



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht  
und Law and Economics

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Peter Hongler/ Elina Margadant	<b>Gleichbehandlung im Steuerrecht</b>
Michael Bertschinger	<b>Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen bei der Arbeitgeberin</b>
Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel	<b>Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/1</b>
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2023/1</b>

# 2023/1

---

---

## **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, 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 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 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**

**2023/1**

---

---

# Inhalt

	Artikel	
Peter Hongler/ Elina Margadant	<b>Gleichbehandlung im Steuerrecht</b>	<b>3</b>
Michael Bertschinger	<b>Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen bei der Arbeitgeberin</b>	<b>24</b>
	Aus der Rechtsprechung	
Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel	<b>Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/1</b>	<b>42</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2023/1</b>	<b>73</b>

# Gleichbehandlung im Steuerrecht

Peter Hongler/Elina Margadant



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



*Elina Margadant, B.A. HSG  
in Law, Studentische Mitarbeiterin  
an der Universität St. Gallen (HSG)*

Der vorliegende Beitrag untersucht 55 Entscheide des Bundesgerichts zum Rechtsgleichheitsgebot im Steuerrecht. Ziel des Beitrages ist es, aufzuzeigen, ob der Rechtsprechung eine stringente Dogmatik zu entnehmen ist, die bereichsübergreifend konsequent zur Anwendung kommt. Im Anschluss wird ein eigener Vorschlag erarbeitet, wie eine grundrechtsorientierte Dogmatik zum Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht aussehen könnte, und es wird diskutiert, inwiefern dieser Vorschlag Anpassungen in der Rechtsprechung zur Folge hätte. Als Inspiration für die Fortentwicklung der Gerichtspraxis dient ein Rechtsvergleich mit der Rechtsprechung in den USA und in Deutschland.

*La présente contribution examine 55 arrêts du Tribunal fédéral relatifs au principe de l'égalité de traitement en droit fiscal. L'objectif de cet article est de montrer s'il est possible de déduire de la jurisprudence une stricte dogmatique qui s'applique de manière conséquente dans tous les domaines. Ensuite, nous élaborerons notre propre proposition sur la forme que pourrait prendre une dogmatique axée sur les droits fondamentaux concernant le principe de l'égalité de traitement en droit fiscal et dans quelle mesure cette proposition entraînerait des adaptations de la jurisprudence. Une comparaison avec la jurisprudence des États-Unis et de l'Allemagne servira d'inspiration pour le développement de la pratique judiciaire.*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>Versuch der Erarbeitung einer normativen Basis im Steuerrecht</b> . . . . .	<b>16</b>
<b>2</b>	<b>Ziel einer Gerichtsdogmatik nach Art. 8 BV bzw. Art. 127 BV</b> . . . . .	<b>5</b>	<b>6.1</b>	<b>Normative Eckwerte – mögliche Gruppenbildung</b> . . . . .	<b>16</b>
<b>3</b>	<b>Art. 8 BV – Übersicht zum Stand der Forschung in der Schweiz</b> . . . . .	<b>6</b>	6.1.1	Problematisch: Ungleichbehandlung um der Ungleichbehandlung willen . . . . .	17
<b>3.1</b>	<b>Zum Prüfschema</b> . . . . .	<b>6</b>	6.1.2	Problematisch: Unveränderlichkeit . . . . .	17
<b>3.2</b>	<b>Zwischenfazit</b> . . . . .	<b>8</b>	6.1.3	Problematisch: Schutzbedürftigkeit . . . . .	18
<b>4</b>	<b>Einzelne qualitative Ergebnisse</b> . . . . .	<b>8</b>	6.1.4	Problematisch: Gleichzeitige Verletzung von anderen Grundrechten . . . . .	18
<b>4.1</b>	<b>Übersicht</b> . . . . .	<b>8</b>	6.1.5	Nicht problematisch: Verteilungsgerechtigkeit bzw. Lastengleichheit im Allgemeinen . . . . .	18
<b>4.2</b>	<b>Vergleichbarkeit</b> . . . . .	<b>8</b>	6.1.6	Nicht problematisch: Grosse Ungleichbehandlung im Speziellen . . . . .	20
<b>4.3</b>	<b>Rechtfertigungsgründe</b> . . . . .	<b>10</b>	6.1.7	Zwischenfazit . . . . .	20
<b>4.4</b>	<b>Zwischenfazit</b> . . . . .		<b>6.2</b>	<b>Prüfschema</b> . . . . .	<b>21</b>
<b>5</b>	<b>Gleichbehandlungsgebot in den USA und in Deutschland – ein Mini-Rechtsvergleich</b> . . . . .	<b>14</b>	<b>7</b>	<b>Schlussfolgerung</b> . . . . .	<b>21</b>
<b>5.1</b>	<b>Übersicht</b> . . . . .	<b>14</b>		Literatur . . . . .	22
<b>5.2</b>	<b>Formel des Bundesverfassungsgerichts</b> . . . . .	<b>14</b>		Materialien . . . . .	23
<b>5.3</b>	<b>Formel des Federal Supreme Courts</b> . . . . .	<b>15</b>			
<b>5.4</b>	<b>Zwischenfazit</b> . . . . .	<b>16</b>			

## 1 Einleitung

Bei strittigen Fragen zum Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht werden Entscheide zumindest implizit hie und da mit einem richterlichen Bauchgefühl begründet. Rechtsstaatlich wäre jedoch eine klare Dogmatik vorzuziehen. Ziel des vorliegenden Beitrages ist es, eine solche Dogmatik herauszuarbeiten, die zu mehr Rechtssicherheit und auch zu mehr Gerechtigkeit führt. Die vorliegenden Ausführungen sind vor allem steuerrechtlich getrieben, können jedoch potenziell auch in anderen Rechtsgebieten angewendet werden.

Im Fokus steht die Dogmatik des Bundesgerichts und damit die bundesgerichtliche Entscheidpraxis zum Gleichbehandlungsgebot. Zur Rechtsgleichheit im Abgaberecht lassen sich sehr viele Entscheide des Bundesgerichts finden. Die vorliegende Analyse beschränkt sich jedoch auf 55 Entscheide, in welchen eine klare Auseinandersetzung mit der Rechtsgleichheit stattfindet. In diesen Entscheiden wurde das Thema nicht einfach nur kurz angeschnitten, weil die Verletzung des Gleichbehandlungsgebots von der Beschwerdeführerin «auch noch», neben ganz vielen anderen Rügen vorgebracht worden war.

Es handelt sich im Wesentlichen um eine qualitative Analyse, im Unterschied zu einer statistischen Auswertung von Urteilen. Teilweise werden jedoch einzelne quantitative Resultate festgehalten.

Mitauslöser dieser Abhandlung war die Diskussion über die Implementierung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz und über den potenziellen Konflikt der einzuführenden Ergänzungssteuer mit dem Gleichbehandlungsgebot.<sup>1</sup> Die Bundesversammlung hat sich hierbei dazu durchgerungen, eine Bestimmung in die Verfassung aufzunehmen,<sup>2</sup> wonach zur Einführung der Ergänzungssteuer explizit vom Gleichbehandlungsgebot (bzw. den steuerlichen Ausprägungen in Art. 127 Abs. 2 BV) abgewichen werden kann. Das Volk wird vermutlich im Jahr 2023 über diese Bestimmung zu befinden haben. Allerdings wurde nie ausführlich dargelegt, warum überhaupt eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots vorliegt.<sup>3</sup> Die fehlende vertiefte Diskussion indiziert, dass die jetzige Dogmatik des Bundesgerichts zumindest nicht strin-

1 Hierzu bereits IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz, 326 ff.  
 2 Vgl. Art. 129a Abs. 3 lit. a E-BV.  
 3 Vgl. einzig die sehr kurzen Ausführungen in der Botschaft Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 1764, Ziff. 7.1.

# Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen bei der Arbeitgeberin

Michael Bertschinger\*



*Michael Bertschinger,  
Dr. oec. HSG, M.A. HSG in  
Accounting & Finance, M.A.  
HSG in Law & Economics,  
dipl. Steuerexperte, Senior  
Manager International Tax  
and Transaction Services bei  
Ernst & Young LLP, New York*

Die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen auf Stufe Arbeitgeberin richtet sich mangels expliziter steuergesetzlicher Vorgaben nach dem Massgeblichkeitsprinzip. Der vorliegende Beitrag befasst sich mit der handelsrechtlichen Bilanzierung von Mitarbeiterbeteiligungen und den daraus resultierenden Steuerfolgen auf Stufe der Arbeitgeberin. Zu diesem Zweck wird die vom KS 37a vorgesehene Verwaltungspraxis zur Behandlung von unterschiedlichen Mitarbeiterbeteiligungsvarianten und deren Beschaffung für die Arbeitgeberin vorgestellt und aus Sicht der handels- und steuerlichen Gewinnermittlung, der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben untersucht.

Die Analyse lässt einerseits erkennen, dass das KS 37a hilft, die unterschiedlichen Arten von Mitarbeiterbeteiligungen auf Stufe Arbeitgeberin handels- und steuerrechtlich sachgerecht abzubilden. Andererseits zeigt sich, dass die umgekehrte Massgeblichkeit damit die handelsrechtliche Rechnungslegung dominiert. Der Beitrag versucht, einen Überblick über die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen bei der Arbeitgeberin zu geben und dieses Spannungsfeld darzustellen.

*En l'absence de norme fiscale explicite, le traitement fiscal des participations de collaborateur au niveau de l'employeuse est régi par le principe de déterminance (Massgeblichkeitsprinzip). Le présent article traite de la comptabilisation des participations de collaborateur selon le droit commercial et des conséquences fiscales qui en découlent au niveau de l'employeuse. A cet effet, la pratique administrative prévue par la circulaire 37a concernant le traitement des différentes variantes de participations de collaborateur et leur acquisition au niveau de l'employeuse est présentée et analysée du point de vue de la détermination du bénéfice commercial et fiscal, de l'impôt anticipé et du droit de timbre.*

*L'analyse permet de constater, d'une part, que la circulaire 37a aide à représenter de manière appropriée, du point de vue du droit commercial et fiscal, les différents types de participations de collaborateur au niveau de l'employeuse. D'autre part, il s'avère que la détermination inversée (umgekehrte Massgeblichkeit) domine ainsi la comptabilité commerciale. L'article tente de donner un aperçu du traitement en droit commercial et fiscal des participations de collaborateurs au niveau de l'employeuse et d'en présenter les divergences.*

\* Beim vorliegenden Beitrag handelt es sich um eine gekürzte und überarbeitete Fassung der Masterarbeit des Autors im Masterprogramm Law & Economics an der Universität St.Gallen. Für die kritische Durchsicht und die wertvollen Anregungen bedankt sich der Autor herzlich bei lic. oec. HSG Marco Mühlemann, Partner bei Ernst & Young AG. Die nachfolgenden Ausführungen widerspiegeln die persönlichen Auffassungen des Autors.

## Inhalt

<b>1 Steuerrechtliche Ausgangslage und Untersuchungsgegenstand</b> . . . . .	<b>25</b>	<b>2.3 Rückgabe der Mitarbeiteraktien</b> . . . . .	<b>36</b>
<b>2 Beteiligung über Mitarbeiteraktien</b> . . . . .	<b>26</b>	2.3.1 Handels- und gewinnsteuerliche Behandlung . . . . .	36
<b>2.1 Beteiligung an Arbeitgeberin</b> . . . . .	<b>26</b>	2.3.2 Verrechnungssteuer . . . . .	37
2.1.1 Beteiligung mittels Rückkauf und Abgabe eigener Kapitalanteile . . . . .	26	2.3.3 Stempelabgaben . . . . .	37
2.1.1.1 Handels- und gewinnsteuerrechtliche Behandlung . . . . .	26	<b>3 Beteiligung über Mitarbeiteroptionen</b> . . . . .	<b>37</b>
2.1.1.2 Verrechnungssteuer . . . . .	29	<b>3.1 Allgemeines</b> . . . . .	<b>37</b>
2.1.1.3 Stempelabgaben . . . . .	29	<b>3.2 Optionen zum Bezug von Aktien der Arbeitgeberin</b> . . . . .	<b>38</b>
2.1.2 Beteiligung mittels Kapitalerhöhung . . . . .	30	<b>3.3 Optionen zum Bezug von Aktien an Konzerngesellschaft der Arbeitgeberin</b> . . . . .	<b>38</b>
2.1.2.1 Handels- und gewinnsteuerrechtliche Behandlung . . . . .	30	<b>4 Beteiligung über unechte Mitarbeiterbeteiligungen</b> . . . . .	<b>38</b>
2.1.2.2 Verrechnungssteuer . . . . .	32	<b>5 Schlussbemerkungen</b> . . . . .	<b>39</b>
2.1.2.3 Stempelabgaben . . . . .	32	Literatur . . . . .	40
<b>2.2 Beteiligung an Konzerngesellschaft der Arbeitgeberin</b> . . . . .	<b>32</b>	Materialien . . . . .	41
2.2.1 Allgemeines . . . . .	32		
2.2.2 Beteiligung mittels Rückkauf und Abgabe eigener Kapitalanteile der Konzerngesellschaft . . . . .	33		
2.2.2.1 Handels- und gewinnsteuerrechtliche Behandlung . . . . .	33		
2.2.2.2 Verrechnungssteuer . . . . .	34		
2.2.2.3 Stempelabgaben . . . . .	34		
2.2.3 Beteiligung mittels Kapitalerhöhung der Konzerngesellschaft . . . . .	35		
2.2.3.1 Handels- und gewinnsteuerrechtliche Behandlung . . . . .	35		
2.2.3.2 Verrechnungssteuer . . . . .	36		
2.2.3.3 Stempelabgaben . . . . .	36		

## 1 Steuerrechtliche Ausgangslage und Untersuchungsgegenstand

Für die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen auf Stufe der Arbeitgeberin fehlt es an spezifischen gesetzlichen Normen. Sie richtet sich nach den in Art. 17a ff. DBG festgehaltenen und im KS 37 «Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen» (Version vom 30.10.2020) und KS 37a «Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen bei der Arbeitgeberin» vom 4.5.2018 konkretisierten Definitionen und Besteuerungsgrundsätzen für Mitarbeiterbeteiligungen. Während das KS 37 grundlegende Begriffe und Prinzipien für die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen und die Besteuerung von Mitarbeitenden beschreibt, adressiert das KS 37a vorwiegend die gewinnsteuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen auf Stufe Arbeitgeberin. Mangels expliziter steuerlicher Normen richtet sich der Ansatz von Mitarbeiterbeteiligungen bei der Arbeitgeberin grundsätzlich nach dem Massgeblichkeitsprinzip.<sup>1</sup> Dementsprechend wird die handelsrechtskonforme Verbuchung für Gewinnsteuerzwecke massgebend, sofern keine steuerliche Korrektornorm eine Abweichung von der Rechnungslegung nach Obligationenrecht vorsieht.<sup>2</sup> Gleichzeitig kann eine steuerliche Abzugsfähig-

keit lediglich bejaht werden, sofern die Mitarbeiterbeteiligung handelsrechtlich buchmässig erfasst wird.<sup>3</sup>

Der vorliegende Beitrag soll einen Überblick über die handels- und steuerrechtliche Behandlung von echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen auf Stufe Arbeitgeberin geben. Zu diesem Zweck wird in Abschn. 2 zunächst die Abgabe von Mitarbeiteraktien durch den Rückkauf eigener Kapitalanteile oder im Rahmen einer Kapitalerhöhung der Arbeitgeberin selbst oder einer in- oder ausländischen Konzerngesellschaft aus Sicht der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung, der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben behandelt, bevor anschliessend in Abschn. 3 auf die Ausgabe von Mitarbeiteroptionen und in Abschn. 4 auf unechte Mitarbeiterbeteiligungen eingegangen wird. Abschliessend werden die Ergebnisse zusammengefasst und kritisch gewürdigt.

Ausgeklammert werden dabei die besonderen Dokumentations- und Bescheinigungspflichten für die Arbeitgeberin im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungen.<sup>4</sup>

1 Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG; ESTV, KS 37a vom 4.5.2018, Ziff. 2.2.

2 Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; statt vieler OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Art. 58 DBG N 8; GURTNER, Neues Rech-

nungslegungsrecht nach OR – Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 386.

3 Sog. umgekehrte Massgeblichkeit; vgl. BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 142 mwH.

4 So müssen Lohnbestandteile im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungen im Lohnausweis, zu dessen Ausstellung



Aus der Rechtsprechung

# Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/1

Stefan Oesterhelt/Andrea Opel\*



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



*Andrea Opel, Prof. Dr. iur.,  
Ordinaria für Steuerrecht  
an der Universität Luzern,  
Konsultantin bei  
JP Steuer AG, Zürich*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>BGer vom 14.10.2022 (Spesenreglement)</b>	<b>43</b>	<b>4</b>	<b>BGer vom 23.9.2022 (Anwaltskosten als Gewinnungskosten für Unterhaltsbeiträge)</b>	<b>48</b>
1.1	Sachverhalt	43	4.1	Sachverhalt	48
1.2	Aus den Erwägungen	43	4.2	Aus den Erwägungen	48
1.3	Bemerkungen	44	4.3	Bemerkungen	48
<b>2</b>	<b>BGer vom 1.9.2022 (Zinsswap)</b>	<b>45</b>	<b>5</b>	<b>BGer vom 24.11.2022 (Besteuerung einer Stiftung mit Anteilen an einer Immobiliengesellschaft)</b>	<b>50</b>
2.1	Sachverhalt	45	5.1	Sachverhalt	50
2.2	Aus den Erwägungen	45	5.2	Aus den Erwägungen	50
2.3	Bemerkungen	46	5.3	Bemerkungen	52
<b>3</b>	<b>BGer vom 31.10.2022 (Entschädigung für missbräuchliche Kündigung nach Art. 336a OR)</b>	<b>46</b>	<b>6</b>	<b>BGer vom 7.12.2022 (Zeitpunkt der Einzahlung in Säule 3a)</b>	<b>54</b>
3.1	Sachverhalt	46	6.1	Sachverhalt	54
3.2	Aus den Erwägungen	47	6.2	Aus den Erwägungen	55
3.3	Bemerkungen	47	6.3	Bemerkungen	55

\* Nachdem die Rechtsprechungsübersicht während der letzten vier Jahre von Stefan Oesterhelt allein betreut wurde, geschieht dies ab 2023 gemeinsam mit Andrea Opel. Zugleich wird die bislang von Andrea Opel verfasste Übersicht über die Rechtsprechung zur Steueramtshilfe integriert.

7	BGer vom 2.8.2022 (Ne bis in idem bei Steuerbusse für ein Organ) . . . . .	56	10	BGer vom 28.12.2021 (Amtshilfe bei Trusts) . . . . .	62
7.1	Sachverhalt . . . . .	56	10.1	Sachverhalt . . . . .	62
7.2	Aus den Erwägungen . . . . .	56	10.2	Aus den Erwägungen . . . . .	62
7.3	Bemerkungen . . . . .	56	10.3	Bemerkungen . . . . .	63
8	BGer vom 1.2.2021 (Amtshilfe rein zu Steuerstrafzwecken) . . . . .	58	11	BGer vom 31.5.2022 (Amtshilfeweise Übermittlungen von Steuerveranlagungen). . . . .	64
8.1	Sachverhalt . . . . .	58	11.1	Sachverhalt . . . . .	64
8.2	Aus den Erwägungen . . . . .	58	11.2	Aus den Erwägungen . . . . .	64
8.3	Bemerkungen . . . . .	58	11.3	Bemerkungen . . . . .	65
9	BGer vom 10.3.2021 (AIA; Begriff des «Übermittlungsfehlers») . . . . .	59	12	BVGer vom 24.6.2021 (Verfahren mit nachträglicher Information nach Art. 21a StAhiG). . . . .	66
9.1	Sachverhalt . . . . .	59	12.1	Sachverhalt . . . . .	66
9.2	Aus den Erwägungen . . . . .	60	12.2	Aus den Erwägungen . . . . .	67
9.3	Bemerkungen . . . . .	61	12.3	Bemerkungen . . . . .	68
			Literatur . . . . .		69
			Materialien . . . . .		71

## 1 BGer vom 14.10.2022<sup>1</sup> (Spesenreglement)

### 1.1 Sachverhalt

Der im Kanton Waadt wohnhafte A. war bei einer Gesellschaft mit Sitz im Kanton Genf angestellt. Im Lohnausweis für die Steuerperioden 2015 und 2016 waren jeweils Pauschalspesen von CHF 18 000 für die Benutzung eines Privatfahrzeuges zu beruflichen Zwecken deklariert, wobei auf ein vom Kanton Genf am 17.11.2006 genehmigtes Spesenreglement hingewiesen wurde. Die Pauschalspesen wurden damit begründet, dass A. sein Privatfahrzeug für geschäftliche Zwecke verwendete.

Die Steuerverwaltung Waadt rechnete in der Folge (u. a.) die Pauschalspesen von CHF 18 000 auf. Hiergegen setzte sich der Steuerpflichtige zur Wehr.

### 1.2 Aus den Erwägungen

Spesenvergütungen durch den Arbeitgeber stellen kein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 17 DBG dar, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers im Interesse seines Arbeitgebers entschädigen.<sup>2</sup> Übersteigt die Spesenvergütung je-

doch die effektiven Aufwendungen des Arbeitnehmers, was insbesondere dann der Fall sein kann, wenn sie pauschal erfolgt, so ist der überschüssende Teil der Rückerstattung als steuerbare Nebenleistung im Sinne von Art. 17 Abs. 1 DBG zu qualifizieren.

Anders verhält es sich aber, wenn eine pauschale Spesenvergütung auf der Basis eines von der Steuerbehörde genehmigten Spesenreglements ausgerichtet wird.<sup>3</sup> In einem solchen Fall kann die Steuerbehörde bei der Veranlagung des Arbeitnehmers die Höhe der erhaltenen Pauschalspesen (gemessen an den tatsächlich vom Arbeitnehmer aufgewendeten Kosten) nicht prüfen. Die Steuerbehörde des Wohnsitzkantons kann im Veranlagungsverfahren lediglich prüfen, ob der Betrag der gezahlten Spesen dem Betrag der Pauschalspesen entspricht, der im Spesenreglement vorgesehen und als solcher im Lohnausweis des Betroffenen ausgewiesen ist.<sup>4</sup> Mit anderen Worten: Spesen, die auf der Grundlage eines genehmigten Spesenreglements bezahlt werden, insbesondere Pauschalspesen, müssen von der Steuerbehörde bei der individuellen Veranlagung jedes einzelnen Arbeitnehmers vorbehaltlos akzeptiert werden.

Dies gilt selbst dann, wenn das Spesenreglement nicht vom Wohnsitzkanton des Arbeitnehmers, sondern vom

1 2C\_804/2021 (zur Publikation in der amtlichen Sammlung vorgesehen).

2 BGer 20.10.2020, 2C\_316/2020, E. 3.2.4; SUTER, Arbeitsrecht und Steuern, N 19.65; SUTER/MEIER, Art. 17 DBG N 21; LOCHER, Art. 17 DBG N 24.

3 BGer 20.10.2020, 2C\_316/2020, E. 3.2.5; BGer 7.8.2014, 2C\_214/2014, E. 3.2.3; BGer 19.5.2010, 2C\_30/2010, E. 3.2; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 17 DBG N 32 und 53.

4 Vgl. auch Wegleitung zum Lohnausweis, Rz 54.

# Gesetzgebungs-Agenda 2023/1

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

## Inhalt

<b>1 Bund</b> . . . . .	<b>74</b>	<b>2.8 Genf</b> . . . . .	<b>79</b>
<b>1.1 Stärkung des Fremdkapitalmarkts (namentlich Reform der Verrechnungssteuer)</b> . . . . .	<b>74</b>	<b>2.9 Glarus</b> . . . . .	<b>80</b>
<b>1.2 Ausgleich der Folgen der kalten Progression</b> . . . . .	<b>74</b>	<b>2.10 Graubünden</b> . . . . .	<b>81</b>
<b>1.3 Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung</b> . . . . .	<b>74</b>	<b>2.11 Jura</b> . . . . .	<b>81</b>
<b>1.4 Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz</b> . . . . .	<b>74</b>	<b>2.12 Luzern</b> . . . . .	<b>81</b>
1.4.1 Verfassungsänderung . . . . .	74	<b>2.13 Neuenburg</b> . . . . .	<b>82</b>
1.4.2 Temporäre Verordnung . . . . .	75	<b>2.14 Nidwalden</b> . . . . .	<b>82</b>
<b>1.5 Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz</b> . . . . .	<b>75</b>	<b>2.15 Solothurn</b> . . . . .	<b>82</b>
<b>1.6 Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien</b> . . . . .	<b>75</b>	<b>2.16 St.Gallen</b> . . . . .	<b>82</b>
<b>1.7 Einführung der Individualbesteuerung</b> . . . . .	<b>76</b>	2.16.1 XIX. Nachtrag zum Steuergesetz . . . . .	82
<b>1.8 Einführung einer Pauschale für alle Berufskosten</b> . . . . .	<b>76</b>	2.16.2 XX. Nachtrag zum Steuergesetz . . . . .	83
<b>1.9 In der Wintersession 2022 behandelte Motionen und Initiativen</b> . . . . .	<b>76</b>	2.16.3 XXI. Nachtrag zum Steuergesetz . . . . .	83
<b>2 Kantone</b> . . . . .	<b>77</b>	<b>2.17 Thurgau</b> . . . . .	<b>83</b>
<b>2.1 Aargau</b> . . . . .	<b>77</b>	<b>2.18 Wallis</b> . . . . .	<b>83</b>
<b>2.2 Appenzell Ausserrhoden</b> . . . . .	<b>77</b>	<b>2.19 Zug</b> . . . . .	<b>83</b>
<b>2.3 Appenzell Innerrhoden</b> . . . . .	<b>77</b>	<b>2.20 Zürich</b> . . . . .	<b>84</b>
<b>2.4 Basel-Landschaft</b> . . . . .	<b>78</b>	<b>3 International</b> . . . . .	<b>84</b>
<b>2.5 Basel-Stadt</b> . . . . .	<b>78</b>	<b>3.1 Übersicht</b> . . . . .	<b>84</b>
<b>2.6 Bern</b> . . . . .	<b>79</b>	<b>3.2 Deutschland</b> . . . . .	<b>85</b>
<b>2.7 Freiburg</b> . . . . .	<b>79</b>	<b>3.3 Frankreich</b> . . . . .	<b>85</b>
		<b>3.4 Japan</b> . . . . .	<b>86</b>
		<b>3.5 Vereinigte Arabische Emirate</b> . . . . .	<b>86</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 2023/1       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:

---

