



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Raoul Stocker/
Patrick Schmid

Einkommenssteuerfolgen bei der Rückgabe von Mitarbeiteraktien

Peter Hongler/
Josiane Weder/
Ivo Graf

Der steuerfreie Kapitalgewinn

Eine Bestandesaufnahme

Benno Suter/
Marc Vogelsang

Von Vermittlern und Eigeninteressen

Die mehrwertsteuerliche Vermittlung im Finanzbereich und die Frage: cui bono?

Stefan Oesterhelt/
Andrea Opel

Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/3

Henk Fenners/
Heinz Baumgartner/
Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2023/3

2023/3

Impressum

Forum für Steuerrecht

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

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Herausgeber und Verlag

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

Redaktion

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

Manuskripte und Rezensionsexemplare

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 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

Urheber- und Verlagsrechte

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



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

2023/3

Inhalt

	Artikel	
Raoul Stocker/ Patrick Schmid	Einkommenssteuerfolgen bei der Rückgabe von Mitarbeiteraktien	192
Peter Hongler/ Josiane Weder/ Ivo Graf	Der steuerfreie Kapitalgewinn Eine Bestandesaufnahme	205
	Praxis-Forum	
Benno Suter/ Marc Vogelsang	Von Vermittlern und Eigeninteressen Die mehrwertsteuerliche Vermittlung im Finanzbereich und die Frage: cui bono?	236
	Aus der Rechtsprechung	
Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel	Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/3	253
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2023/3	281

Editorial

Das IFF-HSG wurde im Jahr 1966 als «Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht» gegründet und hat sich seitdem stetig weiterentwickelt. Im Jahr 2014 kam die wichtige Erweiterung um den Bereich «Law and Economics». Mittlerweile arbeiten mehr als 60 Mitarbeitende am Institut in ganz unterschiedlichen Fachbereichen aus verschiedenen Disziplinen (Rechtswissenschaft, VWL und BWL). Um die Tätigkeitsbereiche unter ein gemeinsames Dach zu bringen und unter einem Namen zu vereinigen, wurde das Institut per 1. August 2023 in «Institut für Law and Eco-

nomics» (ILE-HSG) umbenannt. Aus diesem Grund haben wir auch entschieden, das «IFF Forum für Steuerrecht» in «Forum für Steuerrecht» umzutaufen. An der Kurzform «FStR» wird sich nichts ändern.

Wir freuen uns sehr, Ihnen unter diesem neuen Namen auch künftig interessante, wissenschaftlich fundierte und für die Praxis relevante Hefte zustellen zu können. Vielen Dank für Ihre Treue.

Peter Hongler

Einkommenssteuerfolgen bei der Rückgabe von Mitarbeiteraktien

Raoul Stocker/Patrick Schmid



Raoul Stocker, Prof. Dr. iur. HSG et lic.rer.pol., dipl. Steuerexperte, Partner bei Bär & Karrer AG, Honorarprofessor für Steuerrecht, Universität St.Gallen



Patrick Schmid, MLaw, M.A. in Accounting and Finance, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Associate bei Bär & Karrer AG

Kann ein Mitarbeiter sich an seiner Arbeitgeberin mittels Mitarbeiteraktien beteiligen, wird in der Praxis regelmässig bereits vorgängig vereinbart, was passiert, wenn dieser Mitarbeiter frühzeitig aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet. In der Regel hat der ausscheidende Mitarbeiter die erworbenen Aktien an die Arbeitgeberin zurückzugeben, wobei der Rückgabepreis unterschiedlich bestimmt wird. Generell wird danach unterschieden, ob ein Good-Leaver- oder ein Bad-Leaver-Event vorliegt. Je nach Fallkonstellation können für den ausscheidenden Mitarbeiter unterschiedliche Einkommenssteuerfolgen resultieren. Diese Fallkonstellationen werden im vorliegenden Beitrag erläutert und in die aktuelle Praxis und Rechtsprechung zur Rückgabe von Aktien eingeordnet.

Si un collaborateur peut être intéressé à son employeuse par l'intermédiaire d'actions de collaborateur, il est en pratique régulièrement convenu d'avance de ce qui se passera si celui-ci quitte prématurément son travail. En règle générale, le collaborateur qui quitte l'entreprise doit restituer les actions acquises à l'employeuse, le prix de restitution étant déterminé de différentes manières. En général, on distingue selon qu'il s'agit d'un événement de type good leaver ou bad leaver. Selon la constellation, il peut en résulter différentes conséquences en matière d'impôt sur le revenu pour le collaborateur qui quitte l'entreprise. Ces constellations sont expliquées dans le présent article et analysées au regard de la pratique et de la jurisprudence actuelles en matière de restitution d'actions.

Inhalt

1	Problemstellung	193
2	Grundlagen zur Besteuerung von Mitarbeiteraktien	194
2.1	Gesetzliche Grundlagen	194
2.2	Qualifikation als Mitarbeiteraktie	194
2.3	Zuteilung	195
2.4	Veräusserung	195
3	Konkurrierende Steuerfolgen bei Rückgabe im Fall einer Teilliquidation	196
3.1	Gesellschaftssicht als Ausgangspunkt	196
3.1.1	Rechnungslegungsrecht	196
3.1.2	Gesellschaftsrecht	196
3.1.3	Steuerrecht	196
3.1.3.1	Verrechnungssteuer	196
3.1.3.2	Gewinnsteuer	197
3.1.3.2.1	Rückkauf am Markt oder direkt von Aktionären	197
3.1.3.2.2	Rückgabe durch Mitarbeiter	197
3.2	Steuerfolgen mit bzw. ohne Teilliquidation im Allgemeinen	197
3.2.1	Aktien im Privatvermögen	197
3.2.1.1	Im Rahmen einer förmlichen Kapitalherabsetzung	197
3.2.1.2	Über den Rahmen von Art. 659 OR hinaus	197
3.2.1.2.1	Überschreitung der Erwerbsquote	197
3.2.1.2.2	Überschreitung der Haltedauer unter Einhaltung der Erwerbsquote	198
3.2.1.3	Im Rahmen von Art. 659 OR	198
3.2.2	Aktien im Geschäftsvermögen	198
3.2.2.1	Im Rahmen einer förmlichen Kapitalherabsetzung sowie über den Rahmen von Art. 659 OR hinaus	198
3.2.2.2	Im Rahmen von Art. 659 OR	198
3.3	Steuerfolgen bei Rückgabe durch Mitarbeiter	199
3.3.1	Einordnung und Sachverhaltskonstellationen	199
3.3.2	Ohne Teilliquidation bzw. im Rahmen von Art. 659 OR	200
3.3.3	Mit Teilliquidation bzw. über den Rahmen von Art. 659 OR hinaus	201
3.3.4	Sozialversicherungsabgaben	203
4	Schlussbemerkungen	203
	Literatur	204
	Materialien	204

1 Problemstellung

Mitarbeiteraktien¹ unterliegen in der Praxis, besonders bei nicht kotierten Arbeitgebern, häufig sog. Leaver-Bestimmungen. Wird das Arbeitsverhältnis mit dem Mitarbeiter gekündigt (durch den Arbeitgeber oder -nehmer), ist dieser regelmässig vertraglich verpflichtet, seine Mitarbeiteraktien an den Arbeitgeber zu einem im Voraus definierten Preis zurückzugeben (zurückzuverkaufen).² Dabei wird zwischen einem sog. Good Leaver und einem sog. Bad Leaver unterschieden:

- Good Leaver: Ein Good Leaver darf regelmässig seine Aktien zum ursprünglichen Erwerbspreis (nach Massgabe eines definierten Formelwerts) oder zum höheren Formelwert im Zeitpunkt des Leaver-Events (z. B. Auflösung des Arbeitsverhältnisses) an den Arbeitgeber zurückgeben. Ein Mitarbeiter kann beispielsweise in den folgenden Fällen zum Good Leaver werden:

- Tod, Verschollenerklärung, dauernde Berufsunfähigkeit oder ordentliche Pensionierung des betreffenden Mitarbeiters;
 - Kündigung des Arbeitsvertrages durch den Mitarbeiter aus wichtigem Grund iSv Art. 337 OR;
 - Kündigung des Arbeitsvertrages durch den Arbeitgeber, ohne dass ein wichtiger Grund iSv Art. 337 OR vorliegt;
 - einvernehmliche Auflösung des Arbeitsvertrages;
 - Androhung der Pfändung, einer Arrestlegung oder der Konkurseröffnung oder dergleichen über den Mitarbeiter bzw. sein Vermögen (insb. seine Mitarbeiteraktien);
 - Scheidung des Mitarbeiters, sofern er nicht nachweist, dass seine Mitarbeiteraktien in seinem alleinigen Eigentum und seiner alleinigen Kontrolle (ausgenommen Einschränkung durch einen ABV mit dem Arbeitgeber) verbleiben, oder
 - Verkauf der Gesellschaft, mit welcher der spezifische Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde.
- Bad Leaver: Ein Bad Leaver wird regelmässig verpflichtet, seine Aktien zum ursprünglichen Erwerbspreis (nach Massgabe eines definierten Formelwerts) oder zum tieferen Formelwert im Zeitpunkt des Leaver-Events (z. B. Auflösung des Arbeitsverhältnisses) an den Arbeitgeber zurückzugeben. Ein Mitarbeiter kann beispielsweise in den folgenden Fällen zum Bad Leaver werden:

1 Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf Aktien als Form von echten Mitarbeiterbeteiligungen, da diese die häufigste in der Praxis anzutreffende Form darstellen. Gleiches gilt jedoch analog für andere Formen von Mitarbeiterbeteiligungen (GmbH-Anteile, Kommandit-AG-Anteile). Der Begriff Mitarbeiter wird genderneutral verwendet.

2 Art. 12 MBV und ESTV, KS 37 vom 30.10.2020, Ziff. 3.4.2, sprechen von der «Rückgabe» von Mitarbeiteraktien. Dies entspricht zivilrechtlich einem Verkauf.

Der steuerfreie Kapitalgewinn

Eine Bestandesaufnahme

Peter Hongler/Josiane Weder/Ivo Graf



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



*Josiane Weder, M. A.
in Law and Economics,
Doktorandin am Lehrstuhl
für Steuerrecht an der
Universität St. Gallen*



*Ivo Graf, Mitarbeiter
ILE-HSG*

Der steuerfreie Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG hat eine bewegte Geschichte. Die Debatten um den Anwendungsbereich des steuerfreien Kapitalgewinns waren und sind weiterhin intensiv und emotional aufgeladen. Der vorliegende Beitrag dient dazu, zu zeigen, ob und in welchen Fällen es den steuerfreien Kapitalgewinn noch gibt. Ein besonderer Fokus liegt auf konzeptionellen Unterschieden bei der Definition des Kapitalgewinns in einzelnen Abgrenzungsfragen.

Le gain en capital exonéré d'impôt selon l'art. 16 al. 3 LIFD a une histoire mouvementée. Les débats sur le champ d'application du gain en capital exonéré d'impôt ont été et restent intenses et chargés d'émotion. Le présent article a pour but de montrer si et dans quels cas le gain en capital exonéré existe encore. Un accent particulier est mis sur les différences conceptuelles dans la définition du gain en capital dans certaines problématiques de délimitation.

