschaftskrise und der Förderung von gegenseitigen Investitionen. Zudem wurde beschlossen, die letzten hängigen Fragen für den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens gemäss OECD-Musterabkommen bis Ende Jahr zu bereinigen.

Für weitere Gespräche traf Bundespräsident Merz mit dem Vizepräsidenten und Premierminister und mit dem stellvertretenden Premierminister der Vereinigten Arabischen Emirate sowie mit dem Kronprinzen von Abu Dhabi zusammen.

Der Bundespräsident traf zudem anlässlich eines Empfanges in Dubai die Schweizer Gemeinde in den VAE und informierte sich bei hochrangigen Wirtschafts- und Bankvertretern/innen über die Finanzplatzstrategie von Abu Dhabi und Dubai.

Neue und revidierte Doppelbesteuerungsabkommen

Fabian Duss, Manager, Tax; fabian.duss@ch.ey.com
Lukas Küttel, Assistant, Tax; lukas.kuettel@ch.ey.com

Verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen wurden kürzlich neu abgeschlossen bzw. revidiert. In der Folge wird ein kurzer Überblick über die wichtigsten Änderungen und Neuerungen im Abkommensnetz der Schweiz gegeben.

Frankreich

(Zusatzabkommen unterzeichnet und Botschaft vom Bundesrat verabschiedet)

Das Zusatzabkommen zur Änderung des DBA Frankreich (DBA-F) wurde am 12. Januar 2009 unterzeichnet. Die Schweiz ist in Sachen Amtshilfe weitere Verpflichtungen eingegangen. Dafür wurde der Missbrauchsvorbehalt für die Inanspruchnahme des Nullsatzes auf Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen gelockert, und es konnte nunmehr das Verhältnis von Art. 11 und 14 DBA-F zu Art. 15 ZBStA geklärt werden:

Nach der bisherigen Fassung von Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) DBA-F konnte der Nullsatz für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen unter dem DBA-F nicht in Anspruch genommen werden, sofern die Dividendenempfängerin ihrerseits durch nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Personen beherrscht wurde. In der Verständigungsvereinbarung vom 23. November 2006 wurde allerdings festgehalten, dass dieser Vorbehalt bei der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBStA nicht greift. Gemäss revidiertem Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) DBA-F wird der Nullsatz neu nur dann nicht gewährt, wenn die Dividendenempfängerin unmittelbar oder mittelbar von in keinem der Vertragsstaaten ansässigen Personen beherrscht wird und gleichzeitig der Nachweis nicht gelingt, dass die Beteiligung nicht ausschliesslich zum Zweck besteht, in den Genuss der Quellensteuerbefreiung zu gelangen. Damit können unter den entsprechenden Voraussetzungen Dividenden von französischen Tochtergesellschaften an schweizerische Mutterge-

sellschaften via DBA-F nunmehr auch dann von einer vollständigen Quellensteuerbefreiung profitieren, wenn die schweizerische Muttergesellschaft ihrerseits z. B. von einer US-Gesellschaft gehalten wird.

Weiter wird in Art. 11 Abs. 2 lit. b) iii) DBA-F neu explizit geregelt, dass Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) bei der Anwendung von Art. 15 Abs. 1 ZBStA nur dann herangezogen wird, wenn die Dividendenempfängerin von Personen beherrscht wird, die nicht in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind. Dividenden an Muttergesellschaften, die von in der EU ansässigen Personen beherrscht werden, können unter dem ZBStA damit ohne Weiteres in den Genuss des Nullsatzes gelangen. Bei einer Beherrschung durch ausserhalb der EU ansässige Personen ist der Nachweis gemäss revidiertem Art. 11 Abs. 2 lit. b) ii) DBA-F zu erbringen.

