



## II Unternehmenssteuerrecht

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

Melanie Knüsel, Rechtsanwältin

Thomas Würsten, MLaw

### A

## Reform der Unternehmensbesteuerung

Mit der laufenden Reform der Unternehmensbesteuerung (USR III) soll der internationalen Kritik seitens der EU und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) Rechnung getragen, gleichzeitig aber die Attraktivität des Steuerstandorts Schweiz beibehalten werden. Für die in der Schweiz ansässigen Unternehmen sollen insbesondere die Rechts- und Planungssicherheit gewährleistet bleiben sowie einige administrative Vereinfachungen erreicht werden. Im Rahmen der USR III dürfte es auch zu einer Revision des innerstaatlichen Finanzausgleichssystems kommen.

### 1 Stand der Arbeiten

Im September 2012 wurde vom Bund und den Kantonen eine gemeinsame Projektorganisation eingesetzt, welche das Unternehmenssteuersystem der Schweiz unter den Gesichtspunkten der Wettbewerbsfähigkeit, der internationalen Akzeptanz sowie der Finanzierung der Staatsausgaben überarbeiten sollte. Ein erster Entwurf zur USR III wurde den Kantonen und Wirtschaftsverbänden im Mai 2013 zur Konsultation unterbreitet.<sup>1</sup> Mitte Dezember 2013 veröffentlichte die Projektorganisation den überarbeiteten Entwurf.<sup>2</sup> Der Bundesrat wird nun nach einer erneuten Konsultation der Kantone über das weitere Vorgehen entscheiden und das

Eidgenössische Finanzdepartement beauftragen, eine Vernehmlassungsvorlage auszuarbeiten. Mit Inkrafttreten der Gesetzesänderungen ist nicht vor 2017 zu rechnen.

### 2 Steuerpolitische Massnahmen

Ende 2013 hat sich die Schweiz gegenüber der EU bereit erklärt, fünf (privilegierte) Steuerregimes abzuschaffen und allfällige zukünftige Massnahmen den internationalen Standards der OECD anzupassen.<sup>3</sup> Im Gegenzug soll seitens der EU-Mitgliedstaaten auf Retorsionsmassnahmen gegenüber der Schweiz verzichtet werden. Die Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien führt jedoch unweigerlich zu einem Standortnachteil für die Schweiz, welcher durch neue Massnahmen kompensiert werden muss.

### 3 Lizenzbox

Zur Förderung von Innovationen wird die Einführung einer sog. Lizenzbox geprüft. Dabei werden bestimmte Erträge aus Immaterialgüterrechten separat von den übrigen Einkünften besteuert, wobei eine Reduktion der Steuerbelastung auf Stufe der Bemessungsgrundlage oder auf Stufe des Steuertarifs erfolgt. Es gibt verschiedene Varianten, wie eine solche Lizenzbox konkret ausgestaltet werden kann, wobei sich die Schweiz an bestehenden Modellen in den OECD-Mitgliedstaaten orientieren wird. Zur Diskussion steht namentlich, ob ein Unternehmen für die Inanspruchnahme der Lizenzbox gewisse Voraussetzungen bezüglich Unternehmenszweck und Substanz erfüllen muss und

<sup>1</sup> Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Zwischenbericht des Steuerorgans zuhanden des EFD vom 7. Mai 2013.

<sup>2</sup> Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Bericht des Steuerorgans zuhanden des EFD vom 11. Dezember 2013.

<sup>3</sup> Es handelt sich dabei um das Holding- und Domizilprivileg, das Privileg für gemischte Gesellschaften, die privilegierten Prinzipalstrukturen sowie die Praxis zu den Finanzbetriebsstätten.



welche Erträge und Gewinne eine Boxenlösung überhaupt umfassen soll. Die Lizenzbox soll grundsätzlich nur auf kantonaler Ebene eingeführt werden, wobei die Höhe der Steuerentlastung durch die Kantone festgelegt wird.

#### 4 Zinsbereinigte Gewinnsteuer

Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer sollen neu nebst dem Schuldzinsabzug auf Fremdkapital zusätzlich auch kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital in Abzug gebracht werden können. Für das Steuerungsorgan steht primär das Modell der zinsbereinigten Gewinnsteuer mit Beschränkung des Schuldzinsabzuges auf überdurchschnittlich hohes Eigenkapital im Vordergrund. Dabei wird der kalkulatorische Eigenkapitalzinsabzug nur auf jenen Teil des Eigenkapitals gewährt, welcher eine als angemessen definierte Eigenfinanzierung überschreitet. Für die Berechnung wird das Eigenkapital in die zwei Komponenten des Kern- und des Sicherheitseigenkapitals aufgeteilt; ein Abzug soll nur vom Sicherheitseigenkapital möglich sein.

#### 5 Senkung von kantonalen Gewinnsteuersätzen

Die Abschaffung der bisherigen kantonalen Steuerregimes kann die Kantone dazu veranlassen, ihre Gewinnsteuersätze zu senken, um ihre internationale und interkantonale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Die Kantone sind verfassungsrechtlich frei, die Höhe ihrer Gewinnsteuersätze beliebig anzupassen. Je nach konkreter Ausgestaltung der USR III soll der Bund aber geeignete Massnahmen treffen, um den finanzpolitischen Spielraum der Kantone zu erhöhen bzw. um Steuersenkungen überhaupt erst zu ermöglichen. Im Rahmen der USR III werden daher insbesondere auch Massnahmen in Bezug auf eine Anpassung des Ressourcen- ausgleichs geprüft.

#### 6 Weitere steuerpolitische Massnahmen

Im Bericht des Steuerungsorgans werden weitere mögliche steuerpolitische Massnahmen erläutert, wobei deren Umsetzung vor allem vom finanziellen Rahmen der USR III abhängt. Die wichtigsten Massnahmen sind:

- *Abschaffung Emissionsabgabe auf Eigenkapital:* Nach der Abschaffung der Emissionsabgabe auf Fremdkapital soll nun, endlich,

auch die Beschaffung von Eigenkapital emissionsabgabefrei erfolgen können.

- *Verbesserungen Beteiligungsabzug:* Unter dem geltenden Recht werden Beteiligungserträge und Kapitalgewinne bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen (massgebende Beteiligung von 10% bzw. Verkehrswert der Beteiligung von CHF 1 Mio.) indirekt von der Gewinnbesteuerung freigestellt, d. h. sie werden zwar zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet, der Steuerbetrag reduziert sich jedoch im Verhältnis der Nettobeteiligungserträge zum Reingewinn. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schlägt im Sinne einer Vereinfachung eine direkte Freistellung vor, wobei die Beteiligungserträge und Kapitalgewinne keinen Bestandteil der Bemessungsgrundlage mehr bilden. Im Gegenzug sind auch Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen gewinnsteuerlich nicht mehr relevant und auch die Finanzierungskosten und der Verwaltungsaufwand dürfen nicht mehr berücksichtigt werden. Zudem entfällt die heute erforderliche Mindestbeteiligungsquote von 10%.
- *Verrechnungssteuer:* Im Rahmen der Verbesserungen der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Konzernfinanzierung soll ein Wechsel vom Schuldner- zum Zahlstellenprinzip geprüft werden. Unter dem Zahlstellenprinzip soll die Verrechnungssteuer nicht mehr vom Schuldner, sondern vom Vermittler (z. B. einer Bank), der dem Kunden die entsprechenden Erträge gutschreibt, erhoben werden. Mit Einführung des Zahlstellenprinzips könnten die Steuerfolgen je nach Person des Gläubigers differenziert werden.
- *Massnahmen betreffend Kapitalsteuer:* Die Kantone sollen künftig auf die Erhebung der Kapitalsteuer verzichten können.

#### 7 Gegenfinanzierung auf Bundesebene

Die USR III kann je nach konkreter Umsetzung zu erheblichen Mindereinnahmen auf Bundesebene führen. Aus diesem Grund werden sowohl ausgaben- wie auch einnahmenseitige Massnahmen zur Gegenfinanzierung geprüft. Im Rahmen der einnahmenseitigen Massnahmen stehen der Wechsel zum Zahlstellenprinzip bei der Verrechnungssteuer sowie die Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer im Vordergrund. Mit der Einführung einer Beteiligungsgewinnsteuer würden neu Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Wertschriften im Privatvermögen steuerbar. Inwiefern auf der Ge-

genseite Kapitalverluste zum Abzug gebracht werden könnten, bleibt abzuwarten. Als weitere Massnahmen werden im Übrigen die Erhöhung der Mehrwertsteuersätze sowie die Einschränkung der Abzugsmöglichkeiten bei der direkten Bundessteuer genannt.

## 8 Fazit

Welche der vorstehend dargelegten Massnahmen letztendlich im Rahmen der USR III umgesetzt werden, lässt sich heute nicht abschliessend beantworten, sondern ist Gegenstand des politischen Prozesses. Mit grosser Wahrscheinlichkeit muss jedoch davon ausgegangen werden, dass das Holding- und Domizilprivileg sowie das Privileg für gemischte Gesellschaften auf Dauer keinen Bestand haben werden. Während die Abschaffung des Holdingprivilegs angesichts des Beteiligungsabzugs weniger gravierende Auswirkungen haben dürfte, gilt es vor allem für heute anderweitig privilegiert besteuerte Gesellschaften nach steuerlich attraktiven Alternativmodellen zu suchen. Dazu zählen neben den bereits erwähnten fiktiven Schuldzinsabzügen auch die bereits heute gängigen internationalen Betriebsstättenauscheidungen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Ziel muss es sein, im internationalen Umfeld nach wie vor konkurrenzfähig zu bleiben.

## B

# Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

Bis anhin konnten juristische Personen, die einen gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck verfolgen, von den direkten Steuern von Bund und Kantonen befreit werden. Der Bundesrat hat im Jahr 2013 eine Vernehmlassung für eine Gesetzesänderung eröffnet, wonach die Steuerbefreiung auf juristische Personen mit ideellen Zwecken ausgeweitet werden soll, um neu insbesondere auch Vereine der Jugend- und Nachwuchsförderung steuerlich zu entlasten. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die juristischen Personen einen Gewinn von max. CHF 20 000 erzielen und die Gewinne ausschliesslich und unwiderruflich ideellen Zwecken gewidmet sind. Der Vernehmlassungsbe-

<sup>4</sup> BGE 2C\_1086/2012; 2C\_1087/2012.

<sup>5</sup> BGE 139 II 78.

richt ist noch ausstehend. Die Gesetzesänderung auf Ebene der direkten Bundessteuer wird sicherlich nicht vor dem Jahr 2015 in Kraft treten. Die Kantone haben nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen zwei Jahre Zeit, um die kantonale Gesetzgebung anzupassen.

## C

# Entscheide

## 1 Unbeschränkte Steuerpflicht einer Offshore-Gesellschaft in der Schweiz

Das Bundesgericht (BGer) entschied mit Urteil vom 16. Mai 2013<sup>4</sup>, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer im Firmenregister von Guernsey eingetragenen Finanzierungsgesellschaft (X. Ltd) in der Schweiz befinde und die Gesellschaft daher in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei. Als Begründung hielt das BGer fest, dass die einzige Aufgabe der X. Ltd darin bestanden habe, das ihr von der Y. Holding AG mit Sitz in Zug bereitgestellte Gründungskapital von CHF 35 Mio. in Form von Darlehen an Gruppengesellschaften weiterzuleiten. Die Tätigkeit der X. Ltd habe sich demnach auf eine rein administrative Aufgabe beschränkt, die sie ausschliesslich im Interesse der Y. Holding AG vorgenommen habe. Der Entscheid für die jeweilige Darlehensvergabe sei nicht bei der X. Ltd in Guernsey, sondern abhängig von der Konzernleitung in der Schweiz erfolgt. Zudem habe die X. Ltd in Guernsey nur über wenig Substanz verfügt. Aus diesen Gründen befinde sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Sitz der Y. Holding AG in Zug und nicht in Guernsey.

## 2 Nichtanerkennung einer Offshore-Betriebsstätte mangels Substanz

In einem anderen Fall<sup>5</sup> hatte das BGer zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für eine ausländische Betriebsstätte einer Schweizer Gesellschaft gemäss Art. 52 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer erfüllt sind. Das BGer kam zum Schluss, dass es der als Finanzierungsgesellschaft dienenden Betriebsstätte auf den Cayman Islands an einer ausreichenden Substanz fehle. Ausschlaggebend war dabei, dass die Offshore-Betriebsstätte nur zur Aufgabe hatte, den ausschliesslich schweizerischen Konzerngesellschaften Darlehen zu ge-

währen. Hierfür hatte sie zwar auf den Cayman Islands vier Mitarbeiter beschäftigt, diese waren jedoch nur mit einem Arbeitspensum von je 20% angestellt und erhielten einen geringen jährlichen Pauschallohn von USD 10 000 (drei Mitarbeiter) bzw. USD 20 000 (ein Mitarbeiter). In den Arbeitsverträgen der Mitarbeiter war ausserdem eine Klausel enthalten, wonach diesen erlaubt war, anderen Erwerbstätigkeiten nachzugehen. Gemäss dem BGer standen diese schlanken Strukturen im krassen Gegensatz zu den Bilanzsummen der Betriebsstätte während der betroffenen Jahre (ca. CHF 366 Mio. für das Jahr 2005 und CHF 520 Mio. für das Jahr 2006). Hinzu kam, dass sich die Erträge ausschliesslich aus Zinseinnahmen zusammensetzten und daher für das BGer nicht ersichtlich war, inwiefern die Einrichtungen auf den Cayman Islands im Einzelnen zur Wertschöpfung beigetragen hatten.

Den beiden vorgenannten Bundesgerichtsentscheiden liegt, ohne dass es so klar gesagt wird, der Tatbestand der Steuerumgehung zugrunde. Die Entscheide zeigen, dass eine Offshore-Struktur, selbst wenn sie mit einem Mindestmass an Substanz ausgestattet wird, von den Schweizer Steuerbehörden nicht anerkannt wird, wenn erkennbar ist, dass deren einziger Zweck in der Vermeidung bzw. Reduktion von in- oder ausländischen Steuern liegt. Plant ein Unternehmen aus anderen Gründen eine Offshore-Struktur, so empfiehlt es sich, deren Anerkennung vorab mit den zuständigen Steuerbehörden zu klären.



## III Verrechnungssteuer

Christoph Niederer, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte  
Melanie Knüsel, Rechtsanwältin  
Thomas Würsten, MLaw

### A

## Fälligkeit einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung

Im Entscheid vom 16. Juli 2013<sup>6</sup> hatte sich das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) mit der Fälligkeit einer Dividende zu befassen. Im Rahmen der Generalversammlung war Ende 2007 beschlossen worden, per 30. Juni 2008 für das Geschäftsjahr 2006 eine Dividende an die Aktionäre auszuschütten. Anlässlich der ausserordentlichen Generalversammlung vom 12. Juni 2008 wurde die Fälligkeit der Dividende auf den 31. März 2009, anlässlich der ausserordentlichen Generalversammlung vom 25. März 2009 «voraussichtlich» auf den 31. Mai 2010 festgesetzt. Am 5. Oktober 2010 fand eine weitere Generalversammlung statt, anlässlich derer das Fälligkeitsdatum der Dividende wiederum «voraussichtlich» auf den 31. Mai 2012 verschoben wurde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) stellte sich auf den Standpunkt, dass die Fälligkeit der Dividende am 31. Mai 2010 eingetreten sei und forderte auf diesen Zeitpunkt die Verrechnungssteuer in der Höhe von 35 % ein. Das BVGer stützte diese Auffassung mit dem Argument, dass mit dem Zusatz «voraussichtlich» lediglich die Möglichkeit einer weiteren Verschiebung des Fälligkeitsdatums durch eine erneute Generalversammlung vor dem 31. Mai 2010 angedeutet wurde. Eine nachträgliche Verschiebung vermag die einmal entstandene Verrechnungssteuerforderung nicht zu beseitigen. Somit hatte der nachträgliche Beschluss der Generalversammlung vom 5. Oktober 2010 keine Aus-

wirkungen mehr auf die Steuerfolgen und die Verrechnungssteuer ist per 30. Juni 2010 geschuldet.

Der Entscheid zeigt, dass es in Fällen knapper oder fehlender Liquidität äusserst wichtig ist, bereits beschlossene, aber noch nicht fällige Dividenden rechtzeitig, d. h. **vor Eintritt der Fälligkeit**, und unmissverständlich auf ein späteres Datum hin zu verschieben. Nur der Vollständigkeit halber sei sodann in Erinnerung gerufen, dass der Verzicht auf eine bereits beschlossene Dividende in aller Regel die Verrechnungssteuerpflicht nicht zu beseitigen vermag, sondern vielmehr zusätzlich eine emissionsabgabepflichtige Kapitaleinlage (Forderungsverzicht) der Aktionäre darstellt.

