

Das verdeckte Eigenkapital im schweizerischen Steuerrecht

von Dr. Nico Burki

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

B 41 905

Verlag Paul Haupt Bern und Stuttgart

INHALTSVERZEICHNIS

Inhaltsverzeichnis	I
Literaturverzeichnis	IX
Verzeichnis der Rechtsquellen und Materialien	XVIII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
§ 1 Einführung in die Problematik des verdeckten Eigenkapitals	1
§ 2 Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen	4
I. Einführung	4
II. Empfänger verdeckten Eigenkapitals	4
A. Einführung	4
B. Rechtsform	5
C. Verhältnis zwischen Empfänger und Geber verdeckten Eigenkapitals	6
D. Kapitalempfänger und Gesellschaftszweck	8
1. Einführung	8
2. Immobiliengesellschaft	8
a) Immobilien - Aktiengesellschaft	8
b) Immobilien - Genossenschaft	10
c) Immobiliengesellschaft eines Anlagefonds	11
d) Mieter - Aktiengesellschaft bzw. - Genossenschaft	12
3. Finanz- und Finanzierungsgesellschaft	13
4. Uebrige Gesellschaften	14
III. Finanzierung der juristischen Person	15
A. Begriff und Formen der Finanzierung	15
B. Das Gesamtkapital und seine Komponenten	16
1. Einführung	16
2. Eigenkapital	17
3. Fremdkapital	18
4. Steuerlich relevante Kapitalbegriffe	20
a) Einführung	20
b) Verhältniskapital	20
c) Steuerkapital	21

C. Bestimmungsfaktoren für das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital	22
1. Einführung	22
2. Betriebswirtschaftliche Bestimmungsfaktoren	22
a) Unternehmerische Zielsetzung	22
b) Rentabilität	23
c) Liquidität	25
d) Sicherheit	26
e) Ergebnis	27
3. Bestimmung des betriebswirtschaftlich notwendigen Eigenkapitals	27
a) Einführung	27
b) Finanzierungsregeln	28
aa) Vertikale Kapitalstrukturregeln	28
bb) Horizontale Kapitalstrukturregeln	29
cc) Verschuldungsfaktor	31
dd) Kritische Würdigung	32
4. Zivilrechtliche Bestimmungsfaktoren	34
a) Grundkapital	34
aa) Höhe und Mindesteinzahlung	34
bb) Schutz des Grundkapitals	34
b) Reserven	35
c) Bedeutung der zivilrechtlichen Faktoren	36
5. Steuerliche Faktoren	37
a) Einführung	37
b) Steuerliche Folgen von Finanzierungsvorgängen	38
c) Optimale Finanzierung unter steuerlichen Gesichtspunkten	40
6. Ergebnis	42
IV. Zusammenfassung	43

§ 3	Rechtliche Voraussetzungen für die Erfassung verdeckten Eigenkapitals	44
I.	Einführung	44
II.	Grundsätzliches zur Steuerumgehung und ihrer Verhütung	45
	A. Begriff der Steuerumgehung	45
	B. Verhütung der Steuerumgehung	47
III.	Die Person des Darleihers	48
	A. Einführung	48
	B. Berücksichtigung der Stellung des Darleihers zur Gesellschaft	50
	1. Gesellschafter als Darleiher	50
	a) Direkte Hingabe von Darlehen	50
	b) Indirekte Hingabe von Darlehen	52
	c) Bürgschaft eines Gesellschafters für Darlehen aussenstehender Dritter	53
	d) Patronatserklärung eines Gesellschafters für Darlehen aussenstehender Dritter	56
	2. Nichtgesellschafter als Darleiher	58
	a) Nahestehende Personen	58
	b) Unbekannte Darleiher	62
	c) Darleiher mit Wohnsitz im Ausland	63
	aa) Schweizerische Finanzgesellschaften mit ausländischer Beteiligung	63
	bb) Ungerechtfertigte Beanspruchung von Doppelbesteuerungsabkommen	64
	cc) Spezialregelungen in den Kantonen Genf und Tessin	66
	i) Inhalt der einzelnen Gesetzesbestimmungen	66
	ii) Kritische Würdigung	67
	C. Ohne Berücksichtigung der Stellung des Darleihers zur Gesellschaft	68
IV.	Die Steuerumgehungspraxis	71
	A. Die Steuerumgehungspraxis bei den direkten Steuern	71
	1. Einführung	71

2. Die ungewöhnliche Finanzierung	72
a) Einführung	72
b) Voraussetzungen für die Annahme einer ungewöhnlichen Finanzierung	74
aa) Notwendigkeit der zugeführten Mittel für die Aufnahme oder Weiterführung der Tätigkeit	74
bb) Erhältlichkeit der notwendigen Mittel von Dritten	77
i) Einführung	77
ii) Begriff des aussenstehenden Dritten	78
iii) Masstab für die Erhältlichkeit	80
cc) Risikotragung durch zugeführtes Fremdkapital	81
c) Ergebnis	83
3. Die Steuerersparnis	83
4. Das Motiv der Steuereinsparung	85
5. Ergebnis	87
B. Die Steuerumgehungspraxis bei den anderen Steuern des Bundes	87
1. Emissionsabgabe	87
2. Verrechnungssteuer	90
V. Ersatztatbestände für die Erfassung verdeckten Eigenkapitals	92
A. Einführung	92
B. Verfassungsmässigkeit der Rechtssetzung im Steuerrecht	94
C. Vom Gesetz erfasste Darlehensempfänger	96
1. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	96
a) Inhalt der einzelnen Gesetzesbestimmungen	96
b) Verfassungsmässigkeit	97
2. Kapitalgesellschaften und Immobiliengenossenschaften	98
a) Inhalt der einzelnen Gesetzesbestimmungen	98
b) Verfassungsmässigkeit	100
3. Kapital- und Immobiliengesellschaften	102
4. Immobiliengesellschaften	103
a) Inhalt der einzelnen Gesetzesbestimmungen	103
b) Verfassungsmässigkeit	104
5. Entwürfe zum BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden und zum BG über die direkte Bundessteuer	105

