

# Tax News



## Inhaltsverzeichnis

- Editorial
- 2 Die Notwendigkeit einer Steuerstrategie  
*Matthias Bammatter, Scott Melton*
- 3 Neue Praxis der ESTV bei  
Grossmutterzuschüssen  
*Daniel Gentsch, Matthias Scheitlin*
- 4 Hinweise zur Änderung der Mehrwert-  
steuersätze per 1. Januar 2011  
*Silke Hildebrandt-Stürmer,  
Roger Rohner*
- 5 Abschaffung der  
Eigenmietwertbesteuerung?  
*Walo Staehlin, Clifton des Ligneris*
- 7 Neuste steuer- und sozialversiche-  
rungsrechtliche Entwicklungen im  
Bereich von Mitarbeiterbeteiligungen  
*Claude Angst*
- 8 Neuerungen im Schweizer  
Abkommensnetz mit Ländern  
Asiens und Lateinamerikas  
*Dr. Kersten A. Honold, Katja Krech*
- 9 Auf dem neuen IRS-Formular müssen  
Schweizer multinationale Konzerne  
mit Tochtergesellschaften oder Stand-  
orten in den USA gegenüber der US-  
Steuerbehörde «ungewisse Steuer-  
positionen» offenlegen.  
*Aaron Schaal*
- 10 Deutschland: Änderungen bei  
der Grunderwerbsteuer in  
Umstrukturierungsfällen  
*Daniel Käshammer*

Liebe Leserin, lieber Leser

Die Steuerverantwortlichen stehen heute einem sich rasch wandelnden Umfeld gegenüber: Dies betrifft sowohl externe Faktoren wie sich ändernde Steuergesetze und aufsichtsrechtliche Bestimmungen als auch interne Veränderungen wie Abteilungs- und Unternehmensrestrukturierungen sowie eine verstärkte Überwachung der Steuerabteilung durch die Geschäftsleitung. Einerseits entstehen durch diese dynamische Steuerlandschaft zahlreiche Herausforderungen für die Steuerfunktion, doch bieten sich dadurch auch unerwartete Chancen, ihre Abläufe neu zu organisieren. Eine Schlüsselkomponente der Steuerfunktion besteht in der Entwicklung und Kommunikation einer effektiven Steuerstrategie.

Bestimmte Unternehmen mit Aktiva ab USD 10 Mio. müssen bei der jährlichen Steuererklärung in den USA auf einem neuen Formular ungewisse Steuerpositionen (Uncertain Tax Positions - UTP) angeben, die für Rechnungslegungszwecke identifiziert wurden. Als Teil der neuen Vorschriften für die Offenlegung und Rechnungslegung verlangt die US-Steuerbehörde (IRS) eine «genaue Beschreibung» der einzelnen ungewissen Steuerpositionen.

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

# Die Notwendigkeit einer Steuerstrategie

**Matthias Bammatter**, Senior Manager Tax Accounting and Risk Advisory Services; matthias.bammatter@ch.ey.com  
**Scott Melton**, Manager Tax Accounting and Risk Advisory Services; scott.melton@ch.ey.com

**Die Steuerverantwortlichen stehen heute einem sich rasch wandelnden Umfeld gegenüber: Dies betrifft sowohl externe Faktoren wie sich ändernde Steuergesetze und aufsichtsrechtliche Bestimmungen als auch interne Veränderungen wie Abteilungs- und Unternehmensrestrukturierungen sowie eine verstärkte Überwachung der Steuerabteilung durch die Geschäftsleitung. Einerseits entstehen durch diese dynamische Steuerlandschaft zahlreiche Herausforderungen für die Steuerfunktion, doch bieten sich dadurch auch unerwartete Chancen, ihre Abläufe neu zu organisieren. Eine Schlüsselkomponente der Steuerfunktion besteht in der Entwicklung und Kommunikation einer effektiven Steuerstrategie.**

Die Arbeit eines Steuerverantwortlichen ist ein ständiger Drahtseilakt. Dabei wird angesichts der restriktiveren steuerbehördlichen Vorschriften hart an der Wahrung des Status quo gearbeitet, während gleichzeitig nach Wegen zur Zukunftssicherung gesucht wird, da die Unternehmen ihre Geschäftsmodelle in diesem neuen Wirtschaftsumfeld verändern. Im Zuge von Steuergesetzänderungen, strengeren aufsichtsrechtlichen Bestimmungen, Finanzabteilungs- und Unternehmensrestrukturierungen sowie der verstärkten internen und externen Überwachung der Steuerabteilung haben die Aufgaben, Risiken und Verantwortlichkeiten der Steuerfunktion erheblich zugenommen. Deshalb ist es wichtig, dass die Steuerfunktion angemessen strukturiert ist, um allen Aspekten dieses neuen Umfelds gerecht zu werden. Der Aufbau einer effektiveren Steuerfunktion beginnt mit der Entwicklung und Kommunikation einer effektiven Steuerstrategie.

Wie erarbeiten Steuerverantwortliche in diesem neuen Umfeld eine effektive Strategie für die Steuerabteilung? Die Steuerstrategie sollte Transparenz bezüglich der Ziele und Vorgaben der Steuerfunktion bieten. Sie sollte sämtliche Aspekte der Steuerfunktion wie die Steuern, für welche die Steuerabteilung zuständig ist, die Governance, das Personal, die Prozesse sowie die Technologie abdecken.

Für Erfolg und Nachhaltigkeit der Steuerstrategie ist ausschlaggebend, dass diese im Einklang mit der allgemeinen Geschäftsstrategie steht. Nachfolgend sind einige Beispiele der verschiedenen Komponenten aufgeführt, welche die Steuerstrategie enthalten sollte.

## Governance

- ▶ Dokumentation des allgemeinen Ansatzes der Steuerfunktion und Beschreibung des Zwecks der Steuerstrategie;
- ▶ Auflistung der Anforderungen in Bezug auf die Kommunikation zwischen dem Steuerverantwortlichen und den internen und externen Stakeholdern, einschliesslich des CFO, des Prüfungsausschusses, des Verwaltungsrates sowie der Steuerbehörden;
- ▶ Erarbeitung des Risikomanagementrahmens des Konzerns und Beschreibung der Risikotoleranzparameter, die für alle Transaktions- und Steuerplanungsstrategien gelten

## Personal

- ▶ Auflistung der Funktionen, Zuständigkeiten sowie der Linienstruktur innerhalb der Steuerabteilung;
- ▶ Definierung der Karriereentwicklung, der Nachfolgeplanung sowie der Ausbildungserfordernisse für die Mitarbeitenden;
- ▶ Ausarbeitung von Richtlinien für den Beizug externer Berater;
- ▶ detaillierte Beschreibung der Interdependenzen und der Anforderungen in Bezug auf die Kommunikation zwischen der Steuerabteilung und allen anderen Geschäftseinheiten

## Performance-Management

- ▶ Festlegung von Performance-Indikatoren, anhand welcher die Steuerabteilung als Ganzes sowie die einzelnen Mitarbeitenden beurteilt werden können;
- ▶ Entwicklung von Key-Performance-Indikatoren, welche Messgrössen zur Effizienz, zum Wachstum, zur Qualität und zum Cashflow beinhalten können;
- ▶ Festlegung von Anreizen für den Fall, das die Performance-Kriterien erfüllt werden und von Sanktionen, für den Fall, dass sie nicht erfüllt werden

## Prozess

- ▶ Detailbeschreibung der Prozesse in Verbindung mit der Steuerfunktion, einschliesslich Steuer-Compliance und

-planung; Beschreibung des Prozesses (einschliesslich des zeitlichen Rahmens) für die Erstellung der Steuererklärung und des Jahresabschlusses

- ▶ Zeit, einschliesslich Workflow, Informationsmanagement, Ressourcenplanung und Technologie;
- ▶ Erstellung von detaillierten Richtlinien zur Art der Steuerplanung, die für die Organisation akzeptabel ist;
- ▶ Beschreibung der Abläufe in Verbindung mit der Beurteilung, Auswahl und Umsetzung von Steuerplanungsideen;
- ▶ Erarbeitung von Kriterien für alle Geschäftseinheiten zum frühzeitigen Einholen von Input von der Steuerabteilung bei allen Geschäftsplanungsgelegenheiten

## Technologie

- ▶ Beschreibung sämtlicher von der Steuerfunktion verwendeten Systeme, einschliesslich der Finanz- und anderer geschäftsbezogener Systeme, die Steuerdaten und -kenntnisse erfordern, sowie der eigens für die Steuer-Compliance und Steuererklärung, steuerliche Nachforschungen und die Steuerplanung benötigten Systeme;
- ▶ Beschreibung der Dokumentvorbereitungs- und -aufbewahrungsanforderungen

Dies sind nur einige kurze Beispiele für mögliche Elemente einer formellen Strategie für die Steuerfunktion. Die Strategie sollte für jede Organisation nach Kategorien aufgliedert werden. Das Erstellen einer formellen und detaillierten Steuerstrategie sollte nicht als Last, sondern vielmehr als Handlungsauftrag betrachtet werden.

Die Strategie verschafft Klarheit in Bezug auf die Steuerfunktion mit ihren Vorgaben und Zielen. Die Strategie ermöglicht der Steuerfunktion einer Organisation eine höhere Transparenz und steuert das Verhalten und die Meinungen der Personen inner- und ausserhalb der Steuerabteilung. Die Strategie unterstützt den Business-Case für die Ziele der Steuerabteilung und trägt dazu bei, zusätzliche Ressourcen und Tools bereitzustellen. Eine formelle Steuerstrategie fördert sowohl jetzt als auch in Zukunft eindeutig die Definition und Kommunikation der Bedeutung der Steuerfunktion. Mithilfe einer ausgereiften Steuerstrategie wird die Steuerfunktion zu einem strategischen Schlüsselbereich innerhalb der Organisation.

# Neue Praxis der ESTV bei Grossmutterzuschüssen

Daniel Gentsch, Partner Tax; daniel.gentsch@ch.ey.com  
Matthias Scheitlin, Manager Tax; matthias.scheitlin@ch.ey.com

**Gemäss einem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts unterliegt ein Grossmutterzuschuss an eine Schweizer Gesellschaft nicht der Emissionsabgabe, da die Leistung nicht durch die Gesellschafterin (Muttergesellschaft) erfolgt. Dieses Urteil widerruft die bisherige Verwaltungspraxis, wonach Grossmutterzuschüsse emissionsabgaberechtlich gleich zu behandeln seien, wie Zuschüsse der Muttergesellschaft selbst und demnach der Emissionsabgabe unterliegen.**

## Bisherige Verwaltungspraxis der ESTV

Bei kaskadenähnlichen Zuschüssen («down the chain») war nach Meinung der ESTV grundsätzlich bei jeder inländischen Gesellschaft die Emissionsabgabe zu entrichten. Aus Billigkeitsgründen verzichtete die ESTV jedoch auf die Erhebung bei den Zwischengesellschaften und erhob die Emissionsabgabe nur einmal bei der letzten inländischen Gesellschaft. Erfolgte unter der bisherigen Praxis ein Grossmutterzuschuss direkt an eine Schweizer Gesellschaft wurde dieser Zuschuss emissionsabgaberechtlich gleich behandelt wie ein direkter Mutterzuschuss und unterlag damit der Emissionsabgabe. Erfolgte ein Grossmutterzuschuss direkt an eine ausländische Enkelgesellschaft (d.h. ohne Verbuchung der Einlage bei der Schweizer Zwischengesellschaft), wurde keine Emissionsabgabe erhoben.

## Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

Im Urteil vom 15. April 2009 hat das Bundesverwaltungsgericht die oben dargestellte Praxis der ESTV bezüglich Grossmutterzuschüssen an Schweizer Enkelgesellschaften für nicht rechtmässig befunden.

Das Gericht hält mit Verweis auf das Legalitätsprinzip fest, dass die Erhebung der Emissionsabgabe einer gesetzlichen Grundlage bedürfe. Aufgrund des Wortlauts von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG sei die Erhebung der Emissionsabgabe nur dann vorgesehen, wenn ein Zuschuss vom Gesellschafter erfolge. Entgegen der Meinung der ESTV argumentierte das Gericht, dass bei Grossmutterzuschüssen die Leistung formell rechtlich betrachtet nicht vom Gesellschafter erfolge und damit keine gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Emissionsabgabe bestehe.

Bzgl. des formellen Gesellschafterbegriffs verweist das Bundesverwaltungsgericht auf einen Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Juni 2005. Die SRK (Vorgängerin des Bundesverwaltungsgerichts) hatte sich damals eingehend mit dem Begriff des formellen Aktionärs auseinandergesetzt. In erwähntem Entscheid wurde die Erhebung der Emissionsabgabe bei einem unterpreislichen Verkauf einer vom Vater gehaltenen Beteiligung an eine durch den Sohn beherrschte Gesellschaft mit der Begründung verneint, die Vorteilszuwendung des Vaters könne nicht als Zuschuss i.S. des Stempelsteuergesetzes (Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG) bezeichnet werden, da sie nicht vom Gesellschafter erfolgt sei.

Im vorliegend zu diskutierenden Urteil äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht zudem zur Frage, inwiefern Grossmutterzuschüsse unter dem Aspekt der Steuerumgehung zu beurteilen sind. Eine Steuerumgehung wäre bei Zuschüssen von Drittpersonen vor allem dann anzunehmen, wenn zum Zwecke der Umgehung der Emissionsabgabe dem Gesellschafter nahe stehende Personen vorgeschoben werden oder wenn nach gewöhnlichem, sachgerechtem Lauf der Dinge eine Leistung zuerst an die Beteiligten hätte erfolgen müssen und erst in einem zweiten Schritt von diesen an ihre Gesellschaft.

Das «Vorschieben» einer Drittperson verneinte das Gericht im vorliegenden Fall aufgrund der Tatsache, dass die Leistung empfangende Gesellschaft gar keine Weisungs- bzgl. Verfügungsbefugnis gegenüber der Grossmuttergesellschaft hatte und diese somit auch nicht «vorschieben» konnte. Auch wurde die vorliegend getroffene Rechtsgestaltung (Grossmutterzuschuss) aufgrund der Gegebenheiten nicht als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich beurteilt. Das Vorliegen einer Steuerumgehung wurde daher verneint. Vielmehr bejahte das Gericht im gegebenen Sachverhalt das Vorliegen sachlicher (wirtschaftlicher und steuerlicher) Gründe.

## Kommentar

Das Gericht respektierte in seinem Entscheid die Ausgestaltung der Emissionsabgabe als Rechtsverkehrssteuer, wonach die rechtliche Gestaltung eines Geschäfts entscheidend für die steuerliche Qualifikation sein soll. Es bestätigte, dass bei Emissionsabgabesachverhalten die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund tritt.

Die ESTV hat basierend auf dem Entscheid ihre Verwaltungspraxis bezüglich Grossmutterzuschüssen geändert. Die neue Regelung wurde im Nachtrag 62 der Loseblattsammlung «Die Praxis der Bundessteuern» unter den Ziffern 36 und 37 zu Art. 5 Abs. 2, lit. a StG publiziert. Gleichzeitig wurden die Ziffern 23 und 25 aufgehoben.

Der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts dürfte weitreichende Folgen für die Finanzierung von Konzernstrukturen haben. Aufgrund des Entscheids und oben erwähnter Publikation der ESTV herrscht Klarheit bezüglich der neuen Verwaltungspraxis zur emissionsabgaberechtlichen Qualifikation von Grossmutterzuschüssen an Schweizer Gesellschaften. Zudem wurden durch das Gericht diverse weitere interessante Aspekte beleuchtet, welche für die Qualifikation möglicher anderer Sachverhalte herangezogen werden könnten.

