

Internationales Steuerrecht - Aktuelles

MAS in Treuhand und Unternehmensberatung
16. Januar 2009

Christoph Nef

lic. oec. HSG., dipl. Steuerexperte, Partner

Tax Advisors & Associates AG ◦ Gartenstrasse 25 ◦ CH-8002 Zürich
Tel +41 (0)44 208 10 10 ◦ Fax +41 (0)44 208 10 20
christoph.nef@taxadvisors.ch ◦ www.taxadvisors.ch

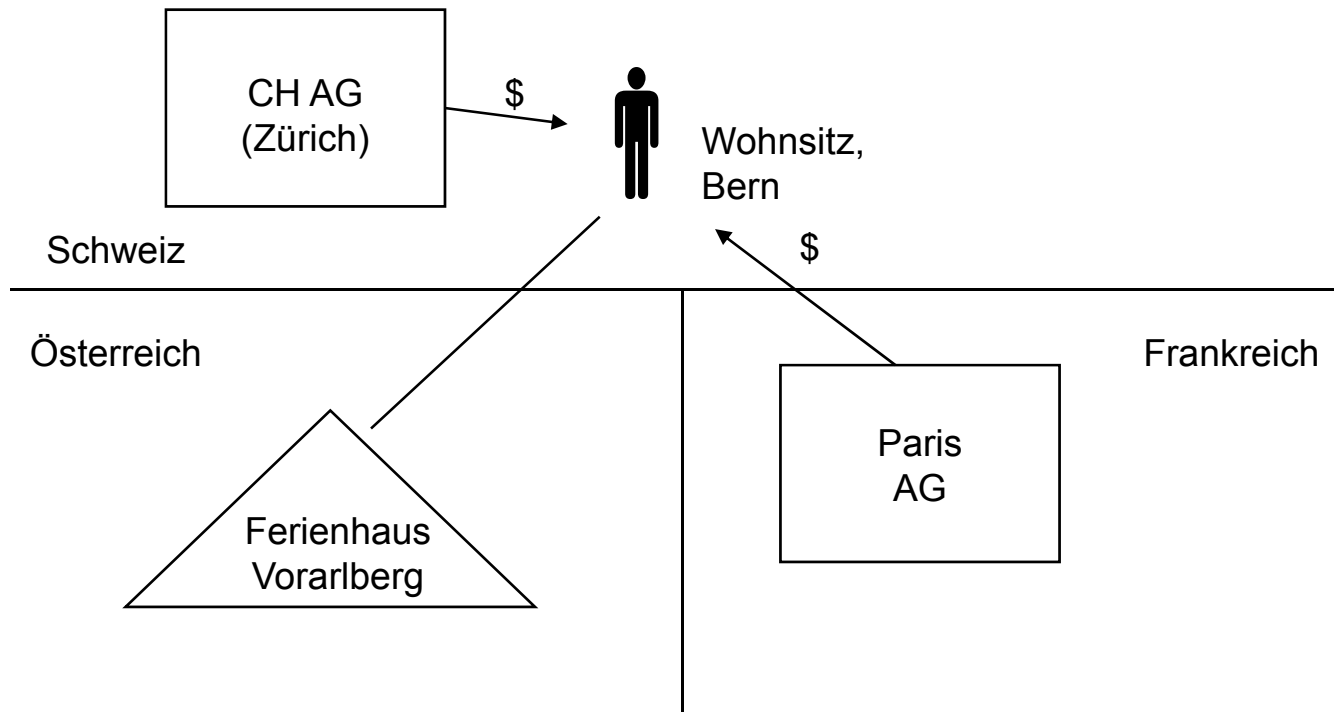
Inhaltsverzeichnis

1. Allgemeine Lage
2. Überblick Internationales Steuerrecht
3. DBA Neuerungen
4. Entwicklungen international (OECD / EU)
5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international
6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)
7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften
8. Grundstein für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung (III)
9. Stolpersteine international Unternehmenssteuerreform II
10. Internationale Mehrwertsteuer-Risiken / Chancen

1. Allgemeine Lage

- International: Steuerkonkurrenz
- Bundesschuld ca. CHF 128 Mrd.
- Finanzkrise: Belastung für Staaten? Steigt Staatseinfluss?
- Reduziertes Wirtschaftswachstum oder Rezession?
- Unterschiedliche Auffassungen anderer Staaten zum Thema Amtshilfe und Unternehmenssteuern.
- Neuer Druck auf Bankgeheimnis?
- **Zielsetzung**
 - Schaffung möglichst günstiger Rahmenbedingungen für im Ausland tätige schweizerische Unternehmungen
 - Förderung der Attraktivität des Investitionsstandortes Schweiz

2. Überblick internationales Steuerrecht
2.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld



2. Überblick internationales Steuerrecht

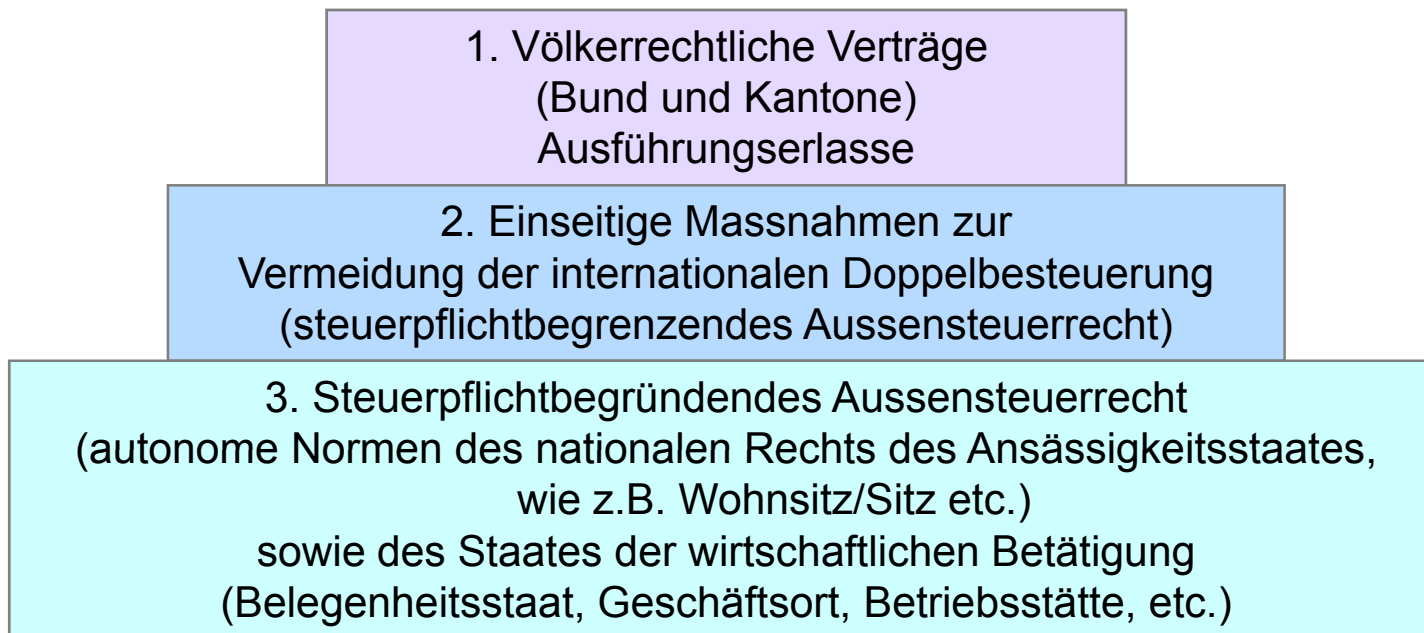
2.1 Problematik der Doppelbesteuerung im internationalen Umfeld

- Kein völkerrechtliches Verbot
- Kein Verstoss der internationalen Doppelbesteuerung gegen Bundesverfassung (Art. 127 Abs. 3 BV gilt nur für interkantonale Verhältnisse)

Massnahmen: internes Recht (unilaterale Massnahmen)

Staatsvertrag (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen DBA)

- 2. Überblick internationales Steuerrecht
- 2.2 Begriff und Rechtsquellen
- 2.2.1 Begriff



- 1. = engste Definition
- 3. = weitreichenste Definition

2. Überblick internationales Steuerrecht

2.2 Begriff und Rechtsquellen

2.2.2 Begriff – Steuerpflichtbegründendes Aussensteuerrecht

- **Beispiel 1:** John Smith, Wohnsitz England erhält als Verwaltungsrat der Bau AG (Schweiz) 2003 folgende Bezüge:

(i) VR-Entschädigung	CHF 10'000
(ii) Reisespesen	CHF 4'000
(iii) Tantieme	CHF 15'000

- (i) Beschränkt steuerpflichtig aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG (VR-Entschädigung). Tantieme, Reisespesen ebenfalls steuerpflichtig, soweit es sich nicht um effektiven Spesenersatz handelt)
- (ii) Verfahren (Quellensteuer) geregelt in Art. 93 DBG sowie Art. 35 Abs. 1 lit. c StHG und z.B. im § 96 ZH-StG

2. Überblick internationales Steuerrecht

2.2 Begriff und Rechtsquellen

2.2.3 Begriff – Steuerpflichtbegrenzendes Aussensteuerrecht

■ **Beispiel 2:** Hans Müller mit Wohnsitz in St. Gallen; besitzt in Frankreich eine Liegenschaft, welche er für CHF 25'000 pro Jahr vermietet. In der Schweiz erzielt er ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 80'000.

- (1) Welcher Betrag wird in die Bemessungsgrundlage (vor Berücksichtigung von Gewinnungskosten und weiteren Abzügen) für die direkte Bundessteuer / St. Gallische Staats- und Gemeindesteuern einbezogen?
 - (2) Vermeidet das Schweizer Aussensteuerrecht im vorliegenden Fall eine internationale Doppelbesteuerung?
- (1) Herr Müller ist (und bleibt) in der Schweiz (St. Gallen) unbeschränkt steuerpflichtig aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG). Gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG unterliegen die Erträge aus der Liegenschaft nicht der schweizerischen Besteuerung (Freistellung), d.h. CHF 80'000 werden zum Satz von CHF 105'000 besteuert.
 - (2) Das Schweizer Steuerrecht vermeidet internationale Doppelbesteuerung nur, sofern dies in einschlägigen Steuernormen explizit vorgesehen ist. Nach nationalem Steuerrecht bleibt Herr Müller unbeschränkt steuerpflichtig auf seinen weltweiten Erwerbseinkünften, allerdings können die Einkünfte aus der Liegenschaft gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG nicht besteuert werden. Vorliegend wird somit die internationale Doppelbesteuerung vermieden.

2.2.4 Rechtsquellen

- Staatsverträge (DBA / Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU)
- Kantonale Grenzgängerregelungen
(F → BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU)
(F → GE)
- Nationale Ausführungserlasse
 - Bundesratsbeschluss (BRB) über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951
 - BRB 1962 vom 14. Dezember 1962 mit Änderungen und Ausführungserlassen
 - Verordnung des Bundesrates über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 mit Änderungen

2.2.4 Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts

■ Unilaterale Massnahmen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung

Die schweizerischen Steuergesetze enthalten unilaterale (einseitige) Bestimmungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, welche sich an die interkantonalen Massnahmen anlehnen:

DBG:

Art. 6-1 / 52-1
unbedingte Befreiung mit
Progressionsvorbehalt

Geschäftsbetriebe
Betriebsstätten
Grundstücke im Ausland

Art. 32-1
Nettobesteuerung

Abzug der nicht rückforderbaren oder anrechenbaren
ausländischen Quellensteuern auf Kapitalerträgen des
Privatvermögens

Art. 34-e

Kein Abzug von ausländischen Steuern auf anderen
Einkommensbestandteilen (Praxis unterschiedlich)

Art. 6-3 / 52-3

Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Be-
triebsstätten und Grundstücke im Ausland erfolgt im
Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen der inter-
kantonalen Doppelbesteuerung
Spezielle Regeln für Verluste aus ausländischen Betriebs-
stätten und Grundstücken

2.2.4 Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts

■ (Bi-) Multilaterale Massnahmen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung

Das schweizerische Aussensteuerrecht verweist für die Abgrenzung der Steuerpflicht für Betriebstätten, Geschäftsbetriebe und Grundstücke im Ausland auf die Regeln für die interkantonale Doppelbesteuerung mit Vorbehalt der in den DBA enthaltenen Regelungen.

Das Völkerrecht kennt kein allgemeines Verbot der doppelten Besteuerung; dies ist hauptsächlich Aufgabe der durch die Schweiz abgeschlossenen DBA.

Die Schweiz hat bis heute mehr als 70 DBA abgeschlossen, wovon ca. 10 noch nicht in Kraft oder noch nicht unterzeichnet sind (mit allen OECD-Staaten ausser Türkei). Die meisten Abkommen folgen im Aufbau dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA).

OECD-MA
Einkommen und Vermögen

1963 erste Fassung
1977 Vollrevision
1992 Teilrevision
ab 1992 kontinuierliche Revision

UNO-MA
Einkommen und Vermögen

1980 berücksichtigt Interessen der Entwicklungsländer

OECD-MA
Erbschafts- und Schenkungs-
steuern

1966 resp. 1982

2.3 Verhältnis von DBA-Recht zum innerstaatlichen Recht

■ **Doppelbesteuerungsverbot in BV Art. 127 Abs. 3**

Die interkantonale Doppelbesteuerung muss aufgrund der Bundesverfassung vermieden werden (Art. 127 Abs. 3 BV). Das BGr (Bundesgericht) hat die dazu gesetzvertretenden Kollisionsnormen über die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten in seiner langjährigen Rechtsprechung entwickelt. Aufgrund des klaren Wortlautes der neuen Verfassungsbestimmung (BV Art. 127 Abs. 3) findet das Doppelbesteuerungsverbot auf internationale DB jedoch keine Anwendung. Im internationalen Steuerrecht gilt weiterhin der Grundsatz, dass die DBA-Bestimmungen den nationalen Bestimmungen vorgehen.

■ **Vorrang des Staatsvertrages vor dem internen Recht**

- ▣ Staatsvertrag (DBA) mit Austausch der Ratifikationsurkunden verbindlich
- ▣ Normen des Staatsvertrags werden mit Inkrafttreten Bestandteile des internen Rechts
- ▣ DBA kann weder Steuerpflicht begründen noch erweitern
- ▣ Negative Abgrenzungskraft des DBA (Eingrenzung der Steuerhoheit eines VSt)

■ **Methodisch korrektes Vorgehen**

- ▣ Zuerst internes Recht und darauf DBA konsultieren?
- ▣ Zuerst DBA und danach internes Recht konsultieren?

2.3 Funktion des internationalen Steuerrechts

- **Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung** durch Abgrenzung der Anwendungsbereiche der kollidierenden Steuerrechtsordnungen
- Gleichbehandlungsgebot; die Vertragsstaaten müssen die Steuerpflichtigen des anderen Vertragsstaates gleich behandeln, wie die in ihrem eigenen Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen
- Bekämpfung von Steuervermeidung (Missbrauchsbestimmungen) Art. 26 OECD-MA (Informationsaustausch)
- Förderung von Investitionen

2.4 Das OECD-MA („Schiedsrichterrecht“)

Übersicht OECD-MA		
		Vorgehen
I. Persönlicher Geltungsbereich		
Art. 1	Unter Abkommen fallende Personen	(1) Ansässige Person (unbeschränkte Steuerpflicht)?
II. Sachlicher Geltungsbereich		
Art. 2	Unter Abkommen fallende Steuern	(2) Steuer vom Abkommen erfasst?
III. Begriffsbestimmungen		
Art. 3	Allgemeine Begriffsbestimmungen	
Art. 4	Ansässige Person	(3) Wer darf besteuern (Einkommen / Vermögen)?
Art. 5	Betriebsstätte ("PE")	
III. Zuteilungsnormen (Besteuerung des Einkommens)		
	Grundsatz	Ausnahme
Art. 6	Unbewegliches Vermögen	Belegenheitsstaat / Immog.
Art. 7	Unternehmensgewinne	Ansässigkeitsstaat / Betriebsstättenstaat
Art. 8	Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt, Luftfahrt	Staat der tats. Gl. / gewisse DBA
Art. 9	Verbundene Unternehmen	Dealing at arm's length / Berichtigungen
Art. 10	Dividenden	Wohnsitzstaat / beschr. Stplf. Quellenstaat
Art. 11	Zinsen	Wohnsitzstaat / beschr. Stplf. Quellenstaat
Art. 12	Lizenzgebühren	Wohnsitzstaat / gewisse DBA, QS
Art. 13	Gewinne aus Veräusserung von Vermögen	Abs. 1: unbewegl. V = Belegenheitsstaat (Art. 6) Abs. 2: Betriebsvermögen PE = PE-Staat Abs. 3: Seeschiffe / Luftfahrzeuge / Binnenschiffe Abs. 4: Immog. = Belegenheitsstaat Abs. 5: übriges Vermögen = Ansässigkeitsstaat
Art. 14	aufgehoben (neu Art. 7 i. V.m. Art. 5)	Ansässigkeitsstaat / Betriebsstättenstaat
Art. 15	Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	Arbeitsort / Wohnsitzstaat (183-Tage-Regel)
Art. 16	Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen	Ansässigkeitsstaat U / gewisse DBA
Art. 17	Künstler und Sportler	Arbeitsort / gewisse DBA
Art. 18	Ruhegelder (private)	Ansässigkeitsstaat / gewisse DBA
Art. 19	Öffentlicher Dienst	Schuldenstaat / Ansässigkeitsstaat
Art. 20	Studenten	kein Besteuerungsrecht / Ausbildungsstaat
Art. 21	Andere Einkünfte	Ansässigkeitsstaat / Betriebsstättenstaat
IV. Zuteilungsnormen (Besteuerung des Vermögens)		
Art. 22	Vermögen	Abs. 1: unbewegl. V = Belegenheitsstaat (Art. 6) Abs. 2: Betriebsvermögen PE = PE-Staat Abs. 3: Seeschiffe / Luftfahrzeuge / Binnenschiffe Abs. 4: übriges Vermögen = Ansässigkeitsstaat
V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung		
Art. 23A	Befreiungsmethode	
Art. 23B	Anrechnungsmethode	(4) Ansässigkeitsstaat muss Doppelbesteuerung vermeiden
VI. Besondere Bestimmungen		
Art. 24	Gleichbehandlung	
Art. 25	Verständigungsverfahren	
Art. 26	Informationsaustausch	
Art. 27	Amtshilfe bei Erhebung der Steuern	
Art. 28	Diplomatie / Konsulate	
Art. 29	Ausdehnung des räumlichen Geltungsbereichs	
VII. Schlussbestimmungen		
Art. 30	Inkrafttreten	
Art. 31	Kündigung	

Muster der OECD für Doppelbesteuerungsabkommen

CH-DBA lehnen sich grösstenteils an OECD-MA an

3. DBA Neuerungen

3.1 Das schweizerische Abkommensnetz (DBA's in Kraft mit 72 Staaten)

- | | | | | |
|------------------|-------------------|-----------------|---------------------|------------------|
| ■ Ägypten | ■ Griechenland | ■ Lettland | ■ Philippinen | ■ Tsch. Republik |
| ■ Albanien | ■ Grossbritannien | ■ Liechtenstein | ■ Polen | ■ Tunesien |
| ■ Armenien | ■ Indien | ■ Litauen | ■ Portugal | ■ Ukraine |
| ■ Aserbaidschan | ■ Indonesien | ■ Luxemburg | ■ Rumänien | ■ Ungarn |
| ■ Australien | ■ Iran | ■ Malaysia | ■ Russland | ■ Usbekistan |
| ■ Belarus | ■ Irland | ■ Marokko | ■ Schweden | ■ USA |
| ■ Belgien | ■ Island | ■ Mazedonien | ■ Serbien | ■ Venezuela |
| ■ Bulgarien | ■ Israel | ■ Mexiko | ■ Singapur | ■ Vietnam |
| ■ China | ■ Italien | ■ Moldova | ■ Slowakei | |
| ■ Dänemark | ■ Jamaika | ■ Mongolei | ■ Slowenien | |
| ■ Deutschland | ■ Japan | ■ Montenegro | ■ Spanien | |
| ■ Ecuador | ■ Kanada | ■ Neuseeland | ■ Sri Lanka | |
| ■ Elfenbeinküste | ■ Kasachstan | ■ Niederlande | ■ Südafrika | |
| ■ Estland | ■ Kirgisistan | ■ Norwegen | ■ Südkorea | |
| ■ Finnland | ■ Kroatien | ■ Österreich | ■ Thailand | |
| ■ Frankreich | ■ Kuwait | ■ Pakistan | ■ Trinidad / Tobago | |

3. DBA Neuerungen

3.2 Neue Abkommen unterzeichnet (noch nicht in Kraft)

- **Algerien** (Abkommen vom 3. Juni 2006)
- **Argentinien** (Abkommen vom 23. April 1997 und Zusatzprotokoll vom 23. November 2000, beide provisorisch anwendbar seit 1. Januar 2001)
- **Bangladesch** (Abkommen vom 10. Dezember 2007)
- **Chile** (Abkommen vom 2. April 2008)
- **Ghana** (Abkommen vom 23. Juli 2008)
- **Kolumbien** (Abkommen vom 26. Oktober 2007)
- **Malta** (Abkommen vom 18. Dezember 2008)
- **Taiwan** (Vereinbarung unterzeichnet im Oktober 2007)
- **Türkei** (Abkommen vom 22. Mai 2008)

3. DBA Neuerungen

3.3 Neue Abkommen paraphiert (noch nicht unterzeichnet)

- **Costa Rica**
- **Georgien**
- **Nordkorea**
- **Tadschikistan**
- **Vereinigte Arabische Emirate**
- **Zimbabwe**

3. DBA Neuerungen

3.4 Verhandlungen über den Abschluss neuer DBA

- **Brasilien**
- **Libyen**
- **Mauritius**
- **Peru**
- **Senegal**
- **Syrien**
- **Turkmenistan**

3. DBA Neuerungen

3.5 Abkommens-Revisionen

- **Argentinien** (Protokoll unterzeichnet am 7. August 2008)
- **Australien**
- **Indonesien** (Protokoll unterzeichnet am 8. Februar 2007)
- **Japan** (Verhandlungen im Gange)
- **Mexiko** (Protokoll paraphiert)
- **Pakistan** (Neues Abkommen unterzeichnet am 19. Juli 2005)
- **Südafrika** (Neues Abkommen unterzeichnet am 18. Mai 2007)
- **Südkorea** (Verhandlungen im Gange)

3. DBA Neuerungen

3.5 Abkommens-Revisionen EU Staaten

- **Belgien**
- **Dänemark**
- **Frankreich** (Protokoll paraphiert, unterzeichnet am 12. Januar 2009)
- **Grossbritannien** (Protokoll unterzeichnet am 26. Juli 2007, in Kraft 22. Dezember 2008)

- **Irland**
- **Italien** (Verhandlungen im Gange)
- **Niederlande** (Neues Abkommen paraphiert)
- **Weitere ?**

3. DBA Neuerungen

3.6 Revision DBA Frankreich

- **Unterzeichnung des Revisionsprotokolls steht bevor**
- **Amtshilfe für Steuer- und Abgabebetrug**
 - Gemäss CH-Standard (doppelte Strafbarkeit, direkter Bezug des Delikts zu CH muss gegeben sein)
 - Meistbegünstigungsklausel OECD-Staaten (nicht nur EU-Mitgliedstaaten, d.h. falls z.B. USA erweitert wird)
- **Teileinkünfteverfahren für Dividenden von CH-Gesellschaften (Preis für Amtshilfe)**
(d.h. CH wird günstiger für F-Aktionäre, im Vergleich zu jetzt)
- **Art. 14 Limitation on Benefits-Clause ersetzt durch echte Missbrauchsklausel**
 - 50% Weiterleitungstest (Zahlung an verbundene Unternehmen)
 - Vorbehalt geschäftlicher Begründung
 - Fiktive Anwendung von Drittstaaten-DBA
 - Damit ist auch die Anwendung von Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen gesichert (heute Verständigungslösung auf juristisch dünnem Eis)
- **Allgemeine Nullsätze für Lizenzgebühren war nicht machbar (nur für verbundene Unternehmen)**

3. DBA Neuerungen

3.7 Revision DBA Niederlande

- **Abkommen paraphiert (21. November 2007 in Bern) aber noch nicht unterzeichnet**
- **Amtshilfe für Steuer- und Abgabebetrug**
 - Gemäss CH-Standard (doppelte Strafbarkeit, direkter Bezug des Delikts zu CH muss gegeben sein)
 - Meistbegünstigungsklausel EU-Mitgliedstaaten
 - Erweiterte Amtshilfe bei Steuerbetrug und ähnlichen Delikten sowie für Holdinggesellschaften
- **Modernisierung des Abkommens gemäss Struktur OECD-MA**
- **Ansässigkeit JP neu entsprechend Art. 4 Abs. 3 OECD-MA (bisher Sitz der JP)**
- **Anpassung Missbrauchskonzepte NL (va für hybride Finanzierungen)**
- **Veräusserung von Immobiliengesellschaften (i.d.R. Besteuerung im Belegenheitsstaat)**
- **Wegzugs- und Nachbesteuerungsrechte für wesentliche Beteiligungen für NP, die von NL in die Schweiz umziehen**
- **Leitende Angestellte unverändert (Geschäftsführer NL-Gesellschaften)**
- **Schiedsverfahren**

3. DBA Neuerungen

3.8 Revision DBA Italien

- **Ziel:** Streichen der Schweiz von schwarzen Listen und Lösung finden für korrekte Anwendung von Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen
- **Laufende DBA Revision seit 2001**
- **Mai 2007:** Ruling der lokalen Steuerbehörde in Italien, dass Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen auf Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus nicht anwendbar sei
- **Verhandlungsrunde September 2007: „Einigung“ erzielt:**
 - Amtshilfeklausel „tax fraud or the like“
 - CH sendet schriftliche Stellungnahme über Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus und Begründung, wieso diese nicht tax exempt sind (erfolgt im November 2007, wurde auch mündlich dargelegt)
 - Streichung von schwarzer Liste und Lösung von Problem mit Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (sonst wird Abkommen nicht paraphiert und unterzeichnet)
- **Keine Bereitschaft: 0% Sätze ins DBA zu übertragen**
- **Reaktion noch ausstehend; Ausgang offen**

3. DBA Neuerungen

3.9 Revision DBA Japan

- **Ziel:** Reduktion der Quellensteuersätze bei Dividenden, Zinsen und Lizenzen (Meistbegünstigungsklausel von 1971)
- **Diverse Versuche seit Jahren**
- **Erste positive Gespräche im Herbst 2007**
- **Vertiefte Gesprächswoche im Februar 2008**
- **Letztes Treffen: 4. April 2008**
- **Japan will Informationsaustausch / Quellensteuer (Basis Art. 26 OECD-MA)**

3. DBA Neuerungen

3.10 Revision DBA Grossbritannien (in Kraft seit 22. Dezember 2008)

- **Vollständige Quellensteuerentlastung (0%) auf Dividenden** zwischen Gesellschaften ab einer Beteiligung > 10% am Kapital der Dividenden zahlenden Gesellschaft
- Steuerbefreit werden neu auch **Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen**
- Übrige Dividendenzahlungen Residualsatz von 15 Prozent (im Quellenstaat)
- **Neue Massnahmen zur Besteuerung der Ruhegehälter und über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Vorsorgebeiträgen.** Künftig dürfen Kapitaleistungen von Vorsorgeeinrichtungen nur durch den Quellenstaat besteuert werden. Zudem sind in einem Vertragsstaat geleistete Vorsorgebeiträge im anderen Staat unter gewissen Voraussetzungen abzugsfähig.
- **Entsprechend den Verpflichtungen der Schweiz im Rahmen der OECD und gegenüber den EU-Mitgliedsstaaten wurde im Protokoll die Amtshilfeklausel ausgeweitet auf Holdinggesellschaften und auf Steuerbetrug und dergleichen (siehe auch Österreich sowie Spanien).**
- Anwendung ab 1. Januar 2009 auf die Schweizer Steuer. Auf britischer Seite finden die Bestimmungen hinsichtlich Körperschaftssteuern ab dem 1. April 2009 Anwendung und hinsichtlich Einkommenssteuern ab dem 6. April 2009. Die Ansprüche auf Steuergutschriften in Bezug auf Dividenden, die von in Grossbritannien ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, entfallen auf Dividenden, die am oder nach dem 6. April 2009 gezahlt werden.

3. DBA Neuerungen

3.11 Entwicklungen und Herausforderungen der schweizerischen Abkommenspolitik

- Traditionelle schweizerische Abkommenspolitik
 - Amtshilfe zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens (kleine Amtshilfe)
 - Keine Amtshilfe zur Durchsetzung des internen Rechts (grosse Amtshilfe)
 - Ausnahme seit 1951: Abkommen mit der USA
- Internationale Entwicklungen, die zu Anpassung der schweizerischen Abkommenspolitik führten
 - Bericht des Fiskalkomitees der OECD von 2000 über den Zugang zu Bankinformationen für steuerliche Zwecke
 - Revision von Art. 26 des OECD Musterabkommens
 - Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU (vom 24. Oktober 2004; Memorandum of Understanding)
 - OECD: schädlicher Steuerwettbewerb
 - Anhaltender Druck auf die Schweiz
 - OECD (Bankgeheimnisbericht von 2000 / schädlicher Steuerwettbewerb)
 - Konferenz von Bercy vom 21. Oktober 2008
 - EU (Weiterentwicklung der Richtlinie über die Zinsbesteuerung)

4. Entwicklungen international (OECD / EU)

4.1 OECD (Update 2008 des OECD-Musterabkommens)

■ **Änderung des OECD Musterabkommens:**

- Artikel 25 Abs. 5 neu: zwingendes Schiedsverfahren („Arbitration“)

■ **Änderung des Kommentars zum OECD Musterabkommen:**

- Art. 4: Keine Ansässigkeit von Gesellschaften die nicht voll besteuert werden. Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung
- Art. 5: Alternativbestimmung für Services (Dienstleistungen)
- Art. 7: Anpassung an den Betriebsstättenbericht („Authorised OECD Approach“)
- Art. 10: Alternativbestimmung für Ausschüttungen von REIT's (Real Estate Investment Trusts)
- Art. 12: Ergänzung Kommentar zum Begriff der Lizenzgebühren / Vertrieb von Software
- Art. 15: Weitere Präzisierungen zur Zählweise bei der 183 Tage-Regel (days of residence)
- Art. 17: Alternativ Möglichkeit der Nettosteuerung bei Sportlern und Künstlern

4. Entwicklungen international (OECD / EU)

4.1 OECD (Update 2008 des OECD-Musterabkommens)

■ **Änderung des Kommentars zum OECD Musterabkommen:**

- Art. 24: Nichtdiskriminierung.
- Art. 25: Verständigungsverfahren

(weiterführende Hinweise):

http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33747_40483591_1_1_1_37427,00.html

Die schweizerische Verwaltungs- und Gerichtspraxis folgt in der Regel den OECD Empfehlungen

■ **Offene Fragen und Themen:**

- Art. 15 Abs. 2: Begriff des Arbeitgebers (auch „short term assignments“)
- Anwendung von DBA auf kollektive Anlageinstrumente

4. Entwicklungen international (OECD / EU)

4.1 OECD (Update 2008 des OECD-Musterabkommens)

■ **Art. 4: Ansässigkeit:**

- Ansässigkeitsdefinition wurde weiter klargestellt, dahingehend, dass Personen vom Abkommenschutz auszunehmen, die nicht voll steuerpflichtig sind, da diese folglich in einem Drittstaat ansässig sind (comprehensive liability)
- Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung: muss nicht zwingend dort sein wo der Verwaltungsrat tagt

■ **Art. 10: Dividenden: REIT's**

- Optionale Bestimmung im Kommentar bezüglich der Rückerstattungsberechtigung bzw. der Erhebung der Quellensteuer:
 - Kleininvestoren = Portfolio Investoren = Sockelsatz von 15%
 - Grossinvestoren = Sind Steuersubjekt im Quellenstaat

- 4. Entwicklungen international (OECD / EU)
- 4.1 OECD (Update 2008 des OECD-Musterabkommens)

■ **Art. 25: Arbitration**

- Verbesserung der Lösungsfindung bei Doppelbesteuerungsabkommensstreitigkeiten
- Sofern keine einvernehmliche Verständigungslösung innerhalb von 2 Jahren getroffen wird, ist das Schiedsverfahren durchzuführen (obligatorisch):
 - Entscheid ist bindend für beide Staaten
 - Kann zusätzlich zu einem Verständigungsverfahren durchgeführt werden
 - Modus des Schiedsverfahrens nicht geregelt

4. Entwicklungen international (OECD / EU)

4.1 OECD (Update 2008 des OECD-Musterabkommens)

■ **Art. 7: Unternehmensgewinne (Gewinnzuteilung auf Betriebsstätten):**

- Zuteilung von Gewinnen an Betriebsstätten weitere Überlegungen
- Erste Stufe der Umsetzung des Betriebsstättenberichts der OECD
- Übernimmt die Schlussfolgerungen des Betriebsstättenberichts in dem Ausmass als keine Konflikte mit der bestehenden Kommentierung herrühren
- Weitere Klärung des Ansatzes des „seperate entity principle“

■ **Art. 5: Betriebsstätte (Alternativbesteuerung bei Dienstleistungen):**

- Dienstleistungen sollen wie andere Aktivitäten aufgefasst werden können
- Die bestehenden Bestimmungen zur Definition der Betriebsstätte reichen grundsätzlich aus
- Optional kann eine Bestimmung aufgenommen werden (Dienstleistungen welchen im Quellenstaat ausgeübt werden, können eine Betriebsstätte begründen bei vorliegen weiterer Umstände / weitreichender Auslegung

4. Entwicklungen international (OECD / EU)

4.2 EU

■ **CCCTB „Common Consolidated Corporate Tax Base“**

- Common = gleiche Regeln in allen Mitgliedstaaten
- Consolidated = automatische grenzüberschreitende Verrechnung von Gewinnen und Verlusten
- Corporate = für Gesellschaften und gesellschaftsähnliche Formen
- Tax Base = Regeln über die Bemessungsbasis nicht Steuersätze

■ **Wieso eine gemeinsame Bemessungsbasis innerhalb der Mitgliedstaaten?**

- Ziel ist steuerliche Hürden zu beseitigen / reduzieren für Unternehmen, die innerhalb der EU cross-boarder tätig sind
- Beitrag zur Lissabon Strategie über Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Arbeitsplätze
- Unterstützung der Mitgliedstaaten bei der Administrierung eines einfachen wettbewerbstaughlichen rechtlichen Rahmens betreffend Besteuerungsregeln von Gesellschaften

4. Entwicklungen international (OECD / EU)

4.2 EU

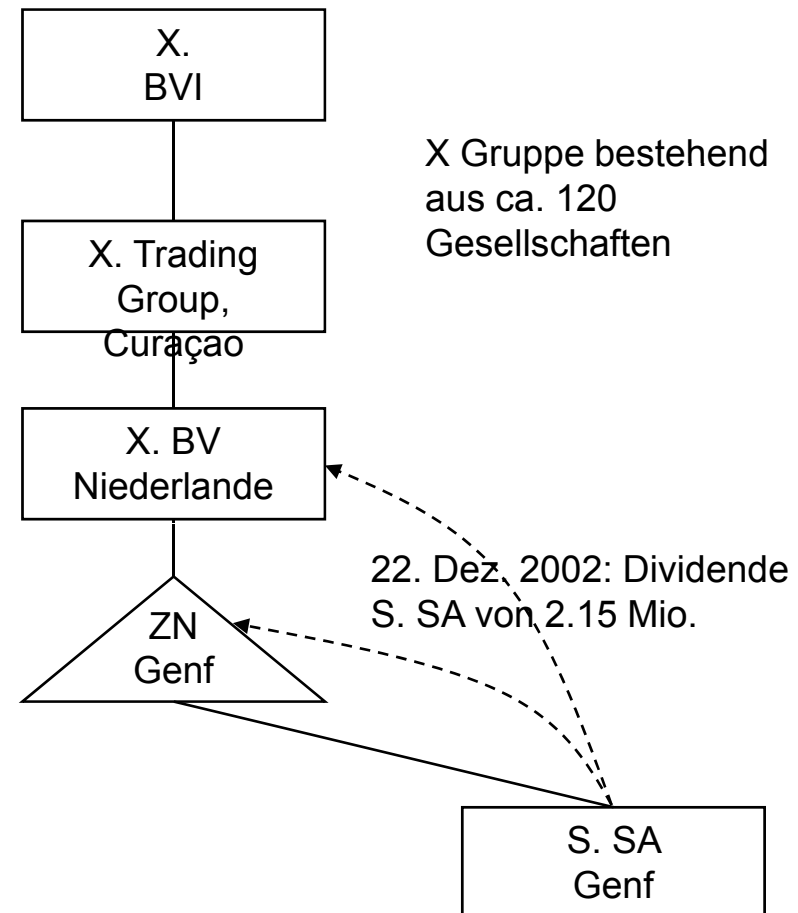
■ Grundsätzliche Fragen bezüglich einer CCCTB

- Braucht es überhaupt eine gemeinsame Basis?
- Welche Gesellschaften sollen genau erfasst werden?
- Nebst den Corporate Taxes, welche anderen Steuern sollen auch erfasst werden?
- Braucht es minimale Steuersätze?
- Sollte die CCCTB optional sein?
- Ist das Komitologie-Verfahren (Möglichkeit der beschleunigten Gesetzgebung innert der EU) in Betracht zu ziehen?

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international
 5.1 BGer 22. Februar 2008 (2C_333/2007, 2C_407/2007) Rückerstattung
 Verrechnungssteuer - Sachverhalt

Hauptfragen:

- 1) Ist die Beteiligung an der S SA aus Sicht der Verrechnungssteuer der X BV oder ihrer Zweigniederlassung zuzurechnen?
- 2) Ist die Rückerstattung gestützt auf das DBA-NL von der ESTV von Amtes wegen zu prüfen?



- 5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international
- 5.1 BGer 22. Februar 2008 (2C_333/2007, 2C_407/2007) Rückerstattung
Verrechnungssteuer – Gesetzliche Grundlage

- **Art. 24 Abs. 3 VStG**

Ausländische Unternehmen, die für ihre Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte oder für deren Betriebsvermögen Kantons- und Gemeindesteuern zu entrichten verpflichtet sind, haben Anspruch auf Rückerstattung der von den Einkünften aus diesem Betriebsvermögen abgezogenen Verrechnungssteuer

- **Streitpunkt**

- Genügt für die Rückerstattungsberechtigung, dass die Beteiligung an der S. SA den Kantons- und Gemeindesteuern unterlag?
- Muss die S. SA zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte (ZN) gehören und wenn ja, was heisst Betriebsvermögen?

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international
5.1 BGer 22. Februar 2008 (2C_333/2007, 2C_407/2007) Rückerstattung
Verrechnungssteuer – Erwägungen (I)

■ **Erwägungen Hauptfrage 1 (I)**

- Die Beteiligung muss zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehören; der Umstand, dass die Beteiligung in der Buchhaltung der ZN Genf geführt wurde und den Kantons- und Gemeindesteuern unterlag, genügt für die Rückerstattungsberechtigung nicht.
- Der Begriff Betriebsvermögen ist ein wirtschaftlicher Begriff und definiert sich wie folgt (zit. E 6.2):
„Une participation est rattachée à l'établissement stable en Suisse si elle sert directement et exclusivement l'activité de l'établissement stable constituant ainsi une part du capital d'exploitation et un actif nécessaire à l'exploitation de l'établissement ("upstream") ou si l'activité de l'établissement stable a contribué pour une part essentielle à l'acquisition des revenus de participation ("downstream").“

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international
5.1 BGer 22. Februar 2008 (2C_333/2007, 2C_407/2007) Rückerstattung
Verrechnungssteuer – Erwägungen (I)

■ **Erwägungen Hauptfrage 1 (II)**

- Die S.SA hat in folgendem Umfang Dienstleistungen (vor allem in den Bereichen Buchführung, Steuern, Rechtsberatung, Personal) an die ZN Genf erbracht: 2000: 35.6%, 2001: 21.15% und 2002: 39.2% ihres Gesamtumsatzes. Den restlichen Umsatz erzielte sie mit anderen Gruppengesellschaften.
- Die S. SA diene damit nicht im wesentlichen Umfang der Ertragserzielung der ZN Genf, weshalb sie nicht zum Betriebsvermögen der ZN Genf gezählt werden kann

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international
5.1 BGer 22. Februar 2008 (2C_333/2007, 2C_407/2007) Rückerstattung
Verrechnungssteuer – Erwägungen (III)

■ **Erwägungen Hauptfrage 2**

- Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist ein Recht und keine Pflicht, sowohl nach VStG wie nach dem DBA-NL.
- Das VStG und das DBA-NL verlangen für die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs unterschiedliche formelle und materielle Voraussetzungen, die ESTV muss deshalb nicht von Amtes wegen prüfen, ob eine Rückerstattung nach dem DBA-NL möglich ist.
- Auch wenn davon ausgegangen wird, dass das Gebot von Treu und Glauben sowie das Verbot des überspitzten Formalismus verlange, dass die ESTV die Steuerpflichtige auf das richtige Verfahren hinweist, liegt keine Verfassungsverletzung vor, da die ESTV vorliegend am 12. Mai 2003 darauf hingewiesen hatte, dass die X. BV, Rotterdam, eine Rückerstattung nach DBA-NL geltend machen müsste.

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.2 BGer 6. Mai 2008 (2C_276/2007) Besteuerung von Sportlern - Sachverhalt

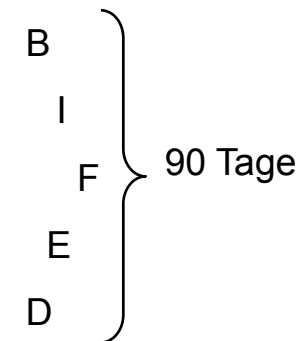
Hauptfrage:

In welchem Umfang ist die Schweiz berechtigt, das X vom Team Y. ausbezahlt Grundgehalt zu besteuern (ohne Prämien, Preisgelder, Startgelder)?

- Radrennfahrer X, wohnhaft im Kanton Bern, fährt für das Team Y., NL
- Seine Pflichten sind an bestimmten Rennen teilzunehmen, gemäss Programm zu trainieren, Teamkleidung zu tragen, usw.
- Er leistet im Jahr 2001 196 Arbeitstage für das Team Y.



Teilnahme an Rennen in:



CH

64 Tage Rennen und Training CH + Ausland

NL

42 Tage Rennen und Training NL

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international
5.2 BGer 6. Mai 2008 (2C_276/2007) Besteuerung von Sportlern –
Erwägungen (I)

- Unbestritten ist gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBA-NL, dass das für die in NL ausgeübte Tätigkeit entrichtete Salär (46 Tage = 21.4%) nur in den NL besteuert werden kann („Arbeitsortprinzip“).
- Dem DBA-NL kann nicht entnommen werden, dass das Salär auch im Umfang, in dem es für die in Drittstaaten ausgeübte Tätigkeit entrichtet wird, der NL zuzuweisen ist.
- Die DBA der Schweiz mit B, D, E, F und I enthalten eine Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Sportlerklausel. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA lautet wie folgt:

„Ungeachtet der Artikel 7 und 15 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden,“

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.2 BGer 6. Mai 2008 (2C_276/2007) Besteuerung von Sportlern – Erwägungen (II)

- ▣ Aus der Aufzählung der unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entfallenden Personen ist zu schliessen, dass sich die Bestimmung nur auf vortragende und öffentlich auftretende Künstler und Sportler bezieht. Bei Sportlern fallen Teilnahmen an öffentlichen Wettkämpfen, wie bei X. die Teilnahme an den Rennen in B, D, E, F und I, darunter.
- ▣ Zu prüfen ist damit, ob X. das vom Y. Team entrichtete Grundgehalt für die Bestreitung dieser Rennen erhalten hat, d.h. ob das Salär auftrittsbezogen war und somit im direkten Zusammenhang mit den Rennauftritten in den Drittstaaten stand.
- ▣ Bei der Beantwortung dieser Frage, ist wesentlich, dass Art. 17 OECD-MA im engen Zusammenhang mit der Quellenbesteuerung stehe. „Einkünfte im Sinne von Art. 17 OECD-MA sind in der Regel solche, die in den Auftrittsstaaten (Tätigkeitsstaaten) einer Quellenbesteuerung unterliegen (zit. E.5.4); so auch in der Schweiz (Art. 92 DBG). Diese Zwecksetzung von Art. 17 OECD-MA könne auch dem Kommentar zum OECD-MA entnommen werden.

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.2 BGer 6. Mai 2008 (2C_276/2007) Besteuerung von Sportlern – Erwägungen (III)

- ▣ X habe das Grundgehalt unabhängig davon erhalten, an welchen Rennen er schliesslich teilnehme. Das Gehalt umfasste ferner auch Trainingseinheiten und war auch im Krankheitsfall geschuldet. Es hatte somit nur einen mittelbaren, indirekten Zusammenhang zu den Rennauftritten in den Drittstaaten.
- ▣ Die Drittstaaten hätten zudem kaum die Möglichkeit, auf das Gehalt eines Sportlers, das von einem ausländischen Arbeitgeber bezahlt wird, zu greifen. Nur die im direkten Konnex mit den Rennauftritten stehenden Entschädigungen (z.B. Siegprämien) sind deshalb dem Auftrittsstaat zuzuweisen. „Eine darüber hinausgehende Zuweisung von Lohneinkommen an den Tätigkeits- oder Auftrittsstaat würde schon mangels Erkennbarkeit dieser Einkünfte zu einer systematischen Nichtbesteuerung führen“ (zit. E 6.2)
- ▣ Das X. vom Team Y. entrichtete Grundgehalt ist im Umfang von 78.6%, entsprechend 154 Arbeitstagen, in der Schweiz steuerbar.

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.3 BGer 5. Februar 2008 (2C_523/2007) Satzbestimmendes Einkommen
getrennt lebender Ehegatten (Ehefrau Ausland)

- Ehemann Wohnhaft in der Schweiz, Ehefrau in Deutschland

- Bestätigung der Rechtsprechung

- In Fällen in denen nur ein Ehegatte in der Schweiz lebt, die Ehegatten aber an der ehelichen Gemeinschaft festhalten und nicht tatsächlich getrennt sind, ist das Einkommen des im Ausland wohnhaften Ehegatten zur Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens des in der Schweiz lebenden Ehegatten einzubeziehen

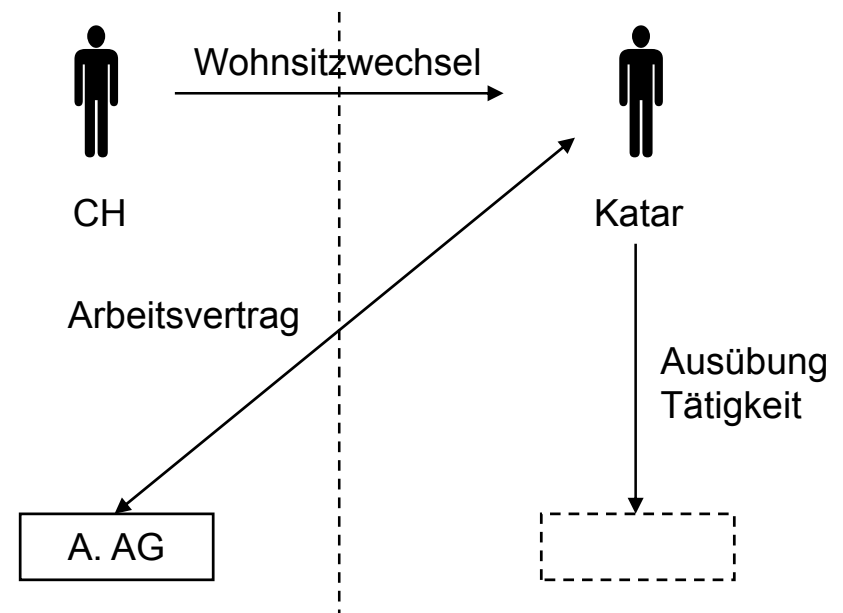
5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.4 BGer 6. März 2008 (2C_558/2007, 2C_559/2007) Progressionsvorbehalt bei Ruhegehalt aus D

- Art. 19 Abs. 1 DBA-D beinhaltet für Vergütungen, einschliesslich Ruhegehältern, die von einem Vertragsstaat u.a. für erbrachte Leistungen im öffentlichen Dienste gewährt werden, eine ausschliessliche Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Schuldnerstaat.
- Diese Einkunft darf damit zwar nicht in die Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung in der Schweiz einbezogen, sie darf aber zur Satzbestimmung berücksichtigt werden.
- Die Anwendung des Gesamtsteuersatzes ergibt sich aus Art. 7 Abs. 1 DBG. Der Progressionsvorbehalt kommt hier somit auch dann zur Anwendung, wenn er hier - wegen der ausschliesslichen Besteuerungszuteilung von Ruhegehältern aus "öffentlichem Dienst" in Art. 19 Abs. 1 DBA-D, der dem Methodenartikel vorgeht – allenfalls nicht direkt aus dem Methodenartikel 24 Abs. 2 DBA-D hergeleitet werden könnte.

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international
 5.5 VGer ZH 23. Januar 2008 (SB.2007.00078) Wirtschaftliche Zugehörigkeit
 (Beschwerde beim BGE hängig) - Sachverhalt

- C. war bis zum 30.4.2006 wohnhaft in der Schweiz und arbeitete für die in S. domizilierte A. AG. Ende April 2006 verlegte C. seinen Wohnsitz nach T./Katar, blieb aber weiterhin für die A. AG tätig.
- Das Kantonale Steueramt Zürich erachtet C. auch nach seinem Wegzug für das von der A. AG entrichtete Salär quellensteuerpflichtig (gemäss Weisung ZStB I Nr. 28/51).



5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.5 VGer ZH 23. Januar 2008 (SB.2007.00078) Wirtschaftliche Zugehörigkeit (Beschwerde beim BGE hängig) - Erwägungen

- Gemäss der Bundesgerichtspraxis unter dem BdBSt war für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit aufgrund persönlicher Tätigkeit eine Anwesenheit der pflichtigen Person in der Schweiz notwendig.
- Das VGer ZH kommt zum Schluss, dass unter Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG an dieser Praxis nicht festgehalten werden kann, mit folgenden Erwägungen:
 - Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG legt nach seinem Wortlaut einen Aufenthalt in der Schweiz nahe („wenn sie [die natürliche Person] in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben“).
 - Aus den Materialien geht nicht hervor, dass der Gesetzgeber an der unter dem BdBSt entwickelten Praxis festhalten wollte.
 - Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG ist im Zusammenhang mit Art. 91 bis 97 DBG auszulegen. Art. 91 DBG verlange ausdrücklich einen tatsächlichen Arbeitsort in der Schweiz.
 - Auch im internationalen Steuerrecht gilt das Arbeitsortprinzip (Art. 15 OECD-MA), was unter dem Aspekt der völkerrechtskonformen Auslegung von Bedeutung ist.

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.6 VGer TG 3. September 2008 (StE 25 2008 H.10 A 32 Nr.11) Freizügigkeitsabkommen; Ergänzende Veranlagung von Ausländern aus EU-Staaten; Quellenbesteuerung der Ausländer mit Wohnsitz in der Schweiz

- Kein Anspruch auf ergänzende Veranlagung aus dem Gleichbehandlungsgebot der Bundesverfassung sowie den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen und des Personenfreizügigkeitsabkommens.
- Eine Steuermehrbelastung von 9% stellt keine stossende Ungleichheit dar. Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung sind im Sinne des Diskriminierungsverbotes der Doppelbesteuerungsabkommen nicht in gleichen Verhältnissen wie Schweizerbürger.
- Die für die nachträgliche ordentliche Veranlagung festgelegte Einkommensgrenze von Fr. 120'000.- ist nicht zu beanstanden.

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.7 BGer 8. November 2007 (2C_303/2007) Unbeschränkte Steuerpflicht;

- Das objektive Merkmal eines steuerrechtlichen schweizerischen Wohnsitzes bildet das tatsächliche Verweilen in der Schweiz. Dabei ist kein ununterbrochener Aufenthalt notwendig. Das subjektive Merkmal des steuerrechtlichen schweizerischen Wohnsitzes bildet die Absicht dauernden Verweilens in der Schweiz. Diese Absicht braucht nicht in einer ausdrücklichen Willenserklärung geäussert zu werden, massgebend sind vielmehr die gegen aussen erkennbaren Umstände.
- Zu Unrecht hat die Vorinstanz solche Umstände etwa darin gesehen, dass die schweizerische Liegenschaft im Kaufvertrag als "Familienwohnung im Sinn von Art. 169 ZGB,, bezeichnet wurde. Andere Indizien - wenig gepflegtes Objekt, schlechte Isolation, Verkaufsabsicht - sprachen nämlich klar gegen eine Absicht des Verweilens in der Schweiz. Die nicht erwerbstätigen Beschwerdeführer haben auch keinen Aufenthalt in der Schweiz.
- Der Aufenthalt muss mehr oder weniger zusammenhängend sein, d.h. in einem einzigen Mals oder höchstens in einer geringen Anzahl von Blöcken vorliegen. Dabei bleiben kurze Unterbrüche ohne Belang, entscheidend sind die Gesamtumstände. Grenzgänger (Pendler) oder Wochenaufenthalter werden zu den Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt gerechnet.
- Die subjektive Steuerpflicht gemäss schweizerischem Landesrecht hängt nicht davon ab, ob die steuerpflichtige Person in einem anderen Staat besteuert wird oder nicht.

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.8 DBA-D Verständigungsvereinbarung Art. 15 Abs. 4 (18. September 2008) leitende Angestellte - Praxisänderung

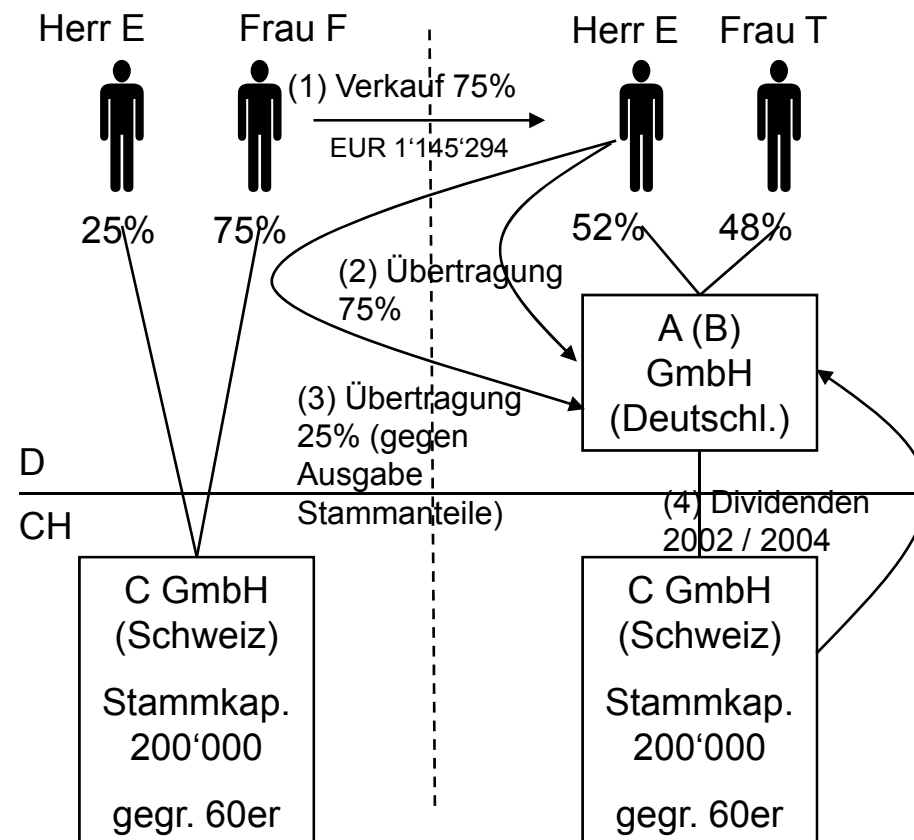
- **Praxis bisher:** nicht nur auf Personen anwendbar, die im Handelsregister eingetragen sind. Bei nicht im Handelsregister eingetragenen Personen muss jedoch entweder die Prokura oder weitergehende Vertretungsbefugnisse durch den Arbeitgeber bestätigt werden.
- **Praxis neu:** Die Dritten gegenüber geäußerte Vertretungsmacht für die Qualifikation der leitenden Stellung im Sinn von Artikel 15 Absatz 4 DBAD entscheidend ist.
- Für die nach dem 31. Dezember 2008 beginnenden Veranlagungszeiträume gilt Artikel 15 Absatz 4 DBA nur noch auf im Handelsregister eingetragene Prokuristen bzw. im Handelsregister eingetragene und mit entsprechender Funktion bezeichnete Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer, Direktoren, stellvertretende Direktoren, Vizedirektoren und Generaldirektoren Anwendung finden soll.
- Weiter hat die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Ansicht bestätigt, dass hinsichtlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Personen mit deutscher Ansässigkeit und leitender Stellung im Sinn von Artikel 15 Absatz 4 DBAD die gesamten Erwerbseinkünfte von der deutschen Besteuerung freizustellen sind.

5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.9 BVGer vom 30. Oktober 2008 (A-2163/2007) Rückerstattung

Verrechnungssteuer DBA-D

- Bilanz A GmbH 31.12.2003
Akt. Bet. C EUR 1'198'591
Pas. Schuld E EUR 318'534
Schuld F EUR 902'223
- A GmbH domiziliert bei Steuerberater
- Keine anderen Beteiligungen gehalten von A GmbH
- Von der C GmbH an die A GmbH geschüttete Dividenden dienten der Rückzahlung der Schulden an E und F
- A GmbH keine Angestellten
- A GmbH keine Büroräumlichkeiten



5. Rechtsentwicklung / Rechtsprechung Schweiz international

5.9 BVGer vom 30. Oktober 2008 (A-2163/2007) Rückerstattung Verrechnungssteuer DBA-D

- BVGer entschied auf Rechtsmissbrauch (Steuerumgehung)
- Art. 23 DBA-D (Verweis auf interne Missbrauchsvorschriften der CH)
- Vorliegend ist die Rechtsgestaltung rechtsmissbräuchlich und eine Rückerstattung wurde verweigert

6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)

6.1 Hintergrund

- **Es geht um den Schutz des eigenen Steuersubstrats**
- **Ausland kennt Aussensteuerrecht, z.B.:**
 - ▣ CFC-Regulations, Subject-to-tax clause, “Black List“
 - ▣ Steuerfolgen, z.B.:
 - Nichtanerkennung der ausländischen Gesellschaft
 - Hinzurechnung des ausländischen Gewinns zu demjenigen der inländischen Gesellschaft
 - Verweigerung von Schachtelprivileg, Beteiligungsabzug
 - Verweigerung von Zinsabzügen etc.
- **Die Schweiz hat keine gesetzlichen Bestimmungen zum “Aussensteuerrecht“.**
 - ▣ Gerichts- und Verwaltungspraxis zu einzelnen Gesetzesartikeln, z.B.
 - Ort der tatsächlichen Verwaltung (DBG) / Leitung (VST)
 - Definition Betriebsstätte in Gesetz, DBA
 - Steuerumgehung
 - Auftrag

6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)

6.2 Anknüpfungspunkte / Stichworte

■ **Liegt Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz ?**

- BGE vom 4.12.2003 (2A.321/2003/KJE/elo): “laufende Geschäftsleitung“ in der Schweiz -> **unbeschränkte Steuerpflicht** in der Schweiz
- BGE vom 30. Januar 2006 (2A.145/2005/scv): Steuerumgehung -> **Durchgriff** mit Hinzurechnung des “ausländischen“ Gewinns zum Gewinn der schweizerischen Gesellschaft (Konsolidierung)

■ **Liegt Auftragsverhältnis vor ?**

- BGE vom 9.5.1995 (StE B72.11 Nr. 3): zivilrechtliches Auftragverhältnis -> **Hinzurechnung** des “ausländischen“ Gewinns zur schweizerischen Auftraggeberin

■ **Liegt Betriebsstätte im Ausland vor ?**

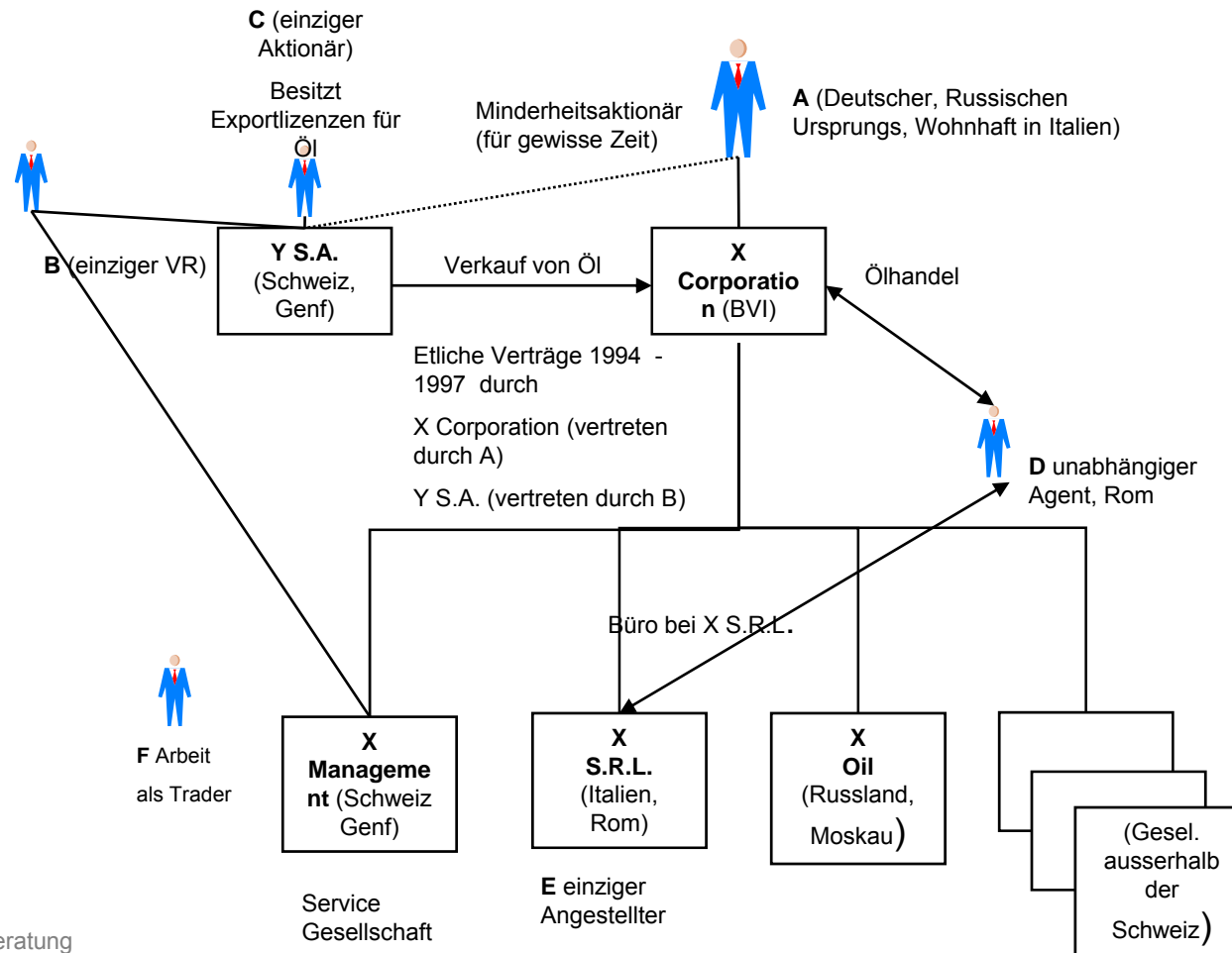
- Voraussetzungen an die Substanz ?

■ **Transferpricing eingehalten ?**

■ **(Kanton ZH Verweigerung Beteiligungsabzug auf Offshore-Gesellschaften)**

6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)
 6.3 Ort der Leitung von Offshore Gesellschaften: BGE 4.12.2003

■ Sachverhalt



6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)

6.3 Ort der Leitung von Offshore Gesellschaften: BGE 4.12.2003

■ **Entscheid Bundesgericht**

- Im Ergebnis wurde der Ort der Leitung der BVI Gesellschaft als in der Schweiz angenommen

■ **Erwägungen des Bundesgerichts**

- Auslegung von DBG 50, tatsächliche Verwaltung
- Rückgriff auf Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht (E.3.1.2)
- Wiedergabe der in der Doktrin vertretenen Auffassungen (E.3.1 letzter Satz)
 - Massgeblich ist die laufende Geschäftsleitung im Gegensatz zu den nicht relevanten Elementen:
 - Einerseits blosser Verwaltungstätigkeit als ausführende Tätigkeit
 - Andererseits strategische Grundentscheidungen
 - Ebenso sind irrelevant der Ort der Generalversammlung, der Ort der Verwaltungsratssitzungen und der Wohnort der Aktionäre
 - Sofern tägliche Geschäftsleitung an mehreren Orten liegt gilt die Präponderanzmethode

6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)

6.3 Ort der Leitung von Offshore Gesellschaften: BGE 4.12.2003

■ Erwägungen des Bundesgerichts

- Bundesgericht gibt aber keine eigene Definition! In der Folge wendet aber das BGer die erwähnten Kriterien an und nimmt darauf in E.3.2.4 Bezug
- Im konkreten Fall einer Öl-Handelsgesellschaft wird der Ort der Leitung in der Schweiz bejaht
- Hauptargumente:
 - Keine Aktivitäten am Sitz der Gesellschaft auf den BVI, sondern Italien/Schweiz
 - Nur Teil des Handelsvolumens über Italien generiert
 - Grossteil der Geschäfte mit CH-Gesellschaft als Verkäuferin; Verträge in CH unterzeichnet
 - Unterscheidung der Aktivitäten von F in reine Verwaltungstätigkeit und Abwicklung der Verträge; letztere sehr wichtig

- 6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)
- 6.3 Ort der Leitung von Offshore Gesellschaften: BGE 4.12.2003

■ **Auswertung**

- Entscheid bringt Klarheit bei Handelsaktivitäten
- Keine Aktivität am Sitz heisst noch nicht Ort der Leitung in der Schweiz; Analyse der Funktionen notwendig; reine Verwaltungstätigkeiten unerheblich; Präponderanzmethode für Geschäftsaktivitäten
- BGer misst der Ansässigkeit der Aktionäre im vorliegenden Fall keine Bedeutung zu
- Bedeutung des Entscheids im Verhältnis zu Staaten, die für Ansässigkeit auf formale Kriterien abstellen (z.B. Irland / Belgien). Gefahr von Doppelbesteuerungen und doppelten Nichtbesteuerungen

6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)

6.4 Durchgriff Offshore Gesellschaft: BGE 30.1.2006

■ Sachverhalt

- Natürliche Person beherrscht eine CH-Gesellschaft und eine Gesellschaft mit Sitz in Panama:
 - Erträge der CH-Gesellschaft wurden auf panamesische Gesellschaft verschoben (verbucht)
 - Beide Gesellschaften im gleichen Büro
 - Akten der beiden Gesellschaften vermischt
 - Personal war von CH-Gesellschaft angestellt, war jedoch auch für Panama Gesellschaft tätig
 - Gleiche Informatik für Buchhaltung beider Gesellschaften (CHF)
 - Konti beider Gesellschaften, übers Kreuz an gleiche Bank verpfändet

■ Entscheid Bundesgericht

- Im Ergebnis wurden die beiden Gesellschaften als wirtschaftliche Einheit gesehen und steuerlich konsolidiert

6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)

6.4 Durchgriff Offshore Gesellschaft: BGE 30.1.2006

■ Erwägungen des Bundesgerichts

- Zivilrechtliche Gestaltung nicht unbedingt steuerlich massgebend (Steuerumgehung) dies ist jedoch nur zulässig, wenn offensichtliche und objektive Gründe dies rechtfertigen
- Bundesgericht ist zurückhaltender mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Doppelbesteuerungsfällen und bei Bundessteuern (wegen voller Kognition); hier bedarf es einer Steuerumgehung
- E.8.1: Verweis auf Entscheid in ASA 63,661: Besonderes Misstrauen, wenn Gesellschaften in Steuerparadiesen in Frage stehen, keine wirtschaftlichen Gründe für die Einschaltung einer Panama Gesellschaft
- Zurückweisung Antrag BF, das Ergebnis der Panama Gesellschaft nicht der CH-Gesellschaft, sondern dem gemeinsamen Aktionär zuzurechnen
- Zurückweisung Antrag BF, eine schweizerische Betriebsstätte der Panamagesellschaft zu besteuern, oder wegen Ort der Leitung als eigenes Steuersubjekt zu behandeln

6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)

6.5 Auftrag: BGE 9.5.1995

■ Sachverhalt

- Z. Inc. Panama; eigener Geschäftsbetrieb mit 7 Angestellten
- Erwerb einer Beteiligung im Hinblick auf ein Übernahmeangebot
- Finanzierung erfolgte grösstenteils durch CH-Konzernmuttergesellschaft in Form von Darlehen an die Z. Inc. Panama (ca. CHF 700 Mio.)
- Verantwortlich: KL-Mitglied; angestellt bei US-Gruppengesellschaft
- Übernahme gescheitert wegen höherer Konkurrenzofferte; Veräusserung mit Gewinn von ca. CHF 500 Mio.
- Ursprünglich geplant war Übertragung der Beteiligung auf UK-Gesellschaft nach erfolgter Übernahme

■ Entscheid BGE

- Vorliegen eines Auftragsverhältnisses mit CH-Konzernobergesellschaft und rechnet Gewinn der CH Gesellschaft zu
- Für Zurechnung der von Target bezahlten Dividenden rein zivilrechtlich abstellen (Z. Inc. Panama; keine Inanspruchnahme DBA CH-UK)
- Gleiches gilt für Zinseinnahmen auf dem der Z. Inc. gewährten Darlehen (von CH Gesellschaft zu versteuern)

6. Geplantes KS ESTV „Offshore“ (CH Aussensteuerrecht)

6.6 Verfahrensstand – Mögliche Auswirkungen

- **Braucht es KS “Offshore“ ?**

- **Genügen Leitplanken des Bger?**
 - Ort der Leitung
 - Durchgriff aufgrund von Steuerumgehung

- **Zeitpunkt für ein KS “Offshore“ ? (liegt derzeit bei BR Merz, welcher darauf aufmerksam gemacht wurde, dass dies kontraproduktiv sein könnte)**

- **Was wären die Auswirkungen auf**
 - Vermögensverwaltungsgesellschaften
 - IP- und Finanzgesellschaften
 - Standortattraktivität usw.

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.1 Vorgeschichte

- Herbst 2005: **Begehren der EU-Kommission** um **Auskünfte** über kant. Steuerregimes (Vereinbarkeit mit Wettbewerbsregeln des Freihandelsabkommen von 1972 - FHA)
- Behandlung im Gemischen Ausschuss FHA, Erklärungen, **schriftliche Stellungnahme der Schweiz**, März 2006
- Expertengespräche, Mai 2006 – keine Einigung
- Gemischter Ausschuss FHA, Nov. 2006 – keine Einigung
- Schriftlicher **Entscheid Kommission: Unvereinbarkeit mit FHA**, Gesuch um Verhandlungsmandat, Febr. 2007
- **Verabschiedung Verhandlungsmandat** EU-Rat, 14. Mai 2007
- Brief an Schweiz Ende Mai 2007: Aufnahme von Gesprächen auf Expertenebene
- Reaktion Schweiz: **Ablehnung von Verhandlungen**, da keine Verletzung des FHA ersichtlich ist. **Dialog zur Pflege der guten nachbarschaftlichen Beziehungen** aber erwünscht.
- Bisher **2 Treffen zwischen den Delegationen** der Schweiz und der EU im Rahmen des Dialogs.

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.2 Sichtweise der EU-Kommission

- Kantonale Steuerregimes verstossen gegen Art. 23 Abs. 1, iii) Freihandelsabkommen von 1972 (FHA)
- **Unzulässige staatliche Beihilfen**, die den Wettbewerb im bilateralen Warenverkehr verzerren können
- Möglichkeit von „Schutzmassnahmen“ gem. Art. 27 FHA
- **Hauptvorwurf: Selektivität bzw. Diskriminierung**
 - Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Erträgen
 - Freistellung von Holdingnebenerträgen auf Stufe Kanton und Gemeinde
- **Forderung: Beseitigung der wettbewerbsverfälschenden Elemente**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.3 Sichtweise des Bundesrates

- Kantonale **Steuerregimes** können **nicht unter die Beihilfenbestimmung** des bilateralen FHA fallen / Vertrag existiert seit 1972, die kantonalen Steuerregimes teilweise schon länger. Bisher keine Klagen seitens der EU.
 - Praxis von Kommission und EuGH zum Beihilfenverbot des EG-Vertrags lässt sich nicht auf FHA übertragen. Ausserdem Aufweichung des strikten Beihilfeverbots in der EU selbst als Folge der Lissabon-Strategie von 2000
 - **Keine Diskriminierung:** kantonale Regime sind für In- und Ausländer offen
 - Beim Holdingregime wird nicht zwischen in- und ausländischen Erträgen unterschieden (kein „ring fencing“)
- **Vorwürfe der EU-Kommission betreffend FHA 1972 sind unbegründet**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.4 Begründung der ablehnenden Haltung des Bundesrates

- Selbst wenn Wettbewerbsregeln des FHA anwendbar wären, läge keine Verzerrung des bilateralen Warenhandels vor, weil
 - Holding- und Verwaltungsgesellschaften** selbst gar **keinen Handel** treiben dürfen
 - die bei den **Gemischten Gesellschaften** zulässige **untergeordnete Handelstätigkeit** in der Schweiz normal besteuert wird
- Keine Verhandlungen über kantonale Regimes unter dem Freihandelsabkommen

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.5 Beurteilung der rechtlichen Position

- Beide Seiten haben ihre Positionen schriftlich dargelegt
- Schweiz hat ihre Haltung ausführlich schriftlich und mündlich erläutert
- Es gibt keinen „Richter“ (Schiedsinstanz fehlt beim FHA)
- Rechtlich erscheint die Position der Kommission unter dem FHA als schwach
- **Es geht nicht um eine Rechtsfrage. EU benutzt Freihandelsabkommen, weil es der einzige rechtliche Anknüpfungspunkt bildet. Ziel der EU ist, die steuerliche Attraktivität der Schweiz im Vergleich zur EU zu schmälern.**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.6 Hintergrund der EU Forderungen

- Längerfristiges Ziel der Kommission ist die Schaffung eines **“level playing field“** auch im Unternehmenssteuerbereich
- 1997 Selbstverpflichtung der EU-Mitgliedstaaten zur Beseitigung von sog. schädlichen Steuerpraktiken (**EU-Verhaltenskodex** - ähnliche Stossrichtung wie OECD „Harmful Tax Competition“)
- EU-Wettbewerbsrecht wird von der Kommission aktiv genutzt, um alle Mitgliedstaaten zur Beseitigung von speziellen, selektiven oder diskriminierenden Steuerregimes zu zwingen (Art. 87 EG-Vertrag: unzulässige Staatsbeihilfen, EuGH)
- **Interventionen von EU-Parlamentariern und Mitgliedstaaten bei der Kommission wegen Abwanderungen in die Schweiz**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.7 Was steht für die Schweiz auf dem Spiel

- Attraktive kantonale Besteuerungsregeln für gewisse Gesellschaften gemäss Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden StHG
 - **Holdingsgesellschaften** (Art. 28 Abs. 2)
 - **Verwaltungsgesellschaften** (Art. 28 Abs. 3)
 - **Gemischte Gesellschaften** (Art. 28 Abs. 4)

- Es geht **nicht** um natürliche Personen und **nicht** um Massnahmen zur Regionalförderung

- **Auf dem Spiel stehen steuerliche Standortvorteile, welche die Schweiz während Jahren aufgebaut hat**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.8 Holdingregime

- **Beteiligungsverwaltung**, aber keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz
- Bis zu einem Drittel der Aktiven oder der Erträge dürfen nicht aus Beteiligungen stammen (sog. **Holdindrittel**)
- **Keine kantonale Gewinnsteuer** auf:
 - Dividenden, Beteiligungsgewinnen (üblich für Holdings)
 - Erträgen aus Konzerndienstleistungen, Darlehen, Lizenzen
 - Befreiung für Erträge aus Schweiz und aus Ausland !
- **Reduzierte kantonale Kapitalsteuer**
- **Volle Bundessteuer auf allen Einkünften mit Beteiligungsabzug**
- **Effekt. Gewinnsteuersatz auf gewissen Nichtbeteiligungserträgen = 7,83%**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.9 Verwaltungsregime (Domizilgesellschaft)

- Nur **Verwaltungstätigkeit** in der Schweiz (z.B. Lizenzverwaltung, Finanzierungen, Konzerndienstleistungen) – kein Marktauftritt in der Schweiz !

- **Ordentliche kantonale Gewinnsteuer**
 - aber reduziert nach Massgabe der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz

- **Normale kantonale Kapitalsteuer und volle Bundessteuer**

- **Effektiver Gewinnsteuersatz auf Auslanderträgen etwa 8-11% (Bund + Kanton + Gemeinde)**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.10 Gemischte Gesellschaften

- Nur **untergeordnete Geschäftstätigkeit** in der Schweiz, d.h. Haupttätigkeit im Ausland (z.B. Handel zwischen Drittstaaten)

- **Ordentliche kantonale Gewinnsteuer**,
 - aber reduziert nach Massgabe der Bedeutung der Geschäftstätigkeit in der Schweiz

- **Normale kantonale Kapitalsteuer und volle Bundessteuer**

- **Effektiver Gewinnsteuersatz auf Auslanderträgen etwa 9-13% (Bund + Kanton + Gemeinde)**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.11 Zusammenfassung Steuerregimes

- Keine Diskriminierung bei Erträgen aus Schweiz und Ausland bei Holdinggesellschaften
- Keine Diskriminierung betr. Beherrschung der Gesellschaft
- Alle Gesellschaften zahlen volle direkte Bundessteuer
- **30% der Erträge der Bundessteuer gehen an Kantone (17% verbleiben für Veranlagungsaufwand, Rest via Neuer Finanzausgleich)**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.12 Finanzielle Bedeutung der Steuerregimes

- ca. 20'000 Gesellschaften mit kant. Sonderregime (schweiz. und ausländ. Gesellschaften; 10% aller jur. Personen)
- Zahlreiche grosse Gesellschaften: hohe Dividendenerträge, hoher Anteil der gesamten Gewinne aller jur. Personen
- Gesamtertrag aus Gewinnsteuern aller juristischen Personen (2003)
 - Total Bund: rund 5 Mia. Fr. (davon 30% an Kantone)
 - Total Kantone rund 5-6 Mia. Fr.
 - Gegenwärtig höhere Erträge dank Wirtschaftslage
- **Es geht um substantielle Gewinnsteuererträge für Bund und Kantone sowie um weitere Steuereinnahmen**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.13 Was steht auf dem Spiel für die Schweiz

- Falls kein gleichwertiger steuerlicher Ersatz geschaffen würde:
- Gefahr der **Abwanderung** von Zwischenholdings, Headquarters, Handelsgesellschaften, Lizenzverwertungsgesellschaften etc.
- **Verlagerungen** von hochwertigen Konzernfunktionen von Schweizer Unternehmen ins Ausland
- Verlagerung von Forschungsaktivitäten aus der Schweiz
- Verlust von wichtigen Kunden für Dienstleistungssektor
- **Verlust** von hochwertigen **Arbeitsplätzen**

7. Auswirkungen des Steuerstreits mit der EU auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften

7.14 Grundsätzliche Handlungsoptionen

1. Abwehren, Aussitzen ? (keine Alternative)
2. Materielle Verhandlungen mit EU ?
3. Autonome Lösung: Lancierung von zukunftsweisenden Steuerreformen ?

Position Bundesrat

- **Keine Verhandlungen über Steuerregimes, aber Dialogsbereitschaft**
- **Sicherstellung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz**
- **Resultat Unternehmenssteuerreform III (siehe nachfolgend)**

8. Grundstein für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung (III)

(Bern 10.12.2008, Medienmitteilung EFD)

■ Hintergrund

- Internationale Starke Konkurrenz bei Finanzierungstätigkeiten
- Wachstumsaussichten des Landes erhöhen
- in der Schweiz tätigen Firmen von unnötigen Steuerlasten zu befreien (insbesondere bei Finanzierungstätigkeiten im Konzern)
- die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb zu stärken

■ Weitere Beseitigung steuerlicher Hindernisse

- Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigen- und Fremdkapital
- Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei der Konzernfinanzierung (Befreiung von Verrechnungs- und der Stempelsteuer)
- Kantonale Ebene: Möglichkeit des Verzichts auf die Kapitalsteuer
- Anpassungen im System des Beteiligungsabzuges

- **Bundesrat hat nun das EFD beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage für eine Reform der Unternehmensbesteuerung (III) auszuarbeiten.**

8. Grundstein für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung (III)

(Bern 10.12.2008, Medienmitteilung EFD)

■ **Stärkung durch Anpassung der kantonalen Steuerstati**

- Vom EFD eingesetzte Arbeitsgruppe hat die kantonalen Steuerstati vertieft geprüft:
 - Übergang zu einer einheitlichen Gewinnbesteuerung wäre finanzpolitisch nicht verkraftbar und hätte gravierende Auswirkungen auf Kantone und auf Neugestaltung des Finanzausgleichs.
 - Die Variante eines Übergangs zu einer einheitlichen Gewinnbesteuerung stiess bei den konsultierten Kantonen entsprechend auf Ablehnung.
- Anpassungen bei kantonalen Steuerstati wären geeignet Steuerstandort Schweiz weiter zu stärken.
 - Mit gezielten Massnahmen kann sichergestellt werden, dass in- und ausländische Erträge bei allen diesen Gesellschaften steuerlich gleichbehandelt werden, womit deren internationale Anerkennung gestärkt wird.
 - Als mögliche Massnahmen stehen dabei das generelle Verbot der Geschäftstätigkeit von Holdinggesellschaften im Vordergrund sowie
 - Anpassungen bei der Behandlung von „Gemischten Gesellschaften“ und die Abschaffung des Status „Domizilgesellschaften“

8. Grundstein für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung (III)

(Bern 10.12.2008, Medienmitteilung EFD)

■ **Stärkung durch Anpassung der kantonalen Steuerstati**

- ▣ Der Bundesrat hält in diesem Zusammenhang jedoch noch einmal fest, dass die kantonalen Sonderstati nicht gegen das Freihandelsabkommen mit der EU verstossen.
- ▣ Er wird die EU jedoch im Rahmen des bestehenden Dialogs über die Umsetzung der geplanten autonomen Reform informieren.

9. Stolpersteine international Unternehmenssteuerreform II

- Kapitaleinlageprinzip (Grundsatz)
 - Keine Verrechnungssteuer auf Rückzahlung von Zuschüsse / Aufgelder / Agio etc. die von den Aktionären ursprünglich eingebracht wurden
 - Steuerfreiheit der Rückzahlung von geleisteten Kapitaleinlagen, einschliesslich Aufgeldern und Zuschüssen bei Rückzahlung in das Privatvermögen.

- „Superholding“ (Transponierung international)
 - International Konzept Steuerumgehung?
 - Praxis ESTV?
 - Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II (siehe Seite 4807ff betreffend Transponierung / Superholding)

10. Internationale Mehrwertsteuer-Risiken / Chancen

10.1 Allgemeines

- Keine Harmonisierung bezüglich der indirekten Steuern (grundsätzlich keine Doppelbesteuerungsabkommen)
- In der EU: EU-MWSt (Mehrwertsteuer) -Richtlinie (77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem; einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (6. / 8. / 13. USt-Richtlinien)

10. Internationale Mehrwertsteuer-Risiken / Chancen

10.2 Hauptsitz / Betriebsstätte Strukturen

- Die ESTV qualifiziert Hauptsitze und Betriebstätten (im In- und Ausland) als eigenständige Subjekte im Sinne der schweizerischen Mehrwertsteuer
- In der EU war es lange umstritten, wie das Verhältnis zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte zu qualifizieren ist. Viele Länder vertraten die Ansicht, dass Hauptsitz und Betriebsstätte Teil eines einzigen Unternehmens und daher eines einzigen Mehrwertsteuersubjektes sind.
- Im FCE Bank Urteil des EuGH: C-210/04 wurde die Behandlung von Hauptsitz und Betriebsstätte als einziges Mehrwertsteuersubjekt entschieden.
- CH Ausblick: Mehrwertsteuerreform: „Single Entity“ Ansatz (Art. 3 E-MWSTG)

10. Internationale Mehrwertsteuer-Risiken / Chancen

10.3 Grenzüberschreitende Warenlieferungen

- CH: hier kommt es grundsätzlich nicht auf die vereinbarten Transportbedingungen an:
 - Grundsatz: Einfuhr ist vom letzten Abnehmer durchzuführen. Dieser hat allfälligen Einfuhrzoll und die Einfuhrsteuer zu entrichten und kann letztere als Vorsteuer geltend machen
 - Bei Vorliegen einer Unterstellungserklärung bei einem der Lieferanten in der Kette, hat dieser als Importeur aufzutreten und alle nachfolgenden Lieferungen sind als Inlandlieferungen mit MWST abzurechnen
- EU: Lieferungen „verzollt und versteuert“ (Incoterm DDP) können eine mehrwertsteuerliche Registrierungspflicht im Bestimmungsland zeitigen (zu vermeiden).
 - Anders als in der CH kann jedoch für jede einzelne Lieferung entschieden werden, ob eine Verzollung durch einen der Lieferanten in der Kette gewollt ist. Alle weiteren Lieferungen in der Kette nach der Verzollung sind mit lokaler MWST des Bestimmungslandes abzurechnen
 - Bei Warenlieferungen innerhalb der EU (sog. innergemeinschaftliche Lieferungen) muss der Lieferant nachweisen, dass die Waren tatsächlich das Abgangsland verlassen haben
 - Nachweis ist (da keine Zollgrenzen) zu erbringen, durch:
 - Z.B. vom Empfänger abgezeichneten CMR Frachtbrief
 - Bestätigung des Empfängers über den Erhalt der Ware genügt nicht
 - Schwierigkeiten bei Incoterms Ab Werk (EXW) oder Frei LKW (FCA), da Transport in der Hand des Abnehmers liegt

10. Internationale Mehrwertsteuer-Risiken / Chancen

10.4 Preisanpassungen im Konzernverhältnis

- Preisanpassungen im Konzern kommen regelmässig vor um vorausberechnete Zielmargen zu erreichen
- Preisanpassungen können sich hierbei für die Zukunft oder rückwirkend ergeben
- Rückwirkende Preisanpassungen bergen immer ein mehrwertsteuerliches und (im Falle von grenzüberschreitenden Lieferungen auch ein zollrechtliches) Risiko
 - Korrektur der ursprünglichen Preise in Sammelrechnung
 - Grundsätzlich nicht MWST konform
 - Zoll und MWST Probleme, da keine Übereinstimmung mit Abrechnungen
 - Kann allenfalls von Behörden als Umgehung der Korrektur aller einzelner Transaktionen eingestuft und nicht akzeptiert werden
 - Korrektur der ursprünglichen Preise pro Transaktion
 - Administrativ aufwendig
 - EUSt grundsätzlich kein Problem, sofern voller Vorsteuerabzug besteht
 - Zollseitig problematisch, sofern Waren zollpflichtig
 - Empfehlung: Kontakt mit der Zollverwaltung und Diskussion des Sachverhalts vor Preisanpassungen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Christoph Nef

lic. oec. HSG., dipl. Steuerexperte, Partner

Tax Advisors & Associates AG ◦ Gartenstrasse 25 ◦ CH-8002 Zürich

Tel +41 (0)44 208 10 10 ◦ Fax +41 (0)44 208 10 20

christoph.nef@taxadvisors.ch ◦ www.taxadvisors.ch