Hervorzuheben ist auch die neuartige Gewinndurchlaufregelung gemäss revidiertem Art. 14 DBA-F, die an die Stelle der bisherigen bilateralen Missbrauchsvorschrift tritt. Diese umfasst eine Weiterleitungsbeschränkung im Umfang von 50% der abkommensbegünstigten Erträge an nicht abkommensberechtigte Personen, wobei Weiterleitungen an unabhängige Dritte oder an Personen, die bei direktem Erhalt dieser Einkünfte abkommensrechtlich gleich oder günstiger behandelt worden wären, generell unschädlich sind. Die Ratifikation des DBA ist noch ausstehend.

Grossbritannien

(Revidiertes DBA in Kraft)

Das Protokoll zur Änderung des DBA Grossbritannien (DBA-GB) ist am 22. Dezember 2008 in Kraft getreten. Neu wird eine vollständige Quellensteuerbefreiung von Dividenden ab einer Mindestbeteiligung von 10% gewährt. Auch Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen werden unabhängig von der Beteiligungshöhe vollständig von der Quellensteuer entlastet. Für die üb-

rigen Dividendenzahlungen gilt weiterhin ein Residualsatz von 15%. Das Revisionsprotokoll enthält zudem Neuerungen zur Besteuerung von Ruhegehältern und zur Abzugsfähigkeit von Vorsorgebeiträgen.

Neben der Aufnahme einer erweiterten Amtshilfeklausel bei Steuerbetrug (und dergleichen) sowie bei Holdinggesellschaften, enthält das revidierte Abkommen nun ebenfalls eine bilaterale Missbrauchsbekämpfungsvorschrift im Sinne einer Durchlaufregelung. Diese Gewinndurchlaufregelung ist in Art. 3 Abs. 1 DBA-GB so definiert, dass die vollständige oder nahezu vollständige Weiterleitung von abkommensbegünstigten Erträgen an nicht abkommensberechtigte Personen die Abkommensvorteile ausschliesst, es sei denn, der Empfänger der Erträge wäre bei direkter Vereinnahmung derselben abkommensrechtlich gleich- oder besser gestellt.

Weitere Neuerungen

Mit Algerien, Pakistan (beide in Kraft) sowie Malta (unterzeichnet) wurden neue DBA verhandelt, welche weitgehend dem OECD-MA und der schweizerischen Abkommenspolitik folgen. Bereits bestehende DBA mit Südafrika und Indonesien wurden revidiert und sind in Kraft getreten. Des Weiteren wurden die Botschaften zu den neu verhandelten DBA mit Bangladesch, Ghana sowie der Türkei vom Bundesrat verabschiedet. Diese Abkommen sind vor dem Inkrafttreten durch die zuständigen Instanzen bei der Länder zu genehmigen.

Grundstückgewinnsteuer: Besonderheiten und Fallgruben bei Umstrukturierungen von Immobiliengesellschaften

Urs Schüpfer, Partner, Corporate Tax; urs.schuepfer@ch.ey.com

Sereina Purtschert, Assistant, Tax Services; sereina.purtschert@ch.ey.com

Die unter gewissen Voraussetzungen geltende Steuerneutralität von Umstrukturierungen findet auch für Grundstückgewinnsteuerzwecke Anwendung. Ferner können mit Einführung des Fusionsgesetzes neben Fusionen neu auch Spaltungen ohne Beachtung von steuerlichen Sperrfristen vollzogen werden. Veräusserungen von Beteiligungen im Anschluss an Umstrukturierungen, bei welchen Immobiliengesellschaften involviert sind, sind jedoch diesbezüglich genauer zu betrachten.

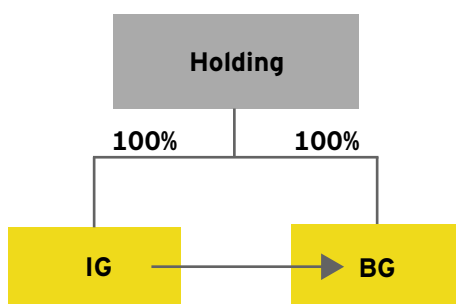
Gemäss Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG sind gewinnsteuerneutrale Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und 4 sowie Art. 24 Abs. 3 und 3^{quater} StHG im Bereich der Grundstückgewinnsteuer als steuerauf-schiebende Tatbestände zu behandeln. Folglich dürfen bei steuerneutralen Umstrukturierungen keine Grundstückgewinnsteuern erhoben werden (im Bereich der Handänderungsabgaben läuft die Übergangsfrist am 1. Juli 2009 ab). Im Weiteren wurden mit dem Fusionsgesetz Sperrfristen, d. h. zeitliche steuerliche «Veräusserungsverbote», bei Spaltungen aufgehoben. Bei Fusionen haben Sperrfristen auch vor Inkrafttreten des Fusionsgesetzes grundsätzlich nicht existiert. Einzelne steuerliche Sperrfristen sind jedoch u. a. bei Vermögensübertragungen im Konzern und Ausgliederungen im Fusionsgesetz zu finden.

