



ZUGER TREUHÄNDER-VEREINIGUNG ZTV ZUG

Veranstaltung vom 30. Januar 2024

Verrechnungssteuer – Kurzreferat:

- Geldwerte Leistung
 - Meldeverfahren
 - Substanzerfordernisse im int'l. Kontext
-

Geldwerte Leistung

Definition der geldwerten Leistung gemäss Bger (kumulative VOR.)

- (1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreichung der Gesellschaft zur Folge hat.
- (2) Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet.
- (3) Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – eben weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich.
- (4) Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein.

Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf.

Geldwerte Leistung

Definition der geldwerten Leistung gemäss Bger (kumulative VOR.)

Definition (Fortsetzung)

Das **offensichtliche Missverhältnis** qualifiziert insofern als ungewöhnliche Leistung, weil sie sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, als die Leistung einem an der Gesellschaft in keiner Weise beteiligten Dritten nicht oder in geringerem Umfang erbracht worden wäre (vgl. ASA 67, 218).

Wesensmerkmale der gwL:

- nie im Interesse der entreicherten Gesellschaft, sondern ausschliesslich in jenem der bereicherten Personen (Anteilsinhaber / Nahestehender);
- stets handelsrechtswidrig, da Gewinnverwendung nur offen durch Gesellschafterbeschluss erfolgen dürfte (Gläubigerschutz);

Geldwerte Leistung

Selbstveranlagung und Mitwirkungspflicht

Im VSt-recht gilt das Selbstveranlagungsprinzip:

Steuerpflichtig = Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der **VSt** unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer **unaufgefordert** die vorgeschriebene **Abrechnung** mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG, vgl. Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 2.5).

Das Selbstveranlagungsprinzip und die Mitwirkungspflicht (Art. 39 f. VStG) ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung.

Jedoch kann eine **Verletzung der Mitwirkungspflicht** (Art. 39 VStG) mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer **Umkehr der Beweislast** führen (ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, E. 3.4 und E. 4.3.2.2 f. [teilweise publiziert in: BVGE 2011/45]).

Geldwerte Leistung

VSt-Folgen der gwL

- 1) Selbstdeklaration (Annahme: gwL bei Veranlagung Direkter Steuern festgestellt); Fristen: idR innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft der kt. Steuerverfügung.
- 2) fehlende Deklaration: erfüllt obj. TB der Steuerhinterziehung (Art. 61 VStG); subj. TB: Fahrlässigkeit genügt. Sowohl der bewusst fahrlässig handelnde als auch der eventualvorsätzlich handelnde Täter weiss um die Möglichkeit des Erfolgseintritts. Beim Wissenselement stimmen die beiden Erscheinungsformen des subj. TB überein.
- 3) Der Unterschied liegt beim Willenselement: Pflichtwidrige Unvorsichtigkeit: handelnder Täter vertraut darauf, dass der von ihm als möglich vorhergesehene Erfolg nicht eintreten wird (erwischt werden). Der **eventualvorsätzlich handelnde Täter** nimmt den Erfolg des als möglich erkannten Erfolges ernst, rechnet mit ihm und findet sich mit ihm ab (BGE 2C_1052/E.3.2.5).
- 4) Pflichtwidrig handelt daher, wenn der Täter die Vorsicht zu der nach den Umständen und seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet gewesen wäre, nicht beachtet.
- 5) Meldeverfahren bei n.P. als Leistungsbegünstigter (Art. 20 VStG iV Art. 24 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStV)?
 - 1) GwL werden i.d.R. bei der leistenden Gesellschaft aufgedeckt; ein Gesuch um MV, obwohl beim Leistungsempfänger die entsprechende Korr. noch gar nicht deklariert resp. von der zuständigen KSTV noch gar nicht korrigiert worden ist: MV wird nicht bewilligt.
 - 2) Ergibt die summarische Prüfung, dass der RE-Anspruch nicht zweifelsfrei feststeht, kann bei der zuständigen kt. Steuerverwaltung trotz abgelehnten MV ein Antrag auf RE gestellt werden.
 - 3) Kontrollen durch die ESTV HA MWSt, KStV, Feststellungen nach Anfragen oder internen Abklärungen gelten praxismässig als amtliche Kontrollen

Geldwerte Leistung

VSt-Folgen der gwL (Fortsetzung)

- 6) Bei Kontr. durch KStV: MV innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft (bzw. innerhalb der Einsprachefrist!) der kt. Verfügung bei ESTV HA DVS einzureichen.