VI. Die Minimalsteuer	107
A. Zweck und Ausgestaltung	107
B. Verhältnis zwischen der Minimalsteuer auf Grundeigentum und dem verdeckten Eigenkapital	109
§ 4 Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals	111
I. Einführung	111
II. Die Steuerumgehungspraxis	112
A. Immobiliengesellschaften	112
1. Einführung	112
2. Massgeblicher Wert der Aktiven	113
a) Verkehrswert der Liegenschaften	113
b) Verkehrswert der übrigen dauernden Vermögensanlagen	115
3. Maximale Verschuldung	116
4. Beispiel für die Ermittlung des verdeckten Eigen- kapitals	118
5. Kritische Würdigung	119
a) Einführung	119
b) Verkehrswert der Aktiven als Berechnungsbasis für die Maximalverschuldung	120
c) Veränderlichkeit des verdeckten Eigenkapitals	121
d) Rechtsgleiche Behandlung der Gesellschaften	122
e) Praktische Probleme bei der Verkehrswertmethode	123
f) Ergebnis	124
B. Finanz- und Finanzierungsgesellschaften	125
C. Uebrige Gesellschaften	126
III. Ersatztatbestände	129
A. Immobiliengesellschaften	129
1. Einführung	129

2. Massgeblicher Wert der Aktiven	131
a) Steuerlicher Buchwert	131
aa) Einführung	131
bb) Ermittlung des steuerlichen Buchwertes	132
cc) Kritische Würdigung	133
b) Handelsrechtlicher Buchwert bei Immobiliengesellschaften im Kanton Genf	136
aa) Einführung	136
bb) Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals	137
cc) Kritische Würdigung	139
c) Steuerlicher Schätzwert oder handelsrechtlicher Buchwert der Liegenschaften bei Immobiliengesellschaften im Kanton Waadt	141
aa) Ermittlung des massgeblichen Wertes der Liegenschaften	141
bb) Kritische Würdigung	142
3. Das minimal notwendige Eigenkapital	144
a) Gesetzliche Regelungen	144
b) Kritische Würdigung	145
B. Uebrige Gesellschaften	146
1. Einführung	146
2. Gesetzliche Regelungen	147
3. Kritische Würdigung	148
§ 5 Konsequenzen beim Vorliegen verdeckten Eigenkapitals	149
I. Einführung	149
II. Ordentliche Besteuerung	150
A. Steuerliche Folgen ohne Verzinsung des verdeckten Eigenkapitals	150
1. Einführung	150
2. Kapitalsteuer	150
a) Steuerobjekt	150

b) Verrechnung von Verlustvorträgen mit verdecktem Eigenkapital	152
aa) Steuerumgehungspraxis	152
i) Einführung	152
ii) Gleichstellung mit einbezahlem Grundkapital oder mit Reserven in Lehre und Praxis	152
iii) Kritische Würdigung	154
bb) Ersatztatbestände	155
i) Einführung	155
ii) Erhöhung des steuerbaren Kapitals um das verdeckte Eigenkapital	156
iii) Festlegung des steuerbaren Mindestkapitals	158
3. Ertragssteuer	160
a) Einführung	160
b) Bestimmung des Verhältniskapitals	160
aa) Steuerumgehungspraxis	160
bb) Ersatztatbestände	161
cc) Ergebnis	162
4. Emissionsabgabe	162
5. Ergebnis	163
B. Steuerliche Folgen bei Verzinsung des verdeckten Eigenkapitals	164
1. Einführung	164
2. Behandlung der Zinsen auf verdecktem Eigenkapital bei der Ertragssteuer der Darlehensnehmerin	165
a) Einführung	165
b) Steuerumgehungspraxis	165
aa) Regelung im Merkblatt betreffend verdecktes Eigenkapital bei Immobiliengesellschaften	165
bb) Aufteilung der Zinsen	168
cc) Kritische Würdigung	170
c) Ersatztatbestände	171
aa) Einführung	171
bb) Vorherrschendes System	172
i) Einführung	172
ii) Aufteilung der Zinsen	173
iii) Kritische Würdigung	176

cc) Immobiliengesellschaft im Kanton Genf	178
dd) Immobiliengesellschaft im Kanton Waadt	179
i) Berechnung der dem Reinertrag zuzurechnenden Zinsen	179
ii) Kritische Würdigung	180
d) Spezialfall der Mieter-Aktiengesellschaft	182
3. Behandlung der Zinsen auf verdecktem Eigenkapital bei den Einkommens- bzw. Ertragssteuern des Darleihers	184
a) Einführung	184
b) Steuerermässigung auf Dividendeneinkommen	184
aa) Gesetzliche Grundlage	184
bb) Steuerermässigung für Zinsen auf verdecktem Eigenkapital	185
c) Ergebnis	188
4. Behandlung der Zinsen auf verdecktem Eigenkapital bei der Verrechnungssteuer	189
III. Die Sanierung	191
A. Einführung	191
B. Steuerliche Behandlung von Sanierungsleistungen	192
1. Ertragssteuer	192
a) Einführung	192
b) Forderungsverzicht von Gesellschaftern	193
c) Kritische Würdigung	194
2. Emissionsabgabe	195
a) Einführung	195
b) Verweigerung des Erlasses der Emissionsabgabe wegen verdeckten Eigenkapitals	196
c) Kritische Würdigung	197
§ 6 Schlussbetrachtung	199