### B

## Recht zur Nutzung von Aktien und Dividenden

Im Entscheid vom 13. März 2013<sup>7</sup> äusserte sich das BVGer zum Nutzungsrecht von Aktien und Dividenden. Eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft kaufte jeweils kurz vor Dividendenfälligkeit grössere Positionen von SMI-Titeln und sicherte diese mittels sog. Single Stock Futures ab, wobei beide Geschäfte jeweils mit der gleichen Gegenpartei getätigt wurden. Der Kaufpreis der als Beispiel erwähnten UBS-Aktien lag dabei pro Aktie rund CHF 2.80 höher als der vereinbarte zukünftige Verkaufspreis. Durch die Vereinnahmung der ausstehenden Dividende in der Höhe von rund CHF 3.20 sollte diese Differenz kompensiert bzw. ein Gewinn in der Höhe von rund CHF 0.40 pro Aktie erzielt werden. Bei Rückerstattung der Verrechnungssteuer von 35 % sollte aus dieser Transaktion ein

<sup>6</sup> BVGer A-5056/2012.

<sup>7</sup> BVGer A-4794/2012.



Gesamtgewinn in der Höhe von etwa CHF 1.2 Mio. resultieren.

Die ESTV verweigerte allerdings die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit dem Argument der fehlenden Nutzungsberechtigung an den Aktien. Das BVGer gelangte zum gleichen Schluss und führte weiter aus, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht nur aufgrund des fehlenden Nutzungsrechts i. S. v. Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG), sondern auch unter dem Titel der Steuerumgehung i. S. v. Art. 21 Abs. 2 VStG zu verweigern sei.

Das verrechnungssteuerlich relevante Nutzungsrecht steht gemäss Rechtsprechung demjenigen zu, welcher die Nettoerträge bezieht, **darüber frei verfügen kann und die Erträge insbesondere nicht an Dritte weiterleiten muss**. Das BVGer vertritt die Auffassung, dass im vorliegenden Fall die Dividende zwar nicht über eine separate Zahlung an die ausländische Gegenpartei gelangte, jedoch über die von den Parteien vorgängig fixierte Kursdifferenz zwischen Aktienwert und Transaktionswert der Single Stock Futures. Aufgrund dieser vorgezogenen Weiterleitung in der Höhe von CHF 2.80 pro Aktie war die Schweizer Gesellschaft am grössten Teil der Dividende zu keinem Zeitpunkt nutzungsberechtigt. Ein verrechnungssteuerlicher Rückerstattungsanspruch entfällt somit von vornherein.

Eine Steuerumgehung i. S. v. Art. 21 Abs. 2 VStG liegt gemäss Rechtsprechung vor, wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich erscheint, lediglich in missbräuchlicher Weise mit dem Ziel der Steuerersparnis getroffen wurde und ein solches Vorgehen tatsächlich zu einer Steuerersparnis führen würde. Als ungewöhnlich qualifizierte das BVGer die von den Beteiligten gewählte Transaktion insbesondere aus Sicht der ausländischen Gegenpartei, die einerseits das volle Risiko eines Kursverlusts trägt und andererseits der Schweizer Gesellschaft für eine nahezu risikolose Leistung eine Prämie bezahlt. Aufgrund fehlender wirtschaftlicher Motive ist anzunehmen, dass das Vorgehen im konkreten Fall nur deshalb gewählt wurde, um Steuern zu sparen. Tatsächlich führte die gewählte Transaktion für die ausländische Gesellschaft zu einer Steuerersparnis, da sie aufgrund des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens lediglich zu einer Teilrückerstattung von 20 % berechtigt gewesen wäre.

c

## Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs bei Verbuchung privater Aufwendungen über das eigene Unternehmen

Die unzulässige Verbuchung von Privataufwendungen eines Aktionärs über die eigene Gesellschaft kann zu diversen steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Konsequenzen beim Aktionär führen (vgl. hierzu auch Kapitel IV.E.4). Da es sich hierbei um eine geldwerte Leistung handelt, ist darauf auch die Verrechnungssteuer von 35% zu entrichten. Gemäss der strengen Praxis der Steuerbehörden kann der Aktionär diese nicht zurückfordern, da der Rückerstattungsanspruch des Aktionärs infolge der Einreichung einer falschen Jahresrechnung bereits verwirkt ist. Für den Aktionär bedeutet dies, dass er nicht nur eine allfällige Geldstrafe/Busse aus der Verurteilung wegen Steuerbetrugs bzw. Steuerhinterziehung und die auf die geldwerte Leistung anfallende Einkommenssteuer zu tragen hat, sondern dass bei ihm zusätzlich auch die Verrechnungssteuer von 35% eine finale Belastung darstellt.