

Botschaft

zur Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

**Neue Bestimmungen über das verdeckte Eigenkapital
(Art. 75 DBG, Art. 29 Abs. 3 und Art. 29a StHG)**

vom 16. Februar 1994

Sehr geehrte Frau Präsidentin,
sehr geehrter Herr Präsident,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir unterbreiten Ihnen mit der vorliegenden Botschaft den Entwurf zur Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden.

Gleichzeitig beantragen wir, folgende parlamentarischen Vorstösse abzuschreiben:

- 1992 M 92.3530 Wohnbau- und Immobiliengesellschaften. Besteuerung
(S 3. 6. 93; N 18. 6. 93 Engler)
- 1993 M 93.3092 Wohnbau- und Immobiliengesellschaften. Besteuerung
(S 3. 6. 93, Rüesch; N 18. 6. 93)

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Präsidentin, sehr geehrter Herr Präsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

16. Februar 1994

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates
Der Bundespräsident: Stich
Der Bundeskanzler: Couchepin

Übersicht

Zuweilen werden Kapitalgesellschaften und Genossenschaften von ihren Anteilseignern mit einem im Verhältnis zu ihren Aktiven unangemessen niedrigen Eigenkapital ausgestattet und sind damit unterkapitalisiert. Erhalten sie das fehlende Eigenkapital in Form von «Darlehen» ihrer Gesellschafter, so spricht man von «verdecktem Eigenkapital», weil die als Fremdkapital ausgewiesenen Mittel wirtschaftlich Eigenkapital darstellen. Soweit Darlehen zum verdeckten Eigenkapital gehören, gibt es nun aber keinen Grund dafür, die anfallenden Passivzinsen steuerlich zum Abzug zuzulassen. Vielmehr spricht alles dafür, diese als nicht abziehbare Gewinnausschüttungen zu qualifizieren.

Sowohl im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer als auch im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden wurde deshalb der Grundsatz aufgenommen, wonach das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften um jenen Teil erhöht wird, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Zusätzlich wurde in beiden Gesetzen u. a. eine Sonderregelung für Immobiliengesellschaften und Immobilien-genossenschaften erlassen. Danach entspricht bei diesen das steuerbare Eigenkapital einer festen Quote im Umfang von einem Drittel der für die Gewinnsteuer massgeblichen Aktiven. In zwei seit der Verabschiedung der beiden Bundesgesetze überwiesenen Motionen (Engler 92.3530 und Rüesch 93.3092) wird nunmehr verlangt, diese starre Regelung abzuändern, weil Gefahr bestehe, dass dadurch echtes Fremdkapital aufgerechnet werden müsse.

Die vorliegende Botschaft kommt diesen Aufträgen nach, indem sie die feste Quote von einem Drittel auf ein Viertel herabsetzt und durch eine neue Formulierung sicherstellt, dass echtes Fremdkapital steuerlich nie als verdecktes Eigenkapital aufgerechnet wird. Zudem wird eine Ausnahme zugunsten der Träger des sozialen Wohnungsbaues vorgesehen und für diese eine Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals ausgeschlossen.

Botschaft

1 Allgemeiner Teil

11 Problematik des verdeckten Eigenkapitals im allgemeinen; zur Zeit geltende Praxis

Unter verdecktem Eigenkapital versteht man den Sachverhalt, dass eine Körperschaft, die von ihren Gesellschaftern mit einem im Verhältnis zu ihren Aktiven unangemessen niedrigen Eigenkapital ausgestattet, also unterkapitalisiert ist, das fehlende Eigenkapital durch «Darlehen» ihrer Gesellschafter erhält. Damit werden Mittel, die wirtschaftlich Eigenkapital darstellen, als Fremdkapital ausgewiesen. Entsprechend werden die darauf entfallenden «Passivzinsen» der Erfolgsrechnung belastet, während es sich wirtschaftlich um nicht abziehbare Gewinnausschüttungen handelt.

Mangels besonderer gesetzlicher Regelung, was bis heute in vielen Kantonen und bei der direkten Bundessteuer der Fall ist, musste das Problem des verdeckten Eigenkapitals durch Heranziehung der allgemeinen Grundsätze über die Steuerumgehung gelöst werden. Soweit sie wirtschaftlich Eigenkapital darstellen, werden daher die «Fremdmittel» zum steuerlich massgebenden Eigenkapital und die entsprechenden «Passivzinsen» zum steuerbaren Reingewinn gerechnet.

Verdecktes Eigenkapital kann bei allen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften vorkommen, findet sich jedoch vor allem bei Immobiliengesellschaften und -genossenschaften. Deshalb hat die Eidgenössische Steuerverwaltung bereits 1968 ein Merkblatt betreffend verdecktes Eigenkapital bei Immobiliengesellschaften herausgegeben (wiedergegeben in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht ASA, Bd. 37, S. 199 ff.), worin im wesentlichen folgendes ausgeführt wird:

Die Merkmale der Steuerumgehung sind gegeben, wenn die ungewöhnliche, dem wirtschaftlichen Tatbestand nicht angemessene Fremdfinanzierung eine erhebliche Steuereinsparung bewirkt und sich nicht anders als durch das Motiv der Steuerersparnis erklären lässt. Eine ungewöhnliche Finanzierung liegt bei Immobiliengesellschaften vor, wenn die Gesellschaft ihre Tätigkeit ohne die in Frage stehenden Mittel nicht im tatsächlich erfolgten Umfang aufnehmen oder weiterführen könnte, aus eigener Kraft die notwendigen Mittel bei Dritten nicht erhalten hätte und diese Mittel in einem für Fremdfinanzierungen nicht üblichen Mass dem Risiko des Geschäftserfolgs aussetzt. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Für die Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals von Immobiliengesellschaften ist im allgemeinen vom Verkehrswert der Liegenschaften auszugehen; dieser ist in der Regel nach Bankenkriterien zu schätzen (Belehnungswert). Vom massgebenden Verkehrswert der Liegenschaften und gegebenenfalls der andern dauernden Vermögensanlagen sind in der Regel 80 Prozent als Höchstbetrag der von der Gesellschaft aus eigener Kraft erhältlichen fremden Mittel zu betrachten.

Diese, im vorgenannten Kreisschreiben festgehaltene Praxis, ist in der Folge durch das Bundesgericht in mehreren Entscheiden geschützt worden (wiedergegeben in ASA, Bd. 41, S. 245; 42, S. 203; 45, S. 527).

In einem weiteren Entscheid (ASA, Bd. 42, S. 540) hat das Bundesgericht festgehalten, dass die Grundsätze über die Besteuerung des verdeckten Eigenkapitals bei Vorliegen der Merkmale der Steuerumgehung nicht nur bei Immobiliengesellschaften, sondern auch bei Handels- und Fabrikationsunternehmungen zur Anwendung

kommen. Dieselben Grundsätze gelten in der Praxis sodann auch für Finanzgesellschaften; hier gilt die Regel, dass die verzinslichen Kreditoren höchstens sechs Siebtel der Aktiven betragen dürfen (vgl. Kommentar Masshardt, 1985, S. 296 N 30 zu Art. 49 Abs. 1 Bst. b BdBSt).

Trotzdem ist die Berufung auf Steuerumgehung immer nur ein Notbehelf. Im Rahmen der Steuerharmonisierungsgesetzgebung war deshalb der Sachverhalt des verdeckten Eigenkapitals einer gesetzlichen Regelung zuzuführen.

12 Regelung in den Bundesgesetzen vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

Gestützt auf die Vorarbeiten der Finanzdirektorenkonferenz und der Koordinationskommission für die Steuerharmonisierung hat der Bundesrat in der Botschaft über die Steuerharmonisierung von 1983 folgendes Konzept beantragt:

Als allgemeiner Grundsatz gilt, dass das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und (sinngemäss) von Genossenschaften um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht wird, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

Sonderregelungen: Für das steuerbare Eigenkapital von Immobiliengesellschaften und Finanzierungsgesellschaften werden gesetzliche Minimalquoten festgelegt, nämlich für jene einen Drittel und für diese einen Sechstel des für die Gewinnsteuer massgeblichen Wertes ihrer Aktiven.

In den parlamentarischen Beratungen war die Grundsatzbestimmung (Art. 75 Abs. 1 DBG, Art. 29 Abs. 3 Satz 1 StHG) unbestritten. Die Sondervorschriften für Immobiliengesellschaften und Finanzierungsgesellschaften wurden vom Ständerat (Erstrat) zunächst antragsgemäss übernommen, vom Nationalrat aber abgelehnt. In der Differenzenbereinigung einigten sich die Räte auf eine Sondervorschrift allein für die Immobiliengesellschaften und -genossenschaften. Bei den Beratungen war weniger die gesetzliche Fixierung eines minimalen Eigenkapitals als solche umstritten (selbst kritische Stimmen wie z. B. diejenige von Frau Nationalrätin Spoerry hatten diesbezüglich «im Prinzip nichts einzuwenden», Amtl. Bull. N 7. 6. 1989 S. 758). Vielmehr ging es um die Bezugsgrösse. Es wurde geltend gemacht, der Wechsel von der jetzigen Praxis der direkten Bundessteuer, derzufolge das höchstzulässige Fremdkapital 80 Prozent des jeweiligen Verkehrswertes der Liegenschaften betragen dürfe, zu einer Regelung, die im Ergebnis das zulässige Fremdkapital auf zwei Drittel der steuerlich massgeblichen Werte der Aktiven beschränke, bedeute für die Immobiliengesellschaften eine Verschlechterung. Dem wurde jedoch entgegengehalten, der Verkehrswert sei eine oft schwer zu ermittelnde Grösse; er müsse geschätzt werden und dies führe zu Auseinandersetzungen mit den Steuerpflichtigen. Demgegenüber sei der Buchwert leicht festzustellen; zudem finde man den Anschluss an das kantonale Steuerrecht, wo durchwegs auf den Buchwert abgestellt werde (vgl. insb. die Voten der Kommissionsberichterstatter Reichling und Salvioni, Amtl. Bull. N 7. 6. 1989 S. 759/760). Im übrigen könne mit einer ins Gewicht fallenden festen Quote des steuerbaren Eigenkapitals auch ein Beitrag zur Bekämpfung der Bodenspekulationen geleistet werden (Votum Fehr, Amtl. Bull. N 7. 6. 1989 S. 759). Aus diesen Gründen entschlossen sich die Räte schliesslich für die nun Gesetz gewordene Lösung.

13 Motionen Engler und Rüesch

Am 16. Dezember 1992 wurde im Nationalrat eine Motion Engler (92.3530) und am 19. März 1993 im Ständerat eine gleichlautende Motion Rüesch (93.3092) eingereicht. Beide Motionen verlangen, Artikel 65 i. V. m. Artikel 75 DBG sowie Artikel 29 Absatz 3 StHG so zu ändern, dass steuerlich weder Fremdkapital als Eigenkapital noch entsprechende Schuldzinsen als Gewinn aufgerechnet werden.

In seiner Antwort räumte der Bundesrat ein, dass die in Frage stehenden Vorschriften kategorisch formuliert seien und insbesondere bei Wohnbaugenossenschaften zu Härten führen könnten. Er sicherte eine Überprüfung zu.

Beide Motionen sind in der Sommersession 1993 angenommen worden, die Motion Rüesch am 3. Juni und die Motion Engler am 18. Juni.

14 Konsultation der Kantone

Da die beiden Motionen nicht nur eine Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG), sondern auch des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) anstreben, haben die Kantone gestützt auf Artikel 42^{quinquies} BV von Verfassungs wegen einen Anspruch, «bei der Vorbereitung der Bundesgesetze» mitzuwirken (Art. 42^{quinquies} Abs. 4 BV).

Deshalb hat die Eidgenössische Steuerverwaltung bei den kantonalen Steuerverwaltungen eine Umfrage durchgeführt und deren Stellungnahmen zu einer möglichen Gesetzesänderung eingeholt. Den Kantonen sind dabei drei mögliche Varianten unterbreitet worden:

- In Artikel 75 DBG wie in Artikel 29 Absatz 3 StHG wird lediglich noch der Grundsatz festgehalten, wonach Fremdkapital, das wirtschaftlich Eigenkapital bildet, zum steuerbaren Eigenkapital gerechnet wird. Eine solche Vorschrift würde es den Steuerbehörden erlauben, die heutige Praxis weiterzuführen, ohne jedoch im Einzelfall prüfen zu müssen, ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind (Variante 1).
- Es bleibt bei der neuen Regelung, doch kann die Steuerpflichtige den Nachweis erbringen, dass echtes Fremdkapital vorliegt oder von ihr hätte beschafft werden können (Variante 2).
- Es bleibt grundsätzlich bei der neuen Regelung, doch wird ein Vorbehalt zugunsten der Träger des gemeinnützigen Wohnungsbaus vorgesehen (Variante 3).

Binnen Monatsfrist sind insgesamt 24 kantonale Stellungnahmen eingegangen. Ihre Auswertung hat folgendes eindeutiges Resultat ergeben:

Insgesamt 18 Kantone oder 78 Prozent der eingegangenen Stellungnahmen sprechen sich ausdrücklich für die Variante 1 aus. Die Varianten 2 und 3 werden nur von zwei bzw. drei Kantonen befürwortet, hingegen sehr oft als «weniger geeignet» oder gar als «ausgeschlossen» bezeichnet. Zwei Kantone (AG, BS) haben noch eigene Varianten vorgeschlagen.

In einem verkürzten zweiten Konsultationsverfahren fand auch die geltende Lösung des Kantons Aargau eine knappe Mehrheit unter den angefragten Kantonen. Es handelt sich um § 17 des Gesetzes vom 5. Oktober 1971 über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Aktiensteuergesetz, vgl. Wortlaut im Anhang). Dessen Konzeption sieht wie die Harmonisierungsgesetzge-

bung (DBG und StHG) für das Eigenkapital ebenfalls feste Quoten im Verhältnis zu dem für die Gewinnsteuer massgeblichen Wert der Aktiven vor. Im Unterschied zur Harmonisierungsgesetzgebung gilt diese Lösung jedoch für alle Kapitalgesellschaften und Immobiliengenossenschaften (nicht nur für Immobiliengesellschaften und -genossenschaften), verbunden mit einer Ausnahmeregelung zugunsten der Träger des sozialen Wohnungsbaues (vgl. auch § 11 der Verordnung zum Aktiensteuergesetz, im Wortlaut ebenfalls im Anhang).

15 Folgerungen für die neue Umschreibung der in Frage stehenden Gesetzesbestimmungen von DBG und StHG

Es ist zweckmässig, nach wie vor vom unbestrittenen Grundsatz von Artikel 75 Absatz 1 DBG auszugehen, wonach das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht wird, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Für Immobiliengesellschaften und -genossenschaften jedoch – und nur für diese – ist im wesentlichen die «Aargauer Lösung» zu übernehmen. Diese besteht darin, dass für solche Körperschaften, denen von ihren Gesellschaftern bzw. Genossenschaftern oder diesen nahestehenden Personen Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist, sich das steuerbare Eigenkapital um dieses Fremdkapital erhöht, bis der Gesamtbetrag einen Viertel des für die Gewinnsteuer massgeblichen Wertes ihrer Aktiven ausmacht. Diese Lösung hat den Vorteil, dass sie sich an der bisherigen Konzeption von Artikel 75 DBG orientiert, also dessen Vorteil einer klaren Regelung für Immobiliengesellschaften und -genossenschaften beibehält, ohne jedoch den – auf Kritik gestossenen – Nachteil der allzu starren Ordnung weiterzuführen. Insbesondere wird damit verhindert, dass echtes Fremdkapital steuerlich zu Eigenkapital wird. Eine analoge Regelung ist auch für das StHG vorzusehen.

151 Änderung von Artikel 75 DBG

Für alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird an der – stets unbestritten gebliebenen – grundsätzlichen Regelung festgehalten, wonach Fremdkapital, das wirtschaftlich Eigenkapital bildet, zum steuerbaren Eigenkapital gerechnet wird. Dabei ist noch darauf hinzuweisen, dass nur dann von echtem Fremdkapital gesprochen werden kann, wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft dieses Kapital aus eigener Kraft erlangt hat. Damit kann die seit 25 Jahren bestehende (vgl. unter Ziff. 11 Mitte), von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgelegte und vom Bundesgericht in mehreren Entscheiden sanktionierte Praxis (vgl. unter Ziff. 11 am Ende) weitergeführt werden. Immerhin aber mit der entscheidenden Neuerung und Verbesserung, dass für die steuerliche Aufrechnung von verdecktem Eigenkapital und der darauf entfallenden Zinsen nunmehr eine klare Gesetzesgrundlage besteht. Diese gesetzliche Grundlage führt zu grösserer Rechtssicherheit. Sie befreit die Steuerbehörden im übrigen davon, in jedem Einzelfall nachweisen zu müssen, dass die Voraussetzungen der Steuerumgehung (ungewöhnliche Fremdfinanzierung; objektiv erhebliche Steuerersparnis und subjektiv kein anderes plausibles Motiv als diese Steuerersparnis) erfüllt sind.

Bei Immobiliengesellschaften und -genossenschaften wird weitgehend die «Aargauer Lösung» übernommen. So soll beim Eigenkapital an der Einführung einer festen Quote im Verhältnis zu dem für die Gewinnsteuer massgeblichen Wert der

Aktiven festgehalten werden. Dabei wird analog zur «Aargauer Lösung» diese Quote auf ein Viertel festgesetzt und die Formulierung «denen von ihren Gesellschaftern und Genossenschaftlern oder diesen nahestehenden Personen Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist» gewählt. Dadurch wird sichergestellt, dass echtes Fremdkapital *nie* als verdecktes Eigenkapital aufgerechnet wird.

Wie in der «Aargauer Lösung» wird ebenfalls noch eine Ausnahmeregelung zugunsten der Träger des sozialen Wohnungsbaues vorgesehen. Für diese ist eine Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals und damit erst recht eine Gewinnkorrektur mittels Aufrechnung von Zinsen ausgeschlossen. Im Unterschied zur «Aargauer Lösung» wird jedoch für die entsprechende Qualifikation ausschliesslich auf das Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz vom 4. Oktober 1974 (WEG; SR 843) und dessen Artikel 51 und 52 abgestellt.

Auf eine Heranziehung der Kriterien von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) wird verzichtet (auch die «Aargauer Lösung» sieht übrigens davon ab). Denn es wäre völlig falsch, die Ausnahmeregelung zugunsten der Träger des sozialen Wohnungsbaus zusätzlich auch noch auf solche Immobiliengesellschaften und -genossenschaften auszudehnen, welche gemäss Artikel 6 StG von der Stempelabgabe befreit sind. Dies aus folgenden Gründen:

- Im Gegensatz zum genannten Artikel 6 StG geht es in Artikel 75 DBG und 29a StHG nicht um die Frage der Steuerbefreiung, welche im DBG und StHG an anderer Stelle geregelt wird (Art. 56 DBG und Art. 23 StHG). Die Artikel 75 DBG und 29a StHG regeln vielmehr die Frage, welche Mindestanforderungen für die Ausstattung mit Eigenkapital aus steuerlicher Sicht gestellt werden müssen. Bei den Trägern des sozialen Wohnungsbaues wird wie dargelegt auf entsprechende Vorschriften gänzlich verzichtet.
- Aufgrund dieses Verzichtes gilt es sicherzustellen, dass nur jene Immobiliengesellschaften und -genossenschaften unter Absatz 4 (von Art. 75 DBG und Art. 29a StHG) fallen, die eindeutig eine Aufgabe des sozialen Wohnungsbaues wahrnehmen. Bei der Prüfung der Frage, ob dies zutrifft, ist deshalb folgerichtig auf das Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz abzustellen.
- Die Emissionsabgabe auf der Begründung und Erhöhung von Grund- oder Stammkapital ist eine einmalige Abgabe, während die direkten Steuern von Bund und Kantonen immer wieder (d. h. periodisch) erhoben werden. Dementsprechend sind auch die Ausfälle bei der Emissionsabgabe einmalig, während sie sich bei den direkten Steuern jährlich wiederholen. Im übrigen ist die Tragweite von Artikel 6 StG schon deshalb zu relativieren, weil dieser die Beschaffung von Wohnungen zu massigen Mietzinsen zum eigenständigen Befreiungstatbestand erhebt, obschon damit weder im Sinne des Rechts der direkten Steuern noch im Sinne des Stempelrechts ein gemeinnütziger Zweck verfolgt wird. Ob die Bedingungen von Artikel 6 StG erfüllt sind, muss im Rahmen des Stempelgesetzes nur für den entsprechenden Zeitpunkt beantwortet werden, wohingegen die massgeblichen Kriterien des sozialen Wohnungsbaues auf Dauer angelegt sind. Sich diesen Bedingungen des WEG zu unterstellen, um von den Vorschriften des steuerlichen Mindestkapitals dispensiert zu werden, ist somit durchaus zumutbar.

Das gewählte Vorgehen führt zu einer modifizierten Formulierung von Artikel 75. Bisher lautet Artikel 75 wie folgt:

¹ Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften wird um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

² Bei den Immobiliengesellschaften beträgt das steuerbare Eigenkapital einen Drittel der für die Gewinnsteuer massgeblichen Aktiven.

³ Als Immobiliengesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft, die sich hauptsächlich mit der Überbauung, dem Erwerb, der Verwaltung und Nutzung oder der Veräusserung von Liegenschaften befasst.

⁴ Die Absätze 1–3 gelten sinngemäss für Genossenschaften.

Die neu vorgeschlagene Formulierung von Artikel 75 DBG heisst demgegenüber wie folgt:

Art. 75 Verdecktes Eigenkapital

¹ Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

² Für Immobiliengesellschaften und -genossenschaften, denen von ihren Gesellschaftern und Genossenschaffern oder diesen nahestehenden Personen Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist, erhöht sich das steuerbare Eigenkapital um dieses Fremdkapital, bis der Gesamtbetrag einen Viertel der für die Gewinnsteuer massgeblichen Aktiven erreicht.

³ Als Immobiliengesellschaften und -genossenschaften gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich hauptsächlich mit dem Erwerb, der Überbauung, der Verwaltung oder der Veräusserung von Liegenschaften befassen.

⁴ Ausgenommen von der Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals sind Immobiliengesellschaften und -genossenschaften, die von der öffentlichen Hand nach den Artikeln 51 und 52 des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes vom 4. Oktober 1974 (SR 843) unterstützt werden.

Andererseits ist Artikel 65 DBG, der lediglich festhält, dass zum steuerbaren Gewinn von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auch die Schuldzinsen auf verdecktem Eigenkapital gehören, nicht abzuändern. Diese Folge ergibt sich zwangsläufig, wenn der Tatbestand von verdecktem Eigenkapital bejaht wird. Die Weichen werden also nicht bei Artikel 65, sondern vielmehr bei Artikel 75 DBG bzw. bei der Umschreibung des verdeckten Eigenkapitals gestellt.

152 Änderung von Artikel 29 StHG und Einführung eines neuen Artikels 29a

Im StHG ist der Artikel 75 DBG entsprechende Absatz 3 von Artikel 29 betroffen. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

³ Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Bei den Immobiliengesellschaften beträgt das steuerbare Eigenkapital einen Drittel der für die Gewinnsteuer massgeblichen Aktiven.

Nunmehr wird – in Analogie zum DBG – die folgende modifizierte Formulierung als neuer Artikel 29a vorgeschlagen, während Artikel 29 Absatz 3 folgerichtig entfällt:

Art. 29a Steuerobjekt; verdecktes Eigenkapital

¹ Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

² Für Immobiliengesellschaften und -genossenschaften, denen von ihren Gesellschaftern und Genossenschaftlern oder diesen nahestehenden Personen Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist, erhöht sich das steuerbare Eigenkapital um dieses Fremdkapital, bis der Gesamtbetrag einen Viertel der für die Gewinnsteuer massgeblichen Aktiven erreicht.

³ Als Immobiliengesellschaften und -genossenschaften gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich hauptsächlich mit dem Erwerb, der Überbauung, der Verwaltung oder der Veräusserung von Liegenschaften befassen.

⁴ Ausgenommen von der Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals sind Immobilien-gesellschaften und -genossenschaften, die von der öffentlichen Hand nach den Artikeln 51 und 52 des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes vom 4. Oktober 1974 (SR 843) unterstützt werden.

2 Besonderer Teil:

Kommentar zu den neu formulierten Bestimmungen

21 Zu Artikel 75 DBG und zu Artikel 29a StHG

Beide Bestimmungen halten einleitend den Grundsatz fest, dass Fremdkapital, das wirtschaftlich Eigenkapital bildet, zum steuerbaren Eigenkapital gerechnet wird. Dieser Grundsatz ist während der parlamentarischen Behandlung der Harmonisierungsgesetzgebung und auch seither unbestritten geblieben. Dementsprechend sind Zinsen, die auf dieses verdeckte Eigenkapital entfallen, steuerlich nicht als Zinsen, sondern vielmehr als Gewinnausschüttungen zu qualifizieren, mit der Folge, dass sie bei der juristischen Person nicht als Aufwand zum Abzug berechtigen, sondern steuerlich aufgerechnet werden (Art. 65 DBG, Art. 24 Abs. 1 Bst. c StHG).

Für die Immobiliengesellschaften und -genossenschaften – und nur für diese – erfolgt die konkrete Ausgestaltung dieser Grundsätze dadurch, dass eine feste Quote des Eigenkapitals im Verhältnis zu dem für die Gewinnsteuer massgeblichen Wert der Aktiven vorgeschrieben wird. Diese Quote wird von bisher einem Drittel auf einen Viertel herabgesetzt. Durch die Formulierung «denen von ihren Gesellschaftern und Genossenschaftlern oder diesen nahestehenden Personen Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist», wird sichergestellt, dass echtes, von Drittseite stammendes Fremdkapital *nie* aufgerechnet wird.

Wie schon dargetan, wird zusätzlich eine besondere Ausnahmeregelung zugunsten der Träger des sozialen Wohnungsbaues vorgesehen und hierfür auf die Artikel 51 und 52 des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes abgestellt. Nach diesen beiden Bestimmungen kann der Bund die Tätigkeit von Trägern und Organisationen des gemeinnützigen Wohnungsbaues insbesondere durch Gewährung von Bürgschaften, Darlehen oder durch Kapitalbeteiligung fördern. Dabei müssen die Träger und Organisationen die vom Bundesrat aufgestellten Mindestanforderungen hinsichtlich Zweckbestimmung, Zwecksicherung, Geschäftsführung und Statuten erfüllen. Die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung setzt jedoch voraus, dass die betreffenden Immobiliengesellschaften und -genossenschaften jeder Steuererklärung unaufgefordert einen entsprechenden Nachweis beilegen.

Für die übrigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften soll dagegen die bisherige Praxis weitergeführt werden. Diese ist seit Jahren festigt und vom Bundesgericht bestätigt (vgl. vorne unter Ziff. 11). Die bewährte Praxis wird demnach auch unter der Harmonisierungsgesetzgebung weitergeführt, mit der einzigen, aber gewichtigen Differenz, dass seitens der Steuerbehörden – wie dargetan – nicht mehr eine Steuerumgehungsabsicht nachgewiesen werden muss (vgl. Ziff. 1).

Mit dieser Konzeption wird sichergestellt, dass im bedeutsamen Bereich der Immobiliengesellschaften und -genossenschaften eine klare Regelung mittels einer festen Eigenkapitalquote im Verhältnis zu den steuerlich massgeblichen Buchwerten der Aktiven besteht, was Rechtssicherheit vermittelt und die Veranlagungsarbeiten erleichtert. Gleichzeitig ist sichergestellt, dass echtes, von Dritteite stammendes Fremdkapital nie aufgerechnet wird und für die Träger des sozialen Wohnungsbaues aufgrund der Ausnahmeregelung eine Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals in jedem Fall ausgeschlossen ist. Für alle übrigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften indes bleibt es bei der bisherigen Praxis, die sich bewährt hat.

3 Finanzielle und personelle Auswirkungen

Die beantragte Gesetzesänderung bei Artikel 75 DBG hat Steuerausfälle zur Folge, da bei Immobiliengesellschaften und -genossenschaften die Aufrechnung von verdecktem Eigenkapital in weniger grossem Umfang möglich sein wird, als es die ursprünglich vom Parlament festgelegte Formulierung erlaubt hätte. Die damit verbundenen Steuerausfälle lassen sich jedoch nicht quantifizieren.

4 Legislaturplanung

Die Vorlage ist in der Legislaturplanung 1991–1995 nicht angekündigt.

5 Verhältnis zum europäischen Recht

Die vorgeschlagenen Änderungen sind im Hinblick auf das Verhältnis zum europäischen Recht unbedenklich.

6 Verfassungsmässigkeit

Die Vorlage stützt sich einerseits auf Artikel 41^{ter} BV, der dem Bund die Befugnis gibt, eine direkte Bundessteuer zu erheben. Andererseits fusst sie auf Artikel 42^{quinquies} BV, der den Bund beauftragt, in Zusammenarbeit mit den Kantonen für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden zu sorgen. Es gilt demnach die gleiche verfassungsmässige Grundlage wie bei der ursprünglichen Vorlage über die Steuerharmonisierung (vgl. BBl 1983 III S. 1 ff., am Ende).

Auszug aus dem aargauischen Aktiensteuergesetz und der dazugehörigen Verordnung

§ 17

2. Verdecktes
Eigenkapital

¹ Für Kapitalgesellschaften und Immobiliengenossenschaften, denen von ihren Gesellschaftern bzw. Genossenschaftlern oder diesen nahestehenden Personen Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist, erhöht sich das nach § 16 steuerbare Eigenkapital um dieses Fremdkapital, bis der Gesamtbetrag bei Immobiliengesellschaften und -genossenschaften einen Viertel, bei den übrigen Kapitalgesellschaften einen Sechstel des Ertragssteuerwertes ihrer Aktiven ausmacht.

² Als Immobiliengesellschaften bzw. -genossenschaften gelten Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften, die sich hauptsächlich mit dem Erwerb, der Überbauung, der Verwaltung oder der Veräusserung von Liegenschaften befassen.

³ Ausgenommen von der Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals sind Immobiliengesellschaften und -genossenschaften, die Aufgaben im sozialen Wohnungsbau erfüllen. Unter den sozialen Wohnungsbau fällt:

- a. der von der öffentlichen Hand nach Massgabe der einschlägigen Gesetzgebung subventionierte Bau von Neuwohnungen;
- b. der übrige Neubau von Wohnungen für Familien in bescheidenen finanziellen Verhältnissen, sofern die Leistungen Dritter ähnliche Mietzinsreduktionen bewirken wie die Anwendung der Gesetzgebung über Massnahmen zur Förderung des sozialen Wohnungsbaues.

Verordnung zum Aktiensteuergesetz

§ 11 VV

VII. Ver-
decktes
Eigenkapital

¹ Der Ertragssteuerwert der Aktiven im Sinne von § 17 Abs. 1 des Gesetzes ist nach § 9 Abs. 1 dieser Verordnung zu berechnen.

² Stammt das Fremdkapital einer Kapitalgesellschaft oder Immobiliengenossenschaft weder von Gesellschaftern bzw. Genossenschaftlern, noch von diesen nahestehenden natürlichen oder juristischen Personen, so ist es bei der Aufrechnung gemäss § 17 Abs. 1 des Gesetzes ausser Acht zu lassen.

**Bundesgesetz
über die direkte Bundessteuer
(DBG)**

Entwurf

**Bundesgesetz
über die Harmonisierung der direkten Steuern der
Kantone und Gemeinden
(StHG)**

Änderung vom

*Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom 16. Februar 1994¹⁾,
beschliesst:*

I

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990²⁾ über die direkte Bundessteuer wird wie folgt geändert:

Art. 75 Verdecktes Eigenkapital

¹ Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

² Für Immobiliengesellschaften und -genossenschaften, denen von ihren Gesellschaftern und Genossenschaftern oder diesen nahestehenden Personen Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist, erhöht sich das steuerbare Eigenkapital um dieses Fremdkapital, bis der Gesamtbetrag einen Viertel der für die Gewinnsteuer massgeblichen Aktiven erreicht.

³ Als Immobiliengesellschaften und -genossenschaften gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich hauptsächlich mit dem Erwerb, der Überbauung, der Verwaltung oder der Veräusserung von Liegenschaften befassen.

⁴ Ausgenommen von der Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals sind Immobiliengesellschaften und -genossenschaften, die von der öffentlichen Hand nach den Artikeln 51 und 52 des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes vom 4. Oktober 1974³⁾ unterstützt werden.

¹⁾ BBl 1994 II 357

²⁾ SR 642.11; AS 1991 1184

³⁾ SR 843

II

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990¹⁾ über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden wird wie folgt geändert:

Art. 29 Sachüberschrift und Abs. 3

Steuerobjekt; allgemein

³ *Aufgehoben*

Art. 29a Steuerobjekt; verdecktes Eigenkapital

¹ Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

² Für Immobiliengesellschaften und -genossenschaften, denen von ihren Gesellschaftern und Genossenschaftlern oder diesen nahestehenden Personen Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist, erhöht sich das steuerbare Eigenkapital um dieses Fremdkapital, bis der Gesamtbetrag einen Viertel der für die Gewinnsteuer massgeblichen Aktiven erreicht.

³ Als Immobiliengesellschaften und -genossenschaften gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich hauptsächlich mit dem Erwerb, der Überbauung, der Verwaltung oder der Veräusserung von Liegenschaften befassen.

⁴ Ausgenommen von der Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals sind Immobiliengesellschaften und -genossenschaften, die von der öffentlichen Hand nach den Artikeln 51 und 52 des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes vom 4. Oktober 1974²⁾ unterstützt werden.

III

¹ Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

² Es tritt am 1. Januar 1995 in Kraft.

6664

¹⁾ SR 642.14

²⁾ SR 843

Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) Neue Bestimmungen über das verdeckte Eigenkapital (Art. 75 DBG, Art. ...

In	Bundesblatt
Dans	Feuille fédérale
In	Foglio federale
Jahr	1994
Année	
Anno	
Band	2
Volume	
Volume	
Heft	14
Cahier	
Numero	
Geschäftsnummer	94.015
Numéro d'affaire	
Numero dell'oggetto	
Datum	12.04.1994
Date	
Data	
Seite	357-369
Page	
Pagina	
Ref. No	10 052 982

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv digitalisiert.

Le document a été digitalisé par les. Archives Fédérales Suisses.

Il documento è stato digitalizzato dell'Archivio federale svizzero.