



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht
und Law and Economics

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Fabian Mauchle/
Henk Fenners

Ausgewählte Fragestellungen zur privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung

Peter Hongler/
Jan-Marius Hübeler

Die Bilanzberichtigung

Fabian Sutter/
Lukas Aebi

Steuerungumgehung bei der erweiterten internationalen Transponierung
Ausgewählte Aspekte der Praxis zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer
im internationalen Verhältnis

Stefan Oesterhelt

Aus der Rechtsprechung im Jahr 2021/2022 (Teil 2)

Henk Fenners/
Heinz Baumgartner/
Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2022/4

2022/4

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, Varnbuelstrasse 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 Rezensions-Exemplare

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 Aus-
bildung: 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 ver-
rechnet.
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

2022/4

Inhalt

	Artikel	
Fabian Mauchle/ Henk Fenners	Ausgewählte Fragestellungen zur privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung	425
Peter Hongler/ Jan-Marius Hübeler	Die Bilanzberichtigung	440
Fabian Sutter/ Lukas Aebi	Steuerungumgehung bei der erweiterten internationalen Transponierung Ausgewählte Aspekte der Praxis zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis	457
	Aus der Rechtsprechung	
Stefan Oesterhelt	Aus der Rechtsprechung im Jahr 2021/2022 (Teil 2)	476
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2022/4	498

Ausgewählte Fragestellungen zur privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung

Fabian Mauchle/Henk Fenners*



Fabian Mauchle, Dr. iur. HSG, M.A. HSG in Economics, Rechtsanwalt, Senior Consultant International Tax and Transaction Services bei Ernst & Young AG, Zürich



Henk Fenners, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, Amtsleiter-Stellvertreter und Leiter Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramts St.Gallen

Gibt eine steuerpflichtige Person ihre selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv auf, kann sie gemäss Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG von einer privilegierten Besteuerung des Liquidationsgewinns profitieren. Dieser Beitrag thematisiert nach einer kurzen Darstellung der Funktionsweise und Anspruchsvoraussetzungen folgende vier Fragestellungen: (1) Was ist unter einer «definitiven» Aufgabe der «gesamten» selbständigen Erwerbstätigkeit zu verstehen? (2) Welche stillen Reserven qualifizieren für die privilegierte Besteuerung? (3) Kann eine privilegierte Liquidation anstelle einer steuerneutralen Umstrukturierung beansprucht werden? (4) Wie werden Verlust- und Beitragsüberhänge behandelt?

Eine kritische Würdigung der bestehenden Rechts- und Verwaltungspraxis zeigt, dass nicht in allen Punkten sachgerechte Lösungen bestehen. Insbesondere aus steuersystematischer Sicht ergeben sich gewisse Defizite und Widersprüche. Der Beitrag versucht, Lösungsansätze de lege lata und de lege ferenda zu skizzieren, um die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung einem kohärenteren System zuzuführen.

Si un contribuable cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante après l'âge de 55 ans révolus ou en raison d'une incapacité de poursuivre son activité pour cause d'invalidité, il peut bénéficier d'une imposition privilégiée du bénéfice de liquidation conformément à l'art. 37b LIFD et à l'art. 11 al. 5 LHID. Après une brève présentation du fonctionnement et des conditions d'octroi de cette imposition privilégiée, la présente contribution aborde les quatre questions suivantes: (1) Que faut-il comprendre par cessation «définitive» de «l'entier» de l'activité lucrative indépendante? (2) Quelles sont les réserves latentes qui bénéficient d'une imposition privilégiée? (3) Peut-on prétendre à une liquidation privilégiée au lieu d'une restructuration fiscalement neutre? (4) Comment les excédents de pertes et de cotisations sont-ils traités?

Une évaluation critique de la pratique juridique et administrative actuelle montre qu'il n'existe pas de solutions appropriées sur tous les points. Des déficits et des contradictions apparaissent notamment au regard de la systématique fiscale. L'article tente d'esquisser des solutions de lege lata et de lege ferenda afin de faire évoluer l'imposition privilégiée des bénéficiaires de liquidation vers un système plus cohérent.

* Die Autoren vertreten in diesem Artikel ihre persönliche Ansicht, die nicht zwingend mit derjenigen ihrer jeweiligen Arbeitgeber übereinstimmen muss.

Inhalt

1	Einleitung	426	5	Fragestellung 3: Kann eine privilegierte Liquidation anstelle einer steuerneutralen Umstrukturierung beansprucht werden?	433
2	Grundlagen	426	5.1	Problemaufriss	433
2.1	Funktionsweise	426	5.2	«Zwang» zur steuerneutralen Umstrukturierung?	434
2.2	Anspruchsvoraussetzungen	427	6	Fragestellung 4: Wie werden Verlust- und Beitragsüberhänge behandelt?	435
2.2.1	Erreichen der Altersgrenze oder Invalidität	427	6.1	Grundsatz der Sonderveranlagung versus Gesamtreineinkommensprinzip	436
2.2.2	Definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit	427	6.2	Verlustüberhänge	436
2.2.3	Nur einmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung	428	6.3	Beitragsüberhänge	438
2.2.4	Antragserfordernis?	428	7	Schlussbemerkungen	438
3	Fragestellung 1: Was ist unter einer «definitiven» Aufgabe der «gesamten» selbständigen Erwerbstätigkeit zu verstehen?	428		Literatur	438
3.1	«Definitive» Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. «endgültige» Liquidation	428		Materialien	439
3.2	Aufgabe der «gesamten» selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. «vollständige» Liquidation	430			
4	Fragestellung 2: Welche stillen Reserven qualifizieren für die privilegierte Besteuerung?	431			

1 Einleitung

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde unter anderem die privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei definitiver Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit eingeführt.¹ Diese in Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG verankerte «Sondernorm zu den generellen Steuerberechnungsregeln»² trat am 1.1.2011 in Kraft. Mehr als zehn Jahre später zeigt sich, dass in der Anwendung dieser durchaus komplexen Thematik trotz Verordnung³ und Kreisschreiben⁴ noch immer diverse Schwierigkeiten bestehen. Aus diesem Grund sollen in diesem Beitrag – nach einer kurzen Darstellung der Grundlagen – vier ausgewählte Fragestellungen eingehend diskutiert werden. Diese Fragestellungen wurden deshalb ausgewählt, weil sie nach Ansicht der Autoren in der Praxis besonders relevant sind und/oder weil sie in neueren Gerichtsurteilen thematisiert wurden.

2 Grundlagen

2.1 Funktionsweise

Ausgangspunkt für die Privilegierung von Liquidationsgewinnen war die Kritik, dass die in der Regel über mehrere Steuerperioden gebildeten stillen Reserven bei definitiver Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit auf einmal realisiert werden, was aufgrund des progressiven Einkommenssteuersatzes zu einer «als stossend empfundenen steuerlichen Belastung» führe.⁵ Diese auf dem Periodizitätsprinzip basierende Besteuerung widerspreche dem wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip.⁶

Die Privilegierung besteht zum einen darin, dass die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven (sog. Liquidationsgewinn) getrennt vom übrigen Einkommen mittels Sonderveranlagung besteuert wird.⁷ Zum Liquidationsgewinn gehören nur die-

1 Vgl. BBI 2007, 2324.

2 LANG, Aufschubstatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II, 118, mit Hinweis auf die systematische Einordnung dieser Normen.

3 Verordnung vom 17.2.2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV); SR 642.114.

4 ESTV, KS 28 vom 3.11.2010.

5 Botschaft UStR II, BBI 2005, 4824.

6 BAUMGARTNER, Art. 37b DBG N 4; LANG, Aufschubstatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II, 115 f.; LAUBER/HOLENSTEIN, Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit: Auslegeordnung zum neuen Art. 37b DBG, 337.

7 Der Vorschlag des Bundesrates beinhaltete noch keine gesonderte Veranlagung von Liquidationsgewinnen, sondern eine Reduktion des satzbestimmenden Einkommens (vgl. ausführlich zur Entstehungsgeschichte LAUBER/HOLENSTEIN, Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit: Auslegeordnung zum neuen Art. 37b DBG, 337 ff., sowie BGer 29.7.2012,

Die Bilanzberichtigung

Peter Hongler/Jan-Marius Hübeler



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



*Jan-Marius Hübeler,
M.A. HSG, Wissenschaftlicher
Assistent und Doktorand an der
Universität St. Gallen (HSG)*

Die Anbindung der steuerlichen Gewinnermittlung an das handelsrechtlich ausgewiesene Jahresergebnis nach OR setzt die korrekte Ermittlung desselben – die «Handelsrechtskonformität» – voraus. Falls die Handelsbilanz gegen handelsrechtliche Vorschriften verstösst, kann sowohl die steuerpflichtige Person als auch die Steuerbehörde eine Korrektur vornehmen (sog. Bilanzberichtigung). Auf die Fragen, in welchen Fällen konkret eine Korrektur vorzunehmen ist und wie eine Korrektur zu erfolgen hat, liefern die Lehre und die bisherige Rechtsprechung allerdings nur knappe Antworten. Der vorliegende Beitrag soll diese Lücke schliessen. Ein besonderer Fokus liegt auf möglichen Überschneidungen beim Fehlerbegriff und bei der Korrekturenschwelle im Handels- und Steuerrecht.

Le rattachement de la détermination du bénéfice fiscal au résultat annuel selon le droit commercial du CO pré-suppose la détermination correcte de ce dernier, soit la «conformité au droit commercial». Si le bilan commercial ne respecte pas les normes du droit commercial, tant le contribuable que l'autorité fiscale peuvent procéder à une correction (dite correction de bilan). La doctrine et la jurisprudence actuelles ne fournissent toutefois que de vagues réponses aux questions de savoir dans quels cas il faut concrètement procéder à une correction et comment celle-ci doit être effectuée. Le présent article vise à combler cette lacune. L'accent est mis sur les recoupements possibles entre la notion d'erreur et le seuil de correction en droit commercial et en droit fiscal.

Inhalt

1 Einleitung	441	3.3 Korrekturschwelle	447
1.1 Problemstellung und Übersicht	441	3.4 Korrekturverfahren	448
1.2 Steuerliches Massgeblichkeitsprinzip	442	4 Korrektur handelsrechtlicher Fehler in der Steuerbilanz	448
2 Korrekturen in den IFRS	444	4.1 Korrektur formeller handelsrechtlicher Fehler	448
2.1 Fehlerhaftigkeit	444	4.2 Korrektur materieller handelsrechtlicher Fehler	449
2.1.1 Definition	444	4.2.1 Übersicht	449
2.1.2 Informationsstand am Stichtag	444	4.2.2 Handelsrechtliches Korrekturverfahren	449
2.1.3 Sorgfalt	444	4.2.3 Steuerrechtliches Korrekturverfahren	449
2.1.4 Abgrenzung zu Schätzungs- und Methodenänderungen	444	4.2.3.1 Allgemeines	449
2.2 Korrekturschwelle	445	4.2.3.2 Fehlerhaftigkeit und Korrekturschwelle im Steuerrecht	450
2.3 Korrekturverfahren	445	4.2.3.3 Feststellung der Fehlerhaftigkeit durch die Steuerbehörde und Offensichtlichkeitsdoktrin	451
3 Begriff der handelsrechtlichen Fehlerhaftigkeit und Korrektur handelsrechtlicher Fehler in der Handelsbilanz	445	4.2.3.4 Zur Bedeutung von Treu und Glauben	452
3.1 Formelle Fehlerhaftigkeit	445	4.2.3.5 Zeitpunkt der Korrektur	452
3.2 Materielle Fehlerhaftigkeit	446	4.2.3.5.1 Vor Veranlagung	452
3.2.1 Definition	446	4.2.3.5.2 Nach Veranlagung: Revisions- und Nachsteuerungsverfahren	453
3.2.2 Informationsstand am Stichtag	446	5 Fazit	453
3.2.3 Sorgfalt	446	Literatur	454
3.2.4 Ermessensspielraum	446	Materialien	456
3.2.5 Abgrenzung zu Schätzungs- und Methodenänderungen	447		

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Übersicht

Die steuerliche Gewinnermittlung knüpft in der Schweiz gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip – vorbehaltlich steuerlicher Korrekturvorschriften – an den nach den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsrechts ermittelten und in der handelsrechtlichen Jahresrechnung tatsächlich ausgewiesenen Gewinn an.¹

Die Anbindung der steuerlichen Gewinnermittlung an das handelsrechtlich ausgewiesene Jahresergebnis nach OR² setzt dabei die korrekte Ermittlung desselben – die «Han-

delsrechtskonformität» – voraus.³ M. a. W. gilt das Massgeblichkeitsprinzip gemäss herrschender Lehre nur insofern, als die handelsrechtliche Jahresrechnung nicht gegen zwingende Bestimmungen der OR-Rechnungslegungsvorschriften verstösst, d. h. «fehlerfrei» zustande gekommen ist.⁴

Liegt hingegen ein solcher versehentlicher oder absichtlicher Verstoss zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresergebnisses vor, kann die steuerliche Veranlagung grundsätzlich nicht mehr unmittelbar auf der (an steuerrechtliche Korrektornormen angepassten) handelsrechtlichen Jahresrechnung basieren. Gemäss herrschender Lehre ist daher «irgendwo» eine Korrektur – eine «Bi-

1 Vgl. statt vieler das kürzlich publizierte BGer 13.9.2022, 2C_1012/2021, E. 3.1. Wir vereinfachen an dieser Stelle und nehmen keinen Bezug auf die Diskussion, ob das Massgeblichkeitsprinzip als «pragmatische Lösung» (vgl. REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 48) sachgerecht ist und ob an der «Verzahnung zwischen Handels- und Steuerbilanz» (BERTSCHINGER/REGLI, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, 318) festzuhalten ist.

2 Die Begriffe «handelsrechtliche Rechnungslegung» und «OR-Rechnungslegung» sowie verwandte Formulierungen sind nachfolgend als Synonyme zu verstehen.

3 Statt vieler BGer 30.1.2014, 2C_554/2013, E. 2.1; ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, 726; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 168; NEUHAUS/SCHNEIDER, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, 809.

4 Die Begriffe «Fehler» und «Verstoss» als solche sind nachfolgend neutral zu verstehen, d. h., sie suggerieren jeweils keine Versehentlichkeit oder Absichtlichkeit.

Steuerumgehung bei der erweiterten internationalen Transponierung

Ausgewählte Aspekte der Praxis zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis

Fabian Sutter/Lukas Aebi*



Fabian Sutter, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner, Loyens & Loeff Schweiz GmbH, Zürich



Lukas Aebi, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, LL.M., Lenz & Staehelin, Zürich

Bei den als erweiterte internationale Transponierung bekannt gewordenen Fallkonstellationen verweigert die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Praxis die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit dem Argument der Steuerumgehung. Betroffen sind Sachverhalte, in denen ein nicht zur vollen Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigter Ausländer eine Schweizer Zielgesellschaft über eine Schweizer Akquisitionsgesellschaft erwirbt. Der blosse Einsatz einer Schweizer Akquisitionsgesellschaft wird dabei von der Eidgenössischen Steuerverwaltung relativ schematisch als Steuerumgehung betrachtet. Der vorliegende Beitrag stellt die Praxis zur erweiterten internationalen Transponierung dar, geht auf deren eigentlichen Auslöser ein, nämlich die (zu) strengen Rückerstattungsvoraussetzungen der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis, und behandelt die rechtliche Grundlage, den Steuerumgehungsvorbehalt im Verrechnungssteuergesetz, anhand eines aktuellen Urteils. Anschliessend wird die Praxis zur erweiterten internationalen Transponierung kritisch anhand zweier Fallbeispiele gewürdigt.

Dans les constellations connues sous le nom de transposition internationale étendue, l'Administration fédérale des contributions refuse dans sa pratique le remboursement de l'impôt anticipé en invoquant l'évasion fiscale. Il s'agit de situations dans lesquelles un étranger qui n'a pas droit au remboursement intégral de l'impôt anticipé acquiert une société cible suisse par le biais d'une société d'acquisition suisse. Le simple recours à une société d'acquisition suisse est considéré de manière relativement schématique par l'Administration fédérale des contributions comme une évasion fiscale. Le présent article expose la pratique de la transposition internationale étendue et aborde son élément déclencheur véritable, à savoir les conditions (trop) strictes de remboursement de l'impôt anticipé dans les relations internationales. Il présente également la base juridique pertinente, à savoir la réserve de l'évasion fiscale dans la loi sur l'impôt anticipé, à l'aide d'un arrêt récent. Finalement, la pratique de la transposition internationale étendue est examinée de manière critique à l'aide de deux exemples.

* Die Autoren danken Frau Selina Many, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin, Loyens & Loeff Schweiz GmbH, Zürich, sowie Luca Schmid, B.A. HSG, Junior Associate, Loyens & Loeff Schweiz GmbH, Zürich, für die kritische Durchsicht des Artikels.

Inhalt

1	Einleitung	458	5	Erweiterte internationale Transponierung in der Praxis	467
2	Erweiterte internationale Transponierung	458	5.1	Fall 1: Akquisition durch ausländischen Konzern	467
3	Voraussetzungen zur vollständigen Rückerstattung der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis	460	5.1.1	Variante 1: Erwerb der Target HoldCo über LuxCo	467
3.1	Allgemeine Kriterien	460	5.1.1.1	Sachverhalt	467
3.2	Der Abkommensmissbrauch	460	5.1.1.2	Rechtliche Würdigung	467
3.3	Zur sogenannten Substanz im Besonderen	461	5.1.2	Variante 2: Erwerb der Target HoldCo über Schweizer BidCo	468
3.4	Exkurs: Würdigung der Substanzkriterien bei Private-Equity-Gesellschaften vor dem Hintergrund des OECD-Kommentars zum OECD-Musterabkommen	462	5.1.2.1	Sachverhalt	468
3.5	Fazit	463	5.1.2.2	Rechtliche Würdigung	468
4	Steuerumgehung bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer: Urteil des Bundesgerichts in BGE 147 II 338	463	5.1.3	Würdigung	469
4.1	Bundesgerichtliche Erwägungen	463	5.2	Fall 2: Private-Equity-Akquisitionsstrukturen mit Schweizer Einzel- sowie Doppel-Holding	469
4.2	Würdigung des Entscheides	464	5.2.1	Variante 1: Einzel-Akquisitionsholding	469
4.2.1	Tatbestand der Steuerumgehung	464	5.2.1.1	Sachverhalt	469
4.2.2	Zurechnung der Missbrauchsabsicht des Veräusserers zum Erwerber?	465	5.2.1.2	Rechtliche Würdigung	470
4.2.3	Rechtsfolgen der Anwendung der Altreservenpraxis	466	5.2.1.2.1	Abkommensberechtigung der LuxCo	470
4.3	Was lässt sich aus BGE 147 II 338 für die erweiterte internationale Transponierung ableiten?	466	5.2.1.2.2	Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividendenausschüttungen an BidCo	470
			5.2.1.3	Kritik	471
			5.2.2	Variante 2: Doppel-Akquisitionsholding	471
			5.2.2.1	Sachverhalt	471
			5.2.2.2	Rechtliche Würdigung	472
			5.2.2.3	Kritik	472
			6	Zusammenfassung	473
				Literatur	473
				Materialien	474

1 Einleitung

Der vorliegende Beitrag befasst sich mit der Praxis der sogenannten erweiterten internationalen Transponierung. Dabei handelt es sich um eine neuere Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), mit welcher inländischen Akquisitionsgesellschaften in bestimmten Situationen, gestützt auf den Steuerumgehungsvorbehalt (Art. 21 Abs. 2 VStG), die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert wird.

Der Artikel stellt zunächst die Praxis der ESTV zur erweiterten internationalen Transponierung dar (Abschn. 2). Wie zu zeigen sein wird, sind Konstellationen problematisch, in denen ein «logischer» Erwerber unter einem DBA oder anderen völkerrechtlichen Abkommen nicht zur vollständigen Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt ist. Aus diesem Grund wird im dritten Teil auf die Voraussetzungen zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer in internationalen Verhältnissen eingegangen (Abschn. 3) und dabei insbesondere die Praxis der ESTV zum Abkommensmissbrauch bei von Private-Equity-Fonds gehaltenen Akquisitionsgesellschaften kritisch hinterfragt.

Da die Praxis der erweiterten internationalen Transponierung ein Anwendungsfall des Steuerumgehungsvorbehaltes (Art. 21 Abs. 2 VStG) ist, wird in einem nächsten Abschn. BGE 147 II 338, der jüngst ergangene Bundesgerichtsentscheid zum Steuerumgehungsvorbehalt bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer, analysiert und der erweiterten internationalen Transponierung entgegengesetzt (Abschn. 4). Danach werden in Abschn. 5 anhand zweier Fallbeispiele Schwachpunkte der erweiterten internationalen Transponierung dargestellt. Der Artikel schliesst mit einer Zusammenfassung (Abschn. 6).

2 Erweiterte internationale Transponierung

Zur erweiterten internationalen Transponierung sind bis anhin (noch) keine Gerichtsentscheide¹ ergangen und es

1 Vgl. aber BGer 3.10.1980, A.297/79, publ. in: ASA 50 (1981/82), 145 ff. Im Entscheid ist jedoch nicht ersichtlich, ob die Verkäufer in der betreffenden Transaktion Inländer waren (und damit zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt gewesen wären). Da das Bundesgericht vorliegend insbeson-

Aus der Rechtsprechung

Aus der Rechtsprechung im Jahr 2021/2022 (Teil 2)

Stefan Oesterhelt



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

Inhalt

1	BGer vom 17.12.2021 (Beteiligungsabzug bei Veräusserung einer Beteiligung unter 10 %)	477	5	BGer vom 10.6.2022 (Zeitpunkt der Entstehung der Verrechnungssteuerforderung bei geldwerter Leistung)	487
1.1	Sachverhalt	477	5.1	Sachverhalt	487
1.2	Aus den Erwägungen	477	5.2	Aus den Erwägungen	487
1.3	Bemerkungen	477	5.3	Bemerkungen	488
2	BGer vom 23.12.2021 (Lebensmittelpunkt und alternierender Wohnsitz im interkantonalen Verhältnis)	480	6	BGer vom 13.9.2022 (Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei stellvertretender Liquidation)	490
2.1	Sachverhalt	480	6.1	Sachverhalt	490
2.2	Aus den Erwägungen	481	6.2	Aus den Erwägungen	490
2.3	Bemerkungen	482	6.3	Bemerkungen	491
3	BGer vom 8.7.2022 (Besteuerungsrecht an Stipendien im internationalen Verhältnis)	483	7	BGer vom 19.5.2022 (Entschädigung für Bauhöhenbeschränkung)	493
3.1	Sachverhalt	483	7.1	Sachverhalt	493
3.2	Aus den Erwägungen	483	7.2	Aus den Erwägungen	493
3.3	Bemerkungen	484	7.3	Bemerkungen	494
4	BGer vom 28.7.2021 (Interkantonale Steuerauscheidung für Kapitalsteuer)	486		Literatur	495
4.1	Sachverhalt	486		Materialien	497
4.2	Aus den Erwägungen	486			
4.3	Bemerkungen	487			

Gesetzgebungs-Agenda 2022/4

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

Inhalt

1 Bund	499	2 Kantone	503
1.1 Stärkung des Fremdkapitalmarkts (namentlich Reform der Verrechnungssteuer)	499	2.1 Aargau	503
1.2 Anpassungen bei der Leibrentenbesteuerung	499	2.2 Appenzell Ausserrhoden	503
1.3 Änderung beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer	499	2.3 Appenzell Innerrhoden	503
1.4 Ausgleich der Folgen der kalten Progression	499	2.4 Basel-Landschaft	504
1.5 Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung	499	2.5 Basel-Stadt	504
1.6 Änderung des Mehrwertsteuergesetzes	500	2.6 Bern	505
1.7 Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz	500	2.7 Freiburg	505
1.7.1 Verfassungsänderung	500	2.8 Graubünden	505
1.7.2 Temporäre Verordnung	501	2.9 Jura	506
1.8 Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz	501	2.10 Solothurn	506
1.9 Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien	502	2.11 Thurgau	506
1.10 Änderung des Mehrwertsteuergesetzes und Änderung der Verordnung über die Unternehmens-Identifikationsnummer	502	2.12 Wallis	506
1.11 In der Herbstsession 2022 behandelte Motionen und Initiativen	502	2.13 Zug	507
		2.14 Zürich	507
		3 International	508

* 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:
