

UNTERLAGEN

Die Inhalte dieser Unterlagen geben die Meinung der Autorinnen/der Autoren wieder. Sie widerspiegeln nicht zwingend die Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die zwischenzeitliche Rechtsprechung seit dem Seminardatum nicht mehr nachgeführt wurde.



ISIS-Seminar

**vom 23./24. Januar 2017
Hotel Waldhaus Flims**

Aktuelle Probleme der Unternehmensbesteuerung

Aktuelle Fragen zu Verrechnungssteuer und Stempelabgaben unter Einschluss internationaler Sachverhalte

Modellfälle von

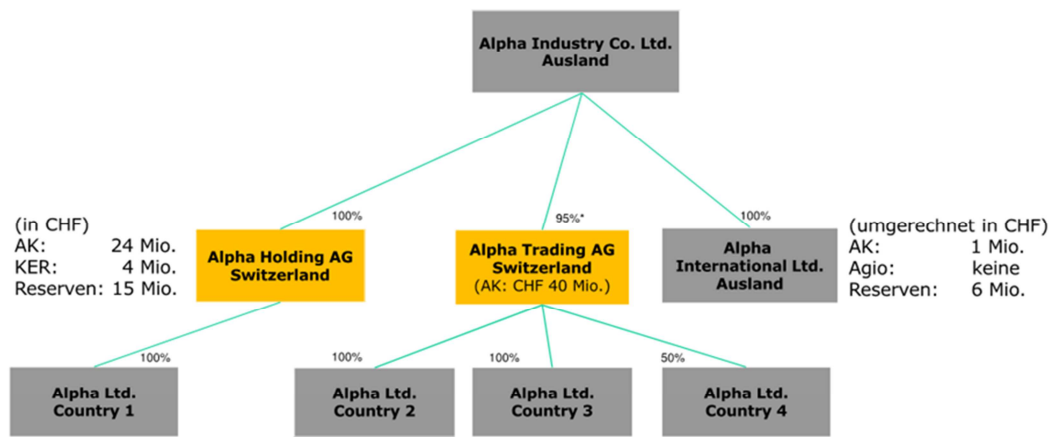
Prof. Dr. iur. Peter Mäusli-Allenspach, LL.M.

lic. iur. Markus Küpfer, Fürsprecher

Thema 1: Verrechnungssteuer und Stempelabgaben bei Quasifusion

Ausgangslage

Die Alpha Gruppe, eine weltweit tätige Industrie-Gruppe, weist folgende Struktur auf:



* Alpha Trading AG hält 5% eigene Aktien mit einem Nennwert von CHF 2 Mio.

Sowohl Alpha Holding AG als auch Alpha Trading AG sind Effektenhändler i.S.v. Art. 13 Abs. 3 lit. d StG.

Zwischen der Schweiz und dem Sitzstaat von Alpha Industry besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen. Für Dividenden an die Muttergesellschaft verfügen sowohl Alpha Holding AG als auch Alpha Trading AG über eine bis 31. Juli 2019 gültige Bewilligung für die Abrechnung der Verrechnungssteuer mittels Meldeverfahren (Form. 823B), der Sockelsteuersatz beträgt 5%.

Sachverhalt 1

Alpha Industry bringt die Beteiligungsrechte an Alpha Holding AG (100%) zum Verkehrswert von rund CHF 65 Mio. in die Alpha Trading AG ein. Alpha Industry erhält dafür neu geschaffene Aktien mit einem Nennwert von CHF 28 Mio. sowie die eigenen Aktien in den Büchern von Alpha Trading AG mit einem Nennwert von CHF 2.0 Mio. als Gegenleistung.

Die Einbuchung erfolgt auf der Aktivseite als Beteiligungsrechte in Höhe von CHF 65 Mio., auf der Passivseite erfolgt die Verbuchung

- durch Erhöhung des Aktienkapitals im Umfang von CHF 28.0 Mio. (= neues Aktienkapital) und

- durch Saldierung der Minus-Position im Eigenkapital für die eigenen Aktien zum Anrechnungswert von CHF 6 Mio. (= Verkehrswert = Buchwert)
- durch Verbuchung der Differenz von CHF 31 Mio. als übrige Reserve (nicht KER).

Sachverhalt 2

Ein Jahr nach der in Sachverhalt 1 beschriebenen Quasifusion absorbiert Alpha Trading AG die Alpha Holding AG.

Sachverhalt 3

Alpha Industry bringt die Beteiligungsrechte an Alpha International Ltd. (100%) zum Verkehrswert von rund CHF 7 Mio. gegen Ausgabe von neuen Aktien in die Alpha Trading AG ein. Das Aktienkapital wird um CHF 7 Mio. erhöht.

Alpha Industry verbucht als Folge der Sacheinlage einen Kapitalgewinn von umgerechnet CHF 5 Mio., welcher im Sitzstaat vollumfänglich der Gewinnsteuer unterliegt.

Frage:

Wie beurteilen Sie die Transaktionen jeweils aus Sicht der Verrechnungssteuer, der Emissionsabgabe und der Umsatzabgabe?

Thema 2: Verrechnungssteuer auf Zinszahlungen von Obligationen

Sachverhalt

Die Bank A hat ihren Sitz in der Schweiz und wird von der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) beaufsichtigt. Sie emittiert verschiedene Anleihen (Emission und Rückzahlung jeweils zu pari):

- Anleihe über CHF 50'000'000.-- mit einer Laufzeit vom 1. Januar 2016 bis am 31. Dezember 2025 und einer periodischen Verzinsung von 1.5 % p.a. (Anleihe 1). Diese Anleihe wird von insgesamt 13 in- und ausländischen Gläubigern gezeichnet.
- Pflichtwandelanleihe über CHF 60'000'000.-- mit einer Laufzeit vom 1. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2026 und einer periodischen Verzinsung von 2.5 % p.a. (Anleihe 2). Dabei ist vorgesehen, dass diese Anleihe automatisch in Aktienkapital der Bank A umgewandelt wird, wenn ihre Eigenkapitalquote 7 % der risikogewichteten Aktiven unterschreitet. Die Ausgabebedingungen für diese Anleihe wurden zudem durch die FINMA genehmigt, wodurch die Bank A das entsprechende Kapital an die erforderlichen Eigenmittel anrechnen kann.
- Anleihe über CHF 70'000'000.-- mit einer Laufzeit vom 1. Januar 2017 bis am 31. Dezember 2026 und einer periodischen Verzinsung von 2.25 % p.a. (Anleihe 3). In den entsprechenden Emissionsunterlagen ist festgehalten, dass es sich dabei um eine Anleihe handelt, die bei drohender Insolvenz im Rahmen eines Sanierungsverfahrens nach den Art. 28-32 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG; SR 952.0) auf Anordnung der FINMA in Eigenkapital umgewandelt werden kann. Die FINMA hat auch bei dieser Anleihe die entsprechenden Ausgabebedingungen wiederum genehmigt.

Fragen:

- Welche verrechnungssteuerrechtlichen Folgen ergeben sich bei der Ausschüttung der Zinsen auf den Anleihen 1 bis 3?
- Welche stempelabgaberechtlichen Folgen ergeben sich aus einer Wandlung von Fremd- in Eigenkapital der Anleihen 2 und 3?

Thema 3: Verrechnungssteuer und Stempelabgaben bei Umstrukturierung von Pensionskassen

Sachverhalt

Die BETA PK unabhängige Sammelstiftung (BETA) hält 66% der Beteiligungsrechte an der Aurora AG (Aurora), die restlichen Anteile werden von 16 weiteren Personalvorsorgeeinrichtungen gehalten.

Aurora verfügt über ein buchmässiges Eigenkapital von rund CHF 89 Mio. per 31.12.2015. Die Aktiven bestehen primär aus Finanzanlagen (rund CHF 69 Mio.), Liquidität (rund CHF 12 Mio.) und wesentlichen Beteiligungen (knapp über CHF 10 Mio.) von jeweils mehr als 20% Beteiligungsquote.

Die Aktionäre der Aurora sind als Vorsorgeeinrichtungen von den Gewinn- und Kapitalsteuern befreit. Das Gleiche wird für die neu zu gründende Anlagestiftung (AS) gelten (dazu unten).

Aurora selbst unterliegt der Gewinn- und Kapitalsteuer.

Ausserdem ist Aurora Effekthändlerin i.S.v. Art. 13 Abs. 3 lit. d StG i.V.m. Art. 18 Abs. 2 StV, weil sie in der Bilanz steuerbare Urkunden (insbesondere Aktien, Obligationen) mit einem Buchwert von mehr als CHF 10 Mio. ausweist.

Auch die BETA ist Effekthändlerin i.S.v. Art. 13 Abs. 3 lit. d StG.

BETA und allenfalls weitere Aktionäre der Aurora wollen neu eine Anlagestiftung (AS) i.S.v. Art. 53g des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) gründen und

Variante 1

zu diesem Zweck ihre Anteile an der Aurora in das Stiftungsvermögen einbringen. BETA und allenfalls weitere Aktionäre (insgesamt mehr als 50% der Stimmrechte und Kapitalanteile, aber nicht alle) bringen ihre Aurora-Aktien in die AS als Sacheinlage in das Anlagevermögen ein und erhalten dafür Ansprüche am Stiftungsvermögen. Die Aurora bleibt als solche bestehen. AS hält am Ende mehr als 50% der Aurora-Aktien.

oder

Variante 2

Alternativ soll – vorausgesetzt, dass alle Aktionäre der Aurora sich an der AS beteiligen – Aurora liquidiert und lediglich deren Aktiven und Passiven als Sondervermögen von der AS übernommen werden.

Dazu soll eine Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. FusG mit anschliessender Liquidation der Aurora stattfinden. Dabei werden sämtliche Aktiven und Passiven auf die AS übertragen.

Frage:

Wie sind die beiden Varianten mit Blick auf die Verrechnungssteuer und Stempelabgaben zu beurteilen?

Thema 4: Verrechnungssteuer; Meldeverfahren

Grundsachverhalt

Die D AG wurde im Jahre 2000 gegründet und hat seither ihren statutarischen Sitz und ihre tatsächliche Leitung im Kanton A. Das Gesellschaftskapital der D AG beträgt CHF 100'000.--, eingeteilt in 100 Inhaberaktien mit einem Nennwert von jeweils CHF 1'000.--. Sämtliche Aktien der D AG werden durch den in Kanada ansässigen Herrn Dumont gehalten. Die D AG bezweckt die Organisation, Vermittlung und Durchführung von Reisen. Ab dem Geschäftsjahr 2001 erwirtschaftete die D AG stets Gewinne. Diese wurden jeweils nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert.

Mit Vertrag vom 1. Oktober 2010 veräusserte Herr Dumont seine 100 Aktien der D AG an die damals sich in Gründung befindliche D Holding AG zu einem Preis von CHF 10'500.-- pro Aktie, insgesamt ausmachend CHF 1'050'000.--. Die D Holding AG hat ihren Sitz und ihre tatsächliche Verwaltung ebenfalls in der Schweiz. Die Parteien vereinbarten die Kaufpreiszahlung mittels Banküberweisung sowie einen Vollzug dieses Geschäfts innert 30 Tagen seit Unterzeichnung des entsprechenden Vertrags. Ferner legten sie fest, dass der D Holding AG bereits der Gewinn des Geschäftsjahres 2010 der D AG zusteht.

Die Generalversammlung der D AG beschloss am 6. April 2011 für das Geschäftsjahr 2010 bei einem Jahresgewinn von CHF 50'000.-- die Ausschüttung einer Dividende von CHF 800'000.--, welche auf den 20. Mai 2011 fällig gestellt wurde. Die D AG deklarierte mit Formular 103 vom 5. Juni 2011 gegenüber der ESTV die Ausschüttung der Dividende mittels Formular 103 und stellte gleichzeitig das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Bardividenden im Konzernverhältnis (Form 106).

Abklärungen der ESTV im Rahmen des Gesuchs um Durchführung des Meldeverfahrens ergaben unter anderem Folgendes: Die D Holding AG entrichtete Herrn Dumont für die Aktien der D AG einen über dem Nominalwert liegenden Preis und kaufte sich damit in die Reserven der D AG ein. Ferner bestehen Indizien dafür, dass die D AG per 1. Oktober 2010 über nicht betriebsnotwendige, ausschüttbare Reserven in der Höhe von mindestens CHF 850'000.-- verfügte. Die bereits im Zeitpunkt der oben erwähnten Veräusserung vorhandenen finanziellen Mittel seien alsdann zeitnah in Form einer Dividende an die D Holding AG ausgeschüttet worden, was die Vermutung nahelege, dass sie dem Veräusserer der Beteiligungsrechte – also Herrn Dumont – in Form des Kaufpreises überlassen worden seien. Dieser Sachverhalt müsse näher abgeklärt werden. Diese Überprüfung sprengt den Rahmen des vorliegenden Meldeverfahrens.

Ferner ortete die ESTV im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises durch die D Holding AG Indizien auf eine mögliche Steuerumgehung, da die D Holding AG den Kaufpreis der Aktien durch ein am 1. September 2010 abgeschlossenes Darlehen in der Höhe von CHF 1'000'000.-- der Dumont Corporation, Ottawa (Kanada), finanzierte. Sämtliche Beteiligungspapiere dieser Gesellschaft befinden sich im Eigentum von Herrn Dumont.

Frage:

Kann vorliegend das Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens gutgeheissen werden?

Sachverhaltsvariante 1

Im Unterschied zum Grundsachverhalt schüttet die D AG von Beginn weg ihre erwirtschafteten Gewinne im Rahmen der handelsrechtlich zulässigen Quote an ihren Beteiligungsinhaber aus. Die D Holding AG finanzierte zudem den Kaufpreis für den Erwerb der Beteiligung an der D AG teilweise mit eigenen Mitteln und teilweise mit Mitteln eines durch die unabhängige Bank B gewährten Darlehens. Die Generalversammlung der D AG beschliesst am 15. April 2014 die Ausschüttung des im Geschäftsjahr 2013 erwirtschafteten Gewinns von CHF 500'000.--. Die Dividende wird zudem auf den 20. April 2014 fällig gestellt. Die D AG deklarierte mit Formular 103 vom 5. Mai 2014 gegenüber der ESTV die Ausschüttung der Dividende mittels Formular 103 und stellte gleichzeitig das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Bardividenden im Konzernverhältnis (Form 106).

Frage:

Kann vorliegend das Gesuch um Durchführung des Meldeverfahrens gutgeheissen werden?

Sachverhaltsvariante 2

Ändert sich an der Sachverhaltsvariante 1 etwas, wenn die D AG die Formulare 103 und 106 erst am 1. September 2015 der ESTV einreichte?

Thema 5: Verrechnungssteuer; Rückerstattung gestützt auf das DBA Schweiz-Dänemark

Sachverhalt

Die Bank K ist eine Gesellschaft, welche in Dänemark ansässig ist. Sie bezweckt den Handel mit sowohl börsenkotierten wie auch nicht börsenkotierten Wertschriften. Die Bank K gehört zur K-Gruppe, und wird vollständig von der K-Holding A/S Aktiengesellschaft gehalten, welche ebenfalls in Dänemark ansässig ist. Zur K-Gruppe gehört ebenfalls die K-Management Ltd. mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung in London, UK.

Mit Datum vom 15. September 2007 stellte die Bank K bei der ESTV mit Formular 89 den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für Fälligkeiten 2006 in der Höhe von CHF 1'000'000.-- (nachfolgend als Antrag 1 bezeichnet). Diesem Antrag gab die ESTV am 30. Oktober 2007 vollumfänglich statt.

Mit Datum vom 5. Mai 2008 stellte die Bank K bei der ESTV wiederum mit Formular 89 den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für Fälligkeiten 2007 in der Höhe von CHF 5'000'000.-- (nachfolgend als Antrag 2 bezeichnet). Die ESTV verlangte von der Bank K mit Schreiben vom 2. Oktober 2008 verschiedene Informationen zu den Wertschriftenpositionen auf den Anträgen 1 und 2 sowie zum wirtschaftlichen Hintergrund der einzelnen Transaktionen.

Mit Schreiben vom 5. Januar 2009 liess die Bank K der ESTV verschiedene Unterlagen zukommen und führte insbesondere aus, dass sich die Rückerstattungsanträge für Fälligkeiten 2006 und 2007 auf gleichartige Sachverhalte beziehen würden. Die Bank K betreibe statutengemäss Aktien-Derivat-Handel und gebe dabei sogenannte Total-Return-Equity-Swaps auf unter anderem schweizerischen börsenkotierten Wertschriften aus. Dabei handle es sich um einen Tausch der gesamten Erträge eines Aktienportfolios gegen einen festgelegten Zahlungsstrom, wobei unter anderem auch 93 Prozent der während der Laufzeit des Swaps ausgerichteten Dividenden auf den Basiswerten an den Investor des Swaps weitergeleitet würden. Als Gegenleistung erhalte die Bank K eine Zinsentschädigung von 2.5 % des „Equity Notional Amount“ sowie einen vollumfänglichen Ausgleich für allfällige Wertverminderungen der Basistitel.

Gegenpartei dieser Swaps sei ausschliesslich die K-Management Ltd. gewesen. Die Derivate habe die Bank K durch den Kauf der entsprechenden Basiswerte abgesichert. Die Bank K sei zudem keine formellen Verpflichtungen eingegangen, die eingenommenen Dividenden weiterzuleiten. Nicht zuletzt deshalb sei ihr antragsgemäss die Verrechnungssteuer vollumfänglich zurückzuerstatten.

Gestützt auf diese Aussagen der Antragstellerin und auf die Aktenlage verweigerte die ESTV mit Schreiben vom 30. Juni 2009 an die Bank K vollständig die Rückerstattung der Verrechnungssteuer betreffend den Antrag 2. Im Zusammenhang mit Antrag 1 forderte die ESTV die ihrer Ansicht nach zu Unrecht erfolgte Rückerstattung zurück, nebst Verzugszins ab dem Datum der im Nachhinein zu Unrecht erfolgten Rückerstattung durch die ESTV bis zum Tage der Wiedereinzahlung. Dabei stützte die ESTV ihre Argumentation auf das fehlende Recht zur Nutzung der Bank K.

Fragen

- Wie ist vorliegend der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer der Bank K insbesondere unter dem Aspekt der Nutzungsbeziehung (Beneficial Ownership) zu beurteilen?
- Welche Folgen ergeben sich aus dieser Beurteilung für die Anträge 1 und 2?