



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Tabea Lorenz/
Diego Clavadetscher

Überwälzung der Mehrwertsteuer

Eine Auslegeordnung an der Schnittstelle von Steuer- und Privatrecht

Michael Bertschinger

Abschreibungen

Peter Hongler/
Florian Regli

Konzernbesteuerung und Nachhaltigkeit

Stefan Oesterhelt/
Andrea Opel

Rechtsprechung 2024/1

Henk Fenners/
Heinz Baumgartner/
Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2024/1

2024/1

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 424.40 (Studierende und Steuerexperten in
Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonne-
mente: Auskunft beim Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner
sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versand-
kosten 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

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 Vervielfältigung, 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

2024/1

Inhalt

	Artikel	
Tabea Lorenz/ Diego Clavadetscher	Überwälzung der Mehrwertsteuer Eine Auslegeordnung an der Schnittstelle von Steuer- und Privatrecht	3
Michael Bertschinger	Abschreibungen	20
Peter Hongler/ Florian Regli	Konzernbesteuerung und Nachhaltigkeit	33
	Aus der Rechtsprechung	
Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel	Rechtsprechung 2024/1	52
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2024/1	78

Überwälzung der Mehrwertsteuer

Eine Auslegeordnung an der Schnittstelle von Steuer- und Privatrecht

Tabea Lorenz/Diego Clavadetscher



Tabea Lorenz, Prof. Dr. iur. Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin, M.A. HSG in Law and Economics, Assistenzprofessorin für Steuerrecht und Vizedirektorin am ILE-HSG



Diego Clavadetscher, Rechtsanwalt, Notar, dipl. Steuerexperte, Clavatax Steuer-Advokatur AG, Langenthal; Lehrbeauftragter für Mehrwertsteuerrecht an der Universität Bern; Vizepräsident des Mehrwertsteuer-Konsultativgremiums; Mitglied der Fachgruppe indirekte Steuern von EXPERTsuisse

Die Überwälzung der Mehrwertsteuer stellt ein zentrales Element der indirekt und nach dem Prinzip einer Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzugsrecht erhobenen Mehrwertsteuer dar. Nur die Weiterbelastung der beim Leistungserbringer anfallenden Steuer auf den Leistungsempfänger setzt die Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer («die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland») um. Überdies stellt die Überwälzung der Mehrwertsteuer eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug dar und ermöglicht damit die Steuerneutralität auf der Ebene des Unternehmens. Trotz dieser zentralen Bedeutung wird die Überwälzung nicht über das Steuerrecht, sondern allein durch das Privatrecht geregelt. Das Zusammenspiel von Steuer- und Privatrecht wirft eine Vielzahl von rechtlichen Fragen auf. Das Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, eine Auslegeordnung in diesem Schnittstellenbereich zwischen Steuer- und Privatrecht vorzunehmen und dabei insbesondere der Frage nachzugehen, wie Mehrwertsteuervertragsklauseln in der Praxis auszulegen sind und welche Implikationen sich daraus für deren Redaktion ergeben.

La question de la répercussion constitue un élément central de la TVA, qui est prélevée indirectement et selon le principe d'un impôt net à chaque stade du processus de production et de distribution, avec droit à la déduction de l'impôt préalable. Seule la répercussion de l'impôt dû par le prestataire sur le destinataire de la prestation met en œuvre le principe de la TVA (qui vise «l'imposition de la consommation finale non entrepreneuriale en Suisse»). En outre, la répercussion de la TVA est une condition pour la déduction de l'impôt préalable et permet ainsi la neutralité fiscale au niveau de l'entreprise. Malgré son importance, la question de la répercussion n'est pas réglée par le droit fiscal, mais uniquement par le droit privé. L'interaction entre le droit privé et le droit fiscal soulève une multitude de questions juridiques. L'objectif de la présente contribution est de dresser un état des lieux dans ce domaine à l'intersection entre le droit fiscal et privé et de se pencher en particulier sur la question de savoir comment les clauses contractuelles relatives à la TVA doivent être interprétées dans la pratique et quelles implications en découlent pour leur rédaction.

Inhalt

1	Einführung und Gegenstand des vorliegenden Beitrags	4	3.2	Ebene Rechnung	9
2	Grundlagen	5	3.2.2.1	Bedeutung der Rechnung im Mehrwertsteuersystem	9
2.1	Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer	5	3.2.2.2	Anspruch auf eine Rechnung	10
2.2	Grundsatz der Überwälzbarkeit	5	3.2.3	Ebene Vertrag	11
2.3	Steuerüberwälzung mittels privatrechtlicher Vereinbarung	6	3.2.3.1	Wirtschaftliche Überwälzung der Mehrwertsteuer	11
2.4	Überwälzung als Teil der Risikoallokation	6	3.2.3.2	Gültiger Vertragsabschluss	11
2.5	Potenzielle Streitpunkte in der Praxis	7	3.2.3.3	Auslegung	12
3	Auslegeordnung	7	3.2.3.3.1	Allgemeines	12
3.1	Übersicht	7	3.2.3.3.2	Exkurs: Preisbekanntgaberecht	13
3.2	Drei Ebenen der Überwälzung	8	3.2.3.3.3	Kursorische Übersicht über die mögliche Auslegung von Preisformulierungen in Vertragsurkunden	14
3.2.1	Ebene Steuerrechtsverhältnis	8	3.2.3.4	Clausula rebus sic stantibus	16
3.2.1.1	Allgemeines	8	3.3	Zwischenfazit	17
3.2.1.2	Hauptsteuerobjekt der Inlandsteuer	8	4	Implikationen für die Redaktion von Mehrwertsteuerklauseln in Verträgen	17
3.2.1.3	Ergänzendes Steuerobjekt	8	5	Schlussfolgerungen	18
3.2.1.4	Ausweitung des Hauptsteuerobjekts mittels Option	9		Literatur	19
				Materialien	19

1 Einführung und Gegenstand des vorliegenden Beitrags¹

Die Mehrwertsteuer, welche als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzugsrecht ausgestaltet ist, bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland.² Erhoben wird die Steuer jedoch nicht bei derjenigen Person, die konsumiert, sondern bei derjenigen Person, welche die Leistung erbringt. Bei der Mehrwertsteuer handelt es sich somit um eine indirekte Steuer. Erst die Überwälzung der Steuer vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger bewirkt, dass die Steuer letztendlich vom Endempfänger getragen wird. Die Überwälzung der Mehrwertsteuer ergibt sich folglich aus dem Charakter der Mehrwertsteuer als indirekt erhobene Konsumsteuer; sie ist eines der Leitprinzipien der Mehrwertsteuerdogmatik.³

Die «wirtschaftliche» Überwälzung der Mehrwertsteuer vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger er-

folgt jedoch in der Regel⁴ gestützt auf ein privatrechtliches Rechtsverhältnis bzw. eine privatrechtliche Vereinbarung, in welcher die Parteien – idealtypisch – übereinkommen, dass ein festgelegter Preis zuzüglich der seitens des Leistungserbringers zu entrichtenden Mehrwertsteuer geschuldet ist. Das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) kennt hingegen keine Überwälzungspflicht⁵ – vielmehr ist es Sache der am Rechtsverhältnis beteiligten Parteien, ob bzw. in welchem Umfang die Mehrwertsteuer seitens des Leistungserbringers auf den Leistungsempfänger tatsächlich überwälzt werden soll.

Der vorliegende Beitrag untersucht die unterschiedlichen steuer- und privatrechtlichen Interaktionsfelder zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger im Zusammenhang mit der Überwälzung der Mehrwertsteuer und nimmt hierzu eine Auslegeordnung vor. Dabei wird insbesondere auch der Frage nachgegangen, wie Mehrwertsteuerungsvertragsklauseln in der Praxis auszulegen

1 Der Beitrag basiert auf dem von den Autoren am 1.2.2023 anlässlich des St.Galler Seminars zur Mehrwertsteuer präsentierten Beitrag zur Überwälzung der Mehrwertsteuer.