Inhalt

1	Einleitung	206	4.3	Abgrenzung zwischen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und steuerfreiem Kapitalgewinn	218
2	Entstehungsgeschichte von Art. 16 Abs. 3 DBG	206	4.3.1	Übersicht	218
2.1	Die Steuerharmonisierung als Auslöser	206	4.3.2	Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	219
2.2	Der bundesrätliche Entwurf zum DBG und StHG	207	4.3.3	Entscheidungsauswertung	219
2.3	Die Beratungen im Parlament	208	4.3.4	Wann liegt ein steuerfreier Kapitalgewinn vor?	221
2.3.1	Vorbemerkungen	208	4.3.5	Zwischenfazit	222
2.3.2	Ständerat (1986)	208	4.4	Steuerfreier Kapitalgewinn vs. Beteiligungserträge	223
2.3.3	Nationalrat (1987 und 1989)	209	4.4.1	Vorbemerkungen	223
2.4	Zwischenfazit	210	4.4.2	Gesetzgeberische Entwicklungen	223
3	Auslegung von Art. 16 Abs. 3 DBG – Grundsätze	211	4.4.3	Transponierung und indirekte Teilliquidation	223
3.1	Übersicht	211	4.4.4	Rückkauf eigener Aktien	224
3.2	Was ist ein Kapitalgewinn?	211	4.4.5	Zwischenfazit	224
3.3	Was ist eine Veräusserung?	213	4.5	Steuerfreier Kapitalgewinn vs. steuerbare Zinsen	225
3.4	Verfassungsrechtliche Vorgaben zur Auslegung	214	4.5.1	Übersicht	225
3.5	Zwischenfazit	214	4.5.2	Steuerliche Behandlung von Marchzinsen	225
4	Abgrenzung zu anderen Einkünften	215	4.5.3	Steuerliche Handhabung von strukturierten Produkten	226
4.1	Einleitung	215	4.5.4	Zwischenfazit	227
4.2	Steuerfreier Kapitalgewinn vs. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	215	5	Die Gretchenfrage: wirtschaftliche Betrachtungsweise – ja oder nein?	228
4.2.1	Übersicht	215	6	Verhältnis zum DBA-Recht	229
4.2.2	Was sind Mitarbeiteraktien?	216	7	Schlussfolgerungen	230
4.2.3	Umqualifikation des Gewinns in Lohn bei der Veräusserung von Gründeraktien?	217		Literatur	231
4.2.4	Zwischenfazit	218		Materialien	233
				Anhang 1	235

1 Einleitung

Die Einführung einer Kapitalgewinnsteuer ist in der Schweiz ein politischer Dauerbrenner. Allerdings ist das Thema hochkomplex und vielschichtig. Das Ziel des vorliegenden Beitrages ist es, eine Bestandsaufnahme des Anwendungsbereichs des steuerfreien Kapitalgewinns nach Art. 16 Abs. 3 DBG zu erstellen. Dies ist notwendig, um steuerpolitisch eine klare Analyse vorzunehmen, was die Wirkung einer Kapitalgewinnsteuer wäre.

Der Beitrag soll die Frage klären, ob und in welchen Fällen es den steuerfreien Kapitalgewinn¹ noch gibt. Ein besonderer Fokus liegt auf konzeptionellen Unterschieden bei der Definition des Kapitalgewinns in einzelnen Abgrenzungsfragen. Beginnen werden wir mit einer kurzen Entstehungsgeschichte des Art. 16 Abs. 3 DBG.

1 Unter einem «steuerfreien Kapitalgewinn» wird nachfolgend der von der Einkommenssteuer befreite Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen nach Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG verstanden.

2 Entstehungsgeschichte von Art. 16 Abs. 3 DBG

2.1 Die Steuerharmonisierung als Auslöser

Mitte des letzten Jahrhunderts herrschte eine starke Heterogenität zwischen den kantonalen Steuergesetzen.² Diese «Rechtszersplitterung» der kantonalen Steuergesetze stellte ein Hindernis für den Wirtschaftsraum Schweiz dar.³ Daher mehrten sich in den 1960er-Jahren die Stimmen für eine Vereinheitlichung der Einkommens- und Vermögenssteuern.⁴ Dieser Forderung kam die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren («FDK») 1968 nach und beauftragte eine Arbeitsgruppe – die sog. «Kommission Ritschard» –, einen Entwurf auszuarbei-

2 SIMONEK, Art. 129 BV N 4.

3 SIMONEK, Art. 129 BV N 4.

4 Botschaft Neuordnung Finanz- und Steuerrecht, 1475. Der erste, der eine Harmonisierung forderte, war Ernst Blumenstein im Jahr 1920 (CAGIANUT, Art. 42^{quinquies} aBV, Entstehungsgeschichte, 2).

Von Vermittlern und Eigeninteressen

Die mehrwertsteuerliche Vermittlung im Finanzbereich und die Frage: cui bono?

Benno Suter/Marc Vogelsang



Benno Suter, dipl. Steuerexperte, M.B.L. HSG, Präsident der Fachkommission indirekte Steuern von EXPERTsuisse, Mitglied Mehrwertsteuer-Konsultativgremium, Partner, Leiter Indirect Tax Services, EY



Marc Vogelsang, Dr. iur., RA, dipl. Steuerexperte, Senior Manager Transaction Tax Advisory, Head Real Estate Transaction Tax Zurich, EY

Die Vermittlung im Finanzbereich (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG) besitzt eine erhebliche Bedeutung in der Praxis. Diese Ausnahme von der Mehrwertsteuer ist sowohl für «traditionelle» Geschäftsmodelle wie diejenigen von Investmentbanken und Kreditvermittlern als auch für junge Konzepte wie Crowdfunding-Plattformen zentral. Gleichzeitig haben wenige andere Gebiete im Mehrwertsteuerrecht derart gute Voraussetzungen für ein champ de bataille zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden. Im Bereich der Vermittlung im Finanzbereich trifft ein naturgemäss tiefes Vorsteuerabzugsrecht beim Leistungsempfänger (insbesondere Banken und andere Kreditinstitute) mit immer zahlreicheren Zusammenarbeitsmodellen und damit einhergehender ausgelagerter Wertschöpfung zusammen. Je nachdem, ob der Ort der Vermittlungsleistung im Inland oder im Ausland liegt, sind die Positionen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden unterschiedlich verteilt. Weiter sind die Interessen zwischen Erbringer und Empfänger der Vermittlungsleistung in Abhängigkeit von der zivilrechtlichen Abmachung über die Überwälzung der Mehrwertsteuer im Einzelfall unterschiedlich gelagert.

Der vorliegende Beitrag diskutiert den Vermittlungsbegriff im Finanzbereich (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG) mit einem Fokus auf das Kriterium des «fehlenden Eigeninteresses» des Vermittlers am Inhalt des vermittelten Rechtsgeschäfts.

L'intermédiation dans le domaine financier (art. 21, al. 2, ch. 19, let. a – e LTVA) revêt une importance considérable dans la pratique. Cette exception à la TVA est centrale aussi bien pour les modèles commerciaux «traditionnels» comme ceux des banques d'investissement et des courtiers en crédit que pour des concepts récents tels que les plateformes de crowdfunding. En même temps, peu d'autres domaines du droit de la TVA présentent des conditions aussi favorables à l'affrontement entre contribuables et autorités fiscales. Dans le domaine de l'intermédiation financière, un droit à la déduction de l'impôt préalable naturellement bas chez le bénéficiaire de la prestation (en particulier les banques et autres établissements de crédit) se combine avec des modèles de collaboration de plus en plus nombreux et la création de valeur externalisée qui en découle. Selon que le lieu de la prestation d'intermédiation se situe en Suisse ou à l'étranger, les positions du contribuable et de l'autorité fiscale s'avèrent différentes. En outre, les intérêts du fournisseur et du destinataire de la prestation d'intermédiation sont différents selon l'accord de droit civil sur la répercussion de la TVA dans le cas d'espèce.

Le présent article traite de la notion d'intermédiation dans le domaine financier (art. 21 al. 2 ch. 19 let. a – e LTVA) en se concentrant sur le critère de «l'absence d'intérêt propre» de l'intermédiaire au contenu de la transaction qui fait l'objet d'une intermédiation.

Inhalt

1 Einleitung	237	3.2 Tätigkeit als Mittelsperson	245
2 Übersicht	237	3.3 Fehlendes Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages	245
2.1 Funktion des Vermittlerbegriffs im Mehrwertsteuerrecht	237	3.3.1 Übersicht	245
2.2 Auswirkung der Steuerausnahme in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG	238	3.3.2 Abgrenzung zum Interesse des Vermittlers am Entgelt (Art. 3 lit. f MWSTG).	245
2.3 Definition in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	239	3.3.3 Rechtsprechung des Bundesgerichts	246
2.4 Rechtsprechung des EuGH	239	3.3.4 Ablieferungspflicht (Art. 400 Abs. 1 OR) im Besonderen	247
2.4.1 Einleitung	239	3.3.5 Weitere Fälle von «Eigeninteresse»	248
2.4.2 «CSC Financial Services»	239	4 Fallbeispiele	249
2.4.3 «Volker Ludwig»	240	4.1 Vertragsübernahme durch Drittpartei	249
2.4.4 «DTZ Zadelhoff»	241	4.2 Vermittlung im grenzüberschreitenden Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	249
2.4.5 «Deutsche Bank»	241	4.3 Dreiecksverhältnisse zur Tilgung des Vermittlerentgelts	249
2.4.6 Zwischenfazit	241	4.3.1 Übersicht	249
3 Elemente des Vermittlerbegriffs iSv Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG	242	4.3.2 Vertrag zugunsten Dritter (Art. 112 OR)	250
3.1 Kausales Hinwirken auf einen Vertragsschluss	242	4.3.3 Anweisung (Art. 466 ff. OR)	250
3.1.1 Übersicht	242	4.3.4 Beurteilung	251
3.1.2 Zivilrechtliche Ebene	242	5 Schlussfazit	251
3.1.3 Qualifizierende Vermittlungstätigkeit	242	Literatur	251
3.1.4 Abgrenzung zur Zuführung von Kundenbeziehungen	243	Materialien	252
3.1.5 Abgrenzung zur (Vermögens-)Beratung	243		
3.1.6 Verhältnis zu den Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen (Art. 10 MWSTV)	244		

1 Einleitung

MARCUS TULLIUS CICERO führte im Jahr 80 v. Chr. in seiner Verteidigungsrede für Sextus Roscius Amerinus zur Bedeutung des «Eigeninteresses» der Beteiligten aus: «L. Cassius ille, [...], identidem in causis quaerere solebat <cui bono> fuisset.»¹ CICERO hob im weiteren Verlauf der Rede hervor, dass ein solches Eigeninteresse am Tod des Vaters des Sextus Roscius nicht – wie von der Anklage vorgebracht – bei Sextus Roscius, sondern bei dessen Verwandten Titus Roscius Magnus und Titus Roscius Capito zu finden sei. Diese hätten mit Chrysogonus konspiriert, um im Nachgang zum Mord an das Vermögen des Vaters des Sextus Roscius zu gelangen. Sextus Roscius wurde in der Folge vom Vorwurf des Patrizids freigesprochen und CICERO begann mit dieser Rede seine glänzende Karriere als Staatsmann, Anwalt und Philosoph. Das Konzept des «Eigeninteresses» indes treibt die Rechtswissenschaften bis heute um, nicht zuletzt im Mehrwertsteuerrecht.

Während es bei CICERO noch um eine Anklage wegen Mordes ging, ist das Fehlen eines «Eigeninteresses» des Vermittlers am Inhalt des vermittelten Rechtsgeschäfts nur, aber immerhin ein entscheidendes Kriterium für das Vorliegen einer steuerausgenommenen Vermittlung im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG²). Der vorliegende Beitrag beleuchtet die Voraussetzungen für eine solche Vermittlung im Allgemeinen und das Kriterium des «Eigeninteresses» im Besonderen.

2 Übersicht

2.1 Funktion des Vermittlerbegriffs im Mehrwertsteuerrecht

Das Mehrwertsteuerrecht knüpft verschiedentlich an den Begriff der *Vermittlung* resp. des *Vermittlers* an. Zunächst sind dies die vorliegend interessierenden ausgenommenen Umsätze aus Vermittlungen im Bereich des *Geld- und Kapitalverkehrs* (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a – e MWSTG). Alsdann von der Steuer befreit sind Um-

1 CICERO MARCUS TULLIUS, Pro Sex. Roscio Amerino Oratio, 80 v. Chr., 84. Zu Deutsch: «Jener bekannte Lucius Cassius, [...], pflegte von Zeit zu Zeit bei den Rechtsstreitigkeiten zu fragen, wem die Tat einen Nutzen gebracht habe».

2 Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12.6.2009, SR 641.20.

Aus der Rechtsprechung

Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/3

Stefan Oesterhelt/Andrea Opel



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



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

Inhalt

1	BGer vom 19.4.2023 (Indirekte Teilliquidation bei Darlehensgewährung)	254	5	BGer vom 20.3.2023 (Internationale Ausscheidung von Alimenten)	262
1.1	Sachverhalt	254	5.1	Sachverhalt	262
1.2	Aus den Erwägungen	254	5.2	Aus den Erwägungen	262
1.3	Bemerkungen	255	5.3	Bemerkungen	263
2	BGer vom 20.4.2023 (Transponierung beim Management-Buy-out)	257	6	BGer vom 11.4.2022 (Steueraufschub bei Privatentnahme einer Liegenschaft mit anschliessender Schenkung)	264
2.1	Sachverhalt	257	6.1	Sachverhalt	264
2.2	Aus den Erwägungen	257	6.2	Aus den Erwägungen	264
2.3	Bemerkungen	258	6.3	Bemerkungen	265
3	BGer vom 12.4.2023 (Art. 40 Abs. 3 DBG und Quellensteuern)	258	7	BGer vom 13.3.2023 (Kapitalsteuer bei Anlagefonds mit direktem Grundbesitz)	267
3.1	Sachverhalt	258	7.1	Sachverhalt	267
3.2	Aus den Erwägungen	259	7.2	Aus den Erwägungen	267
3.3	Bemerkungen	259	7.3	Bemerkungen	268
4	BGer vom 24.4.2023 (Keine Anwendung von Art. 7 Abs. 1 DBG bei der Quellensteuer)	261	8	BGer 20.4.2023 (Fehlende Kollektivität bei 1e-Vorsorgeplan)	270
4.1	Sachverhalt	261	8.1	Sachverhalt	270
4.2	Aus den Erwägungen	261	8.2	Aus den Erwägungen	270
4.3	Bemerkungen	261	8.3	Bemerkungen	271

9	BGer vom 20.2.2023 (Minimal-Grundstücksteuer im Kanton Wallis)	271
9.1	Sachverhalt	271
9.2	Aus den Erwägungen	271
9.3	Bemerkungen	272
10	BGer vom 16.5.2023 (Nichtiges Steuerabkommen)	273
10.1	Sachverhalt	273
10.2	Aus den Erwägungen	273
10.3	Bemerkungen	274

1 BGer vom 19.4.2023¹ (Indirekte Teilliquidation bei Darlehensgewährung)

1.1 Sachverhalt

Am 2.3.2010 verkauften die im Kanton Waadt wohnhaften Steuerpflichtigen A. die Aktien der C. SA an die B. SA. Der Kaufpreis bestand aus einer Fixkomponente von CHF 8 Mio. und einer auf CHF 2,3 Mio. geschätzten variablen Komponente.

Zur Finanzierung des Kaufs wurde der B. SA ein (aufgeschobenes) Verkäuferdarlehen in Höhe von CHF 2 Mio. gewährt. Zudem nahm die B. SA eine Bankfinanzierung in Höhe von CHF 5 Mio. auf, welche durch die Aktien der C. SA besichert wurde.

Nach dem Kauf gewährte die C. SA der B. SA im Jahr 2010 ein Darlehen in Höhe von CHF 585 000. Dieses wurde bis 2014 auf CHF 1 401 388 erhöht. Im Jahr 2015 wurde die Darlehensforderung von der C. SA ausgeschüttet.

Im Jahr 2013 nahm die C. SA zuerst eine teilweise Wertberichtigung der Forderung gegenüber der B. SA vor und im Geschäftsjahr 2014 fand dann eine vollständige Wertberichtigung statt.

Da die B. SA ihren Verpflichtungen zur Amortisation des Bankdarlehens nicht nachkam, kündigte die Bank das Darlehen schliesslich, was im Oktober 2014 zum Konkurs der B. SA führte.

Die Steuerverwaltung Waadt nahm bei den Steuerpflichtigen A. für die Steuerperiode 2010 im Umfang von CHF 1 333 694 (d. h. im Umfang der im Verkaufszeitpunkt bereits vorhandenen, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen, nicht betriebsnotwendigen Mittel der

11	BGer vom 5.4.2022 (Mehrwertabgabe bei Um- und Aufzonen)	275
11.1	Sachverhalt	275
11.2	Aus den Erwägungen	275
11.3	Bemerkungen	276
	Literatur	278
	Materialien	279

C. SA) eine Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbaren Ertrag unter dem Titel der indirekten Teilliquidation vor, wobei die Teilbesteuerung angewendet wurde. Hiergegen setzten sich die Steuerpflichtigen zur Wehr.

1.2 Aus den Erwägungen

Gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG ist der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 % vom Privat- ins Geschäftsvermögen in steuerbaren Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG umzuqualifizieren, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf unter Mitwirkung des Verkäufers im Verkaufszeitpunkt bereits vorhandene, handelsrechtlich ausschüttungsfähige, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird.

Fraglich ist zunächst, ob im vorliegenden Fall eine solche Ausschüttung innerhalb von fünf Jahren erfolgt. Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass das von der C. SA der B. SA gewährte Darlehen von CHF 1 401 388 eine Substanz ausschüttung im Sinne von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG darstellt. Durch diese Beurteilung hat die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt. Die B. SA war nämlich von Anfang an nicht in der Lage, das ihr gewährte Darlehen zurückzuzahlen. So war die B. SA nicht einmal in der Lage, das (vorrangige) Bankdarlehen zurückzuzahlen, weil sie nicht über hinreichende Dividendeneinkünfte verfügte.

Da somit die B. SA nicht in der Lage war, das ihr im Jahr 2010 von der C. SA gewährte Darlehen zurückzuzahlen, lag im Umfang des gewährten Darlehens eine Substanz ausschüttung vor.

Gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG ist für eine Mitwirkung des Verkäufers zudem erforderlich, dass dieser weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Das Bundesgericht hat diesbezüglich präzisiert, dass die Bedingung der Mit-

¹ 9C_672/2022.

Gesetzgebungs-Agenda 2023/3

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

Inhalt

1 Bund	282	2.9 Jura	288
1.1 Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz	282	2.10 Neuenburg	289
1.1.1 Verfassungsänderung	282	2.11 Obwalden	289
1.1.2 Temporäre Verordnung	282	2.12 Schaffhausen	290
1.2 Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes	282	2.13 Solothurn	290
1.3 Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung	282	2.14 St.Gallen	290
1.4 Besteuerung von Erwerbseinkommen aus dem Homeoffice im Ausland	283	2.14.1 XIX. Nachtrag zum Steuergesetz	290
1.5 Ausdehnung der Verlustverrechnung	283	2.14.2 XX. Nachtrag zum Steuergesetz	290
1.6 In der Sonder- und Sommersession 2023 behandelte Motionen	284	2.14.3 XXI. Nachtrag zum Steuergesetz	290
2 Kantone	284	2.15 Thurgau	291
2.1 Aargau	284	2.16 Wallis	291
2.2 Appenzell Innerrhoden	284	2.17 Zug	291
2.3 Basel-Landschaft	285	3 International	292
2.4 Basel-Stadt	285	3.1 Übersicht	292
2.5 Bern	285	3.2 Armenien	292
2.6 Freiburg	286	3.3 Belgien	292
2.7 Genf	286	3.4 Frankreich – Zusatzabkommen	292
2.8 Glarus	288	3.5 Frankreich – Verständigungsvereinbarungen	293
		3.6 Slowenien	294
		3.7 2-Säulen-Lösung der OECD/G20	294

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

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

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

Abonnement

Ausfüllen und senden an:

Institut für Law and Economics

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

Ich abonniere/wir abonnieren das Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424 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:
