
Blickpunkt International

1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz

Bundesrat verabschiedet Botschaft zu einem Doppelbesteuerungsab- kommen (DBA) mit Pakistan

Die Schweiz und Pakistan haben am 21. März 2017 in Islamabad ein neues DBA (DBA-PK) unterzeichnet.

Die Schweiz und Pakistan haben sich auf eine neue Definition von Lizenzgebühren geeinigt. Vergütungen für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Lizenzgebühren gelten unter dem neuen DBA nicht mehr als Lizenzgebühren. Solche Zahlungen fallen entweder unter Artikel 7 (Unternehmensgewinne) oder unter Artikel 13 (Vergütungen für technische Dienstleistungen) des Abkommens¹.

Gemäss Art. 14 Abs. 4 des alten DBA-PK können Gewinne aus der Veräusserung von Aktien, die zu einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent des Kapitals einer Gesellschaft gehören, auch vom Quellenstaat besteuert werden. Das neue DBA wurde in dieser Hinsicht dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) angeglichen und der Absatz 4 entsprechend entfernt. Somit kann nach neuem DBA-PK nur noch der Ansässigkeitsstaat Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Aktien besteuern².

Zudem setzt das neue DBA-PK mehrere Bestimmungen aus dem BEPS-Projekt um. Das DBA enthält namentlich eine Missbrauchsklausel zur Verhinderung der ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen im Sinne der PPT-Regel gemäss OECD-MA. Daneben enthält das DBA-PK auch eine Schiedsgerichtsklausel, was insbesondere die Rechtssicher-



Markus F. Huber

Dr. iur., Partner Tax,
Meyerlustenberger Lachenal
Rechtsanwälte Zürich



Sita Mahawattage

M.A. HSG in Internationale Beziehungen
und Governance, dipl. Steuerexpertin,
Senior Manager International Tax Services,
EY Zürich



Livio Bucher

MLaw, LL.M., Consultant
International Tax Services, EY Zürich

heit für steuerpflichtige Personen erhöhen soll³. Seit dem letzten Update anfangs September bis Redaktionsschluss anfangs November 2017 ergaben sich hinsichtlich der Abkommen der Schweiz keine weiteren bemerkenswerten Neuerungen⁴.

2 Neuerungen im Schweizer Steuerrecht mit internationalem Bezug

Totalrevision der Quellensteuerverordnung

Die Bundesversammlung stimmte am 16. Dezember 2016 einer umfassenden Gesetzesrevision im Bereich der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens zu, welche insb. Ungleichbehandlungen zwischen quellen- und ordentlich besteuerten Personen abbauen sollte⁵.

Als Folge des Bundesgerichtsurteils vom 26. Januar 2010⁶ fand mit dieser Revision der Quellenbesteuerung der Begriff der sogenannten «Quasi-Ansässigen» Eingang in das schweizerische Steuerrecht. «Quasi-Ansässige» sind dabei Arbeitnehmende ohne Wohnsitz in der Schweiz, welche ihr Einkommen aber im Wesentlichen aus einer Tätigkeit beziehen, die sie in der Schweiz ausüben. Solche quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende sollen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung verlangen können⁷.

Die Aufnahme der Quasi-Ansässigkeit in das schweizerische Recht geht zurück auf ein Bundesgerichtsurteil vom 26. Januar 2010. Das Bundesgericht hielt fest, dass die Quellensteuerordnung in gewissen Konstellationen gegen das Personenfreizügigkeitsabkommen mit der EU verstösst. Gemäss Bundesgericht muss die Schweiz «Quasi-Ansässige» die gleichen steuerlichen Abzugsmöglichkeiten wie ordentlich besteuerten Ansässigen gewähren.⁸

Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD)

INHALTSVERZEICHNIS

- 1 Neuerungen im Schweizer Abkommensnetz**
- 2 Neuerungen im Schweizer Steuerrecht mit internationalem Bezug**
- 3 Neuerungen im Zusammenhang mit dem Steuerinformationsaustausch**
 - 3.1 Auswirkungen des automatischen Informationsaustauschs (AIA) auf Selbstanzeigen
 - 3.2 Unterzeichnung Abkommen über AIA mit Hong Kong und Singapur
- 4 US Steuerreform**
 - 4.1. Zentrale Bestimmungen des Gesetzesentwurfes
 - 4.1.1 Reduktion des Gewinnsteuersatzes
 - 4.1.2 Zeitlich befristete Sofort-Abschreibung
 - 4.1.3 Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen
 - 4.1.4 Nicht-Anerkennung der Abkommensbegünstigung
 - 4.1.5 Grenzsteuer auf Zahlungen an verbundene ausländische Gesellschaften
 - 4.1.6 Wechsel zum Territorialprinzip
 - 4.1.7 Änderungen Hinzurechnungsbesteuerung

¹ Vgl. E-Art. 12 DBA-PK, sowie Botschaft zur Genehmigung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Pakistan, BBl 2017.