2 Vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG. Vgl. auch BGE 148 II 233, E. 4.2; BGE 142 II 488, E. 2.2.1; BGE 141 II 199, E. 4.1; BGE 140 II 80, E. 2.1; BGE 140 II 495, E. 2.2.1; CLAVADETSCHER, Art. 1 MWSTG N 168.

3 Vgl. BAGNOUD, Art. 6 MWSTG N 1 mwH.

4 Eine steuerbare Leistung kann jedoch auch auf öffentlichem Recht beruhen: So hat das Bundesgericht im sog. «Billag-Urteil» festgehalten, dass sich die Überwälzung diesfalls – entgegen dem Wortlaut von Art. 6 MWSTG – nach dem öffentlichen Recht richtet und allfällige Streitigkeiten hinsichtlich der Steuerüberwälzung verfügungsweise zu regeln sind (vgl. BGE 140 II 80, E. 2.5). Überdies kann eine Leistung iSv Art. 3 Bst. c MWSTG auch dann vorliegen, wenn die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt.

5 Vgl. Botschaft MWSTG, 6911. Vgl. auch BGE 140 II 80, E. 2.3.2 mwH.

Abschreibungen

Michael Bertschinger*



*Michael Bertschinger,
Dr. oec. HSG, M.A. HSG
in Law and Economics,
dipl. Steuerexperte, Senior
Manager International Tax
and Transaction Services bei
Ernst & Young AG, Zürich*

Die alterungs- und nutzungsbedingte Wertminderung von Vermögenswerten wird für die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung mittels Abschreibungen erfasst. Der vorliegende Beitrag befasst sich mit der handels- und steuerrechtlichen Behandlung von Abschreibungen. Zu diesem Zweck werden deren Grundsätze vorgestellt und ausgewählte Sonderthemen kritisch gewürdigt. Die Analyse lässt dabei erkennen, dass die steuerrechtliche Terminologie an die handelsrechtlichen Begrifflichkeiten angepasst werden sollte. Sodann zeigt sich, dass das Merkblatt A/1995 der ESTV in gewissen Bereichen überarbeitet und das Verbuchungsprinzip, resultierend aus der formellen Massgeblichkeit, teilweise gelockert werden sollte. Auf diese Weise wird das Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung in Bezug auf Abschreibungen beleuchtet und Vorschläge zur Verringerung des diesbezüglichen Spannungsfelds unterbreitet.

La dépréciation d'actifs due à l'obsolescence et à l'utilisation est comptabilisée au moyen d'amortissements pour la détermination du bénéfice en droit commercial et fiscal. Le présent article se penche sur le traitement des amortissements en droit commercial et fiscal. A cet effet, il en présente les principes et examine de manière critique certains thèmes particuliers. L'analyse montre que la terminologie du droit fiscal devrait être adaptée à celle du droit commercial. Il apparaît ensuite que la notice A/1995 de l'AFC devrait être remaniée dans certains domaines et que le principe de comptabilisation devrait être partiellement assoupli au regard du principe formel de l'autorité du bilan commercial. Le rapport entre la détermination du bénéfice selon le droit commercial et le droit fiscal en matière d'amortissements est ainsi mis en lumière et des propositions sont faites pour réduire les tensions à ce sujet.

