



Bern, 13. Dezember 2024

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

Bericht des Bundesrates
in Erfüllung des Postulats 22.3396 WAK-N vom
5. Mai 2022

1	Zusammenfassung	4
2	Ausgangslage	5
3	Verrechnungssteuer auf Beteiligungserträgen im Konzernverhältnis	6
3.1	Allgemeines	6
3.2	Zweck der Verrechnungssteuer	7
3.2.1	Sicherungszweck	7
3.2.2	Fiskalzweck	7
3.3	Leistungsempfängerin oder Leistungsempfänger / Direktbegünstigungstheorie	7
3.4	Rückerstattungsverfahren im Konzernverhältnis	8
3.4.1	Nationales Konzernverhältnis	8
3.4.2	Internationales Konzernverhältnis	8
3.5	Meldeverfahren	9
3.5.1	Nationales Konzernverhältnis	9
3.5.2	Internationales Konzernverhältnis	9
3.6	Rechtsprechung	10
3.6.1	Nationales Konzernverhältnis	10
3.6.2	Internationales Konzernverhältnis	11
3.7	Lehre	11
3.7.1	Nationales Konzernverhältnis	11
3.7.2	Internationales Konzernverhältnis	12
4	Spezifisch: Geldwerte Leistungen im Konzernverhältnis	13
4.1	Entstehung einer geldwerten Leistung	13
4.2	Steuerliche Folgen einer geldwerten Leistung	14
4.2.1	Verrechnungssteuer.....	14
4.2.2	Gewinnsteuer	17
4.3	Weitere Auswirkungen der Direktbegünstigungstheorie	18
4.3.1	Sicherung des Gewinnsteueraufkommens	18
4.3.2	Liquiditätsnachteil für die Unternehmen	18
4.4	Relevanz von geldwerten Leistungen	18
5	Direktbegünstigungs- vs. Dreieckstheorie	19
5.1	Allgemein	19
5.1.1	Direktbegünstigungstheorie	19
5.1.2	Dreieckstheorie	19
5.2	Auswirkungen eines Wechsels zur Dreieckstheorie	21
5.2.1	Geldwerte Leistungen im nationalen Konzernverhältnis	21
5.2.2	Geldwerte Leistungen im internationalen Konzernverhältnis	22
5.2.3	Finanzielle Auswirkungen	23
5.2.4	Auswirkungen auf das Dividend Stripping	24

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

5.2.5	Verfassungsmässigkeit	24
5.3	Internationale Usancen.....	25
5.3.1	Länderübersicht	25
5.3.2	Doppelbesteuerungsabkommen	25
6	Mögliche Massnahme.....	26
6.1	Ziele einer möglichen Massnahme	26
6.2	Ausweitung Meldeverfahren auf geldwerte Leistungen	26
7	Schlussfolgerungen	28
	Anhang: Übersicht aktuelle und mögliche zukünftige Rechtslage.....	29

1 Zusammenfassung

Die Motion Ettlín 19.4635 forderte die konsequente Anwendung der Dreieckstheorie bei der Verrechnungssteuer. Diese Forderung wurde u.a. damit begründet, dass insbesondere geldwerte Leistungen zwischen Konzerngesellschaften im internationalen Umfeld zu nachteiligen Folgen führen können.

Die Motion wurde vom Nationalrat abgelehnt. Gleichzeitig mit der Ablehnung beauftragte dieser jedoch den Bundesrat durch die Überweisung des Postulats 22.3396, einen Bericht zu erstellen, der die Thematik erläutert.

Bei der Verrechnungssteuer handelt es sich um eine Quellensteuer, die vom Bund u.a. auf dem Ertrag des beweglichen Kapitalvermögens (insbesondere Zinsen und Beteiligungserträge) erhoben wird. Im nationalen Verhältnis weist die Verrechnungssteuer einen Sicherungszweck (Sicherung der direkten Steuern auf Ebene Bund, Kantone und Gemeinden) und im internationalen Verhältnis einen Fiskalzweck (Einnahmenbeschaffung) auf.

Die Verrechnungssteuer muss von der Leistungsschuldnerin oder vom Leistungsschuldner auf die Leistungsempfängerin oder den Leistungsempfänger überwältzt werden. Da diese Leistungsempfängerin oder dieser Leistungsempfänger rückerstattungsberechtigt ist, ist zentral, wer als Leistungsempfängerin oder Leistungsempfänger gilt.

Bei der Verrechnungssteuer wird generell – und damit auch bei Beteiligungserträgen im Konzern – die Direktbegünstigungstheorie angewendet. Erbringt beispielsweise eine Gesellschaft eine geldwerte Leistung an ihre Schwestergesellschaft, gilt diese als Leistungsempfängerin, weil sie den steuerbaren Ertrag direkt vereinnahmt und frei über diesen verfügen darf. Im internationalen Verhältnis ist daher in diesen Fällen nur eine teilweise Rückerstattung der Verrechnungssteuer möglich, sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht. Im Regelfall verbleibt im Schwesterverhältnis oder im Enkelin/Grossmutter-Verhältnis eine definitive Belastung im Umfang von 15 Prozent. Zudem müssen die Konzerne für die Entrichtung der Verrechnungssteuer entsprechende Liquidität sicherstellen, auch bezüglich des rückforderbaren Betrags, was eine zusätzliche Herausforderung darstellen kann.

Im Gegensatz dazu gelangt auf Ebene der direkten Steuern die Dreieckstheorie zur Anwendung. Geldwerte Leistungen innerhalb eines Konzerns werden in einem ersten Schritt immer der Muttergesellschaft zugerechnet. Je nach Konstellation (Bsp. geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften) erfolgt anschliessend in einem zweiten Schritt eine Kapitaleinlage von der Muttergesellschaft auf die (andere) begünstigte Tochtergesellschaft.

Würde bei der Verrechnungssteuer neu generell die Dreieckstheorie angewendet, hätte dies folgende Auswirkungen:

- Im nationalen Konzernverhältnis ergäben sich nur geringe Auswirkungen. Der Grund liegt darin, dass bei beiden Theorien inländische Gesellschaften vollumfänglich rückerstattungsberechtigt sind. Würde zusammen mit der Dreieckstheorie zugleich das Meldeverfahren gewährt, würden jedoch in den Fällen, bei denen aktuell das Meldeverfahren nicht gewährt wird, die bisherigen Einnahmen aus Verzugszinsen wegfallen.
- Ein Wechsel zur Dreieckstheorie hätte im internationalen Konzernverhältnis den Wegfall von nicht rückforderbaren Verrechnungssteuern zur Folge. Dies würde zu erheblichen Mindereinnahmen bei der Verrechnungssteuer führen. Zudem fände auch im internationalen Verhältnis eine Minderung der Einnahmen aus Verzugszinsen statt.
- Die heute geltende Direktbegünstigungstheorie stellt im Gegensatz zur Dreieckstheorie einen Anreiz dar, dass Konzerne Verrechnungspreise nicht zu Ungunsten der Schweiz festlegen; das Risiko einer nicht rückforderbaren Verrechnungssteuer dämpft jedenfalls Gewinnverschiebungen in andere Staaten. Dies wirkt Mindereinnahmen auf Ebene der Gewinnsteuern von Bund und Kantonen entgegen.

Um die negativen Folgen der Direktbegünstigungstheorie abzuschwächen, könnte bei der Verrechnungssteuer das Meldeverfahren auf geldwerte Leistungen ausgeweitet werden. Dieser Ansatz hätte

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

den Vorteil, dass die Liquidität der Konzerne geschont und der administrative Aufwand geringer ausfällt. Gleichzeitig wären die Einnahmen aus der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis weiterhin sichergestellt, wobei Mindereinnahmen in Bezug auf Verzugszinsen und Bussen möglich sind und Einnahmen aus nicht zurückgeforderten Verrechnungssteuern wegfallen würden. Keine erhöhten Risiken ergäben sich für die Gewinnsteuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden.

2 Ausgangslage

Die Motion Ettlin 19.4635 «Die Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden» forderte bei der Verrechnungssteuer einen Wechsel zur sogenannten Dreieckstheorie. Diese Forderung wurde wie folgt begründet:

«Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat im Jahr 2001 für die Bestimmung des Leistungsempfängers zwischen verbundenen, vom gleichen Aktionärskreis beherrschten Gesellschaften bei der Verrechnungssteuer in Anlehnung an eine bereits bestehende ungeschriebene Praxis und mit Verweis auf Artikel 14 und Artikel 21 ff. VStG im Grundsatz die Direktbegünstigungstheorie für anwendbar erklärt. Diese Haltung wird auch teilweise in der Lehre gestützt, wonach der klare Wortlaut von Artikel 14 Absatz 1 VStG nur die ausnahmslose Anwendung der Direktbegünstigungstheorie erlaube.

Konkret heisst das, dass bei einem geldwerten Vorteil zwischen zwei Gesellschaften A und B, die vom gleichen Aktionär gehalten werden, der Vorteil direkt der empfangenden Gesellschaft und nicht dem Aktionär zugerechnet wird. Somit kann nur die empfangende Gesellschaft die Verrechnungssteuer zurückfordern. Das führt im internationalen Umfeld (Verrechnungspreise) zu nachteiligen Folgen und verhindert auch bei Vorliegen von Doppelbesteuerungsabkommen eine Doppelbesteuerung nicht.

Der eigentliche Grund, warum eine Gesellschaft einer nahestehenden Person geldwerte Vorteile verschafft, kann definitionsgemäss nur in der aktienrechtlichen Verflechtung der betroffenen Gesellschaften, dem gemeinsamen Aktionär, liegen.

Vor dem Hintergrund vermehrter Verrechnungspreisanpassungen durch die Schweizer Behörden wird sich die Problematik künftig verschärfen. Das Ausland wendet zumeist die Dreieckstheorie an, womit die schweizerische Praxis international auf Unverständnis stösst. Darunter leidet die Attraktivität der Schweiz als internationaler Investitionsstandort.

Deshalb wird denn auch im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer konsequent die sogenannte Dreieckstheorie angewendet. Das heisst im obigen Beispiel würde die Leistung dem Aktionär zugerechnet.

Situativ weicht die ESTV auch für die Verrechnungssteuer in bestimmten Fällen von der Direktbegünstigungstheorie ab. Dies manifestiert sich bislang aber nur punktuell und die Begründungen sind mitunter verschieden und einzelfallbezogen. Des Weiteren erscheint es unverständlich, dass der gleiche Sachverhalt heute für Gewinn- und Einkommenssteuern und die Verrechnungssteuer anders beurteilt wird.

Nicht zuletzt zwecks Schaffung von Rechtssicherheit ist daher die Entwicklung eines stimmigen Gesamtkonzepts und die Gleichbehandlung von Verrechnungssteuer und direkten Steuern dringend geboten.»

Der Nationalrat lehnte im September 2022 diese Motion ab. Dennoch war der Nationalrat der Meinung, dass die Motion ein wichtiges Anliegen aufgreift. Um über eine Systemänderung entscheiden zu können, benötigt der Nationalrat jedoch weitere Informationen. Daher hat er zeitgleich mit der Ablehnung der Motion folgendes Postulat seiner Kommission für Wirtschaft und Abgaben überwiesen (22.3396):

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

«Der Bundesrat wird beauftragt, einen Bericht zu den in der Motion 19.4635 "Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden" erläuterten Zusammenhängen zu erstellen. Der Bericht sollte folgende Aspekte umfassen:

- Er soll eine Auslegeordnung zur schweizerischen Besteuerungspraxis im Vergleich mit den internationalen Usanzen machen.
- In dieser Auslegeordnung soll insbesondere auf den Unterschied zwischen den Konsequenzen der Direktbegünstigten- und der Dreieckstheorie für die betroffenen Gesellschaften eingegangen werden.
- Die Auslegeordnung soll auch das Missbrauchsrisiko des Dividendenstripings darlegen.
- Die sich aus der Auslegeordnung ergebenden Probleme für die betroffenen Gesellschaften sind deutlich zu identifizieren.
- Mögliche Lösungen für diese Probleme sind vorzuschlagen, wobei auch die Konsequenzen der Lösungen darzustellen sind, namentlich ihre Folgen auf die Steuererträge des Bundes.»

Der vorliegende Bericht behandelt vorwiegend die Verrechnungssteuer, äussert sich jedoch auch zu Fragen der Gewinnsteuer. Zudem gibt er einen Überblick über die geltende Lehre, Rechtsprechung und internationale Usanzen. Zum Schluss wird eine mögliche Massnahme vorgestellt.

3 Verrechnungssteuer auf Beteiligungserträgen im Konzernverhältnis

3.1 Allgemeines

Die Verrechnungssteuer ist eine vom Bund an der Quelle erhobene Steuer auf dem Ertrag des beweglichen Kapitalvermögens, namentlich auch auf Beteiligungserträgen im Konzernverhältnis. Gemäss Artikel 14 Absatz 1 VStG¹ muss die Steuer von der Leistungsschuldnerin oder dem Leistungsschuldner auf die Empfängerin oder den Empfänger der steuerbaren Leistung überwält werden. Die gesetzliche Überwälzungspflicht der Verrechnungssteuer bewirkt, dass Leistungen zunächst nur im Umfang von 65% bei der Leistungsempfängerin oder beim Leistungsempfänger ankommen.

Auf Kapitalerträgen beträgt der Steuersatz der Verrechnungssteuer 35%. Ist die Leistungsempfängerin oder der Leistungsempfänger rückerstattungsberechtigt, wird die Verrechnungssteuer ihr oder ihm vollständig oder teilweise zurückerstattet. Eine vollständige Rückerstattung erfolgt im Inlandverhältnis.

Bei grenzüberschreitenden Transaktionen hängt die Rückerstattung davon ab, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen (nachstehend «DBA») vorliegt und welche Entlastung der Quellensteuer (Verrechnungssteuer) dieses DBA vorsieht oder ob die grenzüberschreitenden Transaktionen dem Abkommen über den automatischen Informationsaustausch mit der EU (AIA-EU)² unterliegen. Je nachdem kann es im Auslandverhältnis zu keiner, einer teilweisen oder einer vollständigen Rückerstattung kommen. In vielen Fällen, die das Tochter/Mutter-Verhältnis betreffen, kommt es jedoch aufgrund des bestehenden AIA-EU und der zahlreich abgeschlossenen DBA zu einer vollumfänglichen (sämtliche EU-Mitgliedstaaten) oder einer teilweisen Rückerstattung (USA, China).

¹ Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG), SR 642.21

² Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, SR 0.641.926.81

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

Die Verrechnungssteuer ist eine Objektsteuer, d.h. sie wird ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Leistungsempfängerin oder des Leistungsempfängers erhoben (Grundsatz der Anonymität der Erhebung der Verrechnungssteuer).

3.2 Zweck der Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer dient dem Sicherungs- und Fiskalzweck.

3.2.1 Sicherungszweck

Die Verrechnungssteuer wird für inländische Anlegerinnen und Anleger nicht unmittelbar zwecks Generierung von Einnahmen erhoben, sondern um die auf diesen Vermögenswerten anfallenden Einkommens- und Vermögenssteuern resp. Gewinn- und Kapitalsteuern zu sichern. Deklariert die leistungsbegünstigte inländische natürliche Person den Ertrag sowie den zugrunde liegenden Vermögensgegenstand bei der Einkommens- und Vermögenssteuer korrekt und sind auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt (vgl. dazu Art. 21 ff. VStG), so besteht Anspruch auf Rückerstattung. Bei inländischen juristischen Personen ist die ordnungsgemässe Verbuchung als Ertrag in der handelsrechtlichen Jahresrechnung für die Zwecke der Gewinn- und der Kapitalsteuer Voraussetzung. Verpasst die steuerpflichtige Person die Deklaration, unterlässt sie die Verbuchung oder erfüllt sie eine andere Voraussetzung nicht, so stellt die Verrechnungssteuer eine definitive Belastung dar, die zusätzlich zur Einkommens- resp. Gewinnsteuer anfällt (subsidiärer Sicherungszweck). Damit wird ein Anreiz zur korrekten Deklaration gesetzt.³

3.2.2 Fiskalzweck

Die Verrechnungssteuer hat einen Fiskalzweck, soweit keine Rückerstattungsberechtigung gegeben ist oder versäumt wird, die Geltendmachung der Rückerstattung innert Frist zu beantragen. Die nicht rückforderbare oder nicht zurückgeforderte Verrechnungssteuer verbleibt beim Bund. Gemäss Artikel 2 VStG kommt den Kantonen 10% des jährlichen Reinertrags der Verrechnungssteuer zu.

Im nationalen Verhältnis wird die Rückerstattungsberechtigung insbesondere dann verneint, wenn kein ausreichendes Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besteht, den Deklarations- oder Verbuchungspflichten nicht ordnungsgemäss nachgekommen oder bei den direkten Steuern (Einkommen- und Gewinnsteuern) eine Hinterziehung begangen wird.

Im internationalen Verhältnis wird die Rückerstattung soweit gewährt, wie dies das DBA mit dem Wohnsitzstaat der antragstellenden Person vorsieht, beziehungsweise das AIA-EU zur Anwendung gelangt.

3.3 Leistungsempfängerin oder Leistungsempfänger / Direktbegünstigungstheorie

Die Empfängerin oder der Empfänger der steuerbaren Leistung (nachstehend Leistungsempfängerin resp. Leistungsempfänger) ist – sofern die entsprechenden Voraussetzungen bei ihr resp. ihm erfüllt sind – rückerstattungsberechtigt. Der Definition dieser Leistungsempfängerin oder dieses Leistungsempfängers kommt daher zentrale Bedeutung zu.

Gemäss der geltenden Direktbegünstigungstheorie ist die Leistungsempfängerin oder der Leistungsempfänger diejenige resp. derjenige, die resp. der den steuerbaren Ertrag vereinnahmt und frei darüber verfügen darf. Im Konzernverhältnis ist dies diejenige juristische Person, die in den Genuss des

³ BBl 2021 975 ff.

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

Ertrages (Dividende oder geldwerte Leistung) kommt. Die Verrechnungssteuer ist demnach auf diese Person zu überwälzen und die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer müssen von dieser Person erfüllt werden. Dies hat insbesondere bei Leistungsflüssen zwischen Konzerngesellschaften finanzielle und betriebswirtschaftliche Auswirkungen. Im Kapitel 4.2.1 wird die Thematik näher erläutert.

Die ESTV hat in ihrem Merkblatt zur Bestimmung der Leistungsempfängerin resp. des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer⁴ gestützt auf einschlägige Urteile des Bundesgerichts Ausnahmen von der Anwendung der Direktbegünstigungstheorie definiert. Bei diesen Ausnahmen gilt die sogenannte «Dreieckstheorie» (detaillierte Informationen hierzu finden sich im Kapitel 5.1.2).

Die ESTV wendet auch im internationalen Verhältnis - mit den analogen Ausnahmen wie im nationalen Verhältnis - die Direktbegünstigungstheorie an.

3.4 Rückerstattungsverfahren im Konzernverhältnis

Die nachstehenden Ausführungen beschränken sich auf die juristischen Personen, da nur für diese die Frage der Dreieckstheorie relevant ist.

Juristische Personen können ihren Rückerstattungsanspruch geltend machen, indem sie ein entsprechendes Gesuch der ESTV einreichen. Diese prüft anschliessend summarisch, ob die Voraussetzungen für die Rückerstattung gegeben sind. Ist dies der Fall, wird die Verrechnungssteuer der gesuchstellenden Gesellschaft ausbezahlt.

3.4.1 Nationales Konzernverhältnis

Folgende Voraussetzungen müssen im nationalen Konzernverhältnis für die Rückerstattung gegeben sein:

- Sitz in der Schweiz (Art. 22 Abs. 1 VStG)
- Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes (Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG)
- Ordnungsgemässe Verbuchung als Ertrag (Art. 25 Abs. 1 VStG)
- Keine Steuerumgehung (Art. 21 Abs. 2 VStG)
- Rechtzeitiger Antrag auf Rückerstattung (Art. 32 Abs. 1 VStG)

3.4.2 Internationales Konzernverhältnis

Im internationalen Konzernverhältnis kann die Entlastung nur gestützt auf ein bestehendes DBA oder auf den AIA-EU erfolgen. Steht weder das eine noch das andere zur Verfügung, führt dies dazu, dass die Verrechnungssteuer von 35% zu einer definitiven Steuerbelastung wird.

DBA sehen für die Entlastung von der Verrechnungssteuer oftmals eine Mindestbeteiligung vor. Zudem sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Ansässigkeit in einem Vertragsstaat (Art. 4 OECD-Musterabkommen)⁵
- Effektive Nutzungsberechtigung: effektiv nutzungsberechtigt ist, wer den steuerbaren Ertrag unbelastet empfängt und keiner rechtlichen oder vertraglichen Weiterleitungspflicht unterliegt. (Art. 10 OECD-MA)

⁴ S-02.141

⁵ Das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) ist ein international anerkannter Standard und dient als Grundlage für den Abschluss von DBA.

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

- Kein Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs (Art. 29 OECD-MA)
- Rechtzeitiger Antrag auf Rückerstattung (Art. 27 Abs. 1 StADG)⁶

3.5 Meldeverfahren

Anstelle der Erhebung der Verrechnungssteuer besteht in gewissen Fällen die Möglichkeit, die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (sogenanntes «Meldeverfahren»). Die Durchführung eines Meldeverfahrens ist nicht obligatorisch (Art. 20 Abs. 1 VStG) und ist nur möglich, wenn im Rahmen einer summarischen Prüfung das Recht zur Nutzung resp. die effektive Nutzungsberechtigung zweifelsfrei feststeht und auch die übrigen Voraussetzungen für die Rückerstattung erfüllt sind.

3.5.1 Nationales Konzernverhältnis

Folgende Meldeverfahren sind u.a. im nationalen Konzernverhältnis vorgesehen:

- Bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im nationalen Konzernverhältnis (Art. 20 Abs. 2 VStG)
 - Dieses Meldeverfahren ist nur zulässig für Beteiligungen von 10% oder mehr und für alle juristischen Personen, die eine solche qualifizierte Beteiligung halten (Art. 26a Abs. 1 VStV).
 - Die unter Ziffer 3.4 aufgeführten Voraussetzungen der Rückerstattung müssen summarisch ebenfalls erfüllt sein.
 - Zusammen mit der Abrechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer wird das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingereicht.
- Wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist (Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV).

3.5.2 Internationales Konzernverhältnis

Grundsätzlich kann im internationalen Verhältnis die Steuerpflicht durch Meldung von Dividenden und geldwerten Leistungen nur erfüllt werden, wenn die rückforderungsberechtigte Gesellschaft entweder von einem DBA oder vom AIA-EU profitieren kann. Das Meldeverfahren gemäss DBA und das Meldeverfahren gemäss AIA-EU stehen alternativ zueinander. Beiden Meldeverfahren ist gemein, dass sie nur im Mutter-Tochter-Verhältnis zur Anwendung gelangen.

Damit ein Meldeverfahren im internationalen Konzernverhältnis durchgeführt werden kann, bedarf es einer vorgängigen Bewilligung der ESTV (Grundgesuch), welche für fünf Jahre gültig ist. Wird anschliessend die Dividende ausbezahlt, wird die Steuerpflicht mittels Einreichung der Abrechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer und des «Gesuchs um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer» erfüllt.

Nachstehend werden die beiden im internationalen Konzernverhältnis möglichen Meldeverfahren erläutert.

⁶ Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG), SR 672.2

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

Meldeverfahren gemäss DBA

Wenn ein DBA vorliegt und die ausländische Gesellschaft wesentlich an einer schweizerischen Gesellschaft beteiligt ist, besteht die Möglichkeit, die Entlastung von der Verrechnungssteuer über das Meldeverfahren abzuwickeln.

Eine ausländische Gesellschaft ist dann wesentlich an der schweizerischen Gesellschaft beteiligt, wenn sie mindestens über die Beteiligungsquote verfügt, die sie nach dem massgebenden DBA zur Beanspruchung einer teilweisen oder vollständigen Entlastung von der Verrechnungssteuer berechtigt. Viele DBA kennen eine Mindestbeteiligungsvorschrift von 10%. Andere DBA wie beispielsweise dasjenige mit Griechenland sehen eine Mindestbeteiligung von 25% vor. Im DBA mit Spanien wiederum ist eine Mindestbeteiligung von 10% mit einer Mindesthaltedauer von 1 Jahr enthalten. Es gibt aber auch DBA, die keine entsprechende Bestimmung kennen. In einem solchen Fall muss die ausländische Gesellschaft über eine direkte Beteiligung von mindestens 10% verfügen.

Meldeverfahren gemäss Abkommen über den automatischen Informationsaustausch mit der EU

Verbundene Kapitalgesellschaften haben im Verhältnis zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten die Wahl, ob sie für die Verrechnungssteuerentlastung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen eine anwendbare DBA-Bestimmung oder Artikel 9 Absatz 1 AIA-EU in Anspruch nehmen wollen. Wird letzterer in Anspruch genommen, kann das Meldeverfahren geltend gemacht werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Direkte Beteiligung von mindestens 25% am Gesellschaftskapital,
- Erfordernis der zweijährigen Haltedauer der 25%-Beteiligung,
- Die leistende Gesellschaft ist in der Schweiz und die empfangende Gesellschaft in der EU ansässig,
- Keine der beiden Gesellschaften ist gemäss einem Drittstaaten-DBA in diesem Drittstaat steuerlich ansässig,
- Beide Gesellschaften unterliegen ohne Befreiung der Körperschaftssteuer und beide Gesellschaften weisen die Form einer Kapitalgesellschaft auf.

Das Meldeverfahren gemäss AIA-EU kann im Einzelfall vorteilhafter sein als das sonst zur Anwendung gelangende DBA. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn das DBA eine Mindesthaltedauer vorsieht. Im AIA-EU ist zwar ebenfalls eine Mindesthaltedauer von zwei Jahren erforderlich. Doch während dieser zwei Jahre wird das Meldeverfahren unter Vorbehalt gewährt. Dies ist bei der Anwendung des Meldeverfahrens gemäss DBA nicht möglich.

3.6 Rechtsprechung

3.6.1 Nationales Konzernverhältnis

Das Bundesgericht geht für die Zwecke der Verrechnungssteuer davon aus, dass die Direktbegünstigungstheorie anwendbar ist. Es hatte die Frage aber noch nie zu entscheiden und bislang nur indirekt (obiter dicta) Stellung zu dieser Thematik genommen.

BGer 2C_16/2015 vom 06.08.2015 E. 2.4.4

Das Bundesgericht spricht von der «*verrechnungssteuerrechtliche[n] Direktbegünstigungstheorie*». Es verweist dabei auf BGer 2A.315/1991 /2 A.320/1991 vom 22.10.1992 E. 4b a. E. und auf BGer 2C_514/2008 vom 08.09.2009 E. 5).

BGer 2C_177/2016 E. 5.3 vom 30.01.2017

Das Bundesgericht erörtert, ob die Direktbegünstigungstheorie, «*qui est la règle pour l'impôt anticipé*», allenfalls für die direkten Steuern anwendbar sein könnte.

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

BGer 2C_449 2017 vom 26.02.2019 E. 2.4.2

Das Bundesgericht führt aus, «Diese Theorie [die Direktbegünstigungstheorie] ist primär im Recht der Verrechnungssteuer gebräuchlich». Es verweist dabei auf BGer 2C_177/2016 vom 30.01.2017 E. 5.3 (siehe oben) und auf BGer 2C_16/2015 vom 06.08.2015 E. 2.4.4 (siehe oben).

3.6.2 Internationales Konzernverhältnis

Im internationalen Kontext spricht sich das Bundesgericht in BGer 2C_344/2018 E. 3.4.5 klar für einen Rückgriff auf das nationale Recht aus, wenn es um die Bestimmung der Leistungsempfängerin oder des Leistungsempfängers geht. Allerdings steht in dieser Bundesgerichtsentscheid nicht die Direktbegünstigungs- resp. Dreieckstheorie zur Diskussion, sondern die Frage der transparenten Behandlung von Offshoregesellschaften.

3.7 Lehre

Sowohl im nationalen wie im internationalen Verhältnis ist die Anwendung der Direktbegünstigungstheorie in der Lehre umstritten. Dies zeigen die nachstehenden Äusserungen.

3.7.1 Nationales Konzernverhältnis

Gemäss Bauer-Balmelli/Desax⁷ lässt Artikel 14 Absatz 1 VStG hinsichtlich der Frage, auf wen die Steuerlast zu überwälzen ist, an Klarheit nichts zu wünschen übrig: Leistungsempfängerin oder Leistungsempfänger ist diejenige oder derjenige, welche oder welcher den steuerbaren Ertrag vereinnahmt und darüber verfügen darf. In Artikel 14 Absatz 1 VStG ist mithin klar und ausnahmslos die Direktbegünstigungstheorie verankert.

Bauer-Balmelli/Desax sind jedoch der Meinung, dass die Dreieckstheorie zu weit sachgemässeren Resultaten führen würde, als dies bei der Direktbegünstigungstheorie der Fall sei. Dies insbesondere im internationalen Verhältnis, wo die Direktbegünstigungstheorie zu widersinnigen Ergebnissen führe. Gleichzeitig halten sie jedoch auch fest, dass sich die Anwendung der Dreieckstheorie nur durch entsprechende Auslegung des Artikels 21 VStG oder durch Änderung des Gesetzestextes der Artikel 14 Absatz 1 und Artikel 21 VStG vollziehen lässt.

Kollruss⁸ hingegen kommt zum Schluss, dass es keine innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Anwendung der Direktbegünstigungstheorie gebe. Die gegenwärtige steuerliche Behandlung verstosse in einigen Fällen gegen den Gesetzesvorbehalt und das Legalitätsprinzip. Auf Erträge aus Beteiligungsrechten, zu denen er insbesondere auch eine geldwerte Leistung an eine nahestehende Person zählt, die an der leistenden Gesellschaft nicht beteiligt ist, sei grundsätzlich die Dreieckstheorie anzuwenden.

Lissi⁹ verweist darauf, dass die Schweizer Lehre einhellig davon ausgehe, dass bei einer geldwerten Leistung an eine nahestehende Drittperson diese Drittperson Leistungsempfängerin resp. Leistungsempfänger ist und somit die Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung gelange. Aus seiner Sicht sprechen jedoch systematische, teleologische sowie völker- und verfassungsrechtsharmonisierende Überlegungen dafür, dass bei einer geldwerten Leistung an eine nahestehende Drittperson die Anteilsinhaberin oder der Anteilsinhaber als Leistungsempfängerin resp. als Leistungsempfänger zu gelten habe. Dies wiederum hätte die Anwendung der Dreieckstheorie zur Folge. Er legt weiter dar, dass bei

⁷ Maja Bauer-Balmelli/Robert Desax, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Art. 21 N22 und N25

⁸ Thomas Kollruss, IFF Forum für Steuerrecht 2020/1, S. 11 und S. 20

⁹ Alberto Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, SSrR – Schriften zum Steuerrecht Band 18, 2007, S. 200, 207, 208 und 213

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

einer geldwerten Leistung an nahestehende Dritte diese Dritten kein Recht zur Nutzung haben und daher nach der Konzeption des VStG nicht rückerstattungsberechtigt wären. Die Praxis der ESTV erlaube aber dennoch eine Rückerstattung. Abschliessend plädiert er dafür, die Begriffe «Leistungsempfängerin resp. Leistungsempfänger» und «Recht zur Nutzung» so auszulegen, dass kein Widerspruch bestehe. Lissi befürwortet letztlich die Dreieckstheorie und begrüsst die Lockerungen der ESTV in diese Richtung (Ausnahmen der Direktbegünstigungstheorie siehe Ziffer 3.3), kritisiert aber gleichzeitig den Methodenpluralismus, der dadurch entstehe.

3.7.2 Internationales Konzernverhältnis

Oesterhelt/Heuberger¹⁰ verweisen darauf, dass die Schweiz auch im internationalen Verhältnis die Direktbegünstigungstheorie anwende. Dies stehe im Widerspruch zur herrschenden Lehre und Praxis zu Artikel 10 OECD Musterabkommen (nachstehend OECD-MA). Die Autoren sprechen sich selber auch gegen die Direktbegünstigungstheorie aus.

Gemäss Kollruss¹¹ sei die Direktbegünstigungstheorie nicht mit dem DBA-Recht und dem supranationalen Recht nach Artikel 15 Absatz 1 ZBStA vereinbar. Vielmehr ergäbe sich der Grundsatz, dass Beteiligungserträge aus offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen der Gesellschafterin oder dem Gesellschafter zuzurechnen seien. Das internationale Steuerrecht basiere somit in dieser Fragestellung auf der Besteuerung nach wirtschaftlichen Massstäben, welcher auch die Dreieckstheorie zugrunde liege.

Lissi¹² ist der Ansicht, dass in der Lehre umstritten sei, ob die Leistungsempfängerin oder der Leistungsempfänger vom OECD-MA bestimmt werde. Hingegen gehe die herrschende Lehre davon aus, dass dies nicht der Fall sei und die Zurechnung der Einkünfte daher dem innerstaatlichen Recht überlassen werde. Lissi ist jedoch der Meinung, dass es einer vertragsautonomen Auslegung bedürfe¹³. Dabei sei Artikel 10 Absatz 1 OECD-MA, insb. der Passus «zahlt an», für die Bestimmung der Leistungsempfängerin oder des Leistungsempfängers entscheidend. Lissi kommt zum Schluss, dass Artikel 10 Absatz 1 OECD-MA («zahlt an») die Dreieckstheorie vorschreibe und bei einer verdeckten Gewinnausschüttung einer schweizerischen Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft in einem Drittstaat das Doppelbesteuerungsabkommen mit der gemeinsamen ausländischen Muttergesellschaft zur Anwendung gelange. Auch in Bezug auf Artikel 15 Absatz 1 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA) sei gemäss Lissi von der Dreieckstheorie auszugehen. Der Abkommenswortlaut bringe deutlich zum Ausdruck, dass die Quellensteuerbefreiung eine Dividendenzahlung von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft voraussetze.

¹⁰ Stefan Oesterhelt / Reto Heuberger in Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 10 OECD-MA, N 56ff und N 239

¹¹ Thomas Kollruss, IFF Forum für Steuerrecht 2020/1 S. 21

¹² Alberto Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, SSrR – Schriften zum Steuerrecht Band 18, 2007, S. 216f, S. 218, S. 219, S. 220 und S. 222

¹³ So auch BVGer, 7.3.2012, A-6537/2010, E. 3.2

4 Spezifisch: Geldwerte Leistungen im Konzernverhältnis

4.1 Entstehung einer geldwerten Leistung

In einem grenzüberschreitend tätigen Konzern finden die unterschiedlichsten Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Gesellschaften statt. Nachstehend sind einige spezifische Geschäftsvorfälle aufgeführt, die in der Praxis häufig anzutreffen sind:

- Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern (Patente, Know-how, Industrie- oder Geschäftsgeheimnisse, Marken),
- Lieferung von Waren,
- Erbringung von konzerninternen Dienstleistungen (Rechnungswesen, Verwaltung von Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Personal-, Rechts- und Steuerberatung),
- Durchführung von konzerninternen Finanztransaktionen wie Treasury Aktivitäten (Darlehen, Cash-Pooling, Hedging) sowie finanzielle Garantien und Eigenversicherer.

Wie viele andere Länder behandelt die Schweiz jede Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die Teil eines Konzerns ist, als eigenständiges Steuersubjekt, das für die von ihm erzielten Gewinne individuell besteuert wird. Es wird somit keine Konzernbetrachtungsweise angewandt. Dieses Prinzip hat zur Folge, dass die steuerlich korrekten Verrechnungspreise auf konzerninternen Leistungen festzulegen sind. Verrechnungspreise bezeichnen die Preise und Konditionen, zu denen eine Gesellschaft mit einer anderen verbundenen Gesellschaft Transaktionen durchführt. Dabei findet der sogenannte Fremdvergleichsgrundsatz («at arm's length-Prinzip») Anwendung. Nach diesem Grundsatz dürfen die bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen eines Konzerns angewendeten Bedingungen nicht von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden.

Verstösst ein schweizerisches Unternehmen gegen den Fremdvergleichsgrundsatz, indem es einem verbundenen Unternehmen eine übermässige Vergütung ausrichtet (oder von dieser nicht ausreichend entschädigt wird), stellt der nicht angemessene Teil dieser Vergütung eine geldwerte Leistung dar.

Beispiel 1

Unternehmen A mit Sitz in der Schweiz führt einen Rechtsstreit gegen einen seiner Lieferanten. Das mit Unternehmen A verbundene Unternehmen B mit Sitz im Ausland übernimmt die Abwicklung dieses Rechtsstreits. Für diese Dienstleistung erhält B von A eine Entschädigung von CHF 30'000. Bei korrekter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wäre diese Dienstleistung jedoch nur CHF 10'000 wert. A hat somit B CHF 20'000 zu viel bezahlt und erbringt B eine geldwerte Leistung von CHF 20'000.

Beispiel 2

Unternehmen C mit Sitz in der Schweiz liefert dem mit ihm verbundenen Unternehmen D mit Sitz im Ausland Waren im Wert von CHF 100'000. Unternehmen D entschädigt das Unternehmen C jedoch nur mit CHF 70'000. C verzichtet somit auf einen Warenertrag von CHF 30'000. Dieser Verzicht stellt eine geldwerte Leistung von C an D dar.

4.2 Steuerliche Folgen einer geldwerten Leistung

4.2.1 Verrechnungssteuer

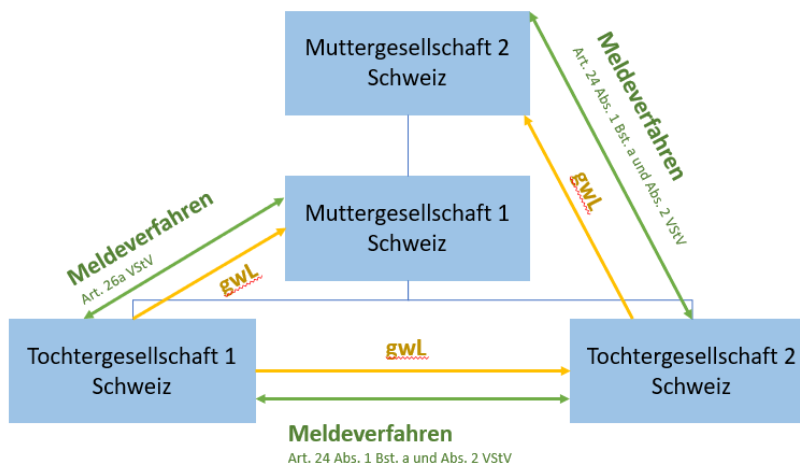
Leistungen im inländischen Konzernverhältnis

Die Gewährung des Meldeverfahrens hängt davon ab, in welcher Beziehung (Mutter/Tochter, Schwester/Schwester, Grossmutter/Enkelin) die involvierten Unternehmen zueinander stehen.

Erbringt eine Tochtergesellschaft ihrer Muttergesellschaft eine geldwerte Leistung (siehe Abb. 1), kann das Meldeverfahren gemäss Artikel 26a VStV zur Anwendung kommen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Muttergesellschaft rückerstattungsberechtigt ist.

Geldwerte Leistungen zwischen Schwestergesellschaften oder zwischen Enkelin- und Grossmuttergesellschaften können vom Meldeverfahren gemäss Artikel 24 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 2 VStV profitieren, wenn

- die geldwerte Leistung anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung aufgedeckt wird,
- eine neue Tatsache vorliegt und
- die Leistungsempfängerin rückerstattungsberechtigt ist.



gWL = geldwerte Leistung

Abb. 1

Stellt jedoch Tochtergesellschaft 1 eine geldwerte Leistung an ihre Schwester- und/oder Grossmuttergesellschaft selber fest und will diese gegenüber den Steuerbehörden offenlegen, kann sie hierfür das Meldeverfahren nicht anwenden. Sie muss die geldwerte Leistung deklarieren, Verrechnungssteuer entrichten und anschliessend hat die Schwester- und/oder Grossmuttergesellschaft als Leistungsempfängerin die Verrechnungssteuer via Rückerstattungsverfahren zurückzufordern (Abb. 2).

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

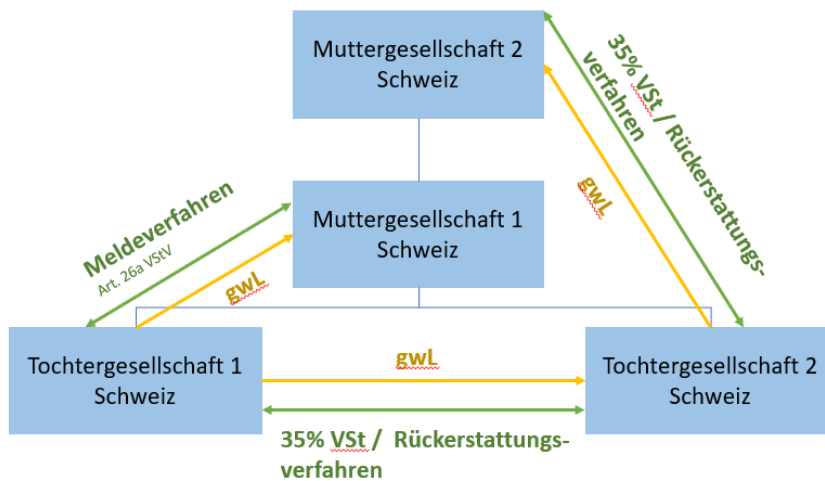


Abb. 2

Nachstehend sind die oben aufgeführten Auswirkungen tabellarisch festgehalten:

Geldwerte Leistung von	Leistungsempfängerin	Meldeverfahren		Definitive VSt
		Amtl. Kontrolle/Buchprüfung	Selbstveranlagung	
Tochter an Mutter*	Mutter	Ja / Art. 26a VStV	Ja / Art. 26a VStV	0%
Schwester1 an Schwester2	Schwester2	Ja / Art. 24 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStV	Nein / Entrichtung- und Rückstattungsverfahren inkl. Risiko Verzugszinsen	0%
Enkelin an Grossmutter	Grossmutter	Ja / Art. 24 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStV	Nein / Entrichtung- und Rückstattungsverfahren inkl. Risiko Verzugszinsen	0%

*vorausgesetzt, Beteiligung der Mutter an der Tochter beträgt mindestens 10%

Die Gesellschaft, bei welcher die geldwerte Leistung anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung festgestellt wird, profitiert vom Meldeverfahren. De facto ist sie somit bessergestellt als die steuerliche Gesellschaft, die die Verrechnungssteuer von sich aus entrichtet und anschliessend zurückfordert. Diese hat – im Gegensatz zur steuerunehrlichen Gesellschaft – Liquiditätsnachteile und allenfalls Verzugszinsen zu befürchten.

Leistungen im internationalen Konzernverhältnis

Geldwerte Leistungen im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis können nur dann gemeldet werden, wenn diese an die direkte Muttergesellschaft ausgerichtet werden und die Voraussetzungen eines DBA oder des AIA-EU zur Anwendung des Meldeverfahrens gegeben sind.

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

dass die Steuerpflichtigen die Möglichkeit haben, eine Rückführung der Gelder in Höhe der bestätigten kantonalen Korrektur vorzunehmen, und zwar grundsätzlich innerhalb von 60 Tagen nach Abschluss der Verständigungsvereinbarung. Wird diese Rückführung von den Steuerpflichtigen durchgeführt, erhebt die ESTV keine Verrechnungssteuer auf dem Betrag der durch das Verständigungsverfahren bestätigten Korrektur.

Ziel dieser Praxis ist es, die Steuerpflichtigen zu ermutigen, nach einer kantonalen Korrektur die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen, und ihnen Rechtssicherheit zu verschaffen, indem die Frage der Erhebung der Verrechnungssteuer zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Verständigungsvereinbarung im Voraus geregelt wird. Wenn der Vermerk in die Verständigungsvereinbarung aufgenommen wird und die Rückführung erfolgt, wird keine Verrechnungssteuer erhoben, so dass die Frage der Anwendung der Direktbegünstigungstheorie und der sich daraus möglicherweise ergebenden definitiven Steuerlast gegenstandslos wird.

Zu beachten ist, dass diese Praxis nicht anwendbar ist, wenn das Verständigungsverfahren aufgrund einer von der ESTV vorgenommenen Verrechnungssteuerkorrektur eröffnet wird. In diesem Fall ist, wenn die Korrektur durch die Verständigungsvereinbarung bestätigt wird, die Verrechnungssteuer zum Satz des anwendbaren DBA geschuldet, ohne dass eine Repatriierung dies verhindern könnte.

4.2.2 Gewinnsteuer

Leistende Gesellschaft

Die Bejahung einer geldwerten Leistung führt auf Ebene der Gewinnsteuern dazu, dass diese den steuerbaren Gewinn der leistenden Gesellschaft entsprechend erhöht. Im internationalen Verhältnis wird dabei von Primärberichtigung gesprochen.

Die sich ergebenden Auswirkungen werden nachstehend anhand der unter Ziffer 4.1 eingeführten Beispiele illustriert:

Beispiel 1

Unternehmen A mit Sitz in der Schweiz führt einen Rechtsstreit gegen einen seiner Lieferanten. Das mit Unternehmen A verbundene Unternehmen B mit Sitz im Ausland übernimmt die Abwicklung dieses Rechtsstreits. Für diese Dienstleistung erhält B von A eine Entschädigung von CHF 30'000. Bei korrekter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wäre diese Dienstleistung jedoch nur CHF 10'000 wert. A hat somit B CHF 20'000 zu viel bezahlt und erbringt B eine geldwerte Leistung von CHF 20'000.

Durch die geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 20'000 an Unternehmen B hat Unternehmen A einen zu hohen Aufwand in seiner Buchhaltung verbucht. Die für das Unternehmen A zuständige kantonale Steuerverwaltung akzeptiert diesen Betrag nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand und rechnet ihn entsprechend auf. Dadurch erhöht sich der steuerbare Gewinn des Unternehmens A um CHF 20'000.

Beispiel 2

Unternehmen C mit Sitz in der Schweiz liefert dem mit ihm verbundenen Unternehmen D mit Sitz im Ausland Waren im Wert von CHF 100'000. Unternehmen D entschädigt das Unternehmen C jedoch nur mit CHF 70'000. C verzichtet somit auf einen Warenertrag von CHF 30'000. Dieser Verzicht stellt eine geldwerte Leistung von C an D dar.

Aufgrund der geldwerten Leistung von CHF 30'000 weist Unternehmen C in seiner Buchhaltung einen zu tiefen Warenertrag aus. Die für das Unternehmen C zuständige kantonale Steuerverwaltung erhöht den steuerbaren Gewinn um diesen Betrag.

Begünstigte Gesellschaft

Eine Erhöhung des steuerbaren Gewinns aufgrund einer geldwerten Leistung bei der leistenden Gesellschaft (Primärberichtigung) führt dazu, dass es aus Sicht des Konzerns zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung kommen kann. Dies ist dann der Fall, wenn auf Ebene der begünstigten Gesellschaft die entsprechende geldwerte Leistung steuerlich nicht zum Abzug zugelassen wird.

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

Tritt dieser Fall ein, kann ein Verständigungsverfahren in die Wege geleitet werden. Das Verständigungsverfahren ist ein in den DBA vorgesehener Streitbeilegungsmechanismus. Dabei versuchen die zuständigen Behörden der involvierten Staaten eine gemeinsame Lösung zu finden, wie die Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Wird eine solche Verhandlungslösung erreicht, muss der Sitzstaat der begünstigten Gesellschaft zwingend die Gegenberichtigung gewähren, d.h. den entsprechenden Aufwand zum Abzug zulassen.

4.3 Weitere Auswirkungen der Direktbegünstigungstheorie

4.3.1 Sicherung des Gewinnsteueraufkommens

Wie in Ziffer 4.2 oben dargelegt, kann eine geldwerte Leistung im internationalen Konzernverhältnis bei der Verrechnungssteuer zu einer Sockelsteuerbelastung führen. Die Konzerne versuchen die damit verbundene definitive Steuerbelastung wenn möglich zu vermeiden, indem sie keine geldwerten Leistungen zu Lasten der schweizerischen Gesellschaft ausrichten. Konzerne haben also ein Interesse daran, den Fremdvergleichsgrundsatz korrekt anzuwenden. Die Festsetzung der Verrechnungspreise ist jedoch keine exakte Wissenschaft. Daher kann ein Preis, der vom Konzern für eine Transaktion als korrekt angesehen wird, manchmal von der Steuerbehörde korrigiert werden, was zu einer definitiven Verrechnungssteuerbelastung führen kann. Zudem können auf internationaler Ebene die Auffassungen der involvierten Steuerbehörden über die korrekte Festlegung der Verrechnungspreise divergieren.

Das Interesse der Konzerne, den Fremdvergleichsgrundsatz im Hinblick auf das potenzielle Risiko einer Sockelsteuerbelastung auf Ebene Verrechnungssteuer einzuhalten, dämpft allfällige Steuervermeidungspraktiken durch Gewinnverschiebungen in steuerlich günstigere Staaten, vermindert die Bereitschaft, dem Druck von ausländischen Steuerbehörden in Verrechnungspreisfragen nachzugeben und trägt massgeblich zur Sicherung der Gewinnsteuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden bei.

4.3.2 Liquiditätsnachteil für die Unternehmen

Sofern die Voraussetzungen für das Meldeverfahren nicht erfüllt sind, ist im in- und ausländischen Konzernverhältnis bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften resp. zwischen Enkelin- und Grossmuttergesellschaften die vollumfängliche Verrechnungssteuer zu entrichten und in einem separaten Verfahren die vollständige oder teilweise Rückerstattung zu beantragen. Dies bedeutet, dass Konzerne die Verrechnungssteuer zunächst bezahlen und später ganz oder teilweise zurückfordern können, was eine entsprechende Liquidität erfordert. Abhängig von der Höhe der Verrechnungssteuer und der finanziellen Situation der Konzerne kann die Bereitstellung dieser Liquidität eine erhebliche Herausforderung bedeuten und im schlimmsten Fall ein Unternehmensrisiko darstellen.

4.4 Relevanz von geldwerten Leistungen

Aus den oben erwähnten Ausführungen ist ersichtlich, dass die steuerliche Behandlung von geldwerten Leistungen sowohl die Steuerverwaltungen wie auch die Konzerne vor erhebliche Herausforderungen stellt. Dabei spielen insbesondere Verrechnungspreise eine entscheidende Rolle.

Aufgrund der Vielzahl multinationaler Unternehmen, die weltweit tätig sind, sind Verrechnungspreise im internationalen Steuerrecht von grosser Bedeutung. Diese Aussage kann auch auf die Schweiz übertragen werden. Das Bundesamt für Statistik (BFS) weist in seinem Portrait der Unternehmensgruppen in der Schweiz 2014-2022 aus, dass im Jahr 2022 61'870 Unternehmen in der Schweiz Teil

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

einer Unternehmensgruppe waren. Dabei handelt es sich um 37'646 Unternehmen, die einer multinationalen Gruppe angehören, die entweder inländisch (19'334) oder ausländisch (18'312) kontrolliert waren. Alle diese Unternehmensgruppen tätigen jährlich zahlreiche konzerninterne Transaktionen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen müssen, damit aus steuerlicher Sicht keine geldwerte Leistung vorliegt.

Bei der Festlegung von Verrechnungspreisen besteht ein Ermessensspielraum. Daher legen die Steuerbehörden anderer Staaten in einer Vielzahl von Fällen die Verrechnungspreise zu ihren Gunsten aus. Werden von Seiten der kantonalen Steuerbehörden und der ESTV keine Gegenmassnahmen ergriffen, entstehen auf Ebene Gewinnsteuern und auf Ebene Verrechnungssteuer Mindereinnahmen.

5 Direktbegünstigungs- vs. Dreieckstheorie

5.1 Allgemein

5.1.1 Direktbegünstigungstheorie

Im geltenden Recht gelangt sowohl im nationalen wie auch im internationalen Verhältnis – mit Ausnahme von spezifischen Fallkonstellationen (siehe Ziffer 5.1.2) – die Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung. Bei dieser Theorie ist die leistungsbegünstigte Person diejenige, die den steuerbaren Ertrag direkt vereinnahmt und frei darüber verfügen darf. Demzufolge ist die Verrechnungssteuer auch auf diese Person zu überwälzen und die Voraussetzungen für die Rückerstattung müssen durch diese Person erfüllt sein (vgl. Ziffer 3.3).

Nachstehend ist die Direktbegünstigungstheorie im Falle einer geldwerten Leistung zwischen zwei Schwestergesellschaften grafisch dargestellt:

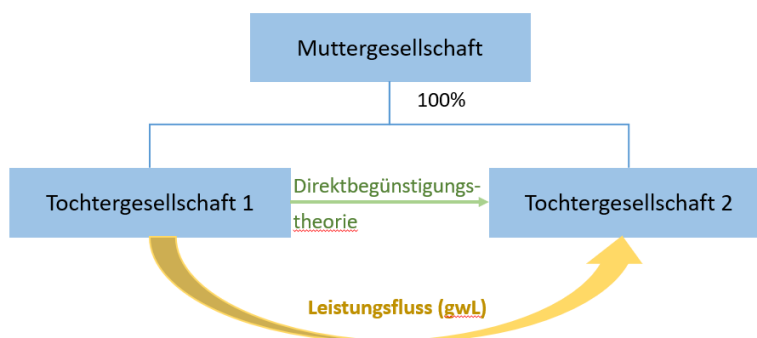


Abb. 4

5.1.2 Dreieckstheorie

Wie unter Ziffer 3.3 erwähnt, kommt der Definition der Leistungsempfängerin oder des Leistungsempfängers eine zentrale Bedeutung zu. Im Gegensatz zur Direktbegünstigungstheorie, bei welcher die Leistungsempfängerin diejenige Person ist, die den steuerbaren Ertrag vereinnahmt und darüber verfügen darf, stellt die Dreieckstheorie auf das Beteiligungsverhältnis ab. Bei geldwerten Leistungen zwischen verbundenen Gesellschaften ist jeweils die gemeinsame Muttergesellschaft Leistungsempfängerin. Nachstehend ist der Ablauf der Dreieckstheorie illustriert:

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

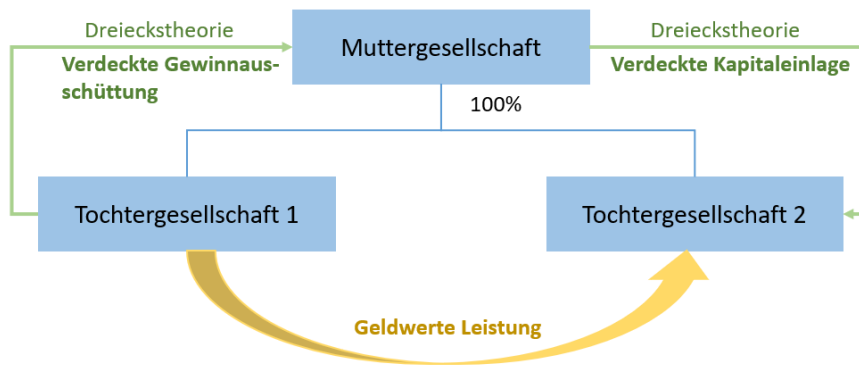


Abb. 5

Tochtergesellschaft 1 erbringt ihrer Schwestergesellschaft Tochtergesellschaft 2 eine geldwerte Leistung. Aus Sicht der Dreieckstheorie erfolgt jedoch eine verdeckte Gewinnausschüttung von Tochtergesellschaft 1 an die gemeinsame Muttergesellschaft, welche diese Leistung in Form einer verdeckten Kapitaleinlage in ihre Tochtergesellschaft 2 einbringt.

Die Dreieckstheorie gelangt in der Schweiz bei den Einkommens- und Gewinnsteuern zur Anwendung. Wie bereits erwähnt, sieht die Verrechnungssteuer grundsätzlich die Anwendung der Direktbegünstigungstheorie vor. Gemäss Merkblatt zur Bestimmung der Leistungsempfängerin und des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer wird jedoch bei folgenden Sachverhalten die Dreieckstheorie angewandt:

- Geldwerte Leistungen zwischen verbundenen, von der gleichen Aktionärin oder dem gleichen Aktionär beherrschten Gesellschaften
 - Sanierung einer nahestehenden Gesellschaft
 - Sanierungsfusionen

Begründung

Die Sanierung einer Gesellschaft gilt als Aufgabe der Aktionärin oder des Aktionärs, denn die Aktionärin oder der Aktionär ist dafür verantwortlich, dass seine Gesellschaften mit genügend Eigenkapital ausgestattet sind. Bei der Sanierung geht zudem Steuersubstrat unter, da die Ausschüttung bei der Schwester mit dem Verlustvortrag verrechnet wird und die ausschüttende Schwester daher im Umfang der Verrechnung keine (verrechnungssteuerbelastete) Ausschüttung an die Mutter mehr vornehmen wird.

- Geldwerte Leistungen zu Gunsten von nahestehenden Personen ausserhalb des Kreises verbundener Gesellschaften
 - Bei geldwerten Leistungen zu Gunsten nahestehender Personen ausserhalb des Kreises verbundener Gesellschaften, wenn die geldwerten Leistungen ausschliesslich auf familiäre oder freundschaftliche Beziehungen zwischen der Aktionärin oder dem Aktionär der leistenden Gesellschaft und der nach aussen als Leistungsempfängerin erkennbaren natürlichen Person beruhen.
 - Bei einer Leistung an eine juristische Person, die nicht vom gleichen Aktionärskreis beherrscht wird, wenn die geldwerten Leistungen ausschliesslich auf familiären oder freundschaftlichen Beziehungen zwischen den Inhabern der Beteiligungsrechte der beiden Gesellschaften beruhen.

Begründung

Die leistende Gesellschaft wird in diesen Fällen als vorgeschobenes Schenkungsinstrument der Aktionärin oder des Aktionärs beurteilt.

5.2 Auswirkungen eines Wechsels zur Dreieckstheorie

5.2.1 Geldwerte Leistungen im nationalen Konzernverhältnis

Käme die Dreieckstheorie bei der Verrechnungssteuer generell zur Anwendung, würde neu auf das Beteiligungsverhältnis abgestellt werden um festzustellen, wer leistungsbegünstigte Gesellschaft der geldwerten Leistung ist.

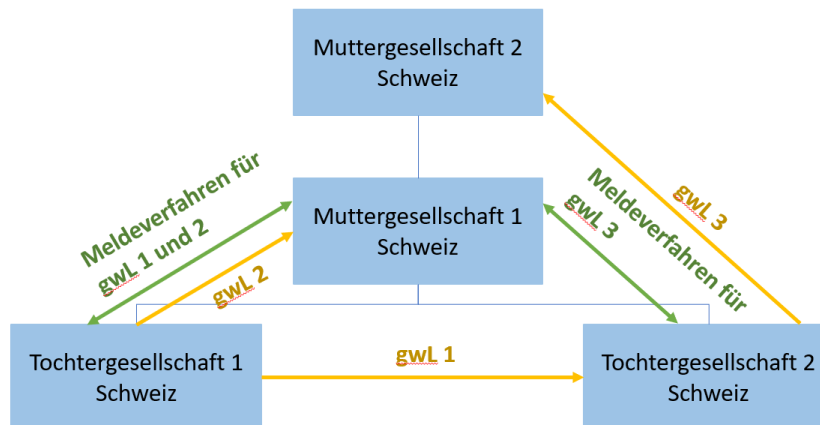


Abb. 6

Im geltenden Recht wird – sofern die Verrechnungssteuer abgeliefert und keine Meldung gemacht wird – die vollumfängliche Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt. Dies wäre auch bei einem Wechsel auf die Dreieckstheorie der Fall. Da zudem im Verhältnis Tochter-/Muttergesellschaft nach wie vor das Meldeverfahren zur Anwendung käme, würden – sofern die Verrechnungssteuern im geltenden Recht vollumfänglich zurückgefordert werden – als einzige finanzielle Auswirkung eines Wechsels zur Dreieckstheorie die Einnahmen aus Verzugszinsen tiefer ausfallen. Ausserdem würde die Liquidität des Konzerns nicht mehr durch die Zahlung der Verrechnungssteuer vorübergehend vermindert.

Aus der nachstehenden Tabelle werden die Unterschiede zwischen der Direktbegünstigungs- und Dreieckstheorie bei geldwerten Leistungen im nationalen Verhältnis dargestellt.

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

Geldwerte Leistung von	Direktbegünstigungstheorie				Dreieckstheorie			
	Leistungs- empfängerin	Meldeverfahren		Definitive VSt	Leistungs- empfängerin	Meldeverfahren		Definitive VSt
		Amtl. Kontrolle/ Buchprüfung	Selbstveranla- gung			Amtl. Kontrolle/ Buchprüfung	Selbstveranla- gung	
Tochter an Mutter*	Mutter	Ja / Art. 26a VStV	Ja / Art. 26a VStV	0%	Mutter	Ja / Art. 26a VStV	Ja / Art. 26a VStV	0%
Schwester1 an Schwester2	Schwester2	Ja / Art. 24 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStV	Nein / Entrich- tung- und Rück- erstattungsver- fahren	0%	Mutter	Ja / Art. 26a VStV	Ja / Art. 26a VStV	0%
Enkelin an Grossmutter	Grossmutter	Ja / Art. 24 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStV	Nein / Entrich- tung- und Rück- erstattungsver- fahren	0%	Mutter	Ja / Art. 26a VStV	Ja / Art. 26a VStV	0%

*vorausgesetzt, Beteiligung beträgt mindestens 10%

5.2.2 Geldwerte Leistungen im internationalen Konzernverhältnis

Vorausgesetzt es besteht ein DBA zwischen den involvierten Staaten, führt eine geldwerte Leistung an eine Schwester- oder Grossmuttergesellschaft (Leistungsbegünstigte) bei der Direktbegünstigungstheorie im Regelfall zu einer definitiven Steuerbelastung von 15% (Regelsatz). Beim Wechsel zur Dreieckstheorie wäre neu die Muttergesellschaft Leistungsbegünstigte. Diese könnte aufgrund ihres Beteiligungsverhältnisses – abhängig vom DBA – von einer Sockelsteuerbelastung von 0%-5% profitieren. Somit würden die Konzerne durch die Anwendung der Dreieckstheorie im Falle einer geldwerten Leistung an eine Schwester- oder Grossmuttergesellschaft eine Steuerersparnis von 10%-15% erzielen. Zusätzlich würde sich durch Anwendung des Meldeverfahrens – analog zum nationalen Verhältnis – die Liquiditätsplanung der Konzerne vereinfachen.

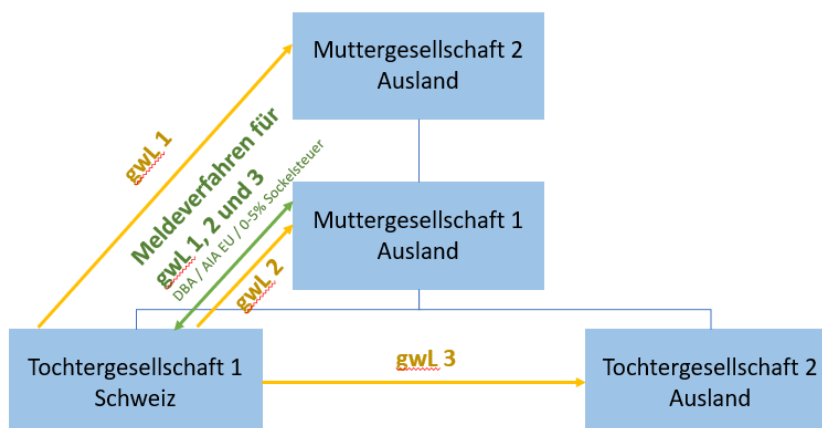


Abb. 7

Nachstehend sind die steuerlichen und administrativen Auswirkungen eines Wechsels auf die Dreieckstheorie im internationalen Verhältnis bei bestehendem DBA oder AIA-EU aufgeführt.

Geldwerte Leistung von	Direktbegünstigungstheorie				Dreieckstheorie			
	Leistungs- empfängerin	Meldeverfahren		Sockel- steuer	Leistungs- empfängerin	Meldeverfahren		Sockel- steuer
		Amtl. Kontrolle/ Buchprüfung	Selbstveranla- gung			Amtl. Kontrolle/ Buchprüfung	Selbstveranla- gung	
Tochter CH an Mutter AUS- LAND	Mutter AUS- LAND	Ja / DBA – AIA EU	Ja / DBA – AIA EU	0-5%	Mutter AUS- LAND	Ja / DBA – AIA EU	Ja / DBA – AIA EU	0-5%
Schwester CH an Schwes- ter AUSLAND.	Schwester AUSLAND	Nein	Nein	15-35%	Mutter AUS- LAND	Ja / DBA – AIA EU	Ja / DBA – AIA EU	0-5%
Enkelin CH an Grossmutter AUSLAND	Grossmutter AUSLAND	Nein (Normalfall) Ja (Ausnahme, wenn DBA mittel- bare Beteiligung vorsieht)	Nein (Normalfall) / Ja (Ausnahme, wenn DBA mittel- bare Beteiligung vorsieht)	Normal- fall: 15- 35% Aus- nahme: 0- 5%	Mutter AUS- LAND	Ja / DBA – AIA EU	Ja / DBA – AIA EU	0-5%

5.2.3 Finanzielle Auswirkungen

Verrechnungssteuer

Im nationalen Verhältnis führt der Wechsel von der Direktbegünstigungs- zur Dreieckstheorie grundsätzlich zu keinen Mehr- oder Mindereinnahmen bei der Verrechnungssteuer, da entweder eine Meldung oder eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu 100% erfolgt. Lediglich Einnahmen aus Verzugszinsen, die sich bei der Direktbegünstigungstheorie aufgrund des Erhebungsverfahrens ergeben können, sowie Verrechnungssteuer, die trotz bestehendem Rückerstattungsanspruch nicht von der Leistungsempfängerin resp. vom Leistungsempfänger zurückgefordert werden, würden durch den Übergang zur Dreieckstheorie und der Anwendung des Meldeverfahrens entfallen.

Im internationalen Verhältnis ergibt sich ein anderes Bild. Bei einem Wechsel zur Dreieckstheorie würde die Sockelbesteuerung geringer ausfallen oder sogar ganz entfallen. Dies würde zu Mindereinnahmen führen. Wie hoch diese Mindereinnahmen wären, ist nicht abzuschätzen, da aufgrund der vorhandenen Datengrundlage und möglicher zukünftiger Verhaltensänderungen keine finanziellen Aussagen für die Zukunft gemacht werden können. Insbesondere ist in der Mehrheit der Fälle nicht bekannt, wie die Konzernstruktur und die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse aussehen.

Im Weiteren würden auch im internationalen Verhältnis die Einnahmen aus Verzugszinsen in grösserem Umfang wegfallen. Dies aufgrund der Tatsache, dass es viel weniger Fälle mit Sockelbesteuerung geben würde oder die Sockelsteuerbelastung tiefer ausfallen würde als bis anhin.

Im Durchschnitt der Jahre 2020-2023 sind im Zusammenhang mit durch die Steuerpflichtigen deklarerter oder von der ESTV in Rechnung gestellter Verrechnungssteuer Verzugszinsen in Höhe von rund CHF 43.2 Mio. angefallen. Eine konkrete betragliche Aussage über den Umfang des Wegfalls der Einnahmen aus Verzugszinsen ist nicht möglich, da die für eine systemmässige Auswertung benötigte Datengrundlage nicht vorhanden ist.

Gewinnsteuer

Das Risiko einer definitiven Verrechnungssteuerbelastung setzt einen Anreiz, dass Unternehmen konzerninterne Transaktionen zu Marktpreisen vergüten und schützt somit vor Gewinnverschiebungen zu Lasten der Schweiz. Solche Gewinnverschiebungen können zum einen steuerplanerisch motiviert sein, indem die Unternehmen Gewinne in Länder mit tieferen Steuersätzen verschieben. Zum anderen

Benachteiligung von Schweizer Unternehmen durch eine einheitliche Besteuerungspraxis vermeiden

können sie der fordernden Haltung ausländischer Steuerbehörden bei der Festsetzung der Verrechnungspreise geschuldet sein. Die Direktbegünstigungstheorie ist somit ein zentrales Element zur Sicherung der Gewinnsteuereinnahmen auf Ebene Bund, Kantone und Gemeinden.

Mit Einführung der Dreieckstheorie würde diese Schutzfunktion entfallen und es wäre damit zu rechnen, dass Verrechnungspreise tendenziell stärker zu Lasten der Schweiz festgesetzt werden. Dies könnte zu gewichtigen Mindereinnahmen bei der Gewinnsteuer von Bund, Kantonen und Gemeinden führen.

5.2.4 Auswirkungen auf das Dividend Stripping

Bei einem Dividend Stripping wird das Eigentum an Aktien zivilrechtlich von der veräussernden an die erwerbende Person unter der Bedingung übertragen, dass die in der Folge vereinnahmte Dividende aufgrund einer rechtlichen oder vertraglichen Verpflichtung an die veräussernde Person weitergeleitet wird.

Im klassischen Fall eines Dividend Stripping veräussert eine nicht (bzw. nicht vollständig) rückerstattungsberechtigte Person die von ihr gehaltenen Aktien unmittelbar vor dem Dividendenstichtag auf eine in- oder ausländische Person, die sich aufgrund der auf sie anwendbaren Rechtsgrundlage (VStG oder DBA) in einer besseren Rückerstattungsposition befindet. Durch vertragliche Abmachungen oder durch den gleichzeitigen Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten verpflichtet sich die an sich zur Rückerstattung berechtigte Person, die erhaltene Nettodividende zuzüglich der erwarteten Rückerstattung wirtschaftlich an die veräussernde Person weiterzuleiten. Ein Dividend Stripping wird heute verhindert, indem der zur Weiterleitung verpflichteten Person die Nutzungsberechtigung und somit die wirtschaftliche Berechtigung an der Dividende abgesprochen wird, womit eine wichtige Grundvoraussetzung für die Gewährung einer Rückerstattung fehlt (siehe auch Ziff. 3.4).

Ein Wechsel von der Direktbegünstigungs- zur Dreieckstheorie in Konzernverhältnissen würde es jedoch erforderlich machen, auf das inhärente Erfordernis der Nutzungsberechtigung und somit der wirtschaftlichen Berechtigung an den steuerbaren Erträgen zu verzichten. Anders liesse sich der Wechsel zur Dreieckstheorie mit den angestrebten Verbesserungen im Hinblick auf die Belastung mit der Verrechnungssteuer nicht bewerkstelligen, da ansonsten der Muttergesellschaft, sofern ihr die steuerbare Leistung aus wirtschaftlicher Sicht nicht zuzurechnen ist, wiederum die Rückerstattungsberechtigung abgesprochen werden müsste. Würde hingegen das Erfordernis der Nutzungsberechtigung auch unter der Dreieckstheorie beibehalten, würde in Bezug auf die Rückerstattungsberechtigung der Muttergesellschaft das gleiche steuerliche Ergebnis wie unter der Direktbegünstigungstheorie resultieren. Folglich müsste der Muttergesellschaft auch unter der Dreieckstheorie die Rückerstattungsberechtigung abgesprochen werden, wenn ihr die steuerbare Leistung wirtschaftlich nicht zuzurechnen ist.

Würde sogar generell und nicht nur in Konzernverhältnissen auf das Erfordernis der Nutzungsberechtigung verzichtet, wäre folglich auch die Bekämpfung des Dividend Stripping nicht mehr möglich.

5.2.5 Verfassungsmässigkeit

Artikel 132 der Bundesverfassung¹⁴ erlaubt dem Bund, auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen eine Verrechnungssteuer zu erheben, von deren Ertrag 10 Prozent den Kantonen zufallen. Die Bestimmung steckt mit nur wenigen Leitlinien den Rahmen für die gesetzliche Ausgestaltung der Verrechnungssteuer ab. In diesem Rahmen steht dem Gesetzgeber ein erhebliches Gestaltungsermessen zu, das

ihm auch einen Systemwechsel zur Dreieckstheorie erlaubt – die im Übrigen bereits heute in gewissen Konstellationen zur Anwendung kommt (siehe Ziffer 5.1.2), ohne dass die Verfassungsmässigkeit bestritten worden wäre.

¹⁴ Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101

5.3 Internationale Usanzen

5.3.1 Länderübersicht

Dem Bundesrat liegt keine umfassende Übersicht vor, aus der die steuerliche Behandlung von geldwerten Leistungen im Konzernverhältnis pro Land ersichtlich wäre. Für Österreich, Deutschland, Frankreich sowie die Niederlande ist die Rechtslage in der folgenden Tabelle dargestellt:

	Österreich	Deutschland	Frankreich	Niederlande
Erhebung Quellensteuer auf geldwerten Leistungen zwischen Schwestern- resp. Enkelin-/Grossmuttergesellschaften	Ja	Ja	Ja	Ja
Quellensteuerhöhe	23% bei geldwerter Leistung an Körperschaft	25% zuzüglich Solidaritätszuschlag von 5,5% der Kapitalertragssteuer	25%	15%
Meldeverfahren oder Entrichtungsverfahren mit anschliessender Rückerstattung	Meldeverfahren	Meldeverfahren oder Entrichtungsverfahren mit anschliessender Rückerstattung (Wahlfreiheit)	Meldeverfahren oder Entrichtungsverfahren mit anschliessender Rückerstattung (Wahlfreiheit)	Meldeverfahren
Anwendung Direktbegünstigungs- oder Dreieckstheorie	Dreieckstheorie	Dreieckstheorie	Direktbegünstigungstheorie	Dreieckstheorie

Mit Ausnahme von Frankreich wenden alle untersuchten Ländern die Dreieckstheorie an. Dabei gelangt in Österreich und den Niederlanden das Meldeverfahren zur Anwendung. In Deutschland besteht die Wahlfreiheit, ob das Meldeverfahren oder das Entrichtungsverfahren mit anschliessender Rückerstattung durchgeführt werden soll.

Frankreich wendet wie die Schweiz die Direktbegünstigungstheorie an. Hingegen gewährt Frankreich analog zu Deutschland die Wahlfreiheit betreffend Melde- oder Rückerstattungsverfahren.

5.3.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Die DBA regeln nicht, ob die Direktbegünstigungs- oder die Dreieckstheorie zur Anwendung gelangt. Auch Artikel 10 des OECD-Musterabkommens hilft in dieser Fragestellung nicht. Dieser Artikel zielt darauf ab, das Besteuerungsrecht zwischen den Partnerstaaten aufzuteilen. Dasselbe gilt für Artikel 23 OECD-MA, der sich nicht auf die Identität des Steuerpflichtigen des Einkommens bezieht. Die Problematik ergibt sich aus dem Konflikt der Einkommenszuteilung auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts (Dreieckstheorie vs. Direktbegünstigungstheorie) und kann nicht durch das DBA gelöst werden.

6 Mögliche Massnahme

6.1 Ziele einer möglichen Massnahme

Die Fortführung der Direktbegünstigungstheorie bei der Verrechnungssteuer sichert bestehende Verrechnungs- und Gewinnsteuereinnahmen von Bund und Kantonen. Nachstehend wird geprüft, ob die negativen Auswirkungen der Direktbegünstigungstheorie auf die Liquidität und den administrativen Aufwand für die Konzerne anderweitig gemildert werden können.

6.2 Ausweitung Meldeverfahren auf geldwerte Leistungen

Wie in den Erläuterungen zur Verordnung über das Meldeverfahren vom 4. Mai 2022 in Aussicht gestellt, hat der Bundesrat die Vor- und Nachteile sowie die Umsetzbarkeit einer Ausdehnung des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen gemäss Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG geprüft.

Nachstehend sind die zentralen Eckwerte einer solchen Ausweitung aufgeführt. Eine Gegenüberstellung der aktuellen und der möglichen zukünftigen Rechtslage kann dem Anhang entnommen werden.

	Nationales Verhältnis	Internationales Verhältnis*
Verhältnis Tochter/Muttergesellschaft	<p>Keine Änderung zur heutigen Regelung:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren für Dividenden und geldwerte Leistungen (Art. 26a VStV) ▪ Zeitlich unbeschränkt (solange Verrechnungssteuerforderung nicht verjährt (Art. 17 VStG)) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren für Dividenden und geldwerte Leistungen auf Basis entsprechender DBA (wie bisher) ▪ Neu: zeitliche Beschränkung für das Meldeverfahrens auf 3 Jahre (bisher 5 Jahre) ▪ Nach Ablauf der 3 Jahre muss Verrechnungssteuer erhoben und nachträglich entrichtet werden. Ist ein DBA anwendbar, kann Rückerstattungsgesuch gestellt werden
Konzernverhältnis ausserhalb Tochter/Muttergesellschaft	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren für geldwerte Leistungen neu zeitlich unbeschränkt zulässig (solange Verrechnungssteuerforderung nicht verjährt (Art. 17 VStG)) ▪ Gilt neu auch für <ul style="list-style-type: none"> ○ geldwerte Leistungen während des laufenden Jahres sowie ○ für solche, die nicht im Rahmen einer Buchprüfung entdeckt werden ▪ Bedarf einer Ergänzung von Art. 26a VStV 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Neu: Meldeverfahren für geldwerte Leistungen möglich, falls das DBA eine Entlastung vorsieht ▪ Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens muss innerhalb von 3 Jahren nach Ende Kalenderjahr der Entstehung der Steuerforderung gestellt werden. ▪ Nach Ablauf der 3 Jahre muss Verrechnungssteuer erhoben und nachträglich entrichtet werden. Ist ein DBA anwendbar, kann Rückerstattungsgesuch gestellt werden

*Sieht ein DBA nur eine teilweise Rückerstattung vor, ist die Verrechnungssteuer nur im Umfang der Sockelbelastung zu entrichten.

Auswirkungen der Ausweitung des Meldeverfahrens

- Schonung der Liquidität innerhalb des Konzerns
- Geringerer administrativer Aufwand für die Unternehmen durch den Wegfall von Rückerstattungsverfahren.
- Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer wird durch die Ausweitung des Meldeverfahrens nach wie vor bei sämtlichen Sachverhalten von geldwerten Leistungen erfüllt.
- Die Einnahmen des Bundes aus der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis werden im Rahmen der Sockelbesteuerung gewahrt (bei Anwendung der Dreieckstheorie würden diese Einnahmen wegfallen).
- Da bisher sowohl in nationalen wie auch in internationalen Fällen die bezahlte Verrechnungssteuer nicht immer zurückgefordert wurde, vermindern sich die bisherigen Einnahmen durch das Meldeverfahren. Dies reduziert die Rendite auf dem Steuerbetrag für den Bund. Gleichzeitig werden auch die vereinnahmten Verzugszinsen in Zukunft tiefer ausfallen. Dies führt zu Mindereinnahmen für den Bund und im Verhältnis des Kantonsanteils von 10 Prozent auch für die Kantone. Im internationalen Verhältnis wird die Anwendung des Meldeverfahrens von bisher 5 Jahren auf 3 Jahre verkürzt. Diese Verschärfung kann zu Mehreinnahmen aus nachgeforderten Steuern und aus Verzugszinsen führen. Eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen kann mangels Daten nicht vorgenommen werden. Es ist damit zu rechnen, dass ein erheblicher Teil der heutigen Verzugszinsen wegfallen würde. Dies dürfte per Saldo zu Mindereinnahmen führen. Diese wären aber deutlich tiefer als dies bei einem Wechsel zur Dreieckstheorie der Fall wäre.
- Nachstehend sind die finanziellen Auswirkungen je nach Konstellation dargestellt:

	Nationales Verhältnis	Internationales Verhältnis
Verhältnis Tochter/Muttergesellschaft	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da es keine Änderung zur bisherigen Regelung gibt, ergeben sich keine finanziellen Auswirkungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Da es bei der Anwendung des Meldeverfahrens zu einer Verschärfung von 5 auf 3 Jahren kommt, kann es zu Mehreinnahmen aus nachgeforderten Steuern und aus Verzugszinsen kommen
Konzernverhältnis ausserhalb Tochter/Muttergesellschaft	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mindereinnahmen aus wegfallenden Verzugszinsen ▪ Einnahmen aus von Steuerpflichtigen nicht zurückgeforderten Verrechnungssteuern fallen weg 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mindereinnahmen aus wegfallenden Verzugszinsen, da die Steuer nur noch auf dem Sockel berechnet wird. ▪ Einnahmen aus von Steuerpflichtigen nicht zurückgeforderten Verrechnungssteuern fallen weg

- Das Mengengerüst der zusätzlichen Meldeverfahren kann nicht abgeschätzt werden. Jedenfalls bräuchte es für die Umsetzung der Massnahme eine digitale end-to-end-Lösung für die Abwicklung der eingehenden Meldegesuche. Dies wäre mit IT-Umstellungskosten für den Bund verbunden.

7 Schlussfolgerungen

Die aktuell zur Anwendung gelangende Direktbegünstigungstheorie führt dazu, dass sowohl der Sicherungs- wie auch der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer bei geldwerten Leistungen im Konzern erfüllt werden. Sie vermindert die Gefahr, dass Verrechnungspreise von konzerninternen Transaktionen zu Ungunsten der Schweiz ausgelegt werden und sichert somit die Gewinnsteuereinnahmen auf Ebene von Bund und Kantonen.

Die Direktbegünstigungstheorie hat aber im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen im internationalen Konzernverhältnis auch negative Auswirkungen für die Konzerne. Insbesondere die hohe Sockelsteuerbelastung, das Risiko von Verzugszinsen, administrativen Aufwände und die Sicherstellung der notwendigen Liquidität stellen für die Konzerne eine Belastung dar.

Bei einem Wechsel zur Dreieckstheorie in Kombination mit dem Meldeverfahren könnten zwar die Sockelsteuerbelastung und das Risiko von Verzugszinsen vermindert werden, zudem würde die Liquidität geschont. Gleichzeitig beeinträchtigt aber die Anwendung der Dreieckstheorie den Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer. Durch den teilweisen Wegfall der Sockelbesteuerung oder durch die geringere Sockelsteuer im internationalen Konzernverhältnis würden erhebliche Mindereinnahmen bei der Verrechnungssteuer entstehen, was dem Fiskalzweck zuwiderläuft. Auch die Einnahmen aus Verzugszinsen würden sich in grösserem Umfang verringern. Zudem besteht die Gefahr, dass mit Anwendung der Dreieckstheorie die Verrechnungspreise von internationalen Transaktionen zu Ungunsten der Schweiz festgelegt würden. Dies könnte zu einer Minderung der Einnahmen aus den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen führen.

Aus diesen Gründen spricht sich der Bundesrat gegen einen Wechsel von der Direktbegünstigungstheorie zur Dreieckstheorie aus. Eine Ausdehnung des Meldeverfahrens auf geldwerte Leistungen könnte hingegen die Liquidität der Unternehmen schonen und ihren administrativen Aufwand reduzieren. Auch diese Massnahme dürfte allerdings gewisse Mindereinnahmen zur Folge haben.

Anhang: Übersicht aktuelle und mögliche zukünftige Rechtslage

Nationales Konzernverhältnis

Dividende

Aktuelle Rechtslage		Mögliche zukünftige Rechtslage	
Verhältnis Tochter-Mutter ¹	Verhältnis Konzern ²	Verhältnis Tochter-Mutter ¹	Verhältnis Konzern ²
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren - Frist 30 Tage (Art. 26a VStV) ▪ Wenn Frist verpasst, Meldeverfahren immer noch möglich (Art. 20 Abs. 3 VStG) - Bedingung: materielle Voraussetzungen erfüllt, aber Ordnungswidrigkeit (Art. 64 Abs. 1 Bst. c VStG) ▪ Wenn keine Meldung erfolgt und fünfjährige Verjährung (Art. 17 VStG) eingetreten ist, keine Meldung mehr notwendig resp. möglich ▪ Auch nach Ablauf der dreijährigen Frist auf Rückerstattung kann in den Jahren 4 und 5 der Verjährungsfrist nach Art. 17 VStG innerhalb von 60 Tagen die unterlassene Meldung vom Steuerpflichtigen nachgeholt werden. Dies gilt sowohl für den Fall einer Beanstandung der ESTV (Art. 32 Abs. 2 VStG) wie auch im Fall einer Eigeninitiative des Steuerpflichtigen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nicht anwendbar 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Verbleibt unverändert (entspricht aktueller Rechtslage) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nicht anwendbar

¹ Geldwerte Leistung von Tochter an Mutter

² Geldwerte Leistung von Schwester an Schwester oder Enkelin an Grossmutter

Geldwerte Leistung

Aktuelle Rechtslage		Mögliche zukünftige Rechtslage	
Verhältnis Tochter-Mutter	Verhältnis Konzern	Verhältnis Tochter-Mutter	Verhältnis Konzern
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren - Frist 30 Tage (Art. 26a VStV) ▪ Beginn Frist: <ul style="list-style-type: none"> ○ bei einer geldwerten Leistung: Zeitpunkt der Entstehung ○ bei mehreren geldwerten Leistungen: Ende Geschäftsjahr ▪ Wenn Frist verpasst, Meldeverfahren immer noch möglich (Art. 20 Abs. 3 VStG) - Bedingung: materielle Voraussetzungen erfüllt, aber Ordnungswidrigkeit (Art. 64 Abs. 1 Bst. c VStG) ▪ Wenn keine Meldung erfolgt und fünfjährige Verjährung (Art. 17 VStG) eingetreten ist, keine Meldung mehr notwendig resp. möglich ▪ Auch nach Ablauf der dreijährigen Frist auf Rückerstattung, kann in den Jahren 4 und 5 der Verjährungsfrist nach Art. 17 VStG innerhalb von 60 Tagen die unterlassene Meldung vom Steuerpflichtigen nachgeholt werden. Dies gilt sowohl für den Fall einer Beanstandung der ESTV (Art. 32 Abs. 2 VStG) wie auch im Fall einer Eigeninitiative des Steuerpflichtigen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Direktbegünstigungstheorie ▪ Keine Meldung möglich – Rückerstattungsverfahren (Ablieferung 35% - volle Rückerstattung beantragen) ▪ Rückerstattungs berechtigung setzt Verbuchung voraus ▪ Bei Nichtdeklaration Verzugszins und Hinterziehungsverfahren ▪ Erfolgt die Aufdeckung der geldwerten Leistung im Rahmen einer amtlichen Kontrolle (betrifft Leistung Vorjahre), ist Meldeverfahren möglich (Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Verbleibt unverändert (entspricht aktueller Rechtslage) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Direktbegünstigungstheorie ▪ Meldeverfahren - Frist 30 Tage (Art. 26a VStV) ▪ Beginn Frist: <ul style="list-style-type: none"> ○ bei einer geldwerten Leistung: Zeitpunkt der Entstehung ○ bei mehreren geldwerten Leistungen: Ende Geschäftsjahr ▪ Wenn Frist verpasst, Meldeverfahren immer noch möglich (Art. 20 Abs. 3 VStG) - Bedingung: materielle Voraussetzungen erfüllt, aber Ordnungswidrigkeit (Art. 64 Abs. 1 Bst. c VStG) ▪ Wenn keine Meldung erfolgt und fünfjährige Verjährung (Art. 17 VStG) eingetreten ist, keine Meldung mehr notwendig resp. möglich ▪ Auch nach Ablauf der dreijährigen Frist auf Rückerstattung, kann in den Jahren 4 und 5 der Verjährungsfrist nach Art. 17 VStG innerhalb von 60 Tagen die unterlassene Meldung vom Steuerpflichtigen nachgeholt werden. Dies gilt sowohl für den Fall einer Beanstandung der ESTV (Art. 32 Abs. 2 VStG) wie auch im Fall einer Eigeninitiative des Steuerpflichtigen

Internationales Konzernverhältnis

Dividende

Aktuelle Rechtslage		Mögliche zukünftige Rechtslage	
Verhältnis Tochter-Mutter	Verhältnis Konzern	Verhältnis Tochter-Mutter	Verhältnis Konzern
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren - gemäss Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (SR 672.203) - Frist 30 Tage ▪ Bedingung: Rückerstattungsbe- rechtigung, wenn Beneficial Owner gegeben und kein Abkommens- missbrauch vorliegt ▪ Die Frist der Nachmeldung beträgt 5 Jahre (analog Inland – Art. 17 VStG) ▪ Innerhalb dieser Frist kann Melde- verfahren mit Ablieferung Sockel kombiniert werden 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nicht anwendbar 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren - gemäss Verord- nung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen aus- ländischer Gesellschaften (SR 672.203) - in Verbindung mit Ablie- ferung Sockel (Frist 30 Tage) ▪ Bedingung: Rückerstattungsbe- rechtigung, wenn Beneficial Owner gegeben und kein Abkommens- missbrauch vorliegt ▪ Die Frist für die Nachmeldung be- trägt neu 3 Jahre ▪ Innerhalb dieser Frist kann Melde- verfahren mit Ablieferung Sockel kombiniert werden 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nicht anwendbar

Geldwerte Leistung

Aktuelle Rechtslage		Mögliche zukünftige Rechtslage	
Verhältnis Tochter-Mutter	Verhältnis Konzern	Verhältnis Tochter-Mutter	Verhältnis Konzern
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren - gemäss Verord- nung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen aus- ländischer Gesellschaften (SR 672.203) - Frist 30 Tage ▪ Bedingung: Rückerstattungsbe- rechtigung, wenn Beneficial Owner gegeben und kein Abkommens- missbrauch vorliegt ▪ Die Frist der Nachmeldung beträgt 5 Jahre (analog Inland – Art. 17 VStG) ▪ Innerhalb dieser Frist kann Melde- verfahren mit Ablieferung Sockel kombiniert werden 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Direktbegünstigungstheorie ▪ Keine Meldung möglich – Rücker- stattungsverfahren (Ablieferung 35% - Rückerstattung gemäss DBA/AIA-EU beantragen) ▪ Bedingung: Rückerstattungsbe- rechtigung, wenn Beneficial Owner gegeben und kein Abkommens- missbrauch vorliegt 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren - gemäss Verord- nung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen aus- ländischer Gesellschaften (SR 672.203) - in Verbindung mit Ablie- ferung Sockel (Frist 30 Tage) ▪ Nachmeldung möglich innert 3 Jahren ▪ Beginn der 3-Jahresfrist: Ende Ka- lenderjahr ▪ Bedingung: Rückerstattungsbe- rechtigung, wenn Beneficial Owner gegeben und kein Abkommens- missbrauch vorliegt ▪ Nach Ablauf dieser Frist Abliefe- rung und Rückerstattung (Antrag innert 60 Tagen) und Verzugszins 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Meldeverfahren - gemäss Verord- nung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen aus- ländischer Gesellschaften (SR 672.203) - in Verbindung mit Ablie- ferung Sockel (Frist 30 Tage) ▪ Nachmeldung möglich innert 3 Jahren ▪ Beginn der 3-Jahresfrist: Ende Ka- lenderjahr ▪ Bedingung: Rückerstattungsbe- rechtigung, wenn Beneficial Owner gegeben und kein Abkommens- missbrauch vorliegt ▪ Nach Ablauf dieser Frist Abliefe- rung und Rückerstattung (Antrag innert 60 Tagen) und Verzugszins