

## Bewegung im Steuerstreit und Standortwechsel in die Schweiz

### Inhaltsverzeichnis

- Editorial
- 2** Die Mehrwertsteuerabrechnung nach Inkrafttreten des nMWSTG  
*Béatrice Blum*
- 3** Deutschland  
*Christian Buck*
- 4** Bei dauerhaftem Standortwechsel von Gruppen in die Schweiz zu berücksichtigende HR-Aspekte  
*Kevin Cornelius, Siiri-Mall Musten*
- 5** Überarbeitung der Branchenbroschüre Nr. 14 «Finanzbereich»  
*Barbara Henzen, Thomas Patt*
- 6** Vorschläge der Schweiz zur Beilegung des Streits mit der EU über die Besteuerung von Holdinggesellschaften  
*Dr. Kersten A. Honold*
- 7** Entwurf eines neuen IFRS zu Ertragssteuern, Ersetzung des IAS 12 (Income Taxes)  
*Sarah Pflüger-Niggli, Martin Loser*
- 8** Der Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-Musterabkommen  
*René Schreiber*

Liebe Leserin, lieber Leser

Auch in dieser Ausgabe der Tax News möchten wir Sie auf die neuesten Trends und gesetzgeberischen Veränderungen im steuerlichen Bereich in der Schweiz sowie auf internationaler Ebene aufmerksam machen. Zudem beleuchten wir das Thema «Standortwechsel», welches nicht nur unter steuerlichen Aspekten viele Unternehmen vor grosse Herausforderungen stellt.

In unserem Artikel «Vorschläge der Schweiz zur Beilegung des Streits mit der EU über die Besteuerung von Holdinggesellschaften» behandeln wir den Versuch des Schweizer Bundesrats, den anhaltenden Konflikt mit der EU in Bezug auf bestimmte Steuervorschriften endgültig beizulegen.

Der Umzug eines Unternehmens und seiner Mitarbeitenden von einem Land in ein anderes ist ein komplexer, multidisziplinärer Prozess. Will man sich vor bösen Überraschungen in Sachen Risiken und Kosten schützen und verhindern, dass Mitarbeitende letztlich ausfallen, müssen verschiedene personalbezogene Aspekte bereits im Vorfeld eindeutig benannt und berücksichtigt werden.

Mehr dazu sowie zu weiteren Themen erfahren Sie in dieser Ausgabe der Tax News. Ich wünsche Ihnen eine gute und anregende Lektüre!



**Dominik Bürgy**

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

# Die Mehrwertsteuerabrechnung nach Inkrafttreten des nMWSTG

Béatrice Blum, Executive Director; béatrice.blum@ch.ey.com

Ein wichtiges Ziel der Reform des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) ist die Schaffung von Rechtssicherheit. Es soll innert überblickbarer Zeiträume Klarheit über die MWST-Forderung für ein bestimmtes Geschäfts-/Kalenderjahr geschaffen werden. Um dies zu erreichen, wird die Steuerforderung künftig für ein Jahr festgesetzt. Bisher erfolgte die Ermittlung pro Abrechnungsperiode, und eine endgültige Festsetzung fand auch im Falle einer Kontrolle durch die ESTV nicht statt. Die aus Sicht der Unternehmen sehr begrüßenswerte Schaffung von Rechtssicherheit hat in der praktischen Umsetzung jedoch Anpassungen des Prozesses der MWST-Abrechnung, der Erstellung der Umsatzabstimmung sowie der erforderlichen Dokumentation zur Folge.

## Neudefinition der Steuerforderung

Mit der Revision des MWSTG wird die Steuerforderung grundsätzlich als Differenz zwischen der geschuldeten Inlandumsatzsteuer (zuzüglich Bezugssteuer und allfälliger im Verlagerungsverfahren ermittelter Einfuhrsteuer) und dem Vorsteuerguthaben berechnet. Die Steuerforderung wird neu für ein Jahr, die Steuerperiode, festgesetzt. Die Berechnung für die (monatliche, halbjährliche oder quartalsweise) Abrechnungsperiode ist keine endgültige Festsetzung, sondern eine provisorische Berechnung, welche die Grundlage für den provisorischen Bezug der MWST bildet.

## Festsetzung der Steuerforderung

Die Ermittlung der abzurechnenden MWST für die Abrechnungsperiode muss zwar weiterhin korrekt und grundsätzlich vollständig sein. Fehler können aber bis zur endgültigen Festsetzung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige Person ohne Verzugszinsfolgen und strafrechtliche Konsequenzen bereinigt werden. Dies ändert sich nach der endgültigen Festsetzung der Steuerforderung. Es greift eine Pflicht, aber auch ein Recht zur Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft.

Die steuerpflichtige Person hat die Steuerforderung der Steuerperiode neu mit der sog. Finalisierung endgültig festzusetzen. Das nMWSTG räumt ihr dazu das Recht, aber auch die Pflicht ein, Mängel der Abrechnungen der einzelnen Abrechnungsperioden, und zwar solche zu ihren Lasten, aber auch zu ihren Gunsten, bis zur Abrechnungsperiode, in der der 180. Tag nach dem Ende des Geschäftsjahres liegt, zu korrigieren. Der Gesetzestext spricht von Mängeln, die bei der Erstellung des Jahresabschlusses festgestellt werden. Um Straf- und Verzugszinsfolgen zu vermeiden, ist die steuerpflichtige Person auch von sich aus interessiert, in dieser Phase der Selbstveranlagung die für die Steuerperiode eingereichten MWST-Abrechnungen zu überprüfen und mit ihrer Jahresrechnung abzustimmen. Damit kommt der Umsatzabstimmung eine noch grössere Bedeutung zu als unter geltendem Recht. Eine zweckmässige Dokumentation dieser Finalisierung (inklusive) Umsatzabstimmung sichert den Nachweis, dass dieser gesetzlichen Verpflichtung nachgelebt worden ist.

## Anforderungen an die MWST-Abrechnungen und die Dokumentation

Die ESTV hat das Recht und die Pflicht, die Richtigkeit der Steuerfestsetzung durch die steuerpflichtige Person zu überprüfen. Um dieser Aufgabe nachzukommen, stützt sich die ESTV primär auf die Buchhaltung der steuerpflichtigen Unternehmung. Ihr steht aber das Recht zu, weitere Aufzeichnungen zu verlangen, sofern dies für die gesetzeskonforme Erhebung der MWST erforderlich ist. Solche zusätzlichen Aufzeichnungen sind bspw. erforderlich, um festzustellen, für welche Umsätze optiert wird, da die bisherige Bewilligung der Option entfällt. Ein weiteres Beispiel ist der mit dem nMWSTG eingeführte fiktive Vorsteuerabzug, der ebenfalls überprüfbar sein muss.

In der Verordnung zum nMWSTG, die zurzeit im Entwurf vorliegt, hat der Bundesrat festgelegt, welche «Werte» die steuerpflichtige Person für die Abrechnung der MWST ermitteln und festhalten muss. Obwohl nach

heutigem Kenntnisstand davon auszugehen ist, dass im neuen Abrechnungsformular wesentlich mehr Angaben gemacht werden müssen, als dies heute der Fall ist, werden nicht all diese Werte zu deklarieren sein. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass sie festzuhalten sind. In einer weiteren Verordnungsbestimmung wird dargelegt, welche zusätzlichen Unterlagen die ESTV noch einverlangen kann. Wer die beiden Bestimmungen liest und die MWST nur theoretisch betrachtet, wird von diesen Bestimmungen kaum erschreckt. Wer die MWST-Reform aber in einer bestehenden Informatiklösung umsetzen muss und die Tücken mit der Verwaltung von Unterlagen kennt, liest diese Verordnungsbestimmungen wohl weniger gelassen.

Die Herausforderung für die steuerpflichtigen Unternehmen wird daher darin bestehen, die Ermittlung der geforderten Werte und die Bereitstellung der geforderten Unterlagen mit geringstmöglichem Kosten- und Zeitaufwand in ihre Informatik- und Archivierungssysteme einzubauen. Wer dieses Ziel erreichen will, muss diese Herausforderung sofort angehen und nicht erst bei der ersten MWST-Abrechnung nach neuem Recht oder im Jahre 2011, wenn die erste Finalisierung vorzunehmen sein wird.

# Deutschland

Christian Buck, Vice Head of German Desk; christian.buck@ch.ey.com

Zwei Entwicklungen im deutschen Steuerrecht sind für Schweizer Leser interessant: Das Bürgerentlastungsgesetz enthält Steuererleichterungen für Unternehmen in Deutschland – auch für Schweizer Unternehmen. Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz tangiert die Schweiz derzeit nicht.

## **Bürgerentlastungsgesetz v. 16. 7. 2009, BGBl. I 2009, S. 1959ff.**

Das Bürgerentlastungsgesetz enthält für Unternehmen Entlastungen, deren Anwendung i. d. R. auf die Jahre 2008 und 2009 beschränkt ist. Konkret werden u. a. folgende Massnahmen umgesetzt:

- ▶ Zur Entlastung vor allem mittelständischer Unternehmen wird die **Zinsschranke gelockert**, welche die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen als Betriebsausgaben einschränkt. Die Freigrenze bei der Zinsschranke wird von 1 auf 3 Mio. EUR erhöht. Die Zinsschranke ist somit nicht zu beachten, wenn Zinsaufwendungen, die den Betrag der Zinserträge übersteigen, weniger als 3 Mio. EUR betragen.
- ▶ Derzeit können Verlustvorträge deutscher Gesellschaften bei Umstrukturierungen – etwa in der Schweiz – verloren gehen. Für 2008 bis Ende 2009 soll der Untergang von Verlustvorträgen nach einer **Sanierungsklausel** bei Gesellschaftswechsel ausgeschlossen sein, wenn sanierungswillige Investoren das Unternehmen retten wollen.

## **Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 29. 7. 2009, BGBl. I 2009, S. 2302ff.**

Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz betrifft im Wesentlichen Geschäftsbeziehungen zu Personen und Unternehmen in «nicht kooperierenden Jurisdiktionen» und ermächtigt u. a. die Bundesregierung, per Rechtsverordnung Mitwirkungs- und Nachweispflichten zu regeln, falls Steuerpflichtige solche Geschäftsbeziehungen unterhalten. Die Rechtsverordnung tritt wohl noch 2009 in Kraft; die Massnahmen sind prinzipiell ab 2010 anzuwenden.

**1. Erfasste Staaten:** Sanktioniert werden künftig vor allem Geschäftsbeziehungen zu Staaten, die im Verhältnis zu Deutschland keine «grosse» Auskunfts-klausel<sup>1</sup> vereinbart haben, falls diese Staaten nicht Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilen oder die Bereitschaft zu entsprechender Auskunftserteilung besteht. Das Bundesfinanz-

ministerium wird mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder sowie im Einvernehmen mit dem Auswärtigen Amt und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie «nicht kooperierende Jurisdiktionen» im BStBl. veröffentlichen. Staaten werden indes erst dann aufgeführt, wenn sie nach Aufforderung auf diplomatischem Wege nicht bereit sind, in Gespräche zum Abschluss einer bilateralen Vereinbarung zur Umsetzung einer Auskunfts-klausel nach OECD-Standard einzutreten, und wenn sie den OECD-Standard im Verhältnis zu Deutschland nicht auf andere Weise implementiert haben. Geschäftsbeziehungen zur **Schweiz** sind daher nur dann betroffen, wenn die Schweiz weder auf bi- noch auf unilateraler Grundlage gegenüber Deutschland Informationsaustausch entsprechend der «grossen» Auskunfts-klausel leistet noch bereit ist, in Gespräche zum Abschluss einer entsprechenden bilateralen Vereinbarung einzutreten. Dies ist mit den im August 2009 eingeleiteten Gesprächen jedoch der Fall, zielen diese Gespräche doch auf die Aufnahme des OECD-Standards in ein neues DBA Deutschland-Schweiz.<sup>2</sup> Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und -verordnung mit ihrem umfangreichen Massnahmenkatalog sollten daher die Geschäftsbeziehungen zur Schweiz derzeit nicht tangieren.

**2. Massnahmenkatalog:** Nach derzeitigem Stand sind umfangreiche Massnahmen vorgesehen, die Geschäftsbeziehungen zu «nicht kooperierenden Jurisdiktionen» betreffen. U. a. gilt:

- ▶ **Betriebsausgaben/Werbungskosten** können nur geltend gemacht werden, wenn bestimmte Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten erfüllt werden. Dazu zählen die zeitnahe Aufzeichnung von Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit nahe stehenden Personen (bei anderen Personen<sup>3</sup>, sofern die Summe der Entgelte für Lieferungen und Leistungen aus der Geschäftsbeziehung im Wirtschaftsjahr 10'000 EUR übersteigt) und die zeitnahe Aufzeichnung von Gewinnab-

<sup>1</sup> Die «kleine» Auskunfts-klausel erlaubt den Auskunftsverkehr zur DBA-Durchführung, die «grosse» Auskunfts-klausel denjenigen zur Durchführung des DBA und des innerstaatlichen Steuerrechts. Art. 26 OECD-MA verfolgt das Konzept der «grossen» Auskunfts-klausel.

<sup>2</sup> NZZ v. 8. 8. 2009.

<sup>3</sup> Zu dokumentieren sind hier auch unmittelbare/mittelbare Anteilseigner (Ausnahmen bei Börsenhandel).

grenzungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätten.

- ▶ Unterhält der Steuerpflichtige **Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten** in einer «nicht kooperierenden Jurisdiktion» oder bestehen objektiv erkennbare Anhaltspunkte dafür, muss der Steuerpflichtige auf Verlangen der deutschen Finanzbehörde die Richtigkeit/Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt versichern und die Finanzbehörde bevollmächtigen, in seinem Namen Auskunftsansprüche gegenüber den benannten Kreditinstituten geltend zu machen. Kommt der Steuerpflichtige dem nicht nach, wird widerlegbar vermutet, dass steuerpflichtige Einkünfte in «nicht kooperierenden Jurisdiktionen» vorhanden/höher sind als erklärt. Die Abgeltungssteuer/das Teileinkünfteverfahren sind ggf. ausgeschlossen.
- ▶ Die **Steuerbefreiung von Dividenden** aus Beteiligungen (§ 8b Abs. 1 KStG) oder nach DBA-Vorgaben wird ebenfalls von erweiterten Mitwirkungs-/Nachweispflichten abhängig gemacht.
- ▶ Die völlige oder teilweise **Entlastung von deutschem Steuerabzug** (§ 50d Abs. 1, Abs. 2, § 44a Abs. 9 EStG) wird - zusätzlich zur deutschen «Anti Treaty Shopping Norm»<sup>4</sup> - nur gewährt, wenn die Gesellschaft Namen und Ansässigkeit der natürlichen Personen offenlegt, die an der Gesellschaft unmittelbar/mittelbar zu mehr als 10% beteiligt sind. Die deutsche Finanzbehörde kann eine Ansässigkeitsbescheinigung verlangen.
- ▶ Steuerpflichtige, deren positive Überschusseinkünfte mehr als 500'000 EUR im Kalenderjahr betragen, müssen besondere **Aufbewahrungspflichten** erfüllen. **Aussenprüfungen** sind zulässig.

Die Massnahmen bilden Druck auf «nicht kooperierende Jurisdiktionen» - nicht aber derzeit auf die kooperationsbereite Schweiz.

## Bei dauerhaftem Standortwechsel von Gruppen in die Schweiz zu berücksichtigende HR-Aspekte

Kevin Cornelius, Partner, Human Capital; kevin.cornelius@ch.ey.com  
Siiri-Mall Musten, Senior, Human Capital; siiri-mall.musten@ch.ey.com

Der Umzug eines Unternehmens und seiner Mitarbeitenden von einem Land in ein anderes ist ein komplexer, multidisziplinärer Prozess. Viele Unternehmen verfügen zwar über Erfahrung bei der Verlegung einzelner Mitarbeitender («Expats») von Standort A nach Standort B, kommen aber in Bedrängnis angesichts der bei der Entsendung ganzer Gruppen von Mitarbeitenden entstehenden Dynamik. Bei den Zielsetzungen, die ein Unternehmen mit dem Standortwechsel verfolgt, darf auch die Frage nicht ausser Acht gelassen werden, wie wichtige Mitarbeitende gehalten und Geschäftsunterbrechungen vermieden werden können. Will man sich vor bösen Überraschungen in Sachen Risiken und Kosten schützen und verhindern, dass Mitarbeitende letztlich ausfallen, müssen verschiedene personalbezogene Aspekte bereits im Vorfeld eindeutig benannt und berücksichtigt werden.

### Standortanalyse

Zunächst geht es um die Standortwahl. Diese ist insbesondere in der Schweiz ein relevantes Kriterium, wo es in Bezug auf Besteuerung und gesetzliche Rahmenbedingungen sowie die Verfügbarkeit von Büroflächen, Wohnimmobilien und internationalen Schulen zwischen den einzelnen Kantonen und Kommunen deutliche Unterschiede geben kann. Aus diesem Grund stellen Unternehmen gerne ganze Kriterienkataloge auf, anhand derer sie den aus HR-Sicht optimalen Standort auswählen. Diese Kriterien sind wichtige zusätzliche Faktoren für den Entscheid, für den in erster Linie unternehmenssteuerliche Vorteile zählen.

### Konzeption von Entsendungsstrategien und -paketen

Ist der geeignete Standort gefunden, beginnt das HR-Projektteam mit der Konzeption der Gruppen-Entsendungsstrategie und -pakete, um im Einklang mit der internationalen HR-Strategie und der Organisationskultur Anreize für den Umzug zu schaffen. Hier ist es wichtig, langfristige Kostenvor-

teile für das Unternehmen und die Attraktivität des Wechsels für die Mitarbeitenden und deren Familien ins richtige Verhältnis zueinander zu setzen. Konsequente, angemessene und wettbewerbsfähige Entsendungspakete und -leistungen können entscheidend dabei sein, möglichst viele der für den Wechsel avisierten Mitarbeitenden letztlich auch dafür zu gewinnen. Bei der Evaluierung der Investition in Mitarbeitende sollten sowohl einmalige als auch laufende Kosten ebenso wie Abfindungszahlungen, Ersatz- und Schulungskosten in Verbindung mit nicht mitziehenden Mitarbeitenden berücksichtigt werden. Der Verlust von Talenten gehört zu den grössten geschäftlichen Risiken eines jeden Unternehmens, denn er zieht u.U. nicht nur den Verlust von Einnahmen und geistigem Kapital nach sich, sondern ggf. auch direkte Kosten durch Abfindungszahlungen, Einstellungs- und Schulungsmassnahmen für neue, aus der lokalen Bevölkerung zu rekrutierende Mitarbeitende. Die für den Ersatz eines Mitarbeitenden anfallenden Kosten liegen schätzungsweise um das Zwei- bis Dreifache höher als das betreffende Jahresgehalt.

### Steuerliche, soziale und juristische Aspekte

Die Steuer- und Sozialversicherungskosten aus Entsendungsleistungen sind ein weiterer grundlegender Aspekt, der bereits im Vorfeld gründlich zu planen ist. Besonders in der heutigen Zeit müssen internationale Konzerne ihre globale Mobilität effizienter planen, um sich mit Kostendruck und verschärften Vorschriften auseinanderzusetzen und gleichzeitig dem durch geschäftliche Erfordernisse fortwährend gegebenen Entsendungsbedarf gerecht zu werden.

Die mit einer international mobilen Belegschaft verbundenen Risiken nehmen ebenso zu wie die Wahrscheinlichkeit, dass diese Risiken auch für das eigene Unternehmen zum Thema werden, da Steuer- und Einwanderungsbehörden in aller Welt heute bei der

<sup>4</sup> Dazu Jakob/Kubaile, IFF 2007, S. 209ff.

Untersuchung von Vorschriftenverstössen miteinander kooperieren. Zu den Kernrisiken in Verbindung mit der Entsendung von Mitarbeitenden gehören die Kostenkontrolle, die Einhaltung von Vorschriften, die Gefahr strafrechtlicher Verfolgung, die Betriebsstättenfrage (mit zunehmender Beliebtheit des grenzüberschreitenden Pendelns) sowie die Gefahr für den geschäftlichen Ruf. Einerseits müssen Unternehmen diese Risiken mildern, andererseits können sie von diversen individuellen Steuerreglements der Schweiz profitieren, wenn hierüber bereits im Vorfeld der Massnahmen mit den lokalen Steuerbehörden gesprochen und verhandelt wurde. Zudem gilt es, die Konsequenzen und möglichen Lücken, die ein Wechsel von den im Heimatland geltenden Steuer- und Sozialversicherungsprogrammen zu neuen Plänen in der Schweiz mit sich bringen kann, zu analysieren und den Mitarbeitenden darzulegen.

### **Zeitpläne und Koordination von Projekten**

Die HR-Abläufe sind von massgeblicher Bedeutung für die geschäftliche Kontinuität und die zeitliche Planung des Standortwechsels. Von den Betriebsräten im Heimatland beispielsweise vorgebrachte zusätzliche gesetzliche Vorgaben bez. der Entsendungskonditionen können zu Verzögerungen im Gesamtzeitplan des Projekts führen. Ebenso ist die fristgerechte Vorlage von Anmeldungen an internationalen Schulen ein wichtiges Kriterium, das es bei der Entsendung von Mitarbeitenden mit Familie in die Schweiz zu beachten gilt. Im Interesse eines reibungslosen Wechsels müssen interne funktionale Arbeitsabläufe ebenso wie externe Dienstleister, also die für Vergütung und Lebenshaltungskosten zuständigen Parteien, Umzugsfirmen, Speditionen, Personalagenturen, Schulungsanbieter, Versicherungsmakler usw., in zweckmässiger Weise in das Projekt eingebunden werden.

### **Kommunikation als Schlüssel zum Erfolg**

Zu guter Letzt ist Kommunikation von zentraler Bedeutung für den erfolgreichen Standortwechsel einer Gruppe, von dem zahlreiche Geschäftsbereiche, Funktionen und Einzelpersonen betroffen sind. In den Anfangsphasen des Projekts sollte darauf geachtet werden, dass Ihre Pläne nicht nach aussen dringen, um Fehlinformationen und Widerstand gegen die Veränderung zu vermeiden. Im weiteren Verlauf des Projekts sollte dann vor allem für eine einheitliche und transparente Informationspolitik gesorgt werden, um realistische Erwartungen zu schaffen, Begeisterung zu wecken und eine positive Einstellung zum Wechsel entstehen zu lassen.

