

**Handelskammer Deutschland – Schweiz
25. schweizerisch-deutschen Steuerfachtagung**

14. November 2019

Neuerungen im Schweizer Steuerrecht

**Dr. Walter Jakob
Baryon AG, Zürich**

Baryon



Übersicht

- **Einleitung / Themenabgrenzung**
- **Steuerliches Umfeld**
- **Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (Steuervorlage 17 / STAF)**
 - Überblick über die beschlossenen Änderungen
 - Beurteilung
- **Weitere ausgewählte Gesetzgebungs- und Reformprojekte**
 - Verrechnungssteuer – Anspruch auf Rückerstattung
 - Verrechnungssteuerreform
 - Weitere Gesetzgebungs- und Verordnungsprojekte 2020-2022 (Anhang 1)
- **Hinweise zur Rechtsprechung**
- **Erfahrungen aus der Beratungspraxis**

Verändertes steuerliches Umfeld

Veränderte Erfolgsfaktoren

- Die Schweiz wurde von der grauen Liste, auf der die EU potenzielle Steuersünder aufführt, im Oktober 2019 gestrichen
- Steuervorlage 17 / STAF: Geplante Reduktion der ordentlichen kantonalen Gewinnsteuersätze (effektiv 12% - 21%)
- Steuersubstrat wird stärker umkämpft werden, d.h. der Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen wird sich verstärken
- Reformprojekt der OECD zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft
 - Anpassung der Gewinnzuteilung
 - Mindestbesteuerung internationaler Konzerne
 - > Zunahme der Steuerstreitigkeiten unter den Staaten führt vermehrt zu Verständigungsverfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen
 - > Steuerpläne der OECD versetzen Bund «in höchste Alarmbereitschaft»
- International: Erhöhter Compliance- und Dokumentationsaufwand (Transfer Pricing, Country by Country Reporting)
- **Fazit:** Deutlich schwierigeres Umfeld für Unternehmen, da Planungsunsicherheit gestiegen ist

Steuervorlage 17 / STAF

Annahme in den Volksabstimmungen

- Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung wurde am 19. Mai 2019 mit 66,4% Ja-Stimmen angenommen
- Im Kanton Zürich wurde die kantonale Steuervorlage mit 55,9% Ja-Stimmen angenommen

Die wichtigsten Änderungen im Überblick:

- Aufhebung der Vorzugsbesteuerung für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften
- Senkung der Gewinnsteuersätze
- Abzug für Forschung und Entwicklung
- Abzug für Patentverwertung (Patentbox)
- Abzug für Eigenfinanzierung
- Anpassungen bei der Kapitalsteuer
- Aufdeckung stiller Reserven
- Erhöhung der Dividendenbesteuerung
- Einschränkungen bei Kapitaleinlageprinzip

Steuervorlage 17 / STAF - Umsetzung in den Kantonen

Quelle: BDO Schweiz

Kanton - Gewinnsteuersatz	Ermässigung Patentbox	Zusätzlicher Abzug F&E	Zinsabzug auf Eigenkapital	Entlastungs-begrenzung	Befreiung Dividenden- besteuerung
AG 15,1-18,6%	90%	50%	Nein	70%	50%
AI 12,7%	10%	Nein	Nein	50%	50%
AR 13,0%	50%	50%	Nein	50%	40%
BE 21,05%	90%	50%	Nein	70%	50%
BL 13,5% (2025)	90%	20%	Nein	50%	40%
BS 13,0%	90%	Nein	Nein	40%	20%
FR 13,7%	90%	50%	Nein	20%	30%
GE 13,99%	10%	50%	Nein	9%	30%
GL 12,4%	10%	Nein	Nein	10%	30%
GR 14,0%	90%	Nein	Nein	70%	50%
JU 15,0%	90%	50%	Nein	70%	30%
LU 12,3%	10%	Nein	Nein	70%	40%
NE 13,6%	20%	50%	Nein	40%	40%
NW 11,97%	90%	Nein	Nein	70%	50%
OW 12,7%	90%	50%	Nein	70%	50%
SG 15,2% (2025)	50%	40%	Nein	40%	30%
SH 12,1%	90%	25% (ab 6. Jahr)	Nein	70%	40%
SO 16,3%	90%	50%	Nein	70%	30%
SZ 14,3%	90%	50%	Nein	70%	50%
TG 13,4%	40%	30%	Nein	70%	40%
TI 17,0%	90%	50%	Nein	70%	30%
UR 12,6%	30%	Nein	Nein	50%	50%
VD 13,8%		nicht bekannt			30%
VS 11,9%	90%	50%	Nein	34%	40%
ZG 12,3%	90%	50%	Nein	70%	50%
ZH 19,7%/18,2% (2023)	90%	50%	Ja	70%	50%

Steuervorlage 17 / STAF

Massnahmen bei den Unternehmungen

Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften

Auf kantonaler Ebene entrichten die Statusgesellschaften keine oder nur eine reduzierte Gewinnsteuer. Mit der SV17 / STAF wird diese Privilegierung abgeschafft. Mittels einer zeitlich befristeten Sondersatzlösung werden Überbesteuerungen vermieden. Einzelne Kantone lassen auch die Aufdeckungs-Methode (sog. «step-up») zu, d.h. Aufdeckung der stillen Reserven und deren Abschreibung innert 10 Jahren (ZH).

Aufdeckung stiller Reserven

Unternehmen, die ihren Sitz in die Schweiz verlegen, können in den ersten zehn Jahren von zusätzlichen Abschreibungen profitieren. Im Falle der Sitzverlegung ins Ausland wird wie bereits heute eine Wegzugssteuer fällig.

Pflicht zur Umsetzung
Bund **Kanton/Gemeinde**

Nein Ja, obligatorisch

Ja Ja, obligatorisch

Steuervorlage 17 / STAF

Massnahmen bei den Unternehmungen

Patentbox

Der Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten mit entsprechendem Konnex zur Schweiz wird ermässigt besteuert. Die Entlastung darf höchstens 90% betragen. Die Ausgestaltung orientiert sich an den geltenden internationalen Standards.

Zusätzliche Abzüge für Forschung und Entwicklung

Für Forschungs- und Entwicklung können zusätzliche Abzüge von höchstens 50% getätigt werden. Die Massnahme ist auf Forschung und Entwicklung im Inland ausgerichtet. Als massgeblicher Eigenaufwand gilt der Personalaufwand zuzüglich eines pauschalen Zuschlags (35%).

Pflicht zur Umsetzung
Bund **Kanton/Gemeinde**

Nein Ja, obligatorisch

Nein Ja, freiwillig

Steuervorlage 17 / STAF

Massnahmen bei den Unternehmungen

Abzug für Eigenfinanzierung

Hochsteuerkantone können auf überschüssigem Eigenkapital den Abzug eines fiktiven Zinses vorsehen und dadurch die Gewinnsteuer zusätzlich senken. Diese Massnahme wird insbesondere für den Kanton Zürich relevant sein.

Entlastungsbegrenzung

Die steuerliche Entlastung aufgrund der vorgenannten Massnahmen (Patentbox, F&E-Abzug und Zinsabzug für Eigenfinanzierung) darf gesamthaft nicht höher als 70% des steuerbaren Gewinns sein. Ebenfalls miteinbezogen werden die Abschreibungen auf den zufolge Aufgabe des früheren privilegierten Steuerstatus (z.B. Holdingstatus) aufgedeckten stillen Reserven.

Pflicht zur Umsetzung
Bund **Kanton/Gemeinde**

Nein Ja, freiwillig
für Hochsteuerkantone

Nein Ja, obligatorisch

Steuervorlage 17 / STAF

Massnahmen bei den Unternehmungen

Anpassung bei der Kapitalsteuer

Die Kantone können das Eigenkapital im Zusammenhang mit Beteiligungen, Patenten und vergleichbaren Rechten sowie konzerninternen Darlehen ermässigt in die Berechnung der Kapitalsteuer einfliessen lassen.

Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung

Die pauschale Steueranrechnung verhindert internationale Doppelbesteuerungen. Neu sollen auch schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen Anspruch darauf haben.

Pflicht zur Umsetzung
Bund **Kanton/Gemeinde**

Nein Ja, freiwillig

Ja Ja, obligatorisch

Steuervorlage 17 / STAF

Massnahmen bei den Aktionärinnen und Aktionären

Pflicht zur Umsetzung
Bund **Kanton/Gemeinde**

Erhöhung der Dividendenbesteuerung

Die Dividendenbesteuerung aus qualifizierenden Beteiligungen wird für natürliche Personen auf Stufe Bund auf mindestens 70% erhöht. Auf kantonaler Ebene hat die Besteuerung im Umfang von mindestens 50% zu erfolgen.

Ja Ja, obligatorisch

Anpassung bei der Transponierung

Mit dieser Massnahme wird eine Besteuerungslücke geschlossen, indem der Anwendungsbereich des steuerfreien Kapitalgewinns und damit indirekt auch die Auswirkungen des Kapitaleinlageprinzips eingeschränkt werden.

Ja Ja, obligatorisch

Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip

Unternehmen, die an schweizerischen Börsen kotiert sind, können Reserven aus Kapitaleinlagen nur noch dann steuerfrei an Aktionärinnen und Aktionäre zurückzahlen, wenn sie mindestens im gleichen Umfang steuerbare Dividenden ausschütten.

Ja Ja, obligatorisch

Steuervorlage 17 / STAF

Beurteilung

- Erleichterung über die Annahme in den Volksabstimmungen. Der Fokus liegt jetzt auf der Umsetzung der Steuervorlage 17. Unsicherheit bezüglich der finanziellen Auswirkungen in den kommenden Jahren.
- Der zusätzliche Abzug für Forschung und Entwicklung dürfte für viele Mittelstandsunternehmen und KMUs, die über keine Patente oder vergleichbare Rechte verfügen, eine interessante und prüfenswerte Steuerplanungsmöglichkeit darstellen.
- Es besteht die Befürchtung, dass die Umsetzung des STAF «entharmonisierend» wirken, den Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen verstärken und damit auch das interkantonale Konfliktpotential erhöhen wird.
- Der Steuerwettbewerb unter den Kantonen wird zukünftig nicht nur über die Steuersätze erfolgen, sondern auch über die Umsetzung oder Nichtumsetzung von Gestaltungsmöglichkeiten und die Art der allfälligen Implementierung. Beispiele:
 - Höhe der Teilbesteuerung von Dividenden aus qualifizierender Beteiligung
 - Höhe des zusätzlichen Abzugs für Forschung und Entwicklung
 - Höhe der fakultativen Ermässigung bei der Kapitalsteuer
- Verfahrensrechtliche Anpassungen erforderlich, mit dem Ziel, dass ein interkantonaler Doppelbesteuerungskonflikt möglichst in einem frühen Stadium und rasch gelöst werden kann?

Verrechnungssteuer – Anspruch auf Rückerstattung

Voraussetzungen der Rückerstattung nach neuem Recht (Art. 23 Abs. 2 VStG)

Die per 1. Januar 2019 in Kraft getretene Gesetzesrevision sieht eine nachträgliche Rückerstattung der Verrechnungssteuer neu auch dann vor, wenn

- a) eine **Nachdeklaration** des Empfängers der verrechnungssteuerbelasteten Leistung erfolgt; oder
- b) Die **Steuerbehörde** aufgrund eigener Feststellung eine **Aufrechnung** der nicht-deklarierten Einkünfte oder Vermögen vornimmt.

Vorausgesetzt wird, dass die Nichtdeklaration der Einkünfte oder des Vermögens in der Steuererklärung **fahrlässig** erfolgte. Zudem darf das zu Grunde liegende Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren **noch nicht rechtskräftig abgeschlossen** sein.

Bei vorsätzlicher oder eventualvorsätzlicher Nichtdeklaration in der Steuererklärung oder bei Vorliegen einer versuchten vorsätzlichen Steuerhinterziehung ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer weiterhin verwirkt.

Die Neuregelung gilt mit Rückwirkung für Ansprüche, welche seit dem **1. Januar 2014** entstanden sind.

Verrechnungssteuer – Anspruch auf Rückerstattung

Abgrenzungsfragen

Bei geldwerten Leistungen / verdeckten Gewinnausschüttungen wird die Frage nach der Abgrenzung zwischen bewusster Fahrlässigkeit und Eventualvorsatz stellen.

Praxishinweis

In Fällen von fahrlässiger Nichtdeklaration, z.B. beim «Vergessen» der Deklaration der Dividende im Wertschriftenverzeichnis unter gleichzeitiger Deklaration der dividendenzahlenden Beteiligung im selben Wertschriftenverzeichnis, lohnt es sich, ein Rechtsmittelverfahren einzuleiten, wenn die Verwaltung den Fall noch nach altem Recht beurteilt und eine Verwirkung der Rückerstattung angenommen hat.

Beispiele:

- Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 2019 (2C_74/2018) gegen Steuerverwaltung des Kantons BE
- Urteil des Bundesgerichts vom 16. August 2019 (2C_224/2017) gegen das KStA ZH

Verrechnungssteuerreform

Am 26. Juni 2019 und 27. September 2019 hat der Bundesrat die Eckwerte zur Reform der Verrechnungssteuer verabschiedet.

Ziel der Reform ist es, primär den schweizerischen Fremdkapitalmarkt zu stärken und den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer im Inland auszubauen.

Konkret sind folgende Massnahmen geplant:

- Befreiung der inländischen juristischen Personen und ausländischen Anleger bei Investitionen in Schweizer Zinsanlagen von der Verrechnungssteuer. Damit soll der Schweizer Anleihenmarkt attraktiver gemacht werden.
- Bei natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz soll die Verrechnungssteuer auf Zinsanlagen bei Schweizer Zahlstellen neu auch auf ausländischen Titeln erhoben werden. Erträge aus ausländischen Beteiligungsrechten sollen weiterhin nicht der Verrechnungssteuer unterliegen.

Kurzfristig rechnet der Bundesrat mit Mindereinnahmen CHF 250 Mio. Demgegenüber stehen Mehreinnahmen aufgrund der Stärkung des Wirtschaftsstandorts und des Sicherungszwecks. Weitere Begehren wie Senkung der VSt von 35% auf 15% auf Dividenden oder Abschaffung der Umsatzabgabe fanden beim Bundesrat kein Gehör, da eine solche Reform zu Mindereinnahmen in Milliardenhöhe führen würde.

Zeitplan: Vernehmlassung im Frühjahr 2020, Beratung im Parlament im schnellsten Fall im 2021 und 2022 Inkraftsetzung.

Weitere Gesetzgebungs- und Verordnungsprojekte 2020-2022, siehe Anhang 1 Übersicht der Eidg. Steuerverwaltung

Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung

Die Liegenschaftskostenverordnung präzisiert das neue Energiegesetz (Umsetzung der Energiestrategie 2050).

Folgende Änderungen sind im Steuerharmonisierungsgesetz und im Gesetz betreffend die Direkte Bundessteuer vorgesehen:

- Neu sollen auch Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau abzugsfähig sein;
- Zudem sollen Aufwendungen für energetische Investitionskosten einschliesslich Rückbaukosten auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden übertragen werden können, soweit sie im Jahr, in denen sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können.
- Inkrafttreten: 1. Januar 2020

Weitere Projekte mit geplantem Inkrafttreten per 1.1.2021

- Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung (Abschaffung des Eigenmietwertes am Wohnsitz für selbstbewohntes Wohneigentum), Änderung DBG und StHG
- Beseitigung der Heiratsstrafe bei der direkten Bundessteuer
- Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens (Änderung DBG und StHG)

Hinweise zur Rechtsprechung 1 – Verlegung des Verlustes des inländischen Stammhauses auf die Gewinne ausländischer Betriebsstätten

Rechtskräftiges Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 15. November 2017, SB 2016.95

Sachverhalt

Die A Ltd. mit Sitz in Zürich bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen. Sie unterhält Betriebsstätten in Deutschland, der Schweiz und Österreich. Im Jahre 2015 erzielte die Gesellschaft am Hauptsitz in ZH und in den CH-Betriebsstätten einen Verlust, während in den Betriebsstätten in Deutschland und Österreich ein Gewinn erzielt wurde. Im Jahre 2016 erzielte die Gesellschaft ein positives Gesamtergebnis.

Umstritten war, ob die Gesellschaft den ganzen in der Schweiz im Jahre 2015 erzielten Verlust vortragen kann, oder ob der im Jahre 2015 erzielte Verlust des Hauptsitzes ZH und der Betriebsstätte Schweiz auf die Gewinne der ausländischen Betriebsstätten zu verlegen ist, sodass nur noch ein um diese Betriebsstättengewinne verringerter Verlustvortrag verbleibt, der mit dem Gewinn im Jahr 2016 verrechnet werden kann.

Hinweise zur Rechtsprechung 1/2 – Verlegung des Verlustes des inländischen Stammhauses auf die Gewinne ausländischer Betriebsstätten

Erwägungen des Zürcher Verwaltungsgerichts

- Die Steuerauscheidung erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.
 - Bei der interkantonalen und internationalen Steuerauscheidung wird die quotenmäßige Ausscheidungsmethode verwendet. Dies bedeutet, dass die selbständigen ausländischen Betriebsstätten der steuerpflichtigen Gesellschaft aus schweizerischer Sicht den Verlust zu übernehmen haben. Nach unilateralem Aussensteuerrecht der Schweiz ist somit eine Verlustverrechnung auf die Betriebsstätten im Ausland vorzunehmen.
 - Hieran ändern auch die von der Schweiz mit Deutschland und Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nichts.
- Ergebnis: Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramtes Zürich durch das Zürcher Verwaltungsgericht

Hinweise zur Rechtsprechung 2/1 – Sitz im interkantonalen Verhältnis

Urteil des Bundesgerichts 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019

Sachverhalt

Die A AG wurden am 15.4.2007 in der Stadt Zürich gegründet und wird von den Eheleuten B und C beherrscht. Am 17.2.2008 verlegte die A AG ihren zivilrechtlichen Sitz in den Kanton Obwalden, behielt aber die Infrastruktur in Zürich bei.

Für die Steuerperioden 2009 und 2010 beantragte die A AG, dass 32,5% des Gewinns auf den neuen Sitzkanton OW auszuscheiden sei. Der Kanton ZH stellte sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass der Sitz im Kanton OW zu ignorieren sei und sämtliche Steuerfaktoren in Zürich zu besteuern seien.

Entscheid

Das Bundesgericht hat eine Beschwerde der A AG gegen das Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts, das den uneingeschränkten Steueranspruch des Kantons ZH geschützt hatte, abgewiesen.

Hinweise zur Rechtsprechung 2/2 – Sitz im interkantonalen Verhältnis

Erwägungen

- Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird nicht auf den statutarischen bzw. zivilrechtlichen Sitz abgestellt, wenn ihm in einem Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht.
- Massgebend ist die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsleitung entscheidend. Das Hauptsteuerdomizil liegt an dem Ort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat.
- Weniger ins Gewicht fallen dagegen ausschliesslich untergeordnete, administrative Tätigkeiten, wogegen die Erledigung der gewöhnlichen laufenden administrativen Arbeiten der Gesellschaft ein Indiz für das Hauptsteuerdomizil darstellt. Nicht entscheidend ist der Ort, an welchem die obersten Gesellschaftsorgane lediglich die Kontrolle ausüben, Grundsatzentscheide fällen sowie lediglich die VR-Sitzungen oder GV stattfinden.

Hinweise zur Rechtsprechung 2/3 – Sitz im interkantonalen Verhältnis

Urteil des Bundesgerichts 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019

Sachverhalt

Die X AG mit statutarischem Sitz im Kanton ZG wurde von der KSTV ZG mit Veranlagungsverfügung vom 1. Mai 2013 definitiv für die Steuerperiode 2009 veranlagt. Das KStA ZH ging davon aus, dass die X AG – entgegen ihrem statutarischem Sitz – im Kanton ZH der unbeschränkt steuerpflichtig sei. Es liegt damit eine aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung vor. Das Bundesgericht äusserte sich in diesem Fall u.a. auch zur Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen X AG und kam zu folgendem Schluss:

«Da die X AG trotz Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des Kantons ZH weder den Kanton ZG über die drohende Doppelbesteuerung informierte noch bei der Bezahlung der Steuerrechnungen einen Vorbehalt anbrachte, handelte sie treuwidrig. Ihr Beschwerderecht vor Bundesgericht gegenüber der rechtskräftigen Veranlagung des Kantons ZG ist verwirkt und die Doppelbesteuerung hinzunehmen.»

Rechtsprechung bestätigt in den neuesten Urteilen des Bger vom 13. September 2019 (2C_274/2019) und vom 1. Oktober 2019 (2C_592/2018)

Hinweise zur Rechtsprechung 3/1 – Überhöhte Zinsen auf partiarischem Darlehen

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. Mai 2019, Abteilung I, A-6360/2017

Sachverhalt

Die X AG mit Sitz in der Schweiz bezweckt den Handel mit Waren aller Art sowie den Erwerb, das Halten und Veräussern von Beteiligungen. Vor ein paar Jahren erfolgte eine Umwandlung der Gesellschaft von einer GmbH in eine AG. Dabei wurde das Partizipationskapital aufgelöst. Die bisherigen Inhaberinnen der Partizipationsscheine gewährten nunmehr der steuerpflichtigen X AG partiarische Darlehen, die mit 7% verzinst wurden. Am 28. September 2015 führte die Eidg. Steuerverwaltung bei der X AG eine Buchprüfung durch. Dabei wurde festgestellt, dass die X AG von ihrer Muttergesellschaft Y GmbH mit Sitz in Deutschland und von 3 Mitgliedern der Familie A, die alle in Deutschland Wohnsitz haben, partiarische Darlehen im Gesamtumfang von CHF 1'820'000 gewährt worden waren.

Die Eidg. Steuerverwaltung vertrat hinsichtlich der Verrechnungssteuer den Standpunkt, dass bezüglich der angemessenen Verzinsung die partiarischen Darlehen dem gewöhnlichen Darlehen gleichzustellen sind. Jener Teil der Zinsen, der über dem im entsprechenden Rundschreiben der ESTV festgehaltenen Höchstzinssatz (in den Jahren 2010 und 2011 2,5%, in den Jahren 2012-2014 3,25%) liege, würde als geldwerte Leistung der Verrechnungssteuer von 35% unterliegen, sofern die Steuerpflichtige nicht nachweise, dass die Zinsen einem Drittvergleich standhielten.

Hinweise zur Rechtsprechung 3/2 – Überhöhte Zinsen auf partiarischem Darlehen

Die steuerpflichtige X AG bestritt das Vorliegen einer geldwerten Leistung. Sie machte u.a. geltend, dass bei einem partiarischen Darlehen der Darleiher einen Teil des unternehmerischen Risikos übernehme. Würden klassische und partiarische Darlehen gleichgesetzt, würden zwei Finanzierungsinstrumente, die hinsichtlich ihrer Erträge vollständig unterschiedlich ausgestaltet seien, auf unhaltbare und willkürliche Weise gleichgesetzt. Das ESTV Rundschreiben dürfe nicht unverändert auf partiarische Darlehen angewendet werden, welche Elemente des Eigenkapitals und solche des Fremdkapitals umfassen würden.

Erwägungen

Die Eidg. Steuerverwaltung wäre im Rahmen der Auseinandersetzung bereit gewesen, auf dem Zinssatz für gewöhnliche Darlehen, den die Beschwerdeführerin mittels Drittvergleich hätte belegen können, einen Aufschlag zuzulassen. Gemäss Bundesverwaltungsgericht hätte mit diesem Vorgehen dem Einzelfall Rechnung getragen werden. Da die Beschwerdeführerin keinen entsprechenden Nachweis der Marktkonformität der Zinsen erbrachte, hat sie es sich selbst zuzuschreiben, dass die Vorinstanz, d.h. die Eidg. Steuerverwaltung die Höchstzinssätze des ESTV Rundschreibens direkt anwendete.

Hinweise zur Rechtsprechung 3/3 – Überhöhte Zinsen auf partiarischem Darlehen

Erwägungen Fortsetzung

Gemäss den Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichts wären solch hohe Zinsen gegenüber unabhängigen Dritten nicht gewährt worden. Damit liegt der Grund für die überhöhten Zinsen im Beteiligungsverhältnis, was für das Vorliegen einer geldwerten Leistung spricht.

Zudem musste den Organen der X AG bekannt gewesen sein, dass am Markt Darlehen zu günstigeren Konditionen erhältlich gewesen wären. Insofern war das Missverhältnis bei objektiver Betrachtung klar erkennbar.

Entscheid

Abweisung der Beschwerde der X AG. Die X AG hat geldwerte Leistungen erbracht, auf denen die Verrechnungssteuer von 35% geschuldet ist.

Beurteilung

Mit einer hinsichtlich des Drittvergleich-Erfordernisses umfassenden Sachverhaltsdarstellung und Dokumentation hätte im vorliegenden Fall aller Voraussicht nach ein günstigeres Ergebnis, d.h. eine tiefere geldwerte Leistung erreicht werden können.

Erfahrungen aus der Beratungspraxis

Steuerrulings

Formelles Verfahren für Steuervorbescheide / Steuerrulings in den Bereichen direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, siehe Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung vom 29. April 2019 (Anhang 2)

Unwägbarkeiten im Steuerrecht

- Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen, insbesondere bei alternativ genutzten Wirtschaftsgütern wie Beteiligungen oder Liegenschaften bleibt jahrelang in der Schwebe, weil sich die Steuerbehörden nicht festlegen wollen bis der Verkauf erfolgt ist. Ungleiche Spiesse: Der Steuerpflichtige strebt nach Rechtssicherheit, die Steuerbehörden warten zu bis das Ergebnis feststeht. Bei einem Verkauf mit Gewinn besteht die Tendenz auf Zuordnung zum Geschäftsvermögen.
- Weiterführung einer Einzelfirma im Erbfall: Verlustvorträge aus der Steuerpflicht des Erblassers (Vater) gehen verloren, d.h. die Erbin (Tochter) erwirbt zwar die Aktiven und Passiven, nicht aber die Verlustvorträge aus der Erwerbstätigkeit des Erblassers (BGer 2C_986/2017 vom 28. Juni 2018).

Steuerklima: Spielraum für vernünftige Verhandlungslösungen ist spürbar enger geworden.

Nützliche Links

- www.estv.admin.ch/dokumentation
- www.sif.admin.ch/sif/de/home.html
- www.swiss-tax.ch > mit den Links zu allen kantonalen Steuerverwaltungen

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Dr. Walter Jakob
walter.jakob@baryon.com
Direktwahl: + 41 44 206 20 65