Falsche Buchung:

Eine Jahresrechnung, die eine falsche Buchung enthält, erfüllt den TB der Falschbeurkundung, wenn dabei die zivilrechtlichen Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt werden, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung und damit die erhöhte Glaubwürdigkeit der Buchführung zu gewährleisten.

Die Erfolgsrechnung ist inhaltlich unwahr, wenn Einnahmen nicht verbucht werden.

*Gleiches gilt, wenn **Auslagen, die offensichtlich privater Natur sind, als geschäftsbedingt ausgewiesen werden oder Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto verbucht werden** (BGE 6 B_711/2012, E. 6.4.1; 6 B_453/2011 E 5.5).*

Beispiel gWL

Fall: Verdecktes Eigenkapital: Bankdarlehen
Keine Besicherung durch Anteilsinhaber

Bilanz M AG per 31.12.20xx

Umlaufvermögen		Fremdkapital	
Patent	1'000		
Deb		Bank	900
Anlagevermögen		Eigenkapital	
		AK	100
Total	1'000	Total	1'000

Liegt verdecktes EiKp vor?
Wenn ja, wie hoch?

gwL: vd EiKP, Bank DI, Keine Besicherung des DI durch Aktionär

Gemäss KS 6/97: EiKp-Grad: 30%; vorhandenes EiKP: 10%

→ FdKp: um 20% zu hoch! Steuerfolgen?

Da DI von unabhängigem Dritten und nicht durch Anteilsinhaber besichert, sind die an die Bank bezahlten Zinsen weder aus Sicht **Gewinnsteuern** noch **VST** zu beanstanden.

Aber:

Für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals (**Kapitalsteuer**) wird das von einem Dritten zur Verfügung gestellte Kapital ebenfalls einbezogen.

gwL: vd EiKP, Bank DI;

Variante: Besicherung des DI durch Aktionär

FdKp von unabhängigem Dritten, welches durch den Anteilsinhaber oder diesem nahestehende Person besichert wird, ist gemäss Ziff. 2.1 des KS 6/97 für die Zwecke des verdeckten EiKp wie ein von einer nahestehenden Person gewährtes Darlehen zu behandeln.

Konsequenz:

Zinszahlung an unabhängigen Dritten, z.B. Bank, wird gemäss Art. 65 DBG aufgerechnet und in eine (an den INHABER DER BETEILIGUNGSRECHTE ausgerichtete) **geldwerte Leistung** i.S. von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG umqualifiziert: **BGE 142 II 355**; in Praxis z.T. heftig kritisiert.

gwL: vd EiKP, Bank DI, Besicherung des DI durch Aktionär

In der Praxis werden häufig die Aktien der Gesellschaft verpfändet.

Das Bger hat festgehalten, dass dieser *Garantie / Sicherheit des Anteilsinhabers* ein gewisser *zusätzlicher Wert* zukommen muss.

Mit der **Verpfändung der Aktien der Gesellschaft** wird jedoch der *Bank kein zusätzliches* Haftungssubstrat zur Verfügung gestellt.

Daher kann argumentiert werden, dass eine Verpfändung der Beteiligungsrechte der darlehensnehmenden Gesellschaft durch den Anteilsinhaber **nicht zu einer Umqualifikation** des Drittdarlehens führen dürfte.

Ergo: Eine **Besicherung durch Vermögenswerte der Gesellschaft** selbst kann *nicht zu einer Umqualifikation* des von einem Dritten gewährten Darlehens führen!

gwL: vd EiKp; Bank DI, Besicherung des DI durch Aktionär

Wer ist **Empfänger der geldwerten Leistung?**

Die Bank, der Anteilsinhaber?

Leistungsempfänger der gwL ist jeweils der **unmittelbare Anteilsinhaber**, *unerheblich* ob eine Garantie oder Sicherheit abgegeben worden ist.

a) Anteilsinhaber: inländische natürliche Person

Gemäss KS 6/97 wird der an den Dritten auf dem verd. EiKp bezahlte Zins in gwL umqualifiziert.

a) Theoretisch ergibt dies eine Aufrechnung für Einkommensteuer-zwecke beim Anteilsinhaber.

b) Beim unabhängigen Dritten: Bei diesem stellt der von der unterkapitalisierten Gesellschaft entrichtete Zins nach wie vor steuerbarer Zinsertrag dar.

-> somit würde die Zinszahlung doppelt besteuert, falls beim Anteilsinhaber keine Korrektur vorgenommen wird.

vd EiKp, Bank DI, Besicherung des DI durch Aktionär

Wer ist Empfänger der geldwerten Leistung (Fortsetzung)?

- Trotz der Direktbegünstigungstheorie ist hier – wenn überhaupt – der **Gesellschafter** begünstigt und nicht die Bank, was auch von der ESTV nicht in Abrede gestellt wird.
- Beim Anteilsinhaber muss daher ein fiktiver Zinsaufwand zugestanden werden, welcher dieser an den Dritten (z.B. Bank) zahlt.
- Die Höhe des Aufwandes entspricht der erhaltenen geldwerten Leistung;
- Falls der Anteilsinhaber mehr als 10% an der Gesellschaft beteiligt ist, profitiert die gwL zumindest vom Teilbesteuerungsverfahren gemäss Art. 20 Abs. 1 bis DBG (vgl. dazu KS 22a, Ziff. 2.2.3).
- Da der **fiktive Zinsaufwand vollständig abzugsfähig** ist, resultiert unter dem Strich ein **Negativeinkommen** aus der Umqualifikation des vd EiKP.

gwL: vd EiKP, Bank DI, Besicherung des DI durch Aktionär

Wer ist Empfänger der geldwerten Leistung (Fortsetzung)?

Abwicklung Verrechnungssteuer: Begünstigter: Anteilsinhaber

Erhebung: Die VSt ist mit Form. 102 zu deklarieren und zu entrichten.

Rückerstattung: Inländischer Anteilsinhaber, n.P.: Art. 23 VStG:
ordnungsgemäße Deklaration; wegen des fiktiven Zinsabzugs erzielt
der Anteilsinhaber aber kein Einkommen aus der Aufrechnung / gwL!

Frage:

Ist es sachgerecht, die Rückerstattung (RE) mit dem Argument, der
Anteilsinhaber hat gwL ja nicht deklariert, zu verweigern?

-> Empfehlung: Sowohl gwL als auch fiktiven Zinsabzug in StE /
offenem Verfahren zu deklarieren; Ziel: Risikominimierung.

gwL: vd EiKP, Bank DI, Besicherung des DI durch Aktionär

Anteilsinhaberin: **ausländische Anteilsinhaber** (nat. Pers)

Erhebung: normale Entrichtung der VST

Rückerstattung: vollständige / teilweise RE gestützt auf DBA.

nat. Pers. ansässig in DBA Staat

Regel: RE nur bis zum Residualsatz von 15% gewährt.

- Eine fehlende Aufrechnung einer gwL im Anssässigkeitsstaat, steht einer RE grundsätzlich nicht entgegen!
- Umgekehrt dürfte eine Anrechnung der residualen, d.h. nicht rückforderbaren VST aber nicht möglich sein!

gwL: vd EiKP, Bank DI, Besicherung des DI durch Aktionär

Anteilsinhaberin: **inländische juristische Person**

Eine **inländische j.P.** ist gemäss Art. 25 VStG zur RE berechtigt, wenn diese die gwL ordnungsgemäss verbucht hat.

Die Anteilsinhaberin hat aber keinen effektiven Ertrag erhalten. Aus rechnungslegungsrechtlicher Sicht darf sie deshalb gar keinen Ertrag buchen!

Gemäss Art. 26a VStV ist ihr das Meldeverfahren zu gewähren. Wird die Meldung nicht rechtzeitig, d.h. innert 30 Tagen nach der Zinszahlung (d.h. nach der Entstehung der VSt-Forderung), vorgenommen, **kann** die ESTV gemäss Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 64 VStG eine Ordnungsbusse von max. CHF 5'000 verfügen.

gwL: vd EiKP, Bank DI, Besicherung des DI durch Aktionär

Anteilsinhaberin: **ausländische Anteilsinhaber** (jur.Pers.)

Erhebung: normale Entrichtung der VST / Meldeverfahren (bewilligtes Grundgesuch notwendig).

Hinweis: Bei ausl. jur. Personen als Aktionärin ist daher immer ab initio ein Gesuch um MV gestützt auf das AIA Abkommen mit der EU, Art. 9 oder das entsprechende DBA zu stellen!

Rückerstattung:

- gestützt auf DBA: vollständige / teilweise RE
- jur. Pers. ansässig in DBA Staat oder Art. 9 AIA-EU Abkommen, SR 0.641.926.81)
- je nach Beteiligungsquote:

volle RE bzw. **Anwendung des Meldeverfahrens**, wenn das Besteuerungsrecht auf Dividenden (=gwL) ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen ist, oder teilweise RE, mit residualem Sockel, wobei sich auch hier die Frage der Anrechnung im Ansässigkeitsstaat stellen kann.

Achtung: Es können sich Fragen des Rule- bzw. treaty-shopping stellen.

Überblick: Substanzerfordernis im int'l. Verhältnis

- Aus CH Sicht: 2 Konstellationen
 - Inbound und Outbound Fälle
 - Inbound: ob die von QST zu entlastende Zahlung von einer ausländischen an eine inländische Person erfolgt
 - Outbound: oder umgekehrt
 - Relevanz: Es kommen in beiden Fällen (CH als Empfänger- oder CH als Quellenstaat) nicht immer die gleichen steuerlichen Missbrauchsregeln zur Anwendung!
 - Outbound Fall: Hier ist in Bezug auf den Vertragsstaat zu prüfen, ob das DBA eine explizite Missbrauchsklausel enthält, sei dies eine traditionelle oder neu den auf Grund nach BEPS – Übereinkommen 7 (1) redigierten PPT (principle purpose test).
 - Falls dies zutrifft: Auslegung der Missbrauchsklauseln -> Missbrauchsprüfung

Überblick: Substanzerfordernis im int'l. Verhältnis

- Missbrauchsprüfung im Einzelnen:
 - Missbrauch von DBA: ungeschriebener Missbrauchsvorbehalt gemäss Art. 26 WVK (Wiener Vertragsrechtskonvention)
 - Missbrauchsregelung im DBA (oder anderen int'l. Übereinkommen, AIA-abkommen, „DBA-Taiwan“)
 - Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt gemäss BEPS, Action 6, resp. MLI (Multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, SR 0.671,1, Art. 6 ff.)

Überblick: Substanzerfordernis im int'l. Verhältnis

- DBA-Missbrauchsklauseln gemäss Liste SIF

- Abkommensmissbrauch im internationalen Bereich:
Missbrauchsprüfung
 - Treaty shopping
 - Rechtsgestaltung zielt darauf ab, dass **nicht abkommensberechtigte Personen** durch das **Zwischenschalten abkommensberechtigter Gesellschaften** in den Genuss von Abkommensvergünstigungen gelangen, die ihnen andernfalls nicht zugekommen wären (vgl. Dänemark – Fall, BGE 2A.239/2005).
 - Rule shopping
 - Die Anwendung des DBA an und für sich ist in diesen Fällen nicht zweifelhaft; es wird lediglich **(missbräuchlich) versucht, eine bestimmte, günstigere Zuteilungsnorm des DBA zur Anwendung** zu bringen. Im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der EU-Mutter-/Tochter Richtlinie wird auch von directive shopping gesprochen.
 - Altreservenfälle (Abkommensmissbrauch, weil DBA missbraucht wird)
 - im Rahmen der **Übertragung der Beteiligungsrechte** wird gleichzeitig versucht, die **Position der VSt betr. RE** der übertragenen Beteiligungsrechte **zu verbessern**:

Überblick: Substanzerfordernis im int'l. Verhältnis

– Missbrauch / im nationalen Bereich: Steuerumgehung

• Altreservenfälle

- Verkauf einer liquiden oder faktisch liquiden CH AG von einem Ausländer ohne RE-Berechtigung an RE-berechtigten Inländer
- die Einbringung einer **inländ.** AG gegen AK, KER oder Darlehen (internationale Transponierung: wird gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG adressiert (nationaler Sachverhalt: Antragsteller ist in CH ansässig), und nicht unter dem Titel DBA - Missbrauch) oder,

Dabei wird die ESTV unter Verweis auf **Art. 21 Abs. 2 VStG** eine Steuerumgehung (vgl. dazu Hinweise in der Botschaft DBA – IS, BBI 2014, 8941 – 8950) gestützt auf ein DBA einen expliziten oder stillschweigenden/inhärenten Abkommensmissbrauch oder schliesslich die mangelnde beneficial ownership geltend machen;

Recht zur Nutzung (RzN) ist nicht unbedingt ein Abkommensmissbrauchsproblem: Siehe Dänemark-Fall: Weiterleitungsverpflichtung.

RzN stellt sich im Rahmen einer Weiterleitungsverpflichtung. Wenn nicht frei in Weiterleitung: RzN – Frage, aber nicht zwingend gleichzeitig ein Abkommensmissbrauchs-Thema!

Die ESTV verweigert bei der Altreservenpraxis sowie der Praxis zur stellvertretenden Liquidation die Rückerstattung nur im Umfang der effektiven Steuerersparnis (d.h. der Satzverbesserung), wenn sich der Rückerstattungsanspruch auf Art. 21 ff. VStG oder ein bilaterales DBA stützt.

Zum Spezialfall der Anwendung der Altreservenpraxis bei Minderheitsbeteiligungen vgl. IFF 2021, Folien 6 ff. sowie Oesterhelt, EF 2022, 244 ff.

Überblick: Substanzerfordernis im int'l. Verhältnis

– Missbrauchsprüfung

- Wenn personal Holding über hinreichend Substanz verfügt, wird – trotz einer Verbesserung der RE-Position (idR. 15 % residualer Sockel bei n.P. gegenüber voller RE bei j.P.) - kein Missbrauch angenommen:

– Bsp:

1.) nat. P., ansässig in D, hält eine dt. Holding (bilanzielle Substanz: erfüllt); nat. P. hält zudem CH AG und bringt diese in dt. Holding ein: Einbringung nach D, Bezug zum Vertragsstaat: ok (weil in D ansässig und bilanzielle Substanz erfüllt)
Problem mit CH AG Da Satzverbesserung. Altreserven grundsätzlich diskutiert? Ausschüttungsfähig und nicht betriebsnotwendig?

Kein Problem: Wenn die empfangende Gesellschaft eine CH Holding wäre!

2. nat. Pers., ansässig in D, hält in NL eine Holding: Auch hier reicht bilanzielle Substanz; weil DBA NL im Vgl. mit dt. Holding die gleiche RE – Position für VST hat, wie wenn Holding in eigenem Vertragsstaat gehalten würde: DBA CH-NL: bei qualif. Beteiligung: Null- satz; analog DBA CH-D.

Aber: Herr Schlaumeier aus D; falls CH AG zuerst im Privatbesitz und anschliessend nach NL verschiebt: Altreserventhematik.

3. US Bürger gründet Holding in NL; NL hält CH AG; hier reicht finanzielle Substanz alleine nicht mehr. Grund: US Bürger bei US Holding: 5% resid. Sockel; Im Verhältnis zum DBA CH-NL: besseres Abkommen: treaty shopping möglich; Neben der finanz. Substanz wird für diesen SV in NL noch funktionelle (OP Co) oder personelle Substanz benötigt.

Falls US Bürger hält CH AG und verkauft Beteiligung an NL Holding: Altreserventhema im Umfang von 15 % möglich.

- ESTV prüft folgende Substanzerfordernisse:
 - funktionelle Substanz
 - bilanzielle Substanz
 - personelle Substanz

Überblick: Substanzerfordernis im int'l. Verhältnis

– personelle Substanz

- verfügt über eigenes Personal in eigenen Räumlichkeiten im Ansässigkeitsstaat.
 - Personal kann auch bei verbundenen Gesellschaften beschäftigt sein.

– funktionelle Substanz

- liegt vor, wenn neben CH-Beteiligung noch mindestens eine andere Bet. (Missbrauchsvorbehalt), in anderem Staat ansässig, hält, so dass von einer Holding-Funktion gesprochen werden kann.

– bilanzielle Substanz

- wenn personal holding in ihrer Handelsbilanz mind. einen Eigenkapitalisierungsgrad von 30 % (Beteiligungsgrenze gemäss KS 6/97 für Beteiligungen) ausweist. Dabei ist auf die Buchwerte und nicht auf die Verkehrswerte ihrer Aktiven abzustützen.

Substanzerfordernisse im int'l. Verhältnis

Abschirmwirkung einer operativen Gesellschaft

- Verfügt eine **OpCo** über personelle Substanz, ist bilanzielle und/oder funktionelle Substanz nicht mehr erforderlich.
Personelle Substanz einer OpCo ist **immer** ausreichend.
- Anders liegt der Fall bei einer (reinen) **HoldCo**. Diese benötigt i.d.R. kein Personal, weshalb in der Praxis funktionelle bzw. bilanzielle Substanz angewendet werden.
 - Eine HoldCo dürfte nur dann das Kriterium der personellen Substanz erfüllen, wenn diese für ihre Tochtergesellschaften zusätzliche (Konzern-) **Verwaltungsfunktionen** wie bspw. Managementdienstleistungen, Finanzierungsdienstleistungen, Lizenzverwaltung, etc. wahrnehmen würde. Somit würde im Sinne der Kommentierung zum OECD-MA auch eine «regionale Servicegesellschaft» vorliegen. Allerdings wäre in diesen Fällen dann wohl meist bereits funktionelle Substanz vorhanden (vgl. Oesthelt/Oppliger, IFF-Seminar 21./22. November 2023, Folie 11).

Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Steuerkanzlei Jau AG
Birmensdorferstrasse 108
8003 Zürich

kanzlei@jau-tax.ch

www.jau-tax.ch

044 240 03 55