



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Patrick Engstler/
Florian Regli

**Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung:
Definition, Tatbestandsmerkmale und Korrekturmassstab**

Zugleich ein Beitrag zur rechtsdogmatischen Einordnung des Fremdvergleichs

Marc Vogelsang

Mehrwertsteuer und M&A-Transaktionen

Eine Tour d'Horizon durch die praxisrelevanten Fragestellungen

Patrick Schmid/
Angelica M. Schwarz

Ausgewählte Aspekte bei der Besteuerung von Daten

Stefan Oesterhelt/
Andrea Opel

Rechtsprechung 2024/3

Henk Fenners/
Heinz Baumgartner/
Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2024/3

2024/3

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 424.40 (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

2024/3

Inhalt

	Artikel	
Patrick Engstler/ Florian Regli	Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung: Definition, Tatbestandsmerkmale und Korrekturmassstab Zugleich ein Beitrag zur rechtsdogmatischen Einordnung des Fremdvergleichs	215
Marc Vogelsang	Mehrwertsteuer und M&A-Transaktionen Eine Tour d'Horizon durch die praxisrelevanten Fragestellungen	248
Patrick Schmid/ Angelica M. Schwarz	Ausgewählte Aspekte bei der Besteuerung von Daten	266
	Aus der Rechtsprechung	
Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel	Rechtsprechung 2024/3	278
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2024/3	305

Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung: Definition, Tatbestandsmerkmale und Korrekturmassstab

Zugleich ein Beitrag zur rechtsdogmatischen Einordnung des Fremdvergleichs

Patrick Engstler/Florian Regli*



*Patrick Engstler, M.A. HSG,
Doktorand am 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*

Die Einbettung der Verrechnungspreisproblematik in die innerstaatlichen Rechtsgrundlagen, vor allem in die verdeckte Gewinnausschüttung, ist besonders wichtig. Allerdings bestehen mehrere Problembereiche: Neben dem Fehlen einer gefestigten Definition und der Unklarheit über Inhalt und Verhältnis der Tatbestandsmerkmale ist unsicher, welche Rolle der Fremdvergleich genau spielt. Diese Problembereiche sollen mit der Herausarbeitung der Grundlagen und Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung durchschaubarer werden. Hierfür werden ihre rechtsdogmatische Fundierung und Grundsatzfragen behandelt, nämlich ihre Definition, ihre Tatbestandsmerkmale und die Frage des zugrundeliegenden Korrekturmassstabs. Auf dieser Grundlage lässt sich die Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung dahingehend präzisieren, dass zwischen der durch

das Beteiligungsverhältnis veranlassten Vermögensminderung als Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung und der Ermittlung des Korrekturbetrags als deren Rechtsfolge unterschieden wird. Darin zeigt sich die Doppelfunktion des Fremdvergleichs, der sich sowohl auf den Grund als auch auf die Höhe der Vermögensminderung bezieht. Hierüber wird eine scharnierähnliche Verbindung zwischen der verdeckten Gewinnausschüttung als Rechtsfolge und der zwischenstaatlichen Abgrenzungsnorm geschaffen. Dabei leisten die OECD-Verrechnungspreisleitlinien die ihnen zugesprochene Hilfestellung bei der Anwendung des Fremdvergleichs zur Schätzung der verdeckten Gewinnausschüttung der Höhe nach. Insoweit besteht keine Notwendigkeit, eine dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Norm in das unilaterale Steuerrecht zu überführen.

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

Il est particulièrement important d'intégrer la problématique des prix de transfert dans le droit interne, notamment en ce qui concerne les distributions dissimulées de bénéfices. Il existe toutefois plusieurs problématiques: Outre l'absence d'une définition consolidée et le manque de clarté quant au contenu et à la relation entre ses éléments constitutifs, le rôle exact du principe de pleine concurrence demeure peu clair. Un travail sur les fondements et la systématique de la distribution dissimulée de bénéfices doit permettre de mieux cerner ces problématiques. Pour ce faire, nous traiterons de son fondement juridique et doctrinal et des questions de principe, à savoir sa définition, ses éléments constitutifs et la question du critère de correction sous-jacent. Sur cette base, la systématique de la distribution dissimulée de bénéfices peut être précisée en ce sens qu'une distinction est faite entre la diminution du patrimoine cau-

