

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft,  
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

- |  |  |
|--|--|
| Olivier Margraf/<br>Moritz Seiler                  | <b>Das interkantonale Steuerrecht in den Verfahren der kantonalen Steuer-<br/>verwaltungen</b><br>Wie wirkt sich Art. 127 Abs. 3 BV auf die Veranlagung aus? |
| Thomas Brotzer                                     | <b>Die zinsbereinigte Gewinnsteuer</b><br>Ein neues Konzept im Spannungsverhältnis zu bestehenden Regulierungen  |
| Alberto Lissi/<br>Annelies Gerber                  | <b>Rückerstattungs berechtigung von Personengesellschaften<br/>nach Verrechnungssteuergesetz</b><br>Ein Überblick  |
| Thomas Kollruss/<br>Marina Ediger                  | <b>Implementierung einer schweizerischen Holdingstruktur im Lichte<br/>des Europarechts und Freizügigkeitsabkommens</b>                                      |
| Stefan Oesterhelt                                  | <b>Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 (Teil 1)</b>   |
| Clara Bodemann                                     | <b>Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer im Jahr 2020</b>  |
| Henk Fenners/<br>Heinz Baumgartner/<br>Pascal Duss | <b>Gesetzgebungs-Agenda 2021/3</b>   |

# 2021/3

---

---

## Impressum

### IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

### Abkürzungsvorschlag

FStR

### ISSN 1424-9855

### Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen  
Telefon: +41 (0)71 224 25 20  
Telefax: +41 (0)71 224 26 70  
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch  
Website: www.iff.unisg.ch

### Redaktion

Leitung: Prof. Dr. Peter Hongler (peter.hongler@unisg.ch)  
Unternehmenssteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker  
Einkommenssteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)  
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@unisg.ch;  
Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

### Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an peter.hongler@unisg.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 (Studierende und Steuerexperten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten 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

*Fortsetzung letzte Innenseite*

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft,  
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

---

# **IFF Forum für Steuerrecht**

**2021/3**

---

# Inhalt

	Artikel	
Olivier Margraf/ Moritz Seiler	<b>Das interkantonale Steuerrecht in den Verfahren der kantonalen Steuerverwaltungen</b> Wie wirkt sich Art. 127 Abs. 3 BV auf die Veranlagung aus?	<b>201</b>
Thomas Brotzer	<b>Die zinsbereinigte Gewinnsteuer</b> Ein neues Konzept im Spannungsverhältnis zu bestehenden Regulierungen	<b>214</b>
	Praxis-Forum	
Alberto Lissi/ Annelies Gerber	<b>Rückerstattungsberechtigung von Personengesellschaften nach Verrechnungssteuergesetz</b> Ein Überblick	<b>233</b>
Thomas Kollruss/ Marina Ediger	<b>Implementierung einer schweizerischen Holdingstruktur im Lichte des Europarechts und Freizügigkeitsabkommens</b>	<b>244</b>
	Aus der Rechtsprechung	
Stefan Oesterhelt	<b>Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 (Teil 1)</b>	<b>259</b>
Clara Bodemann	<b>Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer im Jahr 2020</b>	<b>278</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2021/3</b>	<b>292</b>

# Das interkantonale Steuerrecht in den Verfahren der kantonalen Steuerverwaltungen

Wie wirkt sich Art. 127 Abs. 3 BV auf die Veranlagung aus?

Olivier Margraf/Moritz Seiler



Olivier Margraf, lic. iur. HSG,  
Leiter Rechtsabteilung  
Kantonale Steuerverwaltung  
Thurgau



Moritz Seiler, lic. iur.,  
MSc, Rechtsanwalt, dipl.  
Steuerexperte, Gerichtsschreiber  
am Bundesgericht

Interkantonale Sachverhalte werfen nicht nur knifflige materiellrechtliche Fragen auf, sondern stellen die Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen auch vor besondere verfahrensrechtliche Herausforderungen. So führen Berührungspunkte zu mehreren Kantonen etwa regelmässig zu einer Verdoppelung oder Vervielfachung der erforderlichen Verfahrenshandlungen (z. B. Fristerstreckungsgesuche). Vereinfachungen in diesem Bereich wären wünschbar, sind aber nicht in Sicht. Verweigert ein Steuerpflichtiger in einem Kanton die Mitwirkung, kann dies besondere Konsequenzen nach sich ziehen. Um nicht in mehreren Kantonen trotz gegebenenfalls fehlender Steuerpflicht die ganze Veranlagung durchlaufen zu müssen, können Steuerpflichtige im interkantonalen Verhältnis – gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV – verlangen, dass der Kanton zuerst seine Zuständigkeit feststellt, bevor er zur Veranlagung schreitet (sog. Steuerdomizilverfahren). Im vorliegenden Beitrag werden diese Aspekte und einige weitere Auswirkungen des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts auf das kantonale Verwaltungsverfahren beleuchtet. Die Verfasser vertreten dabei ihre persönliche Auffassung.