## **Überarbeitung der Branchenbroschüre Nr. 14 «Finanzbereich»**

**Barbara Henzen**, Partner, Indirect Tax; barbara.henzen@ch.ey.com  
**Thomas Patt**, Manager, FSO Indirect Tax; thomas.patt@ch.ey.com

**Begrüssenswerterweise hat die ESTV noch kurz vor dem voraussichtlichen Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuergesetzes mit der Überarbeitung der Branchenbroschüre Nr. 14 «Finanzbereich» (BB14 2009) eine Art Status quo ihrer Verwaltungspraxis im Finanzbereich publiziert. Schliesslich haben sich in kaum einer anderen Branche in der Vergangenheit das Marktumfeld und die Produkte mehr und schneller verändert als im Finanzbereich. In der BB14 2009 hat die ESTV zahlreiche Praxispräzisierungen und Praxisänderungen vorgenommen, um diesen Entwicklungen gerecht zu werden. Die BB14 2009 wird zum 1. 10. 2009 in Kraft treten. Sofern in einzelnen Bereichen bereits in der Zwischenzeit Praxisänderungen erfolgten, sind diese in der BB14 2009 entsprechend gekennzeichnet (inkl. Datum des Inkrafttretens).**

Die wesentlichsten Änderungen wurden in den nachfolgenden vier Bereichen vorgenommen.

**Aufgrund des Inkrafttretens des Kollektivanlagegesetzes** am 1. 1. 2007 wurde diesbezüglich auch die Verwaltungspraxis der ESTV überarbeitet, insbesondere da neue Rechtsformen als kollektive Kapitalanlagen zugelassen wurden. Diese Praxis hatte die ESTV im Entwurf der Branchenbroschüre 14 vom 30. 11. 2007 bereits entsprechend ergänzt. In der BB14 2009 ist die ESTV jedoch noch einer weiteren wesentlichen Forderung der Interessenverbände nachgekommen. Bisher war bei der Delegation von Verwaltungs- sowie Vertriebsleistungen auf Beauftragte ein direktes Stellvertretungsverhältnis erforderlich. Ab dem 1. 10. 2009 ist hierbei eine indirekte Stellvertretung genügend, damit die Steuerausnahme des Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG Anwendung finden kann.

Ab dem 1. 10. 2009 ändert die ESTV zudem ihre **Verwaltungspraxis im Bereich von**

**Trusts** grundlegend. Neu sind bei der Bestimmung des Leistungsortes drei Truststypen zu unterscheiden. Ziel ist eine Besteuerung am Domizil der wirtschaftlich aus dem Trustvermögen begünstigten Personen. Im Falle eines *Revocable Trusts* wird der Settlor als wirtschaftlich Begünstigter und somit als Leistungsempfänger betrachtet. Bei Leistungen an einen *Irrevocable Fixed Interest Trust* oder einen *Irrevocable Discretionary Trust* werden grundsätzlich die Beneficiaries als wirtschaftlich Begünstigte und damit als Leistungsempfänger angesehen. Sind diese und/oder deren Domizil nicht bekannt oder bei einem Discretionary Trust nicht glaubhaft bestimmbar, so wird für die Ortsbestimmung der Leistung auf das Domizil des Trustees abgestellt.

Bei der **grenzüberschreitenden Entsendung von Mitarbeitern innerhalb eines Konzerns** betrachtet die ESTV seit dem 1. 1. 2008 in diesem Zusammenhang erfolgte konzerninterne Verrechnungen nicht mehr als Entgelt für eine steuerbare Dienst-

leistung, sondern als sogenannten blossen «Kostensatz», der nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Neben den anfallenden Arbeitnehmerkosten, welche aus Löhnen, Sozialabgaben und dazugehörenden Spesen bestehen, dürfen jedoch keinerlei weitere Zuschläge verrechnet werden. Die betreffenden Erträge und Aufwendungen stellen also keine der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze bzw. Leistungsbezüge dar. Konsequenterweise sollen diese auch keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug haben, was bei Anwendung der Vorsteuerpauschalen für Banken unter Umständen nicht vollumfänglich gewährleistet ist.

Wenn auch lediglich als Praxispräzisierung und nicht als Änderung gekennzeichnet, scheint die ESTV den Steuerpflichtigen im **Bereich des Outsourcings** von der Mehrwertsteuer ausgenommener Leistungen einen grösseren Gestaltungsspielraum einzuräumen. Bei der Auslagerung ausgenommener Leistungen durfte bisher der Auftraggeber der eigentlichen Leistungserbringung durch den Dritten nicht die geringste eigene Leistung hinzufügen. Andernfalls waren die ausgeführten Leistungskomponenten des Dritten als steuerbare Vorleistungen zu betrachten. Entsprechend der neuen Formulierung ihrer bereits gültigen Verwaltungspraxis muss nunmehr «lediglich» ein eigenständiges Ganzes ausgelagert werden, das die spezifischen und wesentlichen Eigenschaften einer von der MWST ausgenommenen Leistung im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs erfüllt. Die Neufassung der Verwaltungspraxis erinnert an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs.

## Vorschläge der Schweiz zur Beilegung des Streits mit der EU über die Besteuerung von Holdinggesellschaften

Dr. Kersten A. Honold, Senior Manager; kersten.honold@ch.ey.com

**Jüngsten Presseberichten zufolge informierte die EU-Kommission in der vergangenen Woche die zuständigen Diplomaten und Sachverständigen der EU-Mitgliedstaaten über die Schweizer Vorschläge für die Überarbeitung der inländischen Rechtsvorschriften über die Besteuerung von Schweizer Holdinggesellschaften, gemischten Gesellschaften und Domizilgesellschaften.**

**Mit diesen Vorschlägen will der schweizerische Bundesrat versuchen, den anhaltenden Konflikt mit der EU in Bezug auf bestimmte Schweizer Steuervorschriften endgültig beizulegen. Zwar hat die Schweiz keine offiziellen Verhandlungen initiiert, doch scheint sie daran interessiert zu sein, mit der derzeit noch amtierenden EU-Kommission eine einvernehmliche Lösung zu finden (also vor Ende Oktober). Die Schweiz wünscht sich von Brüssel ein klares Signal, dass die EU mit der vorgesehenen Anpassung des Schweizer Steuerrechts konform geht.**

### Hintergrund

Im Dezember 2008 gab der schweizerische Bundesrat seine Absicht zur Vorlage einer dritten Unternehmenssteuerreform bekannt, die in der Herbstsession des Parlaments debattiert werden soll. Diese Reform würde Folgendes umfassen:

- ▶ neue Befreiungen von der Verrechnungssteuer und Stempelabgabe für Konzernfinanzierungen und -investitionen;
- ▶ Aufhebung der Emissionsabgabe;
- ▶ Delegation der Entscheidung über die Erhebung einer jährlichen Kapitalsteuer an die Kantone;
- ▶ weitere Verbesserungen beim Beteiligungsabzug;
- ▶ Abschaffung des Status der Domizilgesellschaft («Briefkastenfirma») sowie angestrebte Änderungen in Bezug auf

den seit über drei Jahren von der EU kritisierten, speziellen kantonalen Steuerstatus für Holdinggesellschaften und gemischte Gesellschaften.

Die Schweiz hat immer geltend gemacht, dass die kantonalen Steuerregelungen nicht gegen das Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EU aus dem Jahr 1972 verstossen. Seit einigen Monaten steht sie nun jedoch mit der EU in einem diskreten Dialog über die Gestaltung von für beide Seiten akzeptablen Anpassungen. Während der Schweizer Bundesrat im Hinblick auf die geplanten Massnahmen seit Dezember 2008 keine öffentlichen Verlautbarungen mehr herausgegeben hat, wurden einige Aspekte des Schweizer Vorschlags dennoch aus EU-Quellen bekannt.

### Neue Schweizer Vorschläge

Im Hinblick auf den Status der «gemischten Gesellschaft» scheinen die Vorschläge auf eine stärkere Harmonisierung der Besteuerung zwischen den einzelnen Kantonen abzielen. Derzeit profitiert das aus ausländischen Quellen stammende Einkommen gemischter Gesellschaften von einer Teilbefreiung von der kantonalen/kommunalen Gewinnsteuer. Nach dem Recht der einzelnen Kantone werden unterschiedliche Systeme zur Milderung der Belastung von im Ausland erwirtschafteter Erträge angewandt. Künftig sollen den Berichten zufolge Massnahmen des Bundes dafür sorgen, dass neben der vollen direkten Bundessteuer eine bestimmte Mindestquote – die Rede ist von 20% – der im Ausland erwirtschafteten Erträge auf kantonaler/kommunaler Ebene der regulären Gewinnsteuer unterliegen. Die Auswirkungen einer solchen Massnahme wären abhängig von den derzeit auf Kantonsebene geltenden Regelungen.

Darüber hinaus ist vorgesehen, Zins- und Lizenzentnahmen von Holdinggesellschaften in einem bestimmten Umfang auf Kantonsebene zu besteuern und Holdinggesellschaften jegliche Geschäfts-/Gewerbstätigkeit zu un-

tersagen - in der Schweiz ebenso wie im Ausland. Schweizer Holdinggesellschaften dürfen derzeit (nur) in der Schweiz keine gewerblichen Tätigkeiten ausüben, wobei allerdings einige Verwaltungs- und Managementaktivitäten zulässig sind, solange sie im Verhältnis zur eigentlichen Holdingtätigkeit marginal sind. Darüber hinaus sind Schweizer Holdinggesellschaften derzeit von der kantonalen/kommunalen Gewinnsteuer befreit, auf Bundesebene profitieren Erträge aus qualifizierten Beteiligungen (Dividendeneinkommen, Kapitalgewinne) vom Beteiligungsabzug. Während es nach den vorgeschlagenen Änderungen noch immer möglich wäre, Zins- und Lizenzentnahmen zu generieren, würden diese Erträge dann nicht nur in vollem Umfang der direkten Bundessteuer unterliegen, sondern auch zu einem Mindestumfang auf Ebene der kantonalen/kommunalen Gewinnsteuer. Den Berichten zufolge wäre ein Anteil von 15% solcher Nebeneinkünfte von den Kantonen/Kommunen der regulären Gewinnsteuer zu unterwerfen, wodurch die effektive Steuerbelastung auf solchen Erträgen vergleichbar wäre mit der einer gemischten Gesellschaft. Erträge aus qualifizierten Beteiligungen würden vom Beteiligungsabzug auch auf kantonaler/kommunaler Ebene profitieren und wären damit effektiv steuerbefreit.

#### Ausblick

Wenngleich weitere Details noch nicht öffentlich bekannt sind, lässt das Wesen der Schweizer Vorschläge doch eindeutig das Bestreben des Schweizer Bundesrats um eine baldige und praktikable Lösung für alle in diesem Konflikt involvierte Parteien erkennen, also für die EU, die Schweizerische Eidgenossenschaft, die Kantone und nicht zuletzt für die betroffenen Steuerzahler. Ob dieser Balanceakt letztlich zu einem für alle Beteiligten annehmbaren Ergebnis führt, bleibt abzuwarten, wobei Brüssel aber (ebenso wie im Dezember 2008) die Vorschläge als «Schritt in die richtige Richtung» begrüsst hat. In jedem Fall werden die Anpassungsvorschläge bez. der besonderen kantonalen Steuerregelungen in der Schweiz Gegenstand eines langwierigen politischen Prozesses sein. Steuerzahler, für die derzeit eine der erwähnten Steuerregelungen gilt, sollten die Entwicklungen weiter verfolgen. Für den Moment allerdings scheinen weitergehende Analysen noch verfrüht.

## Entwurf eines neuen IFRS zu Ertragsteuern Ersetzung des IAS 12 (Income Taxes)

**Sarah Pflüger-Niggli**, Manager; sarah.pflueger@ch.ey.com  
**Martin Loser**, Assistant; martin.loser@ch.ey.com

**Der veröffentlichte Standardentwurf zu einem neuen International Financial Reporting Standard (IFRS) betreffend Ertragssteuern beinhaltet teilweise fundamentale Änderungen in Bezug auf steuerliche Berechnungen und Offenlegungspflichten im Geschäftsbericht, insbesondere auch im Bereich der Bewertung von Steuerrisiken.**

#### Allgemeines

Am 31. März 2009 hat das International Accounting Standard Board (IASB) den lang erwarteten Standardentwurf (Exposure Draft) zu einem neuen IFRS veröffentlicht, der den gegenwärtigen IAS 12 (Income Taxes) ersetzen soll.

Im Anschluss an die Kommentierungsphase, die am 31. Juli 2009 abgelaufen ist, wird das IASB nun in weitere Beratungen eintreten. Der neue Standard wird voraussichtlich frühestens am 1. Januar 2011 in Kraft treten.

Nachfolgend werden insbesondere die Neuerungen im Bereich der Bilanzierung und Offenlegung von unsicheren Steuerpositionen dargestellt. Daneben werden die we-

sentlichen weiteren Änderungen kurz dargestellt.

#### Bilanzierung und Offenlegung von Steuerrisiken

Die grössten Herausforderungen werden voraussichtlich die Änderungen bezüglich der Bilanzierung und Offenlegung von Steuerrisiken mit sich bringen. IAS 12 enthält keine unmittelbaren Regelungen zum Ansatz und zur Bewertung von unsicheren Steuerpositionen. In den Standardentwurf wurden nun diesbezüglich konkrete Regelungen aufgenommen.

Mit Unsicherheit behaftete steuerliche Verpflichtungen sind grundsätzlich stets zu bilanzieren. Dabei ist die Wahrscheinlichkeit eines Aufgreifens des zugrunde liegenden Sachverhalts durch die Steuerbehörden nicht zu berücksichtigen. Stattdessen ist sowohl ein Aufgreifen als auch ein umfassendes Wissen bezüglich des Sachverhalts auf Seiten der Steuerbehörden zu unterstellen.

Unsicherheiten hinsichtlich der Höhe der Verpflichtung und der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme werden nur im Rahmen

#### Beispiel:

Unternehmen A bezahlt jährlich 2% des Umsatzes als Managementgebühren an eine Gruppengesellschaft. Im Jahr 200X beträgt dieser Aufwand CHF 2 Mio., der anwendbare Steuersatz beträgt 20%. Die Steuerverwaltung könnte die Abzugsfähigkeit der Managementgebühren (teilweise) hinterfragen.

Für die Berechnung der tatsächlichen Steuerrückstellung werden die folgenden Szenarien berücksichtigt:

				in TCHF	
Anerkennung als abzugsfähig	Aufrechnung	Zusätzliche Steuern	Wahrscheinlichkeit	Erwartungswert	
0	2'000	400	10%	40	
1'000	1'000	200	20%	40	
1'500	500	100	60%	60	
2'000	0	0	10%	0	
			100%	140	

Die Gesellschaft hat somit eine Steuerrückstellung für unsichere Steuerpositionen in Höhe von 140 TCHF auszuweisen.

der Bewertung berücksichtigt. Diese erfolgt mit dem gewichteten Durchschnittswert aller möglichen Szenarien der Inanspruchnahme.

Im Rahmen der Kommentierung ist der neue Ansatz (gewichteter Durchschnittswert) teilweise heftig kritisiert worden. Es wurde insbesondere gefordert, dass Ausnahmeregelungen gemacht werden für Situationen, in denen es eine sog. beste Schätzung gibt (single best estimate approach).

#### Weitere Änderungen

Der Standardentwurf sieht weitere Änderungen insbesondere in den folgenden Bereichen vor:

##### *Ansatz aktiver latenter Steuern (recognition)*

Nach IAS 12 erfolgt ein Ansatz aktiver latenter Steuern lediglich in Höhe des voraussichtlich nutzbaren Teils (Nettoansatz). Der Standardentwurf sieht eine Trennung von Ansatz (recognition) und Bewertung (measurement/recoverability) vor. Eine

fehlende Werthaltigkeit wird durch die Bildung einer Wertberichtigung (valuation allowance) abgebildet.

##### *Definition von Steuerwert und temporärer Differenz*

Die Verwendungsabsicht des Managements ist für die Bestimmung des Steuerwertes nicht mehr relevant.

##### *Latente Steuern auf gewisse Beteiligungen (sog. outside basis differences)*

IAS 12 beinhaltet Ausnahmeregelungen betreffend latenter Steuern auf gewissen Beteiligungen. Gemäss der Neuregelung gilt unter anderem diese Ausnahme fortan nur noch für ausländische Tochterunternehmen und Joint Ventures.

##### *Im Eigenkapital erfasste latente Steuern*

Nach der Neuregelung ist ein sog. «Backwards tracing» nicht mehr vorgesehen. Vielmehr sind Änderungen von vormals erfolgsneutral erfassten latenten Steuern grundsätzlich ergebniswirksam zu erfassen.

##### *Klassifizierung*

Zukünftig sind aktive und passive latente Steuern entsprechend der Fristigkeit der zugrunde liegenden Vermögenswerte und Schulden auszuweisen (kurz- oder langfristig).

##### *Anhangsangaben*

Der Standardentwurf sieht verschiedene Änderungen hinsichtlich der Anhangsangaben vor.

##### **Schlussbemerkungen**

Es bleibt abzuwarten, wie das IASB die im Rahmen der Kommentierung angebrachte Kritik am Standardentwurf berücksichtigen wird. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die neuen Regelungen insbesondere im Bereich unsicherer Steuerpositionen Systemanpassungen erforderlich machen werden, um alle verlangten Informationen und Daten aufbereiten zu können.

## Der Informationsaustausch nach Art.26 OECD-Musterabkommen

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

### 1. Einführung

Im Jahr 1998 verabschiedete die OECD einen Bericht, der sich mit schädlichen Steuerpraktiken sowohl in OECD-Staaten als auch sog. Steueroasen befasst. Insbesondere kleinere Staaten hatten angesichts der zunehmenden Mobilität des Kapitals ihr Steuerklima und damit auch ihre Wettbewerbsfähigkeit verbessert. Als schädlich erachtet der OECD-Bericht unter anderem fehlende oder mangelhafte Amtshilfe.

### 2. Art. 26 OECD-Musterabkommen (OECD MA)

#### 2.1 Abgrenzung Amtshilfe - Rechtshilfe

Artikel 26 OECD MA befasst sich mit dem Informationsaustausch, der Teil der Amtshilfe bildet. Darunter ist der Beistand zwischen Verwaltungsbehörden (z. B. Steuerbehörden) zu verstehen. Internationale Rechtshilfe hingegen bedeutet die Zusam-

menarbeit zwischen den Justiz- bzw. Strafverfolgungsbehörden in einem hängigen Strafverfahren.

#### 2.2 Amtshilfe

Artikel 26 OECD MA enthält Regeln für einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch. Somit steht er im Spannungsverhältnis zwischen den Fiskalinteressen des ersuchenden Staates und den schützenswerten Interessen des Steuerpflichtigen. Diese Kontroverse prägt die Auslegung und Anwendung der Bestimmung.

#### 2.3 Kleine und grosse Auskunftsklausel

Nach schweizerischer Lesart wird grundsätzlich zwischen zwei Arten des Informationsaustausches unterschieden. Die kleine Auskunftsklausel bietet Austausch von Informationen zur Durchführung und Durchsetzung des jeweiligen Abkommens. Nach der grossen Auskunftsklausel ist hingegen auch für die Durchführung des in-

nerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten oder im Zusammenhang mit schweizerischen Holdinggesellschaften Auskunft zu erteilen. Zu Art. 26 OECD MA, der eine umfassende Amtshilfe in Steuersachen vorsieht, hatte die Schweiz einen Vorbehalt angebracht. Nach der bisherigen schweizerischen Auffassung galt für Doppelbesteuerungsabkommen nur die kleine Auskunftsklausel.

Im Jahr 2000 veröffentlichte die OECD einen weiteren Bericht zur Verbesserung des Zuganges zu Bankinformationen für steuerliche Zwecke. Auch die Schweiz hatte diesen Bericht mitgetragen und anschliessend ihre Abkommenspraxis geändert, indem man zur grossen Auskunftsklausel überging. Dies war der Preis, den die Schweiz zu bezahlen hatte, um nicht auf einer von der OECD geführten Liste von Ländern mit schädlichen Steuerregimes aufgeführt zu werden.

## 2.4 *Beidseitige Strafbarkeit bei Steuerbetrug «und ähnlichen Delikten»*

Die Amtshilfe kommt nur dann in Betracht, wenn das Prinzip der beidseitigen Strafbarkeit erfüllt ist. Das bedeutet, dass die ausländische Tat bei Begehung in der Schweiz den Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllen müsste. Ob dies zutrifft, ist jeweils im Einzelfall zu prüfen.

Im Zusammenhang mit dem Fall UBS hat das Bundesverwaltungsgericht ausgeführt, dass als «Betrugsdelikt und dergleichen» im Sinne von Art. 26 DBA Schweiz-USA Delikte zu verstehen sind, die denselben Unrechtsgehalt aufweisen. Als ähnliches Delikt könne auch die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge gelten.

## 3. **Neuste Entwicklungen**

### 3.1 *Ausdehnung der Amtshilfe*

Die OECD hat an der G-20-Konferenz im April 2009 eine Liste mit Ländern angekündigt, welche aus Sicht der grossen Industrienationen über schädliche Steuerpraktiken verfügen. Damit die Platzierung auf dieser Liste verhindert werden konnte, hat sich die Schweiz im März 2009 bereit erklärt, den bisherigen Vorbehalt gegenüber Art. 26 OECD MA zurückzuziehen. Damit wird die Schweiz nicht nur bei Steuerbetrugsdelikten Amtshilfe leisten, sondern neu auch im Falle von Steuerhinterziehung nach schweizerischem Rechtsverständnis.

Nach dieser Entscheidung hat die Schweiz mittlerweile mit 13 Staaten (Dänemark, Luxemburg, Norwegen, Frankreich, Mexiko, den USA, Japan, den Niederlanden, Polen,

Grossbritannien, Österreich, Finnland und Katar) DBA mit der erweiterten Amtshilfeklausel paraphiert. Bis am 26. August 2009 wurden die geänderten DBA mit Dänemark und Luxemburg bereits unterzeichnet.

### 3.2 **Ausdehnung der Rechtshilfe**

Der Bundesrat will schliesslich noch einen Schritt weitergehen und auch die Rechtshilfe ausdehnen, um eine umfassende Zusammenarbeit bei Fiskaldelikten zu gewährleisten. Dies soll vorerst über Staatsverträge erfolgen – später müsste das schweizerische Rechtshilfegesetz (IRSG) entsprechend angepasst werden.

Demgegenüber setzt sich die EU-Kommission dafür ein, das Betrugsbekämpfungsabkommen auch auf die Einkommens- und Vermögenssteuer auszuweiten. Mit dem Abschluss eines solchen Abkommens würde der Druck zum automatischen Informationsaustausch weiter zunehmen, ohne irgendwelche steuerlichen Vorteile für die Schweiz zu bieten.

### 4. **Fazit**

Nach Meinung des Bundesrates soll die Amtshilfe auf den Einzelfall begrenzt bleiben und es sollen keine «fishing expeditions» zugelassen werden. Durch die Paraphierung von 13 revidierten DBA und Unterzeichnung der ersten beiden DBA besteht die begründete Aussicht, dass die Schweiz rasch von der «grauen Liste» der G-20-Staaten verschwinden wird. Der Bundesrat hat sich denn auch zum Ziel gesetzt, bis Ende September 2009 zwölf DBA zu unterzeichnen.

Ernst & Young

Assurance | Tax | Legal | Transactions | Advisory

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

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