sée par la relation de participation en tant qu'élément constitutif de la distribution dissimulée de bénéfices et la détermination du montant de la correction en tant que conséquence juridique de cette distribution. Cela montre la double fonction du principe de pleine concurrence, qui se rapporte aussi bien à la cause qu'au montant de la diminution du patrimoine. Cela permet de créer un lien semblable à une charnière entre la distribution dissimulée de bénéfices en tant que conséquence juridique et la norme de délimitation interétatique. A cet égard, les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert apportent leur aide dans l'application du principe de pleine concurrence pour l'estimation du montant de la distribution dissimulée de bénéfices. Il n'est donc pas nécessaire de transposer dans le droit fiscal unilatéral une norme calquée sur l'article 9, paragraphe 1, du modèle de l'OCDE.

Inhalt

1	Notwendigkeit der Behandlung von Grundsatzfragen der verdeckten Gewinnausschüttung	217	3.3	Veranlassungsgeprägter Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung	229
1.1	Wahrnehmung eines rechtlichen Störgefühls bei den Gewinnkorrekturnormen	217	4	Äussere Merkmale des Tatbestands der verdeckten Gewinnausschüttung	230
1.2	Konzeptionell abweichende Verständnisse	219	4.1	Fehlen einer gefestigten Definition	230
1.3	Erkenntnisse und Gang der Untersuchung	220	4.1.1	Beurteilung der Rechtsprechung	230
1.4	Abgrenzung gegenüber dem Gesellschaftsrecht	221	4.1.2	Erfordernis und Versuch einer Definition	232
2	Historische und rechtssystematische Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung	221	4.2	Grundzüge des Inhalts der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Definition	234
2.1	Meilensteine der Entstehungsgeschichte	221	4.2.1	Vermögensminderung	234
2.1.1	Couponabgabe-Praxis und ihre Ausstrahlwirkung	221	4.2.1.1	Einzelbeurteilung aus Sicht der leistenden Gesellschaft	234
2.1.2	Grundsatzurteil zur verdeckten Gewinnausschüttung als Tatbestand	222	4.2.1.2	Minderung (oder unterlassene Mehrung) des Geschäftsvermögens	235
2.1.3	Grundsatzurteil zur verdeckten Gewinnausschüttung als Rechtsfolge	222	4.2.1.3	Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag	236
2.2	Rechtssystematische Grundlagen	223	4.2.2	Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis	236
2.2.1	Vorbemerkung: Notwendigkeit der Konkretisierung des Trennungsprinzips zwischen menschlich-personaler Ebene und sachlich-institutioneller Ebene	223	4.2.2.1	Konkretisierung des Veranlassungsgedankens durch den Fremdvergleich als Hilfskriterium	237
2.2.2	Besteuerung eines vom Beteiligungsverhältnis unbeeinflussten Gewinns	223	4.2.2.2	Ungewöhnlichkeitsbetrachtung	237
2.2.3	Korrektur der Gewinnverwendung	224	4.2.2.3	Massgebende Beherrschung	238
2.2.4	Einordnung in die Systematik der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	225	4.2.2.4	Rechtsfigur der nahestehenden Person	239
3	Überlegungen zur rechtsdogmatischen Fundierung des Fremdvergleichs	225	4.2.3	Weitere Tatbestandsmerkmale?	239
3.1	Die Suche nach strukturbestimmenden Prinzipien	225	4.2.3.1	Begünstigungsabsicht (bewusste Vorteilszuwendung) bzw. Erkennbarkeit	239
3.2	Veranlassung als strukturtragender Rechtsgedanke des Einkommens- und Gewinnsteuerrechts	226	4.2.3.2	Eignung zur Bewirkung eines korrespondierenden Zuflusses beim Gesellschafter	240
3.2.1	Betriebs- bzw. Geschäftsaufwandsbegriff als Wurzel des Veranlassungsgedankens	227	4.2.3.3	Kein Bezug zur offenen Gewinnausschüttung	241
3.2.2	Veranlassungsgeprägter Gewinnungskostenbegriff	227	5	Schlussfolgerungen	241
3.2.3	Veranlassungsgeprägte Zuordnung von Vermögenswerten zum Privat- oder Geschäftsvermögen	228	5.1	Rechtsdogmatische Fundierung des Fremdvergleichs	241
3.2.4	Veranlassungsgeprägter Anschaffungskostenbegriff	229	5.2	Definition und Tatbestandsmerkmale	242
			5.3	Verdeckte Gewinnausschüttung als Rechtsfolge	242
			5.4	Einbettung der Verrechnungspreisproblematik	243
				Literatur	244
				Materialien	247