*Les états de fait intercantonaux ne soulèvent pas seulement des questions délicates de droit matériel, mais posent également des défis procéduraux particuliers aux administrations fiscales et aux contribuables. Ainsi, des rattachements avec plusieurs cantons entraînent régulièrement une duplication ou une multiplication des actes de procédure requis (par exemple, des demandes de prolongation de délais). Des simplifications dans ce domaine seraient souhaitables, mais ne semblent pas en vue. Si un contribuable refuse de collaborer dans un canton, cela peut entraîner des conséquences particulières. Afin d'éviter de devoir passer par toute la procédure de taxation dans plusieurs cantons alors qu'ils n'y sont peut-être aucunement assujettis, les contribuables peuvent exiger en matière intercantonale, sur la base de l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale, que le canton établisse d'abord sa compétence avant de procéder à la taxation (procédure dite de détermination du domicile fiscal). Dans le présent article, seront examinés ces aspects et quelques autres implications des règles intercantionales en matière de double imposition sur la procédure administrative cantonale. Les auteurs expriment ici leurs opinions personnelles.*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Rechtsquellen</b>	<b>202</b>	<b>3</b>	<b>Domizilverfahren</b>	<b>206</b>
<b>2</b>	<b>Veranlagungsverfahren bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen</b>	<b>203</b>	<b>3.1</b>	<b>Funktion und Gegenstand</b>	<b>206</b>
<b>2.1</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>203</b>	<b>3.2</b>	<b>Domizilverfahren im internationalen Verhältnis</b>	<b>207</b>
<b>2.2</b>	<b>Fristerstreckungen</b>	<b>203</b>	<b>3.3</b>	<b>Feststellung der unbeschränkten bei zumindest beschränkter Steuerpflicht?</b>	<b>207</b>
<b>2.3</b>	<b>Vereinfachte Steuerdeklaration</b>	<b>204</b>	<b>3.4</b>	<b>Mitwirkung im Domizilverfahren</b>	<b>207</b>
<b>2.4</b>	<b>Mitwirkungspflicht</b>	<b>204</b>	<b>3.4.1</b>	Umfang der Mitwirkungspflicht	207
<b>2.4.1</b>	Allgemeines zur Mitwirkungspflicht	204	<b>3.4.2</b>	Verwirkung des Anspruchs auf den Domizilentscheid als besondere Sanktion	208
<b>2.4.2</b>	Umfang der Mitwirkungspflicht im interkantonalen Kontext	204	<b>3.5</b>	<b>Fallbeispiele</b>	<b>209</b>
<b>2.4.3</b>	Mitwirkungspflicht gegenüber Hauptsteuerdomizilkanton	204	<b>3.5.1</b>	Fall 1	209
<b>2.4.4</b>	Mitwirkungspflicht gegenüber Nebensteuerdomizilkanton	205	<b>3.5.2</b>	Fall 2	210
<b>2.4.5</b>	Folgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten	205	<b>4</b>	<b>Nachträgliche Änderung der rechtskräftigen Veranlagung</b>	<b>210</b>
<b>2.4.5.1</b>	Berücksichtigung im Rahmen der Beweiswürdigung	205	<b>4.1</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>210</b>
<b>2.4.5.2</b>	Ermessensveranlagung	205	<b>4.2</b>	<b>Fallbeispiel</b>	<b>211</b>
<b>2.4.5.3</b>	Ordnungsbusse	205		Literatur	212
<b>2.4.6</b>	Vornahme der Veranlagung	205		Rechtsquellen	212
<b>2.4.6.1</b>	Abwarten der Veranlagung des Hauptsteuerdomizilkantons?	205		Materialien	213
<b>2.4.6.2</b>	Abweichende Veranlagung des Hauptsteuerdomizilkantons	206		Rechtsprechung	213
				Praxisanweisungen	213

## 1 Rechtsquellen

Eine eigentliche, konsistente Verfahrensrechtskodifikation für interkantonales Verfahrensrecht besteht nicht. Dieses setzt sich aus punktuellen Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen zusammen. Zudem hat das Bundesgericht einige Verfahrensgrundsätze im interkantonalen Verhältnis entwickelt, denen Gesetzesrang zukommt:

- Aus Art. 127 Abs. 3 BV wurde ein verfassungsmässiges Recht der steuerpflichtigen Person auf Erlass eines sog. Domizilentscheids bei Bestreitung der kantonalen Steuerhoheit abgeleitet (sog. Steuerdomizilentscheid).<sup>1</sup>
- Zudem wurden die Institute der Verwirkung des Besteuerungsrechts, das sich ausschliesslich an die betroffenen Kantone richtet, und der Verwirkung des Beschwerderechts begründet.<sup>2</sup>
- Als «steuerliche Ausprägung» des Binnenmarktgebots gemäss Art. 95 Abs. 2 BV hat die zum Grundstückgewinnsteuerrecht entwickelte bundesgerichtliche Rechtsprechung den Begriff des «einheitlichen

Steuerraums Schweiz» geprägt.<sup>3</sup> Demnach werden im interkantonalen Verhältnis gewisse verfahrensbezogene Handlungen eines Nebensteuerdomizils dem Hauptsteuerdomizil zugerechnet.<sup>4</sup>

- Das Bundesgericht hat aus der in Art. 39 Abs. 2 StHG verankerten Meldepflicht eine Führungs- und Koordinationsrolle des Hauptsteuerdomizilkantons abgeleitet («Leadkantonkonzept»)<sup>5</sup>.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht sind die von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) erlassenen Kreisschreiben Nr. 15 und 16 relevant. Ihnen kommt lediglich der Charakter von Quasiverwaltungsverordnungen zu, weshalb sie für die kantonalen Steuerbehörden nicht verbindlich sind.<sup>6</sup> Kreisschreiben Nr. 15 regelt die Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren im interkantonalen Verhältnis. Kreisschreiben Nr. 16 hat die Zusammenarbeit und gegenseitige Amts-

1 BGE 134 I 303, E. 1.1.

2 Dazu eingehend: BRUNNER/BEUSCH, § 42.

3 BGE 139 II 373, E. 4.2.

4 In concreto verjährungsunterbrechende Handlungen (vgl. BGE 142 II 182, E. 3.2.5).

5 Vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 11 N 9.

6 BGER 2.6.2017, 2C\_415/2017, E. 2.2.4; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 2 N 14.

# Die zinsbereinigte Gewinnsteuer

Ein neues Konzept im Spannungsverhältnis zu bestehenden Regulierungen

Thomas Brotzer



Thomas Brotzer,  
eidg. dipl. Steuerexperte,  
Partner Financial Services  
Tax, KPMG AG, Zürich

Mit der Vorlage zur Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) hat die Schweiz per 1.1.2020 auf kantonaler Ebene das Konzept der zinsbereinigten Gewinnsteuer bzw. eines Abzugs auf Eigenfinanzierung eingeführt. Im vorliegenden Beitrag soll einerseits die Wirkungsweise der zinsbereinigten Gewinnsteuer – wie sie im Steuerharmonisierungsgesetz und in der Ausführungsverordnung des Bundesrats ausgestaltet ist und vom Kanton Zürich umgesetzt wird – aufgezeigt werden. Andererseits wird das Spannungsverhältnis zwischen politisch machbarem Ansatz und steuersystematisch wünschbarem Konzept beleuchtet. Dabei wird die Wechselwirkung zu bestehenden steuerlichen Konzepten – wie beispielsweise der Allokation des Finanzierungsaufwands für die Ermittlung des Nettobeteiligungsabzugs oder den Ausscheidungsregeln im internationalen und interkantonalen Kontext – analysiert. Überdies wird die Frage aufgeworfen, wie das Konzept der zinsbereinigten Gewinnsteuer bei beaufsichtigten Banken und Versicherungsgesellschaften angewendet werden soll.

*Avec le projet de réforme fiscale et de financement de l'AVS (RFFA), la Suisse a introduit le concept d'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts respectivement de déduction pour autofinancement au niveau cantonal à compter du 1er janvier 2020. Cet article vise à expliquer d'une part la mise en œuvre de l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts, tel que prévu par la loi sur l'harmonisation fiscale ainsi que par l'ordonnance d'application du Conseil fédéral et tel que mis en œuvre par le canton de Zurich. D'autre part, le présent article examine les conflits entre une approche politiquement réalisable et un concept souhaitable du point de vue de la systématique fiscale. Ce faisant, l'interaction avec des concepts fiscaux existants, tels que l'imputation des frais de financement pour la détermination de la réduction pour participation nette ou les règles de répartition dans le contexte international et intercantonal, sera analysée. En outre, on se posera la question de savoir comment le concept d'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts doit être appliqué aux banques et aux compagnies d'assurance faisant l'objet d'une surveillance.*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>215</b>	<b>5.4</b>	<b>Kerneigenkapital</b> . . . . .	<b>223</b>
<b>2</b>	<b>Untersuchungsschwerpunkt</b> . . . . .	<b>216</b>	5.4.1	Eigenkapitalunterlegungssätze . . . . .	223
<b>3</b>	<b>Finanzierungsneutralität im Steuerrecht</b> . . . . .	<b>216</b>	5.4.2	Stille Reserven . . . . .	224
<b>3.1</b>	<b>Betriebswirtschaftliche Überlegungen</b> . . . . .	<b>216</b>	5.4.3	Beteiligungen . . . . .	224
<b>3.2</b>	<b>Steuerliche Diskriminierung</b> . . . . .	<b>217</b>	5.4.4	Versicherungsunternehmen . . . . .	226
<b>4</b>	<b>Anwendungsbereich</b> . . . . .	<b>217</b>	5.4.5	Banken . . . . .	228
<b>4.1</b>	<b>Räumlicher Anwendungsbereich</b> . . . . .	<b>217</b>	<b>6</b>	<b>Bemessung des Zinssatzes</b> . . . . .	<b>229</b>
4.1.1	Lex Zürich . . . . .	217	<b>6.1</b>	<b>Festlegung des Zinssatzes</b> . . . . .	<b>229</b>
4.1.2	Internationale Unternehmen . . . . .	218	<b>6.2</b>	<b>Zinssatz für Konzernfinanzierungsaktivitäten</b> . . . . .	<b>229</b>
4.1.3	Interkantonale Unternehmen . . . . .	220	<b>7</b>	<b>Verhältnis des kantonalen Rechts zum Bundesrecht</b> . . . . .	<b>230</b>
<b>4.2</b>	<b>Persönlicher Anwendungsbereich</b> . . . . .	<b>220</b>	<b>7.1</b>	<b>Stellung des Steuerharmonisierungsgesetzes</b> . . . . .	<b>230</b>
<b>4.3</b>	<b>Sachlicher Anwendungsbereich</b> . . . . .	<b>221</b>	<b>7.2</b>	<b>Verordnung des Bundesrats</b> . . . . .	<b>230</b>
<b>5</b>	<b>Bemessung des Eigenkapitals</b> . . . . .	<b>221</b>	<b>7.3</b>	<b>Akzessorische Normenkontrolle</b> . . . . .	<b>230</b>
<b>5.1</b>	<b>Wahl der Bilanzgrundlage</b> . . . . .	<b>221</b>	<b>8</b>	<b>Fazit und Ausblick</b> . . . . .	<b>231</b>
<b>5.2</b>	<b>Sicherheitseigenkapital</b> . . . . .	<b>221</b>		Literatur . . . . .	231
<b>5.3</b>	<b>Steuerbares Kapital</b> . . . . .	<b>221</b>		Rechtsquellen . . . . .	231
5.3.1	Gewinnausschüttung . . . . .	222		Materialien . . . . .	232
5.3.2	Durchschnittswertbetrachtung . . . . .	222		Entscheide . . . . .	232
5.3.3	Ermässigung für Beteiligungsrechte, Patente und Darlehen . . . . .	223		Praxismitteilungen . . . . .	232
				Andere Quellen . . . . .	232

## 1 Einleitung

Nachdem die Vorlage zur Unternehmenssteuerreform III in der Volksabstimmung vom 12.2.2017 durch den Souverän abgelehnt worden war, wurde das Konzept der zinsbereinigten Gewinnsteuer<sup>1</sup> vorerst aus der Neuauflage der Unternehmenssteuerreform<sup>2</sup> ausgeklammert, weil die erheblichen Steuerausfälle für das Scheitern der Steuerreform mitentscheidend waren. Der Finanzdirektor des Kantons Zürich, Ernst Stocker, machte sich im Gesetzgebungsverfahren zur Neuauflage der Unternehmenssteuerreform dafür stark, dass die zinsbereinigte Gewinnsteuer wieder in das Gesetz aufgenommen wurde.

In Art. 25a<sup>bis</sup> StHG wurde auf der Ebene der Staats- und Gemeindesteuern schliesslich erstmals eine zinsbereinigte Gewinnsteuer mittels eines kalkulatorischen Zinsabzugs auf dem Sicherheitseigenkapital eingeführt. Der Gesetzgeber hat indessen darauf verzichtet, das Instrument bei der direkten Bundessteuer anzuwenden.<sup>3</sup>

Das neue Konzept der zinsbereinigten Gewinnsteuer adressiert die Problematik der mangelhaften Finanzierungsneutralität im schweizerischen Steuerrecht. Wie im vorliegenden Beitrag gezeigt wird, ist die vom Gesetzgeber verabschiedete Regelung indessen nur ein sehr kleiner Schritt in Richtung einer Finanzierungsneutralität. Sowohl hinsichtlich der Gewinnsteuer als auch mit Blick auf die Kapitalsteuer wird aus steuersystematischer Sicht das Eigenkapital gegenüber dem Fremdkapital weiterhin diskriminiert.

1 Der Gesetzgeber bezeichnet das Instrument als «Abzug auf Eigenfinanzierung». Im vorliegenden Artikel wird der Begriff der «zinsbereinigten Gewinnsteuer» verwendet, welcher auch in der Praxis und in den Materialien gebraucht wird.  
2 Die Steuervorlage 17 war das Nachfolgeprojekt aus dem Jahr 2017 und wurde im Verlauf des Gesetzgebungsprozesses in STAF (Steuerreform und AHV-Finanzierung) umbenannt.

3 Der Grund war insbesondere die Angst des Gesetzgebers vor einem erneuten Scheitern der Vorlage in der Volksabstimmung aufgrund der erheblichen Steuerausfälle, die das neue Instrument nach sich gezogen hätte.



Praxis-Forum

# Rückerstattungsberechtigung von Personengesellschaften nach Verrechnungssteuergesetz

Ein Überblick

Alberto Lissi/Annelies Gerber



*Alberto Lissi, Dr. iur.,  
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-  
experte, Partner bei  
Tax Partner AG, Zürich*



*Annelies Gerber, lic. iur.,  
dipl. Steuerexpertin, Senior  
Advisor bei Tax Partner AG,  
Zürich*

Die Autoren geben einen Überblick über die innerstaatlichen gesetzlichen Grundlagen und die Praxis hinsichtlich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf inländischen Beteiligungserträgen, welche Personengesellschaften mit Sitz in der Schweiz oder im Ausland zuzuordnen sind.

*Les auteurs donnent un aperçu des bases légales en droit interne et de la pratique en matière de remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus provenant de participations indigènes qui sont attribuables à des sociétés de personnes dont le siège est en Suisse ou à l'étranger.*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>234</b>	<b>4</b>	<b>Rückerstattungsberechtigung bei Personengesellschaft mit Sitz im Ausland</b> . . . . .	<b>239</b>
<b>2</b>	<b>Personengesellschaft im Schweizer Steuerrecht</b> . . . . .	<b>235</b>	<b>4.1</b>	<b>Fragestellungen</b> . . . . .	<b>239</b>
<b>3</b>	<b>Rückerstattungsberechtigung bei Personengesellschaft mit Sitz in der Schweiz</b> . . . . .	<b>235</b>	<b>4.2</b>	<b>Personengesellschaft mit Betriebsstätte in der Schweiz</b> . . . . .	<b>239</b>
<b>3.1</b>	<b>Fragestellungen</b> . . . . .	<b>235</b>	4.2.1	Einleitende Bemerkungen zu Art. 24 Abs. 3 VStG . . . . .	239
<b>3.2</b>	<b>Personengesellschaft als Rückerstattungs-berechtigte nach Art. 24 Abs. 2 VStG</b> . . . . .	<b>235</b>	4.2.2	Unternehmen im Ausland . . . . .	239
3.2.1	Einleitende Bemerkungen . . . . .	235	4.2.3	Betriebsstätte in der Schweiz . . . . .	240
3.2.2	Sitz in der Schweiz . . . . .	235	4.2.4	Verhältnis des Rückerstattungsanspruchs von Personengesellschaften nach Art. 24 Abs. 3 VStG zu jenem der Teilhaber nach Art. 22 VStG . . . . .	240
3.2.3	Geschäftsbetrieb in der Schweiz . . . . .	236	<b>4.3</b>	<b>Personengesellschaft ohne Betriebsstätte in der Schweiz</b> . . . . .	<b>240</b>
3.2.4	Verhältnis des Rückerstattungsanspruchs von Personengesellschaften nach Art. 24 Abs. 2 VStG zu jenem der Teilhaber . . . . .	237	4.3.1	Einleitende Bemerkungen . . . . .	240
3.2.4.1	Fragestellungen . . . . .	237	4.3.2	Inländische Teilhaber als Rückerstattungs-berechtigte . . . . .	241
3.2.4.2	Vorbemerkung: Ratio legis des Rückerstattungsanspruchs von Personengesellschaften nach Art. 24 Abs. 2 VStG . . . . .	237	4.3.2.1	Praxis der ESTV . . . . .	241
3.2.4.3	Verhältnis zum Rückerstattungsanspruch der Teilhaber nach Art. 22 VStG . . . . .	237	4.3.2.2	Würdigung . . . . .	241
3.2.4.4	Generelle Intransparenz von Personengesellschaften im Recht der Verrechnungssteuerrückerstattung? . . . . .	238	<b>4.4</b>	<b>Fazit</b> . . . . .	<b>242</b>
3.2.4.5	Fazit . . . . .	238	<b>5</b>	<b>Schlussbemerkungen</b> . . . . .	<b>242</b>
				Literatur . . . . .	242
				Rechtsquellen . . . . .	243
				Praxisanweisungen . . . . .	243

## 1 Einleitung

Stehen verrechnungssteuerbelastete Erträge einer Personengesellschaft mit Sitz in der Schweiz oder im Ausland zu, stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls wer gestützt auf welche Rechtsgrundlage die Verrechnungssteuer vollständig oder allenfalls teilweise zurückfordern kann. Insbesondere geht es um die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Personengesellschaft selbst oder aber ihre Teilhaber eine Verrechnungssteuerrückerstattung erhalten können.

Der Beitrag beschränkt sich auf die Rückerstattungsberechtigung gestützt auf das schweizerische Verrechnungssteuergesetz<sup>1</sup> bei Personengesellschaften, welche verrechnungssteuerbelastete Dividendenerträge vereinnahmen.

Die Autoren stellen in Abschnitt 3 die Rückerstattungsberechtigung bei Personengesellschaften mit Sitz in der Schweiz dar. Die Betrachtung bezieht sich dabei auf die Kollektivgesellschaft<sup>2</sup> und die Kommanditgesellschaft<sup>3</sup>.

Nicht betrachtet werden die einfache Gesellschaft<sup>4</sup> sowie andere Personenvereinigungen und Vermögensmassen.<sup>5</sup> Ebenfalls nicht erfasst werden die kollektiven Kapitalanlagen.

Abschnitt 4 widmet sich der Rückerstattungsberechtigung bei Personengesellschaften mit Sitz im Ausland.

Zwecks besserer Übersicht der Darlegungen beschränken sich die Ausführungen der Autoren auf Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Teilhabern. Dennoch gelten dieselben Überlegungen weitgehend auch für Personengesellschaften mit juristischen Personen als Teilhabern.

1 Das Abkommensrecht ist nicht Gegenstand der vorliegenden Abhandlung.  
2 Art. 552 ff. OR.  
3 Art. 594 ff. OR.

4 Art. 530 ff. OR.  
5 Diese müssen ihre Rückerstattungsberechtigung nach Art. 24 Abs. 5 VStG überprüfen, vgl. ZWAHLEN, Art. 24 VStG N 33 sowie N 64 ff. sowie die von der ESTV publizierten Merkblätter MB S-02.131 Rückerstattung der Verrechnungssteuer an Gemeinschaftsunternehmen (Baukonsortien und dergleichen), MB S-018.25 Investment-Clubs und MB S-025.133 Rückerstattung Stockwerkeigentümergeinschaften.

# Implementierung einer schweizerischen Holdingstruktur im Lichte des Europarechts und Freizügigkeitsabkommens

Thomas Kollruss/Marina Ediger\*

Die Errichtung einer schweizerischen Holdingstruktur und die Begründung einer Beteiligung an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft sind auch nach Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) attraktiv. Der Weg in eine solche Struktur kann im Idealfall durch einen steuerneutralen qualifizierten Anteilstausch erfolgen (sog. Quasifusion). Für Steuerpflichtige aus EU-Mitgliedstaaten tritt das Problem auf, dass es sich bei der Schweiz um einen Drittstaat handelt und das jeweilige nationale Umwandlungssteuerrecht sowie das Europarecht grundsätzlich keine steuerneutrale Anteilseinbringung in eine schweizerische Kapitalgesellschaft bzw. Drittstaatengesellschaft ermöglichen. Der vorliegende Beitrag untersucht die steuerneutrale Implementierung einer schweizerischen Holdingstruktur durch grenzüberschreitende Anteilseinbringung aus EU-Mitgliedstaaten heraus. In diesem Zusammenhang werden das nationale Recht, das europäische Primär- und Sekundärrecht, die EuGH-Rechtsprechung und das Freizügigkeitsabkommen kritisch analysiert und die Implikationen erörtert. Abschliessend wird eine Gestaltungsmöglichkeit zur steuerneutralen Implementierung einer schweizerischen Holdingstruktur durch grenzüberschreitenden qualifizierten Anteilstausch für EU-Kapitalgesellschaften entwickelt.

*La mise en place d'une structure holding suisse et la création d'une participation dans une société suisse sont attractives également après l'entrée en vigueur de la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA). Idéalement, la mise sur pied d'une telle structure peut se faire au moyen d'un échange qualifié de participations neutre sur le plan fiscal (dit quasi-fusion). Pour les contribuables des États membres de l'UE, le problème réside toutefois dans le fait que la Suisse est un pays tiers et que son droit fiscal national régissant les transformations ainsi que le droit européen n'autorisent généralement pas un apport fiscalement neutre d'actions dans une société suisse respectivement dans une société d'un pays tiers. Cet article examine la mise en place fiscalement neutre d'une structure holding suisse au moyen d'un apport transfrontalier de participations provenant d'États membres de l'UE. Dans ce contexte, le droit national, le droit européen primaire et secondaire, la jurisprudence de la CJUE et l'accord sur la libre circulation des personnes feront l'objet d'une analyse critique et les implications seront discutées. Enfin, un exemple envisageable pour la mise en œuvre fiscalement neutre d'une structure holding suisse au moyen d'un échange qualifié de participations transfrontalier pour les sociétés de capitaux de l'UE sera mis en exergue.*

\* Die Autoren sind im nationalen und internationalen Steuerrecht tätig.

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Problemstellung und Relevanz . . . . .</b>	<b>245</b>	<b>6</b>	<b>Entwicklung von Gestaltungsmöglichkeiten und Diskurs . . . . .</b>	<b>252</b>
<b>2</b>	<b>Einordnung, Methodik und Prämissen . . . . .</b>	<b>246</b>	<b>7</b>	<b>Zusammenfassung und Folgerungen . . . . .</b>	<b>255</b>
<b>3</b>	<b>Steuerneutraler Anteilstausch im Verhältnis zu Drittstaaten und Europarecht . . . . .</b>	<b>246</b>		Literatur. . . . .	256
<b>4</b>	<b>Anteilseinbringung in schweizerische Kapitalgesellschaft und Freizügigkeitsabkommen . . . . .</b>	<b>250</b>		Rechtsquellen. . . . .	257
<b>5</b>	<b>Exkurs: Einbringung einer Beteiligung im Geschäftsvermögen in eine deutsche Gesellschaft . . . . .</b>	<b>252</b>		Materialien . . . . .	258
				Rechtsprechung . . . . .	258
				Praxisanweisungen . . . . .	258

## 1 Problemstellung und Relevanz

Die Schweiz ist als Holdingstandort für grenzüberschreitend agierende Unternehmen und Steuerpflichtige nach wie vor von grossem Interesse.<sup>1,2</sup> Entsprechendes gilt für Joint-Venture-Gesellschaften in der Rechtsform einer schweizerischen Kapitalgesellschaft. Für Steuerpflichtige aus EU- bzw. EWR-Staaten stellt sich jedoch bereits zu Beginn die grundlegende Frage nach der steuerneutralen Errichtung einer schweizerischen Kapitalgesellschaft bzw. Holdingstruktur. Oftmals sollen in diesem Zusammenhang Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durch Anteilstausch steuerneutral in eine schweizerische Kapitalgesellschaft eingebracht werden gegen Gewährung von neuen Anteilen an den Einbringenden (grenzüberschreitende Anteilseinbringung bzw. Quasifusion).<sup>3,4</sup> Aus der

Sicht einbringender EU-Steuerpflichtiger stellt sich die Problematik so dar, dass das jeweilige nationale Steuerrecht womöglich Umwandlungen mit Drittstaatenbezug nicht begünstigt, also nicht steuerneutral zulässt (Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven).

So findet z. B. das deutsche Umwandlungssteuerrecht (UmwStG-D) in Bezug zu Drittstaaten wie der Schweiz grundsätzlich keine Anwendung.<sup>5</sup> Entsprechend kann auch nach österreichischem Umgründungssteuerrecht eine inländische Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Wege des qualifizierten<sup>6</sup> Anteilstausches nicht steuerneutral auf eine schweizerische Kapitalgesellschaft übertragen werden.<sup>7</sup> Hintergrund ist auch, dass die EU-Mitgliedstaaten die sog. Fusionsrichtlinie 2009/133/EG<sup>8</sup> (FRL) zwingend in ihr jeweiliges nationales Umwandlungssteuerrecht umsetzen mussten. Die FRL begünstigt nur bestimmte Umwandlungsvorgänge<sup>9</sup> unter Beteiligung von qualifizierten EU-Gesellschaften und gilt nicht im Verhältnis zu Drittstaatengesellschaften. Sofern der jeweili-

1 Vgl. BADER/TÄUBER, Analyse attraktiver Holding-Standorte in Europa – Schweiz; MÖLLER, Der Holdingstandort Schweiz: Ermittlung der steuerlichen Attraktivität im Vergleich zu Deutschland.

2 Durch den Wegfall des Holdingprivilegs (Gewinnsteuerbefreiung auf Kantons- und Gemeindeebene) im Zuge der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) zum 1.1.2020 ergeben sich grundsätzlich keine nachteiligen Folgen für Holdinggesellschaften, die nur qualifizierte Beteiligungen halten und daraus Beteiligungserträge/Dividenden beziehen (Beteiligungsabzug auf Bundes- und Kantonsebene). Eine etwaige Kapitalsteuer und ihre Ermässigung sind im Auge zu behalten. Ein Vorteil des Beteiligungsabzugs ist auch, dass nicht nur auf eine starre Beteiligungsquote von mindestens 10 % am Kapital abgestellt wird, sondern auch der Verkehrswert der jeweiligen Beteiligung von mindestens 1 Mio. Franken ausreicht, damit eine schweizerische Holdingkapitalgesellschaft Dividenden im Ergebnis steuerfrei beziehen kann.

3 Aus der Sicht des schweizerischen Steuerrechts entspricht diese Umstrukturierung einer Quasifusion. Vgl. hierzu Art. 19, Art. 61 DBG; KS 5 Umstrukturierungen, 4.1.1.1, 4.1.7.1, 4.6; HINNY, Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht, 193; JUNG, Steuerneutraler Anteilstausch im neuen Umstrukturierungssteuerrecht, 410 ff.

4 Bei dieser Quasifusion kommt es immer zu einer Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft (neue Anteile) unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und zu einem Aktientausch/Anteilstausch bei den Gesellschaf-

tern der übernommenen Gesellschaft. Vgl. BGer 10.6.2015, 2C\_976/2014.

5 Vgl. § 1 Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 UmwStG-D. Ausgenommen sind Einbringungen eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Drittstaatenpersonengesellschaft. Hierauf findet das deutsche UmwStG Anwendung (§ 24 UmwStG-D). Einbringungen in Drittstaatenkapitalgesellschaften sind hingegen nicht begünstigt. Unionsrechtlich gilt für den Herkunftsmitgliedstaat bei Outbound-Investitionen seiner Steuerpflichtigen nicht das Gebot der Rechtsformneutralität. Vgl. hierzu EuGH 25.2.2010, C-337/08, X Holding BV, Rz 38 – 40.

6 Siehe zur Definition des qualifizierten Anteilstausches Fn 9 und 10.

7 § 16 Abs. 1a UmgrStG-AT; BMF-AT, Umgründungssteuer Richtlinien 2002, Rz 854a, 860b.

8 Fusionsrichtlinie, RL 2009/133/EG des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (vom 19.10.2009), ABI L 310/34; nachfolgend mit FRL abgekürzt.

9 Verschmelzung, Spaltung, Einbringung von Betriebsstätten, qualifizierter Anteilstausch.

Aus der Rechtsprechung

# Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 (Teil 1)

Stefan Oesterhelt



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

## Inhalt

<b>1</b>	<b>BGer vom 14.4.2021 (Anwendung von Art. 103 FusG bei Verkauf an Tochtergesellschaft)</b> . . . . .	<b>260</b>	<b>4</b>	<b>BGer vom 28.12.2020 (Steuerlicher Aufenthalt bei ambulanter Heilbehandlung)</b> . . . . .	<b>270</b>
<b>1.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>260</b>	<b>4.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>270</b>
<b>1.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>260</b>	<b>4.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>270</b>
<b>1.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>260</b>	<b>4.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>271</b>
<b>2</b>	<b>BGer vom 25.2.2021 (Konzernobergesellschaft als Vermittlerin bei der Umsatzabgabe)</b> . . . . .	<b>263</b>	<b>5</b>	<b>BGer vom 26.3.2021 (Anwendungsbereich von Art. 79b Abs. 3 BVG)</b> . . . . .	<b>274</b>
<b>2.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>263</b>	<b>5.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>274</b>
<b>2.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>263</b>	<b>5.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>274</b>
<b>2.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>265</b>	<b>5.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>275</b>
<b>3</b>	<b>BGer vom 31.3.2020 (Verzinsung eines partiarischen Darlehens)</b> . . . . .	<b>267</b>		<b>Literatur</b> . . . . .	<b>276</b>
<b>3.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>267</b>			
<b>3.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>267</b>			
<b>3.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>268</b>			

Aus der Rechtsprechung

# Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer im Jahr 2020

Clara Bodemann



*Clara Bodemann,  
MLaw Universität Zürich,  
Dipl. Steuerexpertin,  
Loyens & Loeff, Zürich*

## Inhalt

<b>1 BGer vom 30.6.2020 (Vermittlertätigkeit) . . . . .</b>	<b>279</b>	<b>4 BGer vom 8.10.2020 (Leistung an Nahestehende) . . . . .</b>	<b>287</b>
1.1 Sachverhalt . . . . .	279	4.1 Sachverhalt . . . . .	287
1.2 Aus den Erwägungen . . . . .	279	4.2 Aus den Erwägungen . . . . .	288
1.3 Bemerkung . . . . .	279	4.3 Bemerkung . . . . .	288
<b>2 BGer vom 18.8.2020 (Zuordnung von Leistung) . . . . .</b>	<b>281</b>	Literatur . . . . .	289
2.1 Sachverhalt . . . . .	281	Rechtsquellen . . . . .	291
2.2 Aus den Erwägungen . . . . .	282	Materialien . . . . .	291
2.3 Bemerkung . . . . .	283	Praxisanweisungen . . . . .	291
<b>3 BGer vom 26.8.2020 (Leistungsqualifikation) . . . . .</b>	<b>284</b>		
3.1 Sachverhalt . . . . .	284		
3.2 Aus den Erwägungen . . . . .	285		
3.3 Bemerkung . . . . .	285		

# Gesetzgebungs-Agenda 2021/3

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

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Bund</b> . . . . .	<b>293</b>	<b>2</b>	<b>Kantone</b> . . . . .	<b>296</b>
<b>1.1</b>	<b>Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose</b> . . . . .	<b>293</b>	<b>2.1</b>	<b>Aargau</b> . . . . .	<b>296</b>
<b>1.2</b>	<b>Elektronische Verfahren im Steuerbereich</b> . . . . .	<b>293</b>	<b>2.2</b>	<b>Basel-Landschaft</b> . . . . .	<b>296</b>
<b>1.3</b>	<b>Abschaffung der Emissionsabgabe</b> . . . . .	<b>293</b>	<b>2.3</b>	<b>Basel-Stadt</b> . . . . .	<b>296</b>
<b>1.4</b>	<b>Verrechnungssteuerbefreiung für Zinsen von Too-big-to-fail-Instrumenten</b> . . . . .	<b>293</b>	<b>2.4</b>	<b>Bern</b> . . . . .	<b>297</b>
<b>1.5</b>	<b>Eidg. Volksinitiative «Löhne entlasten, Kapital gerecht besteuern»</b> . . . . .	<b>293</b>	<b>2.5</b>	<b>Freiburg</b> . . . . .	<b>297</b>
<b>1.6</b>	<b>Kinderdrittbetreuungskosten/Kinderabzug</b> . . . . .	<b>293</b>	<b>2.6</b>	<b>Genf</b> . . . . .	<b>297</b>
<b>1.7</b>	<b>Bekämpfung von missbräuchlichen Konkursen</b> . . . . .	<b>294</b>	<b>2.7</b>	<b>Glarus</b> . . . . .	<b>298</b>
<b>1.8</b>	<b>Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung</b> . . . . .	<b>294</b>	<b>2.8</b>	<b>Jura</b> . . . . .	<b>298</b>
<b>1.9</b>	<b>Stärkung des Fremdkapitalmarkts (namentlich Reform der Verrechnungssteuer)</b> . . . . .	<b>294</b>	<b>2.9</b>	<b>Nidwalden</b> . . . . .	<b>298</b>
<b>1.10</b>	<b>Einführung einer Tonnagesteuer</b> . . . . .	<b>294</b>	<b>2.10</b>	<b>Schaffhausen</b> . . . . .	<b>299</b>
<b>1.11</b>	<b>Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien</b> . . . . .	<b>295</b>	<b>2.11</b>	<b>Schwyz</b> . . . . .	<b>299</b>
<b>1.12</b>	<b>Änderung der Verordnung über die Verrechnungssteuer</b> . . . . .	<b>295</b>	<b>2.12</b>	<b>St. Gallen</b> . . . . .	<b>299</b>
<b>1.13</b>	<b>Änderung der Berufskostenverordnung</b> . . . . .	<b>295</b>	<b>2.13</b>	<b>Thurgau</b> . . . . .	<b>300</b>
<b>1.14</b>	<b>In der Sonder- und Sommersession 2021 behandelte Motionen und Initiativen</b> . . . . .	<b>295</b>	<b>2.14</b>	<b>Uri</b> . . . . .	<b>300</b>
			<b>2.15</b>	<b>Waadt</b> . . . . .	<b>300</b>
			<b>3</b>	<b>International</b> . . . . .	<b>300</b>
			<b>3.1</b>	<b>Überblick</b> . . . . .	<b>300</b>
			<b>3.2</b>	<b>Nordmazedonien</b> . . . . .	<b>301</b>
			<b>3.3</b>	<b>Deutschland</b> . . . . .	<b>301</b>
			<b>3.4</b>	<b>USA</b> . . . . .	<b>301</b>
			<b>3.5</b>	<b>Vereinigtes Königreich</b> . . . . .	<b>302</b>
			<b>3.6</b>	<b>Chile</b> . . . . .	<b>302</b>
			<b>3.7</b>	<b>OECD – Digitalisierte Wirtschaft</b> . . . . .	<b>302</b>

\* 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.

---

Impressum (Fortsetzung)

**Urheber- und Verlagsrechte**

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

---

## Abonnement

Ausfüllen und senden an:

**IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics**  
Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424 pro Jahr (Studierende und Steuerexperten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2021/1       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:

---



