



P.P. CH-3003 Bern, ESTV, DVS

An die VorsteherInnen der
kantonalen Steuerverwaltungen,
die EXPERTsuisse
und an interessierte Kreise

Ansprechperson	Marc Bugnon
Unser Zeichen	BUG/KUP/ROI - 2411
Telefon	058 462 72 01
Fax	058 462 64 50
Adresse	Eigerstrasse 65 3003 Bern
E-Mail	marc.bugnon@estv.admin.ch
Internet	www.estv.admin.ch
Ihr Zeichen	
Ihre Nachricht vom	

Bern, 28. April 2015

Atypische stille Beteiligung: Stellungnahme der ESTV

Sehr geehrte Damen und Herren

Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil 2C_333/2007 zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung gemäss Artikel 24 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz [VStG], SR 642.21) geäußert. Dabei hat das Bundesgericht die Verwaltungspraxis bestätigt. Dieser Entscheid des Bundesgerichts zeitigt auch für die steuerliche Beurteilung einer atypischen stillen Beteiligung – sowohl betreffend Verrechnungssteuer als auch für die Belange der direkten Steuern – Auswirkungen. Aus diesen Gründen möchte die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) in Absprache mit der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweiz. Steuerkonferenz (SSK) nachfolgend einige Grundsätze zur steuerlichen Behandlung einer atypischen stillen Beteiligung in Erinnerung rufen:

1. Die atypische stille Beteiligung nach deutschem Recht

Eine stille Gesellschaft kann grundsätzlich in der Form einer typischen oder atypischen stillen Gesellschaft bestehen. Beide Formen sind dadurch gekennzeichnet, dass sich eine natürliche oder juristische Person derart am Handelsgewerbe einer Unternehmung beteiligt, dass ihre Einlage gegen einen Anteil am Gewinn in das Vermögen der Unternehmung des Handelsgeschäftes übergeht. Die stille Gesellschaft ist somit in erster Linie gekennzeichnet durch ein Schuldverhältnis zwischen dem still Beteiligten und dem Handelsgewerbe, an welchem er sich beteiligt. Das Handelsgeschäft selbst wird oft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben, es kommt aber auch die Rechtsform eines Einzelkaufmanns oder jene einer Personengesellschaft in Betracht.

Die stille Gesellschaft stellt eine reine Innengesellschaft dar. Nach aussen wird die Geschäftstätigkeit allein vom Inhaber des Handelsgeschäftes geführt. Die abgeschlossenen Rechtsgeschäfte verpflichten und berechtigen allein den Inhaber des Handelsgeschäftes. Der stille Gesellschafter haftet nicht für die Verbindlichkeiten des Unternehmens. Die stille Beteiligung ist entweder typisch (ohne Verlustbeteiligung) oder atypisch (mit Verlustbeteiligung).

Der typisch still Beteiligte ist lediglich prozentual am Gewinn der Unternehmung beteiligt. Eine Beteiligung an den stillen Reserven, am Unternehmenswert und am Verlust ist nicht vorgese-

hen. Der typisch still Beteiligte hat keinen Einfluss auf die Geschäftsführung und haftet auch nicht für die Verbindlichkeiten des Unternehmens.

Der atypisch still Beteiligte ist prozentual am Gewinn oder Verlust, an den stillen Reserven und am Geschäftswert der Unternehmung beteiligt; zudem wird seine Einlage verzinst. Die Verlustbeteiligung ist jedoch auf die Höhe der Einlage des atypisch still Beteiligten beschränkt. Der atypisch still Beteiligte hat Kontroll- und Informationsrechte und je nach Gesellschaftsvertrag kann er in festgelegtem Rahmen in der Geschäftsführung mitbestimmen. Aufgrund der weitgehenden rechtlichen Gestaltungsfreiheit des deutschen Gesellschaftsrechts ist es möglich, die atypisch stille Gesellschaft an die individuellen Bedürfnisse der Gesellschafter anzupassen. Grundlage ist dabei ein Gesellschaftsvertrag, durch den sich der Inhaber des Handelsgeschäfts und der stille Gesellschafter verpflichten, die Erreichung des gemeinsamen Zwecks zu fördern.

2. Direkte Bundessteuer

2.1. Gewinnsteuer

Die Annahme einer Betriebsstätte des deutschen atypisch still Beteiligten in der Schweiz war eine reine Fiktion (keine feste Geschäftseinrichtung etc.). Nicht zuletzt auf Grund der Argumentation des Bundesgerichts im eingangs erwähnten Urteil wurde diese Betriebsstättenfiktion aufgegeben.

Die ESTV erblickt im vorliegenden Rechtsverhältnis aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Darlehensvertrag. Somit begründet der atypisch still Beteiligte in der Schweiz keine Betriebsstätte mehr, sondern wird für diese Einkünfte in seinem jeweiligen Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig. Da die Rechtsfigur der atypischen stillen Beteiligung eine deutsche Eigenart darstellt, werden diese Einkünfte somit in den allermeisten Fällen in Deutschland zur Besteuerung kommen.

Soweit kein verdecktes Eigenkapital vorliegt, anerkennt die ESTV die nach den jährlich publizierten Rundschreiben „Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken oder Fremdwährungen“ berechneten Zinsen als geschäftsmässig begründeter Aufwand. Soweit die Vergütungen an den atypisch still Beteiligten Zinsen auf verdecktem Eigenkapital oder übersetzte Zinsen darstellen, werden diese bei der – die Vergütung zahlenden – Gesellschaft nicht zum Abzug zugelassen.

Muss sich der atypisch still Beteiligte am Verlust beteiligen, so erfolgt dies in Form eines Forderungsverzichts. Dieser ist grundsätzlich gleich zu behandeln wie Forderungsverzichte Dritter. Der Gesellschaft erwächst ein erfolgswirksamer Vermögenszugang. Kein erfolgswirksamer Vermögenszugang liegt dann vor, wenn und soweit das deutsche atypische Gesellschafterdarlehen steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt wurde bzw. wird.

2.2. Einkommenssteuer

Bei Personengesellschaften erblickt die ESTV im vorliegenden Rechtsverhältnis ebenfalls einen Darlehensvertrag. Sie anerkennt dabei die nach den jährlich publizierten Rundschreiben "Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken oder Fremdwährungen" berechneten Zinsen als geschäftsmässig begründeten Aufwand. Soweit die Vergütungen an den atypisch still Beteiligten übersetzte Zinsen darstellen, werden diese bei der – die Vergütung zahlenden – Gesellschaft nicht zum Abzug zugelassen (gemäss Art. 18 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11])

i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Bst. b letztes Lemma DBG). Die Unterkapitalisierungsnormen gelten nicht für Personengesellschaften. Eine Korrektur ist nur mittels Transferpreisen möglich.

Überschiessende Zinszahlungen unterliegen (nach wie vor) als Gewinnvorwegnahme der Gewinn- respektive der Einkommenssteuer. Beim Forderungsverzicht gelten unter Vorbehalt des verdeckten Eigenkapitals die gleichen Ausführungen wie bei der Gewinnsteuer.

3. Verrechnungssteuer

3.1. Erhebung

Für die Belange der Erhebung der Verrechnungssteuer wurde auf Grund des oben erwähnten Urteils des Bundesgerichts die Steuerumgehungsfiktion aufgegeben.

Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung liegt somit nur noch im Umfang der übersetzten/übermässigen Zinszahlung respektive dem verdeckten Eigenkapital einer steuerbaren Leistung der Gesellschaft an den atypisch still Beteiligten (in seiner Eigenschaft als Beteiligungsinhaber oder nahestehender Dritter) vor und nicht mehr – wie in der Vergangenheit – im Umfang sämtlicher Zinszahlungen der Gesellschaft.

3.2. Rückerstattung

Da – wie unter Ziffer 2.1. hievor bereits erwähnt – die atypisch still Beteiligten in den allermeisten Fällen in Deutschland ansässig sind, erfolgt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf das eingangs erwähnte Urteil des Bundesgerichts ausschliesslich nach dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA-D, SR 0.672.913.62). Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfolgt grundsätzlich wieder unabhängig von der direktsteuerlichen Behandlung der Erträge aus der atypischen stillen Beteiligung. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der atypisch still Beteiligte durch seine Beteiligung in der Schweiz keine Betriebsstätte begründet. Mithin fällt eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf Artikel 24 Absatz 3 VStG ausser Betracht.

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfolgt auf dem normalen Weg über das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland (Art. 10 DBA-D, Dividendenartikel); entsprechend den dortigen Sätzen. D.h. falls der deutsche, atypisch still Beteiligte eine Gesellschaft ist und während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über mindestens 10 Prozent des Kapitals der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft verfügt, so findet Artikel 10 Absatz 3 DBA-D Anwendung (Sockel von 0 Prozent bzw. volle Rückerstattung). Bei nicht qualifizierten Beteiligungen oder wenn der atypisch still Beteiligte eine natürliche Person ist, erfolgt die Rückerstattung mit 15 Prozent Sockelbelastung (Art. 10 Abs. 2 Bst. c DBA-D). Die Erträge aus atypischer stiller Beteiligung sind auf dem Formular 85 aufzuführen, welches zwingend die Ansässigkeitsbescheinigung des deutschen Fiskus enthalten muss.

4. Geltung / Information

Die aktuelle Verwaltungspraxis gründet in einem Urteil des Bundesgerichts und wurde deshalb korrekterweise bereits per sofort angewendet. Die ESTV anerkennt nach einer anderslautenden Praxis abgeschlossene Rulings noch maximal bis und mit Steuerperiode 2016. Somit ist spätes-

tens ab dem 1. Januar 2017 keine Besteuerung aufgrund einer anderslautenden Praxis mehr zulässig.

Der Inhalt des vorliegenden Schreibens wird ferner auch interessierten Kreisen auf deren Nachfrage hin mitgeteilt, dies insbesondere Steuerpflichtigen und ihren Vertretern, welche die ESTV betreffend die Regelung der atypischen stillen Beteiligung kontaktiert haben.

Für Rückfragen und allfällige weitere Informationen steht Ihnen die Abteilung Rückerstattung der ESTV unter der Telefonnummer 058 465 60 91 zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'M' followed by a horizontal line extending to the right.

Marc Bugnon
Hauptabteilungschef