Mehrwertsteuer und M&A-Transaktionen

Eine Tour d'Horizon durch die praxisrelevanten Fragestellungen

Marc Vogelsang



Marc Vogelsang, Dr. iur.,
Rechtsanwalt, eidg. dipl.
Steuerexperte, Ernst &
Young AG

Die Mehrwertsteuer wird in M&A-Transaktionen häufig von anderen Steuerarten überschattet und in der Strukturierung eher am Rande resp. gar nicht bedacht. Dabei ist das Zusammenspiel dieser Steuer mit den einzelnen Transaktionsschritten sowie mit der Vertragsgestaltung komplex und vielfältig. Als Transaktionssteuer hat die Mehrwertsteuer naturgemäss eine andere Mechanik als eine Gewinn- oder Verrechnungssteuer, was die Beratung über die «Steuergrenzen» hinweg anspruchsvoll macht. Aus diesem Grund diskutiert der vorliegende Beitrag die verschiedenen mehrwertsteuerlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit M&A-Transaktionen sowie die jüngsten Entwicklungen in der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.

Dans les transactions M&A, la taxe sur la valeur ajoutée est souvent éclipsée par d'autres types d'impôts et reste parfois en marge, voire inexistante, dans la structuration. Pourtant, l'interaction de cet impôt avec les différentes étapes de la transaction ainsi qu'avec la rédaction des contrats est complexe et variée. En tant qu'impôt sur les transactions, la TVA a par nature une autre mécanique que l'impôt sur les bénéfices ou l'impôt anticipé, ce qui rend tout conseil exigeant au-delà des «frontières fiscales». C'est pour cette raison que le présent article traite des différentes questions relatives à la TVA dans le cadre des transactions M&A ainsi que des derniers développements de la jurisprudence et de la pratique administrative.

Inhalt

1	Einleitung	249	4.3	Zeitlicher Aspekt der Vorsteuerabzugsberechtigung	257
2	Grundlagen	249	4.3.1	Ausgangslage und Auslegeordnung	257
2.1	Meldeverfahren (Art. 38 MWSTG)	249	4.3.2	Rechtsprechung	257
2.1.1	Übersicht	249	4.3.3	Lösungsansatz und Beurteilung für die Transaktionspraxis	258
2.1.2	Obligatorische Anwendung des Meldeverfahrens	250	4.4	Leistungen von Investmentbanken im Besonderen	259
2.1.3	Freiwillige Anwendung des Meldeverfahrens.	251	5	Verkauf von Vermögenswerten («Asset Deals») im Besonderen	261
2.1.4	Übernahme des Zeitwerts der Vorsteuern und des Verwendungsgrades	252	5.1	Zeitliche Aspekte im Zusammenhang mit dem Verkauf von Vermögenswerten	261
2.2	Steuersukzession (Art. 16 Abs. 2 MWSTG)	252	5.2	Transfer eines Steuervorteils oder -nachteils im Rahmen des freiwilligen Meldeverfahrens	261
2.2.1	Rechtsnatur und -folgen	252	6	Umstrukturierungen vor Vertragsvollzug («closing»)	262
2.2.2	«Übernahme» resp. «Übertragung» eines «Unternehmens»	252	6.1	Übersicht	262
2.3	Mithaftung bei Unternehmensübertragungen (Art. 15 Abs. 1 lit. d MWSTG)	253	6.2	Sachdividenden, Sacheinlagen und Zuschüsse von Vermögenswerten	262
3	Transaktionen mit eigenen Beteiligungsrechten	254	6.3	(Reverse) carve-outs	263
3.1	Durch die Gesellschaft selbst	254	7	Fazit	264
3.2	Vermittlung durch Dritte	255		Literatur.	264
4	Transaktionskosten	256		Materialien	265
4.1	Übersicht	256			
4.2	Vorsteuern im Rahmen des Erwerbens, Haltens und Veräußerns von Beteiligungen sowie bei Umstrukturierungen	256			

