

Per E-Mail: daniel.imthurn@estv.admin.ch

Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Zürich, 12. Februar 2024

Stellungnahme zum Kreisschreiben Nr. 6a der ESTV betreffend verdecktes Eigenkapital

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 30. November 2023 in rubrizierter Angelegenheit und bedanken uns für die Möglichkeit, zum Entwurf des Kreisschreibens Nr. 6a betreffend verdecktes Eigenkapital Stellung nehmen zu können.

1. Vorbemerkung

Da sich das Kreisschreiben 6/97 in der Praxis als «Safe-Haven» Regelung grundsätzlich bewährt hat, begrüssen wir es, dass dieses mit dem Kreisschreiben Nr. 6a nur punktuell an die geänderte Rechtslage angepasst und um Ausführungen zur Verrechnungssteuer ergänzt, aber nicht grundsätzlich überarbeitet wurde.

2. Ermittlung der verdeckten Eigenkapitals

Die Klarstellung in Ziff. 2 KS 6a, dass das verdeckte Eigenkapital nach Massgabe der Werte in Funktionalwährung zu ermitteln ist, ist zu begrüssen.

Konsequenterweise sollte in der Tabelle mit den Unterlegungssätzen u.E. der Begriff "Obligationen in Schweizer Franken" in "Obligationen in funktionaler Währung der Gesellschaft" angepasst werden, da die höhere Unterlegung durch das fehlende Währungsrisiko für die Gesellschaft (auf Basis ihrer funktionalen Währung) gerechtfertigt ist.

3. Verrechnungssteuer

Es ist zu begrüssen, dass das neue KS 6a nun auch Ausführungen zur Verrechnungssteuer enthält. Wenn ein Darlehen eines Dritten durch eine (dem Anteilshaber) nahestehende Person garantiert oder besichert wird und dies dazu führt, dass das Drittdarlehen in verdecktes Eigenkapital umqualifiziert wird, ist u.E. der direkte Anteilshaber des Darlehensschuldners leistungsbegünstigt. Grund dafür ist der Umstand, dass es Sache des (direkten) Anteilshabers ist, die Gesellschaft mit dem notwendigen Eigenkapital auszustatten (vgl. hierzu auch die Ausführungen im KS 32 Sanierungen, Ziff. 4.1.2.). Dies sollte in Ziff. 3.2 klargestellt werden.

Zudem könnte ein Hinweis ergänzt werden, dass der Zeitpunkt der Gewinnsteuer- und Verrechnungssteuerfolgen auseinanderfallen kann, da der gewinnsteuerliche Aufwand bei Abgrenzung des Zinsaufwands bei der darlehensnehmenden Gesellschaft vor dem tatsächlichen Abfluss (Fälligkeit des Zinses, Entstehung der Verrechnungssteuer nach Art. 12 Abs. 1 VStG) eintreten kann. Entsprechend kann auch die Höhe der geldwerten Leistung für Gewinn- und Verrechnungssteuerzwecke voneinander abweichen.

Bei Ziffer 3.3. regen wir die Klarstellung an, dass die Rückzahlung des verdeckten Eigenkapitals weder Einkommenssteuerfolgen bei den Anteilshabern hat noch Verrechnungssteuer bei der Gesellschaft auslöst.

4. Ebene des Anteilshabers

Das KS 6a behandelt nur in Ziffer 3.3. die Ebene des Anteilshabers. Allenfalls könnte die Steuerfolgen für den Anteilshaber bzw. diesem nahestehende Personen in der Neuauflage auch adressiert werden, d.h. die Umqualifikation von Zins in Beteiligungs- bzw. (allenfalls privilegiert besteuerten) Dividendenertrag und der damit verbundene Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer (vgl. dazu Oesterhelt, EF 2018, 1005 ff.) und die Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie bei Darlehen des dem Anteilshaber nahestehenden Personen.

* * *

Wir hoffen, Ihnen mit unseren Ausführungen zu dienen und stehen für die Beantwortung von Fragen gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse
EXPERTsuisse



Stefan Oesterhelt
Mitglied Fachbereich Steuern



Susanne Schreiber
Mitglied Fachbereich Steuern