



II Unternehmenssteuerrecht/Verrechnungssteuer/Stempelabgaben

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte
Martin Dubach, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

A

Steuervorlage 17 und Base Erosion and Profit Shifting

1 Stand der Steuervorlage 2017

Am 12. Februar 2017 hat das Schweizer Stimmvolk bekanntlich die erste Vorlage für eine Unternehmenssteuerreform (Unternehmenssteuerreform III, USR III) abgelehnt, so dass nun mit der Steuervorlage 17 (SV 17) ein zweiter Anlauf genommen wird. Ziele auch der neuen Vorlage bleiben die Stärkung der Attraktivität des Steuerstandortes Schweiz, die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz der schweizerischen Unternehmensbesteuerung und die Sicherung der Steuereinnahmen des Bundes sowie der Kantone und ihrer Städte und Gemeinden. Falls die zweite Vorlage alle Hürden (wozu gegebenenfalls auch wieder eine Volksabstimmung gehört) nimmt, ist mit der Inkraftsetzung der ersten Massnahmen Anfang 2019 und des Hauptteils der SV17 auf den 1. Januar 2020 zu rechnen. Die aktuelle Gesetzesvorlage sieht gemäss Eckwerten des Bundesrates im Wesentlichen folgende Massnahmen vor, welche sich inhaltlich eng an die USR III anlehnen:

- Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien (Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften), inkl. der Praxis zu Prinzipalgesellschaften und Finance Branch;
- Einführung einer auf dem aktuellen internationalen Standard (modifizierter Nexusansatz) basierenden Patentbox auf kantonaler Ebene;
- Ermächtigung der Kantone, erhöhte Steuerabzüge für Forschungs- und Entwicklungskosten vorzusehen;

- Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze sowie ggf. der Kapitalsteuer;
- Einführung eines einheitlichen Systems zur Aufdeckung von stillen Reserven auf Bundes- und Kantonsebene.

Nach derzeitigem Stand nicht mehr vorgesehen ist – im Unterschied zur USR III – die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer auf überdurchschnittlichem Eigenkapital. Neu sollen als Kompensationsmassnahmen die Dividendenbesteuerung auf Ebene der Anteilhaber auf mindestens 70% erhöht, die minimale Qualifikationsquote von 5% bei der Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbaren Vermögensertrag infolge Transponierung aufgehoben und die Mindestsätze für Familienzulagen erhöht werden (indem ein Beitrag vonseiten der Unternehmen geleistet werden soll, der den natürlichen Personen zugutekommt). Im Übrigen sollen die Patentbox und die erhöhten Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E-Aufwendungen) bereits auf Gesetzes- anstatt nur auf Verordnungsstufe geregelt werden, um die Rechtssicherheit zu erhöhen und damit das Vertrauen in die neue Vorlage zu stärken. Alternativ wird auch darüber diskutiert, die Rückzahlung aus Kapitaleinlagen einzuschränken. Wie die Vorlage aber am Ende im Detail ausgestaltet sein wird, ist aktuell noch nicht abschliessend bekannt. Insbesondere erwarten wir, dass das Instrument der zinsbereinigten Gewinnsteuer doch noch in die Vorlage eingefügt wird.

Im Folgenden wird auf die wichtigsten Massnahmen kurz eingegangen:

- **Aufhebung der kantonalen Steuerprivilegien – Behandlung der unter dem Sonderstatus entstandenen stillen Reserven:** Die steuerliche Vorzugsbehandlung von Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften wird abgeschafft. Ebenso sollen die Praxisregelungen zur speziellen Steueraus-

scheidung bei Prinzipalgesellschaften und zur Swiss Finance Branch aufgehoben werden. Damit stellt sich die Frage, wie die stillen Reserven, die während des Sonderstatus angefallen sind, im Rahmen des Statuswechsels steuerlich behandelt werden sollen. Unter dem geltenden Recht ist es je nach kantonaler Praxis möglich, die stillen Reserven, einschliesslich selber geschaffenen Goodwill, vor dem Statuswechsel in der Steuerbilanz gewinnsteuerfrei aufzudecken und nach dem Statuswechsel über einen bestimmten Zeitraum – i. d. R. 10 Jahre – abzuschreiben (altrechtlicher Step up). In gewissen Kantonen werden teilweise auch andere Lösungen, bspw. die gewinnsteuerwirksame Aufdeckung unter Beibehaltung der Verlustvorträge, zugelassen. Alternativ steht der betreffenden Gesellschaft die im Rahmen der SV 17 vorgesehene «Sondersatzlösung» offen. Gemäss dieser unterliegen die stillen Reserven (inkl. Goodwill), die unter dem Sonderstatus als privilegierte Gesellschaft steuerfrei bzw. reduziert besteuert worden wären, im Zeitpunkt ihrer Realisation innert 5 Jahren einer gesonderten Besteuerung. Die Kantone können die Höhe des Sondersatzes selber festlegen, die Tendenz dürfte bei einem Satz von ca. 2% liegen. Diejenigen stillen Reserven, welche nicht innerhalb der Frist realisiert werden, unterliegen bei ihrer Realisation dem ordentlichen Gewinnsteuersatz. Welche Methode – Aufdeckung der stillen Reserven nach altem Recht oder Offenlegung und Inanspruchnahme des Sondersatzes im Rahmen der Realisation innert Frist – für die Gesellschaft vorteilhafter wird, ist im Einzelfall zu prüfen. Der Vorteil der Sondersatzlösung liegt darin, dass keine Steuerbilanz erstellt werden muss, sondern die Höhe der beim Statuswechsel bestehenden stillen Reserven durch die Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festgesetzt wird. Damit sind die aufgedeckten stillen Reserven nicht Bestandteil des steuerbaren Eigenkapitals. Weiter ist eine Gesellschaft, die ihre Jahresrechnung nach IFRS oder US GAAP erstellen muss, nicht verpflichtet, ein latentes Steuerguthaben zu buchen. Die Gewährung der Sondersatzlösung soll – da im StHG normiert – für die Kantone bindend sein, während die altrechtliche Step up-Lösung auf der jeweiligen kantonalen Praxis beruht und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht gewährt wird, wenn unter dem Privileg entstandene Verlustvorträge nach dem Statuswechsel zur Verrech-

nung gebracht werden können. Der Vorteil der altrechtlichen Step up-Lösung liegt v. a. darin, dass die Abschreibung der aufgewerteten Assets die *ordentliche* Gewinnsteuer auf kantonaler und kommunaler Ebene grundsätzlich über 10 Jahre reduziert, womit unter Umständen eine grössere Steuerersparnis erreicht werden kann, als mit der Sondersatzlösung. Weiter müssen die stillen Reserven nicht wie bei der Sondersatzlösung innert 5 Jahren realisiert werden, um privilegiert behandelt zu werden. Gesellschaften, welche aktuell von kantonalen Steuerstatistiken profitieren, ist zu empfehlen, rechtzeitig, das heisst vor Inkrafttreten der SV 17, abzuklären, welche Methode für sie vorteilhafter ist. Sobald die SV 17 in Kraft tritt, wird nur noch die Sondersatzlösung möglich sein.

- **Kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen:** Um die durch die Aufhebung der kantonalen Steuerprivilegien resultierende Mehrbelastung auszugleichen, sollen Unternehmen vor allem mit tieferen kantonalen Gewinnsteuern entlastet und somit auch zum Verbleib in der Schweiz bzw. im betreffenden Kanton bewegt werden. Zahlreiche Kantone haben die künftige Höhe der effektiven Gewinnsteuersätze bereits anlässlich der Debatte um die USR III definiert, teilweise sind diese erst angekündigt, teilweise bereits beschlossen. Es ist zu erwarten, dass im Schnitt eine Senkung des aktuellen Steuersatzes um rund ein Viertel erfolgen wird. Einige Kantone, so etwa Basel-Stadt und Schaffhausen, haben aber auch viel weitergehende Senkungen angekündigt.
- **Einführung Patentbox:** Mittels der sogenannten Patentbox sollen Erträge aus Immaterialgüter- und vergleichbaren Rechten auf kantonaler und kommunaler Ebene von den übrigen Erträgen eines Unternehmens getrennt und reduziert besteuert werden. Nicht mehr unter die «vergleichbaren Rechte» sollen – im Gegensatz zur USR III – nicht patentgeschützte Erfindungen von kleinen und mittleren Unternehmen und urheberrechtlich geschützte Software fallen. Weiter wird nur derjenige Erfolg aus Patenten und vergleichbaren Rechten privilegiert besteuert, der auf F&E-Aufwendungen der steuerpflichtigen Person im Inland beruht. Damit wird der modifizierte Nexus-Ansatz berücksichtigt, welcher besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis der dem Inland zurechenbaren F&E-Auf-

wendungen zum gesamten Aufwand in diesem Bereich privilegiert besteuert werden dürfen. Mit anderen Worten wird in einem ersten Schritt ein Nexus-Faktor im Verhältnis Inland- zum gesamten F&E-Aufwand berechnet, mit welchem die in einem zweiten Schritt ermittelten Einkünfte, die von der reduzierten Besteuerung im Rahmen der Patentbox profitieren dürfen, «korrigiert» werden. Nur der daraus resultierende sog. Boxengewinn unterliegt einer reduzierten Besteuerung. Um die Finanzierung und Kontrolle von F&E-Aufwendungen im Ausland abzugelten, ist zudem ein Zuschlag («uplift») der F&E-Aufwendungen im Inland vorgesehen, sofern im Ausland tatsächlich entsprechende Investitionen in diesem Umfang getätigt wurden. Im Ergebnis wird dadurch eine privilegierte Besteuerung von Einkünften angestrebt, welche tatsächlich auf Forschungs- und Entwicklungsanstrengungen in der Schweiz zurückzuführen sind. Die Höhe der steuerlichen Entlastung des Boxenerfolges wird den Kantonen überlassen, darf aber gemäss Eckwerten des Bundesrates nicht mehr als 90% betragen. Es bleibt abzuwarten, wie attraktiv dieses Modell auch unter Berücksichtigung des erheblichen administrativen Aufwands von den betroffenen Unternehmen beurteilt wird, zumal inzwischen diverse Länder über vergleichbare Lösungen verfügen.

- **Abzug von F&E-Aufwendungen:** Die Eckwerte des Bundesrates sehen weiter vor, dass die Kantone F&E-Aufwendungen (vor allem Personalaufwand) über den tatsächlichen Aufwand hinaus bis max. 150% zum Abzug zulassen können, soweit diese der steuerpflichtigen Person unmittelbar selbst oder mittelbar durch Dritte (Auftragsforschung) entstanden sind. Welche Aufwendungen im Einzelnen abzugsfähig sein sollen, ist noch nicht definiert, verlangt wird aber, dass diese im Inland entstanden sind. In jedem Fall sind die nach dieser Massnahme abzugsfähigen F&E-Aufwendungen nicht auf die Kosten für Forschung und Entwicklung eines Immaterialgutes beschränkt, wie es für die Patentbox der Fall ist. Damit steht diese Massnahme deutlich mehr Unternehmen zur Verfügung als die Patentbox.
- **Entlastungsbegrenzung:** Die Eckwerte des Bundesrates beinhalten schliesslich, dass die gesamte steuerliche Ermässigung aus dem Step up, der Patentbox und dem

Abzug für F&E-Aufwendungen 70% des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages und vor Abzug der Ermässigungen nicht übersteigen darf.

Alles in allem ermöglicht der Gesetzesentwurf zur SV 17 die Attraktivität des Steuerstandortes Schweiz trotz Abschaffung der privilegierten Steuererstattungen beizubehalten. Dies vor allem durch die Senkung der ordentlichen Gewinnsteuern auf kantonaler Ebene und die Patentbox. Mit den vorgesehenen Massnahmen erhält die Schweiz ein zukunftsfähiges, international kompetitives Unternehmenssteuerrecht. Es bleibt zu hoffen, dass die tiefen Gewinnsteuersätze aufgrund der in letzter Zeit vermehrt in anderen Ländern unilateral eingeführten Missbrauchsbestimmungen (z. B. Lizenzschränke in Deutschland) nicht ins Leere fallen.

2 Informationsaustausch auf Unternehmensebene, insbesondere länderbezogene Berichte (CbCR)

Mit Inkraftsetzung des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (ALBAG) und deren Verordnung (ALBAV) am 1. Dezember 2017 ist nun einer der globalen Mindeststandards des OECD BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting), nämlich derjenige des Informationsaustausches (Aktionspunkt 13) zwischen den zuständigen Behörden, innerstaatlich umgesetzt. Nach Massgabe von Art. 6 ALBAG in Verbindung mit Art. 3 ALBAV sind multinationale Konzerne, deren Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig ist und deren konsolidierter Jahresumsatz in der Steuerperiode unmittelbar vor der Berichtssteuerperiode einen Schwellenwert von CHF 900 Mio. überschreitet, dazu verpflichtet, ab dem Steuerjahr 2018 einen CbCR zu erstellen und termingerecht einzureichen. Die Schweiz und ihre Partnerstaaten werden somit planmässig ab 2020 die länderbezogenen Berichte austauschen. Von der Einführung einer Master- resp. Local-File-Dokumentation, wie dies teilweise in anderen Staaten bereits heute Standard ist, wird im schweizerischen Recht bisher abgesehen. Für mehr Details verweisen wir auf VI.D.1.

B

Neuerungen in der Gesetzgebung und in der Verwaltungspraxis

1 Flexibilisierung bei der Konzernfinanzierung

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind bekanntlich sämtliche Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, soweit sie vom Schuldner geleistet werden, gleichgültig ob in Form von periodischen Zinszahlungen oder als Einmalentschädigungen (Art. 4 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer [VStG]). Die Steuerforderung entsteht im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

Nicht unter den Obligationenbegriff fallen Guthaben zwischen Konzerngesellschaften, unabhängig von ihrer Laufzeit, ihrer Währung und ihrem Zinssatz (sog. Konzernprivileg). Von der Verrechnungssteuer erfasst sind hingegen nach Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Anleihen ausländischer Konzerngesellschaften mit Garantie einer verbundenen schweizerischen Konzernobergesellschaft, wenn der Anleihebetrag direkt oder indirekt an eine schweizerische Konzerngesellschaft zurückfliesst. In der Verwaltungspraxis wird darunter eine Weiterleitung von Geldmitteln mittels Darlehen oder anderweitiger Forderung an die inländische Garantin oder eine verbundene, inländische Gesellschaft verstanden. Als Folge davon ist die Auslandsanleihe als inländische Anleihe umzuqualifizieren, womit deren Erträge ebenfalls der Verrechnungssteuer unterliegen.

Am 1. April 2017 ist nun der neue Art. 14a der Verordnung über die Verrechnungssteuer (VStV) in Kraft getreten, welcher den Anwendungsbereich des Konzernprivilegs erweitert. Neu ist ein Mittelrückfluss ins Inland steuerlich zulässig, wenn und solange die von der ausländischen Konzerngesellschaft (Emittentin) an die inländische Konzerngesellschaft weitergeleiteten Mittel per Bilanzstichtag den Umfang des Eigenkapitals der ausländischen Konzerngesellschaft nicht übersteigen. Mit anderen Worten ist der Mittelrückfluss in die Schweiz nicht mehr per se schädlich, wie das vor dem 1. April 2017 bei durch eine Schweizer Gesellschaft garantierten Auslandemissionen von Bonds

der Fall war. Die damit verbundene Liberalisierung des Verbots des Mittelrückflusses in die Schweiz durch Einführung dieser Freigrenze bringt somit im Bereich der Aussenfinanzierung eine Flexibilisierung im Verrechnungssteuerrecht mit sich.

2 Erleichterung bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer

Gemäss Art. 23 VStG verwirkt der Anspruch auf Rückerstattung der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte, wenn diese entgegen der gesetzlichen Vorschrift der Steuerbehörde nicht rechtzeitig angegeben werden. Das entsprechende Kreisschreiben Nr. 40 vom 11. März 2014 präzisiert gestützt auf zwei Bundesgerichtsurteile¹ die Voraussetzungen, die zur Verwirkung des Anspruches von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer führen sollen. Es unterscheidet dabei zwischen ordnungsgemässer und nicht ordnungsgemässer Deklaration, wobei nur die ordnungsgemässe Deklaration zu keiner Verwirkung des Anspruches führt. Wurden die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht in der Steuererklärung deklariert, aber spontan von der steuerpflichtigen Person nach Einreichung der Steuererklärung, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung, der Einschätzungsbehörde mitgeteilt, verwirkt der Anspruch nicht und die Deklaration gilt als ordnungsgemäss – ausser, wenn vorsätzlich oder in Hinterziehungsabsicht gehandelt wurde oder der Umstand bzw. die nicht deklarierten Erträge durch die Steuerbehörden entdeckt worden sind.

Trotz der strengen buchstabengetreuen Praxis verschiedener kantonaler Steuerbehörden setzte das Bundesgericht (BGer) dieser überbordenden Praxis in einem kürzlich ergangenen Leitentscheid² Grenzen. In besagtem Entscheid war die vereinnahmte Dividende zwar ebenfalls nicht im Wertschriftenverzeichnis angegeben, jedoch aus anderen Unterlagen (in casu Kontokorrentposition) ersichtlich. Das BGer urteilte, dass die Steuerbehörde die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht verweigern dürfe, wenn die streitige Dividende offensichtlich und unmittelbar ersichtlich ist, weshalb der Rückerstattungsanspruch in besagtem Fall trotz der nicht erfolgten expliziten Deklaration bejaht wurde. Die Steuerbehörden sind demnach verpflichtet, alle eingereichten Unterlagen genau zu prüfen. Sie dürfen sich nicht alleine auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstützen.

¹ BGE 2C_95/2011 und 2C_80/2012, 10. Oktober 2011 und 16. Januar 2013.

² BGE 2C_637/2016, 17. März 2017.

Dies gilt gemäss Auffassung der Lehre selbst im Massenveranlagungsverfahren, wo sich die Steuerverwaltung grundsätzlich auf die deklarierten Vermögenswerte verlassen darf und muss. Sinn und Zweck von Art. 23 VStG ist nämlich die Sanktionierung einer Verletzung der Mitwirkungspflichten gemäss Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Der Steuerpflichtige soll die Steuerfaktoren selbständig deklarieren. Der Sinn der Bestimmung liegt aber nicht in der «Bestrafung» derjenigen Steuerpflichtigen, die ihrer Deklarationspflicht nicht oder nur unvollständig nachgekommen sind. Vielmehr dient Art. 23 VStG gemäss der bundesrätlichen Botschaft zum VStG nur der Bestrafung für «verheimlichtes Einkommen». Dies ergibt sich aus dem Hauptzweck der Verrechnungssteuer selber, nämlich die Steuerhinterziehung von in der Schweiz domizilierten Steuerpflichtigen einzudämmen. Die vom Kreisschreiben definierten Regeln der ordnungsgemässen Deklaration und dem vermeintlichen Rechtsverlust bei deren Nichteinhalten schiessen weit über das Ziel hinaus. Die unvollständige Deklaration der Beträge darf nicht mit einer Hinterziehungsabsicht gleichgestellt werden. Das BGer überdehnte bisher den Sinngehalt von Art. 23 VStG aufgrund seiner Interpretation im Lichte vom KS 40, indem es im offensichtlichen Widerspruch zum Zweck urteilte, dass «kein Defraudationswille»³ für die Verwirkung erforderlich sei.

Nicht zuletzt unterstrich die eingereichte Motion «Keine Verwirkung der Verrechnungssteuer» von Nationalrätin Daniela Schneeberger vom 29. September 2016 den Willen des Gesetzgebers, die fehlgeleitete Interpretation von Art. 23 VStG zu korrigieren. Demnach sollte der «Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer trotz fehlender Deklaration in der Steuererklärung nicht mehr verwirken, wenn nachdeklariert wird oder die Steuerbehörde die Leistung aufrechnet»⁴. Zwar lehnte der Bundesrat die Motion ab, weil der Motionstext nicht explizit festhielt, dass nur für noch nicht rechtskräftige Veranlagungen die Verwirkung nicht eintreten soll, gab aber gleichzeitig an seiner Sitzung vom 28. Juni 2017 eine Vorlage in der Vernehmlassung zur Änderung des Verrechnungssteuergesetzes die eine grössere Kulanz bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer vorsieht. Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis 19. Oktober 2017.

³ BGE 2C_500/2016, 27. Oktober 2016.

⁴ Übersicht, erläuternder Bericht zum Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer; VStG.

3 Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellem Zweck

Seit dem 1. Januar 2018 ist das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken für die direkte Bundessteuer inklusive Anpassung im DBG (Art. 66a) in Kraft. Die entsprechenden Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (Art. 26a) traten hingegen bereits auf Anfang 2016 in Kraft, wobei den Kantonen eine zweijährige Anpassungsfrist eingeräumt wurde. Bis anhin durften sich juristische Personen nur dann auf eine Steuerbefreiung berufen, wenn sie öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgten. Für ideelle Zwecke konnten juristische Personen dagegen keine generelle Steuerbefreiung beanspruchen, wobei gewisse Kantone Spezialbestimmungen zur Besteuerung von Vereinen mit ideellen Zwecken kannten.

Die Gesetzesänderung privilegiert sämtliche juristischen Personen, welche ausschliesslich und unwiderruflich ideelle Zwecke wahrnehmen. Als ideeller Zweck im Sinne dieser Bestimmungen gilt gemäss Botschaft jeder nicht wirtschaftliche Zweck. Juristische Personen, welche auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für die ihrer Interessensphäre angehörigen Personen bedacht sind, fallen nicht darunter. Wirtschaftliche Tätigkeiten von bloss untergeordneter Bedeutung (z. B. Kioskbetrieb eines Fussballclubs) sollen nicht schädlich sein. Der steuerbare Gewinn dieser juristischen Personen soll nicht besteuert werden, sofern er den Betrag von CHF 20000 (auf Bundesebene) bzw. eine festzulegende Freigrenze (auf Kantonsebene) nicht übersteigt. Mit der neuen Regelung ist mit anderen Worten nur bei Gewinnen unterhalb der Freigrenze relevant bzw. abzuklären, ob die betreffende juristische Person ideelle Zwecke verfolgt. Wird diese Freigrenze überschritten, so ist der *gesamte* steuerbare Gewinn unabhängig von der Zweckverfolgung der steuerpflichtigen, juristischen Person steuerbar – sofern nicht ein Grund für eine Steuerbefreiung vorliegt. Nicht zuletzt sind freiwillige Leistungen von Geld oder anderen Vermögensvorteilen an diese juristischen Personen mit ideellem Zweck nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand und auch nicht als steuerlich abzugsfähige gemeinnützige Zuwendungen zu qualifizieren, wie dies sonst für solche Leistungen (bis zu 20 Prozent des Reingewinns) an steuerbefreite juristische Personen gilt.

Entscheidung

1 Steuerneutrale Übertragung von Anlagevermögen im Konzern

Im Juni 2017 erging am Steuerrekursgericht des Kantons Zürich⁵ folgender Entscheid: Die A AG verfügte über einen Betrieb, welcher auch Liegenschaften mit vier Stockwerkeinheiten umfasste. Im Jahr 2011 übertrug die Steuerpflichtige ihren gesamten Immobilienkomplex zu Buchwerten auf ihre Schwestergesellschaft B AG. Der Steuerkommissär führte mit Bezug auf die Steuerperiode 2011 eine Untersuchung zu dieser Transaktion durch, in deren Verlauf er die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Konzern als nicht erfüllt betrachtete und die Differenz zwischen dem Buchwert der Liegenschaften und dem von ihm ermittelten Verkehrswert beim steuerbaren Gewinn aufrechnete.

Art. 61 Abs. 3 DBG bzw. das gleichlautende kantonale Steuergesetz lassen die konzerninterne Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens zu Buchwerten unter Einhaltung einer fünfjährigen Sperrfrist steuerneutral zu. Als Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens gelten gemäss Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen; Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden hingegen nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens. Streitig ist, ob Kapitalanlageliegenschaften, die allein durch ihren Ertrag dem Unternehmen dienen, ebenfalls als betrieblich gelten. Wie bereits erwähnt, erachtet die ESTV solche nicht als betrieblich, da sie nicht unmittelbar zur Erfüllung des Leistungszwecks der Gesellschaft erforderlich sind. Die Lehre nimmt dagegen an, dass solche finanzielles Anlagevermögen darstellen und zum betrieblichen Anlagevermögen zu zählen sind. Ebenfalls kontrovers ist die Frage, aus wessen Sicht die Qualifikation des betrieblichen Anlagevermögens vorzunehmen ist. Dazu hält das entsprechende Kreisschreiben fest, dass die Beurteilung aus der Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen ist. Es ist mit anderen Worten erforderlich, dass die übernehmende inländische Gesellschaft nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt. In der Lehre wird dem einhellig widersprochen und eine konzernmässige Betrachtung vertreten, wonach es genügt, dass die übertragenen Vermögenswerte

aus Sicht irgendeiner Konzerngesellschaft eine betriebliche Natur aufweisen.

Das Steuerrekursgericht lehnte sich bei seinem Entscheid ziemlich eng an den Gesetzestext bzw. an das Kreisschreiben, ohne dass die Lehrmeinungen in das Urteil Eingang fanden. Es erwog, dass die gewählte Formulierung darauf schliessen lasse, dass der Gesetzgeber von der Vorstellung einer unmittelbaren Einbindung der übertragenen Vermögenswerte in einen Betrieb der übernehmenden Gesellschaft ausgehe, indem entweder der übernommene Vermögenskomplex für sich allein bereits einen solchen darstelle, oder das übernommene Vermögen in der übernehmenden Gesellschaft wiederum Teil eines solchen werde. Bei einem vereinbarten Mietertrag von rund CHF 300 000 pro Jahr erfülle im vorliegenden Fall der übertragene Liegenschaftsbestand die quantitativen Voraussetzungen eines Immobilienbetriebs bzw. Teilbetriebs (zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwands einer Vollzeitstelle gemäss dem einschlägigen Kreisschreiben) nicht. Entsprechend führe auch die B AG nach der Übernahme keinen Betrieb. Somit würden die übertragenen Grundstücke bei ihr auch kein betriebliches Anlagevermögen darstellen, womit eine steuerneutrale Übertragung zum Buchwert innerhalb des Konzerns ausgeschlossen sei.

Der Entscheid ist rechtskräftig und verdeutlicht (einmal mehr), dass – trotz einhelliger abweichender Auffassung der Lehre – in erster Linie der Gesetzestext und meist auch die Kreisschreiben für die Praxis der Steuerbehörden massgebend sind.

2 Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen

Im Oktober 2017 hatte sich das BGer⁶ mit folgendem Fall auseinanderzusetzen: Die A AG bezweckt u. a. den Kauf, Verkauf und die Verwaltung von Liegenschaften. Für die Steuerperioden 2010 und 2011 wurden u. a. die Abschreibungen auf den beiden vermieteten Wohnliegenschaften nicht zugelassen und der steuerbare Reingewinn höher als deklariert festgesetzt. Zur Begründung der Aufrechnungen führte die Steuerkommission aus, der Buchwert beider Liegenschaften liege unter dem Steuerwert für beide Liegenschaften, weshalb praxismässig keine Abschreibungen mehr möglich seien. Dagegen erhob die Steuerpflichtige ein Rechtsmittel und begründete ihre Meinung damit,

⁵ StRG ZH DB.2015.174, ST.2015.211, 27. Juni 2017.

⁶ BGE 2C_814/2016, 2C_815/2016, 26. Oktober 2017.

dass sich die Abschreibungen im Rahmen der Abschreibungssätze bewegen würden, wie sie in den Merkblättern der ESTV vorgesehen seien. Nach diesen Normalsätzen vorgenommene Abschreibungen gälten als geschäftsmässig begründet, auch wenn der sich ergebende Buchwert offensichtlich unter den wirklichen Wert sinke.

Sowohl vor dem kantonalen Gericht als auch vor dem BGer bekam die Steuerpflichtige Recht. Letzteres erwog, dass die Auffassung der Steuerkommission zu weit gehe, indem diese bei Unterschreiten des Steuerwerts keine Abschreibung mehr zulassen wolle. Es möge zwar sein, dass der tatsächliche Wert einer Wohnimmobilie sehr häufig höher liege als der Steuerwert; doch das allein genüge nicht, um anzunehmen, die vorgenommene Abschreibung führe zusammen mit den bereits früher und mit den noch in Zukunft vorzunehmenden ordentlichen Abschreibungen, zu einem konstant zu tiefen Buchwert, welcher steuerlich nicht zuzulassen sei bzw. Aufrechnungen der Abschreibungen erlauben würden.

Der Entscheid des BGers unterstreicht klar, dass die zeitlich weitgehend freie Vornahme ordentlicher Abschreibungen zur Bildung stiller Reserven führen darf, selbst wenn die jeweiligen Abschreibungen in einzelnen Perioden keinen realen Wertverlust abbilden; gegebenenfalls kann einer Abschreibung sogar eine reale Wertzunahme (bspw. landpreisbedingt) gegenüberstehen. Diese gelegentliche Bildung stiller Reserven stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Prinzip keinen Grund für die Verweigerung der Anerkennung der Geschäftsmässigkeit einer Abschreibung dar, d. h. eine Verweigerung der steuerlichen Anerkennung rechtfertigt sich nur dann, wenn erstellt ist, dass der Abschreibungssatz konstant zu hoch ausfällt oder die Liegenschaft langfristig keine Wertminderung erfährt.

Der Entscheid ist zu begrüßen. Gleiche Überlegungen sollten unseres Erachtens auch für die Bildung stiller Reserven durch Rückstellungen und Wertberichtigungen Anwendung finden. Davon zu unterscheiden sind hingegen die Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen auf Kapitalanlageliegenschaften von gewerbsmässigen Immobilienhändlern, welche aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung trotz Kritik in der Lehre (u. a. Ungleichbehandlung zwischen natürlichen und juristischen Personen) nicht mehr zum Abzug zugelassen sind.