* 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

1	Ausgangslage und Untersuchungsgegenstand	21	3.4	Korrekturverfahren	27
2	Begrifflichkeit der Abschreibungen	21	4	Ausgewählte Sonderthemen	28
2.1	Handelsrechtliche Gewinnermittlung	21	4.1	Abschreibungen zu Wiederbeschaffungszwecken	28
2.2	Steuerliche Gewinnermittlung	22	4.2	Nachholen bewusst unterlassener Abschreibungen	28
2.3	Zwischenergebnis	23	4.3	Abschreibung von aufgedeckten stillen Reserven	29
3	Grundsätze der Abschreibungen	23	5	Thesenförmige Zusammenfassung	30
3.1	Anwendungsbereich	23		Literatur	31
3.2	Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung	25		Materialien	32
3.3	Abschreibungsmethoden	26			
3.3.1	Allgemeines	26			
3.3.2	Sofortabschreibung im Besonderen	26			

1 Ausgangslage und Untersuchungsgegenstand

Für die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung müssen alterungs- und nutzungsbedingte Wertminderungen von Vermögenswerten in der Folgebewertung mittels Abschreibungen berücksichtigt werden. Es gilt dabei grundsätzlich das Massgeblichkeitsprinzip, nach dem die handelsrechtskonforme Verbuchung für Gewinnsteuerzwecke massgebend wird, sofern keine steuerliche Korrektornorm eine Abweichung vom Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht vorsieht.¹ Da Abschreibungen jedoch sowohl im Rechnungslegungsrecht (Art. 960a Abs. 3 OR) als auch im Gewinnsteuerrecht (Art. 62 DBG) ausdrücklich normiert sind, ergeben sich zahlreiche Fragestellungen hinsichtlich der Konformität und der Unterschiede in der Behandlung von Abschreibungen nach den beiden Rechtsordnungen.

Der vorliegende Beitrag soll einen Überblick über die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Abschreibungen geben und ausgewählte Aspekte im Einzelnen untersuchen. Zu diesem Zweck wird in Abschn. 2 zunächst die Terminologie der Abschreibungen aus Sicht des Rechnungslegungs- und Gewinnsteuerrechts besprochen, bevor anschliessend die wesentlichen Grundsätze für die Behandlung von Abschreibungen aufgezeigt werden (Abschn. 3). In Abschn. 4 werden danach ausgewählte Fragestellungen beleuchtet. Abschliessend werden die Ergebnisse thesenförmig zusammengefasst.

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich dabei ausschliesslich auf juristische Personen und das Gewinn-

steuerrecht. Infolge der rechtsformneutralen Ausgestaltung des Rechnungslegungsrechts² und der Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs im Unternehmenssteuerrecht³ sind sie jedoch sinngemäss auch für die Einkommensermittlung im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit anwendbar. Der Fokus liegt dabei auf den Abschreibungen. Wertberichtigungen werden nur am Rande diskutiert.

2 Begrifflichkeit der Abschreibungen

2.1 Handelsrechtliche Gewinnermittlung

Gemäss Art. 960a Abs. 3 OR beschreiben Abschreibungen den nutzungs- und alterungsbedingten Wertverlust von Vermögenswerten. Abschreibungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie sollen die Wertminderungen von abnutzbaren Vermögenswerten über ihre Nutzungsdauer und -kapazität durch Abnutzung und Entwertung planmässig und systematisch bilanziell abbilden.⁴ Abschreibungen werden dabei ungeachtet des tatsächlichen Wertverlustes vorgenommen, da sie grundsätzlich dazu dienen, zwecks Darstellung der Ertragslage die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögenswerten gleichmässig und periodengerecht über die Nutzungsdauer zu verteilen bzw. zwecks Darstellung der Finanzlage die Substanz der Vermögenswerte zum Bilanzstichtag

1 Art. 58 Abs. 1 DBG; statt vieler OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Art. 58 DBG N 8.

2 Art. 957 Abs. 1 OR.

3 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, 145.

4 Siehe BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, N 327 mwH.

Konzernbesteuerung und Nachhaltigkeit

Peter Hongler/Florian Regli*



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



Florian Regli, Dr., Area Tax Director und Head of Int. Trade Affairs, Customs Regulations and Indirect Tax, F. Hoffmann-La Roche AG, Basel; Senior Research Fellow und Vizedirektor ILE-HSG

Der Beitrag beleuchtet die Verknüpfung von Nachhaltigkeit und Konzernsteuerrecht. Konkret wird untersucht, ob das Konzernsteuerrecht ein effektives Mittel darstellt, um die Sustainable Development Goals (SDGs) zu erreichen. Hierbei wird aufgezeigt, welche Massnahmen im geltenden Recht vorgesehen sind und wo steuerpolitisch Handlungsspielraum besteht. Es werden drei Bereiche unterschieden: die Nachhaltigkeitsberichterstattung, die Ausgestaltung von direkten und die Ausgestaltung von indirekten Steuern.

Überdies untersuchen die Autoren, basierend auf der historischen Funktion der Gewinnsteuer, das Ziel der Besteuerung von global tätigen Konzernen unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen wie der globalen Mindeststeuer. Eine Hauptschlussfolgerung des Beitrags ist, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Steuerbereich aufgrund der Gefahr des Window Dressings nicht in jedem Fall positive Auswirkungen auf die SDGs hat, hingegen indirekte Steuern unter Umständen durchaus dazu dienen können, eine positive Verhaltenslenkung von Konzernen zu erzielen.

L'article met en lumière le lien entre la durabilité et la fiscalité de groupe. Concrètement, il examine si cette dernière constitue un moyen efficace pour atteindre les objectifs de développement durable (ODD). Il s'agit d'exposer les mesures prévues dans le droit en vigueur et de démontrer où il existe une marge de manœuvre en matière de politique fiscale. Trois domaines sont distingués: reporting sur la durabilité, l'aménagement des impôts directs et l'aménagement des impôts indirects.

En outre, les auteurs examinent, en partant de la fonction historique de l'impôt sur le bénéfice, l'objectif de l'imposition des entreprises multinationales en tenant compte des développements actuels tels que l'impôt minimum global. L'une des principales conclusions de l'article est que le reporting sur la durabilité dans le domaine fiscal n'a pas toujours un impact positif sur les ODD en raison du risque de window dressing, mais que les impôts indirects peuvent, dans certaines circonstances, tout à fait servir à orienter positivement le comportement des groupes de sociétés.

* Für die wertvolle Unterstützung bei der Recherche zu diesem Beitrag sei Frau Josefine Sundberg herzlich gedankt.

Inhalt

1 Übersicht	34	3.2 Staat und Wirtschaft als integraler Teil des subjektiven Steuerrechtsverhältnisses	45
2 Gegenwärtige Rechtslage	36	3.2.1 Zum Verhältnis zwischen Staat und Wirtschaft bei der Besteuerung im Allgemeinen	45
2.1 Einleitung	36	3.2.2 Rolle des Konzerns als Steuersubjekt bei der Besteuerung im Speziellen	45
2.2 Nachhaltigkeitsberichterstattung	36	3.2.3 Entscheidung über die Verwendung der Steuereinnahmen durch den Staat als vorbehaltene Befugnis	46
2.2.1 Übersicht	36	3.3 Differenzierung zwischen direkten und indirekten Steuern	46
2.2.2 Nicht verpflichtende Standards: GRI 207 als Beispiel	36	3.3.1 Unterscheidungsmerkmale und deren Bedeutung für das Steuersystem	46
2.2.2.1 GRI 207 – der wesentliche Inhalt	36	3.3.2 Verfassungsrechtliche Kompetenzaufteilung und deren Finanzierung	47
2.2.2.2 Die Verbreitung von GRI im deutschsprachigen Raum	37	3.3.3 Unterschiedliche Lenkungswirkung von indirekten und direkten Steuern	47
2.2.2.3 GRI 207 – eine erste Analyse aus Nachhaltigkeitsperspektive	38	3.3.4 Der Einfluss der globalen Mindeststeuer	48
2.2.3 Verpflichtende Standards: CSRD bzw. ESRS	38	3.4 Zwischenfazit	48
2.2.3.1 Einführung	38	4 Thesen: Reformempfehlungen für die Schweiz	49
2.2.3.2 Frage nach der doppelten Wesentlichkeit	39	4.1 Eine Nachhaltigkeitsberichterstattung ist nicht per se nachhaltig	49
2.2.4 Public CbCR	40	4.2 Neutralität als Grundsatz bei der Konzernbesteuerung und Lenkungssteuern als temporäre Massnahme	49
2.2.5 Höhe der gesamten Steuerzahlung als Nachhaltigkeitsmessinstrument?	40	4.3 Lenkungssteuer: nach welchem Massstab und mit welcher Laufzeit?	50
2.2.6 Die Rolle von ESG-Rating-Agenturen und einzelnen Investoren	40	4.4 Notwendigkeit einer Staatsausgabendiskussion	50
2.2.6.1 Übersicht	40	Literatur	50
2.2.6.2 Gefahr von Window Dressing/Green Washing	41	Materialien	51
2.2.7 Wie weiter?	42		
2.3 Direkte Steuern	42		
2.4 Indirekte Steuern	42		
2.5 Zwischenfazit	43		
3 Perspektiven einer nachhaltigen Konzernbesteuerung	43		
3.1 Neutralität der Konzernbesteuerung	43		
3.1.1 Konzernierung als sachlicher Grund für eine differenzierte Besteuerung	43		
3.1.2 Notwendigkeit der Stabilisierung der massgebenden Polaritäten	44		

1 Übersicht

Der Begriff der sozialen Unternehmensverantwortung (Englisch: «Corporate Social Responsibility») wird in der Schweiz nicht erst seit der Konzernverantwortungsinitiative häufig verwendet, sondern bildet quasi das zweite Standbein der schweizerischen Konzerngesetzgebung neben den Konsolidierungsvorschriften. Während der «Konsolidierungskonzern» im Steuerrecht weitestgehend übernommen wurde und über Jahre das Konzernbild geprägt hat, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis dieses zweiten Standbeins zur Konzernbesteuerung. Im Vordergrund steht dabei der Beitrag zu einer nachhaltigen Entwicklung in ökologischer, sozialer und ökonomischer¹ Hinsicht.

In der Vergangenheit wurde in regelmässigen Abständen die Frage nach der fairen Besteuerung von Konzernen diskutiert, wobei diese Diskussion sich immer wieder als normativer gordischer Knoten erwiesen hat.

Während früher dabei vor allem das Narrativ im Vordergrund stand, dass eine unfaire Doppelbesteuerung mittels Doppelbesteuerungsabkommen (und des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots!) zu vermeiden ist, wurde in der jüngeren Zeit zuerst mit der BEPS-Initiative der Fokus auf die Verhinderung einer doppelten Nicht-Besteuerung und die Vermeidung der (aggressiven) Steuerplanung in den Vordergrund gerückt. Im Nachgang dazu wurden dann aber auch Fragen im Hinblick auf eine faire Verteilung des Steuersubstrats (Pillar 1) sowie auf eine Mindestbesteuerung von Konzernen (Pillar 2) in den Mittelpunkt der Diskussion gestellt. Die effektive Höhe der Steuerzahlungen von Konzernen insgesamt bzw. pro Land wird teilweise als Indikator für Nachhaltigkeit im Steuerbereich gesehen.

1 Die Verwendung des Begriffs «ökonomisch» als drittes Element ist nicht einheitlich. Teilweise wird auch «Governance» verwendet.

Aus der Rechtsprechung

Rechtsprechung 2024/1

Stefan Oesterhelt/Andrea Opel



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



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

Inhalt

1	BGer vom 13.11.2023 (Umwandlung eines Immobilienbetriebs; Bindungswirkung von Steuerrulings)	53	5	BGer vom 26.10.2023 (Grundstückgewinnsteuer bei gemischter Schenkung; Vertrauensschutz)	64
1.1	Sachverhalt	53	5.1	Sachverhalt	64
1.2	Aus den Erwägungen	53	5.2	Aus den Erwägungen	64
1.3	Bemerkungen	54	5.3	Bemerkungen	65
2	BGer vom 16.8.2023 (Zuflusszeitpunkt einer Bonuszahlung)	56	6	BGer vom 17.11.2023 (Unterbrechung der Verjährung)	67
2.1	Sachverhalt	56	6.1	Sachverhalt	67
2.2	Aus den Erwägungen	56	6.2	Aus den Erwägungen	67
2.3	Bemerkungen	57	6.3	Bemerkungen	68
3	BGer vom 28.8.2023 (Einkünfte aus einer Familienstiftung)	58	7	BGer vom 21.11.2023 (Nachsteuerverfahren am Nebensteuermizil bei definitiver Veranlagung)	69
3.1	Sachverhalt	58	7.1	Sachverhalt	69
3.2	Aus den Erwägungen	58	7.2	Aus den Erwägungen	69
3.3	Bemerkungen	59	7.3	Bemerkungen	70
4	BGer vom 3.10.2023 (Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten)	60	8	BGer vom 2.11.2023 (Erbrechtssteuer, interkantonale Doppelbesteuerung)	71
4.1	Sachverhalt	60	8.1	Sachverhalt	71
4.2	Aus den Erwägungen	61	8.2	Aus den Erwägungen	71
4.3	Bemerkungen	62	8.3	Bemerkungen	72

9	BGer vom 19.9.2023 (kommunale Rekurskommission ist kein Gericht)	74
9.1	Sachverhalt	74
9.2	Aus den Erwägungen	74
9.3	Bemerkungen	75

Literatur.	76
Materialien	77

1 **BGer vom 13.11.2023¹** **(Umwandlung eines Immobilien-** **betriebs; Bindungswirkung von** **Steuerrulings)**

1.1 **Sachverhalt**

A. erwarb zwischen 1980 und 1995 mehrere Liegenschaften im Kanton Zürich und im Kanton Luzern, welche vermietet werden. In der Steuererklärung 2016 wurden diese erstmals als Geschäftsvermögen bezeichnet. Am 10.7.2017 bestätigte das Steueramt des Kantons Zürich im Rahmen eines Steuerrulings, dass die Voraussetzungen für einen Immobilienbetrieb erfüllt sind und die Liegenschaften einkommenssteuerneutral auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden können.

In der Folge stellte A. bei den Gemeinden, in denen die Liegenschaften gelegen sind, entsprechende Rulinganträge betreffend die Grundstückgewinnsteuer. Diese wurden von sämtlichen Gemeinden mit Ausnahme der Gemeinde X. positiv beantwortet. Die Gemeinde X. stellte sich dagegen auf den Standpunkt, dass die Voraussetzungen für einen Immobilienbetrieb nicht erfüllt sind.

In der Folge wurden sämtliche Liegenschaften auf eine Kapitalgesellschaft übertragen. Die Gemeinde X. erhob die Grundstückgewinnsteuer von CHF 629 219.50. Hiergegen setzte sich A. zur Wehr. Das Steuerrekursgericht sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wiesen die Rechtsmittel von A. ab.²

1.2 **Aus den Erwägungen**

Die Grundstückgewinnsteuer wird bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person gemäss § 216 Abs. 3 lit. d iVm § 19 Abs. 1 lit. b StG ZH aufgeschoben. Als Betrieb im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet. Ein Betrieb zeichnet sich durch einen hohen Grad an Unab-

hängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen.³

Die Verwaltung eigener Immobilien weist nur ausnahmsweise die Merkmale eines Betriebs auf. Dies setzt eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus.⁴ Es erscheint demnach nicht ausgeschlossen, dass eine Immobilienverwaltung, die über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreut oder mit ihnen auch Handel treibt, die typischen Eigenschaften eines Betriebs im steuerrechtlichen Sinn aufweist. Von einem Betrieb kann jedoch nur gesprochen werden, wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist.⁵

Gemäss Ziff. 3.2.2.3 KS 5a⁶ stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien einen Betrieb dar, wenn kumulativ a) ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden, b) das Unternehmen mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) beschäftigt oder beauftragt und c) die Mieterträge mindestens das 20-Fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen.

Die für die Qualifikation als Betrieb geforderte professionelle Immobilienbewirtschaftung hängt nicht davon ab, ob die Verwaltung vom Immobilienunternehmen selbst ausgeführt wird oder durch Dritte im Auftragsverhältnis erfolgt. Der Einsatz von Arbeit steht bei der Vermietung von Immobilien – im Gegensatz zu anderen (Dienstleistungs-)Unternehmen – nicht im Vordergrund, weil die Hauptleistung des Vermieters im Überlassen des Mietobjekts zum Gebrauch besteht. Der mit der Vermietung von Immobilien einhergehende Verwaltungsaufwand – etwa das Inkasso der Mietzinsen oder die Erstel-

1 9C_608/2022 (zur amtlichen Publikation vorgesehen).

2 VGer ZH 26.4.2022, SB.2021.00127.

3 BGE 138 II 557, E. 6.4.

4 Vgl. BGer 2.4.2012, 2C_107/2011, E. 3.3 (betreffend Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen).

5 BGE 115 Ib 263, E. 2c (betreffend Übertragung von Geschäftsvermögen einer Einzelfirma auf eine Betriebs- und eine Immobiliengesellschaft); BGE 142 II 283, E. 3.4.1; BGer 18.12.2018, 2C_674/2018, E. 3.5.

6 ESTV, KS 5a vom 1.2.2022, Ziff. 3.2.2.3 (entspricht der damals in Kraft stehenden Ziff. 3.2.2.3 des KS 5 vom 1.6.2004).

Gesetzgebungs-Agenda 2024/1

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

Inhalt

1 Bund	79	2.6 Glarus	85
1.1 Einführung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz	79	2.7 Graubünden	85
1.2 Ausgleich der Folgen der kalten Progression	79	2.8 Jura	86
1.3 Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien	79	2.9 Luzern	86
1.4 Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung	79	2.10 Nidwalden	87
1.5 Einführung eines Trusts im schweizerischen Recht	80	2.11 Schaffhausen	87
1.6 Erhöhung der Transparenz von juristischen Personen	80	2.12 Solothurn	87
1.7 Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften	80	2.13 St.Gallen	87
1.8 Einkäufe in die Säule 3a	81	2.14 Thurgau	88
1.9 Anpassungen im Mehrwertsteuerrecht	81	2.15 Uri	88
1.9.1 Teilrevision der Mehrwertsteuerverordnung	81	2.16 Wallis	88
1.9.2 Senkung der Wertfreigrenze im Reiseverkehr	81	2.17 Zug	89
1.10 In der Wintersession 2023 behandelte Motionen und Initiativen	81	2.18 Zürich	89
2 Kantone	81	3 International	89
2.1 Aargau	81	3.1 Übersicht	89
2.2 Appenzell Auser rhoden	82	3.2 Angola	90
2.3 Bern	83	3.3 Italien	91
2.4 Freiburg	83	3.4 Jordanien	92
2.5 Genf	83	3.5 Liechtenstein	92
2.5.1 Gesetz 13 030 betr. Steuerschätzungen von bestimmten Immobilien	83	3.6 Tadschikistan	93
2.5.2 Gesetz 13 231 betr. Rechtsmittel gegen Entscheidungen des Staatsrates	84	3.7 UNO	93
2.5.3 Gesetz 13 254 betr. gerechte Besteuerung von getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern mit gleicher Leistung für ihre Kinder	84		
2.5.4 Gesetz 13 316 betr. Verfahren für den Steuererlass	85		
2.5.5 Gesetzesentwurf 12 569 betr. Unterschied der Zinssätze zugunsten und zulasten der Steuerpflichtigen	85		

* 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 424.40 pro Jahr (Studierende und Steuerexperten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2024/1 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:
