

VERRECHNUNGSSTEUER UND STEMPELABGABEN HEUTE UND MORGEN

Aktuelle Gesetzesvorstösse und ihre Evolution

Verrechnungssteuer und Stempelabgaben sind Gegenstand zahlreicher Gesetzesvorstösse. Zentral ist die Reform der Verrechnungssteuer zur Stärkung des schweizerischen Kapitalmarkts. Vom Parlament bereits beschlossen wurde die politisch umstrittene Abschaffung der Emissionsabgabe. Schliesslich hat der Bundesrat eine Erweiterung des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer vorgelegt.

1. REFORM DER VERRECHNUNGSSTEUER

1.1 Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen. Die Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen, welche derzeit vom Parlament beraten wird, war bereits Gegenstand früherer Vorstösse [1]. Die bisherigen Vorschläge sahen jeweils die Einführung eines Zahlstellenprinzips vor. Der letzte Vorschlag des Bundesrats vom 3. April 2020 wurde nicht zuletzt auch im Expert Focus scharf kritisiert [2]. Zu Recht wurde deshalb in der Botschaft zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Stärkung des Fremdkapitalmarkts) die Einführung des Zahlstellenprinzips für Obligationenzinsen aufgrund ihrer technischen Komplexität bei der Umsetzung fallen gelassen.

Vorgeschlagen wird insb. die ersatzlose Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen sowie der Umsatzabgabe bei inländischen Obligationen. Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer für Obligationenzinsen wird somit aufgegeben. Damit ist es möglich, verrechnungssteuerfrei Obligationen sowie strukturierte Produkte durch eine inländische Gesellschaft auszugeben. Auch die 10/20-Nichtbanken-Regeln sowie die Problematik der «Mittelverwendung im Inland» einer durch eine inländische Person garantierten Auslandemission gehören damit der Vergangenheit an.

Die Verrechnungssteuer auf Zinsen von Bankkonten inländischer natürlicher Personen soll hingegen grundsätzlich beibehalten werden. Der Anwendungsbereich wird aber auf inländische natürliche Personen beschränkt, welche ein

Konto bei einem regulierten Finanzinstitut unterhalten. Die 100-Nichtbanken-Regel gehört somit der Vergangenheit an.

Der Vorschlag des Bundesrats zur Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen wird im Allgemeinen befürwortet. Dennoch wird Verbesserungsbedarf in einzelnen Punkten ausgemacht. Insb. die Übergangsbestimmung, die Behandlung von kollektiven Kapitalanlagen sowie die Erhebung der Verrechnungssteuer auf Ersatzzahlungen wird kritisiert [3].

1.2 Verrechnungssteuer auf Zinszahlungen de lege lata.

Der Anwendungsbereich der Verrechnungssteuer auf Zinszahlungen wurde in den letzten Jahren bereits mehrfach eingeschränkt. So wurde die Verrechnungssteuer auf Zinszahlungen im Konzernverhältnis bereits am 1. August 2010 weitgehend beseitigt [4] und mit der am 1. April 2017 in Kraft getretenen Revision noch einmal liberalisiert [5]. Mit der Praxisänderung der ESTV vom 5. Februar 2019 wurden sodann die Einschränkungen betreffend Mittelverwendung im Inland von Auslandsanleihen mit Garantie der inländischen Muttergesellschaft zum grössten Teil aufgegeben [6]. Für die Zinsen von Pflichtwandelanleihen (CoCos) und Anleihen mit Forderungsverzicht (Write-Down-Bonds) i. S. v. Art. 11 ff. BankG hat der Gesetzgeber bereits per 1. Januar 2013 eine Ausnahmebestimmung geschaffen [7]. Analoges gilt seit dem 1. Januar 2017 für die sog. Bail-in-Bonds (TLAC-Bonds) i. S. v. Art. 28 ff. BankG [8]. Beide Bestimmungen sind aber zeitlich



CHRISTIANA LEUKER,
MAG. RER. SOC. OEC.,
P. LL.M.,
FACHLEITERIN STEUERN,
EXPERTSUISSE



STEFAN OESTERHELT,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
LL.M., PARTNER,
HOMBURGER

befristet und müssen vom Gesetzgeber jeweils verlängert werden.

Der Vorschlag zur Reform der Verrechnungssteuer ist derzeit Gegenstand der parlamentarischen Beratungen. Gemäss Botschaft des Bundesrats ist die Abschaffung der Verrechnungssteuer auf Obligationenzinsen frühestens auf den 1. Januar 2024 realistisch. Somit bleibt die geltende Rechtsordnung – und somit auch die in früheren Expert-Focus-Artikeln eingehend dargestellten 10/20/100-Nichtbanken-Regeln sowie die Praxis zur Mittelverwendung im Inland – noch für einige Zeit relevant.

Die Aufhebung der 10/20/100-Nichtbanken-Regeln gemäss Vorschlag des Bundesrats bedeutet aber nicht, dass Zinszahlungen per se nicht mehr der Verrechnungssteuer unterstehen. Zinszahlungen unterliegen weiterhin der Verrechnungssteuer, wenn sie in eine geldwerte Leistung umqualifiziert werden. Dies ist insb. dann der Fall, wenn der Zinssatz auf Darlehen zwischen nahestehenden Personen nicht dem Drittvergleich entspricht [9]. Diesbezüglich sind grundsätzlich die Safe-Harbour-Zinssätze der ESTV [10] sowie die Regeln zum verdeckten Eigenkapital [11] zu beachten.

1.3 Verrechnungssteuer auf Ersatzzahlungen. Die Reform der Verrechnungssteuer wurde auch dazu benutzt, in Art. 4 Abs. 1 lit. d E-VStG eine gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Verrechnungssteuer auf Ersatzzahlungen zu schaffen. Dies war aufgrund des Urteils des Bundesgerichts vom 21. November 2017 (2C_123/2016) notwendig geworden, welches dem bisherigen, auf freiwilliger Basis bestehenden System die rechtliche Grundlage entzogen hat [12]. Ob die vom Bundesrat vorgeschlagene gesetzliche Regelung aber der Weisheit letzter Schluss ist, darf bezweifelt werden [13]. Hier ist das Parlament gefragt, eine tragfähige gesetzliche Lösung zu finden.

2. ERWEITERUNG DES MELDEVERFAHRENS FÜR DIE VERRECHNUNGSSTEUER

Die Erweiterung des Meldeverfahrens ist aufgrund der am 15. Februar 2017 in Kraft getretenen Gesetzesnovelle, welche vom Bundesrat nie in der Verrechnungssteuerverordnung umgesetzt wurde, überfällig [14]. Die letzte Änderung der Verrechnungssteuerverordnung, welche den Anwendungsbereich des Meldeverfahrens im Konzern erweitert hat, liegt bereits mehr als zehn Jahre zurück [15]. Leider entspricht der Vorschlag des Bundesrats vom 14. April 2021 nicht den gesetzlichen Vorgaben, sodass er hier nochmals über die Bücher muss. Ein möglichst breiter Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer hat für die Unternehmen nicht nur Liquiditätsvorteile, sondern er hat auch zur Konsequenz, dass keine Verzugszinsfolgen eintreten. Letzteres ist ebenfalls eine Konsequenz der Gesetzesnovelle vom 15. Februar 2017 [16], deren Vorgeschichte im Lichte des Bundesgerichtsurteils vom 19. Januar 2011 (2C_756/2010) auch im Expert Focus breit diskutiert wurde [17].

Der Vorschlag des Bundesrats sieht ebenfalls vor, die Dauer der Bewilligung zur Durchführung des Meldeverfahrens von drei auf fünf Jahre zu verlängern. Diesbezüglich besteht

das Risiko, dass sich die Steuerpflichtigen in zu grosser Sicherheit wiegen. Die ESTV kann nämlich die Verrechnungssteuer nacherheben, wenn sich die faktischen Umstände seit der Erteilung der Bewilligung verändert haben. Gestützt auf das Verrechnungssteuergesetz ist eine Nacherhebung während fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Dividende bzw. geldwerte Leistung fällig war, möglich. Gestützt auf Art. 12 VStrR hat die ESTV aber auch eine Anspruchsgrundlage, die Verrechnungssteuer während sieben Jahren zu erheben [18].

Eine vom EFD eingesetzte Arbeitsgruppe hat die Einführung eines freiwilligen Meldeverfahrens für natürliche Personen im Inland mit einer Beteiligungsquote von zehn Prozent geprüft, letztlich in ihrem Bericht vom 22. März 2021 aber zur Ablehnung empfohlen. Als Argumente gegen die Einführung wurden neben verfassungsrechtlichen Bedenken insb. das höhere Inkassorisiko für die Verrechnungssteuer sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern genannt. Gestützt auf die Erkenntnisse der Arbeitsgruppe hat das EFD am 5. August 2021 mitgeteilt, die Idee eines neuen Meldeverfahrens für natürliche Personen bei der Verrechnungssteuer nicht weiterzuverfolgen.

3. ABSCHAFFUNG DER EMISSIONSABGABE

Die FDP hat bereits am 10. Dezember 2009 einen parlamentarischen Vorstoss zur Abschaffung der Emissionsabgabe auf Fremd- und Eigenkapital lanciert. Auf Fremdkapital wurde die Emissionsabgabe bereits am 1. März 2012 abgeschafft, und die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital wurde vom Parlament schliesslich am 18. Juni 2021 beschlossen. Die SP hat jedoch das Referendum gegen die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital angekündigt.

Der Anwendungsbereich der Emissionsabgabe auf Eigenkapital wurde aber bereits bisher stark beschnitten. So hat das Bundesverwaltungsgericht mit seinem (in Rechtskraft erwachsenen) Urteil vom 15. April 2009 den Anwendungsbereich der Emissionsabgabe auf Zuschüsse des direkten Anteilnehmers oder der direkten Anteilnehmerin eingeschränkt [19]. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II wurde zudem in Art. 6 Abs. 1 lit. k StG eine Ausnahme von CHF 10 Mio. für Sanierungsmassnahmen geschaffen. Beteiligungsrechte an Banken, die unter Verwendung des Wandlungskapitals gemäss Art. 13 Abs. 1 BankG begründet werden, sind gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. l StG von der Emissionsabgabe befreit. Dasselbe gilt gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. m StG für Beteiligungsrechte an Banken oder Konzerngesellschaften von Finanzgruppen, die bei der Umwandlung von Fremd- in Eigenkapital nach Art. 31 Abs. 3 BankG begründet oder erhöht werden.

Mit der voraussichtlich am 1. Januar 2023 in Kraft tretenden Aktienrechtsreform wird im neuen Art. 7 Abs. 1 lit. f StG ein Steueraufschub für die Ablieferung der Emissionsabgabe bei einem Kapitalband eingeführt. Wird nun die Emissionsabgabe nach dem 1. Januar 2023, aber vor dem Ende des max. fünfjährigen Kapitalbands abgeschafft, stellen sich interessante Übergangsrechtliche Fragen [20]. ■

Fussnoten: **1)** Vgl. Ismajli, P., Kapalle, U., Geplante Reform der Verrechnungssteuer, in: Expert Focus 2019/11, S. 895–899. **2)** Vgl. Keglmaier, S., Hermann, Ch., Eine vertane Chance, in: Expert Focus 2020/8, S. 509–512. **3)** Oesterhelt, S., Opel, A., Reform der Verrechnungssteuer – Richtige Stossrichtung mit punktuellm Verbesserungsbedarf, Expert Focus 2021/August und NZZ vom 30. Juli 2021. **4)** Vgl. Oesterhelt, S., Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe bei Konzernfinanzierung, in: Expert Focus 2011/9, S. 756–762. **5)** Vgl. Oesterhelt, S., Erleichterung bei der Konzernfinanzierung, in: Expert Focus 2017/9, S. 622–628. **6)** Vgl. Oesterhelt, S., Auslandsanleihen mit Garantie der inländischen Muttergesellschaft, in: Expert Focus 2020/1–2, S. 57–62 sowie Harbeke, N., Auslandsanleihe mit Downstream-Garantie aus der Schweiz, in: Expert Focus 2020/4, S. 251–256. **7)** Art. 5 Abs. 1 lit. g VStG; vgl. dazu Oesterhelt, S., Wandelanleihen und Wandeldarlehen, in: Expert Focus 2020/10, S. 754 ff., 757 ff. **8)** Art. 5 Abs. 1 lit. i VStG. **9)** Vgl. Bonvin, F., Berr, N., Chevalley, M.-A., Verrechnungspreise für Finanztransaktionen, in: Expert Focus 2020/6–7 (Teil 1), S. 384 ff. und 2020/8 (Teil 2), S. 517 ff.; Brügger, U., Pauli, Ch., Neue Entwicklungen im Bereich Cash Pooling: Lockerungen bei der Verrechnungssteuer – Transfer Pricing zunehmend kritischer, in: Expert Focus 2010/10, S. 704–710; Jaussi, T., Pflirter, M., Unternehmensfinanzierung und insb. Konzernfinanzierung, in: Expert Focus 2009/5, S. 399–406. **10)** Oesterhelt, S., Zinssätze auf Aktionärsdarlehen, in: Expert Focus 2018/3, S. 185–188; Sturzenegger, N., Bonvin, N., Konzerninterne Finanzierung und die Schweiz – Nutzung von Safe Harbors: Möglichkeiten und Grenzen, in: Expert Focus 2015/8, S. 631–635. **11)** Oesterhelt, S., Zinsen auf verdecktem Eigenkapital – Steuerfolgen der Umqualifikation von garantierten Drittdarlehen, in: Expert Focus 2018/12, S. 1005–1009; Mosimann, C., Roos, C., Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals – Fremdfinanzierung von selbst geschaffenen Mehrwert, in: Expert Focus 2019/11, S. 879–884. **12)** Vgl. Liebel-Kotz, S., Verrechnungssteuerpraxis der ESTV bei Dividendenersatzzahlungen hinfällig, in: Expert Focus 2018/4, S. 294–300. **13)** Vgl. Hermann, Ch., Dunkler Fleck im Verrechnungssteuergesetz, FuW vom 20. Mai 2021. **14)** Vgl. Oesterhelt, S., Schreiber, S., Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen (Teil 1), in: Expert Focus 2020/12, S. 978–983 sowie Oesterhelt, S., Schreiber, S., Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen (Teil 2), in: Expert Focus 2021/2, S. 74–79. **15)** Vgl. Hochreutener, H.-P., Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, in: Expert Focus 2011/1–2, S. 77–84. **16)** Vgl. dazu Bürgy, D., Verrechnungssteuerliches Meldeverfahren – Parlament korrigiert ESTV-Praxis, in: Expert Focus 2016/11, S. 804; Matteotti R., Übergangsbestimmung zur Änderung des Meldeverfahrens – Steuersystematische und verfassungsrechtliche Würdigung, in: Expert Focus 2016/10, S. 771 ff. **17)** Vgl. Brülisauer, P., 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens, in: Expert Focus 2011/12, S. 1042 ff.; Schär, D., Verrechnungssteuer bei Dividendenausschüttungen, in: Expert Focus 2012/3, S. 171 ff.; Bürgy, D., Neuhaus, M., Meldeverfahren bei Dividendenausschüttungen – zum Entscheid der ESTV, in: Expert Focus 2013/12, S. 960; Bürgy, D., Matteotti, R., Roth P., Fristen beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, in: Expert Focus 2015/5, S. 422 ff. **18)** Vgl. Oesterhelt, S., Verjährung der Verrechnungssteuer – Erweiterung von fünf auf sieben Jahre durch Art. 12 VStrR, in: Expert Focus 2017/8, S. 535–539. **19)** Vgl. Oesterhelt, S., Emissionsabgabe auf Zuschüssen von Gesellschaftern, in: Expert Focus 2010/12, S. 881–886. **20)** Vgl. Oesterhelt, S., Schreiber, S., Steuerliche Aspekte der Aktienrechtsrevision, in: Expert Focus 2021/6, S. 273–280.