

Nils Harbeke

Anwalt, dipl. Steuerexperte

Patrick Scherrer

M.A. HSG, dipl. Steuerexperte

Unternehmens- steuerrecht

IN A NUTSHELL

DIKE 

Vorwort

Das Vorhaben, das Schweizer Unternehmenssteuerrecht in a Nutshell darzustellen, stellt aufgrund des Zusammenspiels verschiedener Gesetze und Steuerarten sowie der Vielschichtigkeit der Problemstellungen eine Herausforderung dar. Unser Hauptanliegen ist es, dem interessierten Leser bzw. der interessierten Leserin einen möglichst aktuellen und praxisnahen Einblick in diese komplexe Materie zu verschaffen. Das vorliegende Buch erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Auf die Erläuterung verschiedener dogmatischer Grundlagen zur Unternehmensbesteuerung wird bewusst verzichtet, da deren Darstellung den Umfang einer «Nutshell» bei weitem sprengen würde, und die dogmatischen Aspekte der Unternehmensbesteuerung dem Einzelnen in Grundlagenwerken zum Steuerrecht oder Unternehmenssteuerrecht zugänglicher sind. Es war uns aber ein Anliegen, an geeigneten Stellen den einen oder anderen Diskussionsanstoss auch für den erfahrenen und in der Materie bereits ausgebildeten Leser bzw. die ausgebildete Leserin einzuarbeiten.

Das Unternehmenssteuerrecht der Schweiz befindet sich in stetigem Wandel. Per 1. Januar 2020 ist das Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) in Kraft getreten, mit dem die bisherigen international nicht mehr akzeptierten kantonalen Steuerprivilegien für sog. Statusgesellschaften abgeschafft und durch neue international akzeptierte Besteuerungsmodelle ersetzt wurden. Auch auf internationaler Ebene sind Diskussionen im Gange, die einen erheblichen Einfluss auf die Besteuerung multinational tätiger Unternehmen haben bzw. noch haben werden. Zu erwähnen ist insbesondere der Aktionsplan der OECD zur Bekämpfung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) und die Diskussion zur Besteuerung der «Digitalen Wirtschaft».

Vorwort

Aus Sicht des Praktikers stellt das Unternehmenssteuerrecht eines der interessantesten Teilgebiete des Steuerrechts dar. Wir hoffen, dass wir mit diesem Buch unsere Begeisterung für diese Thematik auf andere übertragen können.

Zürich, im Frühling 2020

Nils Harbeke
Patrick Scherrer

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literatur	XXV
Materialien und Verwaltungsanweisungen	XXIX
1. Teil: Einführung	1
§ 1 Begriffe und thematische Abgrenzung	1
§ 2 Grundzüge der Besteuerung von Kapitalunternehmen	6
2. Teil: Gewinnbesteuerung	25
§ 3 Harmonisierungsrechtliche Grundlagen	25
§ 4 Massgeblichkeitsprinzip	26
§ 5 Steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften	29
§ 6 Periodizität der Gewinnermittlung	60
§ 7 Beteiligungsabzug	61
§ 8 Grundstücksgewinne	86
3. Teil: Kapitalbesteuerung	91
§ 9 Grundsätze	91
4. Teil: Unternehmensumstrukturierungen	93
§ 10 Grundsätze	93
5. Teil: Verlustverrechnung und Sanierungen	97
§ 11 Verlustverrechnung	97
§ 12 Sanierungen	99

Inhaltsübersicht

6. Teil: Sitzverlegung / Funktionsverlagerung	117
§ 13 Einleitung	117
§ 14 International	118
§ 15 Verbot der interkantonalen Wegzugsbesteuerung	124
7. Teil: Finanzierung	125
§ 16 Quellensteuer auf Zinsen	125
§ 17 Insbesondere: Quellensteuer auf Darlehenszinsen	126
§ 18 Aktiv- und Passivzinsen: Zinssätze	126
§ 19 Verdecktes Eigenkapital	132
§ 20 Obligationen	140
§ 21 Reform der Verrechnungssteuer	144
8. Teil: Verrechnungssteuer	153
§ 22 Steuerobjekt der Verrechnungssteuer	154
§ 23 Kapitaleinlagereserven	155
§ 24 Erhebung der Verrechnungssteuer	159
§ 25 Entlastung	160
9. Teil: Stempelabgaben	171
§ 26 Thematik	171
§ 27 Emissionsabgabe	173
§ 28 Umsatzabgabe	178
§ 29 Versicherungsstempel	184
10. Teil: Mehrwertsteuer	187
§ 30 Mehrwertsteuerpflicht	187
§ 31 Schuldner der MWST und Steuerobjekt	188
§ 32 Im Inland erbrachte Leistungen	189
§ 33 Vorsteuerabzug und MWST-Ausnahmen	191

11. Teil: Überblick über das Konzernsteuerrecht	193
§ 34 Konzernsteuerrecht im Allgemeinen	193
§ 35 Steuernormen mit Konzernbezug	195
§ 36 Leistungsbeziehungen zwischen Konzern- gesellschaften (Verrechnungspreise)	198
Anhang	209
Stichwortverzeichnis	217

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literatur	XXV
Materialien und Verwaltungsanweisungen	XXIX

1. Teil: Einführung **1**

§ 1 Begriffe und thematische Abgrenzung **1**

1. Begriff des Unternehmenssteuerrechts 1
2. Rechtsform und Unternehmensbesteuerung 1
 - a) Numerus clausus der Rechtsformen 1
 - b) Bedeutung der Rechtsform für die Besteuerung 2
 - aa) Personenunternehmen 2
 - bb) Kapitalunternehmen 4
3. Thematische Eingrenzung 5
 - a) «Unternehmensbesteuerung» 5
 - b) Abgrenzung zu Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen 6

§ 2 Grundzüge der Besteuerung von Kapitalunternehmen **6**

1. Kapitalunternehmen als selbständige Steuersubjekte 6
 - a) Steuerrechtsfähigkeit 6
 - b) Trennungsprinzip und Abschirmwirkung 7
 - c) Durchgriff 7
2. Subjektive Steuerpflicht 8
 - a) Persönliche Zugehörigkeit 8
 - b) Wirtschaftliche Zugehörigkeit 10
 - c) Digitale Wirtschaft («Digital Economy») 11
 - d) Inländerbegriff 15
3. Umfang der Steuerpflicht 16
 - a) Unbeschränkte Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit 16

Inhaltsverzeichnis

b) Beschränkte Steuerpflicht bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit	17
c) Internationale Gewinnabgrenzung	17
d) Interkantonale Gewinnabgrenzung	18
4. Beginn und Ende der Steuerpflicht	19
5. Mithaftung	20
6. Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht	21
7. Steuererleichterungen/Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht	22
2. Teil: Gewinnbesteuerung	25
§ 3 Harmonisierungsrechtliche Grundlagen	25
§ 4 Massgeblichkeitsprinzip	26
1. Grundsatz der prinzipiellen Massgeblichkeit	26
2. Ausprägungen des Massgeblichkeitsprinzips	27
3. Vorgehen bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	28
4. Schutzwirkung des Massgeblichkeitsprinzips	28
§ 5 Steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften	29
1. Arten von Gewinnermittlungsvorschriften	29
2. Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen	30
3. Forschungs- und Entwicklungsaufwand – Überabzug	32
a) Funktionsweise	32
b) Absolute Entlastungsbegrenzung	34
4. Patentbox	35
a) Thematik	35
b) «Patente und vergleichbare Rechte»	37
c) Berechnung der Steuerermässigung in der Patentbox	44
d) Steuerfolgen bei Eintritt in die Patentbox	49
e) Verluste in der Patentbox	50
f) Praktische und geschäftspolitische Aspekte	51

5.	Wertberichtigungen auf Beteiligungen	52
6.	Abzugsfähigkeit der Steuern	52
7.	Abzug auf Eigenfinanzierung	53
a)	Thematik	53
b)	Funktionsweise	54
c)	Bestimmung des Zinssatzes	55
8.	Kapitaleinlagen	56
9.	Kapitalentnahmen	57
a)	Offene Gewinnausschüttung	57
b)	Verdeckte Gewinnausschüttung	58
§ 6	Periodizität der Gewinnermittlung	60
§ 7	Beteiligungsabzug	61
1.	Thematik	61
2.	Anwender des Beteiligungsabzugs	62
3.	Vom Beteiligungsabzug erfasste Beteiligungsrechte	64
4.	Aufwand im Zusammenhang mit Beteiligungen	71
5.	Definition der Beteiligungserträge	74
6.	Berechnung des Beteiligungsabzugs	75
7.	«Converter»-Strukturen	79
8.	Entlastung von Quellensteuern	83
a)	Quellensteuer auf Dividenden	83
b)	(Quellen-)Steuer auf Kapitalgewinnen	85
§ 8	Grundstückgewinne	86
3. Teil:	Kapitalbesteuerung	91
§ 9	Grundsätze	91
4. Teil:	Unternehmensumstrukturierungen	93
§ 10	Grundsätze	93

Inhaltsverzeichnis

5. Teil: Verlustverrechnung und Sanierungen	97
§ 11 Verlustverrechnung	97
§ 12 Sanierungen	99
1. Thematik	99
2. Steuerrechtlicher Sanierungsbegriff	100
3. Typische Sanierungsmassnahmen	104
4. Steuerfolgen von Sanierungsmassnahmen	105
a) Rangrücktritt	105
b) Buchmässige Aufwertung	105
c) A-fonds-perdu-Zuschuss	107
aa) Steuerfolgen für die Gesellschaft: Zuschuss vom direkten Anteilshaber	108
bb) Steuerfolgen für die Gesellschaft: Zuschuss vom indirekten Anteilshaber	109
cc) Steuerfolgen beim Anteilshaber	109
d) Forderungsverzicht	110
aa) Forderungsverzicht durch unabhängige Dritte	111
bb) Forderungsverzicht durch den direkten Anteilshaber	111
cc) Forderungsverzicht durch sonstige Nahestehende	113
e) Sanierungsfusion	113
6. Teil: Sitzverlegung / Funktionsverlagerung	117
§ 13 Einleitung	117
§ 14 International	118
1. Immigration (Step-up)	118
2. Emigration (Wegzugsbesteuerung)	122
§ 15 Verbot der interkantonalen Wegzugsbesteuerung	124

7. Teil: Finanzierung	125
§ 16 Quellensteuer auf Zinsen	125
§ 17 Insbesondere: Quellensteuer auf Darlehenszinsen	126
§ 18 Aktiv- und Passivzinsen: Zinssätze	126
1. Drittvergleichsgrundsatz	126
2. Spezialfall: Unterverzinsliches Darlehen an Tochtergesellschaft	127
3. «Safe Haven»-Zinssätze der ESTV	127
a) Zuschlag auf Refinanzierungskosten	128
b) Tiefer verzinsliche Fremdwährung	129
c) Höher verzinsliche Fremdwährung	129
d) Separate Thematik: Verdecktes Eigenkapital	129
4. Kurzfristiges Guthaben oder langfristiges Darlehen (Cash-Pool)	130
5. Abweichen von den «Safe Haven»-Zinssätzen der ESTV	131
§ 19 Verdecktes Eigenkapital	132
1. Thematik	132
2. Darlehen von Tochtergesellschaften	134
3. Berechnung der Obergrenze der steuerlich aner- kannten Fremdfinanzierung bei der Kapitalsteuer	136
4. Berechnung der Obergrenze des abzugsfähigen Zinsaufwands bei der Gewinnsteuer	137
5. DBA-Entlastung von der Verrechnungssteuer bei verdecktem Eigenkapital	139
§ 20 Obligationen	140
§ 21 Reform der Verrechnungssteuer	144
1. Geplante Änderungen bei Zinserträgen	144
2. Relevanter Zinsertrag	147
3. Natürliche Person als Nutzungsberechtigter	148
4. Abzugsverpflichtete Schweizer Zahlstelle	149

Inhaltsverzeichnis

5. Fälle, in denen für den Zinsertrag keine (volle) Geldzahlung ausgerichtet wird	149
6. Festlegung der Bemessungsgrundlage	150
7. Haftungsrisiken im Zusammenhang mit der Steuererhebung	150
8. Zeitliche Umsetzung des Wechsels zum Zahlstellenprinzip	151
8. Teil: Verrechnungssteuer	153
§ 22 Steuerobjekt der Verrechnungssteuer	154
§ 23 Kapitaleinlagereserven	155
§ 24 Erhebung der Verrechnungssteuer	159
§ 25 Entlastung	160
1. Rückerstattung der Verrechnungssteuer	160
2. Phasenkongruente Dividende	162
a) Voraussetzungen für die Dividendenausschüttung einer Schweizer Gesellschaft	162
b) Voraussetzungen für eine phasenkongruente Erfassung von Dividendenertrag innerhalb des Konzerns	163
c) Steuerliche Betrachtung einer phasenkongruenten Dividende	164
d) Entlastung von der Verrechnungssteuer bei einer phasenkongruenten Dividende	165
3. Altreservenpraxis	166
a) Thematik	166
b) Ablauf bei Feststellung von Altreserven	167
c) Begründung der Altreservenpraxis	168
d) Bestimmung des Altreservenbetrags	168
e) Betriebsnotwendige Mittel	169

9. Teil: Stempelabgaben	171
§ 26 Thematik	171
§ 27 Emissionsabgabe	173
1. Gegenstand der Emissionsabgabe	173
2. Insbesondere: Emissionsabgaberechtliche Behandlung von Zuschüssen	174
3. Höhe der Emissionsabgabe	175
4. Schuldner der Emissionsabgabe	176
5. Ausnahmen von der Emissionsabgabe	176
§ 28 Umsatzabgabe	178
1. Gegenstand der Umsatzabgabe	178
2. «Steuerbare Urkunden»	178
3. «Entgeltliche» Übertragung	179
4. Schweizer «Effekthändler»	180
5. Entstehung der Umsatzabgabe und Steuersätze	181
6. Schuldner der Umsatzabgabe	182
7. Ausnahmen von der Umsatzabgabe	183
§ 29 Versicherungsstempel	184
10. Teil: Mehrwertsteuer	187
§ 30 Mehrwertsteuerpflicht	187
§ 31 Schuldner der MWST und Steuerobjekt	188
§ 32 Im Inland erbrachte Leistungen	189
§ 33 Vorsteuerabzug und MWST-Ausnahmen	191
11. Teil: Überblick über das Konzernsteuerrecht	193
§ 34 Konzernsteuerrecht im Allgemeinen	193
§ 35 Steuernormen mit Konzernbezug	195
1. Gewinn- und Kapitalsteuer	195
2. Verrechnungssteuer	196

Inhaltsverzeichnis

3. Stempelabgaben	196
4. Mehrwertsteuer	197
§ 36 Leistungsbeziehungen zwischen Konzern- gesellschaften (Verrechnungspreise)	198
1. Allgemeines und Begriff des Verrechnungspreises	198
2. Funktions- und Risikoanalyse	200
3. Verrechnungspreismethoden	201
a) Standardmethoden und Gewinnmethoden	201
b) Preisvergleichsmethode	202
c) Wiederverkaufspreismethode	202
d) Kostenaufschlagsmethode	203
e) Nettomargenmethode	203
f) Gewinnaufteilungsmethode	204
4. Verrechnungspreisdokumentation	204
5. Verrechnungspreiskorrekturen	205
Anhang	209
Stichwortverzeichnis	217