



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht  
und Law and Economics

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Stefan Oesterhelt/  
Susanne Schreiber

**Das neue Kreisschreiben betreffend Umstrukturierungen**  
Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV vom 1.2.2022

Peter Brülisauer

**Gewinnabgrenzung im Lichte von Art. 25b StHG**  
Anwendung der STAF-Entlastungen im interkantonalen Verhältnis –  
Würdigung des KS SSK Nr. 34 vom 15.1.2020 – Es bleibt «alles» beim «Alten»

Stefan Oesterhelt

**Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 (Teil 2)**

Henk Fenners/  
Heinz Baumgartner/  
Pascal Duss

**Gesetzgebungs-Agenda 2022/1**

# 2022/1

---

---

## 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  
E-Mail: fstr-iff@unig.ch  
Website: www.iff.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 Oesterheld, 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 (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*



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht  
und Law and Economics

---

# **IFF Forum für Steuerrecht**

**2022/1**

---

---

# Inhalt

	Artikel	
Stefan Oesterhelt/ Susanne Schreiber	<b>Das neue Kreisschreiben betreffend Umstrukturierungen</b> Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV vom 1.2.2022	<b>3</b>
Peter Brülisauer	<b>Gewinnabgrenzung im Lichte von Art. 25b StHG</b> Anwendung der STAF-Entlastungen im interkantonalen Verhältnis – Würdigung des KS SSK Nr. 34 vom 15.1.2020 – Es bleibt «alles» beim «Alten»	<b>31</b>
	Aus der Rechtsprechung	
Stefan Oesterhelt	<b>Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 (Teil 2)</b>	<b>86</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2022/1</b>	<b>101</b>

# Das neue Kreisschreiben betreffend Umstrukturierungen

Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV vom 1.2.2022

Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber



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



Susanne Schreiber,  
dipl. Steuerexpertin,  
Rechtsanwältin (D),  
Steuerberaterin, Partnerin  
bei Bär & Karrer AG, Zürich

Mit der Neuauflage des Kreisschreibens Nr. 5 (nunmehr Nr. 5a) der ESTV betreffend Umstrukturierungen wird die umfangreichste und wohl wichtigste Praxisanweisung der ESTV umfassend revidiert. Die Revision war aufgrund zahlreicher Gesetzesänderungen – nicht zuletzt der Einführung des Kapitaleinlageprinzips im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II – überfällig. Neben Gesetzesnovellen galt es auch, die seither ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung zu berücksichtigen – besonders hervorzuheben ist hier das Leiturteil des Bundesgerichts zur Holdingsspaltung. Die ESTV nahm die Totalrevision des Kreisschreibens aber auch zum Anlass, viele Präzisierungen vorzunehmen und in gewissen Punkten auch Änderungen der Verwaltungspraxis zu kommunizieren. Der Publikation des Kreisschreibens Nr. 5a ist ein umfangreiches Vernehmlassungsverfahren vorausgegangen, aus dem die ESTV zahlreiche Anregungen übernommen hat. Die bereits hohe Qualität des Kreisschreibens Nr. 5 vom 1.6.2004 wurde mit der Neuauflage noch gesteigert, wobei der stringente Aufbau des bisherigen Kreisschreibens, welches aufgrund seines Umfangs inoffiziell auch als Kreisbuch bezeichnet wird, beibehalten wurde. Mit dem vorliegenden Beitrag werden die Änderungen im Kreisschreiben betreffend Umstrukturierungen erläutert und hin und wieder auch kritisch hinterfragt. Dabei wird teilweise auch darauf hingewiesen, welche Anliegen der Beratungsbranche im Kreisschreiben nicht umgesetzt wurden.

*Avec la nouvelle version de la circulaire n° 5 (désormais n° 5a) de l'AFC concernant les restructurations, l'instruction pratique la plus vaste et probablement la plus importante de l'AFC est entièrement révisée. Cette révision était attendue depuis longtemps en raison de nombreux changements législatifs, notamment de l'introduction du principe de l'apport de capital dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II. En plus des modifications législatives, il s'agissait également de tenir compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue depuis lors – en particulier de l'arrêt topique sur la scission des sociétés holding. L'AFC a également profité de la révision totale de la circulaire pour apporter de nombreuses précisions et, sur certains points, communiquer des modifications de la pratique administrative. La publication de la circulaire n° 5a a été précédée d'une vaste procédure de consultation, dont l'AFC a repris de nombreuses suggestions. La qualité déjà élevée de la circulaire n° 5 du 1.6.2004 a encore été améliorée avec la nouvelle édition, tout en conservant la structure rigoureuse de l'ancienne circulaire qui, en raison de son volume, est aussi officieusement appelée livre circulaire. Le présent article explique les modifications apportées à la circulaire concernant les restructurations et les soumet parfois à une analyse critique. Il met aussi en exergue les demandes issues du secteur du conseil qui n'ont pas été prises en compte dans la circulaire.*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>Quasifusion</b> . . . . .	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>Allgemeine Grundlagen</b> . . . . .	<b>5</b>	<b>5.1</b>	<b>Verhältnis zur Transponierung</b> . . . . .	<b>15</b>
<b>2.1</b>	<b>Begriff der Umstrukturierung</b> . . . . .	<b>5</b>	<b>5.2</b>	<b>Quasifusion mit zeitnaher Absorption</b> . . . . .	<b>16</b>
<b>2.2</b>	<b>Teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen</b> . . . . .	<b>6</b>	<b>5.3</b>	<b>Emissionsabgabe bei zeitnaher Veräusserung</b> . . . . .	<b>16</b>
<b>2.3</b>	<b>Einführung des Kapitaleinlageprinzips</b> . . . . .	<b>6</b>	<b>5.4</b>	<b>Umsatzabgabe</b> . . . . .	<b>16</b>
<b>2.4</b>	<b>Senkung der Beteiligungsquote von 20 % auf 10 %</b> . . . . .	<b>7</b>	<b>5.5</b>	<b>Kapitaleinlagereserven bei einer Quasifusion</b> . . . . .	<b>17</b>
<b>2.5</b>	<b>Teilbesteuerung (Art. 18b DBG)</b> . . . . .	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>Umwandlung</b> . . . . .	<b>17</b>
<b>2.6</b>	<b>Art. 61b DBG</b> . . . . .	<b>7</b>	<b>6.1</b>	<b>Umwandlung als Rechtsformwechsel und als übertragende Umwandlung</b> . . . . .	<b>17</b>
<b>2.7</b>	<b>Goodwill</b> . . . . .	<b>8</b>	<b>6.2</b>	<b>Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person</b> . . . . .	<b>17</b>
<b>2.8</b>	<b>Rückwirkende Umstrukturierung ohne Handelsregister-eintragung</b> . . . . .	<b>8</b>	<b>6.3</b>	<b>Umwandlung eines steuerbefreiten Rechtsträgers</b> . . . . .	<b>18</b>
<b>2.9</b>	<b>Mehrwertsteuer</b> . . . . .	<b>9</b>	<b>6.4</b>	<b>Teilumwandlung in eine Personenunternehmung</b> . . . . .	<b>18</b>
<b>3</b>	<b>Personenunternehmungen</b> . . . . .	<b>9</b>	<b>7</b>	<b>Spaltung</b> . . . . .	<b>18</b>
<b>3.1</b>	<b>Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG)</b> . . . . .	<b>9</b>	<b>7.1</b>	<b>Begriff der Spaltung</b> . . . . .	<b>18</b>
<b>3.2</b>	<b>Übertragung von Vermögenswerten auf eine juristische Person (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG)</b> . . . . .	<b>10</b>	<b>7.2</b>	<b>Holdingspaltung</b> . . . . .	<b>19</b>
<b>3.2.1</b>	<b>Betriebsbegriff von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG</b> . . . . .	<b>10</b>	<b>7.2.1</b>	<b>Holdingbetrieb</b> . . . . .	<b>19</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Privatentnahme</b> . . . . .	<b>10</b>	<b>7.2.2</b>	<b>Operativer Betrieb</b> . . . . .	<b>20</b>
<b>3.2.3</b>	<b>Anteile der aufnehmenden juristischen Person im Geschäftsvermögen</b> . . . . .	<b>10</b>	<b>7.3</b>	<b>Emigrationsspaltung</b> . . . . .	<b>21</b>
<b>3.2.4</b>	<b>Sperrfrist von Art. 19 Abs. 2 DBG</b> . . . . .	<b>11</b>	<b>7.4</b>	<b>Modifizierte Dreieckstheorie</b> . . . . .	<b>21</b>
<b>3.2.5</b>	<b>Überpreisliche Einlage</b> . . . . .	<b>11</b>	<b>7.5</b>	<b>Abrechnung bei nicht gewinnsteuerneutraler Spaltung</b> . . . . .	<b>21</b>
<b>3.3</b>	<b>Austausch von Beteiligungsrechten (Art. 19 Abs. 1 lit. c DBG)</b> . . . . .	<b>11</b>	<b>7.6</b>	<b>Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert</b> . . . . .	<b>22</b>
<b>4</b>	<b>Fusion</b> . . . . .	<b>11</b>	<b>7.7</b>	<b>Problematik der umgekehrten Massgeblichkeit</b> . . . . .	<b>22</b>
<b>4.1</b>	<b>Indirekte Totalliquidation</b> . . . . .	<b>11</b>	<b>8</b>	<b>Ausgliederung</b> . . . . .	<b>23</b>
<b>4.2</b>	<b>Dynamische Betrachtungsweise betreffend Vorjahresverluste</b> . . . . .	<b>12</b>	<b>8.1</b>	<b>Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert</b> . . . . .	<b>23</b>
<b>4.3</b>	<b>Verlustübernahme bei Sanierungen</b> . . . . .	<b>12</b>	<b>8.2</b>	<b>Sperrfrist von Art. 61 Abs. 2 DBG</b> . . . . .	<b>23</b>
<b>4.4</b>	<b>Verwendung eigener Beteiligungsrechte</b> . . . . .	<b>13</b>	<b>8.3</b>	<b>Emissionsabgabe bei Verletzung der Sperrfrist</b> . . . . .	<b>23</b>
<b>4.5</b>	<b>50:50-Praxis für KER-Ausschüttungen von an einer Schweizer Börse kotierten Gesellschaften</b> . . . . .	<b>13</b>	<b>8.4</b>	<b>Zulässiger Nennwert</b> . . . . .	<b>23</b>
<b>4.6</b>	<b>Triangular Squeeze-out-Merger</b> . . . . .	<b>13</b>	<b>8.5</b>	<b>Beteiligungsausgliederung</b> . . . . .	<b>24</b>
<b>4.7</b>	<b>Immigrationsfusion</b> . . . . .	<b>14</b>	<b>8.5.1</b>	<b>Beteiligungsquote von 10 %</b> . . . . .	<b>24</b>
<b>4.8</b>	<b>Emigrationsfusion</b> . . . . .	<b>14</b>	<b>8.5.2</b>	<b>Gewinnsteuerwerte, Gestehungskosten und Haltedauer</b> . . . . .	<b>24</b>
<b>4.9</b>	<b>Sanierungsfusion</b> . . . . .	<b>14</b>	<b>8.5.3</b>	<b>Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände</b> . . . . .	<b>24</b>
<b>4.10</b>	<b>Upstream-Merger</b> . . . . .	<b>14</b>	<b>8.5.4</b>	<b>Beteiligungsausgliederung mit zeitnaher Absorption</b> . . . . .	<b>25</b>
<b>4.11</b>	<b>Reverse Merger</b> . . . . .	<b>15</b>	<b>8.6</b>	<b>Art. 62 Abs. 4 DBG</b> . . . . .	<b>25</b>

<b>9 Konzernübertragung . . . . .</b>	<b>25</b>	<b>9.5 Sperrfrist bei der Emissionsabgabe . . . . .</b>	<b>26</b>
<b>9.1 Übertragungen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften . . . . .</b>	<b>25</b>	<b>9.6 Umsatzabgabe . . . . .</b>	<b>27</b>
<b>9.2 Gewinnsteuerwerte, Gestehungskosten und Haltedauer . . . . .</b>	<b>26</b>	<b>10 Übergangsrechtliche Aspekte . . . . .</b>	<b>28</b>
<b>9.3 Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert . . . . .</b>	<b>26</b>	Literatur . . . . .	28
<b>9.4 Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft . . . . .</b>	<b>26</b>	Rechtsquellen . . . . .	29
		Praxisanweisungen . . . . .	30

## 1 Einleitung

Das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1.6.2004 ist seinerzeit einen Monat vor Inkrafttreten des Fusionsgesetzes erschienen und hat einen äusserst wichtigen Beitrag zur Praxisvereinheitlichung geleistet. Es überzeugt auch heute noch durch den stringenten Aufbau, die hohe Qualität der steuerrechtlichen Lösungen und die technische Präzision.

In den seither vergangenen mehr als 15 Jahren gab es aber wichtige Gesetzesänderungen, welche eine Überarbeitung notwendig machten. An erster Stelle ist dabei sicherlich die Einführung des Kapitaleinlageprinzips im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II zu nennen. Auch die Senkung der Beteiligungsquote beim Beteiligungsabzug (Art. 69/70 DBG) hat Auswirkungen auf das Umstrukturierungsrecht. Sodann hat auch die STAF einen gewissen Einfluss auf das Kreisschreiben Nr. 5. Schliesslich wurden einzelne vom Kreisschreiben Nr. 5 getroffene Lösungen durch höchstrichterliche Entscheide derogiert. Und natürlich hat sich die Verwaltungspraxis auch in verschiedenen Bereichen weiterentwickelt.

All dies hat die ESTV zu einer Neuauflage des Kreisschreibens betreffend Umstrukturierungen veranlasst. Neben den materiellen Änderungen hat man die Neuauflage auch dazu verwendet, zahlreiche redaktionelle Anpassungen vorzunehmen. Die ESTV hat vor der Finalisierung des neuen Kreisschreibens Nr. 5a (KS 5a) ein umfangreiches Vernehmlassungsverfahren mit Vertretern von kantonalen Steuerbehörden, der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) wie auch von verschiedenen Interessengruppen durchgeführt.<sup>1</sup> Dabei wurden von der ESTV zahlreiche Anregungen umgesetzt. Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, einen Überblick über die materiellen Änderungen zu geben und diese zu würdigen.

1 Die Stellungnahme von EXPERTsuisse vom 24.6.2021 im Vernehmlassungsverfahren zum KS 5a ist auf der Webseite von EXPERTsuisse publiziert.

## 2 Allgemeine Grundlagen

### 2.1 Begriff der Umstrukturierung

In Ziff. 2.1 KS 5a werden die zivilrechtlichen Grundlagen von Umstrukturierungen dargestellt. An verschiedenen Stellen<sup>2</sup> im KS 5a wird neu klargestellt, dass auch zivilrechtliche Vorgänge, die nicht im FusG geregelt sind, eine steuerneutrale Umstrukturierung darstellen können. Diese Klarstellung ist wichtig, weil das Urteil des Bundesgerichts vom 8.10.2018<sup>3</sup> in dieser Hinsicht gewisse Fragezeichen aufgeworfen hat.<sup>4</sup> Mithin gilt weiterhin der Grundsatz, dass die steuerrechtliche Beurteilung in der Regel nicht davon abhängt, auf welche Art und Weise eine Umstrukturierung zivilrechtlich umgesetzt wurde. Entscheidend ist das wirtschaftliche Resultat, das mit einer Umstrukturierung erzielt wird.

Dies gilt freilich nur dann und insoweit, als tatsächlich eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt. Bei nicht oder nicht vollständig steuerneutralen Umstrukturierungen kann die zivilrechtliche Umsetzung durchaus einen Einfluss auf die steuerrechtliche Beurteilung haben.<sup>5</sup> Dies gilt insbesondere für Rechtsverkehrssteuern wie die Emissionsabgabe und die Umsatzabgabe. Auch die Frage, ob Kapitaleinlagereserven (KER) gebildet werden können, hängt von der zivilrechtlichen Umsetzung einer (nicht steuerneutralen) Umstrukturierung sowie aus Sicht

2 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.1 und 2.2.2.

3 BGer 8.10.2018, 2C\_503/2017 = StR 2018, 950 ff.

4 Das Bundesgericht hat im Urteil vom 8.10.2018 (2C\_503/2017) (vorfrageweise) entschieden, dass eine «Umstrukturierung» iSv Art. 8 Abs. 3 StHG nur dann vorliegt, wenn diese zivilrechtlich in einer im FusG geregelten Form durchgeführt wird (kritisch hierzu OESTERHELT, In vino veritas [non semper est], 922 ff.). Im späteren Urteil vom 14.4.2021 (2C\_564/2020) hat das Bundesgericht diese Aussage erfreulicherweise wieder revidiert (vgl. hierzu OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 [Teil 1], 259 ff.).

5 Vgl. eingehend OESTERHELT/SCHREIBER, Nicht steuerneutrale Spaltungen, 14 ff. (mit Bezug auf die unterschiedliche Behandlung nicht steuerneutraler einstufiger und zweistufiger Spaltungen).

# Gewinnabgrenzung im Lichte von Art. 25b StHG

Anwendung der STAF-Entlastungen im interkantonalen Verhältnis – Würdigung des KS SSK Nr. 34 vom 15.1.2020 – Es bleibt «alles» beim «Alten»

Peter Brülisauer\*



*Peter Brülisauer,  
Dr. iur. HSG, dipl. Steuer-  
experte, Lehrbeauftragter  
für nationales und inter-  
nationales Steuerrecht an  
der Universität St.Gallen,  
Ersatzrichter der StRK  
Thurgau, Tax Partner, MME  
Legal | Tax | Compliance,  
Zürich/Zug*

Mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) per 1.1.2020 sind neue steuerliche Förderungsinstrumente für spezifische Geschäfts-Funktionen im Rahmen der ordentlichen Besteuerung eingeführt worden. Der Verfasser des Artikels hat sich bereits mit der *Gewinnermittlung im Lichte von Art. 25b StHG* (BRÜLISAUER, FStR 4/2020) und insbesondere mit der umstrittenen Frage des Verhältnisses zwischen den periodischen STAF-Entlastungen und der zeitlichen Verlustverrechnung auseinandergesetzt. Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat am 15.1.2020 das KS SSK 34/2020 publiziert, in welchem anhand von Zahlenbeispielen aufgezeigt wird, wie im interkantonalen Verhältnis die Gewinnabgrenzung bei Inanspruchnahme von STAF-Entlastungen umgesetzt werden soll. Im Rahmen dieses Artikels erfolgt die Auseinandersetzung mit der *Gewinnabgren-*

*zung im Lichte von Art. 25b StHG*. Dabei soll die Frage beantwortet werden, ob aufgrund der Einführung der STAF neue «spezifische» Grundsätze der Gewinnabgrenzung zur Anwendung gelangen müssen, wenn im interkantonalen Verhältnis STAF-Entlastungen geltend gemacht werden, wie dies im KS SSK 34/2020 vorgeschlagen wird. Der Verfasser kommt nach kritischer Würdigung des KS SSK 34/2020 und anhand von praktischen Beispielen, die in einen neuen *Lösungsvorschlag* münden, zum Schluss, dass die Verteilung der STAF-Entlastung zwischen Betriebs- und Nicht-Betriebsgewinnen bereits im Rahmen der kantonalen Gewinnermittlung geregelt wird. Dies bedeutet auch, dass im Rahmen der interkantonalen Gewinnabgrenzung bei Inanspruchnahme von STAF-Entlastungen weiterhin an den vom BGer vor Einführung der STAF entwickelten Grundsätzen des interkantonalen Steuerrechts (IKStR) festgehalten werden kann.

\* Der Verfasser des Artikels dankt lic. oec. Benno Eberhard, Hauptabteilungsleiter bei der KSTA SG, Dr. iur. Henk Fenners, Leiter Rechtsdienst KSTA SG, Armin Oberkalmsteiner, Fachspezialist Unternehmenssteuern, KSTA ZH, lic. iur. Walter Sommer, dipl. Steuerexperte, MME Zürich, sowie Prof. Dr. Raoul Stocker, Professor für Steuerrecht an der Universität St.Gallen, für die kritische Durchsicht des Manuskripts und die wertvollen Anregungen und Hinweise. Ferner bedankt sich der Verfasser für die konstruktiven und kontroversen Diskussionen zu Teilaspekten dieses Artikels, insbesondere bei Thomas Hug, lic. oec. HSG, Executive Director, Group Tax & Transfer Pricing, Bank Julius Bär Gruppe, Daniel Messmer, dipl. Steuerexperte, KSTA SG, und Günter Schäuble, Head Global Finance & Tax, Schindler Gruppe. Die Diskussionen mit allen aufgeführten Personen haben den Artikel massgeblich beeinflusst.

*Avec l'entrée en vigueur de la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) au 1.1.2020, de nouveaux instruments d'incitations fiscales pour des fonctions économiques spécifiques ont été introduits dans le cadre de l'imposition ordinaire. L'auteur de l'article s'est déjà penché sur la détermination du bénéfice à la lumière de l'art. 25b LHID (Brülisauer, FStR 4/2020) et notamment sur la question controversée du rapport entre les allègements périodiques RFFA et le report des pertes dans le temps. La Conférence suisse des impôts (CSI) a publié le 15.1.2020 la circulaire CSI 34/2020, dans laquelle il est indiqué, à l'aide d'exemples chiffrés, comment la répartition des bénéfices doit être mise en œuvre dans les relations intercantionales en cas de recours aux allègements RFFA. Dans le cadre de cet article, la répartition des bénéfices est examinée à la lumière de l'art. 25b LHID. Il s'agit de répondre à la ques-*

*tion de savoir si l'introduction de la RFFA suppose d'appliquer de nouveaux principes spécifiques de répartition des bénéfices lorsque des allègements RFFA sont réclamés dans des constellations intercantionales, comme cela est proposé dans la circulaire CSI 34/2020. Après une analyse critique de la circulaire CSI 34/2020 et à l'aide d'exemples pratiques qui aboutissent à une nouvelle proposition de solution, l'auteur conclut que la répartition de l'allègement RFFA entre les bénéfices d'exploitation et les bénéfices hors exploitation est déjà réglée dans le cadre de la détermination du bénéfice cantonal. Cela signifie également que, dans le cadre de la répartition intercantonale des bénéfices en cas de recours aux allègements RFFA, on peut continuer à s'en tenir aux principes du droit fiscal intercantonal développés par le TF avant l'introduction de la RFFA.*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>33</b>		
<b>2</b>	<b>Grundlagen</b>	<b>35</b>		
<b>2.1</b>	<b>Allgemeine Grundlagen</b>	<b>35</b>		
2.1.1	Begrifflichkeiten	35		
2.1.1.1	Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung	35		
2.1.1.2	Interkantionales und internationales Unternehmen	36		
2.1.1.3	Betriebsstätte- und Konzern-Verbund	37		
2.1.2	Steuerdomizile und Abgrenzungsmethoden	37		
2.1.2.1	Terminologie und Übersicht	37		
2.1.2.2	Funktionsweise der Abgrenzungsmethoden	39		
2.1.2.2.1	Objektmissige Methode im internationalen Betriebsstätte-Verbund	39		
2.1.2.2.2	Quotenmässige Methoden im interkantonalen Betriebsstätte-Verbund	40		
2.1.3	Besteuerung von Grundstücken des Geschäftsvermögens	42		
2.1.3.1	Grundstückserträge und Grundstückgewinne im Rahmen der Gewinnermittlung	42		
2.1.3.2	Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften im Rahmen der Gewinnabgrenzung	43		
2.1.3.2.1	Unterschied zwischen Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften	43		
2.1.3.2.2	Zuordnung der Erträge, Buch- und Wertzuwachsgerinne	43		
<b>2.2</b>	<b>Grundlagen der Gewinnermittlung</b>	<b>44</b>		
2.2.1	Gleiche Grundsätze und Systematik vor und nach STAF	44		
2.2.2	StHG-Konzeption zur Ermittlung der STAF-Entlastungen	45		
2.2.2.1	Steuerrechtliche Voraussetzungen der STAF-Entlastungen	45		
2.2.2.1.1	Ausübung betrieblicher Funktionen in der Schweiz: Betriebsbezug	45		
2.2.2.1.2	Erzielung eines Reingewinns in der Schweiz: Gewinnbezug	45		
2.2.2.2	Verhältnis von Art. 25b StHG zu Art. 24b, 25a und 25a <sup>bis</sup> StHG	46		
2.2.2.2.1	Auffassung SSK: Art. 25b StHG als steuerbegründende Korrekturvorschrift	46		
2.2.2.2.2	Auffassung Brülisauer: Art. 25b StHG als einschränkende Korrekturvorschrift	47		
2.2.2.3	Natur der STAF-Entlastungen im Rahmen der Gewinnermittlung	49		
2.2.2.3.1	Die STAF-Entlastungen als steuerliche Vergünstigungsfiktion	49		
2.2.2.3.2	Die STAF-Entlastungen als Ausfluss der Gesamtwertschöpfung	49		
2.2.2.3.3	Die STAF-Entlastungen als steuerlich abzugsfähige Gesamtposition	51		
<b>2.3</b>	<b>Grundlagen der Gewinnabgrenzung</b>	<b>51</b>		
2.3.1	StHG und IKStR als Rechtsgrundlagen	51		
2.3.2	Vom BGER vor der STAF entwickelte IKStR-Grundsätze	53		
2.3.2.1	Abgrenzung durch Gesamtgewinnerlegung	53		
2.3.2.2	Präzipuum («sui generis») für Leitungs- (und andere) Funktionen	53		
2.3.2.3	Vermeidung von Abgrenzungsverlusten	54		
2.3.2.4	Anwendung der Gesamtverlustverrechnung	55		
2.3.3	Von der SSK nach der STAF vorgeschlagene IKStR-Grundsätze	55		
2.3.3.1	Allgemeine Grundsätze beim Vorliegen von STAF-Entlastungen	55		
2.3.3.2	Spezifische Grundsätze beim Vorliegen von STAF-Entlastungen	56		
2.3.3.2.1	Stufe 1: Abgrenzung vor STAF-Entlastungen	56		
2.3.3.2.2	Stufe 2: Abgrenzung der STAF-Entlastungen	56		
2.3.3.2.3	Stufe 3: Abgrenzung der Entlastungsbegrenzung	57		
2.3.3.3	Bewertungs- und Verfahrensfragen aufgrund der STAF	57		
2.3.3.3.1	Ermittlung spezifischer stiller Reserven im Lichte der STAF	57		
2.3.3.3.2	Veranlagungs- und Meldeverfahren zwischen den Kantonen	57		
2.3.4	Konzeptionelle Würdigung der spezifischen Grundsätze des KS SSK 34/2020	58		
2.3.4.1	Notwendigkeit der neuen Abgrenzungsstufen?	58		
2.3.4.1.1	Stufe 1 der Abgrenzung	58		
2.3.4.1.2	Stufen 2 und 3 der Abgrenzung	58		
2.3.4.2	Sachrichtigkeit der differenzierten Zuordnung der STAF-Entlastungen?	59		

<b>2.4 Vorgehensweise für die Praxistauglichkeitsprüfung . . . . .</b>	<b>60</b>	<b>4 Spezialthemen im interkantonalen Verhältnis . . . . .</b>	<b>72</b>
2.4.1 Fallkonstellationen . . . . .	60	<b>4.1 Interkantonales Unternehmen mit Spezialsteuer-</b>	<b>domizil(en) . . . . .</b>
2.4.2 Lösungsschema . . . . .	60		<b>72</b>
<b>3 STAF-Entlastungen im interkantonalen Betriebsstätte-</b>	<b>Verbund . . . . .</b>	<b>4.2 Spartenrechnungen im freizügigen Wirtschaftsraum</b>	<b>Schweiz . . . . .</b>
	<b>62</b>		<b>75</b>
<b>3.1 Bei indirekter Ermittlung der Betriebsquote . . . . .</b>	<b>62</b>	4.2.1 Beurteilung im Rahmen der kantonalen Gewinn-	ermittlung . . . . .
3.1.1 Anwendung von typenspezifischen Quotenschlüsseln . . . . .	62		75
3.1.2 STAF-Entlastung < 70 % des Betriebs- bzw. Gesamtgewinns . . . . .	62	4.2.1.1 Gesamtbetrachtung bei der steuerlichen	Abzugsfähigkeitsprüfung . . . . .
3.1.3 STAF-Entlastung > 70 % des Betriebs- bzw. Gesamtgewinns . . . . .	62		75
3.1.4 Fazit 1: Anwendung der alten IKStR-Grundsätze bei indirekter Quotenermittlung . . . . .	63	4.2.1.2 Gesamtbetrachtung bei interkantonalen	Umstrukturierungen . . . . .
			76
<b>3.2 Bei direkter Ermittlung der Betriebsquote . . . . .</b>	<b>63</b>	4.2.2 Beurteilung im Rahmen der interkantonalen	Gewinnabgrenzung . . . . .
3.2.1 Quotenmässige Zuweisung der STAF-Entlastung . . . . .	63		76
3.2.1.1 Herleitung aus dem Wesen der quotenmässigen	Methode . . . . .	4.2.2.1 Anwendung der quotenmässig-indirekten Methode . . . . .	76
	63	4.2.2.2 Anwendung der quotenmässig-direkten Methode . . . . .	77
3.2.1.2 Herleitung aus dem Schlechterstellungsverbot	bzw. der Verlustsolidarität . . . . .		
	65	<b>4.3 F&amp;E-Zusatzabzug im Rahmen interkantionaler</b>	<b>Auftragsforschung . . . . .</b>
3.2.1.3 Herleitung aus dem Drittvergleichsprinzip . . . . .	66		<b>78</b>
3.2.1.3.1 Ursprung und Begriff des Drittvergleichsprinzips . . . . .	66	4.3.1 Sachverhalt . . . . .	78
3.2.1.3.2 Internationale und interkantonale	Drittvergleichsprüfung . . . . .	4.3.2 Lösungsvorschlag . . . . .	79
	66	4.3.2.1 Kantonale Gewinnermittlung . . . . .	79
3.2.1.4 Herleitung aus dem Nationalen Finanzausgleich	(NFA) . . . . .	4.3.2.2 Interkantonale Gewinnabgrenzung . . . . .	80
	69		
3.2.2 STAF-Entlastung < 70 % des Betriebs-	bzw. Gesamtgewinns . . . . .	<b>5 Erkenntnisse und Schlussfolgerungen . . . . .</b>	<b>81</b>
	70	<b>5.1 Für die kantonale Gewinnermittlung . . . . .</b>	<b>81</b>
3.2.3 STAF-Entlastung > 70 % des Betriebs-	bzw. Gesamtgewinns . . . . .	<b>5.2 Für die interkantonale Gewinnabgrenzung . . . . .</b>	<b>81</b>
	70	5.2.1 Anwendung der alten Grundsätze des IKStR . . . . .	81
3.2.4 Fazit 2: Anwendung der alten IKStR-Grundsätze bei direkter Quotenermittlung . . . . .	71	5.2.2 Postulat zur Anpassung des KS SSK 34/2020 . . . . .	83
		Literatur . . . . .	83
<b>3.3 Verhältnis zwischen der indirekten und direkten</b>	<b>Betriebsquotenermittlung . . . . .</b>	Rechtsquellen . . . . .	85
	<b>71</b>	Materialien . . . . .	85
		Praxisanweisungen . . . . .	85

## 1 Einleitung

Am 1.1.2020 ist das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF)<sup>1</sup> in Kraft getreten, was dazu geführt hat, dass im StHG die Gewinnermittlungsregeln – und basierend darauf – jene der Kantone (und auch des Bundes)<sup>2</sup> angepasst worden sind. Der Verfasser dieses Artikels hat sich bereits intensiv mit dem Thema der «Gewinnermittlung im Lichte von Art. 25b StHG»<sup>3</sup> auseinandergesetzt und ist dabei zum Schluss gekommen, dass sich die Grundsätze der steuerrechtlichen Gewinnermittlung aufgrund der STAF **nicht**<sup>4</sup> verändert haben.

In der Praxis stellt sich die Frage, ob die vor der STAF vom BGer entwickelten Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts (IKStR) auch nach Einführung der STAF zur Anwendung gelangen können oder ob sie aufgrund von Art. 25b StHG modifiziert oder sogar «neu» konzipiert werden müssen. Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) vertritt diesbezüglich im KS SSK 34/2020<sup>5</sup> die Auffassung, dass wegen «der unterschiedlichen kantonalen Umsetzung der STAF-Entlastungen» neue «spezifische» Grundsätze bei der Gewinnabgrenzung zur Anwendung gelangen *müssen*.

Es ist unstrittig, dass die vor der STAF vom BGer entwickelten «alten» Grundsätze des IKStR dann zur Anwendung kommen, wenn ein Unternehmen keine STAF-Entlastungen in Anspruch nimmt. Weil erstens die STAF-Entlastungen und die Entlastungsbegrenzung Teil der steuerrechtlichen Gewinnermittlung sind<sup>6</sup>, zweitens bei

1 BBI 2018 6031; SR 613.2, AS 2019 2395.

2 Im Bund wurde mit der Einführung der STAF der Wegzugstatbestand neu geregelt (vgl. Art. 24d StHG und Art. 61b DBG) und der Zuzugstatbestand mit dem Zuzugs-Step-Up neu explizit verankert (vgl. Art. 24c StHG und Art. 61a DBG).

3 BRÜLISAUER, Gewinnermittlung im Lichte von Art. 25b StHG, 306 ff.

4 BRÜLISAUER, Gewinnermittlung im Lichte von Art. 25b StHG, 317 ff. u. 341 f.

5 KS SSK 34/2020, Ziff. 2.2.

6 BRÜLISAUER, Gewinnermittlung im Lichte von Art. 25b StHG, 309 u. 319 ff.

Aus der Rechtsprechung

# Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 (Teil 2)

Stefan Oesterhelt



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

## Inhalt

<b>1</b>	<b>BGer vom 10.5.2021 (Steuerbefreiung bei Unternehmensstiftung)</b> . . . . .	<b>87</b>	<b>5</b>	<b>BVGer vom 23.11.2021 (M&amp;A-Berater als Effekthändler für die Umsatzabgabe)</b> . . . . .	<b>95</b>
<b>1.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>87</b>	<b>5.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>95</b>
<b>1.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>87</b>	<b>5.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>95</b>
<b>1.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>87</b>	<b>5.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>96</b>
<b>2</b>	<b>BGer vom 3.12.2021 (Widerruf einer Steuerbefreiung)</b> . . . . .	<b>88</b>	<b>6</b>	<b>BVGer vom 16.11.2021 (verspätete Einreichung der Ansässigkeitsbescheinigung bei der ESTV)</b> . . . . .	<b>97</b>
<b>2.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>88</b>	<b>6.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>97</b>
<b>2.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>89</b>	<b>6.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>98</b>
<b>2.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>89</b>	<b>6.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>98</b>
<b>3</b>	<b>BGer vom 26.7.2021 (Bewertung einer Anwalts-AG für die Vermögenssteuer)</b> . . . . .	<b>90</b>		Literatur . . . . .	99
<b>3.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>90</b>		Rechtsquellen . . . . .	100
<b>3.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>91</b>		Praxisanweisungen . . . . .	100
<b>3.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>92</b>			
<b>4</b>	<b>BVGer vom 29.11.2021 (Verlustausbuchung bei Sanierung)</b> . . . . .	<b>92</b>			
<b>4.1</b>	<b>Sachverhalt</b> . . . . .	<b>92</b>			
<b>4.2</b>	<b>Aus den Erwägungen</b> . . . . .	<b>93</b>			
<b>4.3</b>	<b>Bemerkungen</b> . . . . .	<b>93</b>			

# Gesetzgebungs-Agenda 2022/1

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

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Bund</b>	<b>102</b>	<b>2.6</b>	<b>Genf</b>	<b>106</b>
<b>1.1</b>	<b>Eidg. Volksinitiative «Löhne entlasten, Kapital gerecht besteuern»</b>	<b>102</b>	<b>2.7</b>	<b>Neuenburg</b>	<b>106</b>
<b>1.2</b>	<b>Abschaffung der Emissionsabgabe</b>	<b>102</b>	<b>2.8</b>	<b>Nidwalden</b>	<b>106</b>
<b>1.3</b>	<b>Kinderdrittbetreuungskosten</b>	<b>102</b>	<b>2.9</b>	<b>Schaffhausen</b>	<b>107</b>
<b>1.4</b>	<b>Anheben der Umsatzgrenze für die Befreiung von Vereinen von der Mehrwertsteuerpflicht</b>	<b>102</b>	<b>2.10</b>	<b>Solothurn</b>	<b>107</b>
<b>1.5</b>	<b>Stärkung des Fremdkapitalmarkts (namentlich Reform der Verrechnungssteuer)</b>	<b>102</b>	<b>2.11</b>	<b>Tessin</b>	<b>108</b>
<b>1.6</b>	<b>Revision des Stiftungsrechts</b>	<b>102</b>	<b>2.12</b>	<b>Thurgau</b>	<b>108</b>
<b>1.7</b>	<b>Bekämpfung von missbräuchlichen Konkursen</b>	<b>103</b>	<b>2.13</b>	<b>Uri</b>	<b>109</b>
<b>1.8</b>	<b>Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung</b>	<b>103</b>	<b>3</b>	<b>International</b>	<b>109</b>
<b>1.9</b>	<b>Änderung des Mehrwertsteuergesetzes</b>	<b>103</b>	<b>3.1</b>	<b>Überblick</b>	<b>109</b>
<b>1.10</b>	<b>Anpassungen bei der Leibrentenbesteuerung</b>	<b>104</b>	<b>3.2</b>	<b>Armenien</b>	<b>110</b>
<b>1.11</b>	<b>Vereinheitlichung der Rückerstattungs- und Verzugszinssätze</b>	<b>104</b>	<b>3.3</b>	<b>Fürstentum Liechtenstein</b>	<b>110</b>
<b>1.12</b>	<b>In der Wintersession 2021 behandelte Motionen</b>	<b>104</b>	<b>3.4</b>	<b>Malta</b>	<b>110</b>
<b>2</b>	<b>Kantone</b>	<b>105</b>	<b>3.5</b>	<b>Zypern</b>	<b>110</b>
<b>2.1</b>	<b>Aargau</b>	<b>105</b>	<b>3.6</b>	<b>Bericht über die Umsetzung der Roadmap mit Italien</b>	<b>110</b>
<b>2.2</b>	<b>Basel-Landschaft</b>	<b>105</b>	<b>3.7</b>	<b>StADG</b>	<b>111</b>
<b>2.3</b>	<b>Basel-Stadt</b>	<b>105</b>	<b>3.8</b>	<b>AIA Finanzkonten – Ausweitung auf neue Partnerstaaten</b>	<b>111</b>
<b>2.4</b>	<b>Bern</b>	<b>105</b>	<b>3.9</b>	<b>Bericht über die Umsetzung des Bundesgesetzes zur Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum</b>	<b>111</b>
<b>2.5</b>	<b>Freiburg</b>	<b>106</b>	<b>3.10</b>	<b>OECD – Digitalisierte Wirtschaft</b>	<b>112</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 2022/1       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:

---

