

Atypisch stille Beteiligung – die neue (alte) Praxis der ESTV

Bruno Beer
Managing Partner, dipl. Steuerexperte
Inhaber der profitax ag, Zug, www.profi-tax.ch
bruno.beer@profi-tax.ch



Bruno Beer

Silvan Andermatt
Manager, Master of Law
profitax ag, Zug, www.profi-tax.ch
silvan.anderstatt@profi-tax.ch



Silvan Andermatt

1. Einleitung

Mit der Stellungnahme vom 28. April 2015 der ESTV wurde die Praxis im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus atypisch stillen Beteiligungen erneut geändert. Auslöser für diese Praxisänderung war das Urteil des Bundesgerichts (2C_333/2007) hinsichtlich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung gemäss Art. 24 Abs. 3 VStG. Das erwähnte Urteil des Bundesgerichts änderte nicht nur die verrechnungssteuerliche Sichtweise,

sondern hatte auch Auswirkungen auf die direkte steuerliche Behandlung von Gewinnanteilen an einer atypisch stillen Beteiligung.

2. Die atypisch stille Beteiligung

Nach schweizerischer Auffassung ist die stille Gesellschaft eine grundsätzlich nach den Regeln der einfachen Gesellschaft zu beurteilende Gesellschaftsverbinding. Merkmal dabei ist, dass sich ein stiller Gesellschafter an der geschäftlichen Tätigkeit des Hauptgesellschafters mit einer in dessen Vermögen übergehende Einlage gegen Anteil am Gewinn beteiligt. Die

stille Gesellschaft stellt eine reine Innengesellschaft dar, bei der lediglich der Hauptgesellschafter nach aussen auftritt. Kommt dem stillen Gesellschafter ein Mitunternehmerrisiko (Verlustrisiko bis zur Höhe der Einlage) zu, spricht man von einer atypisch stillen Beteiligung.

In der Praxis kommt das Konstrukt der atypisch stillen Beteiligung hauptsächlich im Verhältnis zwischen der Schweiz und Deutschland vor. Dabei beteiligt sich ein atypisch stiller Gesellschafter, der in Deutschland ansässig ist, an einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen.

3. Prozess der Praxisänderungen aus Sicht der Schweiz

Die (grenzüberschreitende) steuerliche Behandlung von Gewinnanteilen aus einer atypisch stillen Beteiligung unterlag in der jüngeren Vergangenheit diversen Praxisänderungen. Grund für diese Vielzahl von Praxisänderungen war einerseits die Änderung der Sichtweise der ESTV und andererseits die Anpassung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland (nachfolgend DBA CH-D). Für das weitere Verständnis ist darauf hinzuweisen, dass die Sichtweise in



Bezug auf die steuerliche Behandlung der direkten Steuern nicht immer mit der der Verrechnungssteuer kongruent war.

3.1. Praxis bis 31. Dezember 1986

Direkte Steuern: Bis zum 31. Dezember 1986 war die schweizerische Auffassung für die Zwecke der direkten Steuern, dass sämtliche natürlichen oder juristischen Personen, die sich an einem schweizerischen Unternehmen beteiligten, in der Schweiz eine Betriebsstätte und somit für den Ertrag aus dem Schweizer Unternehmen eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz begründen. Auch aus abkommensrechtlicher Sicht wurden die Erträge nach Art. 7 DBA CH-D der Schweiz zur Besteuerung zugewiesen.

Verrechnungssteuer: Aus Sicht der Verrechnungssteuer werden alle Leistungen des Schweizer Unternehmens an den atypisch still Beteiligten als steuerbare Gewinnausschüttungen qualifiziert. Die Rückforderung der Verrechnungssteuer erfolgte gemäss Art. 51 Abs. 2 VStV, zumindest bis zur Höhe der in der Schweiz bezahlten direkten Steuern.

3.2. Praxis ab 1. Januar 1987

Direkte Steuern: Mit Veröffentlichung des Kreisschreibens der ESTV vom 30. April 1987 erfolgte die erste ei-

gentliche Praxisänderung in diesem Zusammenhang. Neu qualifizierte die ESTV für die Zwecke der direkten Steuern das Rechtsverhältnis der atypisch stillen Beteiligung als ein Darlehensverhältnis. Nach schweizerischer Auffassung stellten die an den atypisch still Beteiligten ausbezahlten Leistungen Zinszahlungen nach Art. 11 DBA CH-D dar und wurden daher Deutschland zur Besteuerung zugewiesen. Aus deutscher Sicht wurden das Rechtsverhältnis nach wie vor als Personengesellschaft und die Erträge daraus als Unternehmensgewinne i.S.v. Art. 7 DBA CH-D qualifiziert und nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 2 DBA CH-D in Deutschland freigestellt. Diese unterschiedliche Qualifikation der Erträge führte dazu, dass die Schweiz wie auch Deutschland die Erträge nicht besteuerten (doppelte Nichtbesteuerung). Diese abkommensrechtliche Lücke wurde im Jahr 1992 mit Anpassung des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 2 DBA CH-D respektive durch die Einführung einer sogenannten «subject to tax clause» geschlossen.

Subject to tax clause: Diese «subject to tax clause» hat zur Folge, dass aus deutscher Sicht nicht die Freistellungs- sondern die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt, sofern die Schweiz Einkünfte aus einer atypisch stillen Beteiligung an einem

in der Schweiz ansässigen Unternehmen nicht besteuert. Die Auslegung der «subject to tax clause» führt jedoch zu dem interessanten Ergebnis, dass basierend auf der abkommensrechtlichen Begriffsbestimmung nur eine atypisch stille Beteiligung an einer Schweizer Kapitalgesellschaft gemeint sein kann, da eine Personengesellschaft per se nicht als in der Schweiz ansässig gelten kann. Die sich hieraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen werden unter Punkt 3.4. im Detail erläutert.

Verrechnungssteuer: Aus Sicht der Verrechnungssteuer unterlagen sämtliche ausbezahlten Leistungen an den atypisch still Beteiligten der Verrechnungssteuer. Die Unterscheidung, ob die Zinszahlungen bei den direkten Steuern abzugsfähig waren oder nicht, spielte lediglich hinsichtlich der Meldung der Verrechnungssteuer eine Rolle. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer von dazumal 5%, respektive 20%, konnte mit dem Formular 85 geltend gemacht werden.

3.3. Praxis ab 1. Januar 2002

Direkte Steuern: Auf den 1. Januar 2002 kehrte die ESTV wieder auf die alte Betrachtungsweise zurück, die vor dem 1. Januar 1987 gegolten hatte. Für die Zwecke der direkten Steuern hatte dies zur Folge, dass die

Einkünfte aus dem Schweizer Unternehmen wieder als Unternehmensgewinne qualifiziert wurden. Somit begründete der atypisch still Beteiligte in der Schweiz rückwirkend ab dem 1. Januar 2002 wiederum eine beschränkte Steuerpflicht. Aus abkommensrechtlicher Sicht wurde die atypisch stille Beteiligung wieder als schweizerische Betriebsstätte qualifiziert und die Erträge daraus gemäss Art. 7 DBA CH-D der Schweizer Besteuerung zugewiesen. Die oben erwähnte «subject to tax clause» hatte somit im Resultat keine Bedeutung mehr.

Verrechnungssteuer: Aus Sicht der Verrechnungssteuer wurden sämtliche Leistungen an den atypisch still Beteiligten als steuerbare Gewinnausschüttungen qualifiziert. Die Rückerstattung der Quellensteuer konnte nun aber auf drei verschiedenen Wegen geltend gemacht werden: Rückerstattung gemäss Art. 24 Abs. 3 VStG, gemäss Art. 51 Abs. 2 VStV oder gemäss Art. 10 DBA CH-D (bei qualifizierenden Beteiligungen konnte neuerdings ab dem 1. Januar 2002 der Nullsatz beantragt werden).

3.4. Neue Praxis ab dem 1. Januar 2017

Direkte Steuern: Neu wird das Rechtsverhältnis der atypisch stillen Beteiligung wiederum als Darlehens-

verhältnis qualifiziert. Dies hat für die Zwecke der direkten Steuern zur Folge, dass der atypisch still Beteiligte keine Schweizer Betriebsstätte begründet und somit in der Schweiz nicht beschränkt steuerpflichtig wird. Aus Schweizer Sicht werden sämtliche Leistungen aus dem schweizerischen Unternehmen in einem ersten Schritt grundsätzlich als Zinszahlungen behandelt. Die Besteuerung der Zinszahlungen wird aufgrund des Zinsartikels (Art. 11 DBA CH-D) Deutschland zugewiesen.

Subject to tax clause: Da es aus rechtlicher Sicht prinzipiell möglich ist, dass sich ein atypisch still Beteiligter an einer Schweizer Kapital- oder auch Personengesellschaft beteiligt, kann dies abkommensrechtlich zu unterschiedlichen Steuerfolgen führen.

Beteiligt sich ein atypisch still Beteiligter an einer Schweizer Kapitalgesellschaft, werden für die Zwecke der Gewinnsteuern die Zinszahlungen an den atypisch still Beteiligten nur zum Abzug zugelassen, wenn sie dem Rundschreiben «Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken oder Fremdwährung» der ESTV entsprechen. Übermässige Zinszahlungen werden als geldwerte Leistungen qualifiziert und der Zinsaufwand wird nicht zugelassen, respektive es erfolgt eine Aufrechnung nach Art. 58

Abs. 1 Bst. b DBG. Aus abkommensrechtlicher Sicht werden abzugsfähige Leistungen als Zinszahlungen (Art. 11 DBA CH-D) und übermässige Leistungen als Dividenden (Art. 10 DBA CH-D) qualifiziert und werden jeweils in Deutschland der Besteuerung zugewiesen. Aufgrund der unter Punkt 3.2. erwähnten «subject to tax clause» wechselt Deutschland von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode.

Beteiligt sich ein atypisch still Beteiligter an einer Schweizer Personengesellschaft, werden für die Zwecke der Einkommenssteuern die Zinszahlungen an den atypisch still Beteiligten nur dann zum Abzug zugelassen, sofern sie dem oben erwähnten Rundschreiben entsprechen. Übermässige Zinsen werden als geldwerte Leistungen qualifiziert und der Zinsaufwand wird nicht zugelassen, respektive es erfolgt eine Aufrechnung nach Art. 18 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG. Aus abkommensrechtlicher Sicht kommt nach Auslegung des DBA CH-D, wie unter Punkt 3.2. erläutert, keine «subject to tax clause» zur Anwendung. Dies hat zur Folge, dass bei abzugsfähigen Zinszahlungen aufgrund des unter Punkt 3.2. erwähnten Qualifikationskonflikts zwischen der Schweiz und Deutschland eine mögliche doppelte Nichtbesteuerung entstehen kann. Bei übermäs-

sigen Zinszahlungen erfolgt lediglich eine Aufrechnung in der Schweiz nach Art. 18 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG.

Verlustbeteiligung: Allfällige Verlustbeteiligungen durch den atypisch still Beteiligten werden grundsätzlich gleich wie ein Forderungsverzicht eines Dritten qualifiziert, d.h. das Schweizer Unternehmen realisiert einen erfolgswirksamen Vermögensertrag (Ausbuchung des Darlehens mit dem Verlust). Kein erfolgswirksamer Vermögensertrag liegt vor, wenn das Darlehen des atypisch still Beteiligten bereits als verdecktes Eigenkapital gilt. Aus steuerlicher Sicht ist jedoch nicht ganz klar, was nach der Verlustausbuchung geschieht, wenn in den Folgejahren das Schweizer Unternehmen wieder Gewinne erzielen würde. Hier stellt sich insbesondere die Frage, ob die Wiederherstellung der Darlehensschuld eine geldwerte Leistung darstellt. Daher empfiehlt es sich, eine Ausbuchung der Darlehensschuld nur dann vorzunehmen, wenn klar ist, dass die Geschäftstätigkeit aufgegeben oder der atypisch still Beteiligte austreten wird.

Verrechnungssteuer: Aus Sicht der Verrechnungssteuer wurde die vormals angewendete Steuerumgehungsfiktion aufgegeben. Dies bedeutet, dass nicht mehr sämtliche Leistungen an den atypisch still Be-

teiligten der Verrechnungssteuer unterliegen. Neu wird die Verrechnungssteuer nur auf Leistungen erhoben, die nicht dem oben erwähnten Rundschreiben der ESTV entsprechen. Dies bedeutet, dass nur überhöhte Zinszahlungen an den atypisch still Beteiligten von der Verrechnungssteuer erfasst werden. Aus abkommensrechtlicher Sicht stellen überhöhte Zinszahlungen gemäss Art. 11 Abs. 4 DBA CH-D i.V.m. Art. 10 Abs. 4 DBA CH-D geldwerte Leistungen dar und werden vom Dividendenartikel (Art. 10 DBA CH-D) erfasst. Hinsichtlich der Rückerstattung bedeutet dies, dass die in Art. 10 DBA CH-D aufgeführten Sockelsteuersätze (15% / 0%) gelten und mit dem Formular 85 zurückgefordert werden können.

Übergangsregelung: Da sich die neue Praxis der ESTV auf ein Bundesgerichtsurteil stützt, wird sie mit Datum des erwähnten Schreibens der ESTV per sofort angewendet. Anderslautende Steuerrulings werden von der ESTV bis und mit der Steuerperiode 2016 noch akzeptiert. Ab dem 1. Januar 2017 ist eine Besteuerung nach einer anderslautenden Praxis nicht mehr zulässig.

4. Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Zug

Grundsätzlich kennt die Steuerverwaltung des Kantons Zug im Zu-

sammenhang mit atypisch stillen Beteiligungen keine gefestigte Praxis. Aufgrund des Umstandes, dass in den letzten zehn Jahren nur sehr wenige Fälle beurteilt werden mussten, erfolgt die direkte steuerliche Beurteilung jeweils fallspezifisch.

5. Fazit

Die steuerrechtliche Qualifikation auf Stufe der direkten Steuern sowie

auch die abkommensrechtliche Qualifikation decken sich neu wieder mit der alten Praxis vor dem 1. Januar 2002. Im Bereich der Verrechnungssteuer weicht die neue Praxis der ESTV leicht von der alten Praxis ab und ist nun wesentlich pragmatischer. Neu unterliegen nur noch übermässige Leistungen an den atypisch still Beteiligten der Verrechnungssteuer.