Vorsicht geboten ist jedoch bei Umstrukturierungen, bei welchen Immobiliengesellschaften beteiligt sind, da gemäss gegenwärtiger Praxis der Grundsteuerämter trotzdem Einschränkungen im Bezug auf eine anschliessende Veräusserung verlangt werden könnten, was nachfolgend an den Beispielen erläutert wird.

Beispiel 1 (Abb. 1): Fusion einer Immobiliengesellschaft mit einer Betriebsgesellschaft

Eine Fusion einer Immobiliengesellschaft (IG) mit einer Betriebsgesellschaft (BG) ist gewinnsteuerneutral möglich. Vor der Fusion stellte die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an der IG eine wirtschaftliche Handänderung mit Grundstückgewinnsteuerfolgen dar. Davon ausgehend, dass die fusionierte Gesellschaft aufgrund der konkreten Verhältnisse als Betriebsgesellschaft qualifiziert (mit untergeordneten Immobilienaktivitäten), kommt es aufgrund des Verlassens des grundstückgewinnsteuerlichen Bereiches zu einer steuersystematischen Realisation. Eine anschliessende Veräusserung der Beteiligung stellt keine wirtschaftliche Handänderung mehr dar, da die Holding nach der Fusion nur noch 100% an einer BG hält. Dementsprechend sollte die Beteiligung an der neuen BG ohne Grundstückgewinnsteuerfolgen veräussert werden können, zumal für eine Besteuerung sowie eine Sperrfrist die notwendigen gesetzlichen Regelungen fehlen. Derartige Veräusserungen (innerhalb von fünf Jahren nach der Fusion) werden allerdings im Fokus der Grundsteuerämter stehen; insbesondere wird untersucht werden, ob nicht durch die Fusion und die anschliessende Veräusserung ein Steuerumgehungstatbestand vorliegt und allfällige Einschränkungen in Frage kommen könnten. Die möglichen Folgen bestehen gemäss Aussagen

Abb. 1

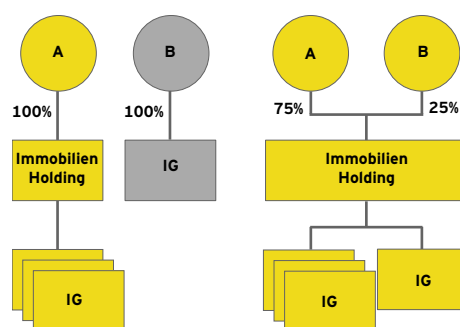


der Grundsteuerämter darin, dass die Wirkung einer Veräusserungssperrfrist weiterhin bestehen könnte oder sogar eine fünfjährige «spezielle», nicht gesetzlich geregelte Veräusserungssperrfrist verlangt werden könnte.

Beispiel 2 (Abb.2): Quasifusion einer Immobiliengesellschaft und Absinken der Beteiligungsverhältnisse

Grundsätzlich kann eine Quasifusion einer IG und ein gleichzeitiges Absinken der Beteiligungsverhältnisse bei B gewinnsteuerneutral durchgeführt werden. Die sich daraus ergebende grundstückgewinnsteuerliche Problematik besteht darin, dass B in der gewünschten Zielstruktur nur noch eine 25%ige Beteiligung an der Immobilien-Holding besitzt, welche jedoch wertmässig seiner vorherigen 100%igen Beteiligung an der IG entspricht. Folglich kommt es im Falle einer anschliessenden Veräusserung der Beteiligung zu keiner wirtschaftlichen Handänderung, da nur noch eine 25%ige Beteiligungsquote und keine Mehrheitsbeteiligung veräussert wird. Infolgedessen müsste, sofern kein Umgehungstatbestand vorliegt, B seine Beteiligung an der Immobilien-Holding grundsätzlich grundstückgewinnsteuerneutral veräussern können. Die Grundsteuerämter werden jedoch, analog zu Beispiel 1, auch in solchen Fällen eine innerhalb von

Abb. 2



fünf Jahren nach der Fusion durchgeführte Veräusserung genauer begutachten bzw. allfällige Einschränkungen im Sinne einer «Sperrfrist» prüfen.

**Beispiel 3 (Abb. 3):
Übertragung einer Immobiliengesellschaft auf eine ausländische Konzerngesellschaft**

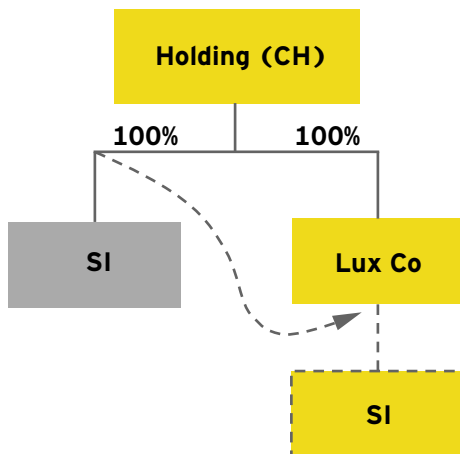
Die Übertragung einer IG auf eine ausländische Konzerngesellschaft ist grundsätzlich ebenfalls steuerneutral möglich. Im Hinblick auf die Grundstückgewinnsteuer sind die Übertragungen bzw. die nachfolgenden Veräusserungsmöglichkeiten der Beteiligung jedoch genauer zu betrachten, wobei das im Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geregelte Besteuerungsrecht ausschlaggebend ist. Sofern nämlich das Besteuer-

ungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zusteht (so z.B. im DBA mit Luxemburg), würde trotz steuerneutraler Umstrukturierung bei den übrigen Steuern die Grundstückgewinnsteuer erhoben, durch Verlassen des Schweizer Grundstückgewinnsteuerbereichs und somit im Sinne einer steuersystematischen Realisation (gemäss aktueller Praxis z.B. des Grundsteueramtes Zürich). Folgt allerdings das DBA dem Belegenheitsprinzip, wäre die Übertragung auch bei der Grundstückgewinnsteuer ohne Folgen, da bei einer zukünftigen Veräusserung die Schweizer Grundstückgewinnsteuer nach wie vor erhoben werden könnte.

Schlussfolgerung

Obwohl das Fusionsgesetz die steuerneutralen Umstrukturierungen auch im Bereich der Grundstückgewinnsteuern statuiert und Sperrfristen bei Spaltungen abgeschafft wurden, müssen steuerliche «Veräusserungssperrfristen» bei Immobilientransaktionen weiterhin im Auge behalten werden. Im Bezug auf Immobiliengesellschaften besteht die Möglichkeit, dass trotz einer für Grundstückgewinnsteuerzwecke steuerneutralen und bei den übrigen Steuern ohne Sperrfrist möglichen Umstrukturierung die Grundsteuerämter eine Veräusserungssperrfrist thematisieren könnten. Ferner können im internationalen Verhältnis bei Beteiligungsumstrukturierungen je nach Ausgestaltung des DBA trotz Steuerneutralität bei den übrigen Steuern Grundstückgewinnsteuern anfallen.

Abb. 3



Ernst & Young ist ein weltweit führendes Unternehmen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuern, Transaktionen und Beratung. Unsere 135'000 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 1'900 Mitarbeitenden in der Schweiz haben im Geschäftsjahr 2007/08 einen Umsatz von CHF 563 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

© 2009 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.