

Tax News



Liebe Leserin, lieber Leser

Der Bundesrat möchte den Unternehmensstandort Schweiz und dessen Wettbewerbsfähigkeit durch weitere Massnahmen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts stärken: Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) ist damit beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage für eine Unternehmenssteuerreform III auszuarbeiten. Im Bereich des Beteiligungsabzugs beabsichtigt der Bundesrat einen Systemwechsel vorzunehmen, indem vom System der indirekten zum System der direkten Freistellung der Beteiligungserträge gewechselt werden soll.

Wird die Schweiz wieder ein interessantes Pflaster für konzerninterne Finanzierungen? Die so genannte 10/20-Regel für Nicht-Banken-Kreditgeber gilt seit längeren als einer der grössten Hinderungsgründe für die Wahl der Schweiz als Ort für konzerninterne Finanzierungen. Jede schweizerische Gesellschaft, die von mehr als 20 Nicht-Banken Kredite erhält, gilt als Bank im Sinne des Verrechnungssteuerrechts. Damit muss sie auf allen an ihre Kreditgeber gezahlten Zinsen die Schweizer Verrechnungssteuer in Höhe von 35 Prozent erheben. Im Rahmen einer formellen Anhörung Ende Dezember 2009 stellten die Schweizer Finanzbehörden nun ihre eigenen Vorschriften auf den Prüfstand.

Diese und andere aktuelle Steuerthemen aus der Schweiz sowie dem Ausland werden uns in der vorliegenden Ausgabe der Tax News beschäftigen. Wenn Sie weiterführende Fragen zu den einzelnen Themen haben, stehen Ihnen die jeweiligen Autoren gerne zur Verfügung.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre.

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

Inhaltsverzeichnis

- Editorial
- 2 Unternehmenssteuerreform III: Systemwechsel beim Beteiligungsabzug
Stefan Grob, Sereina Purtschert
- 3 Konzerninterne Finanzierungen: Kommt die 10/20-Regel für Nicht-Banken-Kreditgeber auf den Prüfstand?
Hans-Joachim Jaeger
- 4 Steuerliche Verbesserungen für Konzernfinanzierungen
Walo Staehlin
- 4 Entscheid des Bundesgerichts 2C.893/2008 vom 10.08.2009
Serge Migy, Emilien Gigandet
- 6 Schweizerisches Bundesgericht fällt Grundsatzurteil zu Fremdwährungsdifferenzen
Marco Mühlemann, Marie-Hélène Revaz
- 7 Übergangsbestimmung «Wahlmöglichkeiten» im neuen MWSTG
Béatrice Blum, Nikola Elsener
- 8 Arbeitnehmermobilität in der EU – Neue europäische Verordnung zur sozialen Sicherheit
Charlotte Climonet, Elodie Rochon
- 9 Entschärfung der deutschen Mantelkaufregelung
Daniel Käshammer
- 10 Finanzierung von Geschäftsaktivitäten in den USA
Aaron Schaal

Unternehmenssteuerreform III: Systemwechsel beim Beteiligungsabzug?

Stefan Grob, Senior Manager, Corporate Tax; stefan.grob@ch.ey.com
Sereina Purtschert, Assistant, Corporate Tax; sereina.purtschert@ch.ey.com

Der Bundesrat möchte den Unternehmensstandort Schweiz und dessen Wettbewerbsfähigkeit durch weitere Massnahmen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts stärken. Ende 2008 hat er deshalb das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) damit beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage für eine Unternehmenssteuerreform III auszuarbeiten. Im Bereich des Beteiligungsabzugs beabsichtigt der Bundesrat einen Systemwechsel vorzunehmen, indem vom System der indirekten zum System der direkten Freistellung der Beteiligungserträge gewechselt werden soll.

Beteiligungsabzug heute

System der indirekten Freistellung des Beteiligungsertrags

Im heute geltenden System sind Erträge einer in der Schweiz steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft und Genossenschaft aus massgebenden Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften steuerlich indirekt freigestellt (Art. 69 DBG). Als massgebende Beteiligung gilt eine Beteiligungsquote von mindestens 20% bzw. ein Verkehrswert der Beteiligung von mindestens CHF 2 Mio. (ab 1.1.2011 Beteiligungsquote oder Beteiligung am Gewinn und an den Reserven von mindestens 10% oder Verkehrswert von CHF 1 Mio.). Die Freistellung der Beteiligungserträge von der Gewinnsteuer erfolgt jedoch nur «indirekt» mittels Beteiligungsabzugs. Dabei wird in einem ersten Schritt die Gewinnsteuer basierend auf dem gesamten steuerbaren Gewinn (inkl. Beteiligungserträge) berechnet. Im zweiten Schritt wird daraufhin die Gewinnsteuer im Verhältnis der Netto-Beteiligungserträge (d.h. Erträge abzüglich Verwaltungs- und Finanzierungsaufwand) zum gesamten steuerbaren Gewinn ermässigt (Abb. 1).

Problemkreise der indirekten Freistellung

Das heutige System des Beteiligungsabzugs ist aus Sicht des Steuerpflichtigen nicht unproblematisch. Der grösste Nachteil des bestehenden Systems besteht darin, dass steuerlich noch vorhandene Vorjahresverluste mit faktisch steuerfreien Beteiligungserträgen

verrechnet werden. Ebenfalls nachteilig ist, dass die Werte der Beteiligungen laufend überprüft werden müssen, da gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG Wertberichtigungen bzw. Abschreibungen auf Beteiligungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind. Im Weiteren sind gegenwärtig die Gestehungskosten der Beteiligung zu beachten, da nur der über den Gestehungskosten realisierte Kapitalgewinn bei Veräusserung dem Beteiligungsabzug unterliegt. Zusätzlich kommt es durch den Abzug von anteiligen Verwaltungs- und Finanzierungsaufwendungen auf den Beteiligungserträgen zu einer Verwässerung der «steuerfreien» Beteiligungserträge und beinhaltet ein komplexes Berechnungsmodell.

Beteiligungsabzug zukünftig/geplant (Unternehmenssteuerreform III)

System der direkten Freistellung des Beteiligungsertrags

Durch einen Wechsel hin zur direkten Freistellung der Beteiligungserträge (wie es die meisten Staaten kennen) würden Beteiligungserträge über eine Spartenrechnung direkt vom steuerbaren Gewinn in Abzug gebracht werden (Abb. 2). Folglich würden steuerliche Verlustvorträge nicht mehr mit Beteiligungserträgen verrechnet werden und Wertberichtigungen bzw. Abschreibungen müssten nicht mehr auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden bzw. müssten keine Gestehungskosten mehr ermittelt werden. Andererseits wären Wertberichtigungen bzw. Abschreibungen auf Beteiligungen vom steuerbaren Gewinn nicht mehr abzugsfähig (dies kann im Vergleich zur heutigen Regelung zu einem erheblichen Steuernachteil führen). Durch die gleichzeitige Einführung einer möglichen

Abb. 1: Beteiligungsabzug (indirekte Freistellung)

Beträge in CHF	
Steuerbarer Ertrag	3000.-
davon Beteiligungsertrag	2000.-
Verwaltungskostenpauschale (5%)	- 100.-
Schuldzinsen (Annahme)	- 100.-
Nettobeteiligungsertrag	1800.-
Steuer ohne Beteiligungsabzug	255.-
Minus: Beteiligungsabzug (60%)	- 153.-
Steuerschuld	102.-

Abb. 2: Gewinnsteuerberechnung mit Beteiligungssparte

Erfolgsaufteilung	Erfolg	Sparte Beteiligung
Beträge in CHF		
Gesamtertrag	3000.-	
./. Beteiligungsertrag	- 2000.-	2000.-
Steuerbarer Ertrag	1000.-	
Steuerschuld (8.5%)	85.-	

Verrechnung von Verlusten von in- und ausländischen Gruppengesellschaften mit dem steuerbaren Gewinn könnte dieser negative Steuereffekt beseitigt oder zumindest reduziert werden.

Im Weiteren sollten im System der direkten Freistellung der Beteiligungserträge sowohl die Mindestbeteiligungsquoten als auch die Mindesthaltedauer abgeschafft werden. Ebenfalls wegfallen könnte der Abzug der anteiligen Finanzierungs- und Verwaltungskosten.

Beteiligungsabzug heute

Mittels des Systemwechsels von der indirekten Freistellung hin zur direkten Freistellung der Beteiligungserträge würden vorhandene Verlustvorträge nicht mehr durch indirekt steuerbefreite Beteiligungserträge geschmälert werden. Ebenfalls könnte der heutigen Verwässerung des Beteiligungsabzugs entgegengetreten werden. Im Weiteren müssten die Beteiligungswerte sowie die Gestehungskosten nicht mehr überprüft werden.

Allerdings ist wie vorangehend dargestellt gerade beim Vorliegen von Wertberichtigungen bzw. Abschreibungen auf Beteiligungen fraglich, ob durch den Systemwechsel tatsächlich das angestrebte Ziel der Beseitigung von steuerlichen Hindernissen erreicht werden kann. Nicht unproblematisch stellt sich ebenfalls die Umsetzung der Abzugsfähigkeit von Verlusten von in- und ausländischen Gruppengesellschaften im Veranlagungsverfahren dar (provisorische Verrechnung, Rückbelastung sowie Nachführung der Bestände).

Zeitplan

Gegenwärtig ist das EFD daran eine Vernehmlassungsvorlage zu erarbeiten, wobei gemäss Auskunft der Eidgenössischen Steuerverwaltung der Zeitpunkt der Veröffentlichung der Vernehmlassungsvorlage noch offen ist. Daher kann noch nicht abschliessend beurteilt werden, ob und wie der vom Bundesrat vorgeschlagene Systemwechsel bei der Besteuerung von Beteiligungserträgen zur Beseitigung von steuerlichen Hindernissen in der Vernehmlassungsvorlage umgesetzt wird.

Konzerninterne Finanzierungen: Kommt die 10/20-Regel für Nicht-Banken- Kreditgeber auf den Prüfstand?

Hans-Joachim Jaeger, Partner, Tax Services; hans-joachim.jaeger@ch.ey.com

Die so genannte 10/20-Regel für Nicht-Banken-Kreditgeber gilt seit längeren als einer der grössten Hinderungsgründe für die Wahl der Schweiz als Ort für konzerninterne Finanzierungen. Jede schweizerische Gesellschaft, die von mehr als 20 Nicht-Banken Kredite erhält, gilt als Bank im Sinne des Verrechnungssteuerrechts. Damit muss sie auf allen an ihre Kreditgeber gezahlten Zinsen die Schweizer Verrechnungssteuer in Höhe von 35 Prozent erheben. Im Rahmen einer formellen Anhörung Ende Dezember 2009 stellten die Schweizer Finanzbehörden nun ihre eigenen Vorschriften auf den Prüfstand.

Wird die Schweiz wieder ein interessantes Pflaster für konzerninterne Finanzierungen?

Ende Dezember 2009 unterbreitete die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Anhörungsvorlage zu einer geplanten Änderung des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer. Diese betrifft eine Bestimmung aus dem Schweizer Verrechnungssteuergesetz, derzufolge jede schweizerische Konzerngesellschaft unter Umständen verpflichtet ist, auf an ihre Gläubiger gezahlten Zinsen die Schweizer Verrechnungssteuer in Höhe von 35 Prozent zu erheben. Während Zinszahlungen auf von schweizerischen Schuldner aufgenommenen Darlehen in der Regel nicht der Verrechnungssteuer unterliegen, kann der schweizerische Schuldner dennoch verrechnungssteuerpflichtig werden, wenn er (im Wege eines Darlehensvertrags oder

durch Annahme von Geldern auf Kontokorrentkonten) im Wesentlichen von mehr als 20 Schuldnern Darlehen akzeptiert. Bei Überschreiten dieser Schwelle unterliegen sämtliche solcher Darlehenszinsen der Verrechnungssteuer. Diese Vorschrift wurde insbesondere im Zusammenhang mit konzerninternen Finanzierungen (wie beispielsweise Cash-Pooling-Arrangements oder konzerninterne Darlehen) als belastend und hinderlich empfunden. Auf politischer Ebene wurden deshalb zahlreiche Vorschläge unterbreitet, um diese Regel abzuschaffen und den Weg für einen stärker praxisorientierten Ansatz bei Konzernfinanzierungen zu ebnen. Zwischenzeitlich hat die Vorschrift jedoch dazu geführt, dass verschiedene schweizerische Gesellschaften ihre konzerninternen Finanzierungsaktivitäten über ausländische Konzerngesellschaften abwickeln.

Die geplanten Änderungen sehen vor, dass alle Darlehensvereinbarungen und Kontokorrentbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften (also allen Gesellschaften, die nach allgemein anerkannten Grundsätzen der Rechnungslegung in der Konzernrechnung in vollem Umfang zu konsolidieren sind) nicht mehr der Verrechnungssteuerpflicht unterliegen würden.

Das scheint an sich ein guter Vorschlag zu sein. Allerdings ist damit auch eine Einschränkung verbunden:

Die neue Vorschrift würde nicht für Konzerne mit Konzernsitz in der Schweiz gelten, bei denen eine schweizerische Konzerngesellschaft eine von einer nicht in der Schweiz ansässigen – also einer ausländischen – Konzerngesellschaft begebene Anleihe oder Schuldverschreibung garantiert. Das wirft zwei Fragen auf:

- (i) Die überwiegende Mehrheit der in der Schweiz ansässigen Konzerne hat Garantien oder Treuhandvereinbarungen für Anleihen oder Schuldverschreibungen ihrer ausländischen Konzernfinanzierungsgesellschaften übernommen. Folglich würde die geplante Vereinfachung nur für wenige in der Schweiz ansässige Konzerne von Bedeutung sein.
- (ii) Der Wortlaut des Vorschlags lässt darauf schliessen, dass die vorgesehene Vereinfachungen überhaupt nicht wirksam wären, wenn eine zu einem in der Schweiz ansässigen Konzern gehörende schweizerische Gesellschaft eine von einer ausländischen Tochtergesellschaft begebene Anleihe oder Schuldverschreibung garantiert. Andererseits jedoch würden die vorteilhaften Regelungen für im Ausland ansässige Konzerne greifen, bei denen eine schweizerische Konzerngesellschaft eine von einer anderen ausländischen Gesellschaft begebene Anleihe oder Schuldverschreibung garantiert hat.

Dementsprechend legen die dazu verfassten Erläuterungen fest, dass kleine und mittelgrosse schweizerische Konzerne ohne im Ausland begebene Anleihen einerseits und ausländische Konzerne mit Finanzoperationen in der Schweiz andererseits von den geplanten Regelungen profitieren werden.

Im Verlauf der Anhörung wird sich zeigen, ob eine derart ungleiche Behandlung (im Hinblick auf schweizerische Konzerne mit durch ausländische Tochtergesellschaften begebenen Anleihen) Zustimmung findet oder nicht. Die Frage ist äusserst dringlich, da die geplanten Änderungen bereits im April 2010 in Kraft treten sollen.

Bei Fragen oder anderen Anliegen wenden Sie sich bitte jederzeit an:

Herrn Hans-Joachim Jaeger
+41 58 286 31 58
hans-joachim.jaeger@ch.ey.com

Herrn Rolf Geier
+41 58 286 44 94
rolf.geier@ch.ey.com

Steuerliche Verbesserungen für Konzernfinanzierungen

Walo Staehlin, Partner, Tax Services; walo.staehlin@ch.ey.com

Der Reformschritt wäre eigentlich für die erst in Umrissen bekannte Unternehmenssteuerreform III vorgesehen gewesen. Doch nun will der Bundesrat rasch handeln und die Novelle für steuerlich erleichterte Konzernfinanzierungen bereits in diesem Frühjahr in Kraft setzen.

Um was geht es? Konzerninterne wie auch externe Finanzierungen werden heute durch steuerliche Vorschriften behindert. Betroffen sind vorab das Cash Management und das Cash Pooling. Sobald der Bestand an Gläubigern die Zahl 20 übersteigt und die gesamte Schuldsomme CHF 500 000.- beträgt, werden die im Konzern geführten Kontokorrent- und Darlehenskonti als Kundenguthaben bzw. Obligationen im Sinne des Verrechnungssteuer- sowie Stempelgesetzes behandelt. Das ist bei mittleren und grösseren Unternehmen rasch einmal der Fall, mit der Folge, dass der Konzern steuerlich wie eine Bank behandelt wird und die «Ausgabe» der Darlehen der Stempelabgabe und die laufenden Zinsen des Darlehensschuldners

der Verrechnungssteuer von 35% unterstellt werden. Im grenzüberschreitenden Verkehr sind diese Verrechnungssteuern je nach Doppelbesteuerungsabkommen nur teils rückforderbar; im Inland resultiert zwar in Bezug auf die Verrechnungssteuer keine steuerliche Mehrbelastung, es entstehen aber mit der Ein- und Rückforderung administrative Umtriebe. Im Anbetracht dieser Unzulänglichkeiten verwundert es deshalb nicht, dass immer mehr schweizerische Firmen ihre Finanzierungsfunktionen ins Ausland verlegt haben und Auslandskonzerne davon Abstand nahmen, derlei Finanzaktivitäten in der Schweiz anzusiedeln. Durch eine Änderung der Verordnung zum Verrechnungssteuer- bzw. Stempelgesetz will der Bundesrat zwischen Konzerngesellschaften bestehende Guthaben unter gewissen Voraussetzungen künftig von Stempelabgaben und Verrechnungssteuern ausnehmen und damit vermehrt wieder in- oder ausländisch beherrschte Finanzgesellschaften und die mit ihnen verbundenen Arbeitsplätze in der Schweiz ansiedeln.

Die Neuerung ist zu begrüessen, auch wenn die Lockerung etwas spät erfolgt. Die effiziente Bewirtschaftung der liquiden Mittel und der Kreditpositionen

innerhalb des Konzerns wird damit wesentlich vereinfacht. Gegenwärtig wird noch diskutiert, ob der Begriff der Konzerngesellschaft sich, wie von den Behörden vorgeschlagen, auf vollkonsolidierte Beteiligungen beschränken soll oder ob Quotenkonsolidierungen bzw. Verbuchungen nach der Equity Methode miterfasst werden sollen.

Ein weiterer strittiger Punkt betrifft die Absicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung, diejenigen inländischen Konzerne von der Neuerung auszunehmen, welche mit der Garantie einer Schweizer Konzerngesellschaft Mittel über Anleihen im Ausland beschaffen. Es soll lediglich privilegiert werden, was ausschliesslich innerhalb des Konzerns erwirtschaftet wurde, nicht aber Gelder, die aus einer ausländischen Anleihe zufließen und nie der Schweizerische Verrechnungssteuer und Stempelabgabe unterstellt wurden, wie dies bei Ausgabe inländischer Anleihen der Fall wäre. Eine erhebliche Anzahl schweizerischer Grosskonzerne mit garantierten Auslandsanleihen würden von dieser Ausnahmebestimmung erfasst und somit von der erleichterten Konzernfinanzierung ausgeschlossen werden. Hier verlangt die Wirtschaft, dass diese den Nachweis sollen erbringen können, dass die aufgenommenen Mittel im Ausland verwendet werden, sodass sie bei Gelingen dieses Nachweises ebenfalls von der Neuerung profitieren. Wie der Bundesrat diesbezüglich entscheidet, ist im Zeitpunkt der Drucklegung dieses Artikels noch ungewiss.

Entscheid des Bundesgerichts 2C.893/2008 vom 10.08.2009

Serge Migy, Senior Manager, Corporate Tax Services; serge.migy@ch.ey.com

Emilien Gigandet, Consultant, Corporate Tax Services; emilien.gigandet@ch.ey.com

Kriterien zur Unterscheidung zwischen Kunstsammler und Kunsthändler

Sachverhalt

Herr X, Stadtarchitekt, wohnhaft im Kanton Waadt, entwickelte eine Sammel Leidenschaft für historische Plakate. Dieses Hobby geht auf die Studienzeit des Herrn X zurück und nahm seither immer mehr Platz in seinem Leben ein. Seine Sammlung entwickelte sich insbesondere in den 80er-Jahren, als er 1982 einen umfangreichen Posten von Plakaten erwarb. Durch den Zukauf von weiteren Stücken - einzeln oder im Bündel - ergänzte er seine Sammlung. Seit Ende

der 80er-Jahre war seine Tätigkeit als Sammler so umfangreich, dass er seine Erwerbstätigkeit aufgab, um sich nur noch seiner Leidenschaft zu widmen und sich selbst und seine Familie durch den regelmässigen Verkauf von Plakaten zu finanzieren. Er nahm weltweit an zahlreichen Ausstellungen teil, wobei er manchmal Plakate aus seiner Sammlung für diese Kulturveranstaltungen zur Verfügung stellte.

Am 15. März 2004 gaben die Eheleute X in ihrer Steuererklärung für die Steuerperiode 2003 ein Einkommen von Null sowie ein zu versteuerndes Vermögen von CHF 2 982 888 an. Durch definitive Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2003 errechnete das kantonale

Steueramt Waadt angesichts der Gewerbmässigkeit der Tätigkeit des Herrn X die Kantons- und Gemeindesteuer auf der Grundlage eines zu versteuernden Einkommens von CHF 323 200 und eines zu versteuernden Vermögens von CHF 2 987 000 sowie die direkte Bundessteuer auf der Grundlage eines zu versteuernden Einkommens von CHF 321 300. Die berücksichtigten Beträge entsprechen den Gesamtverkäufen von Plakaten im Jahr 2003 abzüglich diverser Beschaffungskosten.

Die Eheleute X haben gegen die Veranlagungsverfügung Beschwerde eingelegt. Die waadtländischen Steuerbehörden wiesen die Beschwerde ab und bekräftigten den gewerblichen

Charakter der 2003 erfolgten Plakatverkäufe, die somit einkommensteuerpflichtig seien. In einem durch die Eheleute X vor dem Kantonsgericht Waadt eingeleiteten Berufungsverfahren wurde diese Entscheidung bestätigt. Die Eheleute X legten gegen den Entscheid des Kantonsgerichts Waadt Staatrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht ein.

Beweggründe des Bundesgerichts

In der vom Bundesgericht zu entscheidenden Rechtsfrage geht es um die Unterscheidung zwischen (steuerfreien) privaten Vermögenszuwächsen und (steuerpflichtigen) Erwerbseinkünften aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen. Das Bundesgericht hat entschieden, dass die Tätigkeit von Herrn X nicht als einfaches Hobby anzusehen ist sondern als aus folgenden Gründen selbstständige Erwerbstätigkeit; und dies aus folgenden Gründen:

Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen - bisherige Rechtsprechung

Laut dem Bundesgericht muss der Begriff «selbstständige Erwerbstätigkeit» weit ausgelegt werden. So sind nur solche Vermögenszuwächse als steuerfreie private Gewinne anzusehen, die zufällig oder im Rahmen der einfachen privaten Vermögensverwaltung erzielt werden. Folgende Gesichtspunkte gelten als Kriterien, die auf eine selbstständige Erwerbstätigkeit schliessen lassen, die die einfache private Vermögensverwaltung übersteigen (s. 2.2):

- (i) Systematik oder Planmässigkeit der Geschäfte;
- (ii) Häufigkeit der Geschäfte;
- (iii) kurzer Besitz der Güter vor deren (Weiter-) Verkauf;
- (iv) enge Verbindung zwischen der mutmasslichen (zusätzlichen) selbstständigen Tätigkeit und der Ausbildung und/oder dem Hauptberuf des Steuerpflichtigen;
- (v) Nutzung von Fachwissen;
- (vi) Einbindung von Fremdkapital in einer gewissen Höhe zur Finanzierung der Geschäfte;
- (vii) Reinvestition des erzielten Gewinns;
- (viii) Bildung einer Personengesellschaft.

Zu bemerken ist, dass laut Bundesgericht jedes der vorstehenden Indizien entweder zusammen mit anderen oder bei besonderer Ausprägung sogar einzeln zur Feststellung einer selbstständigen

Erwerbstätigkeit führen kann. Um das Bestehen eines Geschäftsvermögens zu erkennen, müssen die genannten Kriterien demnach nicht notwendigerweise kumulativ erfüllt werden. Das Bundesgericht erinnerte an ein Urteil über einen Weinsammler, dem nur eines der Indizien zu Grunde lag (diese Rechtsprechung wurde von einem Teil der herrschenden Meinung stark kritisiert; Entscheid 2A.66/2002 vom 17.09.2002). In diesem Urteil bestätigte das Bundesgericht, dass der einmalige Verkauf eines Teils der Weinsammlung steuerpflichtig sein kann, wenn die Art des Geschäfts (in diesem Fall der Verkauf grosser Weinmengen im Rahmen einer von gewerblichen Branchenvertretern besuchten Veranstaltung) das Bestehen einer systematischen Handlung mit Gewinnerzielungsabsicht bestätigt.

Analyse der Tätigkeit von Herrn X als Sammler von Plakaten

Die Bundesrichter erkannten, dass die Tätigkeit von Herrn X sich nicht darauf beschränkt, Plakate zur Ergänzung seiner Sammlung zu erwerben, sondern dass regelmässige Verkäufe an Museen und Privatpersonen in zahlreichen Ländern stattfinden und dass er zu diesem Zweck über mehrere Bankkonten in Fremdwährung verfügt. Zudem sind die Geschäfte nicht einmalig, sondern dienen ihm zum Unterhalt seiner Familie und zur Finanzierung des Erwerbs neuer Werke. Die Tatsache, dass der Berufungskläger sich als Spezialist von Weltruf darstellt, gab dem Bundesgericht Anlass, die Kenntnisse des Klägers als denen eines Gewerbetreibenden gleichwertig anzusehen (s. 2.5).

Die Tatsache, dass Herr X aus Leidenschaft mit der Sammlung begann, dass er keine Bücher führt, dass er nicht über eine gewerbliche oder von Dritten als solche erkennbare Organisation verfügt, dass er keine Personengesellschaft gegründet und kein Fremdkapital verwendet hat, wurde nicht als hinreichend erkannt, um die für eine selbstständige Erwerbstätigkeit, in diesem Fall die für die Tätigkeit eines Kunsthändlers (s. 2.7) sprechenden Indizien zu entkräften.

Praktische Auswirkungen des Entscheids des Bundesgerichts

Mit dem Entscheid bestätigt das Bundesgericht seine frühere Rechtsprechung über die Unterscheidung zwischen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit und der Verwaltung von Privatvermögen, die auf mehreren «Indizien» beruht, die nicht gleichzeitig erfüllt sein müssen, um eine Steuerpflicht beim Verkauf von beweglichen Vermögen zu bewirken. Unserer

Meinung nach kann die Rechtsprechung des Bundesgerichts in einigen Fällen beim Steuerpflichtigen Unsicherheit darüber auslösen, wo genau die Grenze zwischen selbstständiger Tätigkeit und der einfachen Verwaltung von Privatvermögen verläuft. Ein Sammler, der einen grossen Teil seiner Sammlung veräussert, muss daher besonderes Augenmerk auf die steuerliche Einstufung des Geschäfts legen, sogar dann, wenn er vorher noch keine Stücke aus seiner Sammlung veräussert hat.

Schweizerisches Bundesgericht fällt Grundsatzurteil zu Fremdwährungsdifferenzen

Marco Mühlemann, Manager Tax; marco.muehlemann@ch.ey.com
Marie-Hélène Revaz, Executive Director Tax; marie-helene.revaz@ch.ey.com

Das Schweizerische Bundesgericht hat einen Grundsatzentscheid zur Behandlung von Fremdwährungsdifferenzen gefällt, die sich aus der Umrechnung eines in einer funktionalen Fremdwährung erstellten Abschlusses in Schweizer Franken ergeben. Das Gericht hat entschieden, dass derartige Umrechnungsdifferenzen keinen steuerpflichtigen Ertrag bzw. abzugsfähigen Aufwand darstellen.

Hintergrund

Viele Schweizer Unternehmen führen ihre Bücher während des Geschäftsjahres in einer anderen, der sog. funktionalen Währung, als Schweizer Franken (CHF). Am Jahresende werden die hieraus resultierenden Bilanzen in Schweizer Franken umgerechnet, um den Anforderungen von Art. 960 des Schweizer Obligationenrechts zu entsprechen. Aus dieser Umrechnung ergeben sich in der Regel Fremdwährungsgewinne bzw. -verluste («Umrechnungsdifferenzen»), die über die Erfolgsrechnung gebucht werden. Basierend auf dem nach Handelsrecht geltenden Imparitätsprinzip werden Umrechnungsverluste unmittelbar als Aufwand abgezogen während Umrechnungsgewinne über eine Rückstellungsbildung eliminiert werden, da sie häufig unrealisierte Gewinne darstellen. Bisher wurde diese Praxis auch im Rahmen der Unternehmensbesteuerung akzeptiert.

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts

Das Schweizerische Bundesgericht hat entschieden (2C_897/2008), dass derartige Umrechnungsdifferenzen (Gewinne bzw. -verluste) keine steuerpflichtigen Erträge bzw. abzugsfähigen Aufwendungen darstellen und direkt im Eigenkapital und nicht in der Erfolgsrechnung verbucht werden müssen.

Das Gericht argumentierte, dass das Schweizer Steuer- und Handelsrecht keine expliziten Vorschriften zur buchhalterischen Behandlung von Umrechnungsdifferenzen beinhaltet, auch wenn die aktuelle Ausgabe des Schweizer Handbuchs der Wirtschaftsprüfung vorsehe, dass diese in der Erfolgsrech-

nung verbucht werden. Das Handbuch beinhaltet jedoch lediglich Arbeitsrichtlinien und habe keine rechtsverbindliche Wirkung. Das Gericht stützte seinen Entscheid hauptsächlich auf IAS 21, der Vorschriften zur Fremdwährungsumrechnung von Abschlüssen beinhaltet. Gemäss IAS 21 müssen sämtliche Vermögenswerte und Schulden zum Stichtagskurs (oder gegebenenfalls zum historischen Kurs) umgerechnet werden. Erträge und Aufwendungen müssen hingegen zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalles (oder zum Durchschnittskurs) umgerechnet werden. Alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen sind im Eigenkapital zu verbuchen.

Kommentar

Das Bundesgericht unterscheidet zwischen Umrechnungsdifferenzen und Fremdwährungsgewinnen und -verlusten, die in der funktionalen Währung entstehen (Beispiel: Ein Unternehmen mit USD als funktionaler Währung realisiert einen Verlust aus einem auf Euro lautenden Darlehen). Letztere werden als «echte» Fremdwährungsgewinne bzw. -verluste angesehen und sind weiterhin steuerbar bzw. steuerlich abzugsfähig. Umrechnungsdifferenzen resultieren nach Ansicht des Gerichts hingegen aus der blossen Umrechnung und sind nicht auf die operative Tätigkeit des Unternehmens zurückzuführen. Derartige Umrechnungsdifferenzen haben daher keine Auswirkungen auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens.

Der Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts bestätigt, dass Schweizer Unternehmen berechtigt sind, ihre Bücher in einer anderen Währung als CHF zu erstellen. Auf der anderen Seite kann das Gerichtsurteil – je nach Interpretation des Wortlauts – entweder als neues Prinzip für die Rechnungslegung gesehen werden, das auch steuerrechtlich relevant ist, oder als Abkehr vom Massgeblichkeitsprinzip, falls das Gerichtsurteil nur für Steuerzwecke gilt.

Der Entscheid sollte zunächst als rechtsverbindlich für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Genf angesehen werden. Laut inoffiziellen Quellen führen die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie die kantonalen Steuerbehörden Gespräche,

wie der Gerichtsentscheid in der Schweiz einheitlich angewendet werden kann.

Der Gerichtsentscheid geht nicht auf Übergangsfragen und insbesondere nicht auf die Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bei eingereichten und noch nicht definitiv veranlagten Steuererklärungen ein. Es scheint, dass zumindest der Kanton Genf den Entscheid auf alle noch offenen Steuerperioden rückwirkend anwenden wird. Es ist wahrscheinlich, dass andere kantonale Steuerverwaltungen diesem Ansatz folgen werden.

Was ist zu tun?

Schweizer Unternehmen, die ihre Bücher in einer Fremdwährung führen und ihre Bilanzen in CHF umrechnen, sollten ihre Rechnungslegungspraxis bezüglich der (steuerlichen) Behandlung von Umrechnungsdifferenzen überprüfen. Wenn Umrechnungsdifferenzen in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden, sollte deren steuerliche Abzugsfähigkeit bei der Erstellung der Steuererklärung mit Blick auf den jüngsten Entscheid überdacht werden.

Wenn ein Schweizer Unternehmen weiterhin Umrechnungsverluste als steuerlich abzugsfähig deklariert, sollte es prüfen, ob die Bildung einer Steuerrisikorückstellung notwendig ist, dies vor allem wenn das Unternehmen auch nach IFRS oder US GAAP rapportiert.

Wenn ein Unternehmen seine Vorgehensweise bezüglich der steuerlichen Behandlung von Umrechnungsdifferenzen ändert, sollte es auch die Steuerrückstellungen für alle offenen Steuerperioden überprüfen. Ausserdem sollten alle Steuererklärungen für Steuerperioden der letzten zehn Jahre, die bereits definitiv veranlagt sind, überprüft werden, um sicherzugehen, dass Umrechnungsdifferenzen in den entsprechenden Jahresabschlüssen offengelegt wurden. Ansonsten besteht eine gewisse Gefahr, dass diese Steuerperioden noch einmal geöffnet und neu veranlagt werden. Ausserdem sollten steuerliche Verlustvorträge sowie Steuerrulings, die Umrechnungsdifferenzen thematisieren, mit Blick auf den Bundesgerichtsentscheid überprüft werden.

Übergangsbestimmung «Wahlmöglichkeiten» im neuen MWSTG

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

Nikola Elsener, Assistant; nikola.elsener@ch.ey.com

Das neue MWSTG ist per 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Es enthält mit Art. 114 MWSTG eine Übergangsbestimmung, die den steuerpflichtigen Personen verschiedene Wahlmöglichkeiten einräumt. Letztere betreffen die subjektive Steuerpflicht (für Unternehmen, die im Kalenderjahr 2009 weniger als CHF 100 000 Umsatz verzeichnet haben und trotzdem steuerpflichtig gewesen sind), die Gruppenbesteuerung, die Steuer- und Abrechnungsperiode (vierteljährliche, halbjährliche oder monatliche Abrechnung), die Abrechnungsmethode (effektive Methode, Saldosteuersatzmethode oder Pauschalsteuersatzmethode) sowie die Abrechnungsart (Abrechnung nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten). Bis zum 31. März 2010 können die Wahlmöglichkeiten mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2010 ausgeübt werden. Im Folgenden werden exemplarisch zwei wichtige Wahlmöglichkeiten der steuerpflichtigen Personen kurz dargestellt.

Beteiligungsabzug heute

a) Grundsatz

Wie schon unter altem Recht können die Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers miteinander verbunden sind, auf Antrag bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eine MWST-Gruppe bilden, d. h. sich zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen. Während nach altem Recht eine MWST-Gruppe grundsätzlich während mindestens 5 Jahren beizubehalten war, kann neu die Beendigung einer MWST-Gruppe jeweils auf Ende einer Steuerperiode verlangt werden. Der Kreis der Gruppenmitglieder kann sodann nach neuem Recht innerhalb der berechtigten Rechtsträger frei gewählt werden und auch die Bildung von Subgruppen ist neu frei möglich. Des Weiteren kann - anders als unter altem Recht - neu jede natürliche oder juristische Person als Gruppenträger gewählt werden. Bis zum 31. März 2010 kann bei der ESTV die Auflösung bzw. die Bildung der MWST-Gruppe sowie die Neuwahl des Gruppenträgers rückwirkend auf den 1. Januar 2010 beantragt werden. Stellen die steuerpflichtigen Personen innert der 90-Tage-Frist keinen entsprechenden Antrag bei der ESTV, greift die Fiktion, dass sie ihre bisherige Wahl beibehalten.

b) Gemeinwesen im Besonderen

Auch nach neuem Recht können sich die Dienststellen von Gemeinwesen zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen. Der Zusammenschluss kann auf den Beginn jeder Steuerperiode gewählt werden und ist während mindestens einer Steuerperiode beizubehalten. Auch hier kann rückwirkend auf den 1. Januar 2010 bis zum 31. März 2010 die Bildung eines Zusammenschlusses von Dienststellen von Gemeinwesen zu einem einzigen Steuersubjekt bzw. die Auflösung eines solchen Zusammenschlusses bei der ESTV beantragt werden. Erfolgt kein entsprechender Antrag bis zum 31. März 2010, so wird fingiert, dass die betreffenden Dienststellen an ihrer bisherigen Wahl festhalten wollen.

Pauschalsteuersatzmethode

Grundsätzlich haben die steuerpflichtigen Personen auch unter neuem Recht nach der effektiven Methode abzurechnen. Gemeinwesen und verwandte Einrichtungen sowie Vereine und Stiftungen können nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen.

Mit dem Inkrafttreten des MWSTG beginnen auch die Sperrfristen für den Wechsel von der effektiven Abrechnungsmethode zur Pauschalsteuersatzmethode und umgekehrt neu zu laufen. Grundsätzlich ist ein Wechsel von der Pauschalsteuersatzmethode zur effektiven Methode erst nach 3 Jahren (bisher: 5 Jahre) möglich, und umgekehrt kann eine steuerpflichtige Person, die nach Pauschalsteuersatzmethode abrechnen könnte, aber die effektive Abrechnungsmethode gewählt hat, frühestens nach 10 Jahren (bisher: 15 Jahre) zur Pauschalsteuersatzmethode wechseln. Ob die 3- und die 10-jährige Sperrfrist sich wegen der Steuersatzerhöhung per 1. Januar 2011 für per 1. Januar 2010 getroffene Wahlen bezüglich der Abrechnungsmethode ausnahmsweise auf ein Jahr verkürzen oder nicht, wird derzeit kontrovers diskutiert. Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 115 Abs. 1 MWSTG ist die Frage u. E. zu bejahen.

Die steuerpflichtigen Personen, die von der effektiven Abrechnungsmethode zur Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen oder umgekehrt wechseln wollen, haben nach neuem Recht grundsätzlich eine Frist von 60 Tagen nach Beginn der Steuerperiode, ab welcher der Wechsel erfolgen kann, zu wahren. Beim Übergang zum neuen MWSTG allerdings geht die 90-Tage-Frist der 60-Tage-Frist vor, d. h. ein Wechsel zur Pauschalsteuersatzmethode und umgekehrt rückwirkend auf den 1. Januar 2010 ist durch schriftliche Meldung bei der ESTV bis zum 31. März 2010 möglich. Wird die Wahlmöglichkeit bis dahin nicht ausgeübt, greift die gesetzliche Vermutung, dass die steuerpflichtige Person die bisherige Abrechnungsmethode weiterhin anwenden will.

Arbeitnehmermobilität in der EU - Neue europäische Verordnung zur sozialen Sicherheit

Charlotte Climonet, Senior Manager, Human Capital ; charlotte.climonet@ch.ey.com

Elodie Rochon, Senior, Human Capital ; elodie.rochon@ch.ey.com

In den Mitgliedstaaten der Europäischen Union tritt am 1. Mai 2010 eine neue europäische Verordnung zur sozialen Sicherheit in Kraft. Die neue Verordnung Nr. 883/2004 soll die Bestimmungen der seit fast 40 Jahren geltenden Verordnung Nr. 1408/71 modernisieren und vereinfachen.

Wann die Verordnung in der Schweiz angewendet wird, ist noch ungewiss, da die Bestimmungen zunächst vom Schweizer Parlament ratifiziert werden müssen. Bis dahin gilt für die Beziehungen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU oder der EFTA die Verordnung 1408/71.

Überblick über die neue Verordnung

Die Grundsätze der derzeitigen Verordnung 1408/71, wie Einheit des anwendbaren Rechts, Gleichbehandlung, Ausfuhr von Leistungen oder Zusammenrechnung der Versicherungszeiten, bleiben bestehen.

Durch die neue Verordnung werden jedoch der materielle Geltungsbereich, insbesondere auf die Vorruhestandsregelungen, sowie der persönliche Geltungsbereich ausgedehnt, da alle EU-Bürger, die der Gesetzgebung zur sozialen Sicherheit eines der Mitgliedstaaten unterliegen oder unterlagen, betroffen sein werden.

Die Einrichtung eines elektronischen Systems zum Informationsaustausch soll der neuen Verordnung zufolge zudem für eine Zunahme der Kommunikation zwischen den Institutionen der Mitgliedstaaten sorgen. So sollen z. B. Entsendungsanträge künftig über das Internet eingereicht werden können. Des Weiteren wird der Grundsatz der guten Verwaltung eingeführt, der die Behörden

der Mitgliedstaaten zur verstärkten Zusammenarbeit verpflichtet.

Insbesondere ...

► Entsendte Arbeitnehmer

Nach der aktuellen Regelung beträgt im Falle einer Entsendung die ursprüngliche Laufzeit, in der ein Arbeitgeber seinen Mitarbeiter in seinem Herkunftsland sozialversichern kann, 12 Monate. Durch die neue Verordnung wird die Dauer auf 24 Monate erhöht. Während dieser ersten Laufzeit wird im Aufnahmeland kein Antrag gestellt, was die Formalitäten für dieses Verfahren erheblich verringert.

Die Höchstdauer der Entsendung beträgt weiterhin 5 Jahre.

► Mehrfachbeschäftigung

Bei Mehrfachbeschäftigung gab und gibt es immer noch praktische Schwierigkeiten. Laut Verordnung 1408/71 muss ein Arbeitnehmer, der seiner gewöhnlichen Erwerbstätigkeit in mehreren Mitgliedstaaten nachgeht, einschliesslich seines Wohnsitzstaates, Sozialabgaben auf seinen Gesamtverdienst im Wohnsitzstaat leisten. Diese zunächst eindeutige Regelung brachte Anwendungsprobleme mit sich, da jeder Staat sie anders auslegte.

Mit der neuen Verordnung wird die Regel nur noch angewandt, wenn ein wesentlicher Teil der Erwerbstätigkeit, d.h. mehr als 25% der Arbeitszeit und/oder der Vergütung, im Wohnsitzstaat erfolgt.

Schliesslich wird die durch die Verordnung 1408/71 festgelegte Regel über Personen, die sowohl unselbstständig als auch selbstständig tätig sind, bestätigt, Ausnahmen wird es nicht mehr geben. Der Gesamtverdienst dieser Personen wird künftig in dem Land sozialversicherungspflichtig, in dem die unselbstständige Tätigkeit ausgeübt wird.

► Fahrendes Personal internationaler Expeditionen

Für diese Arbeitnehmer gelten derzeit Sonderregelungen, die durch die neue Verordnung abgeschafft werden. In Zukunft werden allgemeine Rechtsvorschriften angewandt. Unternehmen, die solches Personal beschäftigen, sollten daher unbedingt über die Änderungen im Bilde sein, da sich die Lage der betroffenen Arbeitnehmer ändern und für die Arbeitgeber ein neues Risiko im Bereich der Sozialversicherung entstehen könnte.

Die neue Verordnung: Eine neue Belastung für Arbeitgeber?

Obwohl der Zweck der neuen Bestimmungen Modernisierung und Vereinfachung ist, ist es sehr gut möglich, dass dieses Ziel nicht sofort erreicht wird. Die alten Bestimmungen bleiben möglicherweise während einer Übergangsperiode von 10 Jahren ebenso anwendbar.

Dadurch entsteht für Arbeitgeber ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand, da Arbeitnehmer, die der Verordnung 1408/71, und solche, die der Verordnung 883/2004 unterliegen, separat aufgeführt werden und somit bei der Verwaltung im Ausland Beschäftigter mit den beiden Verordnungen jongliert werden muss.

Zudem können Arbeitnehmer mit Entsendungsbescheinigung (E101) laut neuer Verordnung einseitig die Anwendung der neuen Verordnung fordern, wodurch die Aufgabe der Arbeitgeber nicht unbedingt erleichtert wird.

Die Verstärkung des Austauschs zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten könnte letztlich auch Transparenz und Kontrollen im Bereich der Sozialversicherung erhöhen.

Entschärfung der deutschen Mantelkaufregelung

Daniel Käshammer, Senior Manager Transaction Tax Stuttgart; daniel.kaeshammer@de.ey.com

Für deutsche Kapitalgesellschaften gilt seit der Unternehmensteuerreform 2008 eine strenge Verlustverrechnungsbeschränkung. Werden zwischen 25 und 50 Prozent der Anteile an einer Verlustkapitalgesellschaft erworben, gehen deren Verluste quotale unter, während bei einem schädlichen Anteilserwerb von mehr als 50 Prozent die Verluste vollständig verloren gehen.

Vor allem in der aktuellen Finanzkrise zeigt diese Regelung ihre krisenverschärfende Wirkung, da auch Umstrukturierungen innerhalb einer Unternehmensgruppe zum Verlustuntergang führen können. Dies führt häufig dazu, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen unterbleiben. Auch die Gewinnung neuer Investoren gestaltet sich als schwierig. Denn stellen sich nach den durchgeführten Massnahmen erste Sanierungserfolge ein, entziehen die Steuerzahlungen in der schwierigen Restrukturierungsphase wegen der fehlenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten dem Unternehmen sofort wieder Liquidität.

Der Gesetzgeber hat die krisenverschärfende Wirkung erkannt und mit dem Bürgerentlastungsgesetz und dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz die Regelung teilweise durch die folgenden Massnahmen entschärft.

Einführung einer Sanierungsklausel

Durch das Bürgerentlastungsgesetz wurde eine Sanierungsklausel eingeführt, die zunächst für Beteiligungserwerbe in 2008 oder 2009 anwendbar war. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz hob die zeitliche Befristung auf, sodass die Sanierungsklausel nun unbefristet gilt.

Für die Anwendung der Sanierungsklausel muss ein Beteiligungserwerb oder eine Kapitalerhöhung zum Zwecke der Sanierung erfolgen. Als Sanierung gilt dabei eine Massnahme, die darauf gerichtet ist die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten.

Eine drohende Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn die Gesellschaft voraussichtlich nicht mehr in der Lage sein wird, die bestehenden Zahlungsverpflichtungen im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen. Eine Überschuldung ist gegeben, wenn das Vermögen der Gesellschaft die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung der Gesellschaft ist wahrscheinlich.

Der Erhaltung wesentlichen Betriebsstrukturen kann erreicht werden, wenn eine Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung befolgt wird oder die Lohnsumme innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet oder der Gesellschaft durch Einlagen innerhalb von 12 Monaten nach dem Beteiligungserwerb wesentlich neues Betriebsvermögen zugeführt wird.

In den Genuss der Sanierungsklausel kommen ausserdem nur Gesellschaften, die sanierungsfähig sind, und die ergriffenen Massnahmen geeignet sein, eine Sanierung herbeizuführen.

Konzernklausel

Zur Abmilderung der Hindernisse bei Konzernumstrukturierungen wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz eine Konzernklausel eingeführt, die erstmals für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 in Anspruch genommen werden kann. Danach gehen Verluste nicht unter, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechts-

träger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Die Konzernklausel greift daher nicht ein, wenn im Rahmen der Umstrukturierung neue Gesellschafter hinzutreten, oder wenn konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind.

Kein Verlustuntergang in Höhe der vorhandenen stillen Reserven

Liegt ein schädlicher Anteilserwerb vor und greifen weder Sanierungs- noch Konzernklausel, bleiben die vorhandenen Verluste künftig bis zur Höhe der stillen Reserven erhalten. Abgestellt wird ausschliesslich auf die in Deutschland steuerpflichtigen stillen Reserven. Die stillen Reserven z. B. aus Beteiligungen an Tochterkapitalgesellschaften sind nicht zu berücksichtigen, da Gewinne aus der Veräusserung von Kapitalgesellschaften steuerfrei sind.

Bei einem drohenden quotalen Verlustuntergang werden in Deutschland steuerpflichtige stille Reserven anteilig, im Falle eines drohenden gesamten Verlustuntergangs hingegen vollständig berücksichtigt. Für die Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft im Übertragungszeitpunkt zuzurechnen ist. Aus rückwirkenden Umwandlungen resultierende Erhöhungen der stillen Reserven werden daher nicht berücksichtigt.

Chancen und Risiken der Änderungen

Die Änderungen sind zu begrüssen und zeigen, dass der Gesetzgeber erkannt hat, dass die Verlustbeschränkung in ihrer bisherigen Ausgestaltung über ihr Ziel hinauschießt. Durch die Änderungen besteht die Chance, betriebswirtschaftlich sinnvolle und eventuell sogar zwingend notwendige Umstrukturierungen vorzunehmen, ohne dass Verluste untergehen. Allerdings bestehen im Zusammenhang mit den Neuerungen derzeit noch erhebliche Unsicherheiten, sodass vor einer anstehenden Umstrukturierung eine detaillierte Prüfung erfolgen sollte.

Finanzierung von Geschäftsaktivitäten in den USA

Die Kompetenz der US-Finanzbehörde (IRS) Fremd- in Eigenkapital umzuqualifizieren, erhöht die Risiken für Schweizer multinationale Konzerne mit Tochtergesellschaften in den USA

Aaron Schaal, U.S. Tax Desk - Schweiz; aaron.schaal@ch.ey.com

Schweizerische multinationale Unternehmen mit Tochtergesellschaften in den USA finanzieren ihre Geschäftstätigkeit in den USA oftmals mittels einer Kombination aus Eigen- und Fremdkapital. Der Vorteil von Fremdkapital besteht darin, dass es im Allgemeinen im Rahmen der US-Einkommenssteuer abzugsfähig ist. Zudem gibt es nach dem US-CH-Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) keine Quellensteuer auf die Zinsen, die an die Schweizer Muttergesellschaft zu zahlen sind. Dividenden sind nicht steuerlich abzugsfähig und werden nach dem DBA mit einer Quellensteuer von 5 bis 15% belegt. Die US-Finanzbehörde IRS verfügt jedoch über mehrere Instrumente, um den Abzug entweder zu verhindern, anzupassen oder den Zins sogar in eine Dividende umzuqualifizieren, wobei der Abzug verhindert wird und die sich ergebenden Dividenden der Quellensteuer unterstellt werden. Mit der durch die Anpassung bedingten Erhöhung des Steuerbetrags gehen auch allfällige Zins- und Strafzahlungen einher.

Veröffentlichung des Rundschreibens 230 des US-Finanzministeriums

Die hier enthaltenen Empfehlungen zur US-Einkommenssteuer wurden von Ernst & Young nicht in der Absicht verfasst, dass sie der Empfänger oder jede andere Person, die von unseren Empfehlungen erfährt, zum Zweck der Vermeidung von Strafzahlungen verwendet, die ihm oder ihr unter dem Internal Revenue Code oder einem US-amerikanischen bundesstaatlichen oder lokalen Gesetz auferlegt würden.

Drei Methoden der Limitierung der grenzüberschreitenden Fremdfinanzierung in verbundenen Unternehmen durch die US-Finanzbehörde

- 1 Transfer Pricing: Wenn der verrechnete Zinssatz nicht auf dem Fremdvergleichsprinzip beruht, wie im US-amerikanischen Transfer Pricing-Gesetz vorgesehen, kann der IRS den Zinssatz entsprechend anpassen, sodass er dem Zinssatz nach dem Fremdvergleichsprinzip entspricht. Damit würden Zinsabzüge verhindert, die den Betrag nach dem Fremdvergleichsprinzip übersteigen. Sollte der verrechnete Zinssatz mit der IRS-Definition des Fremdvergleichs übereinstimmen und von zeitnaher Dokumentation gestützt werden oder dem Safe-Harbor-Zinssatz gemäss den Bestimmungen des US-Finanzministeriums entsprechen, so wird der IRS den auf den Verrechnungsspreisprinzipien beruhenden Zinssatz im Allgemeinen nicht anpassen.
- 2 Gewinnminderungsregeln: Die US-amerikanischen Gewinnminderungsregeln verbieten einem US-amerikanischen Unternehmen den Abzug von Zinsen auf Verpflichtungen, die von verwandten/assoziierten (Rechts) Personen gehalten werden, wenn das Verhältnis zwischen Fremd- und Eigenkapital des US-Unternehmens 1,5 zu 1 überschreitet und die Zinszahlungen 50 Prozent eines adjustierten steuerbaren Gewinns (ganz allgemein: EBIDTA) überschreiten.
- 3 Fremdkapital, dem wirtschaftlich die Qualität von Eigenkapital zukommt: Gemäss US-amerikanischen Gesetzen und Rechtsprechung darf der IRS

Fremd- zu Eigenkapital umzuqualifizieren, was zur Folge hat, dass kein Zinsabzug möglich ist und solche Zinsen als Dividenden klassifiziert werden, die der Quellensteuer unterliegen.

Analyse

Wenn sich ein Unternehmen auf eine angemessene Verrechnungspreis-Studie stützt oder der verrechnete Zins innerhalb der Safe-Harbor-Sätze liegt, wird der IRS Schwierigkeiten haben, den Zinssatz aus dem Blickwinkel des Transfer Pricings anzugreifen. Ähnlich ist die Lage, wenn das US-Unternehmen die Gesetzesvorschriften in Zusammenhang mit den Gewinnminderungsregeln einhält: Auch dann dürfte der IRS nur beschränkten Erfolg haben. Da der dritte Test indes auf Fakten und Umständen beruht, könnte sich der IRS eher auf diese Methode abstützen.

Ein richtungweisendes Urteil eines US-Gerichts nennt 13 Faktoren, die bei der Ermittlung, ob ein Instrument Fremd- oder Eigenkapital ist, berücksichtigt werden müssen. Diese lauten wie folgt:

- 1 die Bezeichnung auf den Zertifikaten als Eigen- oder Fremdkapital;
- 2 das Bestehen oder Fehlen eines Fälligkeitsdatums;
- 3 die Herkunft der Zahlungen;
- 4 das Recht, die Zahlung von Kapital und Zinsen durchzusetzen;
- 5 die daraus resultierende Management-Beteiligung;
- 6 der Rang der Einlage im Verhältnis zu regulären Gläubigerunternehmen;
- 7 die Absicht der Parteien, ein Schuldner-Gläubiger-Verhältnis zu schaffen;
- 8 die Art der Beziehung zwischen Gläubiger und Aktionär;
- 9 die Herkunft der Zinszahlungen;
- 10 die Frage, ob der Schuldner das Darlehen am Fälligkeitstag zurückbezahlt hat;
- 11 das Ausmass, in dem der Vorschuss für den Erwerb von Anlagevermögen verwendet wurde;
- 12 «dünne» oder ungenügende Kapitalisierung und
- 13 die Fähigkeit des Unternehmens, Kredite von aussenstehenden Darlehensgebern zu erhalten.

Die Rechtsprechung zu diesen Faktoren ist komplex und oftmals inkonsistent, was es unmöglich macht, mit Sicherheit zu bestimmen, ob ein Instrument als Fremd- oder Eigenkapital für US-Einkommenssteuerzwecke charakterisiert werden kann. Einige Gerichte haben bestimmte Faktoren stärker gewichtet als andere, und nicht alle Faktoren wurden von jedem Gericht bei der Ermittlung von Eigen- und Fremdkapital berücksichtigt. In einem Punkt gehen alle Gerichte jedoch einig – dass es keinen einzigen Faktor gibt, der alleine für die Bestimmung herangezogen werden kann. Aus diesem Grund sollten alle Faktoren herangezogen werden, wenn es bestimmte Tatsachen zu analysieren gilt. Ausserdem sollte sich die Analyse nicht auf einen Faktor oder ein als akzeptabel befundenes Verhältnis beschränken, wie etwa das Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital oder das neuerdings diskutierte Verhältnis zwischen Fremdkapital zum EBIDTA oder die akzeptable Zinsdeckung in der jeweiligen Branche.

Auswirkungen

Im Rahmen der Prüfung eines US-Unternehmens mit ausländischer Muttergesellschaft durch den IRS wird sehr wahrscheinlich die Abzugsfähigkeit von

grenzüberschreitendem Fremdkapital für US-Einkommenssteuerzwecke analysiert. In dieser Analyse wird ziemlich sicher vom IRS gefordert, mittels aktueller Dokumentation zu belegen, dass die grenzüberschreitende Fremdfinanzierung mit den dreizehn oben genannten Faktoren konsistent ist. Das Unterlassen der Vorlage einer solchen Dokumentation, die Einreichung unzureichender Dokumentation und/oder unzureichende Stützung der Fremdkapitalposition können zu einem Verlust der Zinsabzüge, zur Quellenbesteuerung von Dividenden und zur Zahlung von substanziellen Bussen und Zinsen führen.

Empfohlene Analyse

Arbeiten Sie eng mit Ihrem US-amerikanischen Steuerberater zusammen, um sicherzustellen, dass die Fremdfinanzierung ihrer Geschäftstätigkeit in den USA (a) den US-amerikanischen Verrechnungspreisbestimmungen entspricht, (b) mit dem US-amerikanischen Gewinnminderungsgesetz konform ist und (c) mit der Rechtsprechung in Sachen Fremdfinanzierung übereinstimmt und daher nicht Gefahr läuft, als Eigenkapital eingestuft zu werden.

Ernst & Young

Assurance | Tax | Legal | Transactions | Advisory

Ernst & Young ist ein weltweit führendes Unternehmen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuern, Transaktionen und Beratung. Unsere 144 000 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 1 940 Mitarbeitenden in der Schweiz haben im Geschäftsjahr 2008/2009 einen Umsatz von CHF 546 Mio. erwirtschaftet. Wir differenzieren uns, indem wir unseren Mitarbeitenden, Kunden und Anspruchsgruppen helfen, ihr Potenzial auszuschoöpfen. 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
Marketing and External Communications
Postfach
8022 Zürich

Abonnemente/Adressänderungen

www.ey.com/ch/newsletter

www.ey.com/ch/newsletter

© 2010 Ernst & Young AG
All Rights Reserved.

Hinweis:

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