# Hinweise zur Änderung der Mehrwertsteuersätze per 1. Januar 2011

**Silke Hildebrandt-Stürmer**, Manager; silke.hildebrandt-stuermer@ch.ey.com  
**Roger Rohner**, Senior Consultant; roger.rohner@ch.ey.com

**Mit Volksabstimmung vom 27. September 2009 wurde die Anhebung der Mehrwertsteuersätze per 1. Januar 2011 angenommen. Die gesetzlichen Steuersätze erhöhen sich dabei von 7,6 % auf 8 % (Normalsatz), von 2,4 % auf 2,5 % (reduzierter Satz) sowie von 3,6 % auf 3,8 % (Sondersatz).**

Im Vorfeld dieser Steuersatzerhöhung hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) inzwischen sowohl die MWST-Info Nr. 19, Steuersatzerhöhung per 1. Januar 2011, publiziert als auch das Mehrwertsteuerabrechnungsformular ab 1. Juli 2010 angepasst. Die ESTV weicht dabei von ihrer Vorinformation an alle steuerpflichtigen Personen betreffend die eventuelle Erhöhung der Mehrwertsteuersätze zugunsten der Invalidenversicherung (IV) vom Juni 2009 ab. Daraus ergeben sich eine Reihe von Fragen, vor allem in Bezug auf die Fakturierung als auch die Versteuerung sowie korrekte Deklaration, welche im Folgenden kurz behandelt werden sollen. Ebenfalls zieht diese Steuersatzerhöhung eine Anpassung in den Buchhaltungssystemen nach sich.

## Rechnungsstellung

Ob für eine Leistung der neue oder der alte Steuersatz zur Anwendung kommt, richtet sich weder nach dem Zeitpunkt, zu dem die Rechnung gestellt wird, noch nach dem Zeitpunkt, zu dem die Zahlung des Entgelts erfolgt bzw. eingeht, sondern nach dem Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der entsprechenden Leistung.

Wird die Leistung somit vor Ende 2010 erbracht, so ist der alte Steuersatz anwendbar, auch wenn etwa erst im Jahr 2011 Rechnung gestellt wird oder die Zahlung eingeht.

Problematisch wird die Bestimmung des korrekten Steuersatzes somit immer dann, wenn eine Leistung teilweise vor Ende 2010 und teilweise ab 1. Januar 2011 erbracht wird. Kann die Leistung entsprechend der Leistungserbringung aufgeteilt werden (in einen Teil, welcher bis Ende 2010 erbracht wird, und einen Teil, welcher ab 2011 geleistet wird) und wird in der Rechnung das Datum bzw. der Zeitraum je Leistungsteil aufgeführt, so können die Leistungsteile je zum anwendbaren Satz getrennt in derselben Rechnung aufgeführt werden. Falls eine solche Aufteilung der Leistung nicht möglich ist bzw. nicht erfolgt, so ist die gesamte Leistung zum neuen ab 1. Januar 2011 geltenden Steuersatz zu fakturieren und abzurechnen.

## Mehrwertsteuerabrechnung

Ab dem 1. Juli 2010 kommen neue Mehrwertsteuerabrechnungsformulare zur Anwendung, welche zusätzliche Felder (Ziff. 301, 311, 341 und 381) für Umsatz und Steuer der den neuen Steuersätzen unterliegenden Leistungen enthalten. Wird beispielsweise bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten im 3. Quartal 2010 Rechnung gestellt für Leistungen, welche (teilweise oder ganz, siehe vorherigen Abschnitt) erst nach dem 1. Januar 2011 erbracht werden, so sind diese bereits mit dem neuen Steuersatz zu deklarieren und abzurechnen. Dies könnte jedoch auch bereits vor der Abrechnung für das 3. Quartal 2010 der Fall sein. Bis zum 30. Juli 2010 können solche Leistungen jedoch nur zu den bis Ende 2010 geltenden Steuersätzen deklariert werden. Die dadurch notwendige Berichtigung hat dann im 3. Quartal 2010 (frühestmögliche Abrechnung ab dem 1. Juli 2010) zu erfolgen, indem der entsprechende Umsatz im Feld für den bis Ende 2010 geltenden Steuersatz abgezogen wird und im entsprechenden Feld für den ab 2011 geltenden neuen Steuersatz hinzugefügt wird.

## Besonderheiten

Mit der Erhöhung der gesetzlichen Steuersätze werden auch die Saldosteuersätze entsprechend angepasst, was es für die mit Saldosteuersätzen abrechnenden Steuerpflichtigen ebenfalls gemäss den vorgehend erwähnten Prinzipien zu berücksichtigen gilt. Ebenfalls werden die Limiten für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode entsprechend angehoben. Durch die Steuersatzänderung kann auch per 1. Januar 2011 von den Wahlmöglichkeiten des Gesetzes etwa in Bezug auf die gewählte Abrechnungsmethode erneut Gebrauch gemacht werden.

Weitere Besonderheiten, insbesondere für Hotel- und Gastgewerbe, den Bruttogewinnzuschlag im Detailhandel sowie Elektrizitäts-, Gas-, Wasserwerke und dgl. finden sich in der MWST-Info Nr. 19 der ESTV.

# Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung?

**Walo Staehlin**, Corporate Tax, Partner; walo.staehlin@ch.ey.com  
**Clifton des Ligneris**, Corporate Tax, Assistant; clifton.desligneris@ch.ey.com

## 1 Heutige Situation

Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie das Bundesgesetz über die Harmonisierung der Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sehen vor, dass der Mietwert der selbst genutzten Liegenschaft dem Steuerpflichtigen als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen angerechnet wird.

Aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigt sich ein Eigenmietwert entsprechend dem Verkehrswert der Liegenschaft. Zum Zwecke der Wohneigentumsförderung wird ein tieferer Wert bei Erstwohnungen toleriert. Das Bundesgericht setzt diesen Wert bei mindestens 70% des Verkehrswertes fest.

Dem Eigenmietwert als Einkommen steht eine Reihe von Abzügen gegenüber. Namentlich sind die angefallenen Unterhaltskosten, Versicherungsprämien, Verwaltungskosten Dritter und Schuldzinsen in beschränktem Mass abzugsfähig. Mit der Abschaffung der sog. Dumont-Praxis sind diese Abzüge nun auch in den ersten fünf Jahren nach dem Erwerb möglich. Zuvor wurde angenommen, dass diese sich im Kaufpreis niederschlagen.

Der womöglich bereits reduzierte Eigenmietwert kann noch weiter gesenkt werden, wenn eine sog. Unternutzung besteht. Eine solche besteht bspw. nach dem Auszug der Kinder, da diese Räume für die Eltern subjektiv «überflüssig» sind. Knapp die Hälfte der Kantone sehen ähnliche Regelungen bei Unternutzung vor.

Das geltende Recht ist in jüngster Zeit vermehrt kritisiert worden und durch mehrere Vorstösse im Parlament und Gerichtsentscheide in Frage gestellt worden. Nebst der hier behandelten Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» sind erwähnenswert: die Motion Kuprecht vom 16.12.2005 «Schuldenfreiheit im Alter. Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung», parl. Initiative Riklin «Abschaffung des Schuldzinsenabzuges und des Eigenmietwertes auf selbstgenutztem Wohneigentum» vom 19.12.2008 sowie die Motion Sommaruga bzw. Schweiger

«Vereinfachung des Steuersystems im Bereich des Wohneigentums» vom 19.03.2009.

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates hat betreffend die letztgenannten Motionen im August 2009 beschlossen, die Beratungen vorläufig zu sistieren, bis konkretere Angaben zur Beurteilung vorlägen. Mit der Volksinitiative des Hauseigentümerverbandes könnte das Volk dem Parlament zuvorkommen.

## 2 Initiative «Sicheres Wohnen im Alter»

Der Hauseigentümerverband Schweiz (HEV) hat am 23.01.2009 eine Initiative eingereicht zur Abschaffung des Eigenmietwertes, um ein möglichst kostensparendes Wohnen im Alter zu ermöglichen.

Mit der Initiative «Sicheres Wohnen im Alter» will der HEV den Auftrag der Bundesverfassung zur Wohneigentumsförderung im Sinne der Altersvorsorge wahren. Insbesondere soll die starke Benachteiligung von Wohneigentümern im Pensionsalter gemildert werden. Mit ihrem bescheidenen Einkommen im Alter fällt der Eigenmietwert besonders stark ins Gewicht und verkleinert das Renteneinkommen. Zudem fördert das geltende System die Verschuldung, da die Schuldzinsen abzugsfähig sind. Eigentümer, welche ihr Wohneigentum abbezahlt haben, sind im Nachteil. Die Initiative soll auch ein Anreiz für die Entschuldung sein.

Die Initiative sieht für Personen im AHV-Alter ein einmaliges Wahlrecht vor, ob sie für das dauernd selbstbewohnte Wohneigentum weiterhin via Eigenmietwert besteuert werden wollen oder nicht. Entschieden sich der Steuerpflichtige für den Wegfall des Eigenmietwertes, fallen damit auch die Abzüge für Schuldzinsen, Versicherungen und Kosten für Drittverwaltung dahin. Unterhaltsarbeiten sollen weiterhin bis zu einem Maximalbetrag von CHF 4'000 abzugsfähig sein. Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten, Energie- und Umweltschutzmassnahmen sind weiterhin abzugsfähig.

## 3 Gegenvorschlag des Bundesrates

Der Bundesrat lehnt die Initiative ab und hat einen indirekten Gegenvorschlag im Bundesgesetz über die Besteuerung des privaten Wohneigentums formuliert.

### 3.1 Indirekter Gegenvorschlag des Bundesrates

Der Bundesrat will alle Wohneigentümer steuerlich gleich behandeln, weshalb er den Eigenmietwert nicht nur für Rentner abschaffen will, sondern generell. Im Sinne der Wohneigentumsförderung lässt er aber weiterhin zwei Abzüge zu (siehe unten). Gleichzeitig will er aufgrund des Vermögenssteuerwertes eine Sondersteuer für Zweitwohnungen einführen, um die Mindereinnahmen der Kantone zu mildern, welche einen hohen Bestand an Zweitwohnungen haben.

Der Gegenvorschlag sieht einen Systemwechsel weg von der Eigenmietwertbesteuerung vor. Der Eigenmietwert fiel somit generell dahin, somit ebenfalls die Abzüge für Schuldzinsen und Unterhalt. Die Unterhaltskosten wären – im Sinne einer Ausnahme – nur unter den Voraussetzungen denkmalpflegerischer Arbeiten und Energiespar- sowie Umweltschutzmassnahmen abzugsfähig. Für Ersterwerb von dauernd und ausschliesslich selbstbewohntem Wohneigentum ist zudem eine Entlastung vorgesehen. Es sollen nämlich Schuldzinsen über 10 Jahre linear abnehmend geltend gemacht werden können, wobei gesetzliche Maximalbeträge von CHF 10 000 für Ehepaare bzw. CHF 5 000 für Alleinstehende zu beachten wären. Bei vermieteten oder verpachteten Liegenschaften wären die Abzüge für Schuldzinsen und Unterhalt weiterhin abzugsfähig. Für Zweitliegenschaften würde eine kantonale Sondersteuer, sog. Zweitliegenschaftssteuer, eingeführt.

### 3.2 Vernehmlassung

Zum Gegenvorschlag des Bundesrates zur Initiative des HEV haben insgesamt 73 Teilnehmer Stellung genommen. Generell stiess der Vorschlag des Bundesrates auf Ablehnung; 17 Kantone und 21 der

involvierten Organisationen sprachen sich dagegen aus, 6 Kantone und 12 Organisationen - mit Vorbehalten - dafür, 3 Kantone und 2 Organisationen sprachen sich für einen reinen Systemwechsel aus. Die Parteien waren unterschiedlicher Ansicht, meist in Verbindung mit Vorbehalten oder zusätzlichen Forderungen.

Die Ablehnung wird damit begründet, dass der Gegenvorschlag keine Vereinfachung bringe, keine adäquate Förderung des Wohneigentums für Neuerwerber und junge Familien beinhaltet und der vorgesehene Schuldzinsenabzug dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspreche. Zudem führe eine Aufhebung des Unterhaltskostenabzugs zu einer generellen Verschlechterung des Immobilienzustands und habe negative Auswirkungen auf die Baubranche.

Die Zustimmung zum Gegenvorschlag des Bundesrates wird insbesondere damit begründet, dass insbesondere der als fiktiv empfundene Eigenmietwert beseitigt würde und die Mängel des heutigen Systems somit zu einem grossen Teil beseitigt werden können. Allerdings wurden diverse Vorbehalte geäussert. Der Systemwechsel dürfe bspw. nicht zu einer Steuererhö-

hung führen und der Ersterwerberabzug sei ungenügend ausgefallen. Zudem müssten die Steuerausfälle für Zweitliegenschaftskantone kompensiert sowie der Unterhaltskostenabzug beibehalten werden.

### 3.3 Angepasster Vorschlag des Bundesrates

Trotz der kontroversen Vernehmlassung will der Bundesrat an der Vereinfachung des Steuersystems festhalten. Insbesondere reagiert er mit zwei Anpassungen des indirekten Gegenvorschlages:

- ▶ Private Schuldzinsen sollen weiterhin abzugsfähig sein, jedoch nur noch zu 80% des steuerbaren Vermögensertrages, da sie neu Gewinnungscharakter haben müssen. Dies trifft zu, wenn sie dazu dienen steuerbaren Vermögensertrag zu generieren. Die Abzüge für Ersterwerber von Wohneigentum werden im Sinne der Wohneigentumsförderung aufrechterhalten.
- ▶ Die Sondersteuer für Zweitliegenschaften stellte sich als nicht verfassungskonform heraus und wird fallen gelassen. Die Kantone und Gemeinden sollen jedoch anhand einer Kosten-

rechnung (Strassen, Abwasser, usw.) von den Zweitdomizilbesitzern eine Steuer erheben dürfen (sog. Kostenanlastungssteuer), welche die wegfallenden Einnahmen der Eigenmietwertbesteuerung teilweise kompensieren könnte.

Im Übrigen entspricht der angepasste indirekte Gegenvorschlag demjenigen vor der Vernehmlassung.

### 4 Kommentar

Der zweite Gegenvorschlag des Bundesrates enthält einerseits weiterhin positive Elemente, insbesondere die generelle Abschaffung des Eigenmietwertes als solches. Die Wohneigentümer werden so alle entlastet, nicht nur Rentner wie dies die Initiative des HEV vorgesehen hatte.

Eine Privilegierung von Ersterwerbern, wie sie der Bundesrat vorsieht - also CHF 5 000 bzw. CHF 10 000 bei Ehegatten linear abnehmend während 10 Jahren -, ist nur ein Tropfen auf den heissen Stein und vermag kaum die Last zu mindern resp. Anreize für das Wohneigentum zu schaffen, wird aber grundsätzlich begrüsst.

Heutige Situation	Initiative	Gegenvorschlag I	Gegenvorschlag II
<b>Eigenmietwert</b> Einkommen «wie wenn eigene Räumlichkeiten gemietet». Max. Verkehrswert Min. 70% des Verkehrswertes	<b>Wahlrecht für Rentner</b> A) Eigenmietwert B) ohne Eigenmietwert (Nicht-Rentner wie bisher)	<b>Kein Eigenmietwert</b>	<b>Kein Eigenmietwert</b>
<b>Abzüge</b> - Unterhaltskosten - Schuldzinsen - Versicherungsprämien - Verwaltungskosten Dritter	<b>Abzüge</b> A) gemäss heutiger Situation B) nur Abzüge für für denkmalpflegerische Arbeiten, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie max. CHF 4 000 für Unterhaltsarbeiten	<b>Abzüge</b> Grundsätzlich keine für Schuldzinsen und Kosten des Wohneigentums. Ausnahmen: denkmalpflegerische Arbeiten, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen. Zudem Schuldzinsen bis max. CHF 5 000 (bzw. CHF 10 000 für Ehepaare), in den ersten 10 Jahren bei Ersterwerb von dauernd selbstbewohnten Liegenschaften.	<b>Abzüge</b> Schuldzinsen bis zu 80% der steuerbaren Vermögensertrages und Kosten des Wohneigentums sowie denkmalpflegerische Arbeiten, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen. Zudem max. CHF 5 000 (bzw. CHF 10 000 für Ehepaare), in den ersten 10 Jahren Abzug bei Ersterwerb von dauernd selbstbewohnter Liegenschaften.
<b>Unternutzung</b> Tieferer Eigenmietwert gem. ungenutzten Räumen	<b>Unternutzung</b> A) gem. heutiger Situation B) fällt dahin, da kein Eigenmietwert mehr.	<b>Unternutzung</b> Fällt dahin, da kein Eigenmietwert mehr.	<b>Unternutzung</b> Fällt dahin, da kein Eigenmietwert mehr.
<b>Besonderheiten</b> - seit 1.1.2010 sind Abzüge auch in den ersten fünf Jahren möglich, da die Dumont-Praxis weggefallen ist.		<b>Besonderheiten</b> - Zweitliegenschaftssteuer für weitere Liegenschaften. - Abzug Schuldzinsen linear abnehmend.	<b>Besonderheiten</b> - Kostenanlastungssteuer für Zweitliegenschaften. - Abzug Ersterwerber während 10 Jahren linear abnehmend.

# Neuste steuer- und sozialversicherungsrechtliche Entwicklungen im Bereich von Mitarbeiterbeteiligungen

Claude Angst, Human Capital, Manager; claude.angst@ch.ey.com

**Der folgende Artikel soll eine kurze Übersicht über die neuste steuer- und sozialversicherungsrechtliche Entwicklung im Bereich von Mitarbeiterbeteiligungen geben. Dabei wird insbesondere auf den Stand des geplanten Bundesgesetzes, die OECD Empfehlung/Praxis und das Merkblatt vom 21. Oktober 2009 des Kantons Zürich eingegangen.**

## 1 Einführung

In den letzten Jahren hat die Gewährung von Mitarbeiterbeteiligungen stark an Bedeutung gewonnen. Insbesondere Mitarbeiteroptionen (Stock Options) und Restricted Stock Units («RSU»; anwartschaftliche Aktien) wurden in der Praxis von vielen Arbeitgebern gewährt.

Bei anwartschaftlichen Lohnbestandteilen stellt sich die Frage nach dem Zeitpunkt der Besteuerung. Grundsätzlich kann die Besteuerung bei Ausgabe (grant), bei Ablauf der Vestingperiode (Periode während der die Anwartschaft «verdient» werden muss) oder bei Ausübung erfolgen.

Aufgrund der zunehmenden Ansiedlung ausländischer Gesellschaften in der Schweiz und der steigenden Zahl von interkantonalen und internationalen Mitarbeiterentsendungen drängt sich zudem interkantonal und international eine einheitliche Besteuerung auf.

## 2 Steuerrechtliche Aspekte

Bei der Besteuerung von Stock Options ist leider bereits die interkantonale Praxis uneinheitlich. Der Kanton Zürich besteuert die Stock Options unter Berücksichtigung des Kreisschreibens Nr. 5 vom 30. April 1997 (demnach werden Optionen grundsätzlich bei Ausgabe besteuert, sofern die Optionen objektiv bewertbar sind), dem Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Mai 2003 (präzisiert das Kreisschreiben Nr. 5 [1997] bezüglich Optionen mit Vesting Klauseln) und dem Merkblatt vom 21. Oktober 2009 («Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zum Zwecke der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer»).

Basierend darauf erfolgt eine Besteuerung grundsätzlich erst nach dem Eintreten des unwiderruflichen Rechtserwerbes. In der Praxis läuft dies meistens auf eine Ausübungsbesteuerung hinaus, da die meisten Pläne sowohl eine Vestingperiode als auch eine Verkürzung der Ausübungsfrist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorsehen (d.h. Truncation-Klausel).

Die Französisch sprechende Schweiz wendet bis heute lediglich das Kreisschreiben Nr. 5 aus dem Jahre 1997 an. Demnach wird eine Option bei Grant besteuert, sofern die Option objektiv (z.B. mittels Black & Scholes Methode) bewertbar ist (d.h. Laufzeit höchstens 10 Jahre, Vestingperiode höchstens 5 Jahre bzw. keine zahlreichen individuellen Bedingungen die eine Bewertung verunmöglichen). Die Französisch sprechenden Kantone genehmigten in der Vergangenheit zwar Rulings mit einer Ausübungsbesteuerung, beharrten dann jedoch auf einer sogenannten Exit-Klausel, wonach die Optionen auf jeden Fall besteuert werden, wenn der Steuerpflichtige die Schweiz verlässt. Dies widerspricht wiederum der internationalen Praxis der Deutschschweizer Kantone, die in Anlehnung an die OECD Empfehlung bei internationalen Sachverhalten eine pro rata Besteuerung nach Massgabe der Schweizer Arbeitstage während der Vestingperiode vornehmen. In der Folge akzeptieren die Kantone Waadt und Genf in jüngster Zeit auch Rulings mit einer Ausübungs- und pro rata Besteuerung nach OECD-Empfehlung (ohne Exit-Klausel).

Bei den RSU ist der Besteuerungszeitpunkt in der Schweiz (mit wenigen Ausnahmen) grundsätzlich einheitlich. Erwähnenswert ist die Regelung im neuen Merkblatt des Kantons Zürich, wonach importierte Mitarbeiteroptionen und RSU grundsätzlich vollständig in der Schweiz besteuert werden, sofern nicht ein Ansässigkeitsnachweis (bei Stock Options), bzw. ein Besteuerungs nachweis (bei RSU) eines Vertragsstaates vorgewiesen werden kann, damit eine pro rata Besteuerung nach OECD-Empfehlung greift. Exportierte Stock Options und RSU werden neu auf jeden Fall auf pro rata Basis besteuert (nach Massgabe der Schweizer Ansässigkeitsstage während der Vestingperiode). Eher ungewöhnlich ist die neue Regelung, wonach die Rückbelastung der aus den Stock Options

und RSU entstehenden Kosten an die Schweizerische Gesellschaft die minimale Bemessungsgrundlage darstellt. Diese Regelung gilt nur einseitig (bei exportierten Mitarbeiterbeteiligungen) und entspricht nicht der OECD-Empfehlung (wonach eine Rückbelastung der Kosten keine Rolle spielt) und kann daher im internationalen Kontext zu einer Doppelbesteuerung führen.

In den übrigen Deutschschweizer Kantonen erfolgt grundsätzlich eine pro rata Besteuerung für importierte und exportierte Stock Options und RSU, wobei das Einholen eines Rulings bei den Steuerbehörden nach wie vor empfehlenswert ist.

Zwecks Vermeidung eines Doppelbesteuerungsrisikos (mit den daraus resultierenden negativen Folgen für den Standort Schweiz), drängt sich in Anlehnung an die OECD-Empfehlung eine einheitliche Regelung auf Bundesebene auf. Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) wurde daher vom Bundesrat beauftragt ein Bundesgesetz über Mitarbeiterbeteiligungen auszuarbeiten. Der Gesetzesentwurf wurde im November 2004 zuhanden des Parlamentes verabschiedet.

Im Zuge des Differenzbereinigungsverfahrens wurde ein Zusatzbericht bezüglich der finanziellen Auswirkungen der Gesetzesvorlage erstellt. Der Bericht wurde der Kommission vor der Sommersession 2008 übergeben. Gegenwärtig sind die Beratungen im Parlament ausgesetzt. Unter anderem sind sich Stände- und Nationalrat nicht einig über die Abschlagshöhe des Übungsgewinns von Stock Options pro Sperrfristjahr. Während der Ständerat dem bundesrätlichen Vorschlag in Höhe von 10 % folgt, beschloss der Nationalrat die Höhe auf 6 % zu reduzieren.

In der Mitteilung vom 28. April 2010 schlägt der Bundesrat (im Zuge der Massnahmen gegen Lohnexzesse bei Banken und Versicherungen) unter anderem bei Mitarbeiteroptionen eine grundsätzliche Ausübungsbesteuerung vor. Zudem soll auf einen Freibetrag oder Rabatt ganz verzichtet werden. Das EFD wurde beauftragt den zuständigen Parlamentskommissionen im Mai 2010 die bundesrätlichen Vorschläge zu unterbreiten.

### 3 Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

Auch die Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung ist wichtig im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungen. Grundsätzlich folgen die Ausgleichskassen bezüglich des Zeitpunktes der Unterstellung der Sozialversicherungspflicht der steuerlichen Würdigung. Da die Mitarbeiter normalerweise gleichzeitig nur einem Sozialversicherungssystem unterliegen, wurde der Gewinn in der Regel zu hundert Prozent bei dem Sozialversicherungssystem berücksichtigt, dem man beim steuerbaren Zeitpunkt unterliegt (keine internationale pro rata Aufteilung nach Massgabe der Arbeitstage).

Es zeichnet sich jedoch auch im Bereich der Sozialversicherung eine neuere Entwicklung ab. Die Ausgleichskasse des Kantons Zug hat im Sinne einer Harmonisierung zwischen den Sozialversicherungen und den kantonalen Steuerverwaltungen bestätigt, dass die konkreten Steuerrollings eines Arbeitgebers (die eine pro rata Besteuerung vorsehen für importierte/exportierte Mitarbeiterbeteiligungen) auf die Ausgleichskasse angewendet werden können. Grundsätzlich ist diese Entwicklung zu begrüssen. Sie birgt jedoch bei exportierten Mitarbeiterbeteiligungen auch das Risiko einer doppelten Sozialversicherungsunterstellung, falls der Mitarbeiter zum Besteuerungszeitpunkt einer ausländischen Sozialversicherung unterliegt, die keine pro rata Aufteilung anwendet.

#### Fazit

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass eine gesetzliche Regelung auf Bundesebene sehr zu begrüssen ist, da eine einheitliche internationale Besteuerung nicht erreicht werden kann, wenn bereits interkantonale Unterschiede bestehen. Auch bezüglich der internationalen sozialversicherungsrechtlichen Würdigung sollte sich sowohl die OECD als auch die Schweiz auf einen einheitlichen Standard festlegen.

## Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz mit Ländern Asiens und Lateinamerikas

Dr. Kersten A. Honold, Senior Manager, International Tax Services; kersten.honold@ch.ey.com  
Katja Krech, Assistant, Corporate Tax; katja.krech@ch.ey.com

**Am 13. März 2009 hat sich der Bundesrat dazu entschlossen die Amtshilfe in Steuersachen an die internationale Politik bzw. an den OECD Standard gemäss Art. 26 des OECD-Musterabkommens anzupassen. Seit der Ankündigung vom März letzten Jahres hat die Schweiz mehr als zwei Dutzend ihrer bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen («DBA»), insbesondere in Bezug auf die Ausweitung der Amtshilfe, revidiert. Im Rahmen der DBA-Verhandlungen wurden auch weitere wichtige Änderungen verhandelt. Eine allgemein festzustellende Entwicklung bei der Verhandlung neuer DBA ist die substantielle Reduktion der Quellensteuer auf Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen sowie die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel. Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über den Stand der Neuerungen bei Abkommen mit ausgewählten Ländern Asiens und Lateinamerikas gegeben.**

#### Hongkong

(Neues DBA am 15. April 2010 paraphiert)

Hongkong hatte bisher nur sehr wenige eigene DBA abgeschlossen (vor allem mit Belgien, Luxemburg, China und Thailand). Nach Ansicht sowohl der chinesischen Steuerbehörden als auch derjenigen von Hongkong, umfassen die bestehenden DBA von China das Gebiet Hongkong nicht. Das neue DBA enthält eine Amtshilfeklausel nach OECD-Standard. Der Abkommenstext ist noch vertraulich. Es wird interessant sein zu sehen, welche weiteren Vereinbarungen getroffen werden konnten und inwiefern diese einen Wettbewerbsvorteil für die Schweiz darstellen können.

#### Singapur

Nach Verhandlungen über die Ausweitung der Amtshilfe in Steuerfragen nach Art. 26 OECD-Musterabkommen sowie über weitere Punkte, haben die Schweiz und Singapur ursprünglich im August 2009 ein revidiertes DBA paraphiert. Dieses wurde jedoch auf Drängen verschiedener Interessengruppen zu Neuverhandlungen zurückgewiesen. Die Verhandlungen sind derzeit noch im Gange.

#### Japan

(Revidiertes DBA am 21. Mai 2010 unterzeichnet)

Die Schweiz und Japan haben sich bereits im November 2008, also vor dem Bundesratsentschluss zur Änderung der Amtshilfepraxis der Schweiz, zu ersten Verhandlungen zur Revision des DBA aus dem Jahre 1971 getroffen. Die beiden Staaten haben sich geeinigt, eine ausgeweitete Amtshilfeklausel nach dem OECD-Musterabkommen ins DBA aufzunehmen. Zudem kamen die Vertragsparteien überein, Dividenden und Lizenzzahlungen bei massgeblichen Beteiligungen (>50 % der Stimmrechte) sowie gewisse Zinsen im Finanzbereich von der Quellensteuer zu befreien. Die Quellenbesteuerung für Dividenden an Gesellschaften mit mindestens 10 % (bisher 25%) der Stimmrechte an der Dividenden zahlenden Gesellschaft wird von 10% auf 5% reduziert. Die übrigen Dividendenzahlungen unterliegen künftig einer Quellensteuer von 10% (bisher 15%).

#### Indonesien

(Änderungen des DBA am 20. März 2009 in Kraft getreten)

Die wichtigste Änderung im DBA aus dem Jahr 1988 ist die Herabsetzung des maximal zulässigen Quellensteuersatzes auf Lizenzgebühren von 12.5% auf 10%. Ferner werden Leasingzahlungen nicht mehr als Lizenzgebühren behandelt, sodass künftig Quellensteuern auf Leasingzahlungen entfallen. Die Bestimmungen des Änderungsprotokolls gelten für Einkommen, welche ab dem 1. Januar 2010 erzielt werden. Das revidierte Abkommen enthält noch keine Amtshilfeklausel nach OECD-Standard, da es im März 2009 praktisch zeitgleich dem Bundesratsentschluss zur Änderung der Amtshilfepraxis in Kraft getreten ist.

#### Mexiko

(Revidiertes DBA am 21. September 2009 unterzeichnet)

Die Schweiz und Mexiko haben im September letzten Jahres das Änderungsprotokoll zum bestehenden DBA aus dem Jahr 1993 unterzeichnet. Das Änderungsprotokoll enthält unter anderem eine Bestimmung über den erweiterten Informationsaustausch nach OECD-Standard. Zusätzlich konnte im Rahmen der Verhandlungen erzielt werden, dass Dividenden bei Beteiligungen ab 10% nur noch im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Hinsichtlich der Quellenbesteuerung auf Zinsen wird der Steuersatz unter bestimmten

Voraussetzungen von 10% auf 5% reduziert. In Bezug auf Zinszahlungen und Lizenzgebühren wurde eine Meistbegünstigtenklausel vereinbart, welche der Schweiz Gleichbehandlung mit anderen OECD-Mitgliedstaaten garantiert, mit denen Mexiko eine vorteilhaftere Vereinbarung in Bezug der genannten Einkünfte trifft.

### Uruguay

(Neues DBA am 18. März 2010 paraphiert)

Die Schweiz und Uruguay konnten sich im Rahmen der Verhandlungen zu einem neuen DBA über die Ausweitung der Amtshilfe in Steuerfragen nach dem OECD-Musterabkommen sowie über weitere Punkte einigen. Die Schweiz konnte eine Reduktion der Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzzahlungen sowie die Einführung einer Schiedsgerichts-klausel aushandeln. Der Vertragstext ist noch vertraulich.

### Chile

(Neues DBA am 5. Mai 2010 ratifiziert und in Kraft getreten)

Chile hat das am 2. April 2008 in Santiago unterzeichnete DBA mit der Schweiz ratifiziert. Durch das DBA wird namentlich der Rechtsschutz für Unternehmen verbessert und die Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren begrenzt. Entsprechend der Schweizer Praxis zur Zeit der Unterzeichnung des DBA enthält es einen Artikel über den Informationsaustausch, der den Austausch von Informationen zur Anwendung des Abkommens und zur Durchsetzung des internen Rechts im Falle von Steuerbetrug vorsieht. Mit Chile wurde also keine erweiterte Amtshilfe nach dem OECD-Standard vereinbart. Beide Vertragsstaaten strebten ein möglichst baldiges Inkrafttreten des DBA an und haben deshalb auf eine Wiederaufnahme der Verhandlungen zur Ausweitung der Amtshilfe verzichtet. Die Bestimmungen des Abkommens finden in der Schweiz Anwendung auf Einkünfte, die am oder nach dem 1. Januar 2011 erzielt werden.

### Schlussfolgerungen

Die obigen Ausführungen zeigen, dass es der Schweiz bisher mehrheitlich gelungen ist, mit Staaten in Asien und Lateinamerika die vom Bundesrat am 13. März 2009 aufgestellten Grundsätze der revidierten internationalen Amtshilfe in Steuerfragen umzusetzen und die Gelegenheit zu nutzen, um weitere wirtschaftliche Vorteile auszuhandeln.

## Auf dem neuen IRS-Formular müssen Schweizer multinationale Konzerne mit Tochtergesellschaften oder Standorten in den USA gegenüber der US-Steuerbehörde «ungewisse Steuerpositionen» offenlegen.

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

**Bestimmte Unternehmen mit Aktiva ab USD 10 Mio. müssen bei der jährlichen Steuererklärung in den USA auf einem neuen Formular ungewisse Steuerpositionen (Uncertain Tax Positions - UTP) angeben, die für Rechnungslegungszwecke identifiziert wurden. Als Teil der neuen Vorschriften für die Offenlegung und Rechnungslegung verlangt die US-Steuerbehörde (IRS) eine «genaue Beschreibung» der einzelnen ungewissen Steuerpositionen. Eine Schilderung des Sachverhalts in einigen Sätzen soll eine Schätzung des Höchstbetrags der US-Steuerverbindlichkeiten enthalten, die anfallen könnten, falls die gesamte Position im Rahmen der IRS-Prüfung nicht anerkannt werden sollte. Diese Vorschriften gelten sowohl für die US-Tochtergesellschaften von Schweizer Konzernen als auch für Schweizer Unternehmen mit Geschäftsaktivitäten in den USA, unabhängig davon, ob diese Unternehmen der FIN 48 (FASB-Interpretation Nr. 48 «Accounting for Uncertainty in Income Taxes») unterliegen oder nicht.**

ihm oder ihr unter dem Internal Revenue Code oder einem US-amerikanischen bundesstaatlichen oder lokalen Gesetz auferlegt würden, und dürfen auch nicht in diesem Sinne verwendet werden.

Gemäss dem Vorschlag der IRS müssen Steuerzahler mit Aktiva ab USD 10 Mio. folgende Informationen bereitstellen:

- (1) eine genaue Beschreibung jeder einzelnen ungewissen Steuerposition (UTP), für die der Steuerzahler oder eine damit verbundene Rechtseinheit eine Rückstellung ausgewiesen hat bzw. nur deshalb nicht ausgewiesen hat, weil er die UTP anzufechten plant oder von einer Verwaltungspraxis der IRS profitieren kann, und
- (2) die maximale Steueranpassung (Maximum Tax Adjustment - MTA) für eine in der Steuererklärung aufgeführte Steuerposition, d. h. eine jährliche Schätzung des Höchstbetrags der möglichen US-Bundeskörperschaftssteuerverbindlichkeiten für das Steuerjahr, für das die Steuerposition ausgewiesen wurde. Bei der jährlichen Ermittlung der MTA werden weder Zinsen und Strafzahlungen noch die möglichen Auswirkungen dieser Steuerposition auf die bundesstaatlichen, lokalen oder ausländischen Steuern berücksichtigt.

► Obwohl FIN 48 für alle Einkommenssteuerpositionen gilt, legen Unternehmen (in Übereinstimmung mit ihrem Revisor) für die Identifizierung ihrer ungewissen Steuerpositionen in der Regel eine Wesentlichkeitsgrenze fest. Unternehmen müssen mit einem erheblichen Mehraufwand rechnen, um alle ihre ungewissen Steuerpositionen zu identifizieren und zu bewerten, da für den neuen Anhang (Schedule

### Veröffentlichung des Rundschreibens 230 des US-Finanzministeriums

Die hier enthaltenen Empfehlungen zur US-Körperschaftssteuer wurden von Ernst & Young nicht in der Absicht verfasst, dass sie der Empfänger oder eine andere Person, die von unseren Empfehlungen erfährt, zum Zweck der Vermeidung von Strafzahlungen verwendet, die

UTP) der Steuererklärung gegenwärtig keine Wesentlichkeitsgrenze vorgesehen ist.

- ▶ Die Anforderungen gemäss US GAAP und IFRS für die Identifizierung und Bewertung ungewisser Steuerpositionen weichen stark ab. Da die Offenlegung gemäss Ankündigung der IRS auch jene Positionen betreffen wird, für die gemäss FIN 48 oder anderen Rechnungslegungsstandards eine Rückstellung erforderlich ist, gelten für die Offenlegung der gleichen ungewissen Steuerpositionen seitens der Steuerzahler unterschiedliche Vorschriften, je nachdem welchen Rechnungslegungsstandard der jeweilige Steuerzahler bei der Rückstellung für eine ungewisse Steuerposition zugrunde legt. Viele ausländische Kunden mit US-Tochtergesellschaften erstellen ihre Bilanzen nach den IFRS-Standards, auch wenn sie die Bücher ihrer US-Töchter gemäss US GAAP führen. Aus diesem Grund haben sie ihr Engagement oft nicht nach den FIN 48-Vorgaben analysiert.
- ▶ Laut Anweisungen des IRS-Entwurfs soll die Beschreibung der ungewissen Steuerpositionen nur aus ein paar Sätzen bestehen, muss jedoch Folgendes enthalten:
  - (1) eine Aussage, dass die Position ein Einkommen, einen Gewinn, einen Verlust, einen Steuerabzug oder eine Steuergutschrift betrifft;
  - (2) eine Stellungnahme, ob die Position mit der Wertbestimmung einer Immobilie oder eines Rechts in Verbindung steht, oder als Berechnungsgrundlage verwendet wird, und
  - (3) eine Begründung für die Position und warum die Steuerposition als ungewiss erachtet wird.
- ▶ Gemäss Ankündigung der IRS wird dieser neue Anhang mit dem Formular 1120 oder anderen Steuerformularen für Unternehmen eingereicht. Dazu gehört auch das Formular 1120-F - «U.S. Income Tax Return of a Foreign Corporation» (US-Einkommenssteuererklärung für ein ausländisches Unternehmen).
- ▶ Zum Zweck der Offenlegung der ungewissen Steuerpositionen im Schedule UTP der Steuererklärung sollen Unternehmen oder verbundene Parteien gemäss den Anweisungen des IRS-Entwurfs eine Rückstellung für eine Steuerposition ausweisen, wenn einer

der folgenden Sachverhalte auf ihren geprüften Rechnungsabschluss zutrifft:

- ▶ bei einer Erhöhung der Verbindlichkeiten für die zu entrichtende Körperschaftssteuer oder einer Reduzierung einer Körperschaftssteuererstattung (Forderung) in Bezug auf die Steuerposition und/oder
- ▶ bei einer Verringerung der latenten Steuerforderungen bzw. einem Anstieg der latenten Steuerverbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Steuerposition.
- ▶ Im Falle von Steuerpositionen, die mit Bewertungen oder Verrechnungspreisen verbunden sind, können Steuerzahler jedoch die neuen Steuervorschriften für die maximale Steueranpassung (MTA) erfüllen, indem sie diese Positionen nach der Höhe
  - (1) der geschätzten Anpassung der US-Bundeskörperschaftssteuer im Falle der Auflösung der Position oder
  - (2) der ausgewiesenen Rückstellungen sortieren.
- ▶ Die IRS gab öffentlich bekannt, dass sie keine Informationen über ausländische ungewisse Positionen verlangen werde, die nicht in den Rückstellungen für die US-Bundessteuererklärung enthalten sind.
- ▶ In den Anweisungen des IRS-Entwurfs wird der Begriff «ungewisse Steuer-

position» (Uncertain Tax Position) ausschliesslich in Bezug auf den «Schedule UTP» bzw. dessen Abschnitt verwendet. Im Allgemeinen werden stattdessen die Begriffe «Tax Position» (Steuerposition) und «Tax Position taken in a Tax Return» (Steuerposition in der Steuererklärung) verwendet. Durch die Verwendung dieser Terminologie scheint die IRS anzudeuten, dass zwischen der Offenlegung einer Steuerposition im Schedule UTP und den FIN 48-Konzepten, auf denen ihre Offenlegungsvorschriften beruhen, Unterschiede bestehen.

- ▶ Falls Bussen für die Nichtoffenlegung von ungewissen Steuerpositionen (UTPs) verhängt werden, wäre möglicherweise eine FIN 48-Rückstellung für solche Strafzahlungen erforderlich. Eigentlich handelt es sich dabei um die Bildung von FIN 48-Rückstellungen für Ihre FIN 48-Rückstellungen (oder Positionen, die noch zu identifizieren bzw. zu bewerten sind, da sie für die FIN 48-Analyse zu Rechnungslegungszwecken bisher zu gering waren).
- ▶ Es ist derzeit noch ungewiss, ob ausländische Unternehmen, die eine Steuererklärung mit Schutzklausel («Protective Claim for Refund») einreichen, die ungewissen Steuerpositionen offenlegen müssen. Die IRS ist sich dieses Problems jedoch bewusst und wird es in den endgültigen Leitlinien berücksichtigen.

## Deutschland: Änderungen bei der Grunderwerbsteuer in Umstrukturierungsfällen

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

**Im Koalitionsvertrag vom 24. Oktober 2009 hatten die Koalitionsparteien die Einführung einer grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel vereinbart. Ziel einer grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel ist eine weitgehende steuerliche Freistellung von grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgängen innerhalb eines Konzerns. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 30. Dezember 2009 wurde nun eine entsprechende**

**grunderwerbsteuerliche Konzernklausel eingeführt, die grundsätzlich auf Erwerbsvorgänge ab dem 1. Januar 2010 anwendbar ist.**

Nach der Neuregelung sind bestimmte grunderwerbsteuerpflichtige Grundstücksübergänge (im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)) im Rahmen von Umstrukturierungen bei Umwandlungsvorgängen grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt, damit notwendige Umstrukturierungen nicht aus grunderwerbsteuer-

lichen Gründen unterbleiben. Die Steuerfreiheit gilt auch für die aufgrund einer Umwandlung übergehende Verwertungsbefugnis an einem Grundstück, sodass die Steuer nach § 1 Abs. 2 GrEStG insoweit nicht erhoben wird.

Voraussetzung für die Gewährung einer Steuervergünstigung ist zunächst, dass es sich bei der Umwandlung um eine Verschmelzung, Spaltung, Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung oder Vermögensübertragung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) handelt. Begünstigt sind daneben auch entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR. Nicht begünstigt sind Umwandlungen in Drittstaaten, wie beispielsweise der Schweiz. Ebenfalls nicht begünstigt sind Übertragungsvorgänge im Wege der sog. Einzelrechtsnachfolge, wie z. B. einfache Sachkapitalerhöhungen, und einfache Veräusserungsvorgänge.

Weitere Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist zudem, dass an dem Umwandlungsvorgang

- ▶ ausschliesslich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften,
- oder

- ▶ mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

Eine Gesellschaft ist danach abhängig, wenn an deren Kapital ein herrschendes Unternehmen innerhalb von 5 Jahren vor dem Rechtsvorgang und 5 Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist. Damit enthält § 6a GrEStG eine eigenständige Definition des abhängigen Unternehmens, sodass ein Umwandlungsvorgang, an dem ein oder mehrere abhängige Unternehmen i. S. d. § 1 Abs. 4 Nr. 2b GrEStG beteiligt sind, nicht begünstigt ist.

In diesem Zusammenhang bestehen derzeit noch erhebliche Zweifelsfragen. Strittig ist derzeit beispielsweise, ob auch Personengesellschaften als abhängige

Unternehmen in diesem Sinne angesehen werden können. Gegen diese Auffassung spricht, dass der Begriff Kapital verwendet wird und Personengesellschaften über ein solches nicht verfügen. Weiterhin ist derzeit unklar, ob die fünfjährige Vorbesitzzeit auch bei neugegründeten Gesellschaften auch erfüllt sein muss, sodass diese praktisch nicht in den Genuss der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel kämen. Die fünfjährige Nachbehaltensfrist ist insbesondere problematisch bei Verschmelzungen, da der übertragende Rechtsträger im Rahmen einer Verschmelzung untergeht, so dass die fünfjährige Nachbehaltensfrist gar nicht erfüllt werden kann.

Liegen die Voraussetzungen der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel vor, wird für Umwandlungsvorgänge, die in Bezug auf Grundstücke zu einem Rechtsträgerwechsel oder dem Übergang der Verwertungsbefugnis im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes führen, die Grunderwerbsteuer nicht erhoben.

Gleiches gilt, sofern Anteile an einer Gesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG im Zuge der Umstrukturierung auf einen anderen Rechtsträger übergehen. Entgegen des ursprünglichen Gesetzentwurfs sieht die Neuregelung ausserdem eine Begünstigung für Umwandlungsvorgänge vor, in denen sich die Grunderwerbsteuerpflicht durch einen mehr als 95%igen Gesellschafterwechsel bei einer Grundbesitz haltenden Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG ergibt.

Die neu eingeführte Konzernklausel ist zu begrüssen, da sie Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns in einzelnen Fällen erleichtert. Allerdings bestehen hinsichtlich deren Anwendbarkeit noch erhebliche Zweifelsfragen. Diese Zweifelsfragen sollten von Seiten der Finanzverwaltung im Rahmen eines Anwendungsschreibens zeitnah geklärt werden, um hier für die Steuerpflichtigen Rechtssicherheit zu schaffen. Wünschenswert wäre eine umfassende Konzernklausel gewesen, die sämtliche grunderwerbsteuerbaren Vorgänge innerhalb eines Konzerns umfasst und nicht nur Umwandlungsvorgänge. Diesen grossen Wurf wollte der Gesetzgeber offensichtlich aber noch nicht wagen.

## 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 auszuerschöpfen. 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  
Marketing and External Communications  
Postfach  
8022 Zürich

#### Abonnemente/Adressänderungen

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

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