



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

| | |
|--|--|
| Didier Nsanzineza | Traitement fiscal des participations de collaborateur dans le chef de l'employeur |
| Hans-Joachim Jaeger/ Katharina Manz | Effekthändler, Vermittler und «different shades of grey» |
| Nicolas Grieder/ Peter Hongler/ Tabea Lorenz | Konkubinat und Steuern – Faktisch vereint, steuerlich getrennt? Zivilrechtliche Einordnung und steuerrechtliche Qualifikation nichtehelicher Lebensgemeinschaften |
| Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel | Rechtsprechung 2025/3 |
| Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss | Gesetzgebungs-Agenda 2025/3 |

2025/3

Impressum

Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Law and Economics (ILE-HSG)

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Herausgeber und Verlag

Institut für Law and Economics
an der Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
E-Mail: fstr-ile@unig.ch
Website: <https://ile.unig.ch>

Redaktion

Leitung: Prof. Dr. Peter Hongler (peter.hongler@unig.ch)
Stellvertretung: Dr. iur. Tabea Lorenz
Unternehmenssteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker
Einkommenssteuer: MLaw Fabienne Limacher, LL.M.
Umsatzsteuer und Verkehrssteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. Pascal Hinny und
Prof. Dr. Peter Hongler
Aus der Rechtsprechung: lic. iur. Stefan Oesterhelt, LL.M.
Gesetzgebungs-Agenda: Dr. iur. Henk Fenners
Produktionsleitung: Ladislava Metzger (ladislava.metzger@unig.ch;
Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an peter.hongler@unig.ch

Lektorat

Dr. rer. oec. Nicole Pohl

Korrektorat

René Sieber

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der
15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 424.40 (Studierende und Steuerexperten in
Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonne-
mente: Auskunft beim Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner
sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versand-
kosten verrechnet.
Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am
Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Herstellung

Cavelti AG, Marken. Digital und gedruckt, Gossau

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und
Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechts-
gesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger
schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Ein-
speicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder
anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur
als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

2025/3

Inhalt

| | | |
|--|---|------------|
| | Artikel | |
| Didier Nsanzineza | Traitement fiscal des participations de collaborateur dans le chef de l'employeur | 203 |
| Hans-Joachim Jaeger/ Katharina Manz | Effekthändler, Vermittler und «different shades of grey» | 223 |
| Nicolas Grieder/ Peter Hongler/ Tabea Lorenz | Konkubinats und Steuern – Faktisch vereint, steuerlich getrennt? Zivilrechtliche Einordnung und steuerrechtliche Qualifikation nichtehelicher Lebensgemeinschaften | 232 |
| | Aus der Rechtsprechung | |
| Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel | Rechtsprechung 2025/3 | 255 |
| | Gesetzgebungs-Agenda | |
| Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss | Gesetzgebungs-Agenda 2025/3 | 286 |

Traitement fiscal des participations de collaborateur dans le chef de l'employeur

Didier Nsanzineza



*Didier Nsanzineza, Associé,
Avocat, Expert fiscal di-
plômé, Kellerhals Carrard*

Les enjeux relatifs aux participations de collaborateur ont pris une autre ampleur récemment. En effet, alors que la pratique quant au traitement fiscal dans le chef des employés gagne en sécurité juridique, celle relative au traitement fiscal dans le chef des employeurs n'a jamais connu autant d'incertitudes. La présente contribution traite des récents arrêts du Tribunal fédéral en la matière à l'aune de la pratique des autorités fiscales fédérales et cantonales.

Die Fragestellungen rund um Mitarbeiterbeteiligungen haben jüngst eine neue Dimension erreicht. Während sich die Praxis zur steuerlichen Behandlung auf Ebene der Mitarbeitenden zunehmend rechtssicher gestaltet, war die Situation hinsichtlich der steuerlichen Behandlung auf Ebene der Arbeitgeber noch nie mit so vielen Unsicherheiten verbunden wie heute. Der vorliegende Beitrag beleuchtet die jüngsten Urteile des Bundesgerichts in diesem Bereich im Lichte der Praxis der eidgenössischen und kantonalen Steuerbehörden.

Inhalt

| | | | | | |
|--------------|--|------------|--------------|--|------------|
| 1 | Introduction | 204 | 5 | Impôt anticipé | 213 |
| 2 | Impôt à la source | 205 | 5.1 | Théorie | 213 |
| 2.1 | Théorie | 205 | 5.2 | Rachat d'actions suivi d'une liquidation partielle | 214 |
| 2.2 | Octroi à une employée domiciliée en Suisse | 205 | 6 | Droit de timbre d'émission | 215 |
| 2.3 | Transfert de domicile à l'étranger durant la période de vesting | 206 | 6.1 | Théorie | 215 |
| 2.4 | Transfert de domicile à l'étranger et gain excédentaire | 206 | 6.2 | Émission d'actions en compensation d'une créance | 216 |
| 3 | Cotisations sociales | 207 | 6.3 | Émission d'actions en deux étapes | 216 |
| 3.1 | Théorie | 207 | 7 | Droit de timbre de négociation | 217 |
| 3.2 | Transfert de domicile à l'étranger durant la période de vesting | 207 | 7.1 | Octroi à titre gratuit ou à titre onéreux | 217 |
| 4 | Impôt sur le bénéfice et sur le capital | 208 | 7.1.1 | Théorie | 217 |
| 4.1 | Actions propres | 208 | 7.1.2 | Rachat et octroi d'actions moyennant un prix d'exercice | 218 |
| 4.1.1 | Théorie | 208 | 7.1.3 | Octroi d'actions par la société-mère | 218 |
| 4.1.2 | Rachat et réattribution d'actions propres par une société cotée | 210 | 7.2 | Qualification et intervention d'un commerçant de titres | 219 |
| 4.1.3 | Rachat et réattribution d'actions propres par une société non-cotée | 210 | 7.2.1 | Théorie | 219 |
| 4.2 | Octroi par l'actionnaire et gain excédentaire | 210 | 7.2.2 | Octroi d'actions par la holding | 219 |
| 4.2.1 | Théorie | 210 | 8 | Taxe sur la valeur ajoutée | 219 |
| 4.2.2 | Octroi par l'actionnaire | 211 | 9 | Conclusion | 220 |
| 4.2.3 | Gain excédentaire | 211 | | Bibliographie | 220 |
| 4.3 | Provisions | 212 | | Rapports et documents officiels | 221 |
| 4.3.1 | Théorie | 212 | | | |
| 4.3.2 | Calcul de la provision durant une période de vesting | 212 | | | |
| 4.4 | Impôt sur le capital | 213 | | | |

1 Introduction

La nouvelle mouture de la Circ. 37, qui tend notamment à uniformiser la pratique des cantons relative aux participations de collaborateur, a soulevé d'innombrables questions parmi les autorités fiscales et les praticiens. En effet, malgré une modification intervenue il y a presque 5 ans, de nombreux cantons continuent d'adapter régulièrement leur pratique et les praticiens s'efforcent de suivre la cadence.

Cet engouement autour de la Circ. 37 n'a laissé que très peu de place à la Circ. 37a, pourtant publiée plus de deux ans auparavant. Il est vrai que les débats – dont pas moins

de 5 motions parlementaires¹ – ou encore la doctrine autour de cette problématique, se sont principalement intéressés au traitement fiscal au niveau de l'employé et non au niveau de l'employeur.

Or, le Tribunal fédéral a récemment rendu populaire la Circ. 37a. En effet, dans différents arrêts retentissants portant sur les plans d'intéressements, notre Haute Cour a remis à plusieurs reprises en question la pratique de l'AFC et de la Conférence suisse des impôts publiée dans différentes circulaires.

Le présent article couvre ainsi les problématiques fiscales que peut rencontrer un employeur dans la mise en

1 Motion 16.3293 (Fathi Derder); Motion 16.424 (Badran Jacqueline); Motion 17.3261 (Barazzone Guillaume, Noser Ruedi, Walti Beat); Motion 23.4129 (Matter Michel); Motion 24.4282 (Weber Céline); Groupe de travail «Start-up» (Représentants de l'AFC et des cantons BL, SG, VD et ZH) – Évaluation des jeunes entreprises (start-up) du 22 juin 2017.

Effekthändler, Vermittler und «different shades of grey»

Hans-Joachim Jaeger/Katharina Manz



*Hans-Joachim Jaeger,
Dr. oec. HSG, dipl. Steuer-
experte, Lehrbeauftragter
Universität St.Gallen*



*Katharina Manz, M.A. HSG,
dipl. Steuerexperte, Steuer-
beraterin in Zürich*

Die Umsatzabgabe spielt eine bedeutende Rolle im Schweizer Fiskalsystem und steht häufig im Fokus politischer Diskussionen über ihre Abschaffung oder Reduktion. Trotz der Forderungen nach Reformen zeigt die Stabilität der Einnahmen über die letzten Jahre, dass eine ersatzlose Abschaffung unwahrscheinlich ist. Die rechtlichen Rahmenbedingungen der Umsatzabgabe sind komplex und in der jüngeren Vergangenheit durch verschiedene Gerichtsurteile geprägt worden, welche sich intensiv mit der Definition des Effekthändlers und der Vermittlertätigkeit auseinandergesetzt haben. Die Entscheidungen des Bundesverwaltungs- und des Bundesgerichts haben eine Ausweitung des Vermittlungsbegriffs sowie die Einführung steuerwesensfremder Begriffe nach sich gezogen, womit auch weniger formelle Vermittlungstätigkeiten umsatzabgaberechtlich relevant werden können. Dies hat jedoch auch zu Unsicherheiten in der Anwendung geführt, da die Abgrenzung zwischen reinen Beratungs- und umsatzabgaberechtlich relevanten Vermittlungstätigkeiten unklar bleibt.

Le droit de négociation joue un rôle important dans le système fiscal suisse et fait souvent l'objet de débats politiques visant à la supprimer ou à la réduire. Malgré les demandes de réforme, la stabilité des recettes au cours des dernières années montre qu'une suppression pure et simple est peu probable. Le cadre juridique du droit de négociation est complexe et a été récemment marqué par divers arrêts judiciaires qui ont examiné de manière approfondie la définition du négociant en valeurs mobilières et de l'activité d'intermédiaire. Les décisions du Tribunal administratif fédéral et du Tribunal fédéral ont entraîné une extension de la notion d'intermédiaire et l'introduction de notions étrangères à la fiscalité, de sorte que des activités d'intermédiaire moins formelles peuvent désormais être soumises au droit de négociation. Cela a toutefois également conduit à des incertitudes dans l'application, car la distinction entre les activités de conseil pure et les activités d'intermédiaire soumises au droit de négociation reste floue.

Inhalt

| | | | | | |
|-----|--|-----|---|---|-----|
| 1 | Fiskalische Bedeutung der Umsatzabgabe | 224 | 4 | Analoge Anwendung des Mäklervertragsrechts auf die Umsatzabgabe | 228 |
| 2 | Die Umsatzabgabe im Lichte der Rechtsprechung | 225 | 5 | Die Gretchenfrage: Wie hast du's mit dem Kausalzusammenhang? | 229 |
| 2.1 | Der Effektenhändlerbegriff von Art. 13 Abs. 1 StG | 226 | 6 | Die Botschaft hör ich wohl, allein mir fehlt der Glaube | 230 |
| 2.2 | Der Effektenhändlerbegriff von Art. 13 Abs. 3 lit. b Ziff. 2 StG | 226 | | Literatur | 231 |
| 2.3 | Der Vermittlerbegriff von Art. 17 StG | 227 | | Materialien | 231 |
| 3 | Definition des Vermittlers im Obligationenrecht | 228 | | | |

1 Fiskalische Bedeutung der Umsatzabgabe

Von den gesamten Einnahmen des Bundeshaushalts in Höhe von CHF 84,2 Mrd. für das Jahr 2024 entfällt naturgemäss der Löwenanteil auf die direkte Bundessteuer und die Mehrwertsteuer mit CHF 29,8 Mrd. bzw. CHF 26,9 Mrd. Die Einnahmen aus den Stempelabgaben fallen mit CHF 2,4 Mrd. dagegen vordergründig gering aus. Der Anteil der Umsatzabgabe an den Stempelabgaben machte dabei im Jahr 2024 mit CHF 1,34 Mrd. mehr als die Hälfte aus. In ihrer Geschichte sind die Stempelabgaben (und hier insbesondere die Emissionsabgabe und die Umsatzabgabe) häufig mit der politischen Forderung nach ihrer Abschaffung, teilweisen Abschaffung oder einer Reduktion der Steuersätze konfrontiert gewesen. Zuletzt wurde 2021 im Zuge der Verrechnungssteuerreform die Diskussion geführt, die Umsatzabgabe auf inländischen Wertschriften und auf ausländischen Obligationen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr abzuschaffen, was sich jedoch als politisch nicht durchsetzbar herausstellte. Das heute geltende Bundesgesetz von 1973 hatte seinen direkten Vorgänger im Bundesgesetz über die Stempelabgaben, das am 1.4.1918 in Kraft getreten war, und ist damit eines der am längsten existierenden Bundesgesetze im Fiskalbereich.

Die folgende Grafik¹ zeigt die Einnahmen aus der Umsatzabgabe in den Jahren 2006 bis 2024 in Mio. CHF. Der Grossteil der Einnahmen fliesst aus dem Handel mit ausländischen Urkunden in den Bundesetat. Insgesamt zeigen die Erträge aus den Umsatzabgaben eine vergleichsweise geringe Schwankungsbreite: In den letzten 15 Jahren bewegten sich die Einnahmen zwischen CHF 1,1 Mrd. und ca. CHF 1,6 Mrd. Diese Konstanz der Einnahmen verbunden mit deren Höhe lässt eine ersatzlose Abschaffung der Umsatzabgabe in der Zukunft unwahrscheinlich erscheinen. Eine überschlägige Rechnung ergibt, dass, ein gleichbleibendes Konsumverhalten vorausgesetzt, die Mehrwertsteuer von ihrem 2024 geltenden Satz von 8,1 % um knapp 0,4 Prozentpunkte hätte erhöht werden müssen, um den möglichen Einnahmeausfall in Höhe von CHF 1,33 Mrd. aus einer ersatzlosen Abschaffung der Umsatzabgabe zu kompensieren. Eine solche Erhöhung der Mehrwertsteuer liesse sich politisch nur unter grossem Widerstand durchsetzen.

1 ESTV, Fiskaleinnahmen des Bundes, abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/estv/steuerstatistiken/fiskaleinnahmen-bund/statisik-fiskaleinnahmen-bund-2024-de.xlsx.download.xlsx/statisik-fiskaleinnahmen-bund-2024-de.xlsx>.

Konkubinats und Steuern – Faktisch vereint, steuerlich getrennt?

Zivilrechtliche Einordnung und steuerrechtliche Qualifikation nichtehelicher Lebensgemeinschaften

Nicolas Grieder/Peter Hongler/Tabea Lorenz



Nicolas Grieder, M.A. HSG in Law & Economics, Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand ILE-HSG



Peter Hongler, Prof. Dr., dipl. Steuerexperte, Ordentlicher Professor für Steuerrecht an der Universität St.Gallen (HSG) und Direktor ILE-HSG



Tabea Lorenz, Prof. Dr., Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin, Assistenzprofessorin für Steuerrecht an der Universität St.Gallen (HSG) und Vizedirektorin ILE-HSG

Das Konkubinats ist als Lebensform gesellschaftlich breit etabliert, rechtlich jedoch nur fragmentarisch geregelt. Zivilrechtlich wird es in der h. L. als Innominatvertrag qualifiziert, wobei bei enger wirtschaftlicher Verflechtung insb. die Regeln der einfachen Gesellschaft nach Art. 530 ff. OR zur Anwendung gelangen können. Steuerlich hingegen werden Konkubinatspartner unabhängig voneinander behandelt. Eine Zurechnung von Einkommen, Abzügen oder Vermögen zwischen den Partnern ist grundsätzlich ausgeschlossen, selbst bei gemeinsamer Lebensführung oder gemeinschaftlich genutzten Vermögenswerten. Dies führt in der Praxis regelmässig zu komplexen Abgrenzungs- und Zurechnungsfragen. Der vorliegende Beitrag analysiert systematisch die steuerliche Behandlung von

Konkubinatsverhältnissen. Im Mittelpunkt steht die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine einfache Gesellschaft mit steuerlichen Folgen vorliegt und wie sich dies auf die Einkommens- und Vermögensbesteuerung auswirkt. Anhand praxisnaher Fallkonstellationen wird aufgezeigt, wo die geltende Gesetzeslage zu stossenden Ergebnissen führt und welche steuertechnischen sowie rechtspolitischen Überlegungen sich daraus ergeben. Die Analyse erfolgt auch im Lichte der aktuellen Diskussion um die mögliche Einführung der Individualbesteuerung: Zentrale Herausforderungen, die sich heute bei Konkubinatspaaren stellen, könnten künftig auch für Ehepaare relevant werden – falls es tatsächlich zu einer getrennten Veranlagung im Rahmen der Individualbesteuerung kommt.

Le concubinage est une forme de vie largement répandue dans la société, mais sa réglementation juridique reste fragmentaire. En droit civil, la doctrine majoritaire le qualifie de contrat innommé, tout en précisant que, en cas d'imbrication économique étroite, les règles de la société simple au sens des art. 530 ss CO peuvent trouver application. Sur le plan fiscal, en revanche, les partenaires en concubinage sont traités de manière indépendante. L'imputation de revenus, de déductions ou de fortune entre les partenaires est en principe exclue, même en cas de vie commune ou d'utilisation collective de biens. Dans la pratique, cela entraîne régulièrement des questions complexes de délimitation et d'imputation. La présente contribution analyse de manière systématique le traitement fiscal des relations de concubi-

nage. Elle s'attache principalement à déterminer dans quelles conditions une société simple produisant des effets fiscaux peut être considérée comme existante et quelles sont les conséquences sur l'imposition du revenu et de la fortune. À partir de cas pratiques, elle met en lumière les situations où la législation actuelle conduit à des résultats contestables et en dégage des réflexions de nature fiscale et de politique législative. L'analyse s'inscrit également dans le contexte du débat actuel sur l'introduction éventuelle de l'imposition individuelle: les défis rencontrés aujourd'hui par les couples en concubinage pourraient à l'avenir concerner aussi les couples mariés, dans l'hypothèse d'une imposition séparée dans le cadre de l'imposition individuelle.

Inhalt

| | | | | | |
|------------|--|------------|------------|--|------------|
| 1 | Einleitung | 234 | 3.4 | Vermögenssteuerliche Fragen im Zusammenhang mit dem Konkubinatsverhältnis | 245 |
| 1.1 | Ausgangslage | 234 | 3.5 | Zwischenfazit | 246 |
| 1.2 | Aufbau des Beitrags | 234 | 4 | Fallanalyse steuerlicher Zurechnungsfragen bei Konkubinatspaaren | 246 |
| 2 | Das Konkubinatsrecht im Zivilrecht | 234 | 4.1 | Grundsachverhalt (Symmetrische Finanzierung) | 247 |
| 2.1 | Begriffliche und dogmatische Einordnung im Zivilrecht | 234 | 4.1.1 | Ausgangslage | 247 |
| 2.1.1 | Begriff | 234 | 4.1.2 | Steuerliche Beurteilung | 247 |
| 2.1.2 | Abgrenzung zu anderen Lebensformen | 235 | 4.1.2.1 | Allgemeines | 247 |
| 2.1.3 | Zivilrechtlich relevante Lebensbereiche | 235 | 4.1.2.2 | Erwerbstätigkeit | 247 |
| 2.2 | Das Konkubinatsrecht als einfache Gesellschaft | 236 | 4.1.2.3 | Gemeinsames Konto | 248 |
| 2.2.1 | Einordnung | 236 | 4.1.2.4 | Wohnsituation und Eigenmietwert | 248 |
| 2.2.2 | Voraussetzungen | 236 | 4.1.2.5 | Abzüge | 248 |
| 2.2.2.1 | Allgemeines | 236 | 4.1.2.6 | Steuertarif | 248 |
| 2.2.2.2 | Vertragsmässiger Zusammenschluss | 236 | 4.1.2.7 | Weitere Leistungen | 249 |
| 2.2.2.3 | Gemeinsame Zweckverfolgung | 237 | 4.1.2.8 | Zwischenfazit | 249 |
| 2.2.2.4 | Beitragspflicht | 238 | 4.2 | Sachverhaltsvariante I (Asymmetrische Finanzierung) | 249 |
| 2.2.3 | Weitere vertragliche Vereinbarungen | 238 | 4.2.1 | Ausgangslage | 249 |
| 3 | Das Konkubinatsrecht im Steuerrecht | 239 | 4.2.2 | Steuerliche Beurteilung | 249 |
| 3.1 | Allgemeine Besteuerungsgrundsätze bei Konkubinatspaaren | 239 | 4.2.2.1 | Allgemeines | 249 |
| 3.2 | Konkubinatsrecht als einfache Gesellschaft nach Art. 10 Abs. 1 DBG? | 239 | 4.2.2.2 | Vermögensverschiebung und steuerbare Zuwendung? | 250 |
| 3.3 | Einkommenssteuerliche Zurechnung bei Konkubinatspaaren | 240 | 4.2.2.3 | Auswirkungen auf die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen | 250 |
| 3.3.1 | Mit gesellschaftsrechtlicher Struktur (einfache Gesellschaft) | 240 | 4.2.2.4 | Zwischenfazit | 250 |
| 3.3.2 | Ohne gesellschaftsrechtliche Struktur | 241 | 4.3 | Sachverhaltsvariante II (Einseitige Finanzierung) | 250 |
| 3.3.2.1 | Allgemeines | 241 | 4.3.1 | Ausgangslage | 250 |
| 3.3.2.2 | Erwerbstätigkeit | 241 | 4.3.2 | Steuerliche Beurteilung | 250 |
| 3.3.2.3 | Gemeinsames Konto und Wertschriftendepot | 241 | 5 | Fazit | 251 |
| 3.3.2.4 | Gemeinsame bzw. gemeinsam genutzte Liegenschaften | 242 | | Literatur | 252 |
| 3.3.3 | Sonderfragen im Zusammenhang mit Abzügen und dem Steuertarif | 243 | | Materialien | 253 |
| 3.3.3.1 | Allgemeines | 243 | | | |
| 3.3.3.2 | Gewinnungskosten | 243 | | | |
| 3.3.3.3 | Allgemeine Abzüge | 244 | | | |
| 3.3.3.4 | Sozialabzüge | 245 | | | |
| 3.3.3.5 | Anwendbarer Steuertarif | 245 | | | |

Aus der Rechtsprechung

Rechtsprechung 2025/3

Stefan Oesterhelt/Andrea Opel



*Stefan Oesterhelt, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Partner bei Hom-
burger AG, Zürich*



*Andrea Opel, Prof. Dr. iur.,
Ordinaria für Steuerrecht an
der Universität Luzern*

Inhalt

| | | | | | |
|----------|--|------------|----------|--|------------|
| 1 | BGer vom 21.3.2025 (Verbuchung und Meldung von KER; Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG) | 256 | 5 | BGer vom 8.4.2025 (Hauptsteuerdomizil einer Briefkastengesellschaft) | 265 |
| 1.1 | Sachverhalt | 256 | 5.1 | Sachverhalt | 265 |
| 1.2 | Aus den Erwägungen | 256 | 5.2 | Aus den Erwägungen | 265 |
| 1.3 | Bemerkungen | 257 | 5.3 | Bemerkungen | 265 |
| 2 | BGer vom 24.3.2025 (Meldeverfahren nach Art. 20 VStG) | 259 | 6 | BGer vom 4.3.2025 (Unternutzungsabzug nach Scheidung) | 266 |
| 2.1 | Sachverhalt | 259 | 6.1 | Sachverhalt | 266 |
| 2.2 | Aus den Erwägungen | 260 | 6.2 | Aus den Erwägungen | 266 |
| 2.3 | Bemerkungen | 260 | 6.3 | Bemerkungen | 266 |
| 3 | BGer vom 26.3.2025 (Effektenhändler nach Art. 13 Abs. 3 lit. b StG) | 261 | 7 | BGer vom 19.3.2025 (Wiedereinzahlung nach WEF-Bezug) | 268 |
| 3.1 | Sachverhalt | 261 | 7.1 | Sachverhalt | 268 |
| 3.2 | Aus den Erwägungen | 261 | 7.2 | Aus den Erwägungen | 269 |
| 3.3 | Bemerkungen | 262 | 7.3 | Bemerkungen | 269 |
| 4 | BGer vom 26.2.2025 (Tatsächliche Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers) | 263 | 8 | BGer vom 28.2.2025 (Liegenschaftsbewertung auf Basis des Verbraucherpreisindex) | 270 |
| 4.1 | Sachverhalt | 263 | 8.1 | Sachverhalt | 270 |
| 4.2 | Aus den Erwägungen | 263 | 8.2 | Aus den Erwägungen | 271 |
| 4.3 | Bemerkungen | 264 | 8.3 | Bemerkungen | 271 |

| | | | | | |
|------|--|-----|------|--|-----|
| 9 | BGer vom 11.4.2025 (Grundstückgewinnsteuer bei verdeckter Kapitaleinlage) | 272 | 12 | BGer vom 1.5.2025 (Vorgezogene Revision bei interkantonaler Doppelbesteuerung) | 278 |
| 9.1 | Sachverhalt | 272 | 12.1 | Sachverhalt | 278 |
| 9.2 | Aus den Erwägungen | 272 | 12.2 | Aus den Erwägungen | 279 |
| 9.3 | Bemerkungen | 273 | 12.3 | Bemerkungen | 279 |
| 10 | BGer vom 14.2.2025 (Grundstückgewinnsteuer bei Umwandlung Gesamteigentum in Stockwerkeigentum) | 274 | 13 | BGer vom 1.4.2025 (Rechtskraft eines Steuermozilentscheids) | 281 |
| 10.1 | Sachverhalt | 274 | 13.1 | Sachverhalt | 281 |
| 10.2 | Aus den Erwägungen | 275 | 13.2 | Aus den Erwägungen | 281 |
| 10.3 | Bemerkungen | 275 | 13.3 | Bemerkungen | 282 |
| 11 | BGer vom 21.3.2025 (Steueraufschub bei gemischter Schenkung nach Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG) | 276 | | Literatur | 283 |
| 11.1 | Sachverhalt | 276 | | Materialien | 285 |
| 11.2 | Aus den Erwägungen | 276 | | | |
| 11.3 | Bemerkungen | 277 | | | |

1 BGer vom 21.3.2025¹ (Verbuchung und Meldung von KER; Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG)

1.1 Sachverhalt

Die A. AG erhielt als Vermächtnis per 9.11.2012 Liegenschaften aus dem Nachlass ihrer verstorbenen Aktionärin mit einem Wert von CHF 51 501 998, worauf Hypotheken im Umfang von CHF 1,5 Mio. ruhten. Die A. AG verbuchte in der Jahresrechnung 2012 den Betrag von CHF 50 001 998 als Ertrag und bildete eine Rückstellung für die Erbschaftssteuer, sodass ein Jahresgewinn von CHF 31 985 793 resultierte.

In der Steuererklärung für das Geschäftsjahr 2012 wurde der Gewinn im Umfang von CHF 50 001 998 gekürzt, sodass ein Verlust von CHF 18 016 205 resultierte. Das Steueramt Zürich liess den Verlust nicht zum Abzug zu und setzte den steuerbaren Reingewinn auf CHF 1 973 700 fest, was vom Bundesgericht mit Urteil vom 30.11.2017 (BGE 143 II 674) letztinstanzlich bestätigt wurde.

In den Bilanzen 2013 – 2015 wies die A. AG bei einem Aktienkapital von CHF 180 000 und allgemeinen Reserven von CHF 90 000 jeweils rund CHF 34 Mio. Bilanzgewinn aus. In der Bilanz 2016 wies sie schliesslich eine «Reserve aus Kapitaleinlagen» in Höhe von CHF 50 001 998 sowie einen Bilanzverlust von CHF 14 887 708 aus.

Am 21.4.2017 schüttete die A. AG eine Dividende in Höhe von CHF 1 080 000 aus, welche sie der «Reserve aus Kapitaleinlagen» belastete. Sie lieferte daher keine Verrechnungssteuer an die ESTV ab.

In der Bilanz 2017 wies die A. AG nur noch eine «Reserve aus Kapitaleinlagen» in Höhe von CHF 30 825 329 aus. Dieser Betrag wurde der ESTV als KER gemeldet; die ESTV lehnte die Bestätigung als KER vollumfänglich ab.

1.2 Aus den Erwägungen

Gemäss der Vorinstanz verlangt der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1^{bis} aVStG², dass die Kapitaleinlage auf einem gesonderten Konto ausgewiesen wird. Aus den übrigen Auslegungselementen ergebe sich kein Grund, vom klaren Wortlaut abzuweichen. Im Gegenteil zeigten die gesetzssystematische Stellung des Verbuchungserfordernisses, die Entstehungsgeschichte der Norm und ihr Sinn und Zweck, dass die gesonderte Verbuchung für die Ausnahme von der Verrechnungssteuer konstitutive Bedeutung habe und keine blosser Verfahrensvorschrift sei.

Eine Einlage in das Eigenkapital ist anzunehmen, wenn der Vorgang bei der empfangenden Gesellschaft buchhalterisch zumindest bei offener Verbuchung zu einer Mehrung des Eigenkapitals führt bzw. führen würde. Wenn eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft wie hier

1 9C_690/2023 (zur amtlichen Publikation vorgesehen).

2 Der Wortlaut der Bestimmung wurde per 1.1.2020 leicht geändert, was aber auf die vorliegend zu beurteilenden Fragen keinen Einfluss hat.

Gesetzgebungs-Agenda 2025/3

Dr. iur. Henk Fenners*/lic. iur. Heinz Baumgartner**/lic. iur. Pascal Duss**

Inhalt

| | | | |
|---|------------|---|------------|
| 1 Bund | 287 | 2 Kantone | 289 |
| 1.1 Volksinitiative «Für eine soziale Klimapolitik – steuerlich gerecht finanziert» | 287 | 2.1 Aargau | 289 |
| 1.2 Volksinitiative «Ja zu fairen Bundessteuern auch für Ehepaare – Diskriminierung der Ehe endlich abschaffen!» | 287 | 2.2 Basel-Landschaft | 290 |
| 1.3 Einführung der Individualbesteuerung | 287 | 2.3 Basel-Stadt | 290 |
| 1.4 Erstreckung der Verlustverrechnung | 287 | 2.4 Bern | 291 |
| 1.5 Zustellung von Sendungen an Wochenenden und Feiertagen | 287 | 2.5 Genf | 291 |
| 1.6 Verlängerung der Ausnahmebestimmungen für Too-big-to-fail-Instrumente | 288 | 2.5.1 Volksinitiative 187 und ihr Gegenvorschlag | 291 |
| 1.7 Höhere Besteuerung von Kapitalbezügen der 2. Säule und der Säule 3a (Entlastungspaket 2027) | 288 | 2.5.2 Gesetz 13 030 über die steuerliche Schätzung von bestimmten Grundstücken | 292 |
| 1.8 Anpassung der Mindestbesteuerungsverordnung | 288 | 2.6 Graubünden | 293 |
| 1.9 In der Sonder- und der Sommersession 2025 behandelte Motionen und Initiativen | 288 | 2.6.1 Umsetzung der OECD-Mindeststeuer im Kanton Graubünden | 293 |
| | | 2.6.2 Kantonale Steuergesetzesrevision zur Umsetzung des Auftrags Hohl betreffend Steuerentlastung von Familien und Fachkräften | 293 |
| | | 2.7 Jura | 294 |
| | | 2.8 Luzern | 294 |
| | | 2.9 Nidwalden | 295 |
| | | 2.10 Obwalden | 296 |
| | | 2.11 Schaffhausen | 296 |
| | | 2.12 Schwyz | 296 |
| | | 2.13 Thurgau | 297 |
| | | 2.14 Uri | 297 |
| | | 2.15 Zug | 297 |
| | | 2.16 Zürich | 298 |
| | | 3 International | 298 |
| | | 3.1 Übersicht | 298 |
| | | 3.2 Liechtenstein | 299 |

* Amtsleiter-Stellvertreter und Leiter Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Leiter bilaterale Steuerfragen und Doppelbesteuerung, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

Abonnement

Ausfüllen und senden an:

Institut für Law and Economics

Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Ich abonniere/wir abonnieren das Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424.40 pro Jahr (Studierende und Steuerexperten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2025/1 Ausgabe 20 /1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
