

ITAG-Steuer-Info

Herausgeber: Internationale Treuhand AG, Steuerabteilung

Schweiz

Bund

- **Neues Kreisschreiben zur Fifty-fifty-Praxis**

Mit Datum 22. Juni wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) in Bern ein Kreisschreiben zum Thema «Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland-Ausland-Geschäften» publiziert. Dieses Kreisschreiben ersetzt dasjenige zur Fifty-fifty-Praxis vom 19. Dezember 2001. Zusammenfassend kann der Inhalt wie folgt festgehalten werden:

Unter der Fifty-fifty-Praxis war es unter bestimmten Voraussetzungen (u.a. Ausland-Ausland-Geschäfte) möglich, dass bei Gesellschaften oder Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Unternehmungen pauschal 50% des Bruttogewinns als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden konnte. Dies ohne dass ein entsprechender Nachweis mit Belegen zu erfolgen hatte.

Neu können auch bei Ausland-Ausland-Geschäften keine pauschalen Kostendeckungen mehr geltend gemacht werden. Es müssen neu sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit Konzerngesellschaften und diesen nahestehenden Personen begründet und belegt werden. Zudem müssen die Kosten entsprechend dem von der OECD im 1995 statuierten «dealing at arm's length»-Grundsatz dem Drittvergleich standhalten.

Das Kreisschreiben setzt somit das alte Kreisschreiben zur Fifty-fifty-Praxis ausser Kraft und ist ab dem 1. Juli 2005 zwingend anzuwenden. Für Gesellschaften oder Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften, die unter dem Regime des Kreisschreibens vom 19. Dezember 2001 mit der ESTV ein entsprechendes «Ruling» erhalten haben, gilt eine Übergangsfrist. Demnach können solche Steuerpflichtige die getroffene Vereinbarung noch für sämtliche Geschäftsabschlüsse nutzen, die vor dem 1. Januar 2009 enden.

«Information» Nr. 118 der INTERNATIONALEN TREUHAND AG, Basel, Oktober 2005

- **Neues Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel**

Grundsätzlich sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Kapitalgewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit unterstehen dagegen der Einkommensteuer. Die Zuteilung, ob es sich aus steuerlicher Sicht bei der persönlichen Vermögensverwaltung um eine gewerbsmässige Tätigkeit handelt und die Kapitalgewinne somit steuerbar sind oder nicht, ist nicht immer einfach vorzunehmen. Die Eidg. Steuerverwaltung hat nun mit ihrem Kreisschreiben Nr. 8 ein Hilfsmittel zur Abgrenzung des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels von der privaten Vermögensverwaltung herausgegeben.

Die Schweizerische Steuerkonferenz hat Kriterien ausgearbeitet anhand derer im Rahmen einer Vorprüfung gewerbsmässiger Wertschriftenhandel ausgeschlossen werden kann, wenn die nachfolgend aufgeführten Kriterien kumulativ erfüllt sind. Sind diese nicht erfüllt, kann gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vorliegen und es ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu beurteilen, ob einfache Vermögensverwaltung oder eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt.

– *Vorprüfung*

1. Die Haltedauer der veräusserten Wertschriften beträgt mindestens ein Jahr.
2. Das Transaktionsvolumen pro Kalenderjahr beträgt gesamthaft nicht mehr als das Fünffache des Wertschriften- und Guthabenbestandes zu Beginn der Steuerperiode.
3. Das Erzielen von Kapitalgewinnen aus Wertschriftengeschäften bildet keine Notwendigkeit, um fehlende oder weggefallene Einkünfte zur Lebenshaltung zu ersetzen. Das ist regelmässig dann der Fall, wenn die realisierten Kapitalgewinne weniger als 50% aller steuerbaren Einkünfte in der Steuerperiode betragen.
4. Die Anlagen bzw. deren Transaktionen sind grundsätzlich allen Anlegern zugänglich und stehen nicht in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit bzw. sind nicht auf spezielle Kenntnisse auf Grund einer besonderen beruflichen Stellung zurückzuführen.
5. Die Anlagen sind nicht fremdfinanziert oder die steuerbaren Vermögenserträge aus den Wertschriften sind grösser als die anteiligen Schuldzinsen.
6. Der Kauf und Verkauf von Derivaten beschränkt sich auf die Absicherung von eigenen Wertschriftenpositionen.

– *Prüfung des Einzelfalls*

Sind diese Kriterien nicht kumulativ erfüllt, muss im Einzelfall nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ermittelt werden, ob es sich um gewerbmässigen Wertschriftenhandel handelt.

Danach erzielt die steuerpflichtige Person steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, wenn sie An- und Verkäufe von Vermögensgegenständen in einer Art tätigt, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht. Erforderlich ist hierzu, dass sie solche Geschäfte systematisch mit der Absicht der Gewinnerzielung betreibt. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtes ist immer auf Grund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob einfache Vermögensverwaltung oder selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt.

– *Indizien für das Vorliegen von selbständiger Erwerbstätigkeit können sein:*

- die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens
- die Häufigkeit der Geschäfte und eine kurze Besitzdauer
- der enge Zusammenhang der Geschäfte mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person sowie der Einsatz spezieller Fachkenntnisse
- der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte
- die Wiederanlage der erzielten Gewinne in gleichartige Vermögensgegenstände

Von den vorgenannten Indizien kann jedes zusammen mit anderen, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausreichen. Der Umstand, dass einzelne typische Elemente der selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall fehlen, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen.

– *Bemessungsgrundlage*

Liegt eine selbständige Erwerbstätigkeit vor, sind vom Veräusserungserlös die Gestehungskosten der Wertschriften und die Kosten der Veräusserung zur Ermittlung des Gewinns abziehbar. Zudem können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Dazu gehören insbesondere die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen. Geschäfts-

verluste können grundsätzlich nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie verbucht worden sind. Dies setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Bücher führt. Ist der Steuerpflichtige handelsrechtlich nicht zur Führung einer kaufmännischen Buchhaltung verpflichtet, schliesst dies nicht aus, dass die erlittenen Verluste abgezogen werden können. Wertschriftenverluste, die im Zusammenhang mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit entstanden sind, können grundsätzlich ungeachtet der Buchführungspflicht berücksichtigt werden. Wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, ist es eine Voraussetzung, dass vom Steuerpflichtigen Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen zur Verfügung gestellt werden. Die Anforderungen an diese Aufstellungen richten sich nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach der Art der Geschäftstätigkeit und deren Umfang. Erforderlich sind in jedem Fall geeignete Aufzeichnungen, die Gewähr für die vollständige und zuverlässige Erfassung des Geschäftseinkommens und -vermögens bieten sowie eine zumutbare Überprüfung durch die Steuerbehörden ermöglichen.

– *Beurteilungszeitpunkt*

Die steuerpflichtige Person übt eine über die private Verwaltung hinausgehende selbständige Erwerbstätigkeit mit Wertschriften in derjenigen Steuerperiode aus, in welcher die von der Rechtsprechung aufgeführten Indizien erfüllt sind. Ordentlicher Anknüpfungspunkt für die Beurteilung der Frage, ob die steuerpflichtige Person eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit ausübt, ist das Vorliegen einer oder mehrerer Veräusserungen. Erst in diesem Zeitpunkt sind alle Umstände bekannt, die für die Beurteilung massgeblich sind.

Werden Schuldzinsen durch die Veranlagungsbehörde aufgerechnet, bedeutet dies implizit, dass die fremdfinanzierten Wertschriften für die betreffende Steuerperiode dem Privatvermögen zugeordnet werden. Diese (implizite) Qualifikation kann angepasst werden, wenn sich der Sachverhalt verändert hat. Ob nach der Beendigung der Schuldzinsen-aufrechnung ein realisierter Wertzuwachs als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen ist, wird nach der Gesamtheit der Umstände im Zeitpunkt der Veräusserung beurteilt.

Die Abgrenzung zwischen privaten und geschäftlichen Schuldzinsen erfolgt auf Grund der von der steuerpflichtigen Person nachgewiesenen Verwendung der fremden Mittel. Fehlt der Nachweis der Mittelverwen-

dung, erfolgt die Abgrenzung nach dem Verhältnis der Aktiven (proportionale Aufteilung).

Bei geerbten Wertschriften geht die steuerliche Qualifikation (Privatvermögen oder Geschäftsvermögen) auf die Erben über.

• **Unternehmenssteuerreform II:**

Botschaft und Gesetzesentwurf des Bundesrates

Gemäss einer Mitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 23. Juni 2005 gilt folgendes:

Die Unternehmenssteuerreform II (USTR II) soll die im Jahr 1997 eingeleitete Reform des Unternehmenssteuerrechts vervollkommen. Im Zentrum der Reformbemühungen stehen die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sowie gezielte Massnahmen zugunsten von Klein- und Mittelbetrieben (KMU), insbesondere für die Personenunternehmen. Als drittes Element sollen mit der Reform Ärgernisse wie die indirekte Teilliquidation beseitigt werden. Der Bundesrat hat kürzlich die Botschaft und die entsprechende Gesetzesvorlage verabschiedet und den Eidg. Räten zugeleitet.

Die erste Unternehmenssteuerreform von 1997 zeigte mit der Verbesserung des Holdingstandorts, der Beseitigung der Kapitalsteuer und dem linearen Gewinnsteuersatz positive Wirkungen. Hier will der Bundesrat einsetzen und für den Unternehmensstandort Schweiz weitere Verbesserungen sicherstellen. Neben dem Vordringlichen (Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und gezielte Massnahmen zugunsten der KMU) hat der Bundesrat das politisch Machbare mit dem finanzpolitisch Tragbaren verknüpft. Die Eckwerte der USTR II sind in enger Zusammenarbeit mit den Kantonen erarbeitet worden. Die Reform hat verschiedene volkswirtschaftliche Anliegen im Visier:

- Annäherung an die Gewinnverwendungs- und Kapitalstruktureutralität;
- Annäherung an die Rechtsformneutralität;
- Entlastung des Risikokapitals mittels Senkung der effektiven Grenzsteuerbelastung;
- Stärkung des Unternehmensstandorts Schweiz;
- Verbesserung der Berechenbarkeit des Steuersystems;
- bessere Verwirklichung der Gleichmässigkeit der Besteuerung.

Um diesen Zielen gerecht zu werden, enthält die Gesetzesvorlage fünf zentrale Massnahmenbereiche:

Stufe Unternehmer / Investor:

- Massnahmen zugunsten der Anteilhaber von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Diese wird bei der direkten Bundessteuer mittels einer Teilbesteuerung der Dividenden vorgenommen. Diese Entlastung gilt für alle Investoren. Dabei wird der Bund die Dividenden zu 80% (Privatvermögen) bzw. zu 60% (Geschäftsvermögen) besteuern. Die Kantone sind in der Festlegung ihrer Teilbesteuerungssätze frei. Im weiteren wird das Kapitaleinlageprinzip eingeführt.
- Gesetzliche Regelung der Transponierung, der indirekten Teilliquidation und des «gewerbsmässigen» Wertschriftenhandels.

Stufe Unternehmen:

- Massnahmen zugunsten der Kapitalgesellschaften, insbesondere die Möglichkeit der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.
- Massnahmen zugunsten der Personenunternehmen im Bereich der Ersatzbeschaffung, der Umstrukturierung, der Unternehmensnachfolge und der Liquidation.
- Aufhebung der steuerbegünstigten Arbeitsbeschaffungsreserven.

• **Mehrwertsteuer**

Praxisänderungen ab 1. Juli 2005

Nachfolgend werden die Änderungen ab dem 1. Januar 2005 aufgeführt. Die detaillierte Fassung kann der Publikation «Praxisänderungen ab 1. Juli 2005» der Eidgenössischen Steuerverwaltung entnommen werden. Diese ist im Internet unter der Adresse www.estv.admin.ch/data/mwst/d/mwstg/druckpdf/610.526-02d.pdf zu finden.

– Gemischte Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen

Im Sinne einer Vereinfachung können steuerpflichtige Personen, die Gegenstände und Dienstleistungen gemischt verwenden (d.h. sowohl für steuerbare als auch für von der Steuer ausgenommene Zwecke), an Stelle der sonst erforderlichen Kürzung des Vorsteuerabzugs sämtliche Umsätze versteuern. Dabei hat die Versteuerung in jedem Falle – auch wenn die einzelne Leistung bei bewilligter Option zum reduzierten Satz steuerbar wäre – zum Normalsatz zu erfolgen, da für diese Umsätze keine Option nach Artikel 26 MWSTG eingegangen wurde; dementsprechend darf die Steuer in der Rechnung nicht offen ausgewiesen werden.

Es ist zu beachten, dass eine Steuerbefreiung der Umsätze nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG ausgeschlossen ist und – mangels Zulässigkeit des offenen Steuerausweises – auch keine Steuerrückerstattung an den ausländischen Leistungsempfänger möglich ist. Wird in der Rechnung auf die Steuer hingewiesen, fällt die vereinfachte Methode dahin. In diesem Fall muss der Leistungserbringer – ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug – die Steuer entrichten. Für die Anwendung dieser Vereinfachung muss bei der ESTV kein schriftlicher Antrag gestellt werden. Die Anwendungsdauer beträgt mindestens ein Jahr.

– *Kombinationen von Gegenständen und Dienstleistungen*

Grundsätzlich unterliegt jede einzelne steuerbare Leistung dem massgebenden Steuersatz (Normalsatz oder reduzierter Satz). Kombinationen oder Zusammenstellungen von steuerbaren Gegenständen und Dienstleistungen (Sachgesamtheiten), in denen mehrere selbständige Sachen zu einem einheitlichen Ganzen vereinigt sind, gelten als selbständige Leistungen. Die Steuer muss folglich in der Rechnung auch getrennt für jede einzelne Leistung separat ausgewiesen werden. Nach ständiger Praxis der ESTV kann jedoch im Sinne einer Vereinfachung das Gesamtentgelt steuerlich wie die vorherrschende Leistung behandelt werden, wenn diese aufgrund interner Aufzeichnungen wertmässig mindestens 90% des gesamten Entgelts ausmacht.

Neu darf im Sinne einer Vereinfachung das gesamte Entgelt der Sachgesamtheit zum massgebenden Steuersatz (Normalsatz oder reduzierter Satz) derjenigen Leistung versteuert werden, die wertmässig mindestens 70% des gesamten Entgelts ausmacht. Für die Aufteilung auf die unterschiedlichen Steuersätze ist der Nachweis zu erbringen (mittels Kalkulation).

Diese Vereinfachung findet indessen keine Anwendung bei Sachgesamtheiten, die sich aus steuerlich bereits privilegierten Beherbergungsleistungen oder von der Steuer ausgenommenen Leistungen zusammensetzen.

– *Selbständige Hauptleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen*

Die im Zusammenhang mit einer von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistung erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen gelten nach Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG ausdrücklich als selbständige Leistungen und sind daher zu versteuern. Dasselbe gilt auch für sämtliche weiteren, im Zusammenhang mit einer Bildungsleistung

erbrachten selbständigen Hauptleistungen, wie z.B. Verpflegung und Übernachtung, Ausflug (steuerbar), Theater- oder Konzertbesuch (von der Steuer ausgenommen). In der dafür gestellten Rechnung müssen in der Folge die Bildungsleistung einerseits und die weiteren selbständigen Hauptleistungen andererseits grundsätzlich separat ausgewiesen werden. Beträgt indessen der Anteil der steuerbaren Leistungen (zu Marktpreisen) gemessen am Gesamtentgelt nicht mehr als 10%, ist eine pauschale Fakturierung ohne Ausweis der Steuer zulässig. Der auf die steuerbaren selbständigen Hauptleistungen entfallende Entgeltsteil ist hingegen zu versteuern; dies unabhängig davon, ob dafür getrennt oder pauschal Rechnung gestellt wurde.

Im Sinne einer vereinfachten Fakturierung müssen neuerdings die steuerbaren, selbständigen Hauptleistungen auch dann nicht separat aufgeführt werden, wenn sie mehr als 10% des Gesamtentgelts ausmachen. Der auf die steuerbaren, selbständigen Hauptleistungen entfallende Entgeltsteil ist aber weiterhin zu versteuern (ohne Ausweis der Steuer; mit Vorsteuerabzugsrecht auf den entsprechenden Aufwendungen).

Weist der Leistungserbringer die Steuer auf dem gesamten Entgelt aus, so darf er auf den Aufwendungen für die von der Steuer ausgenommenen, nicht optierten Bildungsleistungen keinen Vorsteuerabzug geltend machen. In Bezug auf die Aufwendungen für Verpflegung und Getränke hat er lediglich Anspruch auf 50% Vorsteuerabzug; für die übrigen Aufwendungen im Zusammenhang mit den steuerbaren, selbständigen Hauptleistungen ist der volle Vorsteuerabzug zulässig, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.

Hat der Leistungserbringer nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG für die Versteuerung der Umsätze aus den Bildungsleistungen optiert und diese sowie die Verpflegung und Getränke auch gesondert fakturiert, so darf er auf den Aufwendungen für Verpflegung und Getränke den vollen Vorsteuerabzug vornehmen. Bei pauschaler Fakturierung (mit Ausweis der Steuer) hat er hingegen auf den Aufwendungen für Verpflegung und Getränke nur Anspruch auf 50% Vorsteuerabzug.

– *Partielle Nutzungsänderung bei Gegenständen und Dienstleistungen*

Die ESTV lässt bei partiellen Nutzungsänderungen für die Einlagesteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung von Gegenständen und Dienstleistungen eine annäherungsweise Ermittlung zu. Danach liegt erst dann eine steuerlich wirksame Nutzungsänderung vor, wenn sich der Verwendungszweck der betreffenden Gegenstände und Dienstleistun-

gen für steuerbare und nicht steuerbare Zwecke gegenüber dem Vorjahr um mehr als 10 Prozentpunkte ändert. Ungeachtet dessen, ob sich die steuerpflichtige Person bei partiellen Nutzungsänderungen für die annäherungsweise oder aber die effektive Ermittlung entschliesst, ist die gewählte Methode während mindestens 10 Kalenderjahren anzuwenden. Neu wirkt sich eine partielle Nutzungsänderung bei Anwendung der annäherungsweisen Ermittlung steuerlich erst dann aus, wenn sich der Verwendungszweck der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für steuerbare und nicht steuerbare Zwecke im folgenden Kalender- bzw. Geschäftsjahr im Vorjahresvergleich um mehr als 20 Prozentpunkte ändert.

Diese Praxisänderung erlaubt einen Wechsel der gewählten Vorgehensweise (Ermittlung der Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung annäherungsweise oder effektiv) auch vor Ablauf von 10 Kalenderjahren.

Wird ein Methodenwechsel gewünscht, muss dieser mit Wirkung ab 1. Januar 2006 vorgenommen werden. Die 10jährige Frist für einen erneuten Wechsel beginnt diesfalls ab diesem Datum wieder neu zu laufen. Betreffend Abwicklung hat sich die steuerpflichtige Person mit der ESTV bis spätestens am 31. Dezember 2005 in Verbindung zu setzen.

– *Rauchgaskontrollen*

Die Durchführung von Rauchgaskontrollen gilt bis anhin als hoheitliche Tätigkeit, wenn die mit der Durchführung betraute Person, Einrichtung oder Organisation befugt ist, diesbezüglich in eigenem Namen Verfügungen nach Artikel 5 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 zu erlassen, gegen die Rechtsmittel ergriffen werden können; die betreffenden Umsätze unterliegen daher nicht der Steuer.

Im Sinne einer einheitlichen Behandlung der Rauchgaskontrollen im ganzen Inland und im Lichte der Erwägungen des Bundesgerichtsurteils vom 18. Januar 2000 (ASA Bd. 70 S. 163 ff. Erw. 6 b und 8 c) sowie gestützt auf Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe o MWSTG unterliegen diese Kontrollen neu für alle Leistungserbringer (Gemeinwesen, selbständige Rauchgaskontrolleure usf.) der Steuer zum Normalsatz.

– *Durchführung von Sportanlässen*

Damit der Organisator eines Sportanlasses diesen überhaupt durchführen darf, hat er dem betreffenden Sportverband in der Regel eine

Gebühr zu entrichten. Solche Bewilligungsgebühren muss der Empfänger nicht versteuern.

Neu unterliegt die Einräumung eines solchen Durchführungsrechts der Steuer zum Normalsatz. Der Ort der Besteuerung richtet sich nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG (Empfängerortsprinzip). Das bedeutet, dass die Umsätze aus solchen Durchführungsrechten beim inländischen Sportverband dann nicht der Steuer unterliegen, wenn er buch- und belegmässig nachweisen kann, dass der Organisator als Leistungsempfänger Sitz im Ausland begründet hat.

– *Kostenaufschlag für Leistungen zwischen Konzerngesellschaften*

Werden Leistungen zwischen nahestehenden Personen (z.B. Unternehmungen eines Konzerns) erbracht, müssen diese Leistungen fakturiert und gegebenenfalls versteuert werden. Gemäss Artikel 33 Absatz 2 MWSTG gilt als zu verbuchendes und zu deklarierendes Entgelt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person der Wert, der dafür unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Bei fehlenden Aufzeichnungen wurde bisher dieser Drittpreis in Anlehnung an die Praxis der Direkten Bundessteuer nach der «cost plus»-Methode berechnet.

Bei Lieferungen oder Dienstleistungen an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Sofern ein Drittvergleich nicht möglich ist, weil keine ähnlichen Leistungen an Dritte erbracht werden, hat die steuerpflichtige Person den der Steuerberechnung zu Grunde liegenden Wert (Preis wie für unabhängige Dritte, d.h. Material-, Personal-, Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag) anhand von Aufzeichnungen (Kalkulation, Kostenrechnung u. dgl.) nachzuweisen.

– *Vorsteuer auf Dividenden und Erträgen aus Veräusserungsgewinnen bei Holdinggesellschaften*

Aufgrund von Artikel 38 Absatz 4 MWSTG berechtigen namentlich von der Steuer ausgenommene Umsätze, nicht als Umsätze geltende oder private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt nicht zum Vorsteuerabzug.

Holdinggesellschaften, die lediglich Beteiligungen halten, werden nicht steuerpflichtig und können daher keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Von einer unternehmerischen Tätigkeit muss aber ausgegangen werden, wenn Holdinggesellschaften gegenüber den Konzerngesellschaften oder

andern Dritten Leistungen erbringen. In Fällen, in denen vorsteuerbelastete Gegenstände oder Dienstleistungen für von der Steuer ausgenommene Umsätze oder für nicht als Umsätze geltende Tätigkeiten (Halten von Beteiligungen, Dividenden usw.) verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Setzt die steuerpflichtige Person Gegenstände (auch Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl für Tätigkeiten ein, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Tätigkeiten (zur Erzielung von der Steuer ausgenommener Umsätze oder von im Rahmen der Ausnahme der Steuerpflicht realisierter Erlöse, zur Erzielung von steuerrechtlich nicht als Umsätze geltenden Einnahmen [z.B. Dividenden] oder für private Tätigkeiten sowie zur Erzielung von Umsätzen in Ausübung hoheitlicher Gewalt), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG). Diese Kürzungen des Vorsteuerabzugs für die gemischt verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen sind sachgerecht vorzunehmen. Die Anwendung des Umsatzschlüssels für die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung führt in der Regel nicht zu einem sachgerechten Ergebnis.

Neu kann in solchen Fällen die erforderliche Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen generell mit 0,02% dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze bzw. nicht als Umsätze geltenden Einnahmen vorgenommen werden (die direkt zuordenbaren Aufwendungen berechtigen nach wie vor nicht zum Vorsteuerabzug). Voraussetzung dafür ist jedoch, dass sich daraus kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil ergibt.

Diese Vereinfachung kann generell auch bei den erforderlichen Vorsteuerabzugskürzungen angewendet werden, die sich aus der Erzielung von der Steuer ausgenommener Umsätze aus Nebentätigkeiten gemäss Ziffer 1.3.2 SB Nr. 06 Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (Gewährung von Krediten, Verkauf von Wertpapieren usw.) ergeben; dies gilt selbst dann, wenn die Umsätze aus diesen Tätigkeiten mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes (exkl. MWST) ausmachen.

– *Voraussetzungen für Fälle der direkten Stellvertretung*

Die Voraussetzungen für den Nachweis einer direkten Stellvertretung (Vermittlungsgeschäft) ergeben sich aus Z 193–195 der Wegleitung zur Mehrwertsteuer. Nach Z 193 muss der Vertreter über einen durch den Vertretenen erteilten, auf blosser Vermittlung lautenden schriftlichen

Auftrag für jeden einzelnen Gegenstand verfügen. Gemäss Z 194 müssen ferner die Vertragsparteien (Vertreter und Abnehmer) in den massgebenden Dokumenten (Kaufvertrag, Rechnung, Quittung) mit Namen und genauer Adresse erwähnt sein.

Neu ist ein einziger auf Vermittlung lautender schriftlicher Auftrag zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter ausreichend. Es ist also nicht mehr notwendig, für jeden einzelnen Gegenstand einen Vermittlungsauftrag zu erstellen; es genügt, dass die zu vermittelnden Gegenstände darin der Gattung nach aufgeführt werden. Der Vertretene muss anhand der relevanten Dokumente (detaillierter Lieferschein/Einliefererliste an den Vertreter, Rechnung an den Kunden/Käufer) eindeutig identifiziert werden können, damit Verwechslungen ausgeschlossen sind. In der Rechnung hat der Vertreter nach wie vor auf die Stellvertretung hinzuweisen und mit dem Vertretenen über den Verkaufserlös und die ihm zustehende Provision schriftlich abzurechnen.

– *Verkauf von Ess- und Trinkwaren zum Mitnehmen*
(sog. Verkauf «über die Gasse» bzw. «Take away»)

Der Verkauf von Ess- und Trinkwaren – ausgenommen alkoholische Getränke – unterliegt nach Artikel 36 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 2 MWSTG der Steuer zum reduzierten Satz. Dieser Satz gilt aber nicht für die Abgabe von Ess- und Trinkwaren im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen. Eine gastgewerbliche Leistung liegt u.a. dann vor, wenn die steuerpflichtige Person für die Konsumation der Ess- und Trinkwaren besondere Vorrichtungen bereithält. Sind solche Einrichtungen vorhanden, können Verkäufe von Ess- und Trinkwaren «über die Gasse» (sog. Take-away-Umsätze) nur dann zum reduzierten Satz versteuert werden, wenn entsprechende organisatorische Massnahmen getroffen wurden und den Kunden jeweils der Kassencoupon abgegeben wird.

Bei Vorhandensein von Konsumationseinrichtungen dürfen neuerdings gemischte Betriebe, Imbissbars/-stände und gewisse Anlässe ihre zum Normalsatz steuerbaren gastgewerblichen Leistungen mit einer Pauschale abrechnen, sofern sie über nicht mehr als 20 Sitz- oder Stehplätze verfügen. Die übrigen Verkäufe von Ess- und Trinkwaren «über die Gasse» (sog. Take-away-Umsätze) unterliegen dabei dem reduzierten Steuersatz, auch wenn die erwähnten organisatorischen Massnahmen (inkl. Abgabe eines Kassencoupons) nicht durchgeführt wurden.

Als gemischte Betriebe gelten Betriebe, wie z.B. Bäckereien, Metzge-

reien oder Tankstellenshops, bei denen der eigentliche Ladenumsatz im Vergleich zu dem zum reduzierten Satz steuerbaren Take-away-Umsatz (zum unmittelbaren Konsum bestimmte Ess- und Trinkwaren) überwiegt; das ist dann der Fall, wenn der Ladenumsatz mehr als 50% des Gesamtumsatzes ausmacht.

Als Imbissbars/-stände gelten z.B. Wurst-, Kebab-, Pizza- oder Poulet-Lokalitäten (inkl. Getränkeverkauf), deren Take-away-Umsatz mehr als 50% des Gesamtumsatzes beträgt.

Als Anlässe, die von der vereinfachten Methode Gebrauch machen können, gelten Veranstaltungen aller Art, während denen sich die Besucherinnen und Besucher nur während einer kurzen, vorbestimmten Zeit (in der Regel in der Pause) verpflegen können. Dazu gehören beispielsweise Film-/Theater- und Zirkusvorführungen, Konzerte, Shows, Quizzes und Sonderveranstaltungen, wie Fussball- oder Eishockeyspiele, mit einem zeitlich festgelegten, programmässigen Ablauf (Beginn, Pausen, Ende). Von der pauschalen Steuersatzaufteilung ausgeschlossen sind jedoch Anlässe, während derer sich die Besucher über eine längere Dauer – meist während des ganzen Anlasses – verpflegen können (z.B. anlässlich von Sportturnieren, Film- oder Musikfestivals).

Die Pauschale wird wie folgt angewendet:

Gemischte Betriebe haben die Möglichkeit, ihre zum Normalsatz steuerbaren Umsätze aus gastgewerblichen Leistungen mit einer Steh- und/oder Sitzplatzpauschale von 70 Franken pro Tag (an dem der Betrieb geöffnet hat) und pro Platz zu ermitteln und zu versteuern.

Imbissbars/-stände und Anlässe haben in einem ersten Schritt die zum Normalsatz steuerbaren Umsätze aus dem Verkauf von alkoholischen Getränken, Raucherwaren u.Ä. aufgrund einer Zuschlagskalkulation zu ermitteln. Bedingung dafür ist die Erfassung des entsprechenden Warenaufwandes auf separaten Konti. In einem zweiten Schritt werden die derart ermittelten Umsätze vom Gesamtumsatz (für Ess- und Trinkwaren, Raucherwaren usw.) in Abzug gebracht. Vom verbleibenden Umsatz sind bei Imbissbars/-ständen 50% zum Normalsatz und 50% zum reduzierten Satz, bei Anlässen 20% zum Normalsatz und 80% zum reduzierten Satz zu versteuern.

Die Anwendung der Pauschalen ist freiwillig. Wer sich indessen dafür entschliesst, muss diese Vorgehensweise während mindestens eines ganzen Geschäfts- oder Kalenderjahres anwenden.

- *Praxisgemeinschaften (z.B. Anwalts- und/oder Notariatskanzleien, Ärzte- und Zahnärzte-Zentren), bei denen die einzelnen Mitglieder nach aussen in eigenem Namen auftreten; Unkostengemeinschaft (Vorgesellschaft)*

Hinsichtlich der anfallenden Aufwendungen für Büromaterial, Raummiete, Sekretariatspersonal usw. kann entweder jedes einzelne Mitglied nebst den anderen Mitgliedern als Bezüger in eigenem Namen auftreten oder aber es ist dies ein einzelnes Mitglied, das alle Leistungen zunächst selbst bezieht und in der Folge die auf die anderen Mitglieder entfallenden Kostenanteile diesen weiterfakturiert. Ferner besteht die Möglichkeit der Bildung einer aus den Mitgliedern bestehenden sog. Vorgesellschaft, sofern sie Leistungen in eigenem Namen an die einzelnen Mitglieder der Praxisgemeinschaft erbringt. Die Vorgesellschaft kann durch die Weiterverrechnung der gemeinschaftlichen Kosten an die einzelnen Mitglieder steuerpflichtig werden.

Neu wird bei Praxisgemeinschaften, deren Mitglieder alle im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sind, auf die Registrierung als steuerpflichtige Vorgesellschaft verzichtet, sofern diese nur Leistungen an die eigenen Mitglieder (und nicht auch an andere Dritte) erbringt und die Weiterfakturierung ohne Kostenzuschlag erfolgt. Dies gilt ungeachtet dessen, ob die einzelnen Mitglieder ihre steuerbaren Umsätze gegenüber der ESTV nach der effektiven Methode (Steuer auf dem Umsatz abzüglich Vorsteuern) oder nach der vereinfachten Methode mittels Saldosteuersatzes abrechnen. Belastet die nicht als steuerpflichtige Person registrierte Vorgesellschaft die Leistungen an ihre Mitglieder weiter, kann das nach effektiver Methode abrechnende Mitglied hierfür keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

Diese Regelung gilt jedoch z.B. nicht für Konsortien und Arbeitsgemeinschaften, die anderen Dritten als den eigenen Mitgliedern gegenüber unter einer gemeinsamen Firma (als einfache Gesellschaft) auftreten und diesen Dritten Leistungen erbringen.

- **Änderung des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG)**

Am 18. März 2005 wurde vom Parlament eine Teilrevision des StG verabschiedet. Dabei sind die folgenden Bestimmungen betroffen, die per 1. Januar 2006 in Kraft treten werden (vgl. Mitteilung ESTV vom 20. Juli 2005):

- **Emissionsabgabe**

Die Freigrenze bei der Ausgabe von Aktien und von GmbH-Anteilen wird von derzeit CHF 250 000 auf CHF 1 000 000 erhöht.

- **Umsatzabgabe**

Bund, Kantone und die politischen Gemeinden mit ihren Anstalten sind nur noch dann abgabepflichtige Effekthändler, wenn sie in ihrer Rechnung mehr als 10 Millionen Franken steuerbare Urkunden ausweisen.

Ausländische Gesellschaften, deren Aktien an einer anerkannten Börse kotiert sind, sowie ihre ausländischen konsolidierten Konzerngesellschaften gelten als abgabebefreite Anleger.

Der Handel mit ausländischen Banken und Börsenagenten ist auch für inländische Titel von der Abgabe entlastet.

Die Ausgleichskassen der AHV und Arbeitslosenversicherung gelten nicht mehr als Effekthändler.

Die Ausgabe 2001 der Wegleitung für die Umsatzabgabe bleibt demzufolge bis zum 31. Dezember 2005 unverändert gültig.

- **Das neue Stiftungsrecht**

Voraussichtlich auf den 1. Januar 2006 wird das revidierte Stiftungsrecht in Kraft treten. Nebst den steuerlichen werden nachfolgend die wichtigsten zivilrechtlichen Neuerungen ebenfalls kurz aufgenommen:

- Neu Art. 83a ZGB (Zivilgesetzbuch) sieht vor, dass sämtliche Stiftungen verpflichtet sind, eine Revisionsstelle für die Prüfung ihrer Jahresrechnung zu bestimmen. Der Bundesrat legt fest, unter welchen Voraussetzungen die Aufsichtsbehörde ausnahmsweise eine Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien kann.
- Neu Art. 84a ZGB regelt das Vorgehen bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Stiftung.
- Nach Art. 86 ZGB (revidiert) kann nebst der Aufsichtsbehörde auch das oberste Stiftungsorgan eine Zweckänderung bei den zuständigen Behörden (Bund oder Kanton) beantragen, sofern die Stiftung dem Willen des Stifters entfremdet ist.
- Neu Art. 86a ZGB ermöglicht sogar dem Stifter, zu Lebzeiten oder mit Verfügung von Todes wegen, eine Zweckänderung zu beantragen. Folgendes gilt es zu beachten:
 - Die Zweckänderung muss bereits in der Stiftungsurkunde vorbehalten sein.

- Seit Errichtung der Stiftung müssen mindestens zehn Jahre vergangen sein.
 - Das Recht auf Änderung des Stiftungszwecks ist unvererblich und unübertragbar. Ist der Stifter eine juristische Person, so erlischt dieses Recht spätestens zwanzig Jahre nach der Errichtung der Stiftung.
- Als wichtige Einschränkung gilt zudem, dass die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verfolgende Stiftung diese Kriterien nach der Zweckänderung weiterhin zu erfüllen hat. Eine zivilrechtlich zulässige Zweckänderung muss daher zwingend innerhalb des bisherigen Bereichs verbleiben. Dadurch sollen Missbräuche (Vermögensrückübertragung etc.) verhindert werden.
- *Die steuerlichen Neuerungen haben Einfluss auf folgende Steuergesetze:*
 - Nach den neuen Art. 33a (natürliche Personen) und Art. 59 Abs. 1 lit. c (juristische Personen) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) wird die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen von bisher 10% auf 20% des Reineinkommens (resp. Reingewinns) erhöht. Zudem gibt es drei weitere Neuerungen:
 1. Zuwendungen können nicht mehr nur in Form von Geld, sondern auch in Form von übrigen Vermögenswerten (Objekte des beweglichen und unbeweglichen Vermögens, nicht aber Arbeitsleistungen) gemacht werden. Selbstredend können dabei Bewertungsprobleme auftauchen, für die aber in der Praxis sicherlich eine Lösung gefunden werden kann.
 2. Zuwendungen mussten an steuerbefreite Institutionen erfolgen, die ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgten. Neu wird das Kriterium der «Ausschliesslichkeit» wegfallen. Allerdings bedingt dies von der teilweisen steuerbefreiten Institution, dass sie für ihre beiden Bereiche (steuerbefreit und nicht steuerbefreit) zwei getrennte Rechnungen führt und dass die Zuwendung in den steuerbefreiten Bereich fällt.
 3. Neu können auch Zuwendungen an den Bund, die Kantone und die Gemeinden sowie deren Anstalten (z.B. Hochschulen usw.) steuerlich zum Abzug gebracht werden.
 - Im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (StHG) werden die vorgenannten im DBG besprochenen Neuerungen ebenfalls übernommen (Art. 9 Abs. 2 lit. i und 25 Abs. 1 lit. c StHG). Die Kantone haben allerdings nach wie

vor die Kompetenz, die Höhe ihrer Abzüge selbst zu bestimmen. Insofern darf weiterhin mit einer grossen kantonalen Vielfalt über die Höhe der steuerlich abzugsfähigen Zuwendungen gerechnet werden.

- In Art. 5 Abs. 1 lit. f des Verrechnungssteuergesetzes (VStG) wird neu festgehalten, dass auf den Zuwendungen, welche gemäss Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG steuerlich anerkannt sind, keine Verrechnungssteuer erhoben wird.
- Gemäss Art. 33a Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) wird neu bestimmt, dass das in neutraler Form öffentlich kommunizierte Sponsoring von gemeinnützigen Organisationen nicht mehr der Mehrwertsteuer unterliegt. Dabei dürfen die Beitragszahler (Spender) namentlich genannt werden, sofern dabei auf alle Zusätze verzichtet wird, die besonders werbewirksam sein können.

- **Neuer Lohnausweis**

In unserer letzten Steuerinformation vom April 2005 berichteten wir bereits ausführlich über den neuen Lohnausweis, der nach dem damaligen Stand ab 2006 obligatorisch eingeführt werden sollte.

Der Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK hat nun neu entschieden, den neuen Lohnausweis für die Steuerperiode 2007 definitiv einzuführen. Er hat damit ein letztes Mal einer Verschiebung zugestimmt. Der Entscheid erging entsprechend einem Ersuchen der Wirtschaftsdachverbände, in Berücksichtigung hängiger politischer Vorstösse sowie auf Grund neuerer Informationen über den Stand der Einführung der verfügbaren Buchhaltungs- und Lohnausweis-Software. Somit können für die Steuerperioden 2005 und 2006 der neue Lohnausweis sowie die geltenden kantonalen Lohnausweise oder der eidgenössische Lohnausweis angewendet werden. Ab der Steuerperiode 2007 (Löhne des Kalenderjahres 2007) gilt nur noch der neue Lohnausweis.

Kanton Basel-Landschaft

- **Erhöhung des Eigenmietwerts / Abschaffung des Mietkostenabzugs**

Das Bundesgericht hat entschieden, dass einerseits die Eigenmietwerte auf mindestens 60% (derzeit 37%) der Marktmiete erhöht und andererseits der Mietkostenabzug von CHF 1500.– pro Person im jeweiligen Haushalt abgeschafft werden müssen. Derzeit ist noch nicht klar, ob diese Massnahmen per 1. Januar 2004, 1. Januar 2005 oder 1. Januar 2006 vollzogen werden.

Zum Ausgleich der damit verbundenen erhöhten Steuereinnahmen prüft die Regierung die Reduktion der Staatssteuer. Im Steuergesetz ist vorgesehen, dass der Landrat in jeder Veranlagungsperiode (Kalenderjahr) die kantonale Einkommenssteuer auf maximal 90% der Staatssteuer reduzieren könnte. Dadurch wäre man in der glücklichen Lage rasch zu reagieren. Die Gemeinden könnten einen entsprechenden Entscheid des Landrats übernehmen. Dazu verpflichtet sind sie jedoch nicht.

Damit der Landrat einen entsprechenden Entscheid fällen kann, hat der Regierungsrat eine Vorlage auszuarbeiten. Diese soll voraussichtlich im Herbst vorliegen.

International

- **Bilaterale Abkommen II zwischen der Schweiz und der EU, Aufhebung der Quellensteuer bei grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Wegleitung der eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) betreffend die Aufhebung der Schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der europäischen Union**

Verbundene Gesellschaften können neu wählen, ob sie für die Verrechnungssteuerentlastung von Dividendenzahlungen das massgebende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder Art. 15 Abs. 1 des Zinsbesteuerungsabkommens (ZBstA) beanspruchen wollen. Ist im entsprechenden DBA noch kein Nullsatz vorgesehen, stellt die Einführung des ZBstA eine Erleichterung dar. Die vorgenannte Wegleitung befasst sich ausschliesslich mit der Entlastung von Dividendenzahlungen.

Wie bereits in der letzten Steuer-Info beschrieben, sind die folgenden Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen, damit im Quellenstaat keine Besteuerung von Dividenden erfolgt:

1. Die Muttergesellschaft muss während mindestens zweier Jahre eine Beteiligung an der Tochtergesellschaft von mindestens 25% gehalten haben.
2. Die eine Gesellschaft muss in einem EU-Staat, die andere in der Schweiz ansässig sein.
3. Nach den massgebenden mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA darf keine der tangierten Gesellschaften in einem Drittstaat ansässig sein.
4. Beide Gesellschaften müssen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft aufweisen.

5. Beide Gesellschaften müssen ohne Befreiung der ordentlichen Körperschaftssteuer unterstehen.

In der Wegleitung der ESTV wird nun festgehalten, dass grundsätzlich die kantonal möglichen Besteuerungsprivilege (Holdingprivileg, Domizilprivileg) unter der Voraussetzung, dass beim Bund eine ordentliche Besteuerung erfolgt und keine eigentliche Steuerbefreiung vorliegt, nicht schädlich sind für die Inanspruchnahme des Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

Zur Geltendmachung der Entsteuerung an der Quelle kann das Meldeverfahren gemäss Kreisschreiben Nr. 10 der ESTV vom 15. Juli 2005 geltend gemacht werden. Grundsätzlich ist dabei dieses Verfahren für Dividenden möglich, die ab dem 30. Juni 2005 fällig werden.

Die Durchführung des Meldeverfahrens muss grundsätzlich von der ESTV vorgängig genehmigt werden. Dazu muss ein Gesuch an die ESTV unter Verwendung des Formulars 823C gestellt werden. Liegt die Genehmigung vor, muss eine Dividende innerhalb von 30 Tagen nach ihrer Fälligkeit mittels des Formulars 108 und des dazugehörigen Formulars 102, 103, 110 oder 7 der ESTV gemeldet werden.

- **EU-Zinsbesteuerung**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat am 24. Juni 2005 die definitive Wegleitung zur EU-Zinsbesteuerung publiziert.

Am 1. Juli 2005 ist das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU in Kraft getreten. Die Auswirkungen und die Wirkungsweise des Zinsbesteuerungsabkommens haben wir bereits in unserer Information vom Oktober 2003 erörtert (Heft Nr. 114). Für detaillierte Auskünfte stehen wir Ihnen gerne persönlich zur Verfügung.

Unser Steuerteam steht Ihnen zur Beantwortung von Fragen zur Verfügung. Die Herren Jean-Pierre Moerlen, Michael Bächli, Clemens Frei und Rolf Plieninger freuen sich auf Ihren Anruf.

Bitte kontaktieren Sie uns unter Telefon 061 319 51 51

oder E-Mail: jean-pierre.moerlen@itag.ch, michael.baechli@itag.ch, clemens.frei@itag.ch, rolf.plieninger@itag.ch