

KALAIIDOS BLOG

25 Fachbeiträge
zu ausgewählten
Steuerrechtsthemen



25

Jahre
Kalaidos
Fachhochschule

SPEZIALEDITION
25 JAHRE KALAIIDOS FACHHOCHSCHULE
NÄHER AM WISSEN – NÄHER BEI IHNEN.

STEUERRECHT

Ausgewählte Blogbeiträge zum 25-jährigen Jubiläum der Kalaidos Fachhochschule



VORWORT

Während unseres Jubiläumsjahres «25 Jahre Kalaidos Fachhochschule» und «5 Jahre Kalaidos Law School» werfen wir einen besonderen Blick auf unseren Fachthemen Blog. Dieser beleuchtet praxisrelevante Fragestellungen rund um verschiedene Themen aus den Bereichen Wirtschaft und Recht. Gerne präsentieren wir Ihnen in dieser Spezialedition 25 ausgewählte Blogbeiträge zum Thema Steuerrecht aus unserem reichhaltigen Fundus aus den letzten fünf Jahren. Die Beiträge stammen aus der Feder von Dozierenden, Studiengangsleitenden, Absolvent:innen bis hin zu erfahrenen Berufspraktiker:innen aus unserem Fachhochschul Umfeld. Die Beiträge zeigen Ihnen die Vielfältigkeit des Steuerrechts und die Erkenntnisse aus den Masterarbeiten die praxisnahe unserer Studiengänge.

Ihr Kalaidos Blog Team

INHALT

Taxation S. 03

Mehrwertsteuer S. 35

Zollrecht S. 55

Masterarbeiten S. 64

Erste Auflage November 2022

Seite 2



Wie weit geht die Solidarhaftung (Symbolbild)?

1 DRUM PRÜFE, WER SICH TRENNT

von Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah

Oder: Haftet die Ehefrau nach der Trennung von ihrem Noch-Ehemann für seine Steuerschulden aus den Jahren der gemeinsamen Steuerpflicht? Dieser Frage gehen wir in diesem Blogbeitrag nach.

Die ersten Eindrücke über die Einladung, die Gastgeber und das persönliche Wohlbefinden sind ausgetauscht. Das Tischgespräch wendet sich Themen zu, die mehr Tiefgang und Konstanz der Gesprächsteilnehmer fordern. Eine Bekannte sei daran, sich von ihrem Ehemann zu trennen, hebt einer der Gäste an. Sie habe Erkundigungen zu ihrer nachmaligen Steuersituation eingeholt. Aha, Steuerberatung an der Festtafel, schießt es dem Steuerrechtler durch den Kopf. Der Ehemann dieser Bekannten sei als Berater tätig gewesen. Er habe in den letzten Jahren damit jedoch überwiegend Verluste erzielt. Diese hätten mit Einkommen seiner Ehefrau verrechnet werden können. Dass sich ihr steuerbares Einkommen nach der Trennung und dem damit einhergehenden Wegfall der gemeinsamen Veranlagung und der Verrechnung der Verluste ihres selbständigerwerbenden Noch-Ehemanns erhöhen würde, habe sie verstanden. Besagter Ehemann habe jedoch während einigen Jahren der gemeinsamen Steuerpflicht, vor der Verlustphase, bestimmte Einkünfte nicht deklariert. Das Zürcher Steueramt habe deshalb ein Nachsteuerverfahren eröffnet. Die Bekannte frage sich nun, ob sie für diese Steuerschulden ihres Ehemannes aus früheren Jahren auch noch solidarisch hafte, wenn sie sich von ihm tatsächlich trenne und später scheiden lasse. Mit der Trennung ende die Faktoraddition und die gemeinsame Veranlagung. Zudem seien es seine und nicht ihre Steuerschulden. Wie ist das denn nun, fragt der erzählende Gast: «Schränkt eine tatsächliche Trennung oder Scheidung die Solidarhaftung von Ehegatten ein?»

Ob er sich im Namen seiner Bekannten erkundigt oder diese vorschickt, um für eigene Belange Erkundigungen einzuziehen, ist angesichts seines Interesses für diese «trockene» Steuerfrage bei Tisch nicht von der Hand zu weisen. Spannend ist sie aus Steuerrechtssicht allemal. Die Antwort wird beeinflusst vom Wohnsitzkanton und dessen gesetzlicher Grundlage.

Direkte Bundessteuer

Für die Belange der direkten Bundessteuer stellte der Gesetzgeber nebst der Aufhebung der Solidarschuldnerschaft bei Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten⁽¹⁾, die hier jedoch nicht von Belang ist, mit Art. 13 Abs. 2 DBG sicher, dass ein Ehegatte nach einer rechtlichen oder tatsächlichen Trennung nicht mehr für noch offene Steuerschulden des Partners aus der Zeit der gemeinsamen Steuerveranlagung haftet. Die Antwort auf die Frage des Gastes lautet ja, bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden bei der direkten Bundessteuer.

Seite 3

Staats- und Gemeindesteuern – unterschiedliche Lösungen

Der Gesetzgeber sieht im StHG keine diesbezügliche Bestimmung vor. Dementsprechend wählten die kantonalen Gesetzgeber verschiedene Lösungen.

Zwei Kantone kennen eine blosse Teilschuldnerschaft der Ehegatten, wonach die gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten jeweils nur für den eigenen Anteil an der Gesamtsteuer haften⁽²⁾, womit die Eingangsfrage bereits beantwortet ist.

Zwölf kantonale Steuergesetzgeber haben den Wortlaut von Art. 13 Abs. 2 DBG übernommen⁽³⁾.

Die übrigen zwölf kantonalen Steuergesetzgeber, darunter auch der Zürcher Gesetzgeber, haben keine Art. 13 Abs. 2 DBG nachempfundene Bestimmung legiferiert. § 12 Abs. 1 StG ZH hält allgemein – sinngemäss gleich wie Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBG – fest: Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten haften solidarisch für die Gesamtsteuer. Kann man daraus ableiten: Die Solidarhaftung entfällt, wenn die Ehe rechtlich oder tatsächlich getrennt ist, nicht nur für ab der Trennung entstandene Steuerschulden, sondern auch für die davor entstandenen? Oder bleibt die Solidarhaftung für die während der ungetrennten Ehe entstandenen Steuerschulden bestehen und entfällt «nur» für ab dem Zeitpunkt der Trennung entstandene Steuerschulden?

Urteil des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2007

Das Bundesgericht schützte die letztere Interpretation dieser Zürcher Bestimmung in seinem Urteil vom 13. Dezember 2007⁽⁴⁾. D.h. die Bekannte des Gastes mit Wohnsitz im Kanton Zürich würde nach ihrer tatsächlichen oder rechtlichen Trennung von ihrem Ehemann für die Belange der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern, nicht jedoch für die direkte Bundessteuer, weiterhin für die während der Zeit ihrer ungetrennten Ehe entstandenen Steuerschulden des Ehemannes haften. Der Gast am Tisch hat aufmerksam zugehört und verstehend genickt. Weiteres liesse sich ausführen, etwa, wie es sich mit einer Sicherstellungsverfügung gegenüber der Bekannten verhalten würde, wenn ihr Ehemann Anstalten machen würde, die Schweiz zu verlassen. Doch längst widmet sich das Tischgespräch dem Dessert und den jüngsten Entdeckungen von passenden Digestifs und die weiteren Themen bleiben unausgesprochen.

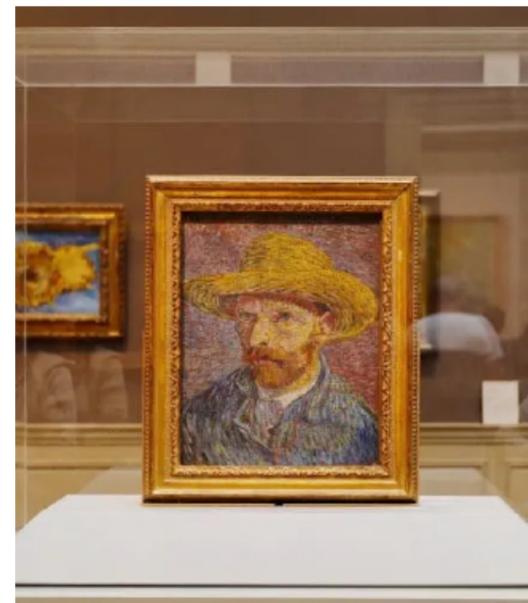
Quellen und weiterführende Informationen

⁽¹⁾Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG.

⁽²⁾Basel Stadt: § 9 Abs. 2 StG BS; § 14 Abs. 1 StG BL.

⁽³⁾Aargau: § 22 Abs. 2 StG AG; Bern: Art. 15 Abs. 2 StG BE; Freiburg: Art. 13 Abs. 2 StG FR; Genf: Art. 12 Abs. 2 LIPP-I GE; Glarus: Art. 12 Abs. 2 StG GL; Jura: Art. 53 Abs. 2bis LI JU; Schwyz: § 14 Abs. 1 StG SZ; Thurgau: § 16 Abs. 3 StG TG; Tessin: Art. 12 Abs. 2 LT TI; Uri: Art. 13 Abs. 2 StG UR; Wallis: Art. 10 Abs. 2 StG VS; Zug: § 13 Abs. 2 StG ZG; dazu auch FELIX RAJOWER/URSULA WEBER RAJOWER, Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, FStR 2009, 176.

⁽⁴⁾2C_306/2007, E. 3.1 f.; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 12 N 9.



Hausrat oder nicht? (Symbolbild)

2 BEWERTUNG VON KUNST FÜR STEUERZWECKE

von Dan Hertach, Dr. Michael Nordin

Gemäss Art. 13 StHG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände werden jedoch nicht besteuert und müssen dementsprechend nicht in der Steuererklärung deklariert werden. Es stellt sich die in der Praxis schwierige Abgrenzungsfrage, unter welchen Voraussetzungen ein Kunstwerk als Hausrat beziehungsweise persönlicher Gebrauchsgegenstand gilt.

Unter welchen Voraussetzungen werden Kunstwerke dem steuerbaren Vermögen zugerechnet?

Im Einklang mit der herrschenden Lehre und Rechtsprechung hat das Zürcher Verwaltungsgericht 2012 steuerfreien Hausrat wie folgt definiert: «Hausrat ist, was Wohnzwecken dient, sich im Haus befindet und zur üblichen Einrichtung einer Wohnung gehört (vgl. SR.2011.00019, E. 2.1 und 2.2).» Gerade bei Kunst ist jedoch die Beurteilung, ob ein Gegenstand noch dem Wohnzweck dient oder ob der Kapitalanlagecharakter vorherrscht, oftmals kompliziert. Es ist auf die konkreten Umstände des Einzelfalls abzustellen, wie Zweckbestimmung, tatsächliche Nutzung, finanzielle Verhältnisse oder Ausstattung des Hauses.

Abgrenzung zwischen Hausrat und steuerbarem Vermögen

Im erwähnten Urteil hat das Zürcher Verwaltungsgericht überdies festgehalten, dass die Schwelle von der üblichen Einrichtung einer Wohnung (Hausrat) zum steuerbaren Vermögen bei einem Verkehrswert eines Kunstwerks von CHF 150'000 sicher überschritten sei – ungeachtet der konkreten Nutzung und der finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Dass einzelne Kunstgegenstände mit einem Wert von mehr als CHF 150'000 als steuerbares Vermögen qualifiziert werden können, stellte eine Verschärfung der Praxis dar und wurde von der Lehre, gerade mit Blick auf die Rechtssicherheit, sehr kritisch aufgenommen. So ergeben sich zwischen den Kantonen grosse Unterschiede in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Kunstwerken. Im Kanton Genf beispielsweise sind kunst- und wissenschaftliche Sammlungen ausdrücklich von der Vermögenssteuer befreit. Eine Ausnahme bilden zu Spekulationszwecken gehaltene Kunstwerke. In Bezug auf die Erbschaftssteuer befreien die meisten Kantone (gängigen) Hausrat, nicht jedoch der Kanton Zürich.

Ermittlung des für die Vermögenssteuer relevanten Wert eines Kunstwerks

Gemäss Art. 14 Abs. 1 StHG wird das Vermögen zu Verkehrswerten bewertet. Also jener

Betrag, den ein Käufer am Ende der Steuerperiode normalerweise für ein Objekt bezahlen würde. Die Frage nach dem Verkehrswert eines Kunstwerks ist schwierig zu beantworten.

Kunstwerke sind in aller Regel Unikate, die keinen Marktpreis haben und über keinen liquiden Sekundärmarkt verfügen. Ihr Verkehrswert kann daher nur mittels einer Schätzung ermittelt werden. Um zu verhindern, dass Vermögen besteuert wird, das gar nicht vorhanden ist, sind Kunstwerke für Vermögenssteuerzwecke konservativ zu bewerten. In der Praxis können Anschaffungs- und insbesondere Versicherungswerte als Ausgangslage für die Wertermittlung dienen.

Verkehrswert vs. Versicherungswert

Aufgrund der Komplexität der Bewertung von Kunstwerken stellen die meisten Kantone auf den Versicherungswert ab (u.a. Kanton Zürich). Häufig aber übersteigt der Versicherungswert den Verkehrswert, da ersterer die Kosten einer Wiederbeschaffung widerspiegelt. Vom Versicherungswert sind deshalb Abschläge für Transaktionskosten wie Kommissionen und Händlermargen, die bei einer Auktion typischerweise anfallen, sowie für oftmals im Versicherungswert enthaltene Überversicherung und Wertsteigerung vorzunehmen. Kunstexperten gehen davon aus, dass der Verkehrswert vieler Kunstwerke massiv unter dem Versicherungswert liegt. Es steht dem Steuerpflichtigen folglich frei, beispielsweise mittels Bewertungsgutachten einen Verkehrswert nachzuweisen, der unter dem Versicherungswert liegt. Schliesslich soll nur der verfügbare Reinvermögenswert der Vermögenssteuer unterliegen. Der Kanton Baselland stellt pauschal auf die Hälfte des Versicherungswertes ab.

Fazit

Entscheidend ist jedenfalls, dass Kunstwerke deklariert werden. In der Regel anerkennen die Steuerbehörden, dass die Bewertung mit grossen Unsicherheitsfaktoren behaftet und der steuerpflichtigen Person diesbezüglich ein relativ grosser Spielraum zu gewähren ist.



Liquidationsgewinnsteuer durch Liegenschaftenhändler (Symbolbild)

3 STEUERN BEI LIQUIDATIONSGEWINN

von Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah

Kann ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler die Liquidationsgewinnsteuer nach [Art. 37b DBG](#) beanspruchen? Diese Frage stellt sich für alle gewerbsmässigen Händler. Im Vordergrund steht sie bei den gewerbsmässigen (Quasi-) Liegenschaftenhändlern. Denn (Quasi-) Liegenschaftenhändler gibt es viele. Als Quasi-Liegenschaftenhändler gelten gemäss Bundesgericht Personen, die weder haupt- noch nebenberuflich einen Liegenschaftenshandel betreiben ([BGer 10.9.2015, E. 1.4](#)).

Zweifel in der Praxis - Beendet ein Liegenschaftenhändler seine Tätigkeit auch wirklich?

In der Praxis zweifeln Steuerbehörden zuweilen, ob ein gewerbsmässiger (Quasi-) Liegenschaftenhändler seine selbständige Erwerbstätigkeit auch wirklich definitiv aufgibt, weil diese Art von Tätigkeit nicht selten auch über das Renteneintrittsalter hinaus ausgeübt werden kann und auch wird.

Die Dienststelle Steuern Kanton Luzern etwa hat restriktive Kriterien definiert, die erfüllt sein müssen, damit ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler eine Privatentnahme machen darf ([StB LU, § 25 Nr. 4, Ziff. 4.2](#)): «Der/die Liegenschaftenhändler/in hat nur noch eine/vereinzelt Liegenschaft/en des gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels; der/die Liegenschaftenhändler/in erklärt ausdrücklich, den gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel aufzugeben und seine/ihre Liegenschaft/en als langfristige Kapitalanlage behalten zu wollen; der/die Liegenschaftenhändler/in ist im Zeitpunkt der Überführung mindestens 60 Jahre alt; die Liegenschaft/en eignet/eignen sich als langfristige, private Vermögensanlage; das heisst es handelt sich um (ein) überbaute/s, vermietete/s Objekt/e im Alleineigentum des/der Liegenschaftenhändlers/-händlerin, welche/s einen laufenden Ertragsüberschuss zu generieren vermag/vermögen; während den fünf, der Privatentnahme folgenden Jahren, erfolgt keine Veräusserung dieser Liegenschaft/en» und der Pflichtige unterzeichnet eine diesbezügliche Erklärung.

Bisherige Auffassung der ESTV

Nach bisheriger Auffassung der ESTV können sich Quasi-Liegenschaftenhändler nicht auf [Art. 37b DBG](#) berufen (dazu auch [BGer 24.6.2019, 2C_960/2018](#) sowie auch das vorinstanzliche Urteil: [VGer ZH 12.9.2018, SB.2018.00058](#)).

Begründung

Die ESTV argumentiert in die bereits genannte Richtung (VGer ZH 12.9.2018, SB.2018.00058, E. 3.2): «Ein Quasi-Liegenschaftenhändler könne ... seine selbständige Erwerbstätigkeit gar nie aufgeben – also weder durch Verkauf noch durch Überführung einer Liegenschaft in das Privatvermögen. Selbst wenn der Quasi-Liegenschaftenhändler keine Liegenschaften mehr besitzen würde, bestehe immer noch die Möglichkeit, dass er auch später noch im Nebenerwerb eine Liegenschaft kauft und wieder verkauft, was wiederum als gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel qualifiziert werden müsse.»

Dies hiesse, dass ein (Quasi-)Liegenschaftenhändler die zweite Voraussetzung, die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per se nie erfüllen könnte, was eine Benachteiligung einer bestimmten Kategorie von Selbständigerwerbenden gleichkäme.

Neuer Entscheid

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat in einem von der ESTV geführten Verfahren kürzlich entschieden, dass sich auch Quasi-Liegenschaftenhändler auf [Art. 37b DBG](#) berufen können (VGer ZH 12.9.2018, SB.2018.00058, E. 2). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat weder aus dem Wortlaut, der Historie, der Gesetzessystematik, der systematischen Auslegung noch aus der ratio legis Gründe ableiten können, die gegen die Anwendbarkeit von [Art. 37b DBG](#) auf Quasi-Liegenschaftenhändler sprechen (VGer ZH 12.9.2018, SB.2018.00058, E. 2). Das BGer (BGer 24.6.2019, 2C_960/2018) hat nun die Auffassung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich geschützt.



Bild: Kalaidos FH

4 UNSER BUCHTIPP: STEUERRECHT 3. AUFLAGE

von Prof. em. Dr. iur. Markus Reich

Es freut uns sehr, die dritte Auflage des Steuerrecht-Buchs von Herrn Prof. em. Dr. iur. Markus Reich in unseren Blog zu präsentieren.

Vorstellung

Ich freue mich und bin der Kalaidos Fachhochschule sehr verbunden, dass ich die 3. Auflage meines Lehrbuchs Steuerrecht an dieser Stelle kurz vorstellen darf:

Das Werk hat sich schon kurz nach seinem Erscheinen vor rund 10 Jahren in Wissenschaft und Praxis als Standardwerk etabliert. Es setzt sich zum Ziel, hohe wissenschaftliche Ansprüche zu erfüllen, ohne die Anforderungen an eine praxisnahe und verständliche Einführung in die komplexe Rechtsmaterie aus den Augen zu verlieren.

Inhalt

Erläutert werden im Teil I vorab die rechtlichen Grundlagen und die systematischen Zusammenhänge, gefolgt von einem Überblick über die gesamte Steuerordnung. Ausführlich abgehandelt werden im Teil II namentlich die Einkommens- und Vermögenssteuer, die Gewinn- und Kapitalsteuer und die Grundstückgewinnsteuer sowie im Teil III die Verrechnungssteuer und im Teil IV die Mehrwertsteuer.

Grund der Neuauflage

Nun ist aber das Steuerrecht in ständiger Bewegung – und dies in rasantem Tempo. Dabei geht es nicht nur um tiefgreifende Neuerungen, wie das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF), sondern auch um zahllose Gerichtsentscheide, Verwaltungs- und Praxisänderungen. Was gestern noch unverrückbar schien, ist heute Makulatur. Eine Aktualisierung des Lehrbuchs erschien deshalb sieben Jahre nach Erscheinen der 2. Auflage dringend erforderlich.

Bearbeiter

Altersbedingt habe ich die Weiterführung des Werks in jüngere Hände gelegt. Silvia Hunziker hat es dankenswerterweise übernommen, das Werk in der 3. Auflage wiederum auf den neuesten Stand zu bringen. Dr. iur. Silvia Hunziker, Rechtsanwältin, ist Richterin am Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Professorin für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Kalaidos Law School sowie Lehrbeauftragte an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich. Die Überarbeitung des Teils IV zum Mehrwertsteuerrecht hat dessen Verfasser, Philip Robinson, vorgenommen. Dr. phil. lic. oec. Philip Robinson ist Mitglied des Verwaltungsrats und Partner in der Steuerabteilung der EY Schweiz sowie

Lehrbeauftragter an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich. Auch ihm gebührt aufrichtiger Dank für die gelungene Abrundung des Werks mit seiner kompetenten und konzisen Erläuterung der schweizerischen Mehrwertsteuer.

An wen richtet sich dieses Buch?

Das Buch wendet sich nicht nur an die Studierenden, sondern bietet auch allen in der Beratung, Verwaltung oder Justiz tätigen Steuerfachleuten Orientierungshilfe bei der Lösung praktischer Probleme und erschliesst die Grundgedanken und die systematischen Zusammenhänge. Auch andere Rechtsuchende finden darin Antworten auf aktuelle Fragen der Steuerpraxis.

5 STEUERLICHE BEHANDLUNG DES FORDERUNGSVERZICHTS DES GESELLSCHAFTERS

von lic. iur. Stefan Oesterhelt, Susanne Schreiber



Bild: Kalaidos FH

Das Kreisschreiben Nr. 32 der ESTV (KS 32) führt in Ziff. 4.1.1.1.a Folgendes zur Behandlung von Forderungsverzichten aus: «Forderungsverzichte durch Gesellschafter sind grundsätzlich gleich zu behandeln wie Forderungsverzichte Dritter. Der Gesellschaft erwächst dadurch ein ertragswirksamer Vermögenszugang.» Ausnahmen sollen nur in zwei Fällen gelten, nämlich wenn die Forderung als verdecktes Eigenkapital behandelt wurde oder wenn es sich um ein sogenanntes Sanierungsdarlehen des Gesellschafters handelt. Schliesslich hält die ESTV fest, dass diese Praxis durch das Bundesgericht bestätigt worden sei und verweist dabei auf das Urteil vom 29. September 1989 (ASA 59 [1990/1991], 551 ff.).

Die Ausführungen der ESTV sind leider zu apodiktisch ausgefallen. Der Aspekt der buchhalterischen Behandlung des Forderungsverzichts wird nämlich ausser Acht gelassen. Es stellt sich mithin die Frage, ob die Ausführungen auch dann gelten, wenn der Forderungsverzicht handelsrechtlich erfolgsneutral verbucht wurde. Gemäss dem Handbuch für die Wirtschaftsprüfung (HWP) ist eine erfolgsneutrale Verbuchung nämlich zulässig (HWP IV.2.28.3) und mittlerweile auch üblich. Eine Erfassung des erfolgsneutral verbuchten Forderungsverzichts mit der Gewinnsteuer und somit eine Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip scheitert u.E. aber an einer fehlenden Rechtsgrundlage. Insbesondere sind Art. 58 Abs. 1 lit. b und c DBG nicht einschlägig. Richtigerweise werden diese Rechtsnormen von der ESTV im KS 32 auch nicht bemüht.

Art der handelsrechtlichen Verbuchung spielt zentrale Rolle

Auch die Rechtsprechung des Bundesgerichts vermag die Position der ESTV bei erfolgsneutral verbuchten Forderungsverzichten nicht zu stützen. So betraf das vom KS 32 referenzierte Urteil des Bundesgerichts vom 29. September 1989 einen Fall, in dem der Forderungsverzicht handelsrechtlich erfolgswirksam verbucht wurde. Auch im Leitentscheid aus jüngerer Zeit, dem Urteil vom 20. Oktober 2014 (2C_634/2012), hatte das Bundesgericht einen erfolgswirksam verbuchten Forderungsverzicht zu beurteilen. Die Aussagen des

Bundesgerichts im letztgenannten Urteil, wonach die «rechtliche und buchhalterische Ausgestaltung» für die gewinnsteuerliche Behandlung entscheidend seien und im konkreten Fall eine Korrektur nach Art. 60 lit. a DBG verneint wurde, weist dagegen obiter dicta darauf hin, dass der Art der handelsrechtlichen Verbuchung für das Bundesgericht eine zentrale Rolle zukomme und für die steuerliche Abweichung von der handelsrechtlichen Verbuchung eine Korrektornorm erforderlich ist. Einen anderen Weg hat hingegen das Verwaltungsgericht Aargau in seinem Urteil vom 1. Mai 2019 beschritten (SJZ 2020, 37 ff.), wenn es sozusagen als deus ex machina Folgendes festhält: «Kommt aber die Steuerbehörde wie hier zum Schluss, es liege entgegen der Verbuchung in der Jahresrechnung ein erfolgswirksamer Vorgang vor, darf sie für steuerliche Zwecke eine Bilanzberichtigung vornehmen.» Ein Hinweis auf die Korrektornorm von Art. 58 DBG fehlt im Urteil. Nun können die Steuerbehörden in gewissen Fällen zwar durchaus eine «Bilanzberichtigung» vornehmen, wenn die handelsrechtliche Verbuchung offensichtlich unzulässig war. Entspricht die handelsrechtliche Verbuchung aber – wie in casu – den Grundsätzen des HWP, ist eine solche Argumentationslinie doch sehr abenteuerlich. Das Verwaltungsgericht Aargau hat sich denn auch weder mit dem HWP noch mit sonstiger Literatur zur Rechnungslegung auseinandergesetzt. Das (in Rechtskraft erwachsene) Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau muss somit im Hinblick auf die Begründung als klares Fehlurteil bezeichnet werden. Die Notwendigkeit einer gesetzlichen Korrektornorm ergibt sich bereits aufgrund des Legalitätsprinzips, das Eingriffe zulasten des Steuerpflichtigen ohne gesetzliche Grundlage verbietet.

Anpassung der Praxis bezüglich Begründung von KER

Bemerkenswerterweise hat die ESTV die Neuauflage des Kreisschreibens Nr. 29b betreffend Kapitaleinlagereserven (KER) vom 23. Dezember 2019 zum Anlass genommen, ihre Praxis bezüglich der Begründung von KER anzupassen. So sollen neu KER immer dann gebildet werden können, wenn der Forderungsverzicht handelsrechtlich erfolgsneutral verbucht wird. Die entsprechende Passage im KS 29b (Ziff. 2.2.3) widerspricht damit den Ausführungen in KS 32 Ziff. 4.1.1.1.a, wo auf die gewinnsteuerneutrale Behandlung abgestellt wird geht Letzterer aber klarerweise vor. Konsequenterweise sollte die ESTV sowie die mit der Veranlagung betrauten kantonalen Verwaltungsbehörden die Änderung im KS 29b zum Anlass nehmen, nicht nur die Praxis betreffend KER, sondern auch für die Gewinnsteuer anzupassen. Eine gewinnsteuerneutrale Behandlung des erfolgsneutral verbuchten Forderungsverzichts liesse sich u.E. sogar bereits auf Basis des geltenden KS 32 vertreten. Es ist nämlich nicht abwegig, die Ausführungen in KS 32 Ziff. 4.1.1.1.a auf den erfolgswirksam verbuchten Forderungsverzicht zu beschränken, zumal das hierfür als Rechtfertigung angeführte Urteil des Bundesgerichts vom 28. September 1989 einen Fall des erfolgswirksam verbuchten Forderungsverzichts betraf.

Alternative debt for equity swap

Bis diese Frage aber entweder höchstrichterlich oder durch eine Anpassung des KS 32 eindeutig geklärt ist, sei dem Steuerpflichtigen klarerweise die Einholung eines entsprechenden Steurrulings empfohlen. Schliessen sich die zuständigen kantonalen Steuerbehörden der hier vertretenen Auffassung, wonach ein erfolgsneutral verbuchter Forderungsverzicht keine Gewinnsteuern auslöst, nicht an, ist aber noch nicht Hopfen und

Malz verloren. Vielmehr bietet sich in einem solchen Fall eine alternative Rechtsgestaltung (sogeannter alternative debt for equity swap) an:

Forderungszuschuss: Der Gläubiger (direkter oder indirekter Aktionär) beschliesst zu Gunsten der Schuldnerin einen à fonds perdu Zuschuss seiner Forderung, die er gegenüber der Schuldnerin hat. Dadurch geht die Forderung durch Konfusion von Gläubiger und Schuldnerin unter.

Zuschussversprechen: Der Gläubiger (direkter oder indirekter Aktionär) beschliesst einen à fonds perdu Zuschuss in die Schuldnerin (Tochter) und begründet so eine Forderung der Tochter gegenüber dem Gläubiger. In der Folge erklärt entweder die Tochter oder der Gläubiger die Verrechnung, wodurch beide Forderungen untergehen.

Befreiungsversprechen (Art. 175 OR): Der Gläubiger (direkter oder indirekter Aktionär) übernimmt die Schuld der Tochter und wird dadurch sowohl Gläubiger als auch Schuldner, so dass die Forderung qua Konfusion untergeht.

Da das Bundesgericht im Urteil vom 20. Oktober 2014 explizit die Bedeutung der rechtlichen Ausgestaltung hervorhebt, hängt die steuerliche Behandlung in diesen Konstellationen nicht vom wirtschaftlichen Gehalt, sondern von der zivilrechtlichen Ausgestaltung (und buchhalterischen, hier erfolgsneutralen, Behandlung) ab. Insofern müssen solche zivilrechtlichen Ausgestaltungen auch steuerlich anerkannt werden, zumal sie keineswegs als «absonderliche Rechtsgestaltungen» angesehen werden können. Anders mag es sich allenfalls beim sogenannten Cash Roundtrip verhalten, bei dem der Gläubiger einen Barzuschuss in die Schuldnerin macht und diese damit ihre Schuld zurückzahlt. Eine solche Gestaltung könnte durchaus als künstlich angesehen werden, zumal sich die Schuldnerin u.U. damit auch paulianischen Anfechtungen aussetzt.

Fazit

Ob diese alternative debt for equity swaps künftig ausgedient haben, bleibt abzuwarten. Eine ausführliche Begründung des hier vertretenen Standpunktes, wonach der erfolgsneutral verbuchte Forderungsverzicht nicht gewinnsteuerwirksam ist, findet sich in der aktuellen Ausgabe Nr. 6 («Corona-Spezial») der Steuerrevue («Forderungsverzicht und andere Debt-Equity-Swaps»). Auf rund vierzig Seiten werden dort auch die neuen Entwicklungen beim Erlass der Emissionsabgabe aufgrund des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 12. Juni 2018 (A-3735/2017) beleuchtet und auf den entsprechenden Sanierungsbegriff für Zwecke der erweiterten Verlustverrechnung nach Art. 67 Abs. 2 DBG eingegangen.. Schliesslich untersuchen wir auch die Steuerkonsequenzen des Forderungsverzichts durch Schwestergesellschaften, wobei insbesondere die Praxis bei der Verrechnungssteuer Fragen aufwirft.

6 STEUERSTRAFRECHTLICHE EIGENHEITEN BEI DER VERRECHNUNGSSTEUER

Der Teufel steckt im Detail

von Nicole Gutzwiller

Im Strafbereich der Verrechnungssteuer bestehen bei genauerem Hinsehen – insbesondere aufgrund des veralteten Verwaltungsstrafrechtsgesetzes – zahlreiche Diskussionspunkte, die nicht unbeachtet bleiben dürfen. Dies umso mehr, als man sich bei der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer schnell im strafrechtlichen Bereich befinden kann. Auch wenn die Verrechnungssteuer im innerschweizerischen Verhältnis «nur» eine Sicherungssteuer ist, lauert die Steuerhinterziehungsfalle.

Wenn ein Steuerdelikt nebst der Verrechnungssteuer gleichzeitig noch die direkten Steuern tangiert, ist die steuerpflichtige Person mit verschiedenen unkoordinierten Strafbestimmungen und Verfahren konfrontiert.

Die kürzlich veröffentlichte Masterarbeit «Steuerstrafrechtliche Eigenheiten bei der Verrechnungssteuer – Der Teufel steckt im Detail» setzt sich mit diesen Themen vertiefter auseinander. Die nachfolgenden Ausführungen geben einen kurzen Einblick in die Arbeit.

Ausgangslage

Ein Alleinaktionär verbucht die Kosten einer privaten Veranstaltung im Aufwand seiner Gesellschaft. Dieser Vorgang führt steuerlich gesehen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung:

- Der Gewinn der Gesellschaft wird zu tief ausgewiesen.
- Der Gewinn wird verdeckt an den Alleinaktionär weitergeleitet und dort in der persönlichen Steuererklärung nicht deklariert.
- Die Verrechnungssteuer auf der verdeckten Gewinnausschüttung wird nicht abgeliefert.

Im Rahmen einer Prüfung durch die ESTV, Hauptabteilung Verrechnungssteuer, wird diese verdeckte Gewinnausschüttung erkannt. Wenn der Revisor nach Abschluss seiner Revision eine verwaltungsinterne Meldung an die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen («ASU») macht, kann diese ein Steuerstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung einleiten.

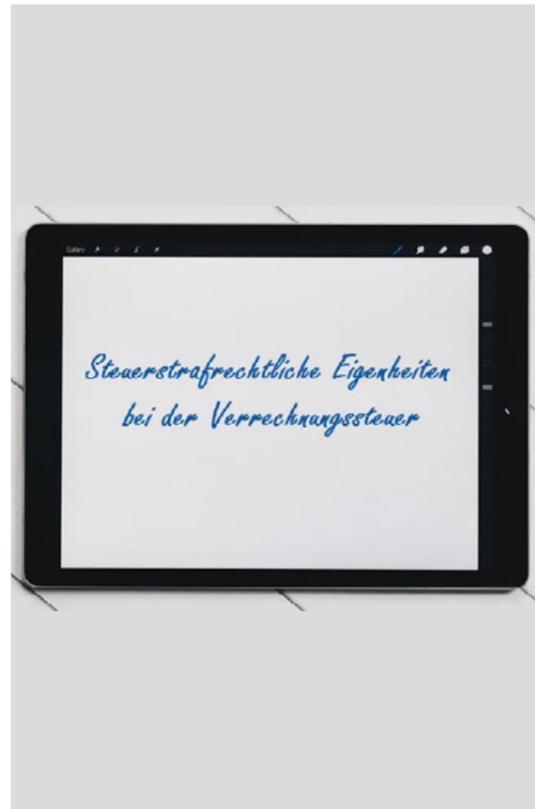


Bild: Kalaidos FH

Das veraltete Verwaltungsstrafrechtsgesetz («VStrR»)

Ein von der ASU eingeleitetes Strafverfahren basiert primär auf dem veralteten Verwaltungsstrafrechtsgesetz («VStrR»), welches im Jahre 1974 erlassen und seither nur marginal verändert wurde. Während die Schweizerische Strafprozessordnung an die veränderten Rechte eines Angeklagten angepasst wurde, geschah dies beim VStrR nicht.

In der Folge widerspricht das veraltete VStrR teilweise den hochgehaltenen strafprozessualen «Geboten» der Bundesverfassung («BV») und der Europäischen Menschenrechtskonvention («EMRK»). Ein solches «Gebot» ist z.B. der «nemo tenetur»-Grundsatz, das Aussageverweigerungsrecht einer in einem Strafverfahren beschuldigten Person.

Die Rolle der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen («ASU»)

Der ASU als Strafuntersuchungsbehörde kommen gemäss VStrR umfassende Kompetenzen zu. Bereits bei Verdacht auf eine gewöhnliche Steuerhinterziehung – welche gerade bei der Verrechnungssteuer sehr schnell vorliegen kann und strafrechtlich lediglich eine Übertretung darstellt – kann die ASU auf umfangreiche Zwangsmassnahmen (wie z.B. Sperrung von Bankkonti oder Hausdurchsuchungen) zurückgreifen. Solche Zwangsmassnahmen können für die betroffenen Personen sehr unangenehm sein und stark in die Privatsphäre eingreifen.

Diese Tatsache ist umso bedeutender, als das VStrR keine direkte Unternehmensstrafbarkeit vorsieht und sich ein Strafverfahren i.d.R. gegen die natürliche Person richtet, welche die Tat verübt hat (wie z.B. eine in einer Steuerabteilung tätige Person oder der Verwaltungsrat einer Gesellschaft). Gerade bei der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer kommt diesen Personen eine nicht zu unterschätzende Verantwortung zu.

Die ASU als Unterabteilung der ESTV hat primär die fiskalischen Interessen des Staates zu wahren. Die ASU ist aber in einem Steuerstrafverfahren nicht nur Geschädigte, sondern gemäss VStrR auch Untersuchende, Anklägerin, erstinstanzliche RichterIn sowie Rechtsmittelinstanz in einer Person. Diese Tatsache ruft rechtsstaatliche Bedenken hervor: Eine beschuldigte Person muss zuerst ein zweistufiges verwaltungsinternes Verfahren durchlaufen, bevor eine Beurteilung durch ein unabhängiges Gericht erfolgen kann.

Rechtsstaatlich heikel ist es zudem, wenn die betroffene steuerpflichtige Person im Rahmen einer Revision durch die ESTV zur Mitwirkung verpflichtet ist und ihre Aussagen/Unterlagen in einem anschliessenden (Verwaltungs-)Strafverfahren der ASU vorliegen. Es dürfte in diesem Fall der vorerwähnte «nemo tenetur»-Grundsatz verletzt sein.

Gestrüpp im Steuerstrafrecht

Wenn im eingangs erwähnten Beispiel der Revisor der ESTV nicht nur der ASU, sondern auch dem Kanton eine Meldung macht, in welchem die Gesellschaft und der Aktionär ihren Sitz haben, können die kantonalen Steuerbehörden parallel zum Strafverfahren der ASU ein Administrativverfahren wegen Steuerhinterziehung im Bereich der direkten Steuern einleiten.

Infolge Fehlens eines Gesamtkonzeptes im Schweizerischen Steuerstrafrecht, werden auf diese Weise verschiedene Verfahren losgetreten, welche nicht aufeinander abgestimmt sind. Es steht deshalb zu Recht die Frage im Raum, ob ein separates Steuerstrafgericht sinnvoll

wäre. Ein solches würde auch die Thematik «Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren» vs. «Aussageverweigerungsrecht in einem Strafprozess» entschärfen.

Fazit

Wenn im Bereich der Verrechnungssteuer einmal ein Strafverfahren eingeleitet ist, kommen der ASU als Strafuntersuchungsbehörde aufgrund des veralteten VStrR umfassende Kompetenzen zu. Ein Strafverfahren gemäss VStrR widerspricht zudem teilweise den Mindestgarantien der BV und EMRK.

Ebenso ist das Fehlen eines Gesamtkonzeptes für das schweizerische Steuerstrafrecht unbefriedigend, weshalb sich die Frage stellt, ob ein separates Steuerstrafgericht sinnvoll wäre.



Leistungsempfänger der beruflichen Vorsorge im grenzüberschreitenden Umfeld (Symbolbild)

7 INTERNATIONALE AUFTEILUNG VON LEISTUNGEN AUS DER BERUFLICHEN VORSORGE

Mobilität zwischen dem privatrechtlichen und dem staatlichen Sektor

von Christine Ledure

Die Gewinner:innen unseres Blog-Schreibwettbewerbs zum Thema Steuerrecht stehen fest: Der erste Preis geht an Christine Ledure. Herzlichen Glückwunsch! Lesen Sie hier ihren Beitrag.

In seinem Entscheid vom 6. Februar 2020 stellte das Bundesgericht die Zuweisung des Besteuerungsrechts bei Leistungen der beruflichen Vorsorge klar, die an einen Leistungsempfänger ausbezahlt werden, der in einem grenzüberschreitenden Umfeld sowohl im öffentlichen als auch im privatwirtschaftlichen Sektor tätig war¹. Aufgrund der derzeit nicht nur international, zwischen Staaten, sondern auch national, zwischen staatlichem und privatem Sektor, weit verbreiteten beruflichen Mobilität ist die praktische Bedeutung dieses Entscheids bemerkenswert.

OECD-Musterabkommen (OECD-MA)

Laut Art. 18 des OECD-MA sind Ruhegehälter aus einer früheren Beschäftigung ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers steuerpflichtig. Bei Art. 18 handelt es sich jedoch um eine *lex generalis* gegenüber Art. 19 OECD-MA, sodass Art. 18 OECD-MA² nur Ruhegehälter betrifft, die infolge einer privatwirtschaftlichen Beschäftigung ausbezahlt werden.

Art. 19 Abs. 2 a) des MA hingegen sieht vor, dass «Ruhegehälter (...), die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen (...) für die [diesen Körperschaften] geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden» können («Kassenstaatsprinzip»). Diese Regel gilt jedoch nicht, wenn der Empfänger auch die Staatsbürgerschaft des Ansässigkeitsstaates besitzt oder wenn die Dienste im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit des Staates erbracht wurden³.

Die Anwendung der Artikel 18 und 19 OECD-MA führt deshalb zu einem gegensätzlichen Ergebnis, was die Zuweisung der Besteuerungsrechte betrifft, je nachdem, ob die Ruhegehälter «privatrechtlicher» (Ansässigkeitsstaat) oder «staatlicher» (Quellenstaat) Natur sind.

Daraus entstehen naturgemäss Schwierigkeiten bei der Auszahlung kombinierter Vorsorgeleistungen⁴. In einem Lösungsvorschlag sieht der OECD-Kommentar vor, dass bei Übertragung von Ruhegehaltsansprüchen von einem staatlichen auf ein privat finanziertes System Art. 18 OECD-MA zur Anwendung kommt, da die Leistungen nicht «aus einem von [diesen] errichteten Sondervermögen» ausbezahlt werden⁵. Im gegenteiligen Fall, d.h. bei einer Übertragung von einem privat finanzierten auf ein staatliches System, gibt der OECD-Kommentar an, dass bestimmte Staaten Art. 19 Abs. 2 OECD-MA anwenden, andere hingegen die Ruhegehaltsansprüche unter ihre jeweiligen Quellen aufteilen; diese letztere Lösung führt jedoch zu administrativen Komplikationen⁶.

Urteil des Bundesgerichts vom 6. Februar 2020

Es handelte sich im vorliegenden Fall um einen früheren Angestellten eines schweizerischen Privatunternehmens, einer früheren Tochtergesellschaft der Schweizerischen Post, mit Wohnsitz in Thailand, dem von der privatrechtlichen Pensionskasse Post eine Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge ausgerichtet wurde. Da durch die Auszahlung dieser Vorsorgeleistung eine beschränkte Steuerpflicht entstand, unterlag die Leistung laut internem Recht einer Quellensteuer⁷, wobei dieses Recht ggf. durch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Thailand beschränkt wurde (DBA CH – TH).

Das BGer legte seinem Entscheid zugrunde, dass in dem Fall, wo ein Angestellter sein Altersguthaben von einer staatlichen Vorsorgekasse auf eine neue, privatrechtliche Pensionskasse überträgt, die Leistungen nicht aus einem vom Staat oder einer seiner politischen Unterabteilungen errichteten Sondervermögen gezahlt werden. Somit fällt das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu⁸. Das BGer stimmt also in diesem Punkt mit der Interpretation des OECD-Kommentars überein⁹.

Es wird eingeräumt, dass im gegenteiligen Fall, d.h. der Übertragung der Vorsorgefonds von einer privatrechtlichen Pensionskasse auf eine staatliche Vorsorgekasse, eine Aufteilung der Besteuerungsrechte in Betracht gezogen werden könnte; diese komplizierte, schwerfällige Alternative wurde jedoch vom BGer abgelehnt. Die Aufteilungskriterien lassen sich immer schwieriger definieren (Dauer des Arbeitsverhältnisses, Höhe der jeweiligen Vorsorgebeiträge usw.) mit dem offensichtlichen Risiko einer doppelten (Nicht-) Besteuerung¹⁰.

Laut BGer ist das ausschlaggebende Kriterium deshalb die letzte vor der Pensionierung ausgeübte Tätigkeit. Dieses Kriterium ist ausserdem am ehesten dazu geeignet, die Wirksamkeit («effet utile») des DBA zu gewährleisten¹¹; die Besteuerung kombinierter Vorsorgeleistungen kommt somit dem Kassenstaat nur für den Fall zu, dass der Leistungsempfänger unmittelbar vor Antritt seines Ruhestands eine nicht-gewerbliche Tätigkeit für ein Gemeinwesen ausübte¹². In allen anderen Fällen steht das Besteuerungsrecht der kombinierten Vorsorgeleistungen dem Ansässigkeitsstaat zu.

Da die letzte vom Steuerzahler ausgefüllte Stelle privatwirtschaftlicher Natur war, hat das BGer entschieden, dass das Besteuerungsrecht deshalb dem Ansässigkeitsstaat zufällt, d.h. lediglich Thailand; die Quellensteuer musste dem Steuerzahler vollständig zurückerstattet werden.

Leistung aus der kombinierten Vorsorge privatrechtlicher / staatlicher Sektor

Letzte Beschäftigung = privatrechtlicher Sektor

→ Art. 18 OCDE-MA - nur Ansässigkeitsstaat

Letzte Beschäftigung = staatlicher Sektor

Gewerbliche Tätigkeit

→ Art. 18 OCDE-MA - nur Ansässigkeitsstaat

Nicht-gewerbliche Tätigkeit

→ Art. 19 2 OCDE-MA - nur Kassenstaat

Schlussfolgerung

Unseres Wissens äussert sich das Bundesgericht hier erstmals über den zeitlichen Aspekt von Art. 19 Abs. 2 OECD-MA und untersucht dabei die Frage der Zuweisung des Besteuerungsrechts von Ruhegehaltern im Fall der Zahlung kombinierter Vorsorgeleistungen aus dem staatlichen und privatwirtschaftlichen Sektor.

Dieser Entscheid und die vom BGer vertretene Lösung sind unseres Erachtens zu begrüssen. Vor allem stimmen sie mit der Interpretation der OECD in ihrem Kommentar zu diesen Bestimmungen überein und sind eindeutig, einfach und vorhersehbar.

Quellen und weiterführende Informationen

¹Bundesgericht, Entscheid vom 6. Februar 2020, 2C_510/2018; Steuer Revue 5/2020 S. 375. Siehe auch <http://kluwertaxblog.com/2020/05/01/swiss-supreme-court-rules-on-pension-qualification-under-tax-treaty/>, aufgerufen am 02.11.20 und <https://figestor.com/semaine-10-20-suisse-attribution-internationale-du-droit-dimposer-les-pensions/>, aufgerufen am 02.11.20

²«Vorbehaltlich der Bestimmungen in Absatz 2 von Art. 19 [...]»

³Art. 19 Abs. 2 b) und Abs. 3 OECD-MA

⁴Kommentare zu Art. 19 OECD-MA, Abs. 5.3 ff

⁵Ebda. Abs. 5.4

⁶Ebda. Abs. 5.5

⁷Art. 5 Abs. 1 d) bzw. e) DBG sowie Art. 4 Abs. 2 d) bzw. e) StHG; Art. 95 bzw. 96 DBG; Art. 35 Abs. 1 f) bzw. g) StHG; Art. 11 QStV

⁸BG 2C_510/2018, Erw. 5.1

⁹Kommentare zu Art. 19 OECD-MA, Abs. 5.4

¹⁰BG 2C_510/2018, Erw. 5.2

¹¹Ebda., Erw. 5.4

¹²Ebda.

8 GLOBALE MINDEST-BESTEuerung: DIE MODERNE «BÜCHSE DER PANDORA»?

von Thomas Hug

Der zweite Preis unseres [Blog-Schreibwettbewerbs zum Thema Steuerrecht](#) geht an Thomas Hug. Herzlichen Glückwunsch! Lesen Sie hier seinen Beitrag.



Schenkt uns die OECD eine neue Büchse der Pandora? (Symbolbild)

In der griechischen Mythologie wies Zeus die Göttin Pandora an, der Menschheit eine Büchse zu schenken, in der sich alle bis dahin unbekanntes Übel befanden. Er wollte damit die Menschheit bestrafen, da sie ihm das Feuer gestohlen hatten. Nachdem ich mich als Mitarbeiter der Steuerabteilung eines internationalen Konzerns in den letzten Monaten intensiv mit dem Projekt zur zukünftigen Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft befasst habe, bin ich zur Auffassung gelangt, dass die geplante globale Mindestbesteuerung eine moderne Form dieser Büchse ist.

Ausgangslage

Meiner Ansicht nach wird in der aktuellen Diskussion oft übersehen, dass das [OECD-Projekt zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft](#) eigentlich aus zwei Säulen besteht. Bei der [ersten Säule](#) geht es effektiv um mögliche Ansätze, wie Konzerne mit digitalen Geschäftsmodellen zukünftig grenzüberschreitend besteuert werden sollen. Die Idee ist, dass solche Konzerne neu auch ohne physische Präsenz im Ausland steuerpflichtig werden. In der [zweiten Säule](#) diskutiert die OECD hingegen losgelöst von digitalen Geschäftsmodellen die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung für Konzerne. Während die erste Säule in der Presse und Steuerwelt grosse Aufmerksamkeit genießt und kontrovers diskutiert wird, fristet die zweite Säule (noch) ein Schattendasein.

Ein Blick zurück

Mit dem BEPS-Projekt im Jahre 2015 hat die OECD das Ziel verfolgt, die Gewinnverschiebung in Tiefsteuerländer und die Reduktion der Bemessungsgrundlage durch «kreative» Steuerplanung zu bekämpfen. Dies sollte durch Kohärenz der nationalen Steuersysteme, erhöhte Transparenz und verschärfte Substanzanforderungen erreicht werden. Namentlich die G20-Staaten verfolgten damit das politische Ziel, ihre Steuereinnahmen im Nachgang zur Finanzkrise materiell zu erhöhen.

Ich bin der Ansicht, dass die Folgen auf die Steuereinnahmen durch die G20-Staaten massiv überschätzt wurden, namentlich, weil kleinere Wirtschaftsstandorte wie die Schweiz mit geschickten Steuerreformen und Steuersatzsenkungen das Steuersubstrat halten oder gar erhöhen konnten.

Unter dem Deckmantel der Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft wird nun ein weiteres Mal versucht, die Steuereinnahmen zu erhöhen. Dies soll durch eine globale Mindestbesteuerung für Konzerne mit mind. EUR 750 Mio. Umsatz erreicht werden. Die OECD kann aufgrund ihrer fehlenden Rechtsetzungskompetenz ihren Mitgliedstaaten allerdings nicht vorschreiben, wie hoch die Steuersätze für Unternehmen sein müssen. Sie will dieses Ziel – meiner Ansicht nach sehr geschickt – mittels indirekter Massnahmen erreichen. Die OECD hat sich bisher noch nicht offiziell dazu geäussert, wie hoch dieser Mindeststeuersatz sein soll. Er soll erst kommuniziert werden, wenn alle technischen Details geklärt sind. Inoffiziell wird allerdings ein Satz zwischen 10 % und 15 % herumgereicht.

Geplante Massnahmen

Am 14. Oktober 2020 veröffentlichte die OECD ihr geplantes 250 seitiges und auf Englisch abgefasstes [Regelwerk](#), dessen Kern die Global Base Erosion Rules (GloBE Rules) sein sollen; sie bestehen aus der Income Inclusion Rule und der subsidiären Undertaxed Payment Rule.

Die Income Inclusion Rule sieht vor, dass die Konzernobergesellschaft sämtliche Gewinne ihrer direkt und indirekt gehaltenen Tochtergesellschaften besteuern darf, sofern die effektiven Steuersätze im jeweiligen Land der Tochtergesellschaften unter dem noch zu bestimmenden Mindeststeuersatz liegen. Diese Top-up Tax bemisst sich auf dem Gewinn der jeweiligen Tochtergesellschaft und der anwendbare Steuersatz ergibt sich aus der Differenz zwischen dem globalen Mindeststeuersatz und dem tieferen, effektiven Steuersatz der Tochtergesellschaft.

Sollte ein Konzern eine Obergesellschaft in einem Land haben, welches die Income Inclusion Rule nicht kennt, greift subsidiär bei den Tochtergesellschaften die Undertaxed Payment Rule. Diese sieht vor, dass Zahlungen von Tochtergesellschaften an andere Konzerngesellschaften steuerlich nicht mehr zum Abzug zugelassen werden, sofern die empfangenden Konzerngesellschaften einen effektiven Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz haben.

Effektiver Steuersatz

Bei diesem geplanten Regelwerk spielt damit der «effektive Steuersatz» jeder Konzerngesellschaft eine zentrale Rolle. Um die Komplexität weiter zu erhöhen, wird dabei nicht auf den länderspezifischen Gewinnsteuersatz gemäss Gesetz abgestellt, sondern separate Regeln auf Basis des Konzernabschlusses gemäss IFRS/US-GAAP eingeführt.

Der effektive Steuersatz je Gesellschaft ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen den relevanten Steuern zu einer GloBE Tax Base. Die relevanten Steuern umfassen Gewinn- und Quellen-, aber auch Kapitalsteuern. Die GloBE Tax Base wird auf Basis des IFRS/US-GAAP-Gewinns ermittelt, der allerdings korrigiert werden muss (u.a. Elimination von konzerninternen Dividenden, Gewinne aus Restrukturierungen, aktienbasierte Bonusprogramme für Mitarbeiter). Ferner darf dieser korrigierte Gewinn um einen formulaic substance-based carve-out reduziert werden, der dem Routine-Gewinn einer Konzerngesellschaft Rechnung tragen soll. Ist der ermittelte effektive Steuersatz über dem Mindeststeuersatz, ergibt sich daraus aus der Differenz ein Income Inclusion Rule Credit. Dieser darf im gleichen Jahr verwendet werden, um den effektiven Steuersatz einer anderen Konzerngesellschaft zu erhöhen.

Fazit

Das geplante 250 seitige Regelwerk der OECD ist von derartiger Komplexität, dass selbst Steuerexperten mit langjähriger Erfahrung im internationalen Steuerrecht Mühe haben, den Ausführungen zu folgen. Die OECD schafft damit ein administratives Monster, das für einen Konzern schwer zu implementieren ist. Glauben Sie mir nun, dass die OECD uns mit der globalen Mindestbesteuerung eine moderne Büchse der Pandora schenkt, in dem sich bisher unbekannte Übel befinden..?



Das Aktienkapital darf bald auf eine ausländische Währung lauten (Symbolbild)

9 DAS AKTIENKAPITAL IN AUSLÄNDISCHER WÄHRUNG

von Matthias Gartenmann

Die Schweizer Wirtschaft, so wie sie zur Zeit aufgestellt ist, zeichnet sich durch ihre grosse Internationalität aus, weshalb schweizerische Unternehmungen ihre Bücher oft in der für sie wichtigsten Währung, vorab in Euro oder US-Dollar, führen. Nach der vom Parlament verabschiedeten Aktienrechtsrevision (siehe BBl 2020 5573 ff.), bei der die Referendumsfrist am 8. Oktober 2020 abgelaufen ist und die wohl frühestens im Laufe des Jahres 2022 in Kraft tritt, kann das Aktienkapital neu auf eine ausländische Währung lauten. Damit werden nun auf vielseitigen Wunsch, das Rechnungslegungs- und das Aktienrecht aufeinander abgestimmt. In der Folge führt diese neue Möglichkeit ebenfalls zu Änderungen im Steuerrecht.

Buchführung und Rechnungslegung nach geltendem Recht in einer ausländischen Währung

Unter dem heute geltenden Recht kann die Buchführung und die Rechnungslegung in einer für die Geschäftstätigkeit der Unternehmung wesentlichen Währung erfolgen (auch funktionale Währung genannt, Art. 957a Abs. 4, Art. 958d Abs. 3 des Obligationenrechts vom 30. März 1911, [OR, SR 220]). Doch für die Rechnungslegung müssen die Werte heute allerdings zusätzlich in der schweizerischen Landeswährung angegeben werden sowie die dafür angewandten Umrechnungskurse im Anhang angegeben und bei Bedarf erläutert werden (Art. 958d Abs. 3 OR). Für das Aktienkapital einer Aktiengesellschaft ist die Verwendung einer ausländischen Währung derzeit allerdings noch nicht möglich. Es musste bislang mindestens 100'000 Schweizer Franken (CHF) betragen (Art. 621 Abs. 1 OR, Art. 45 Abs. 1 Bst. h der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007, [HRegV, SR 221.411]). Alle kapitalbezogenen Aspekte, wie Dividendenbeschluss, Reservenbildung oder eine Überschuldung, wurden nach heutigem Recht ebenfalls in CHF beurteilt (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 3 und 4 OR, Art. 725 OR, Botschaft zur Änderung des OR [Aktienrecht] vom 23. November 2016, BBl 2017 399 ff., 429).

Steuerrechtliche Situation nach geltendem Recht

Bislang äusserten sich die einschlägigen Steuergesetze, nämlich das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) und das

Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14), nicht zur Frage, ob die Jahresrechnung in der funktionalen Währung oder die (informativen) Werte in CHF massgebend für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns sind. Es resultierten Schwierigkeiten und kantonale Unterschiede bei der Währungsumrechnung zwecks Steuerveranlagung (siehe hierzu [Marco Rothenbühler, Steuerliche Fragen zur funktionalen Währung, Kalaidos Blog vom 22. Oktober 2018](#)). Die beschlossene Aktienrechtsrevision wird das nun vereinheitlichen und regeln.

Aktienkapital darf nach der Aktienrechtsrevision auf eine ausländische Währung lauten

Die Aktienrechtsrevision sieht nun vor, dass das Aktienkapital neu auf eine für die Geschäftstätigkeit wesentlichen ausländischen Währung lauten darf. Bezieht sich das Aktienkapital auf eine ausländische Währung, so haben die Buchführung und die Rechnungslegung in derselben Währung zu erfolgen. Der Bundesrat legt sodann die zulässigen ausländischen Währungen fest (Art. 621 Abs. 2 nOR). Damit werden das Rechnungslegungs- und das Aktienrecht aufeinander abgestimmt. Für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist das Stammkapital in ausländischer Währung ebenfalls erlaubt. Es wird grundsätzlich auf die Bestimmungen des Aktienrechts verwiesen (Art. 773 nOR). Auch die kapitalbezogenen Aspekte sind nach der betreffenden Fremdwährung zu beurteilen (siehe Botschaft Aktienrecht, a.a.O., 430). Die Statuten müssen, als gesetzlich vorgeschriebenen Inhalt, Informationen über die Höhe und die Währung des Aktienkapitals beinhalten (Art. 626 Abs. 1 Ziff. 3 nOR).

Steuerrechtliche Auswirkungen der Aktienrechtsrevision

Die neue Möglichkeit, fremder Währungen betreffend das Aktienkapital, hat Auswirkungen auf das Steuerrecht. Das DBG und das StHG werden entsprechend angepasst. Nach Art. 80 Abs. 1bis nDBG ist der steuerbare Reingewinn in CHF umzurechnen, sofern der Geschäftsabschluss auf eine ausländische Währung lautet. Entscheidend wird damit der durchschnittliche Devisenkurs (Verkauf) der Steuerperiode (siehe die gleichlautende Bestimmung von Art. 31 Abs. 3bis nStHG), da der Gewinn während eines Zeitraums und während der Steuerperiode erwirtschaftet wurde. Bei unterjähriger Steuerpflicht ist der durchschnittliche Kurs der Dauer der unterjährigen Steuerperiode entscheidend.

Art. 31 Abs. 5 nStHG regelt die Umrechnung für das steuerbare Eigenkapital und erklärt den Devisenkurs (Verkauf) am Ende der Steuerperiode als massgebend. Für die Bewertung des Vermögens wird damit handels- und steuerrechtlich dem sog. Stichtagsprinzip entsprochen. Entsprechend gilt dies auch bei einer unterjährigen Steuerpflicht.

Die direkten Steuern werden folglich weiterhin in CHF erhoben, allerdings wird die Umrechnung in einem einfachen mathematischen Dreisatz erfolgen können (siehe Botschaft Aktienrecht, a.a.O., 480). Eine Alternative für den Gesetzgeber wäre gewesen, der steuerpflichtigen Person eine Möglichkeit einzuräumen, die Steuerveranlagung und den Steuerbezug in der entsprechenden fremden Währung zu erhalten.

Schlussbemerkung

Das Aktienkapital kann nach Inkrafttreten der Aktienrechtsrevision auf eine ausländische

Währung lauten, womit das Aktienrecht sich dem Rechnungslegungsrecht anpasst. Die Änderungen führen zu einer Erleichterung, welche steuerrechtlich bewirkt, dass sich der steuerbare Reingewinn anhand des durchschnittlichen Devisenkurses und das steuerbare Eigenkapital nach dem den Devisenkurs am Ende der Steuerperiode in CHF mit einem einfachen mathematischen Dreisatz umrechnen lassen. Eine vollständige Besteuerung in fremder Währung fand hingegen nicht Eingang in das Gesetz.

10 DER FLUCH DER BÖSEN TAT?

von Prof. Dr. iur. Martin Zweifel

Folgen der zu Unrecht bei der Einkommens- und Gewinnsteuer als Unterhaltskosten abgezogenen wertvermehrnde Aufwendungen für die Grundstückgewinnsteuer¹.

Zweifel, M., Hunziker, S., Margraf, O. & Oesterheld, S. (2021). Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht. Schulthess Verlag: Zürich. (Bild: Kalaidos FH)



Worum geht es?

Freude herrscht! Die Steuerpflichtige hat in ihrer Einkommenssteuererklärung die wertvermehrden Kosten für den Umbau ihrer Liegenschaft des Privatvermögens vollumfänglich als Unterhaltskosten deklariert, was das Steueramt ohne nähere Prüfung akzeptiert hat.

Enttäuschung einige Jahre später! Die Steuerpflichtige hat die Liegenschaft verkauft und die seinerzeitigen wertvermehrden Umbaukosten auch bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten deklariert, aber das Steueramt hat die Anrechnung verweigert.

Zu Recht? Und was wäre, wenn die selbständigerwerbende Steuerpflichtige oder die steuerpflichtige juristische Person im monistischen System, das die Grundstückgewinnsteuer auch für geschäftliche Grundstückgewinne vorsieht, die wertvermehrden Umbaukosten einer Geschäftsliegenschaft erfolgreich bei der Einkommenssteuer bzw. der Gewinnsteuer juristischer Personen in Abzug gebracht hätte?

Theorie und Praxis

In der Theorie, d.h. im Gesetz, sind Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und Grundstückgewinnsteuer lückenlos aufeinander abgestimmt und abgegrenzt. Jede Aufwendung kann also grundsätzlich einmal, aber auch nur einmal abgezogen werden, d.h. die werterhaltenden Aufwendungen (Unterhaltskosten) bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen und die wertvermehrden Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer. Sowohl eine doppelte Nichtberücksichtigung als auch eine doppelte Berücksichtigung sind somit theoretisch ausgeschlossen!

In der Praxis kommt es häufig vor, dass wertvermehrnde Aufwendungen zunächst bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Unterhaltskosten abgezogen werden. Das geschieht z.T. aus Unkenntnis, z.T. auch bewusst, weil sich der Abzug zeitnah auf die Steuerbelastung auswirkt. Oftmals werden die Aufwendungen von der Steuerbehörde nicht näher untersucht, und die entsprechende Veranlagung wird rechtskräftig. Bei der Veräusserung der Liegenschaft werden dieselben Aufwendungen nochmals bei der Grundstückgewinnsteuer als Abzug deklariert. Was geschieht, wenn die für diese Steuer zuständige Behörde feststellt, dass sie wirklich wertvermehrnd sind?

Folgen für Privatliegenschaften – Fluch der «bösen» Tat!

Nach dem Gesetz müssten die zu Unrecht in der rechtskräftigen Veranlagung der

Einkommenssteuer abgezogenen Aufwendungen für Liegenschaften des Privatvermögens im Nachsteuerverfahren aufgerechnet werden (was allerdings auch ein Steuerstrafverfahren nach sich ziehen könnte!), worauf die wertvermehrden Aufwendungen zutreffend bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet werden könnten.

Nach dem Bundesgericht können jedoch diejenigen Auslagen, die schon bei der einen Steuer berücksichtigt worden sind, nicht noch einmal bei der anderen abgezogen werden (BGE 143 II 382 E. 4.1.2).

Die Begründung ist zwar nicht im Sinn des Gesetzes, aber pragmatisch. Wohl sei es primär die Aufgabe der Steuerbehörde, für eine gesetzeskonforme Berücksichtigung der im Zusammenhang mit einer Liegenschaft erfolgten Aufwendungen zu sorgen, d.h., sie richtig als wertvermehrnd oder werterhaltend zu qualifizieren. Angesichts der grossen Anzahl der jeweils zu treffenden Veranlagungen dürften jedoch an die Behörde keine übermässig hohen Anforderungen gestellt werden. Insbesondere dürfe sich diese weitgehend auf die Angaben der Steuerpflichtigen verlassen, da die Einkommenssteuer aufgrund der Selbstdeklaration veranlagt werde und die Steuerpflichtigen die für die Veranlagung erforderlichen wahrheitsgetreuen Auskünfte erteilen müssten. Zudem sei die Gewährung eines doppelten Abzugs regelmässig nicht gerechtfertigt, weil das Verhalten der steuerpflichtigen Person dem Gebot des Handelns nach Treu und Glauben widerspreche, wenn sie Abzüge doppelt geltend mache.

Folgen für Geschäftsliegenschaften – Ende gut, alles gut?

Zu einer doppelten Anrechnung wertvermehrender Aufwendungen kommt es von vornherein nicht beim Geschäftsvermögen im monistischen System:

Werden wertvermehrnde Aufwendungen bei der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen dem Aufwand belastet, so werden dadurch verdeckte Sofortabschreibungen vorgenommen. Denn wertvermehrnde Aufwendungen müssten richtigerweise aktiviert und dann abgeschrieben werden.

Werden derartige Abschreibungen im Umfang wertvermehrender Aufwendungen nicht entdeckt und in der Steuerbilanz aufgerechnet und erwächst die betreffende Steuerveranlagung in Rechtskraft, werden sie bei der späteren Veräusserung des Grundstücks im Rahmen der wiedereingebrachten Abschreibungen als Differenz zwischen Anlagekosten und Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwert (steuerlich massgeblicher Buchwert) ohnehin nachträglich besteuert und damit ihre ursprüngliche Berücksichtigung im Ergebnis (periodenverschoben) einkommens- bzw. gewinnsteuerlich rückgängig gemacht. Deshalb können die wertvermehrden Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer ohne weiteres angerechnet werden, womit der gesetzmässige Rechtszustand hergestellt wird.

Würden wertvermehrnde Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen dem Aufwand als verdeckte Abschreibungen belastet wurden, nicht bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet, so käme es zu einer gesetzwidrigen doppelten Nichtanrechnung wertvermehrender Aufwendungen, weil diese bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer verdeckt als Sofortabschreibungen dem Geschäftsaufwand belasteten Aufwendungen bei der Veräusserung des Grundstücks als wiedereingebrachte

Abschreibungen nachträglich besteuert würden, was im Ergebnis eine Nichtanrechnung bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zur Folge hätte.

Und die Lehren daraus?

Namentlich nach einem Umbau oder Renovation empfiehlt es sich genau zu überlegen, ob die hierfür aufgewendeten Kosten werterhaltend oder wertvermehrend sind und ob es sich bei Privatliegenschaften lohnt, für eine zeitnahe steuerliche Entlastung bei der Einkommenssteuer die Nichtberücksichtigung wertvermehrender Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer in Kauf zu nehmen. Vorteile ergeben sich freilich dann, wenn die Veräusserung der Liegenschaft so lange nach dem Umbau oder der Renovation erfolgt, dass eine allfällige Pauschalisierung der Anlagekosten wegen Altbesitz die Anrechnung der früheren wertvermehrenden Aufwendungen obsolet werden lässt.

Die zeitverschobene Steuerbelastung infolge nachträglicher Besteuerung wiederingebrachter verdeckt abgeschriebener wertvermehrender Aufwendungen bei Geschäftliegenschaften bewirkt wohl höchstens eine unangenehme steuerliche Überraschung bzw. ein Liquiditätsproblem.

Weiterführende Informationen

¹ Die im Blog thematisierten Probleme finden sich - vertieft erörtert - im vor kurzem im Verlag Schulthess Juristische Medien erschienenen Buch von Martin Zweifel/Silvia Hunziker/Olivier Margraf/Stefan Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, S. 676

Das Werk vermittelt erstmals eine umfassende systematische Darstellung des nur zum Teil auf Bundesebene harmonisierten kantonalen Rechts der Besteuerung von privaten und geschäftlichen Grundstücksgewinnen. Theoretisch fundiert und praxisnah zeigt es die Besteuerungssysteme, die leitenden Grundsätze der Gewinnbesteuerung, die bundesrechtlich harmonisierten Regelungen und die vielfältigen Unterschiede der 26 kantonalen Steuerordnungen auf.



Wie sollen KMU darauf reagieren, wenn die Steuerverwaltung Aktenunterlagen einfordert? (Symbolbild)

11 STEUERPRÜFUNG BEI KMU

von Peter von Burg

Ein auf den ersten Blick harmloses Schreiben der Steuerverwaltung mit dem Titel «Einforderung Aktenunterlagen» kann für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) weitreichende Folgen haben. Im folgenden Blog wird aufgezeigt, wie darauf richtig reagiert wird und welche Fragen sich in der Praxis häufig stellen.

Immer häufiger erhalten KMU eine Akteneinforderung, worin die Steuerverwaltung ausführt, dass für die Veranlagung bzw. Einschätzung noch weitere Abklärungen erforderlich seien. Dabei werden oft Kontoauszüge und Verträge einverlangt und es wird eine Frist zur Beantwortung angesetzt. Für die Steuerpflichtigen stellt sich dann die Frage, ob und wie auf ein solches Schreiben richtig reagiert werden soll.

Muss und soll die Aktenaufgabe beantwortet werden?

Die Steuergesetze sehen vor, dass Steuerpflichtige alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie müssen Auskunft erteilen und insbesondere Geschäftsbücher, Belege und Urkundenvorlegen. Die Steuerbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Ein Teil dieser Untersuchung kann eben eine solche Akteneinforderung sein.

Es ist grundsätzlich so, dass Steuerpflichtige auf ein solches Schreiben antworten müssen und auch sollten. Die dabei angesetzte Frist kann verlängert werden, wenn dafür plausible Gründe angeführt werden können. Es muss dabei grundsätzlich alles eingereicht werden, was die Steuerbehörde verlangt. Andernfalls riskieren die Steuerpflichtigen, dass die Steuerbehörde – nach erfolgter Mahnung – nach eigenem Ermessen einschätzt. Solche Schätzungen sind naturgemäss ungenau und oft zum Nachteil der Steuerpflichtigen. Zusätzlich kann den Steuerpflichtigen eine Busse auferlegt werden.

In der Praxis ist daher ein überlegtes Vorgehen nötig und die Unterlagen vorzugsweise bereits mit weiteren Informationen und einer steuerlichen Würdigung einzureichen. In sehr seltenen Fällen müssen Unterlagen oder Informationen nicht eingereicht werden, wo beispielsweise gar kein Konnex zur steuerlichen Situation besteht. Liegen allenfalls steuerstrafrechtliche Tatbestände vor (z.B. Steuerhinterziehung oder -betrug) sollte geprüft werden, ob mit den Steuerbehörden kooperiert werden soll oder eine Verweigerung der Aussage sinnvoll sein könnte.

Nachfolgend werden einige Sachverhalte aufgeführt, welche in der Praxis häufig geprüft werden. Zu beachten ist dabei die Regel, dass steuermindernde Tatsachen (Aufwandspositionen) von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen sind.

Reise- und Repräsentationsspesen

In der heutigen Zeit mit vielen internationalen Geschäftspartnern, sind Reisespesen – ausserhalb der Coronakrise – häufig anzutreffen. Auch fallen Kosten an, um gute Geschäftsbeziehungen aufrecht zu erhalten, beispielsweise mit Geschenken oder Restaurantbesuchen etc. Diese Positionen der Erfolgsrechnung erfahren immer mehr Aufmerksamkeit bei den Steuerbehörden, da diese sicherstellen möchten, dass keine privaten Aufwendungen verbucht werden.

Die Steuerpflichtigen sind daher gut beraten, für die Reisetätigkeit ihrer Mitarbeitenden klare Vorgaben zu machen und die Reisen gut zu dokumentieren. Die Kosten müssen mittels Belegen nachgewiesen werden können, wobei die Kreditkartenabrechnungen dafür nicht ausreichen. Weiter sollte auf dem Beleg vermerkt werden, warum die Ausgaben für den Geschäftszweck notwendig waren und wer beispielsweise bei einem Restaurantbesuch anwesend war. Bei Reisen sind weitere Dokumentationen, wie beispielsweise Fotos, hilfreich.

Pauschalspesen

Arbeitnehmer/innen erhalten oft Pauschalspesen, womit alle Kleinspesen bis CHF 50.00 abgegolten sind. Vorzugsweise liegt zudem ein Spesenreglement vor, welches von der kantonalen Steuerbehörde genehmigt wurde. Jedoch können gemäss Rechtsprechung auch ohne Spesenreglement (hohe) Pauschalspesen an die Arbeitnehmer/innen als Aufwand geltend gemacht werden, wobei aber eine Aufrechnung bei Nahestehenden durch die Steuerbehörden zulässig sei. Dennoch ist ein Spesenreglement häufig sinnvoll, damit es zu keiner Besteuerung als Einkommen bei den Arbeitnehmer/innen kommt (steuerbarer Lohn statt Spesenersatz).

Fehlende oder unvollständige Buchhaltung

Schwierig ist die Situation, wenn keine oder ungenügende Aufzeichnungen vorliegen. Gemäss Rechtsprechung darf beispielsweise eine Kasse nie einen negativen Saldo aufweisen. Bei einem negativen Saldo gehen die Steuerbehörden davon aus, dass nicht sämtliche Umsätze verbucht wurden und rechnen diesen Umsatz entsprechend auf. Auch zu beachten ist, dass die Steuerverwaltungen aufgrund der Daten branchenspezifische Erfahrungszahlen haben und insbesondere überprüfen, ob Margen plausibel sind. Liegen keine oder ungenügende Unterlagen vor, muss die Steuerbehörde wie oben beschrieben eine Ermessenseinschätzung vornehmen.

Ob eine einfache Buchhaltung (sog. «Milchbüchleinrechnung») oder eine doppelte Buchhaltung nötig ist, hängt bei Selbständigerwerbenden oder Personengesellschaften vom erzielten Umsatz ab (CHF 500'000). Kapitalgesellschaften müssen immer eine doppelte Buchhaltung führen, Stiftungen und Vereine auch, wenn sie sich im Handelsregister eintragen müssen. Werden die Buchführungsvorschriften nicht eingehalten, wird die Steuerbehörde die Richtigkeit der Aufzeichnungen bezweifeln und allenfalls wiederum ihr Ermessen anwenden.

Geschäftsfahrzeuge

Bei Selbständigerwerbenden kann sich bereits die Frage stellen, ob ein Fahrzeug Geschäfts-

oder Privatvermögen darstellt. Hier gilt der Grundsatz, dass wenn das Fahrzeug mehr als 50 % geschäftlich genutzt wird, es dem Geschäftsvermögen zugeordnet wird. Bei Kapitalgesellschaften folgt die steuerliche Zuweisung von Fahrzeugen dem Zivilrecht. Wird also ein Fahrzeug durch eine Kapitalgesellschaft gekauft, wird dies steuerlich anerkannt, selbst wenn dem Fahrzeug keine oder nur geringfügig betriebliche Verwendung zukommen sollte.

Oft wird durch Aktenauflagen geprüft, welche und wie viele Geschäftsfahrzeuge vorhanden sind und wie diese genutzt werden. Die Steuerverwaltung zielt dabei darauf ab, ob sog. Luxusfahrzeuge vorhanden sein könnten. In der Praxis wird oft ein Privatanteil von 0.8 % (ab 1. Januar 2022 0.9 %) pro Monat (berechnet vom Kaufpreis oder Leasingwert) angewendet. Liegt nach Einschätzung der Steuerbehörde ein Luxusfahrzeug vor (z.B. ein Sportwagen im Wert von mehr als 120'000 Franken), so ist ein der erwähnte Privatanteil nicht genügend. Weiter wird geprüft, ob zum Beispiel einer/einem Inhaber/in mehr als ein Auto zur Verfügung steht. Die Steuerbehörden sind dabei nur selten davon zu überzeugen, dass ein/e Inhaber/in zwei Geschäftsfahrzeuge tatsächlich geschäftlich benötigt.

Arbeitszimmer

Bei Selbständigerwerbenden oder bei kleinen und inhabergeführten Kapitalgesellschaften werden häufig keine separaten Geschäftsräume angemietet. Damit können Kosten gespart werden und der Beruf wird unkompliziert in der eigenen Wohnung ausgeübt. Hier prüfen die Steuerbehörden, ob private Räumlichkeiten tatsächlich für geschäftliche Zwecke genutzt werden und ob der Anteil richtig berechnet wurde. In der Praxis wird in der Regel die Formel $Miete \text{ geteilt durch } (Anzahl \text{ Zimmer} + 1)$ angewendet und es wird der Nachweis verlangt, dass ein Zimmer ausschliesslich geschäftlich genutzt wird. Dies kann mittels Fotos und Beschreibung der Tätigkeit nachgewiesen werden.

Abschluss der Prüfung

Nachdem die Steuerbehörde die Unterlagen und Angaben geprüft hat, wird es der steuerpflichtigen Person die Einschätzung oder einen Vorschlag dazu eröffnen. Sofern eine Einschätzung vorliegt, ist die Einsprachefrist von 30 Tagen unbedingt einzuhalten, da diese nicht verlängert werden kann und danach die Einschätzung nur in wenigen Ausnahmefällen angefochten werden kann.

Wurden Aufrechnungen vorgenommen, sind diese zu überprüfen. Liegen grössere Aufrechnungen vor, ist abzuklären, ob weitere Risiken bestehen und wie mit anderen Steuerbehörden kooperiert werden soll. Hier ist insbesondere an Mehrwertsteuer- und Verrechnungssteuerrisiken infolge verdeckter Gewinnausschüttung zu denken. Schliesslich können aufgrund des Verhaltens der involvierten Personen auch steuerstrafrechtliche Tatbestände vorliegen, welche eine umfassende Analyse benötigen.

12 IT'S THE GLOBE BASE, STUPID!

von Thomas Hug

Im Jahr 1992 gewann Bill Clinton die US-Präsidentschaftswahl mit dem inoffiziellen Wahlslogan «It's the economy, stupid» (frei übersetzt: auf die Wirtschaft kommt es an, Dummkopf). Die Wahlstrategen wollten damit zum Ausdruck bringen, dass die wirtschaftliche Lage der entscheidende Faktor zum Sieg gegen den damaligen Amtsinhaber Georg Bush senior war. Knapp 30 Jahre später könnte dieser Slogan übertragen auf die aktuelle Schweizer Steuerwelt «It's the GloBE base, stupid» lauten. In meinem Blogbeitrag vom Januar 2021 habe ich erläutert, dass die OECD zwecks weiterer Bekämpfung der unerwünschten Gewinnverlagerung durch Konzerne eine globale Mindeststeuer einführen möchte.



Warum die neuen OECD-Regeln zur Ermittlung des Mindeststeuersatzes zentral sind. (Symbolbild)

Politische Diskussionen

Seit meinem letzten Blog wurde das Projekt sowohl auf politischer als auch auf technischer Ebene weiter vorangetrieben und es besteht inzwischen ein Konsens, dass die Mindeststeuer für internationale Konzerne «mind. 15 %» betragen soll. In der Schweiz ist unterdessen ebenfalls die politische Diskussion initialisiert worden, wie unsere Steuergesetze angepasst werden könnten, um auf diese internationalen Veränderungen zu reagieren. Viele Kantone haben Gewinnsteuersätze von unter 15 % und durch die STAF wurden per 2020 verschiedene Instrumente eingeführt, mit welchen die Steuersätze effektiv weiter gedrückt werden können (bspw. [F&E-Sonderabzug](#), [Patentbox](#), [Aufdeckung stiller Reserve bei Austritt aus kantonalem Steuerregime und spätere steuerwirksame Abschreibung](#)).

Berechnung Steuersatz

Meines Erachtens dreht sich die Diskussion in der Schweiz aktuell zu stark um die Frage, ob wir unsere Steuersätze auf über 15 % erhöhen und gewisse STAF-Instrumente wieder abschaffen müssen. Es wird häufig missverstanden, wie der Mindestsatz von 15 % methodisch genau ermittelt wird. Der gesetzliche Steuersatz oder die Steuerbelastung im handelsrechtlichen Abschluss ist nicht relevant.

Die OECD führt hierzu ein neues komplexes Regelwerk namens «*GloBE Rules*» ein. Vereinfacht gesagt wird der Satz auf Basis eines modifizierten internationalen Rechnungslegungsstandards wie IFRS oder US GAAP errechnet mittels der Formel „*erfasste Steuern*» («*covered taxes*») dividiert durch die GloBE Bemessungsgrundlage («*GloBE base*»). Gemäss aktuellem Diskussionsstand fallen unter die «erfassten Steuern» sowohl laufende

als auch latente Steuern («*modified deferred tax accounting approach*»). Wie wirkt sich dies nun in der Praxis aus? Nachfolgend zwei vereinfachte Beispiele.

Beispiel 1 – Aufdeckungslösung

Eine ehemalige kantonale Holdinggesellschaft im Kanton Zürich erzielt sowohl handelsrechtlich als auch unter IFRS einen Gewinn von 1'000. Im Rahmen des Übergangs von der privilegierten in die ordentliche Besteuerung hat die Gesellschaft stille Reserven von 500 auf ihrer originär geschaffenen Marke aufgedeckt, die nun steuerwirksam über die nächsten fünf Jahre ($500 / 5 = 100$ pro Jahr) abgeschrieben werden können (sog. [Aufdeckungslösung](#) bzw. [Step-up](#)). Der Steuersatz beträgt 16 %.

Die Gesellschaft bezahlt nun folglich Steuern von $(1'000 - 100) \times 16\% = 144$, was handelsrechtlich einen effektiven Steuersatz von $144 / 1'000 = 14.4\%$ ergibt. Auf den ersten Blick hat die Gesellschaft damit einen Satz, welcher unter dem globalen Mindeststeuersatz von 15 % liegt.

Unter IFRS hat die Gesellschaft allerdings ein latentes Steuerguthaben («*deferred tax asset*») im Umfang von $500 \times 16\% = 80$ aktiviert, welches den zukünftigen Steuernutzen aus der Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven reflektiert. Mit jedem Jahr, in welchem die Abschreibung steuerlich effektiv genutzt werden kann, muss dieses latente Steuerguthaben unter IFRS abgeschrieben werden. Dies ergibt einen jährlichen latenten Steueraufwand im Umfang von $100 \times 16\% = 16$. Im Gegensatz zum handelsrechtlichen Abschluss beträgt der effektive Steuersatz unter IFRS und damit auch unter den GloBE Rules durch die Berücksichtigung des latenten Steueraufwandes $(144 + 16) / 1'000 = 16\%$. Tatsächlich hat die Gesellschaft damit einen Satz, welcher über dem globalen Mindeststeuersatz von 15 % liegt.

Beispiel 2 – Neubewertung Finanzinstrumente

Eine Gesellschaft erzielt sowohl handelsrechtlich als auch unter IFRS einen Gewinn von 1'000. Zusätzlich verfügt sie über Finanzinstrumente, deren Wert sich im Geschäftsjahr aufgrund der schlechten Lage an der Börse von 900 auf 400 reduziert hat. Der Steuersatz beträgt 16 %.

Handelsrechtlich bewertet die Gesellschaft diese Finanzinstrumente zum Marktpreis ([Art. 960b OR](#)), weshalb sie einen zusätzlichen Aufwand von $900 - 400 = 500$ verbucht. Auf dem gesamten Gewinn von nunmehr $1'000 - 500 = 500$ bezahlt sie Steuern im Umfang von $500 \times 16\% = 80$, weshalb die Gesellschaft handelsrechtlich einen effektiven Steuersatz von $80 / 500 = 16\%$ ausweist.

Unter IFRS werden diese Finanzinstrumente im konkreten Fall als sog. «*zur Veräusserung verfügbare finanzielle Vermögenswerte*» qualifiziert, deren Wertveränderung nicht über die Erfolgsrechnung, sondern erfolgsneutral über das Eigenkapital («*other comprehensive income*») gebucht wird. Der IFRS-Gewinn beträgt damit weiterhin 1'000. Im Gegensatz zum handelsrechtlichen Abschluss beträgt der effektive Steuersatz unter IFRS und damit auch unter den GloBE Rules $80 / 1'000 = 8\%$. Er ist damit klar unter dem globalen Mindeststeuersatz von 15 %.

Fazit

Diese beiden Beispiele zeigen eindrücklich, dass bei der Diskussion um Steuersätze oder die Abschaffung/Einführung neuer Steuerinstrumente zwingend immer die auf den internationalen Rechnungslegungsstandards basierenden GloBE Rules geachtet werden müssen. Ich bin überzeugt, dass sich Steuerfachleute bei den Behörden, in der Beratung und im Konzern in den nächsten Monaten und Jahren noch intensiv mit diesen Regeln auseinandersetzen müssen. It's the GloBE base, stupid!

(Anmerkung: Diese Ausführungen und Überlegungen basieren auf dem aktuellen Stand der technischen Verhandlungen zur globalen Mindeststeuer. Die finalen Regeln lagen im Zeitpunkt der Publikation noch nicht vor)



Das Mehrwertsteuersystem der EU soll reformiert werden. (Symbolbild)

13 DAS NEUE EUROPÄISCHE MEHR- WERTSTEUERSYSTEM

von Dr. Mathias Bopp, Michaël Vincke

Trotz vieler Änderungen wird das Mehrwertsteuersystem der EU heute immer noch als betrugsanfällig und hoch komplex bezeichnet. Verschiedene Gesetzesnovellen der Mitgliedstaaten zeigen auch, dass es in der heutigen Form kaum mit einer zunehmend globalen und digitalen Wirtschaft Schritt halten kann.

Vor diesem Hintergrund und in dem Bestreben, die geschätzte jährliche «MWST-Lücke» von 150 Mrd. Euro zu schliessen, hat die Europäische Kommission einen Aktionsplan zur Ablösung des 1993 eingeführten Übergangsrechts für innergemeinschaftliche Lieferungen beschlossen. Im Rahmen der digitalen Binnenmarktstrategie hat sie ferner eine Reihe von Massnahmen für den grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr verabschiedet. Das «endgültige» Mehrwertsteuersystem wird den Unternehmen helfen, alle Vorteile des Binnenmarkts zu nutzen und im globalen Wettbewerb bestehen zu können. Die Reformen sollen die Mehrwertsteuerlücke um schätzungsweise 80 % verringern und den Unternehmen rund 1 Mrd. Euro an Steuererhebungskosten einsparen.

«One Stop Shop» Verfahren

Die bürokratischen Hürden für Bezahlung der Mehrwertsteuer auf Telekommunikations-, Rundfunk- und anderen elektronisch erbrachten Dienstleistungen wurden bereits 2015 mit der Einführung des «Mini One-Stop-Shop» Systems (MOSS) drastisch reduziert.

Dieses MOSS-System ermöglicht es Unternehmen, ihren EU-weiten Umsatz zentral über ein Online-Portal in ihrem Heimatmitgliedstaat (oder einem Mitgliedstaat ihrer Wahl, wenn das Unternehmen keine physische Präsenz in Europa hat) zu melden und nach den Sätzen des Bestimmungslands zu versteuern. Die Mitgliedstaaten gleichen die Fiskaleinnahmen dann direkt untereinander aus. Damit fällt die Notwendigkeit der Registrierung und Abrechnung in jedem einzelnen Mitgliedstaat mit Kundenumsatz dahin.

Dieses MOSS-System wird nun zum «One Stop Shop» (OSS) ausgedehnt, einem Eckpfeiler des endgültigen Mehrwertsteuersystems. Ab dem 1. Januar 2021 gilt die OSS-Regelung nicht nur für Dienstleistungen, sondern neu auch für den grenzüberschreitenden Verkauf von Waren an Endkonsumenten in der EU (in der Schweiz «Versandhandel», in Deutschland und Österreich «Fernabsatz» oder «Fernverkauf» genannt). Ab dem 1. Juli 2022 soll der OSS auch grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Warenlieferungen an steuerpflichtige Unternehmen umfassen und den Abzug der anfallenden ausländischen Vorsteuer ermöglichen.

Der Digitale Binnenmarkt (Business-to-Customer, «B2C»)

E-Commerce über Online-Plattformen

Bereits heute wird ein erheblicher Teil des E-Commerce-Geschäfts über elektronische Plattformen abgewickelt. Heute müssen sich Verkäufer um die Versteuerung und den Steuersatz im Bestimmungsland kümmern. Nach den neuen Regeln werden die Betreiber dieser Plattformen für darüber gehandelte Produkte steuerpflichtig. Dies wird ab dem 1. Januar 2021 gelten (a) für Plattformbetreiber ohne Ansässigkeit in der EU, über die Waren in der EU verkauft werden und (b) für Plattformbetreiber, über die Waren unter einem Wert von 150 Euro in die EU importiert werden. Die neuen Regeln werden zu einer erheblichen Verlagerung des Verwaltungsaufwands von den Verkäufern auf die Betreiber von Plattformen führen. Die Plattformbetreiber werden sich dann die Vorteile der neuen One-Stop-Shop Regelungen zu eigen machen.

Intra-EU B2C-Lieferungen

Ab dem 1. Januar 2021 werden die länderspezifischen Schwellenwerte (zwischen 35'000 und 100'000 Euro) für den innergemeinschaftlichen Versandhandel abgeschafft und durch eine Grenze von 10.000 Euro für sämtliche EU-internationalen Verkäufe ersetzt. Unternehmen, die diese Grenze überschreiten, versteuern die erbrachten Leistungen nach dem gültigen Satz am Bestimmungsort, d.h. am Ort des Leistungsempfängers bzw. am Ort, wo die Ware abgeliefert wird. Abrechnen und bezahlen können die Unternehmen dank «One-Stop-Shop» aber weiterhin in ihrem Ansässigkeitsstaat.

Der OSS gilt auch für nicht in der EU ansässige Unternehmen, die Dienstleistungen (egal ob elektronisch oder nicht) an Endkonsumenten in der EU erbringen.

B2C-Lieferungen aus Drittländern in die EU

Die von ausserhalb an Privatkunden in der EU gelieferten Waren sollen im Bestimmungsland besteuert werden. Zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen EU- und Nicht-EU-Verkäufern soll die bisher nur für Importe geltende Steuerbefreiung für Waren geringen Werts (unter 22 Euro) aufgehoben werden. Ähnliche Massnahmen werden in der Schweiz ab dem 1. Januar 2019 umgesetzt.

Ähnlich wie beim innergemeinschaftlichen Versandhandel können auch Unternehmen, die Fernverkäufe mit Einfuhr in die EU tätigen, die Mehrwertsteuer über einen «Import One Stop Shop» melden und bezahlen.

Das Aktionsplan im Bereich Mehrwertsteuer (Business-to-Business, «B2B»)

Intra-EU B2B-Lieferungen

Das derzeitige System unterteilt grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Warenlieferungen in zwei getrennte steuerpflichtige Ereignisse (d.h. steuerbefreit am Versandort und steuerpflichtig am Bestimmungsort). Diese werden durch ein einziges steuerpflichtiges Ereignis ersetzt (steuerpflichtig am Bestimmungsort). Der Lieferant ist in der Regel für die Überwälzung, Vereinnahmung und Abführung der Mehrwertsteuer des Bestimmungsmittgliedstaates verantwortlich. Eine Ausnahme wird für den zertifizierten Steuerpflichtigen (Certified Taxpayer, «CTP») eingeführt. An diesen kann ohne den Ausweis von Mehrwertsteuer fakturiert werden. Stattdessen deklariert der CTP die Bezugssteuer.

Zuverlässige Steuerzahler sollen als CTPs gekennzeichnet werden. Gemäss dem Gesetzesvorschlag kann der CTP-Status nur von Steuerpflichtigen mit einer Niederlassung in der EU (entweder mit Wohnsitz oder über eine Betriebsstätte) erworben werden, was Schweizer Unternehmen ohne Ansässigkeit in der EU ausschliesst.

Um den CTP-Status zu erhalten, müssen die Unternehmen auch nachweisen, dass

- (i) sie finanziell zahlungsfähig sind,
- (ii) über ein hohes Mass an Kontrolle über ihre Geschäftstätigkeit verfügen und
- (iii) keine schweren oder wiederholten Verstösse gegen die Steuer- und Zollvorschriften begangen haben.

Da diese Bedingungen denen ähnlich sind, die für die Zertifizierung eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO) im Sinne der Zollvorschriften der EU erforderlich sind, erfüllen Steuerpflichtige mit AEO-Zertifizierung automatisch diese drei Bedingungen.

Sofortmassnahmen («quick fixes»)

Da das endgültige Mehrwertsteuersystem für den innergemeinschaftlichen Handel erst in einigen Jahren eingeführt wird (d.h. dies ist derzeit für Mitte 2022 vorgesehen), hat sich der EU-Rat kürzlich darauf geeinigt, bestimmte Punkte zu harmonisieren und zu vereinfachen, um das Funktionieren des derzeitigen Systems zu verbessern.

Ab dem 1. Januar 2020 sollen folgende Sofortmassnahmen («quick fixes») umgesetzt werden:

- Harmonisierte vereinfachte Vorschriften für Konsignationslager: Die Besteuerungsvorschriften werden EU-weit vereinheitlicht, sodass die Komplexität verschiedener nationaler Vorschriften wegfällt.
- Harmonisierte Vorschriften für die Zuordnung des Transports zu einer Rechnung bei Kettentransaktionen (Streckengeschäfte) werden zu mehr Rechtssicherheit führen.
- Harmonisierte und vereinfachte Vorschriften für den Nachweis des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs (Mehrwertsteuerbefreiung) werden mehr Rechtssicherheit schaffen und den Verwaltungsaufwand bei Steuerpflichtigen für grenzüberschreitende Lieferungen in der EU senken.
- Die MWST-Identifikationsnummer des Kunden wird zu einer wesentlichen Voraussetzung für die Mehrwertsteuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung von Waren.

Ausblick

Eine Analyse der Auswirkungen der neuen Regeln ist für 2027, fünf Jahre nach der ersten Umsetzung der Änderungen, geplant und soll dann zu einer vollständigen Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems (inkl. B2B-Dienstleistungen) führen.

Unternehmen unterschätzen oft die Zeit, die benötigt wird, um komplexe Änderungen an ihrem Rechnungswesen, ERP-Systemen und anderen Prozessen vorzunehmen. Insbesondere für Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, Grossbritannien und den USA, die den CTP-Status nicht erlangen können, dürften die neuen EU-Mehrwertsteuerregelungen das Nettoumlaufvermögen deutlich erhöhen (cash flow) und damit relevante Unternehmenskennzahlen beeinflussen.

Darüber hinaus könnten die neuen Regeln weitreichende organisatorische, systemtechnische und prozessuale Anpassungen erfordern.

Quellen und weiterführende Informationen

Ein neues Mehrwertsteuerrecht für die EU, Was Steuerfachleute zu den Änderungen per 2019, 2021 und 2022 wissen sollten, Bopp Mathias/Vincke Michaël, Expert Focus 6-7 2018.

Das KPMG Online-Impact-Assessment: Auswirkungsanalysen für Unternehmen und deren Berater.



Grenzüberschreitende Tätigkeiten werfen Fragen aus MWST-Optik auf [Symbolbild]

14 MWST AUF LEISTUNGSKOMBINATIONEN - PRAXISBEISPIEL

von Ivo Pollini

Ein Beispiel aus der Praxis zeigt auf, wie Leistungskombinationen (Art. 19 Abs. 2 MWSTG) in der Mehrwertsteuer (MWST) im Lichte der Teilrevision per 1. Januar 2018 handzuhaben sind.

Praxisbeispiel

Die Produktions-AG mit Sitz in der Schweiz stellt der Lohnbearbeitungs-GmbH mit Sitz in Österreich elektronische Bauteile bei (kein Verkauf) und bestellt bei der Letzteren die Funktionskontrolle, die Reinigung und die Verpackung der elektronischen Bauteile. Die Lohnbearbeitungs-GmbH führt die Funktionskontrolle und die Reinigung der Bauteile selber in Österreich aus. Die in der Funktion kontrollierten und gereinigten elektronischen Bauteile werden durch die Lohnbearbeitungs-GmbH zu ihrem Schweizer Subunternehmer versendet. Dieser Subunternehmer, ein Lohnverpacker, verpackt die elektronischen Bauteile in der Schweiz und übergibt diese verpackt an die Produktions-AG in der Schweiz. Es erfolgt also keine Ausfuhr der elektronischen Bauteile nach Verpackung in der Schweiz. Der Lohnverpacker stellt Rechnung an die Lohnbearbeitungs-GmbH mit Sitz in Österreich. Die Lohnbearbeitungs-GmbH ihrerseits stellt für die Funktionskontrolle, die Reinigung und die Verpackung der elektronischen Bauteile Rechnung an die Produktions-AG.

Nachstehend erfolgt eine Würdigung der Leistungen ausschliesslich aus Sicht der Schweizer Inlandsteuer (MWST); auf die zollrechtlichen und EU-umsatzsteuerrechtlichen Fragestellungen wird nicht eingegangen. Betreffend die Schweizer Einfuhrsteuer (MWST) ist allerdings zu erwähnen, dass die Bestimmungen in Artikel 52 Absatz 3 MWSTG sowie in Artikel 112 (und Artikel 33) MWSTV zu beachten sind.



Aus Schweizer MWST-rechtlicher Sicht handelt es sich bei der Funktionskontrolle und bei der Reinigung der elektronischen Bauteile um Bearbeitungen / Arbeiten an beweglichen Gegenständen und damit um Lieferungen (Art. 3 Bst. d Ziffer 2 MWSTG). Weil die Funktionskontrolle und die Reinigung der Bauteile in Österreich ausgeführt werden, gelten diese als Lieferungen im Ausland.

Nach ständiger Praxis gilt das (Lohn-)Verpacken der elektronischen Bauteile für fremde Rechnung als eigenständige (Ab-)Lieferung der Verpackung und damit ebenfalls als Lieferung (Ziffer 7.1 der MWST-Info 06 «Ort der Leistungserbringung»). Da der Lohnverpacker die elektronischen Bauteile in der Schweiz verpackt, gilt die Verpackungsleistung als Lieferung im Inland. Die elektronischen Bauteile verbleiben nach Verpackung im (Schweizer) Inland; eine Befreiung von der Schweizer Inlandsteuer (MWST) scheidet deshalb für die Lohnverpackung aus. Das heisst, der Schweizer Lohnverpacker schuldet auf dem Entgelt für die Verpackungsleistung die Schweizer Inlandsteuer zum Normalsatz und stellt diese der Lohnbearbeitungs-GmbH in Rechnung.

Indem die Lohnbearbeitungs-GmbH die Lohnverpackungsleistung in deren eigenen Namen an die Produktions-AG in Rechnung stellt, gilt die Lohnbearbeitungs-GmbH auch als Leistungserbringerin für die Lohnverpackung an die Produktions-AG (Art. 20 Abs. 3 MWSTG). Würde nun die Lohnbearbeitungs-GmbH (welche weltweit einen Umsatz von mehreren Millionen EUR erzielt) an die Produktions-AG zumindest für die Lohnverpackungsleistung in der Schweiz gesondert Rechnung stellen, wäre die Lohnbearbeitungs-GmbH in der Schweiz für MWST-Zwecke zu registrieren. Auf dem gesondert ausgewiesenen Entgelt für diese Verpackungsleistung würde die Lohnbearbeitungs-GmbH die Inlandsteuer (MWST) zum Normalsatz schulden. Gestützt auf die Eingangsrechnung vom Schweizer Lohnverpacker könnte die Lohnbearbeitungs-GmbH die darin offen ausgewiesene Schweizer MWST als Vorsteuer zum Abzug bringen (Art. 28 MWSTG).

Offeriert nun aber die Lohnbearbeitungs-GmbH gegenüber der Produktions-AG die Funktionskontrolle, die Reinigung und die Verpackung der elektronischen Bauteile zu einem Pauschal-/Gesamtpreis, so stellt sich die Frage, ob die 70/30 %-Regel anwendbar ist. Dazu müssen die übrigen Voraussetzungen nach Ziffer 4.2.1 der MWST-Info 04 «Steuerobjekt» ebenfalls erfüllt sein.

Die Funktionskontrolle und die Reinigung der elektronischen Bauteile gelten nach der Praxis der HA MWST als mehrwertsteuerlich gleichartig, und zwar als mehrere Leistungen (vorliegend Bearbeitungen / Lieferungen) mit Leistungsort im Ausland. Sie dürfen somit wertmässig zusammengerechnet werden.

Der Autor vertritt die Haltung, dass für die Kombination der Lieferungen im Ausland (Funktionskontrolle und Reinigung) mit der Lieferung im Inland (Verpackungsleistung) zu einem Gesamtpaket die Schweizer MWST-Behandlung als Sachgesamtheit bzw. als Leistungskombination in Betracht kommt. Die «Kombination verschiedener Gegenstände» kann nur deren Lieferung umfassen, womit auch deren Bearbeitung im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG gemeint sein muss.

Wenn also

- die Lohnbearbeitungs-GmbH die Funktionskontrolle, die Reinigung und die Verpackung

der elektronischen Bauteile gegenüber der Produktions-AG als Gesamtpaket anbietet

- die Lohnbearbeitungs-GmbH die zu einem Gesamtpaket kombinierten Leistungen zu einem Pauschal- bzw. einem Gesamtpreis (Gesamtentgelt) an die Produktions-AG in Rechnung stellt
- auch die übrigen Voraussetzungen nach Ziffer 4.2.1 der MWST-Info 04 «Steuerobjekt» erfüllt sind
- das Total der Entgelte, welche auf die Funktionskontrolle und Reinigung im Ausland entfällt, wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmacht
- die Lohnbearbeitungs-GmbH die wertmässige Aufteilung der Lieferungen im Ausland und der Lieferung im Inland mit internen Aufzeichnungen dokumentiert

dann kann der Pauschal- bzw. Gesamtpreis als Entgelt für die überwiegenden Leistungen (vorliegend der Lieferungen im Ausland) aus Schweizer MWST-Sicht behandelt werden. Für die Lohnbearbeitungs-GmbH besteht daraus keine Pflicht, sich in der Schweiz für MWST-Zwecke zu registrieren. Sie schuldet auf dem anteiligen Entgelt für das Lohnverpacken der elektronischen Bauteile (im Inland) keine Inlandsteuer (MWST).

Obschon die Lohnbearbeitungs-GmbH mit dem Lohnverpacken im Inland eine Leistungskomponente (bezogen auf das Gesamtpaket ihrer kombinierten Leistungen) mit Leistungsortsbezug zur Schweiz / zum Inland erbringt, kann die Lohnbearbeitungs-GmbH das Vergütungsverfahren nach Artikel 107 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG i.V.m. Artikel 151 ff. MWSTV anwenden (Ziffer 4.2.1.6 der MWST-Info 04 «Steuerobjekt»). Sofern die diesbezüglichen Voraussetzungen für die Lohnbearbeitungs-GmbH erfüllt sind, kann sie die in der Eingangsrechnung vom Schweizer Lohnverpacker offen ausgewiesene Schweizer MWST im Vorsteuervergütungsverfahren zurückfordern.

Fazit

Will ein Leistungsanbieter geltend machen, er erbringe eine Sachgesamtheit oder Leistungskombination zu einem Gesamtentgelt, indem er einem Kunden ein Gesamtpaket von Leistungen anbietet, muss der Leistungsanbieter sehr sorgfältig prüfen, ob die Voraussetzungen nach MWSTG und Praxis der HA MWST erfüllt sind. Dem Aspekt gemäss Praxis der HA MWST, wonach – bei allgemeiner Bekanntgabe des Preises einzelner Leistungen – der Kunde weder einzelne Leistungen aus dem Gesamtpaket auswählen noch die Zusammensetzung der einzelnen Leistungen der Leistungskombination verändern kann, ist spezielle Aufmerksamkeit zu widmen und durch den Leistungsanbieter im Einzelfall zu prüfen.

Generell gilt, dass ein Leistungserbringer die von ihm erbrachten Leistungen aus MWST-rechtlicher Sicht korrekt beurteilt. Im vorstehenden Praxisbeispiel muss die österreichische Lohnbearbeitungs-GmbH also die Funktionskontrolle, die Reinigung und die Verpackung nicht nur aus österreichischer Umsatzsteuersicht würdigen, sondern auch aus Schweizer MWST-Sicht. Dabei sind den Schweizer Eigenheiten hinsichtlich der Qualifikation einer Leistung als Lieferung aus MWST-rechtlicher Sicht speziell Rechnung zu tragen. Auch der Lohnverpacker mit Sitz in der Schweiz muss sich bewusst sein, dass seine Leistung – trotz Rechnungsstellung an eine Unternehmerin mit Sitz in Österreich – der Schweizer Inlandsteuer

(MWST) unterliegt. Dies setzt eine stete Auseinandersetzung mit den MWST-Gesetzgebungen sowie eine regelmässige Überprüfung bereits vorgenommener MWST-Beurteilungen und die Umsetzung in die Systeme (auch für die Erstellung von Ausgangsrechnungen) voraus.

Quellen und weiterführende Informationen

Weka Mehrwertsteuer-Newsletter 02/2019: MWST auf Leistungskombinationen (Art. 19 Abs. 2 MWSTG) im Lichte der Teilrevision



Das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) sieht eine straflose Selbstanzeige vor (Symbolbild)

15 SELBSTANZEIGE IM MEHRWERTSTEUERRECHT

von Daniel Holenstein

Die eigenständige Regelung der Selbstanzeige im Mehrwertsteuerrecht lehnt sich an die straflose Selbstanzeige im System DBG/StHG an.

Konzept der straflosen Selbstanzeige

Nach dieser Konzeption wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn:

- die steuerpflichtige Person eine Widerhandlung gegen das MWSTG anzeigt, bevor sie der zuständigen Behörde bekannt ist,
- sie die Behörde bei der Festsetzung der geschuldeten rückzuerstattenden Steuer in zumutbarer Weise unterstützt und
- sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten oder rückzuerstattenden Steuer bemüht (Art. 102 Abs. 1 MWSTG).

Damit die Selbstanzeige ihren hauptsächlichen Zweck erfüllen kann, den Steueranspruch des Staates durchzusetzen, darf diese nicht an zu hohe Voraussetzungen geknüpft sein.

Besonderheiten der Selbstanzeige im Mehrwertsteuerrecht

Im Gegensatz zur Selbstanzeige bei der Einkommens- und Vermögenssteuer (vgl. [Blogbeitrag Selbstanzeige im System DBG/StHG](#)) sowie den anderen Steuern und Abgaben des Systems VStrR (vgl. [Blogbeitrag Selbstanzeige im System VStrR](#)), ist im revidierten Mehrwertsteuerrecht nicht nur die erste Selbstanzeige straflos. Art. 102 MWSTG begrenzt die Straflosigkeit nicht auf die erste Selbstanzeige.

Das MWSTG schreibt auch nicht vor, dass die Selbstanzeige aus eigenem Antrieb erfolgen muss (Art. 102 Abs. 1 MWSTG e contrario).

Fazit

Hat die steuerpflichtige Person neben der Mehrwertsteuer auch noch Einkommens- und Vermögenssteuern oder übrige Steuern des Bundes (wie die Verrechnungssteuer) hinterzogen, sind die gesetzlichen Voraussetzungen dieser Selbstanzeigeregelungen zu erfüllen, um insgesamt straffrei auszugehen.

16 GUTSCHEINE UND DER ZEITPUNKT DEREN STEUERPF LICHT

von Anita Machin

Bis zum Sommer 2021 war die mehrwertsteuerliche Handhabung von Gutscheinen in der Schweiz klar geregelt. Auch wenn die EU damals bereits Unterscheidungen zwischen Leistungs- und Wertgutschein vorgenommen hat, so war die in der Schweiz vertretene Meinung, dass erst mit dem Einlösen des Gutscheins dieser mehrwertsteuerlich zu deklarieren wäre. Dies änderte sich schlagartig durch einen Bundesverwaltungsgerichtsentscheid.



Mehrwertsteuerrechtliche Handhabung von Gutscheinen (Symbolbild)

Gutscheine sind schöne Geschenke. Gutscheine kann man direkt in einem Geschäft, oder zu Zeiten von Corona noch einfacher übers Internet kaufen. Gutscheine werden von den Unternehmen beworben. Für den Schenkenden sind Gutscheine praktisch, da man sich nur für das Unternehmen, aber meist für kein bestimmtes Produkt entscheiden muss. Für das den Gutschein ausstellende Unternehmen war es bis zum Sommer 2021 klar, wie diese mehrwertsteuerlich anzuzeigen wären. Seit dem 10. August 2021 ist dies nun anders und Achtung ist bei der korrekten Deklaration in der MWST-Abrechnung geboten. Die Ungewissheit übernimmt wieder einmal das Kommando im Bereich der Schweizer Mehrwertsteuer.

Mit diesem Artikel möchten wir auf die geänderte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) hinweisen, die sich durch den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) A-2587/2020 vom 10. August manifestiert hat. In diesem Fall überprüfte das BVGer, ob die ESTV korrekt handelte, indem sie den Umsatz aus erwiesenermassen verkauften, aber noch nicht eingelösten Leistungsgutscheinen als Vorauszahlungen qualifizierte.

Defintion des Leistungsverhältnisses

Steuerobjekt der Inlandsteuer bildet ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis. Ein Leistungsverhältnis ist charakterisiert durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen:

- Leistung zwischen den Beteiligten (Leistungserbringer und Leistungsempfänger);
- Entgelt als Gegenleistung für die erbrachten Leistungen;
- Wirtschaftliche Verknüpfung der Leistung und des Entgelts.

Fehlt eine dieser genannten Voraussetzungen, besteht in Bezug auf die Inlandsteuer kein Steuerobjekt und der Vorgang steht ausserhalb des Geltungsbereichs der (schweizerischen) Mehrwertsteuer.

Defintion von Leistung

Art. 3 Bst. c Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) definiert Leistung als «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt». Demnach besteht eine Leistung aus den folgenden drei Komponenten:

- Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes;
- an einen Empfänger; und
- in Erwartung eines Entgelts.

Definition von verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes

Dieser Begriff ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient. Das objektive Element der Verbrauchsfähigkeit hängt mit dem Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer zusammen, welches die private Einkommens- und Vermögensverwendung für Konsumzwecke anvisiert. Es sollen daher nur verbrauchsfähige Güter Inhalt einer Leistung sein können. Als nicht verbrauchsfähig im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten der Boden und Geld (Kapital), da beide Güter durch deren Nutzung keine Reduktion der Substanz erleiden.

Definition von Gutscheinen

Gutscheine werden gemäss bundesverwaltungsrechtlicher Rechtsprechung sowie der MWST-Branchen Info 6 «Detailandel» von der ESTV als reine Zahlungsmittel angesehen. Bei deren Verkauf werde keine Leistung erbracht. Es handelt sich somit als Nicht-Entgelte, die nicht zu versteuern wären. Auch beim elektronischen Aufladen von Karten oder Schlüsseln wird – analog dem Verkauf von Gutscheinen – gemäss der Broschüre keine Leistung erbracht. Erst beim Abbuchen (Vermindern des Guthabens) hat der Leistungserbringer das Entgelt zum massgebenden Steuersatz zu versteuern. Dabei ist unerheblich, ob der Leistungserbringer zugleich der Herausgeber der Karten / Schlüssel ist oder nicht. Belege (Rechnungen, Quittungen usw.) über den Verkauf von Gutscheinen bzw. über das Aufladen von Karten und Schlüsseln dürfen keine Steuer ausweisen, da ansonsten die ausgewiesene Steuer zu entrichten sei.

Definition von Vorauszahlungen

Nach der Rechtsprechung liegen Vorauszahlungen dann vor, wenn für eine bestimmte oder zumindest bestimmbar künftige Leistung ein im Voraus bezahltes Entgelt geleistet wird. Eine Vorauszahlung untersteht der Mehrwertsteuer und bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt und eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Vorauszahlung und der mehrwertsteuerlichen Leistung besteht.

BVGer Urteil vom 10. August 2021 – A-2587/2020

Die Beschwerdeführerin verkauft im eigenen Namen und in der Regel auf eigene Kosten Outdoor-Aktivitäten im Inland, welche ausschliesslich von Dritten durchgeführt werden. Sie ist für die Terminkoordination zwischen Kunden und Dritten zuständig. Nach Durchführung

der Aktivität stellt der Dritte der Beschwerdeführerin Rechnung für die erbrachte Leistung abzüglich einer Vermittlungsprovision. Folgende Geschäftsfälle umfasst das Angebot der Beschwerdeführerin:

- Typ A: Bestellung einer bestimmten Aktivität für einen definierten Zeitpunkt, wobei die Beschwerdeführerin unmittelbar nach der Bestellung eine Rechnung ausstellt
- Typ B: Bestellung eines Gutscheins über einen bestimmten Betrag (sogenannter Wertgutschein)
- Typ C: Bestellung eines Gutscheins für eine bestimmte Aktivität an einem bestimmten Ort (sogenannter Leistungsgutschein)

Der Streitpunkt war nun, ob die ESTV zu Recht den Umsatz der Steuerpflichtigen aus erwiesenermassen verkauften, aber noch nicht eingelösten (und noch nicht verfallenen) Leistungsgutscheinen als Vorauszahlungen qualifizierte und deshalb in der Ermessenseinschätzung berücksichtigte. Die ESTV begründete ihren Entscheid damit, dass zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen unterschieden werden müsse. Bei Wertgutscheinen falle die Mehrwertsteuer – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Steuerpflichtigen – erst bei deren Einlösung an. Hingegen seien Leistungsgutscheine als Vorauszahlung zu qualifizieren, weshalb bei diesen die Mehrwertsteuer bereits bei Vereinnahmung des Entgelts geschuldet sei.

Die Steuerpflichtige führte aus, dass für die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Gutscheinen nicht massgebend sei, ob der Wert des Gutscheins – wie bei einem Wertgutschein – in einem Geldbetrag oder – wie bei den vorliegenden Leistungsgutscheinen – in einer möglichen Leistung ausgedrückt werde. Demnach sei die Ermessenseinschätzung auch aufgrund von verkauften, aber noch nicht eingelösten Leistungsgutscheinen zu reduzieren. Zudem führte die Beschwerdeführerin aus, dass beim Verkauf von Leistungsgutscheinen keine Vorauszahlung vorliege, weil die Leistung nicht konkret genug umschrieben und der Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht bestimmt oder bestimmbar seien. Wert- und Leistungsgutscheine würden sich demnach in Bezug auf die Leistungserbringung nicht unterscheiden. Einziger Unterschied sei, dass der Wert beim Wertgutschein in Schweizer Franken und beim Leistungsgutschein durch die Bezeichnung einer Aktivität genannt werde. In beiden Fällen müsse der Gutscheininhaber mit der Beschwerdeführerin in Kontakt treten und eine Buchung einer Aktivität zu einem bestimmten Zeitpunkt vornehmen.

Die ESTV entgegnet den Ausführungen der Steuerpflichtigen, dass die Definition der Leistung im Sinne des MWSTG nicht voraussetze, dass der Zeitpunkt des Verbrauchs bekannt oder der Verbrauch bereits erfolgt sein müsse. Wert- und Leistungsgutscheine würden sich gemäss ESTV erheblich unterscheiden, da die Gutscheinausstellerin bei einem Leistungsgutschein verpflichtet sei, die auf dem Gutschein genannte Aktivität zu erbringen, auch wenn zwischen dem Bezug und der Einlösung des Gutscheins die genannte Aktivität eine Wertsteigerung erfahren habe und zum Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins mehr kosten würde als bei dessen Kauf.

Das Gericht gibt in seinem Urteil zu bedenken, dass bei einer Qualifikation der Umsätze aus dem Verkauf als Leistungsgutscheine ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis bedinge. Zu prüfen sei demnach, ob sich die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf von Leistungsgutscheinen zur Erbringung einer bestimmten oder zumindest bestimmbarer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne verpflichtet habe. Gemäss dem Sachverhalt habe sich die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf eines Leistungsgutscheins zur Erbringung einer ganz bestimmten Leistung verpflichtet, sofern sie einer Drittperson die Einräumung eines bestimmten verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts in Erwartung eines Entgelts verspricht. Während vorliegend die Tatbestandselemente «an eine Drittperson» und «in Erwartung eines Entgelts» unbestritten erfüllt sind, müsse gemäss BVGer näher auf das Tatbestandselement «Einräumung eines – bestimmten oder zumindest bestimmbarer – verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes» einzugehen.

Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, dass eine Vorauszahlung eine zukünftige Leistungserbringung auslöse, ohne dass ein weiteres Zutun des Leistungsempfängers notwendig sei. Bei den hier diskutierten Leistungsgutscheinen müsse der Käufer des Gutscheins sehr wohl vorab in Kontakt treten und eine Buchung oder Reservierung vornehmen.

Hier ist das Gericht nun anderer Meinung: Eine Vorauszahlung setzt u.a. lediglich eine bestimmte oder zumindest bestimmbarer künftige Leistung (sowie ein dafür im Voraus bezahltes Entgelt) voraus, um die Steuerforderung entstehen zu lassen, was vorliegend offensichtlich erfüllt sei. Das BVGer kommt demnach zum Schluss, dass es sich sehr wohl um einen bestimmten, verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert handelt. Darüber hinaus vergleicht das BVGer die ausgegebenen Leistungs- mit den Wertgutscheinen. Es erkennt, dass bei den Wertgutscheinen der eingeräumte wirtschaftliche Wert gerade nicht in einer klar bestimmten Aktivität bestehe, sondern in einem bestimmten Geldbetrag. Dieser werde von der Beschwerdeführerin anstelle eines Zahlungsmittels zur Bezahlung von Aktivitäten akzeptiert. Der Wertgutschein entspreche daher einem Zahlungsmittel, das aufgrund der fehlenden Verbrauchsfähigkeit keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne darstellt.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die ESTV den Umsatz aus erwiesenermassen verkauften, aber noch nicht eingelösten Leistungsgutscheinen zu Recht in der Ermessenseinschätzung berücksichtigte. Damit erwies sich gemäss BVGer die Beschwerde als unbegründet und wurde vollumfänglich abgewiesen.

Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts wurde übrigens nicht an die letzte Instanz – das Bundesgericht – weitergezogen.

Hinweis für die Praxis

Wird in einem Gutschein eine bestimmte Leistung umschrieben, aber im Gutschein und den AGB ausdrücklich darauf hingewiesen, dass anstelle der genannten Leistung auch eine andere Leistung aus dem Sortiment des Leistungserbringers bis zu einem bestimmten Wert bezogen werden könne, dann handle es sich nach der unveröffentlichten Praxis der ESTV nicht um eine Vorauszahlung, sondern um einen Wertgutschein, der nicht beim Verkauf, sondern erst bei der Einlösung zu versteuern sei.

Plant ein Unternehmen, Gutscheine auszugeben bzw. zu verkaufen, dann ist nun

Vorsicht geboten, wenn der Gutschein über eine bestimmte Leistung lautet. Es ist im Wesentlichen zu prüfen, ob sich der Leistungserbringer mit dem Verkauf von Leistungsgutscheinen zur Erbringung einer bestimmten oder zumindest bestimmbarer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne verpflichtet wird. Diese Frage ist aus Sicht des Leistungserbringers zu beantworten. Wird im Gutschein und den AGB nicht ausdrücklich darauf hingewiesen, dass auch andere als die genannte Leistung aus dem Sortiment bezogen werden können, erachtet die ESTV solche Gutscheine als Vorauszahlungen, die bereits beim Verkauf zu versteuern sind. Problematisch an dieser Praxis der ESTV ist, dass sie in ihren Praxispublikationen diese Einteilung an keiner Stelle näher erläutert. In den Infos und Branchen-Infos der ESTV ist immer nur von Gutscheinen die Rede, deren Wert erst bei der Einlösung zu versteuern ist. Im Zweifelsfall kann mit einem vorgängigen Ruling Rechtssicherheit über die MWST-Folgen geschaffen werden.



Der Anspruch auf ein faires Steuerstrafverfahren (Symbolbild)

17 DIE KRUX MIT DEM ANSPRUCH AUF EIN FAIRES STEUER-STRAFVERFAHREN

von Prof. Dr. iur. René Matteotti

Steuerverkürzungen geben in der Regel Anlass zur Eröffnung mehrerer, gleichzeitig oder nacheinander stattfindender Verfahren, welchen ein und derselbe Sachverhalt zu Grunde liegen.

Im Rahmen des Steuernachforderungsverfahrens macht das Gemeinwesen eine ihm zu Unrecht entgangene Steuer samt Zins ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person geltend. Dabei ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu beachten, dass das Steuernachforderungsverfahren unabhängig von der Rechtsgrundlage, auf welches es abgestützt wird, ein Verwaltungsverfahren darstellt. Im Rahmen des Steuerstrafverfahrens geht es demgegenüber nicht um die Nachforderung einer zu Unrecht nicht entrichteten Steuer, sondern um die Frage, ob der oder die Täter und allfällige Teilnehmer wegen einer begangenen Steuerstraftat zu bestrafen sind. Das Strafverfahren in Mehrwertsteuersachen richtet sich dabei grundsätzlich nach dem Verwaltungsstrafrecht. Es tritt ein Verfahrensdualismus von Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren, welcher je nachdem wie diese Verfahren aufeinander abgestimmt werden, heikle verfassungsrechtliche Fragen zum Anspruch auf ein faires Strafverfahren aufwerfen. Dies gilt insbesondere bei komplexen Steuerstrafverfahren, in welchen mehrere Beteiligte involviert sind.

Der Lehrbuchfall Schwarzenbach

Der Fall Schwarzenbach, welcher seit Jahren in der Öffentlichkeit für grosses Aufsehen sorgt, führte zu einem schwer überschaubaren Geflecht von Verwaltungs- und Strafverfahren. Grosses Medieneco löste v.a. das Strafverfahren in der «Schmuggelaffäre» aus, welches beim Bundesgericht noch hängig ist. Dieses Strafverfahren ist in rechtlicher Hinsicht von demjenigen abzugrenzen, bei welchem es sich um die Inanspruchnahme des sog. Verlagerungsverfahrens geht. Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 16. November 2020 rechtskräftig entschieden, dass die Eidgenössische Zollverwaltung von Schwarzenbach zu Recht rund 11 Mio. Franken Einfuhrsteuern und rund 400'000 schuldet.

Ein faires Strafverfahren auch für Mittäter und Teilnehmer

Aus verfahrensrechtlicher Sicht stechen folgende Punkte ins Auge: Das Steuernachforderungsverfahren betraf nur Schwarzenbach als abgabepflichtige Person. Das derzeit noch hängige Mehrwertsteuer-Strafverfahren richtet sich demgegenüber nicht nur gegen Schwarzenbach als Steuerpflichtigen, sondern auch gegen seine Vertragsparteien. Der Fall Schwarzenbach wirft aus rechtswissenschaftlicher Sicht über den konkreten Fall hinaus die Frage auf, wie es mit dem Anspruch eines Vertragspartners auf ein faires

Strafverfahren steht, wenn bereits in einem vorgelagerten Verwaltungsverfahren, an welchem dieser keinerlei Parteirechte ausüben konnte, bereits rechtskräftig über den Bestand der Steuernachforderung entschieden wurde. Dass sich bei parallelen Verfahren, die denselben Sachverhalt, aber mitunter unterschiedliche Parteien betreffen, ein Spannungsverhältnis eröffnen kann, scheint auch das Bundesgericht im Urteil 2C_219/2019 vom 27. April 2020, in welchem es festhielt, dass es ihm verwehrt sei, sich zu den in der Affäre Schwarzenbach laufenden Parallelverfahren zu äussern, da diese vom Bundesgericht mit Blick auf den funktionellen Instanzenzug nicht präjudiziert werden dürfen. Nicht beantwortet und daher offen gelassen hatte das Bundesgericht jedoch die Frage, welche Reflexwirkung sein Urteil auf die noch hängigen Parallelverfahren, die denselben Sachverhalt, aber insbesondere andere Parteien betreffen, haben soll und darf.

Keine Bindung des Strafrichters an ein Steuernachforderungsurteil

Käme nun einem vorgängig in Rechtskraft getretenen Steuernachforderungsentscheid präjudizierende Wirkung in Bezug auf den objektiven und – in Steuerumgehungs- oder Simulationsfällen – auch subjektiven Sachverhalt zu, wäre das darauf folgende Strafverfahren für die Vertragspartner, welche als Tatbeteiligte mitbeschuldigt werden, im Wesentlichen gelaufen. Es bedarf keiner ausgefeilten juristischen Erklärung, dass sich bei einer solchen Konstellation ein Spannungsverhältnis zum verfassungsmässigen Anspruch auf ein faires Strafverfahren eröffnet. Der in einem Strafverfahren angeschuldigte Mittäter oder Teilnehmer würde faktisch der Möglichkeit beraubt werden, einen gegen ihn erlassenen Strafbescheid durch ein unvoreingenommenes Gericht beurteilen zu lassen, welches eine umfassende Prüfung der Rechts- und Sachverhaltsfragen vornimmt. Die Rechtsweggarantie, der Anspruch auf rechtliches Gehör sowie die rechtsgleiche Behandlung werden in Frage gestellt.

Der verfassungsrechtliche Konflikt verschärft sich in Konstellationen, in denen eine Steuernachforderung nicht bloss auf rein objektive, sondern – aufgrund eines von der Behörde geltend gemachten rechtsmissbräuchlichen oder simulierten Rechtsgeschäfts – auch auf subjektive Tatbestandselemente abgestützt wird. Sowohl bei rechtsmissbräuchlichen als auch bei simulierten Rechtsgeschäften werden im Rahmen eines Steuernachforderungsverfahrens regelmässig Sachverhaltselemente geprüft, welche später unter Umständen auch Gegenstand des Strafverfahrens für die Prüfung des Verschuldens der Beteiligten sind. Hat das Verwaltungsverfahren sowohl die objektive als auch die subjektive Seite des Tatbestands einer Steuerwiderhandlung zum Gegenstand, kann ein Konflikt mit der Unschuldsvermutung nur vermieden werden, wenn das Steuernachforderungsverfahren bis zu einem rechtskräftigen Strafurteil sistiert wird. Geschieht dies nicht und stellt sich ein Strafgericht darüber hinaus auf den Standpunkt, dass es an die in einem für den Steuerpflichtigen negativen Steuernachforderungsentscheid getroffenen Feststellungen zu den objektiven und subjektiven Sachverhaltselementen gebunden ist, verstösst es selber ebenfalls gegen die Unschuldsvermutung. Darüber hinaus besteht ein Konflikt mit dem Anspruch auf ein unabhängiges und unvoreingenommenes Gericht. Daraus ergibt sich, dass ein Strafgericht einen rechtskräftigen Steuernachforderungsentscheid, welcher in einem vorgelagerten Verwaltungsverfahren zu Lasten des Steuerpflichtigen gefällt wurde, auszublenden hat, soweit dieser objektive und subjektive Sachverhaltselemente betrifft,

die sich auch auf die Beteiligten beziehen. Nur auf diese Weise kann der Anspruch der angeschuldigten Beteiligten auf ein faires Strafverfahren gewahrt werden.

Rechtsstaatliches Defizit im Verwaltungsstrafrecht

Diese aus rechtsstaatlicher Sicht selbstverständliche Schlussfolgerung steht jedoch im krassen Kontrast zum derzeit geltenden Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht. Dieses sieht nämlich eine verfassungswidrige Bindung des Strafrichters an ein rechtskräftiges Steuernachforderungsurteil vor. Im Bereich des Mehrwertsteuerrechts wurde die angesprochene Problematik erkannt und die Bindung des Strafrichters an den Entscheid der Verwaltung aufgehoben. Zu beachten ist nun aber, dass auch im Bereich des Mehrwertsteuerrechts mit Blick auf die Einheit der Rechtsordnung widersprüchliche Urteile grundsätzlich zu vermeiden sind. Diese Bindung muss aber dort seine Grenze haben, wo sie den Anspruch eines Beschuldigten auf ein faires Strafverfahren verletzen würde. Ansonsten hätte es die Verwaltungsbehörde in der Hand, durch geschickte Lenkung der Verfahrensabfolge und Selektion der Parteien Präjudizien zu erwirken, welche Personen betreffen, die am Steuernachforderungsverfahren gar nicht beteiligt waren und als Folge davon auf dieses keinen Einfluss nehmen konnten.

Quellen und weiterführende Informationen

Der Blogbeitrag basiert auf folgendem Artikel: [René Matteotti, Der Anspruch der Beteiligten auf ein faires Mehrwertsteuer-Strafverfahren](#), in: Jusletter 11. Januar 2021

18 BEGRIFF DER WERKLIEFERUNG IN DEUTSCHLAND

von Laurent Lattmann, Urs Kipfer

Ausgangslage

Schweizer Unternehmen, die Werklieferungen und sonstige Leistungen in Deutschland an Unternehmen («B2B») erbringen, werden grundsätzlich nicht steuerpflichtig. § 13b Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 UStG sieht für solche Geschäftsfälle eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vor (der Empfänger ist Steuerschuldner).



Welche Konsequenzen hat die Anpassung des Werklieferungsbegriffs für Schweizer Unternehmen? (Symbolbild)

Schweizer Unternehmen sind aufgrund der Regelung des § 13b UStG meist nur dann umsatzsteuerpflichtig geworden, wenn sie einfache Verkaufslieferungen erbracht haben.

Für die Frage der USt-Pflicht von Schweizer Unternehmen ist es mitunter entscheidend, wie eng oder wie weit der Anwendungsbereich von § 13b UStG gefasst ist und wie der Begriff «Werklieferung» auszulegen ist.

Begriff der Werklieferung

Der Begriff der mehrwertsteuerlichen Werklieferung ist nicht einheitlich definiert. In der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 («MwStSystRL») fehlt eine Entsprechung zum Begriff der Werklieferung wie er im deutschen UStG Verwendung findet. Die Normen der MwStSystRL beschränken sich auf Regelungen in Bezug auf das innergemeinschaftliche Verbringen bei einer **Installation und Montage** des Liefergegenstandes (Art. 17 Abs. 2 Bst. b) und auf die Bestimmung des Orts von Lieferungen mit Installation und Montage (Art. 36).

Gemäss § 3 Abs. 4 UStG ist eine Werklieferung die «Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes» unter Verwendung selbst beschaffter Stoffe, die nicht lediglich als «Nebensache» anzusehen sind. Eine Werklieferung liegt sodann auch vor, wenn «Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden». Die Praxis der deutschen Finanzverwaltung hat das Vorliegen einer Werklieferung bislang wie folgt konkretisiert: «Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Werkhersteller für das Werk selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind» (Abschnitt 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE in der Fassung bis zum 30.09.2020). Im Verhältnis zum Gesetzeswortlaut ist die zitierte Erläuterung im UStAE zwar nicht wirklich erhellend, lässt aber zumindest nicht a priori auf eine restriktive Auslegung des Werklieferungsbegriffs schliessen.

Wie im BFH Urteil vom 22.08.2013 (V R 37/10 BStBl 2014 II S. 128) ausgeführt worden ist, besteht eine Werklieferung sowohl aus einer eigentlichen Lieferkomponente als auch aus einer anteiligen sonstigen Leistung. Fraglich ist, ob es für das Vorliegen einer

Werklieferung notwendig ist, dass die Be- oder Verarbeitung an einem **vom Empfänger beigestellten Gegenstand** erfolgt. Anders als das deutsche UStG enthält das österreichische Umsatzsteuergesetz 1994 in § 3 Abs. 4 eine klare Regelung, wonach die Beistellung von Gegenständen durch den Auftraggeber gesetzliche Voraussetzung ist.

Werklieferungsbegriff gemäss BFH-Urteil

In seinem Urteil vom 22. August 2013 hat der BFH ausgeführt, dass eine Werklieferung dann vorliege, wenn «[...] der Unternehmer dem Abnehmer nicht nur die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft [...], sondern zusätzlich einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet.» Eine Be- oder Verarbeitung ausschliesslich von Gegenständen des Lieferanten, sei demgegenüber nicht ausreichend für die Qualifikation als Werklieferung.

Die Rechtsprechung des BFH führt zu einer ähnlichen Situation wie unter dem Geltungsbereich des österreichischen UStG 1994; bislang ist das Urteil in Deutschland allerdings nicht umgesetzt worden. Erst mit BMF-Schreiben vom 1. Oktober 2020, wurde Abschnitt 3.8 Abs. 1 Satz 1 des UStAE wie folgt modifiziert: «Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Werkhersteller für das Werk **einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet und dafür** selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind [...].» Im Sinne einer Übergangsfrist wird gemäss BMF-Schreiben allerdings nicht beanstandet, wenn bis zum 31.12.2020 die bisherige Praxis zur Anwendung gelangt.

Konsequenzen der neuen Praxis für Schweizer Unternehmen

Für Schweizer Unternehmen führt die Anpassung des UStAE zu vermehrten Fällen einer subjektiven Steuerpflicht in Deutschland.

Lieferungen, die bis zum 30. September 2020 ohne Weiteres als «Werklieferungen» qualifiziert worden sind und zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft geführt haben, lösen nun eine Registrierungspflicht aus, wenn es an der erforderlichen Beistellung eines Gegenstandes durch den Abnehmer mangelt. Blosser Montagelieferungen werden vom Begriff der Werklieferung nicht (mehr) erfasst.

Sind die Voraussetzungen für eine Werklieferung nicht erfüllt, kann es aber dennoch zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft (ohne Registrierungspflicht des Schweizer Unternehmers) kommen, wenn eine «Bauleistung» gemäss § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG erbracht wird; eine Bauleistung bedingt nicht zwingend die Ausführung einer Werklieferung. Beispielhaft sei auf Abschnitt 13b.2 Abs. 7 Nr. 2 UStAE hingewiesen. Darin wird die Lieferung einer Maschine beschrieben, die durch den Lieferanten beim Kunden in dessen Auftrag auf ein Fundament gestellt wird. In einem solchen Fall liege keine Bauleistung vor; nicht auszuschliessen sei eine Bauleistung allerdings dann, wenn der Lieferant das Fundament beim Kunden vor Ort selber herstelle. Das Fehlen der Qualifikation als Werklieferung führt somit nicht zwingend zu einer Steuerpflicht des Schweizer Unternehmens.

Fazit und Ausblick

Das BMF-Schreiben vom 1. Oktober 2020 und die daraus folgende Anpassung des UStAE hat eine Einschränkung des Begriffs «Werklieferung» zur Folge. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2021 wird dies dazu führen, dass sich Schweizer Unternehmen vermehrt in Deutschland für

Umsatzsteuerzwecke registrieren müssen respektive können. Die neue Praxis ist insofern vorteilhaft, als infolge einer Registrierung für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht mehr auf das Vergütungsverfahren zurückgegriffen werden muss.

Erzielen Schweizer Unternehmen Umsätze in Deutschland, ist zeitgerecht und sorgfältig zu untersuchen, wie die Leistungen umsatzsteuerlich zu qualifizieren sind und welche umsatzsteuerlichen Rechte und Pflichten sich daraus ergeben.



Die Revolution der tragbaren Geräte
(Symbolbild)

19 TRAGBARE GERÄTE: ZOLLTARIFLICHE ASPEKTE (1/3)

von Lilla Zsitnyánszky

Bei neu entwickelten Konsumgütern steht man jedes Mal aufs Neue vor der Herausforderung, diese Güter in das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren¹ (nachfolgend: HS-Nomenklatur²) einzureihen. Dies gilt insbesondere für tragbare Technologien oder Güter mit mehreren Funktionen, die auch als intelligente Geräte (smart device) bezeichnet werden³. In den letzten Jahren hat sich der Markt der traditionellen Geräte – aufgrund des vorgenannten technologischen Ausbruchs und der Marktbedürfnisse – mit unterschiedlichen funktionalen Zwecken wie Kommunikationsgeräte (Kapitel 85) und auch die Messinstrumente (Kapitel 90) entwickelt.

Der Zolltarif hat ein starres Regelsystem, dessen spezielle Anforderungen unter der korrekten Positionsnummer eines Produktes zu finden sind. In den folgenden Punkten werden die Schlüsselaspekte, bestimmte rechtliche Hintergründe und die erforderlichen Attribute dargestellt, wobei die mögliche Abgrenzung der Einreihung von Smartwatches (Position 8517 62), hybriden Smartwatches (Position 9102) und Fitnesstrackern (Position 9029 oder 9031) veranschaulicht wird. Da dieser Artikel einen allgemeinen Überblick über die genannten Produkte geben soll, wird kein markenspezifisches Gerät erwähnt.

Rechtlicher Hintergrund

In der EU richtet sich die Einreihung von eingeführten Waren nach der Kombinierten Nomenklatur⁴ (nachfolgend: KN), die auf der HS-Nomenklatur basiert. In Teil I sind die «Allgemeine Vorschriften» (nachfolgend: AVs) aufgeführt, die zur Bestimmung der richtigen Unterposition angewendet werden sollten. Die AVs für die Auslegung der KN besagen, dass die Einreihung von Waren nach dem Wortlaut der Positionen zu bestimmen ist und dass die Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln, die Titel der angegebenen Abschnitte, Kapitel und Unterkapitel, nur zur Erleichterung der Bezugnahme verwendet werden sollen. Das entscheidende Kriterium der Einreihung liegt allerdings im Allgemeinen bei den objektiven Merkmalen und Eigenschaften der Waren, wie sie im Wortlaut der betreffenden Position der KN und weiter – in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln – klar definiert sind⁵.

Weitere Rechtsinstrumente, die für die Einreihung herangezogen werden können, sind die Erläuterungen und Avise des HS und der KN⁶. Im Gegensatz zur KN sind die Erläuterungen

nicht rechtsverbindlich, jedoch nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) kann ihre Anwendung «als wichtiges Hilfsmittel angesehen werden»⁷.

Gemeinsame Eigenschaften der gegenständlichen Geräte

Es sollte angegeben werden, dass alle oben genannten Geräte mindestens die folgenden gemeinsamen Eigenschaften aufweisen:

| Eigenschaften | Smartwatch (8517 62) | Hybrid Smartwatch (9102) | Fitness Tracker (9029/9031) |
|---|----------------------|--------------------------|-----------------------------|
| Am Handgelenk getragen | ✓ | ✓ | ✓ |
| Verwendung von Random Access Memory (RAM) oder Read-Only Memory (ROM) | ✓ | ✓ | ✓ |
| Verwendung eines internen Speichers | ✓ | ✓ | ✓ |
| Verwendung eines Prozessors | ✓ | ✓ | ✓ |
| Verwendung einer drahtlosen Technologie wie Bluetooth®, die es dem Gerät ermöglicht, mit anderen Geräten wie Tablets oder Mobiltelefonen und deren Mobilfunknetz zu kommunizieren / sich zu verbinden | ✓ | ✓ | ✓ |
| Display | ✓ | ✓ | ✓ |

(Grafik: eigene Darstellung)

Smartwatch (Position 8517 62)

Unter Position 8517 62 werden die «Geräte⁸ zum Empfangen, Konvertieren und Senden oder Regenerieren von Tönen, Bildern oder anderen Daten, einschliesslich Geräte für die Vermittlung (switching) und Wegewahl (routing)»⁹ eingereiht.

In Bezug auf alle einschlägigen HS-Avise und Erläuterungen sowie bestimmte Sitzungsprotokolle des Fachbereichs für zolltarifliche und statistische Nomenklatur des Ausschusses für den Zollkodex zu Position 8517 62, ist der dominierende Charakter einer Smartwatch unter dieser Position, die Fähigkeit zur «Zweiwege-Kommunikation», d.h. sowohl der Empfang als auch die Übertragung der Daten.

Das bedeutet, dass das Merkmal der Anzeige von Benachrichtigungen und Aufrufen selbst nicht die Kriterien dieser Erläuterung erfüllt. Daher muss das tragbare Gerät in der Lage sein, bilateral mit seinem Host-Gerät zu kommunizieren, d.h. der Benutzer muss über das Host-Gerät Anrufe tätigen und empfangen können und eingehende E-Mails müssen angezeigt werden etc.

Darüber hinaus ist hier anzumerken, dass wenn die tragbaren Geräte dazu in der Lage sind, verschiedene Arten von Daten aufzuzeichnen, die direkt oder später an das Host-Gerät übertragen und von diesem verwertet werden kann, man diese ebenfalls als eine Art der Kommunikation betrachten kann.

Daher werden alle anderen Funktionen der Smartwatch, wie die Anzeige von Datum und Uhrzeit, die Aufnahme und Wiedergabe von Ton, die Aufnahme und Anzeige von digitalen Fotos und Videos, Wecker, Stoppuhr und Timer, die Verfolgung der Aktivitäten oder die Steuerung der Musik usw. als alternative Funktionen gem. AV 1, 3(b) und 6 betrachtet.

Hybrid Smartwatch (Position 9102)

Unter Position 9102 werden Armbanduhren, Taschenuhren und ähnliche Uhren, einschliesslich Stoppuhren vom gleichen Typ, eingereiht, ausgenommen solche der Position 9101⁹. Die Einreihung bestimmter hybrider Smartwatches ist eine sehr interessante sowie komplexe Frage. Die eigentliche Aussage¹⁰ des Fachbereichs für zolltarifliche und statistische Nomenklatur des Ausschusses für den Zollkodex aus 2017 lautet, dass die tragbaren Geräte aufgrund der AV 1, 3(c) und 6 als Armbanduhren in Position 9102 einzureihen sind. Im Hinblick auf die vorgenannte Erklärung ist die fragliche Hybrid-Smartwatch ein zusammengesetzter Artikel, bestimmt für die Erfüllung von vier alternativen Funktionen:

- Position 8517 als «Apparate für die Kommunikation»,
- Position 9029 als «Tourenzähler, Produktionszähler, Taxameter, Kilometerzähler, Schrittzähler und dergleichen; [...]»,
- Position 9031 als «Instrumente, Apparate, Geräte und Maschinen zum Messen oder Prüfen, [...]» und
- Position 9102 als «Armbanduhren, Taschenuhren und ähnliche Uhren, einschliesslich Stoppuhren vom gleichen Typ (ausgenommen aus Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen)».

Die Erklärung des Komitees lässt sich so zusammenfassen, dass es nicht möglich ist, die Hauptfunktion der fraglichen Vorrichtung zu bestimmen, d.h. den Bestandteil, der der Vorrichtung ihren wesentlichen Charakter im Sinne der AV 3(b) verleiht. Die Hybrid Smartwatch ist daher unter der zuletzt in der numerischen Reihenfolge auftretenden Position einzuordnen. In diesem Fall ist sie unter 9102 (=AV 3(c)) einzureihen.

Ein weiterer Aspekt, nämlich des Ausschusses betreffend der fraglichen Hybrid Smartwatch, ist nicht mit den in der Beschreibung zur HS-Avise 8517 62 (siehe auch oben) beschriebenen Artikeln vergleichbar, da ihre Kommunikationsfunktion zweitrangig und einfacher ist als die in der Avise beschriebenen. Sie zeigt nur Benachrichtigungen für eingehende Anrufe oder Textnachrichten an. Die in den Avise klassifizierten Waren sind in der Lage, über das Host-Gerät Anrufe zu tätigen und zu empfangen, eingehende E-Mails einzusehen etc. und können nicht in Analogie zu dieser hybriden Smartwatch angewendet werden.

In der Zwischenzeit, seit 2017, haben die hybriden Smartwatches einen bedeutenden Fortschritt gemacht. Der Markt entwickelte sich mit dem Bedürfnis der Smart-Uhren nach signifikanten Kommunikationseigenschaften, aber immer noch mit klassischem Uhrendesign. Dies war eindeutig das Ziel. Die neue Generation der hybriden Smart-Uhren sind mit einem kombinierten Analog-OLED- oder E-Ink-Display bereits in der Lage – unter anderem – Anrufe zu empfangen, eingehende Sofortnachrichten, vollständige E-Mails usw. anzuzeigen.

Die rhetorische Frage, die sich betreffend der hybriden Smartwatch erneut stellt, ist jedoch die nach der Fähigkeit, verschiedene Arten von Daten aufzuzeichnen (z.B. Daten aus dem Aktivitäts-Tracking oder dem Sleep-Tracking (= Quasi-Datenempfang, schliesslich ist das Gerät dazu in der Lage, Daten vom/zum Host-Gerät zu empfangen und zu senden). Solche Daten werden direkt oder später an das Host-Gerät übertragen und von diesem ausgeführt und sind als solche ebenfalls als Kommunikationsform zu betrachten¹¹.

Zusammenfassend ist hinsichtlich der Kommunikationsfunktion einer hybriden Smartwatch (Datenempfang, -konvertierung und -übertragung) die Einreihung in Position 8517 zu betrachten; somit ist zu prüfen, ob das Kommunikationsgerät gemäss AV 1, 3(b), 6 berücksichtigt werden kann.

Quellen und weiterführende Informationen

¹Die HS-Nomenklatur wurde von der Weltzollorganisation (WZO) entwickelt und durch das Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren eingeführt, das am 14. Juni 1983 in Brüssel geschlossen und mit seinem Änderungsprotokoll vom 24. Juni 1986 durch den Beschluss 87/369/EWG des Rates vom 7. April 1987 (ABl. L 198, S. 1) im Namen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft genehmigt wurde.

²Die HS-Nomenklatur ist in sechsstelligen Codes gegliedert; dies ermöglichte allen teilnehmenden Ländern, Handelswaren auf einer gemeinsamen Basis zu klassifizieren. Über die sechsstelligen Ebene hinaus steht es den Ländern frei, nationale Unterscheidungen für Zölle und viele andere Zwecke einzuführen. Quelle: Startseite der WTO, Zugriff am 15.03.2020.

³Manuel Silverio-Fernandez: [What is a smart device? - a conceptualization within the paradigm of the internet of things](#)

⁴Verordnung (EU) 2019/1776 der Kommission zur Durchführung der Verordnung (EU) 2019/1776 vom 9. Oktober 2019 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif. L 280 vom 31.10.2019, S. 1-1042.

⁵Urteil des Gerichtshofes (Zehnte Kammer) 17. März 2016, in der Rechtssache C 84/15 «Zoneplayer».

⁶Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union ABl. C 119 vom 29.3.2019, S. 1-422.

⁷Urteile des EuGHs: Kloosterboer Services, C 173/08, EU:C:2009:382, RN. 25, und Agroferm, C 568/11, EU:C:2013:407, RN. 28, Urteile in Develop Dr. Eisbein, C 35/93, EU:C:1994:252, RN. 21, und British Sky Broadcasting Group and Pace, C 288/09 und C 289/09, EU:C:2011:248, RN. 92.

⁸Anmerkung 5. zu Abschnitt XVI: Im Sinne dieser Anmerkungen bezeichnet der Ausdruck «Maschine» alle Maschinen, Apparate, Anlagen, Ausrüstungen, Geräte oder Vorrichtungen, die in den Positionen des Kapitels 84 oder 85 genannt sind.

⁹Durchführungsverordnung (EU) 2019/1776 der Kommission vom 9. Oktober 2019.

¹⁰Ausschuss für den Zollkodex, Fachbereich Zolltarifliche und statistische Nomenklatur (Textilien und Mechanik/Sonstiges) Protokoll der 183. Sitzung des Ausschusses für den Zollkodex die vom 23. bis 26. Oktober 2017 in Brüssel stattfand.

¹¹Drahtlose Verbindung (Wireless interconnection)

20 SCHRITZÄHLER, UHR ODER KOMMUNIKATIONS-GERÄT?

Zolltarifliche Diskussion über Fitness-Tracker und ähnliche tragbare Geräte (2/3)

von Lilla Zsitnyánszky



Zolltarifliche Diskussion über Fitness-Tracker und ähnliche tragbare Geräte (Symbolbild)

Wissen Sie, wie viele Schritte Sie heute schon gelaufen sind? Wissen Sie, wie viele Schritte pro Tag empfohlen werden? Dr. Yoshiro Hatano, der japanische Entwickler des ersten tragbaren Schrittzählers empfahl bereits im Jahr 1965 10'000 Schritte pro Tag, sodass eine ordnungsgemässe Bilanz von Kalorienaufnahme und der täglichen Aktivität erreicht werden kann. Diese Aussage wird heutzutage von anderen Meinungen und Forschungen nicht mehr unterstützt. Sie wird als weit zu niedrig angesehen und man ist gegenwärtig der Meinung, dass in diesem Zusammenhang vielmehr 15'000 Schritte den richtigen Wert abbilden, um die eigene Gesundheit zu fördern.

Um unsere täglichen Schritte zählen bzw. (Sport-)Aktivitäten verfolgen zu können, steht eine breite Produktpalette an tragbaren Geräten zur Verfügung. In den letzten drei Jahren hat sich der weltweite Verkauf der tragbaren Geräte von 325 Millionen auf 722 Millionen mehr als verdoppelt. Diese Statistik spiegelt sowohl den Bedarf an als auch die Begeisterung der Menschen für die neuen tragbaren Technologien wider.

Die Einreihung der intelligenten und kombinierten Geräte ist immer mit komplexen Fragen verbunden, für welche die verschiedenen Funktionen und Eigenschaften zusammen mit den unterschiedlichen Einreihungsrechtsinstrumenten ganz genau geprüft werden müssen. Dies ist bei der zolltariflichen Einreihung von Fitness- oder Activity Trackern (nachfolgend: Fitness-Tracker) nicht anders.

Zolltarifrelevante Eigenschaften des gegenständlichen Gerätes

Ein am Handgelenk tragbarer Fitness-Tracker ist grundsätzlich eine weiterentwickelte Version eines Schrittzählers. Dies hat zur Folge, dass es sich mithin um eine zusammengesetzte Ware handelt. Sie kann aus einer Uhr (evtl. mit Datumsanzeige und Wecker), einem Beschleunigungssensor und einem Höhenmesser, um den Kilometerstand zu berechnen sowie die allgemeine körperliche Aktivität abzubilden und den Kalorienverbrauch zu kalkulieren, bestehen. Ebenso kann der Fitness-Tracker die

Herzfrequenz und die Schlafqualität messen. Vermehrt besteht eine Verbindung zwischen dem Fitness-Tracker und dem Smartphone. Auf diese Weise können z.B. die Kamera des Smartphones auf dem Fitness-Tracker ausgelöst werden und GPS Funktionen oder Benachrichtigungen (Nachrichten, Anrufe, etc.) des Smartphones auch am Handgelenk angezeigt werden. Diese Funktionen benötigen eine drahtlose Technologie wie Bluetooth®, die es dem Fitness-Tracker ermöglicht, mit anderen Geräten wie Tablets oder Mobiltelefonen und deren Mobilfunknetz zu verbinden. Dies erfolgt, um die sowohl auf dem Handy oder Tablet als auch durch den Fitness-Tracker erfassten Daten auf das jeweils andere Gerät zu übermitteln und auszuwerten sowie durch eine Applikation grafisch darzustellen.

In der HS-Nomenklatur werden Apparate und Instrumente mit Zählerfunktionen im Kapitel 90 erfasst. Explizit umfasst die Position 9029 10 die Zähler wie z.B. Kilometerzähler oder Schrittzähler. Die HS Erläuterung zur Position 9029 nennt ganz konkret Schrittzähler, auch in der Form einer Taschenuhr, als Instrument, welches zur ungefähren Entfernungsmessung dient.

Allgemeine Vorschrift 3/b oder 3/c?

Obwohl die Anmerkung 3 zu Kapitel 90 und der betroffene Wortlaut sowie die Einreihungsrechtsinstrumente in Bezug auf die Schrittzähler vorhanden sind, ist die Einreihung nicht so einfach, da die gegebenenfalls weiteren Funktionen des tragbaren Fitness-Trackers anhand der Allgemeinen Vorschrift (nachfolgend: AV) 3/b ebenso geprüft werden müssen. In diesem Zusammenhang müssen eventuell auch die Zweiwege-Kommunikationsfähigkeit (8517), die Funknavigation (8526), die Mess-, Prüf-, Kontrollfunktion (9018/9029/9031) des Geräts berücksichtigt werden. Ob eine der genannten Funktionen als Hauptfunktion betrachtet werden kann und welche Funktionen überwiegend nebensächlich sind, muss im Einzelfall beurteilt werden. Die Frage, die sich bezüglich der Verwendung der AV 3/b stellt, ist erneut: Welcher Bestandteil (hier: Funktion) bildet den wesentlichen Charakter des Fitness-Trackers? Die AV 3/b gilt u.a. auch für aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzte Waren. Laut der HS Erläuterung zu der AV 3/b, kann soweit ein den Warencharakter bestimmender Bestandteil ermittelt werden kann, die Ware so eingereiht werden, als bestünde sie nur aus diesem Bestandteil. Das Merkmal, das den Charakter einer Ware bestimmt, ist je nach Art der Ware unterschiedlich. Es kann sich mitunter aus der Art und Beschaffenheit der Bestandteile, aus seinem Umfang, seiner Menge, seinem Gewicht, seinem Wert oder aus der Bedeutung des Stoffes in Bezug auf die Verwendung der Ware ergeben. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist das entscheidende Kriterium für die zolltarifliche Einreihung von Waren anhand objektiver Merkmale und Eigenschaften zu ermitteln. Hinsichtlich der Fitness-Tracker ist in den meisten Fällen entscheidend, ob die dominierende Eigenschaft anhand der objektiven Merkmale erkenntlich ist, z.B. kann dies die Kommunikationsfunktion (das Gerät ist fähig Daten zu empfangen und zu übertragen), oder die GPS-, Mess- bzw. Schrittzähler-Funktion sein. Falls der charakterbestimmende Bestandteil des Gerätes nicht ermittelbar ist, erfolgt die Einreihung gemäss der AV 3/c in die zuletzt genannte Position, der gleichermassen in Betracht kommenden Positionen (in den überwiegenden Fällen bei der Einreihung von Fitness-Trackern ist es die Position 9102).

Ob und welche Einreihungsstandpunkte eines «Wearables» die EU in dem HS-Ausschuss

der Weltzollorganisation vertritt und wie «Smart-Schmuck» zolltariflich bewertet werden kann, wird in dem nachfolgenden Beitrag vorgestellt.

Quellen und weiterführende Informationen

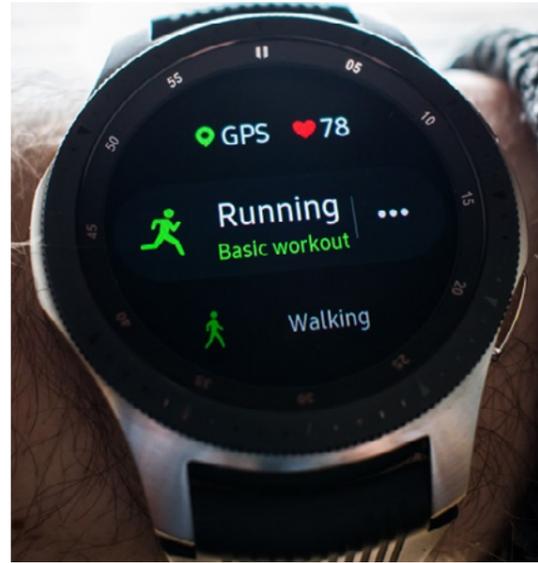
<https://aktiv-laufen.de/zahlen&spiele-10-000-schritte/>

<https://www.statista.com/statistics/487291/global-connected-wearable-devices/>

Rechtssache C-459/93 und C-130/02: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/de/

SMART(ER) SCHMUCK ODER MEDIZINISCHES GERÄT?

21



Zolltarifliche Diskussion über Fitness-Tracker und ähnlichen tragbaren Geräten (Symbolbild)

Zolltarifliche Diskussion über Fitness-Tracker und ähnliche tragbare Geräte (3/3)

von Lilla Zsitnyánszky

Für viele Wirtschaftsbeteiligte sowie Zollbegeisterte ist die Wahrnehmung des mit dem Zolltarif beschäftigten Plenums und des Gesetzgebers eines Produktkreises und die damit einhergehende Einreihung sehr spannend. Bei der Einreihung bestimmter tragbarer Geräte ist dies nicht anders.

EU Standpunkt

Um den von der EU vertretenen Standpunkt bezüglich der Einreihung einiger Wearables (in diesem Fall der «GPS running watch with wrist-based heart rate monitor») zu schildern, ist auf den aktuellen Disput (nachdem Anträge der Vereinigten Staaten und Japans um eine erneute Überprüfung der Einreihung solcher Geräte gestellt wurden) vor der Sitzung des Ausschusses für das Harmonisierte System der Weltzollorganisation hinzuweisen. In der EU ist die Ware als Armbanduhr (inkl. der GPS und Herzfrequenz Monitoring Funktionen) in die Unterposition 9102 12 als Uhr einzureihen. Dies erfolgt im Einklang mit den KN-Erläuterungen (d.h. unter der Position 9102 werden auch die mit elektronischen Rechenmaschinen ausgestatteten Uhren erfasst, sofern sie die Form einer Armbanduhr oder einer Taschenuhr aufweisen). Die Wearables werden somit als tragbare Geräte (mit GPS Funktion und Herzfrequenz Monitoring) analog wie eine Armbanduhr mit eingebauter elektronischer Rechenmaschine betrachtet. Hinsichtlich der sog. «Running watch» ist zusätzlich erwähnenswert, dass solche Wearables – ähnlich wie die Smartwatch oder die Hybrid Smartwatch – sehr oft auch mit anderen Funktionen wie beispielsweise einer Kommunikationsfunktion, Benachrichtigungen, Schrittzähler, Pulsmesser Funktion etc. ausgestattet sind und die Verwendung einer drahtlosen Technologie wie Bluetooth®, dem Gerät ermöglicht, mit anderen Geräten wie Tablets oder Mobiltelefonen und deren Mobilfunknetz zu kommunizieren.

Schrittzähler, Uhr oder Kommunikationsgerät?

Die äussere Erscheinung der meisten Fitness-Tracker ist mehr sportlich als schick. Es gibt jedoch daneben noch eine andere Kategorie, der sog. «Smart Schmuck», die sich vor allem optisch von den anderen Wearables abhebt. Denn diese sind durch die Verarbeitung von (Edel-)Metallen und Schmucksteinen mehr als Schmuck zu betrachten. Dabei bieten sie neben den klassischen Funktionen auch weitere Funktionen, wie die Verfolgungsfunktion, Auslösen der Kamera auf dem Smartphone, Erinnerungsfunktion oder Benachrichtigungen

an. Bei der Einreihung dieser «Smarten Armschmuckstücke» würde die Eigenschaft als Schmuckware (inkl. Fantasieschmuck der Position 7117) für die Einreihung in den Zolltarif in Betracht kommen. Und dies obwohl in diesem Fall die HS Nomenklatur eindeutig zu sein scheint, da die Ausweisungsanmerkung 3. k) und l) zum Kapitel 71 klar die Waren des Abschnitts XVI sowie des Kapitels 90 ausschliesst, mit der Ausnahme der Waren und Teile davon, die gänzlich aus Edelsteinen oder Schmucksteinen bestehen, welche wiederum doch dem Kapitel 71 zugehörig sind.

Ebenso ist die Frage nach dem medizinischen Zweck des Geräts interessant. Der Fitness-Tracker kann die Herzfrequenz und/oder den Puls messen. Auch hier ist der Zolltarif deutlich: Der Fitness-Tracker kann nicht als medizinisches Gerät in die Position 9018 eingereiht werden, da das Gerät nicht von Ärzten oder medizinischen Fachpersonal zur Behandlung oder Diagnose am Patienten verwendet wird.

Zusammenfassend sind hinsichtlich der Einreihung eines «Wearables» (egal, ob ausgestaltet als Smartwatch, hybriden Smartwatch oder Fitness-Tracker) die objektiven Merkmale und Eigenschaften ihrer Funktionen entscheidend. Für die Einreihung in den Zolltarif ist in jedem Fall eine Einzelfallprüfung notwendig.

Verbindliche Zolltarifauskünfte (vZTA) in der EU

In der unterstehenden Tabelle wurden ein paar vZTAs bzgl. der Fitness-Tracker und ähnlichen tragbaren Geräte in der EU zusammengefasst. Die vZTAs sind auf der öffentlichen Internet Seite der EU Kommission einzusehen.

| vZTA Nummer | HS-Code | Land |
|------------------------|---------|------------------------|
| NLBTI2019-1002 | 8526 91 | Niederlande |
| DE1669/15-1 | 9029 10 | Deutschland |
| DE10575/15-1 | 9029 10 | Deutschland |
| GB502495365 | 9029 10 | Vereinigtes Königreich |
| DEBTI19148/17-1 | 9031 80 | Deutschland |
| NLBTI2020-0407 | 9031 80 | Niederlande |
| GBBTI503696836 | 9031 90 | Vereinigtes Königreich |
| DEBTI20020/19-1 | 9102 12 | Deutschland |
| DEBTI18961/18-1 | 9102 12 | Deutschland |
| FRBTIFR-BTI-2020-05446 | 9102 12 | Frankreich |

Quellen und weiterführende Informationen

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX:32020D1410>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/ehti/ehti_consultation.jsp?Lang=en

GRUNDSATZ FREIER BEWEISWÜRDIGUNG: EIN NOTNAGEL? (1/2)

22

von Michael Eichholzer

Vor nicht allzu langer Zeit war die Ankündigung einer Mehrwertsteuer (MWST)-Revision durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) einer Hiobsbotschaft gleichzusetzen. War es doch fast keinem Steuerpflichtigen möglich, sämtlichen Anforderungen der ESTV gerecht zu werden. Ein falscher Buchstabe in der Rechnungsadresse, eine nicht aufgedruckte MWST-Nummer - und schon war man mit einer erheblichen Nach- oder Rückforderung der ESTV konfrontiert. Dies war umso stossender, wenn nachgewiesen werden konnte, dass dem Bund keine Einnahmen entgingen.



Bild: Kalaidos FH

Im Rahmen der Masterarbeit des Studiengangs [MAS MWST FH/LL.M. VAT FH](#) an der Kalaidos Fachhochschule Schweiz / dem Schweizerischen Institut für Steuerlehre ist Herr Eichholzer der Frage nachgegangen, ob mit Einführung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung die Praxis einerseits und die Rechtsprechung andererseits dahingehend geändert wurden, dass reine Formmängel nicht mehr zu Steuernachforderungen seitens der ESTV führen können.

Der gute Wille zählt!

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung im Mehrwertsteuergesetz ist sehr zu begrüßen. Der gute Wille - einer pragmatischeren Umsetzung der Mehrwertsteuer - ist klar erkennbar. Häufig auftretende Formfehler werden nun toleriert. Allerdings ist hervorzuheben, dass (noch) unklar ist, welche Beweismittel in einem Rechtsverfahren von den Instanzen anerkannt werden.

Zu begrüßen: Strikte Trennung von materiellem und formellem Recht

Das neue MWSTG sieht neu eine strikte Trennung von materiellem und formellem Recht vor, was sich am deutlichsten im Grundsatz der freien Beweiswürdigung zeigt. Ausgehend von diesem Grundsatz ist denn auch Art. 28 Abs. 1 MWSTG zu interpretieren, welcher unter anderem den Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit für die «in Rechnung gestellte» Inlandsteuer vorsieht. Wie in der MWSTV klargestellt wurde (Art. 59 Abs. 1 MWSTV), ist damit nicht wie im früheren Recht zwingend eine Rechnung erforderlich, sondern die Erkennbarkeit der Überwälzung der MWST für den Zahlenden.

Aufgepasst bei der Beweiswürdigung!

Die Beweismittelfreiheit und die damit einhergehende freie Beweiswürdigung der entscheidenden Instanzen wird von den Gerichten allerdings eng ausgelegt und darf von den steuerpflichtigen Personen nicht falsch verstanden werden.

Zum einen ändert diese Regelung nichts an der Beweislastverteilung. Steuerermindernde Tatsachen sind nach den im gesamten Steuerrecht geltenden Grundsätzen nach wie vor von den steuerpflichtigen Personen zu beweisen. Die Voraussetzungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug stellen solche steuermindernde Tatsachen dar.

Zum andern werden die Beweise von den Entscheidungsinstanzen auf ihre Beweiseignung freigewürdigt. Deshalb ist nach wie vor eine vollständige Originalrechnung bzw. eine signierte elektronische Rechnung das geeignetste Beweismittel. Nur ein solches Beweismittel ist Garant für die Anerkennung des Vorsteuerabzugsrechts. Dies ist auch der Grund, weshalb Art. 26 MWSTG dem Leistungsempfänger einen Anspruch auf eine entsprechende Rechnung einräumt.



Bild: Kalaidos FH

23 GRUNDSATZ FREIER BEWEISWÜRDIGUNG: EIN NOTNAGEL? (2/2)

von Michael Eichholzer

Im ersten Teil wurde dargelegt, dass das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) neu eine strikte Trennung von materiellem und formellem Recht vorsieht, was sich am deutlichsten im Grundsatz der freien Beweiswürdigung zeigt.

Eng wird jedoch die Beweismittelfreiheit und die damit einhergehende freie Beweiswürdigung von den Gerichten ausgelegt und darf somit von den steuerpflichtigen Personen nicht falsch verstanden werden. Nach wie vor ist eine vollständige Originalrechnung bzw. eine signierte elektronische Rechnung das geeignetste Beweismittel für die Anerkennung des Vorsteuerabzugsrechts.

Beweismittelrisiko

Es empfiehlt sich, wenn immer möglich, entsprechende Rechnungen als Beweismittel zu verlangen und aufzubewahren. Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung ist neu aber beispielsweise der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht mehr von vornherein ausgeschlossen, wenn für zurückliegende Sachverhalte keine geeigneten Rechnungen vorliegen. Kann die steuerpflichtige Person auf andere Art zweifelsfrei beweisen, dass der Leistungserbringer ihr die MWST in Rechnung gestellt hat, besteht der Anspruch trotzdem.

Aufgrund der freien Beweiswürdigung besteht in diesem Fall jedoch ein Risiko, dass der Beweis mangels Eignung des Beweismittels nicht rechtsgenügend geführt werden kann.

«Safe harbor»-Lösung

Grundsätzlich empfiehlt sich nach wie vor die strikte Einhaltung der vom Gesetz vorgeschriebenen Formvorschriften im Sinne einer «safe harbor»-Lösung. Insbesondere auch darum, weil der Nachweis, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist, eine Ermessensfrage bleibt. Aufgrund des aktuellen Gesetzeswortlauts muss der Steuerpflichtige diesen Vollbeweis erbringen und nicht nur glaubhaft machen. Die vom Ständerat eingebrachte Gesetzesänderung würde hier teilweise Abhilfe schaffen.

Doch nur ein Notnagel?

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung sollte als Toleranzregel verstanden werden, damit Formmängel nicht automatisch zu Aufrechnungen führen. Weiterhin wird es erforderlich sein, den mehrwertsteuerlich relevanten Sachverhalt genau zu analysieren und nachzuweisen bzw. zu dokumentieren. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bleibt in der Praxis wohl nur ein Notnagel - auf dessen Standhaftigkeit nicht gebaut werden sollte. Die Zukunft wird zeigen, wie sich das Instrument der Beweismittelfreiheit entwickeln wird.



Auch nach über zwanzig Jahren weist der Gestehungskostenbegriff in der Praxis noch Unschärfen auf. (Symbolbild)

24 DIE GESTEHUNGSKOSTEN BEI UMSTRUKTURIERUNGEN

von Constantin Greter

Constantin Greter hat im Rahmen seiner Masterarbeit im Studiengang MAS Taxation an der Kalaidos FH – SIST Schweizerisches Institut für Steuerrecht das Thema «Die Gestehungskosten bei Umstrukturierungen» behandelt und wurde für seine Masterarbeit mit dem Helbing Lichtenhahn Verlag Preis ausgezeichnet.

Der Begriff der Gestehungskosten

Der Begriff der Gestehungskosten war bis zum Zeitpunkt der Ausweitung des Beteiligungsabzugs auf Veräusserungsgewinne aus Beteiligungen bedeutungslos bzw. als solcher nicht bekannt. Mit dem durch die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 10.10.1997 eingeführten erweiterten Begriff des Beteiligungsertrags qualifizierten sich Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen ebenfalls als Bruttobeteiligungsertrag gemäss [Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG](#). Des Weiteren wurde u.a. die Missbrauchsbestimmung [Art. 62 Abs. 4 DBG](#) ins Gesetz aufgenommen. Durch die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne und als Folge der neuen Missbrauchsbestimmung stellte sich in der Praxis die Frage, wie Investitionen und Desinvestitionen in Beteiligungen bzw. Aufwertungen und Abschreibungen von Beteiligungen zu berücksichtigen sind.

Gestehungskosten bei Umstrukturierungen

Die Verwaltungspraxis nimmt bei bestimmten Umstrukturierungssachverhalten eine Zwangsaufwertung aufgrund einer «Konsolidierung» vor. Gehen z.B. im Zuge einer Schwesterabsorption gemäss [Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG](#) Vermögenswerte mit stillen Reserven auf die aufnehmende Schwestergesellschaft über, deren Beteiligung von der gemeinsamen Mutter zuvor abgeschrieben wurde, so schliesst die Verwaltungspraxis auf eine Werterholung der Beteiligung und nimmt eine Zwangsaufwertung gemäss [Art. 62 Abs. 4 DBG](#) vor. Diese Sichtweise lässt jedoch ausser Acht, dass die geschäftsmässige Begründetheit einer Abschreibung nur insoweit nicht mehr gegeben ist, als eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist, deren Ursprung in der Tochtergesellschaft selber liegt. Die vorliegende Werterholung der Beteiligung hat ihren Ursprung jedoch nicht in der aufnehmenden Tochtergesellschaft selbst, sondern erfolgt lediglich aufgrund der Konsolidierung der Werte. Dies führt dazu, dass eine steuerneutrale Umstrukturierung in zahlreichen Fällen erschwert oder verunmöglicht wird, obschon diese durch das Gesetz ausdrücklich vorgesehen wird. Die Lehre ist deshalb der Ansicht, dass [Art. 62 Abs. 4 DBG](#) nach Sinn und Zweck von [Art. 61 DBG](#) zurücktreten muss, sofern die Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung gegeben sind.

Gestehungskosten im Zusammenhang mit der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF)

Die Gestehungskosten sind nur bei der indirekten Freistellungsmethode der Beteiligungserträge relevant, nicht jedoch bei einer direkten Freistellung aufgrund eines kantonalen Steuerregimes. Deshalb liegt beim Statuswechsel für die Beteiligungserträge ein Wechsel der Freistellungsmethode vor. Der Wechsel der Freistellungsmethode ist insbesondere bei der Aufgabe des privilegierten Steuerstatus aufgrund der STAF von Bedeutung.

Entsprechend stellt sich die Frage, wie der Übergang von einer direkten zu einer indirekten Freistellungsmethode, bei welcher die Höhe der Gestehungskosten entscheidenden Einfluss auf die Gewinnsteuerbelastung hat, zu beurteilen ist.

Die allgemeine Praxis der Kantone zum Statuswechsel (so auch des Kantons Zürich) sieht von einer Aufwertung einer Beteiligung bis zum Verkehrswert ab. Liegt der Gewinnsteuerwert unter und der Verkehrswert über den Gestehungskosten, so lässt die Verwaltungspraxis eine steuerneutrale Aufwertung lediglich bis zu den Gestehungskosten zu. Eine Aufwertung bis zum Verkehrswert wird verweigert mit der Begründung, die Differenz zwischen dem höheren Verkehrswert und den tieferen Gestehungskosten (=Gewinnsteuerwert) sei auch nach dem Statuswechsel mittels Teilungsabzugs von der Gewinnsteuer befreit. Diese Verwaltungspraxis lässt jedoch ausser Acht, dass bei der indirekten Freistellungsmethode eine Verlustverrechnung vor dem Teilungsabzug erfolgt, wohingegen bei einer direkten Freistellung keine Verlustverrechnung vorzunehmen ist. Nach Auffassung des Autors ist deshalb bei einem Wechsel von der direkten zu einer indirekten Freistellungsmethode eine Aufwertung bis zum Verkehrswert mit der gleichzeitigen Angleichung der Gestehungskosten an den Gewinnsteuerwert bzw. Verkehrswert zu gewährleisten und steuersystematisch richtig.

Fazit

Der über zwanzigjährige Gestehungskostenbegriff weist in der Praxis immer noch gewisse Unschärfen auf und erhält mit der Umsetzung der STAF für Unternehmen mit Beteiligungen, die vor einem Statuswechsel stehen, eine unerwartete Aktualität.



Schwierigkeit bei der Abgrenzung von Anteilserwerb in Mitarbeitereigenschaft und ausserhalb der Mitarbeitereigenschaft bei KMU. (Symbolbild)

25 ERWERB VON KMU-ANTEILEN DURCH MITARBEITENDE

von Pascal Gysi

Klare gesetzliche Regelungen bei Beteiligungserwerb durch Mitarbeitende?

Der Erwerb von KMU-Anteilen durch Mitarbeitende der Gesellschaft hat in der Schweiz grosse praktische Relevanz. Einerseits haben Mitarbeiterbeteiligungen in den letzten Jahren auch in KMU an Bedeutung gewonnen. Andererseits werden Anteilsrechte oft durch Mitarbeitende im Rahmen von Nachfolgeregelungen erworben.

Insbesondere kleine Unternehmen werden oft von Anteilsinhabenden geführt, die auch Mitarbeitende der Gesellschaft sind. Durch den Verkauf von Anteilsrechten an langjährige oder neue qualifizierte Mitarbeitende wird die Konstanz und das längerfristige Fortbestehen der Unternehmung gesichert.

Mit dem 2013 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen wurde die Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen gesetzlich geregelt. Die ESTV hat diese Bestimmungen sowie deren steuerlichen Auswirkungen im Kreisschreiben Nr. 37 konkretisiert. Trotz klarer gesetzlicher Grundlagen und Ausführungen im Kreisschreiben bestehen jedoch nach wie vor offene Fragen mit Hinblick auf Abgrenzungen, Anteilsbewertungen und Rechtsanwendung. Das Bestreben der Steuerbehörden einer schweizweit rechtsgleichen Behandlung von Mitarbeiteraktien ist loblich. Allerdings lässt sich vermehrt eine sture Anwendung der Regeln feststellen. Insbesondere die Begriffe der Mitarbeiterbeteiligungen und des Einkommens aus Mitarbeiterbeteiligungen werden in der Praxis sehr weit ausgelegt. Die Steuerbehörden scheinen gegenwärtig fast jeden Fall, bei dem Mitarbeitende Anteile der Arbeitgebergesellschaft erwerben unter die steuerlichen Vorschriften der Mitarbeiterbeteiligungen zu subsumieren. Dies geschieht regelmässig auch dann, wenn Mitarbeitende die Anteile nicht von der Gesellschaft selbst, sondern von anderen Mitarbeitenden erwerben. Das unkritische Abstellen auf diese Vorschriften greift allerdings zu kurz.

Unterscheidung zwischen Mitarbeiter- und Unternehmereigenschaft

Der Unterscheidung in Mitarbeiterbeteiligungen und Nicht-Mitarbeiterbeteiligungen sollte eine grössere Bedeutung zukommen. Nur wenn Anteilskäufe als Mitarbeiterbeteiligungen qualifizieren, ist die Besteuerung der Differenz zwischen Kaufpreis und Verkehrswert als Erwerbseinkommen möglich. Gerade im KMU-Bereich ist die Abgrenzung zwischen Anteilserwerb in Mitarbeitereigenschaft und ausserhalb der Mitarbeitereigenschaft

nicht einfach. Die Schwierigkeit besteht nicht zuletzt darin, dass eine Person sowohl in Eigenschaft als Mitarbeitende als auch in Eigenschaft als Unternehmende Anteile erwerben kann. Eine Mitarbeiterbeteiligung liegt nur vor, wenn der Erwerb in Mitarbeiterereignis erfolgt. Sofern der Grund des Erwerbs hingegen nicht im Arbeitsverhältnis, sondern in der Unternehmereigenschaft liegt, kann nicht von Mitarbeiterbeteiligung gesprochen werden, auch wenn die erwerbende Person Mitarbeiterin der Gesellschaft ist. In diesem Fall ist davon auszugehen, dass der vereinbarte Kaufpreis wirtschaftlich gerechtfertigt ist und der erwerbenden Person keinen geldwerten Vorteil zukommt, welcher entsprechend zu besteuern wäre.

Unklare Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen auf Arbeitgeberseite

Liegt eine Mitarbeiterbeteiligung vor, ergeben sich diverse Fragestellungen betreffend Handhabung und Bewertung. Die Steuerfolgen für Erwerbende sind in Gesetz und Kreisschreiben weitgehend nachvollziehbar ausgeführt. Die korrekte Handhabung auf Ebene der Arbeitgebergesellschaft ist jedoch weitgehend offen und unklar; besonders in Fällen, wo Anteilsverkäufe von bisherigen Gesellschaftern an Mitarbeitende als Mitarbeiterbeteiligungen qualifiziert werden. Wie müssen Mitarbeiterbeteiligungen aus buchhalterischen Gesichtspunkten in der Gesellschaft dargestellt werden? Dürfen unterlassene Buchungen nachgeholt werden, wenn sich das Bewusstsein über die steuerliche Relevanz der Transaktion bei den Beteiligten erst später einstellt (z.B. nach Aufrechnung geldwerter Vorteile bei Mitarbeitenden durch die Steuerbehörden)?

Die Bemessung der geldwerten Vorteile im Fokus

Alsdann stellt sich die Frage nach der korrekten Bemessung der geldwerten Vorteile. Die seitens der Steuerbehörden zum Teil starre Anwendung des Vermögenssteuerwerts für Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligungen führt oft zu hohen Verkehrswerten und entsprechend hoher Steuerbelastung bei den Mitarbeitenden. Es fragt sich, inwieweit die Anwendung des Vermögenssteuerwerts für die Zwecke der Besteuerung von unselbständigem Erwerbseinkommen gerechtfertigt ist und welche Alternativen – mit welchen allfälligen Konsequenzen – bestehen. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass gerade bei KMU oftmals Übertragungsbeschränkungen bestehen, die den Verkehrswert der Anteile zumindest aus Optik der betreffenden Person erheblich reduzieren. Inwiefern können solche Beschränkungen (z.B. aus einem Aktionärsbindungsvertrag) steuerlich berücksichtigt werden?

Mehr dazu in meiner Masterarbeit (veröffentlicht bei Helbing Lichtenhahn)

Für meine Masterarbeit im Lehrgang MAS Swiss and International Taxation bei Kalaidos FH habe ich mich intensiv mit diesen und weiteren verbundenen Fragestellungen beschäftigt. Die Arbeit wurde mit dem ersten Preis des Verlags Helbing Lichtenhahn prämiert und ist in Folge als Buch erschienen. Das Buch kann direkt beim Verlag bestellt werden:

<https://www.helbing.ch/detail/ISBN-9783719044275/Erwerb-von-KMU-Anteilen-durch-Mitarbeitende>



Impressum

Konzeption und Redaktion

Kalaidos Fachhochschule AG

Jungholzstrasse 43

CH-8050 Zürich