² Vgl. E-Art. 14 DBA-PK, sowie Botschaft zur Genehmigung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Pakistan, BBl 2017.

³ Vgl. Medienmitteilung von Bundesrat und Eidgenössischem Finanzdepartement vom 25. Oktober 2017.

⁴ Stand am 1. November 2017.

⁵ Beschluss des Parlaments vom 16. Dezember 2016, publiziert im BBl 2016 8925.

⁶ BGE 136 II 241.

⁷ Vgl. Medienmitteilung vom Eidgenössischen Finanzdepartement vom 21. September 2017.

⁸ Vgl. BGE 136 II 241.

hat dementsprechend am 21. September 2017 die Totalrevision der Quellensteuerverordnung in die Vernehmlassung geschickt. Die Quellensteuerverordnung definiert unter anderem näher, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit nicht-ansässige Steuerpflichtige Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung haben.

«Quasi-Ansässige» sollen gemäss Entwurf Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung haben, wenn in der Regel mindestens 90% der weltweiten Bruttoeinkünfte in der Schweiz erzielt werden. Der Schwellenwert von 90% orientiert sich an der einschlägigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)⁹.

Wird dieser Schwellenwert nicht eingehalten und können aber wegen niedriger oder fehlender Einkünfte im Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand im Wohnsitzstaat nicht berücksichtigt werden, kann gemäss Erläuterungen des Bundesrates unter Verweis auf neuere EuGH-Rechtsprechung dennoch eine Quasi-Ansässigkeit vorliegen¹⁰.

Daneben sieht die Quellensteuerverordnung vor, dass für quellensteuerpflichtige Personen mit Wohnsitz in der Schweiz die nachträgliche ordentliche Veranlagung wie im geltenden Recht ab einem jährlichen Bruttoeinkommen von CHF 120'000.– aus unselbständiger Erwerbstätigkeit obligatorisch ist¹¹.

Das Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens und die revidierte Quellensteuerverordnung sollen auf den 1. Januar 2020 in Kraft treten¹².

3 Neuerungen im Zusammenhang mit dem Steuerinformationsaustausch

3.1 Auswirkungen des automatischen Informationsaustauschs (AIA) auf Selbstanzeigen

Seit 2010 können Steuerpflichtige, die Steuern hinterzogen haben, sich beim ersten Mal straflos

selbst anzeigen¹³. Eingefordert werden nur eine Nachsteuer und der Verzugszins. Die Straflosigkeit wird jedoch per Gesetz nur gewährt, wenn die Steuerbehörden vorher noch keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung hatten¹⁴. Aufgrund der Einführung des automatischen Informationsaustausches (AIA) hat die ESTV nun diese Voraussetzung präzisiert¹⁵.

Der AIA ist ein Teil des Minimumstandards, der von der OECD formuliert wurde. Ziel ist es, die Steuerflucht zu bekämpfen. Demzufolge wird darin festgehalten, wie die verschiedenen nationalen Steuerbehörden der teilnehmenden Staaten Informationen zu Finanzkonten austauschen sollen.

Die von den jeweiligen Steuerbehörden zu übermittelnden Informationen umfassen dabei insbesondere Kontonummer und Steueridentifikationsnummer sowie Name, Adresse und Geburtsdatum von Steuerpflichtigen, die ausserhalb des Ansässigkeitsstaats ein Konto halten. Ebenfalls zu übermitteln sind Angaben über alle Arten von Kapitaleinkünften, Gesamterlöse aus der Veräusserung oder dem Rückkauf von Vermögensgegenständen sowie die Saldi der Konten. Aufgrund des AIA vertritt die ESTV die Auffassung, dass die Steuerfaktoren spätestens ab dem 30. September 2018 bekannt seien. Dementsprechend könnte auch spätestens nach diesem Datum keine straflose Selbstanzeige mehr durch betroffene Steuerpflichtige für solche Einkommensfaktoren erwirkt werden.

Hinsichtlich Steuerfaktoren, welche ab Kalenderjahr 2018 bestehen und auch dem AIA unterliegen, resp. hinsichtlich Steuerfaktoren aus Staaten, die dem AIA erst später beitreten, soll analog ab dem 30. September des Jahres, in welchem der diesbezügliche Datenaustausch (erst-mals) stattfindet, keine straflose Selbstanzeige mehr gemacht werden können.

3.2 Unterzeichnung Abkommen über AIA mit Hong Kong und Singapur

Wie in unserem letzten Beitrag¹⁶ erwähnt, fand am 17. Juli 2017 ein Arbeitstreffen des «Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes» (Global Forum) in Genf statt. Im Vorfeld haben sich die zuständigen Vertreter von Singapur mit ihren Kollegen der Schweiz getroffen und ein bilaterales Abkommen über den AIA in Steuersachen unterzeichnet. Am 13. Oktober 2017 hat der Bundesrat ausserdem ein entsprechendes bilaterales Abkommen mit Hong Kong unterzeichnet. Gleichentags wie die Unterzeichnung des Abkommens mit Hong Kong schickte der Bundesrat nun beide Abkommen in die Vernehmlassung. Diese dauert bis am 27. Januar 2018. Der Bundesrat beabsichtigt gemäss Medienmitteilung des Bundes, den AIA mit Singapur und Hong Kong per 2018 einzuführen und 2019 erstmals Daten auszutauschen¹⁷.

4 US Steuerreform

Der für Steuerpolitik zuständige Ausschuss des US-Repräsentantenhauses hat am 2. November 2017 einen Gesetzesentwurf zur US Steuerreform publiziert. Gleichwohl noch ein langer Weg zurückgelegt werden muss bis der Gesetzgebungsprozess abgeschlossen sein wird, bietet dieser Gesetzesentwurf lang erwartete Einblicke nach Monaten der Unsicherheit.

Neben dem Ausschuss des US-Repräsentantenhauses erarbeitet der Senat eine gesonderte Gesetzesvorlage, welche voraussichtlich auch in den finalen Gesetzesentwurf einfließen wird, da letztlich beide Kammern des Kongress der Vorlage zustimmen müssen.

Es ist vorgesehen, dass noch vor Thanksgiving die Vorlagen in den einzelnen Kammern bereinigt sind. Noch vor Jahresende sollen die Differenzen zwischen dem Entwurf des Repräsentan-

tenhauses und dem Senat eliminiert werden, so dass dann ein bereinigter Entwurf beider Kammern vorliegen sollte. Inwieweit dieser ambitionöse Plan realistisch ist, wird sich weisen. Nachfolgend sollen die zentralen Vorhaben des US-Repräsentantenhauses skizziert werden.

4.1. Zentrale Bestimmungen des Gesetzesentwurfes

4.1.1 Reduktion des Gewinnsteuersatzes

Die Vorlage möchte den maximalen Gewinnsteuersatzes für Unternehmen von heute 35% auf 20%, respektive auf 25% für gewisse Durchlaufstrukturen, senken.

4.1.2 Zeitlich befristete Sofort-Abschreibung

Für bereits angeschaffte oder grundsätzlich bis Ende 2022 anzuschaffende Wirtschaftsgüter

⁹ Vgl. im Besonderen EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, Schumacker, Rz. 46, I-249; EuGH 11.8.1995, Rs., C-80/94, Wielockx, Rz. 7, I-2508; EuGH 27.6.1999, Rs. C-107/94, Asscher, Rz. 6, I-3113; EuGH 14.9.1999, Rs. C-391–97, Gschwind, Rz. 32, I-5478, EuGH 18.6.2015, Rs. C-C-14, Niederlande/D.G.Kieback.

¹⁰ Vgl. Erläuternder Bericht zum Vernehmlassungsverfahren zu einer Totalrevision der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (nachfolgend Quellensteuerverordnung), S. 8.

¹¹ Vgl. Art. 9 Abs. 1 E-Quellensteuerverordnung.

¹² E-Art. 27 Quellensteuerverordnung.

¹³ Vgl. insb. Art. 175 Abs. 3 DBG.

¹⁴ Vgl. Art. 175 Abs. 3 lit. a) DBG.

¹⁵ Vgl. Haltung der ESTV, publiziert am 15. September 2017, abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/aia/straflose-selbstanzeigen.html>.

¹⁶ HUBER/MAHAWATTAGE/FIEDLER/ZENGAFFINEN, Steuer Revue 10/2017, S. 768 ff.

¹⁷ Vgl. Medienmitteilung des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen SIF vom 13. Oktober 2017.

wird eine Sofortabschreibung gewährt. Bestimmte Wirtschaftsgüter (z. B. Gebäude) und Wirtschaftszweige (z. B. Handel mit Grundstücken) sind davon jedoch ausgenommen¹⁸.

4.1.3 Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen

Um die vorgeschlagenen tieferen Steuersätze zu finanzieren, enthält der Gesetzesentwurf mehrere Bestimmungen zur Vergrößerung der Bemessungsgrundlage für die Zwecke der US Gewinnsteuer.

Zahlreiche Massnahmen betreffen die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen, insbesondere:

- Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Nettozinsaufwendungen an verbundene und nahestehende Personen im Umfang von 30% des korrigierten steuerbaren Gewinns (ähnlich dem EBITDA).
- Alternativ dürfen gemäss Gesetzesvorlage in den USA ansässige Gesellschaften, welche Teil einer internationalen Unternehmensgruppe bilden, nur diejenigen Nettozinsaufwendungen abziehen, welche im Verhältnis zum Zinsaufwand der Unternehmensgruppe nicht mehr als 110% des prozentualen Anteils der US Gesellschaft am EBITDA betragen.

Wenn die Voraussetzungen beider Bestimmungen erfüllt sind, dann ist gemäss Vorlage jene Regel anzuwenden, welche zu einer grösseren Beschränkung führt.

4.1.4 Nicht-Anerkennung der Abkommensbegünstigung

Die Abkommensbegünstigung soll hinsichtlich abziehbaren Aufwendungen wie Zins- oder Lizenzaufwendungen dann verweigert werden, wenn die zu leistende US Gesellschaft von einer ausländischen Gesellschaft kontrolliert wird und die US Gesellschaft die Zahlung an eine nahestehende ausländische Gesellschaft überweist¹⁹.

Solange die ausländische Muttergesellschaft eine reduzierte Quellensteuerbelastung gemäss anwendbarem DBA in Anspruch nehmen könnte, wenn die Zahlung direkt an sie getätigt worden wäre, findet die neue Missbrauchsregel keine Anwendung²⁰.

4.1.5 Grenzsteuer auf Zahlungen an verbundene ausländische Gesellschaften

Eine Grenzsteuer von 20% soll künftig auf Zahlungen (mit der Ausnahme von Zinszahlungen) an verbundene ausländische Gesellschaften erhoben werden. Von dieser Steuer wird abgesehen, wenn die ausländische Gesellschaft sich dafür entscheidet, die Zahlung als ECI (Effectively Connected Income) zu qualifizieren und damit in den USA zu versteuern. Das ECI ist um eine bestimmte Quote der Aufwände zu kürzen. Der Schlüssel bestimmt sich aufgrund eines Vergleichs der Profitabilität der gesamten Unternehmung mit derjenigen der entsprechenden Sparte. Diese Klausel findet nur im Zusammenhang mit konsolidierten Unternehmensgruppen Anwendung, wobei sich die Zahlungen von US Gesellschaften auf mehr als USD 100 Mio. pro Jahr belaufen müssen²¹.

4.1.6 Wechsel zum Territorialprinzip

Bekanntlich baut das US-Steuerrecht auf dem Welteinkommensprinzip auch für Unternehmungen auf. Über einen Wechsel zum Territorialitätsprinzip wurde schon seit längerer Zeit diskutiert. Erwartungsgemäss enthält der Gesetzesentwurf den Wechsel zu einem territorialen System. Dieser grundlegende Umbau muss natürlich durch diverse Übergangsbestimmungen begleitet werden. Als Wichtigste sind zu nennen:

- Der Gesetzesentwurf sieht eine einmalige Steuer im Sinne einer Übergangssteuer auf un versteuerten akkumulierten ausländische Einkünfte zum Satz von 12% betreffend

flüssiger Mittel und zum Satz von 5% für alle anderen un versteuerten Einkünfte. Diese Abgabe kann über einen Zeitraum von 8 Jahren entrichtet werden²².

- Ausländische Dividendeneinkünfte sollen künftig von der US Besteuerung in der Form eines Beteiligungsabzugs ausgenommen werden. Der neue Beteiligungsabzug auf ausländischen Dividendeneinkünfte wird nur dann gewährt, wenn die Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft mindestens 10% beträgt. Der Beteiligungsabzug erstreckt sich nicht auf Kapitalgewinne. Unter dem aktuellen System werden ausländische Gewinne im Ausschüttungszeitpunkt vom US-Fiskus erfasst und versteuert.

4.1.7 Änderungen

Hinzurechnungsbesteuerung

Der Änderungsvorschlag belässt das System der Hinzurechnungsbesteuerung bis auf ein paar wenige Modifikationen. Beispielsweise werden die Bestimmungen über die Eigentumsverhältnisse angepasst, was insbesondere Auswirkungen auf sogenannte Sandwichstrukturen («Double Irish with a Dutch Sandwich») haben kann.

¹⁸ Vgl. EY Global Tax Alert vom 3. November 2017,

«Report on recent US international tax developments».

¹⁹ Vgl. Abschnitt 4502 des Gesetzesentwurfs des Repräsentantenhauses der Vereinigten Staaten.

²⁰ Ibid.

²¹ Vgl. EY Global Tax Alert vom 6. November 2017, «US international tax provisions and implications of the Tax and Jobs Act».

²² Vgl. EY Global Tax Alert vom 3. November 2017, «Report on recent US international tax developments».