1 Einleitung

In seinem Drama «Faust» lässt JOHANN WOLFGANG VON GOETHE das junge, fromme Gretchen die Hauptfigur Heinrich Faust fragen: «Nun sag’, wie hast du’s mit der Religion? Du bist ein herzlich guter Mann, Allein ich glaub’, du hältst nicht viel davon».¹ Der Wissenschaftler Faust, weit mehr dem jungen Mädchen als der Religion zugeneigt, beantwortet die «Gretchenfrage» vage und ausweichend. Gretchen kommt in der Folge zu ihrem eigenen Schluss («[d]enn du hast kein Christentum»)² und die Tragödie um den Gelehrten mit dem Teufelspakt nimmt ihren Lauf.

Bei Transaktionen im Bereich der *Mergers & Acquisitions* (M&A) lautet die «Gretchenfrage» in der Praxis häufig: «Nun sag’, wie hast du’s mit der Mehrwertsteuer?» Trotz des komplexen und mannigfaltigen Zusammenspiels zwischen der Mehrwertsteuer und den Transaktionsschritten wird sie häufig von anderen Steuerarten überschattet resp. in der steuerlichen Strukturierung schlicht vergessen. Der vorliegende Beitrag soll die wichtigsten Interaktionen zwischen M&A-Transaktionen

und der Mehrwertsteuer beleuchten sowie die entsprechenden Fallstricke aufzeigen. Alsdann werden die wichtigsten im Entwurf zur revidierten MWST-Info 11 (Meldeverfahren/Umstrukturierungen)³ vorgeschlagenen Praxisanpassungen diskutiert.⁴

2 Grundlagen

2.1 Meldeverfahren (Art. 38 MWSTG)

2.1.1 Übersicht

Das Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG⁵ ist eines der wichtigsten mehrwertsteuerlichen Instrumente im Zusammenhang mit M&A-Transaktionen und Umstrukturierungen. Die Anwendung des Meldeverfahrens erlaubt es dem Veräußerer, mittels des Formulars Nr. 764 und der Deklaration in der Mehrwertsteuerabrechnung seine

1 GOETHE, Faust. Der Tragödie erster Teil, Vers 3414 bis 3417.
 2 GOETHE, Faust. Der Tragödie erster Teil, Vers 3468.

3 Im Folgenden: MWST-Info 11 Entwurf Praxisanpassungen «Meldeverfahren/Umstrukturierung».
 4 Im Zeitpunkt des Verfassens dieses Beitrages ist die Frist zur Stellungnahme (3.6.2024) abgelaufen.
 5 Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12.6.2009, SR 641.20.

Ausgewählte Aspekte bei der Besteuerung von Daten

Patrick Schmid/Angelica M. Schwarz



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



Angelica M. Schwarz, Dr. iur., dipl. Steuerexpertin, Rechtsanwältin bei Voser Rechtsanwälte KIG, Baden, nebenamtliche Richterin am Verwaltungsgericht Aargau und Netzwerkpartnerin bei Datentreiber GmbH

Der Begriff «Data Assets» bezieht sich auf digitale Informationen, die für Unternehmen einen monetären Wert haben. Die Wertschöpfung mittels Daten ist ein Schlüsselfaktor der digitalen Wirtschaft. Soll der Grundsatz, wonach Unternehmensgewinne dort besteuert werden sollen, wo die Wertschöpfung stattfindet, auch hinsichtlich der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle gelten, braucht es ein vertieftes (technisches) Verständnis über die konkrete Datennutzung und Datenverarbeitung.

Im Anwendungsbereich der Gewinnsteuer gilt, dass stille Reserven auf immateriellen Werten nach den Grundsätzen des DEMPE-Funktionskonzepts im Sinne der OECD-VPL zuzuordnen sind, und dies unabhängig davon, ob es sich um eine Abgrenzung im Verhältnis zwischen Konzerngesellschaften oder zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten handelt und ob es dabei um einen interkantonalen oder um einen internationalen Sachverhalt geht. Da Daten als immaterielle Werte im Sinne der OECD-VPL gelten, finden auf Unternehmen, deren Wertschöpfung auf Daten basiert, dieselben Grundsätze Anwendung. Es kann somit entlang der Datenwertschöpfungskette zwischen strategischen und operativen Tätigkeiten unterschieden werden und die Tätigkeiten können auf die einzelnen DEMPE-Funktionen aufgeschlüsselt werden. Dieses Vorgehen ermöglicht es letztlich, eine Zuordnung der stillen Reserven auf Daten vorzunehmen.

Le terme «data assets» fait référence aux informations numériques qui ont une valeur monétaire pour les entreprises. La création de valeur au moyen de données est un facteur clé de l'économie numérique. Si le principe selon lequel les bénéfices des entreprises doivent être imposés là où la valeur est créée doit également s'appliquer à l'imposition des modèles commerciaux numériques, une compréhension (technique) approfondie de l'utilisation concrète des données et de leur traitement est nécessaire.

Dans le contexte de l'impôt sur le bénéfice, les réserves latentes sur les valeurs immatérielles doivent être attribuées selon le concept de fonction DEMPE au sens des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, et ce indépendamment du fait qu'il s'agisse d'une délimitation dans les relations entre les sociétés du groupe ou entre le siège principal et les établissements stables et qu'il s'agisse d'une situation intercantonale ou internationale. Les données étant considérées comme des valeurs immatérielles au sens des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les mêmes principes s'appliquent aux entreprises dont la création de valeur repose sur des données. Il est donc possible de distinguer les activités stratégiques et opérationnelles le long de la chaîne de création de valeur des données et de ventiler les activités entre les différentes fonctions DEMPE. Cette approche permet en fin de compte d'attribuer les réserves latentes aux données.

Inhalt

1 Einleitung	267	3.1.3 Zwischenfazit	270
2 Grundlagen zu Daten	267	3.1.4 Daten als immaterielle Werte im Sinn der OECD-VPL	271
2.1 Data Assets	267	3.1.5 Das DEMPE-Funktionskonzept im Allgemeinen	271
2.2 Datenwertschöpfung	268	3.1.6 Anwendung des DEMPE-Funktionskonzepts auf Daten	273
2.3 Datenbewertung	268	3.2 F&E-Zusatzabzug bei Daten	274
3 Gewinnsteuerliche Erfassung von Daten im Allgemeinen	269	3.2.1 Voraussetzungen im Allgemeinen	274
3.1 Besteuerungsrecht an stillen Reserven auf immateriellen Vermögenswerten	269	3.2.2 Qualifizierende F&E-Tätigkeiten im Besonderen (Digitalisierungsinnovation)	274
3.1.1 Gesetzliche Grundlagen	269	4 Fazit	275
3.1.2 Bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Marke als immaterieller Wert	270	Literatur	276
		Materialien	276

1 Einleitung

Daten haben sich in der digitalen Wirtschaft zu einem zentralen Wirtschaftsgut entwickelt. Digitale Technologien durchdringen heutzutage nahezu jeden Aspekt des Lebens, wobei Daten ein entscheidender Treiber für innovative Geschäftsmodelle sind. Die OECD beschäftigt sich schon seit vielen Jahren mit den Herausforderungen, die sich hinsichtlich der Besteuerung der digitalen Wirtschaft stellen. Bereits im Jahr 2015 kam sie im Rahmen des finalen Berichts zum Aktionspunkt 1 des BEPS-Massnahmenpakets zum Schluss, dass sich die digitale Wirtschaft für steuerliche Zwecke nicht vom Rest der Wirtschaft abgrenzen lässt – dies deshalb, weil die digitale Wirtschaft zunehmend zur eigentlichen Wirtschaft wird. Es handelt sich hierbei somit nicht um einen separaten Sektor und dennoch müssen Steuernormen formuliert werden, welche die sich spezifisch aus der digitalen Wirtschaft ergebenden Problemfelder adressieren.¹ In einem Interim Report aus dem Jahr 2018 hielt die OECD weiter fest, dass zuerst verstanden werden müsse, welche wirtschaftlichen Vorteile sich aus den Daten ziehen lassen, um überhaupt die Bedeutung von Daten für den Wertschöpfungsprozess nachvollziehen zu können.²

Die Aussagen der OECD verdeutlichen zwei Punkte: 1.) Die digitale Wirtschaft umfasst nicht nur international agierende Grosskonzerne, sondern jedes Unternehmen, das digitale Technologien und Plattformen nutzt, um seine Geschäftsmodelle zu betreiben oder zu skalieren. 2.) Die Wertschöpfung mittels Daten ist ein Schlüsselfak-

tor der digitalen Wirtschaft. Wenn Unternehmen am Ort der Wertschöpfung besteuert werden sollen, braucht es ein vertieftes (technisches) Verständnis über die konkrete Datennutzung und Datenverarbeitung.

Nachfolgender Beitrag untersucht ausgewählte Aspekte bei der Besteuerung von Daten, wobei der Fokus auf das unilaterale Recht gelegt wird. Es wird aufgezeigt, mit welchen steuerrechtlichen Fragen Unternehmen mit datenbasierten Geschäftsmodellen konfrontiert sind und welche Lösungsansätze sich ergeben. Auf eine eingehende Abhandlung zu den technischen Grundlagen (und namentlich zur Datenwertschöpfungskette) wird im Rahmen dieses Beitrags verzichtet und es kann stattdessen auf einen dazu bereits von der Autorin publizierten Beitrag verwiesen werden.³

2 Grundlagen zu Daten

2.1 Data Assets

Allgemeinsprachlich bezieht sich der Begriff «Data Assets» auf digitale Informationen, die für ein Unternehmen (oder eine Einzelperson) von einem gewissen Wert sind. Der Wert kann sich etwa in der Möglichkeit widerspiegeln, die Daten monetär zu nutzen. Durch die effektive Nutzung von Daten können Unternehmen z. B. ihre Geschäftsprozesse optimieren und somit ihre Effizienz steigern, neue Produkte entwickeln oder datenbasierte Entscheidungen treffen. Ziel einer solchen Nutzung ist oftmals die Gewinnsteigerung. So vielfältig der Informati-

1 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report 2015, N 115, 364 und 366.

2 OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung, Zwischenbericht 2018, N 142.

3 SCHWARZ, Data Assets – Bilanzierung von Daten, 89 ff.

Aus der Rechtsprechung

Rechtsprechung 2024/3

Stefan Oesterhelt/Andrea Opel



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



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

Inhalt

1	BGer vom 26.3.2024 (Verzugszins bei geldwerten Leistungen; Entstehungszeitpunkt der Verrechnungssteuerforderung)	279
1.1	Sachverhalt	279
1.2	Aus den Erwägungen	279
1.3	Bemerkungen	280
2	BGer vom 6.6.2024 (Gewinnsteuer bei Veräusserung von eigenen Aktien)	282
2.1	Sachverhalt	282
2.2	Aus den Erwägungen	282
2.3	Bemerkungen	283
3	BGer vom 29.2.2024 (Wohnsitz im internationalen Verhältnis; Steuerpflicht am Heimatort nach Art. 3 Abs. 5 DBG)	284
3.1	Sachverhalt	284
3.2	Aus den Erwägungen	284
3.3	Bemerkungen	285
4	BGer vom 2.4.2024 (Sitz im interkantonalen Verhältnis; Beweismass; Verwirkung des Beschwerderechts)	286
4.1	Sachverhalt	286
4.2	Aus den Erwägungen	287
4.3	Bemerkungen	288
5	BGer vom 1.5.2024 (Mitarbeiterbeteiligung; Dynamic Equity Split)	289
5.1	Sachverhalt	289
5.2	Aus den Erwägungen	289
5.3	Bemerkungen	289
6	BGer vom 24.4.2024 (Privilegierte Liquidationsbesteuerung nach Art. 37b DBG)	290
6.1	Sachverhalt	290
6.2	Aus den Erwägungen	290
6.3	Bemerkungen	291
7	BGer vom 12.3.2024 (Bewertung einer ausländischen Liegenschaft im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuer)	292
7.1	Sachverhalt	292
7.2	Aus den Erwägungen	293
7.3	Bemerkungen	293
8	BGer vom 3.5.2024 (Sprungbeschwerde; Anwendung des sog. Bauernprivilegs)	295
8.1	Sachverhalt	295
8.2	Aus den Erwägungen	295
8.3	Bemerkungen	296

9	BGer vom 9.1.2024 (Wehrpflichtersatzabgabe; Rückwirkung einer Gesetzesänderung)	298	10	BGer vom 16.11.2023 (Weiterführung der Vorsorge nach Art. 47 BVG)	300
9.1	Sachverhalt	298	10.1	Sachverhalt	300
9.2	Aus den Erwägungen	298	10.2	Aus den Erwägungen	300
9.3	Bemerkungen	298	10.3	Bemerkungen	301
				Literatur	303
				Materialien	304

1 BGer vom 26.3.2024¹ (Verzugszins bei geldwerten Leistungen; Entstehungszeitpunkt der Verrechnungssteuerforderung)

1.1 Sachverhalt

Die ESTV stellte mit Einspracheentscheid fest, dass die B. SA im Geschäftsjahr 2008 geldwerte Leistungen in Höhe von CHF 3 029 997 an C. erbracht habe, worauf die Verrechnungssteuer von CHF 1 060 498 geschuldet sei. A. sei gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR für die Verrechnungssteuer solidarisch haftbar.

Dies wurde vom Bundesverwaltungsgericht im Urteil vom 8.6.2022 bestätigt.² In Bezug auf den Verzugszins kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass dieser seit Ablauf von 30 Tagen nach der Genehmigung der Jahresrechnung der jeweiligen Steuerperiode geschuldet sei. Hiergegen ergriff die ESTV Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie stellte sich auf den Standpunkt, dass der Verzugszins am 31.1.2009 zu laufen begonnen hatte.

1.2 Aus den Erwägungen

Als Fälligkeit im zivilrechtlichen Sinn gilt der Zeitpunkt, in dem der Leistungsempfänger einen durchsetzbaren Anspruch gegenüber der betroffenen Gesellschaft hat. Verdeckte Gewinnausschüttungen beruhen aber zumeist nicht auf einem rechtlich verbindlichen Verpflichtungsgeschäft, sondern stellen rein tatsächliche Vornahmen dar, wobei die verrechnungssteuerpflichtige Leistung auf (sogleich) erfüllten Verfügungsgeschäften beruht.

Die entsprechenden Verrechnungssteuerforderungen iSv Art. 21 Abs. 2 VStV entstehen in diesen Fällen bereits im Zeitpunkt der Leistung respektive – im Falle der buchhalterischen Abbildung der Leistung – der jeweiligen Verbuchungen der geldwerten Leistungen, da diese Leis-

tungen auch in diesen Zeitpunkten effektiv erfolgen bzw. als blosse Verfügungsgeschäfte ausgerichtet werden und damit im verrechnungssteuerrechtlichen Sinne «fällig werden».³

Unter bestimmten Umständen kann es demgegenüber gerechtfertigt sein, für die Fälligkeit von geldwerten Leistungen das Ende des Geschäftsjahres als wesentlich zu erachten. Dies gilt beispielsweise für verdeckte Gewinnausschüttungen, für welche aus der Buchhaltung kein Datum der Leistung ersichtlich ist.⁴

Selbst wenn der Zeitpunkt der einzelnen Buchungen bekannt ist, stellt die ESTV in bestimmten Fällen doch – im Sinne einer Praktikabilitätslösung – auf das Ende des Geschäftsjahres ab. Diese Lösung kommt insbesondere dann zur Anwendung, wenn während eines Geschäftsjahres viele verschiedene, gleichartige Leistungen an einen Leistungsempfänger geflossen sind. Statt dann für jeden einzelnen Betrag auf dessen individuelles Fälligkeitsdatum abzustellen, wie es an und für sich von Gesetzes wegen vorgesehen ist, wird der Vereinfachung der Verbuchung und der Berechnung des Verzugszinses wegen das Datum am Ende des Geschäftsjahres als für die Fälligkeit massgeblich erachtet.⁵

Unter bestimmten Umständen und Voraussetzungen kann es sich indes als sachgerecht erweisen, die Genehmigung der Jahresrechnung als für die Fälligkeit geldwerter Leistungen massgeblichen Zeitpunkt einzustufen. Dabei soll es sich aber um eine klare Ausnahme handeln.⁶

Ob die Fälligkeit allenfalls aufzuschieben wäre, weil der Zugang der Leistungen aufgrund des Rückerstattungsan-

1 9C_661/2022 (zur amtlichen Publikation vorgesehen). Vgl. auch das gleichentags in der gleichen Sache (aber mit anderen Beschwerdegegnern) ergangene Urteil 9C_662/2022.

2 A-2591/2019.

3 Vgl. BGer 29.7.2002, 2A.458/2001, E. 5.1; BEUSCH/SEILER, Art. 12 VStG N 6, 25 und 41; PFUND, Art. 12 Abs. 1 VStG N 2.3.

4 So hat das Bundesgericht bereits im Urteil vom 29.7.2002 (in Bezug auf die Frage der Verjährung iSv Art. 17 VStG) erwogen, die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung mit dem Datum des Buchhaltungsabschlusses am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres anzunehmen (BGer 29.7.2002, 2A.458/2001, E. 5.2).

5 Vgl. BEUSCH/SEILER, Art. 12 VStG N 27, mit Hinweis auf PFUND, Art. 12 Abs. 1 VStG N 2.5; OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2021/2022 (Teil 2), 489.

6 Vgl. PFUND, Art. 12 Abs. 1 VStG N 2.5.

Gesetzgebungs-Agenda 2024/3

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

Inhalt

1 Bund	306	2.7 Jura	311
1.1 Volksinitiative «Für eine soziale Klimapolitik – steuerlich gerecht finanziert»	306	2.8 Luzern	311
1.2 Volksinitiative «Ja zu fairen Bundessteuern auch für Ehepaare – Diskriminierung der Ehe endlich abschaffen!»	306	2.9 Nidwalden	312
1.3 Besteuerung des Erwerbseinkommens aus Telearbeit von Grenzgängerinnen und Grenzgängern	306	2.10 Obwalden	312
1.4 Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz	306	2.11 Solothurn	313
1.5 Einführung der Individualbesteuerung	307	2.12 St.Gallen	313
1.6 Zustellung von Sendungen an Wochenenden und Feiertagen	308	2.13 Tessin	313
1.7 In der Sonder- und Sommersession 2024 behandelte Motionen und Initiativen	308	2.14 Thurgau	313
2 Kantone	308	2.15 Uri	314
2.1 Aargau	308	2.16 Wallis	314
2.2 Basel-Stadt	309	2.17 Zug	315
2.3 Bern	309	2.18 Zürich	315
2.4 Freiburg	309	3 International	315
2.5 Genf	310	3.1 Übersicht	315
2.5.1 Gesetz 13 345	310	3.2 Italien	316
2.5.2 Gesetz 13 402	310	3.3 Ungarn	316
2.5.3 Gesetz 13 495	310	3.4 Revidierter Standard für den AIA über Finanzkonten und neuer Standard für den AIA über Kryptowerte	317
2.5.4 Gesetzesentwurf 13 496	310	3.5 AIA betreffend Lohndaten	317
2.6 Graubünden	311	3.6 FATCA-Abkommen	318

* 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:
