



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Peter Hongler/
Josiane Weder/
Ivo Graf

Blaupausen für eine Kapitalgewinnbesteuerung in der Schweiz

Stefan Oesterhelt/
Thomas Gammeter

Das Formelwertprinzip bei Mitarbeiteraktien

Darstellung anhand der Praxis im Kanton Zürich

Ralf Imstepf/
Roger Rohner

Bedeutende Entscheide zur Mehrwertsteuer aus den Jahren 2023/2024

Stefan Oesterhelt/
Andrea Opel

Rechtsprechung 2024/4

Henk Fenners/
Heinz Baumgartner/
Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2024/4

2024/4

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 Rezensions-Exemplare

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

2024/4

Inhalt

	Artikel	
Peter Hongler/ Josiane Weder/ Ivo Graf	Blaupausen für eine Kapitalgewinnbesteuerung in der Schweiz	321
Stefan Oesterhelt/ Thomas Gammeter	Das Formelwertprinzip bei Mitarbeiteraktien Darstellung anhand der Praxis im Kanton Zürich	349
	Aus der Rechtsprechung	
Ralf Imstepf/ Roger Rohner	Bedeutende Entscheide zur Mehrwertsteuer aus den Jahren 2023/2024	376
Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel	Rechtsprechung 2024/4	397
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2024/4	426

Blaupausen für eine Kapitalgewinnbesteuerung in der Schweiz

Peter Hongler/Josiane Weder/Ivo Graf



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



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



*Ivo Graf, B. A. in
Law and Economics,
Mitarbeiter ILE-HSG*

Dieser Beitrag untersucht die steuerpolitische Frage nach der Besteuerung von Kapitalgewinnen im Privatvermögen. Ziel ist es, eine Orientierungshilfe für zukünftige politische Diskussionen zu bieten. Für einen Überblick werden zunächst die bisherigen kantonalen Ansätze zur Besteuerung von Kapitalgewinnen dargestellt. Für eine anschließende Einordnung einer Kapitalgewinnsteuer auf dem beweglichen Privatvermögen in das aktuelle Steuersystem werden sowohl verfassungsrechtliche als auch ökonomische Überlegungen angestellt. Des Weiteren wird das Verhältnis zu anderen Steuerarten, insbesondere der Vermögenssteuer, eingehend untersucht. Schliesslich werden die Gestaltungselemente einer Kapitalgewinnsteuer dargestellt, diskutiert und priorisiert.

Cette contribution examine la question de politique fiscale de l'imposition des gains en capital provenant de la fortune privée. L'objectif est d'offrir une aide à l'orientation des futures discussions politiques. Pour avoir une vue d'ensemble, les approches cantonales actuelles de l'imposition des gains en capital seront d'abord présentées. Des réflexions d'ordre constitutionnel et économique seront ensuite menées afin de situer l'impôt sur les gains en capital réalisés sur la fortune privée mobilière dans le système fiscal actuel. En outre, le rapport avec d'autres types d'impôts, notamment l'impôt sur la fortune, sera examiné en détail. Enfin, les éléments d'aménagement d'un impôt sur les gains en capital sont présentés, discutés et classés par ordre de priorité.

Inhalt

1	Einleitung	323	5	Optimales Steuersystem	333
2	Rückblick auf die Besteuerung von Kapitalgewinnen im beweglichen Privatvermögen in der Schweiz	323	5.1	Übersicht	333
2.1	Überblick über die Kapitalgewinnsteuer auf dem beweglichen Privatvermögen	323	5.2	Verzerrungen im jetzigen System	334
2.1.1	Vorbemerkung	323	5.3	Herkunft der Kapitalgewinne von Bedeutung?	335
2.1.2	Drei Phasen der Kapitalgewinnsteuer	323	5.4	Weitere ökonomische Überlegungen	335
2.1.2.1	Phase 1: Kanton Basel-Stadt	324	5.5	Zwischenfazit	335
2.1.2.2	Phase 2: Aufstieg	324	6	Weitere Argumente für oder gegen eine Kapitalgewinnsteuer	335
2.1.2.3	Phase 3: Abstieg	325	6.1	Standortwettbewerb	335
2.2	Einblick in die kantonalen Besteuerungsansätze	325	6.2	Komplexität – Veranlagungsökonomie	336
2.2.1	Einleitung	325	7	Verhältnis zu anderen Steuerarten	336
2.2.2	Umfassende Kapitalgewinnsteuer (Kanton Basel-Stadt)	325	7.1	Zur Einkommenssteuer	336
2.2.2.1	Steuerart, -objekt und -bemessungsgrundlage	326	7.2	Zur Erbschaftssteuer	337
2.2.2.2	Berücksichtigung von Verlusten	326	7.3	Zur Vermögenssteuer	337
2.2.2.3	Steuertarif	327	7.3.1	Übersicht	337
2.2.3	Beteiligungsgewinnsteuer (Kanton St.Gallen)	327	7.3.2	Fallbeispiel	337
2.2.3.1	Steuerart, -objekt und -bemessungsgrundlage	327	7.3.3	Abhängigkeit von den Vermögenssteuersätzen	338
2.2.3.2	Berücksichtigung von Verlusten	328	7.3.4	Abhängigkeit von der Rendite	338
2.2.3.3	Steuertarif	328	7.4	Verhältnis zur Grundstückgewinnsteuer?	339
2.2.4	Heterogene Entwicklung: Kantone Basel-Landschaft und Bern	328	7.5	Zwischenfazit	339
2.2.4.1	Steuerobjekt	328	8	Handlungsempfehlungen	339
2.2.4.2	Steuertarif	328	9	Gestaltungselemente der Kapitalgewinnsteuer	340
2.3	Fazit	329	9.1	Steuerhoheit	340
3	Die Steuerfreiheit von Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG – Eine Bestandesaufnahme	329	9.2	Kapitalgewinn- vs. Kapitalzuwachssteuer	341
3.1	Welche Kapitalgewinne sind tatsächlich noch einkommenssteuerfrei?	329	9.3	Erhebungsform – Steuersubjekt	341
3.2	Art. 16 Abs. 3 DBG als Steuervergünstigung	329	9.4	Steuerobjekt	342
4	Verfassungsrahmen	330	9.5	Steuerbemessungsgrundlage	343
4.1	Zur verfassungskonformen Auslegung von Art. 16 Abs. 3 DBG	330	9.6	Verlustberücksichtigung	343
4.2	Zum Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. zum Gleichbehandlungsgebot	330	9.7	Steuertarif	344
4.2.1	Fragestellung	330	9.8	Verhältnis zur Vermögenssteuer	344
4.2.2	Auffassung des Bundesgerichts	330	9.8.1	Ablösung Vermögenssteuer durch Kapitalgewinnsteuer	344
4.3	Eigene Stellungnahme	331	9.8.2	Parallele Einführung	344
4.3.1	Zum Leistungsfähigkeitsprinzip	331	10	Schlussfolgerungen	345
4.3.2	Zum Gleichbehandlungsgebot	332		Literatur	346
4.4	Ableitungen aus dem Recht auf Privatautonomie	332		Materialien	348
4.5	Zwischenfazit	333			

Das Formelwertprinzip bei Mitarbeiteraktien

Darstellung anhand der Praxis im Kanton Zürich

Stefan Oesterhelt/Thomas Gammeter



Stefan Oesterhelt,
LL.M., Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte,
Partner bei Homburger AG,
Zürich



Thomas Gammeter,
Leiter Abteilung Wert-
schriften, Kantonales
Steueramt Zürich

Werden Mitarbeiteraktien zum Formelwert erworben, sind mit dem Erwerb keine Einkommenssteuerfolgen verbunden. Dies bedingt aber, dass es sich um einen tauglichen Formelwert handelt und kein Drittpreis aus einer zeitnahen massgeblichen Handänderung bekannt ist. Zum Formelwert erworbene Aktien unterliegen fortan dem Formelwertprinzip. Dies bedeutet, dass bei einer späteren Veräusserung ein allfälliger Kapitalgewinn teilweise in steuerbares Erwerbseinkommen umqualifiziert werden kann. Auch ein Formelwechsel kann gemäss Praxis im Kanton Zürich zu steuerbarem Einkommen führen. Findet der Wechsel vom Formelwert zum Verkehrswertprinzip nach Ablauf einer Haltefrist von fünf Jahren statt, liegt grundsätzlich ein steuerfreier Kapitalgewinn vor. Der Wegfall einer Sperrfrist führt aber auch nach Ablauf der Frist von fünf Jahren noch zu Steuerfolgen. Dasselbe gilt für den Fall, dass die Aktien von der Arbeitgeberin oder einem bestehenden Aktionär erworben werden. Der Erlös aus der Veräusserung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen (wie z. B. Co-Investments) ist dagegen immer steuerbares Erwerbseinkommen. Besondere Fragen stellen sich zudem in grenzüberschreitenden Verhältnissen in Bezug auf importierte oder exportierte Mitarbeiteraktien.

Si les actions de collaborateurs sont acquises à la valeur établie sur la base de la formule, cette acquisition ne génère aucune conséquence en matière d'impôt sur le revenu. Cela suppose toutefois qu'il s'agisse d'une valeur de formule appropriée et qu'aucun prix pour tiers selon un changement de propriétaire déterminant et proche ne soit connu. Les actions acquises à la valeur établie sur la base de la formule sont désormais soumises à ce même principe. Cela signifie qu'en cas de vente ultérieure, un éventuel gain en capital peut être partiellement requalifié en revenu d'activité lucrative. Selon la pratique du canton de Zurich, un changement de formule peut également conduire à un revenu imposable. Si le passage du principe de la valeur établie sur la base de la formule au principe de la valeur vénale a lieu après l'expiration d'un délai de détention de cinq ans, il y a en principe un gain en capital exonéré d'impôt. La suppression d'un délai de blocage entraîne toutefois des conséquences fiscales même après l'expiration du délai de cinq ans. Il en va de même lorsque les actions sont acquises par l'employeuse ou par un actionnaire existant. En revanche, le produit de la vente de participations de collaborateurs improprement dites (comme les co-investissements) est toujours un revenu d'activité lucrative imposable. Des questions particulières se posent en outre dans les relations transfrontalières en ce qui concerne les actions de collaborateurs importées ou exportées.

Inhalt

1 Einleitung	351	5.2.3 Wechsel vom Formelwert zum Verkehrswert	361
2 Rechtfertigung des Formelwertprinzips	351	5.2.4 Rückkehr zum Formelwertprinzip nach sechs Monaten	361
2.1 Praktische Bedeutung von Mitarbeiterbeteiligungen	351	5.3 Massgebliche Handänderung	361
2.2 Front-End- vs. Back-End-Besteuerung	352	5.4 Veräusserungen unter Aktionären	362
2.3 Problematik der Bewertung nicht kotierter Beteiligungsrechte	352	5.5 Drittpreis aus Kapitalerhöhung (Investorenrunden)	362
2.3.1 Praxis zur Vermögenssteuer	352	5.5.1 Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich betreffend Start-up-Gesellschaften	362
2.3.2 Verkehrswert für Zwecke der Einkommenssteuer	352	5.5.2 Kombination von Primärmarkt- und Sekundär- markttransaktionen	363
2.3.3 Formelwert als Ersatzwert	353	5.6 Verschiedene Aktienkategorien	363
3 Mitarbeiteraktien im Formelwertprinzip	353	5.7 Berücksichtigung einer Rückgabeverpflichtung zum Formelwert	363
3.1 Abgrenzungen	353	5.7.1 Rückgabeverpflichtung gegenüber Arbeitgeber oder Aktionär	363
3.2 Erwerb im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis	354	5.7.2 Keine Anwendung der 5-Jahres-Frist bei Rückgabe- verpflichtung	363
3.2.1 Aktuelles oder zukünftiges Arbeitsverhältnis	354	5.7.3 Rückgabeverpflichtung zum Substanz- oder Nennwert	364
3.2.2 Begriff des Mitarbeiters	354	6 Besteuerung des Übergewinns	364
3.2.3 Kausalität zwischen Erwerb und Arbeitsverhältnis	354	6.1 Konzept der Übergewinnbesteuerung	364
3.2.4 Abgrenzung zu Investorenaktien	354	6.2 Rechtliche Grundlage der Übergewinnbesteuerung	365
3.3 Erwerb von einem Aktionär der Arbeitgeberin	354	6.3 Anstieg des Formelwerts	365
3.4 Mitarbeiteraktien bei Nachfolgeregelungen und Management-Buyout (MBO)	355	7 Veräusserung nach Ablauf einer Haltedauer von 5 Jahren	366
3.4.1 Veräusserung von 50 % der Aktien an Mitarbeiter	355	7.1 5-Jahres-Frist in Ziff. 3.4.3 KS 37	366
3.4.2 Zweistufiger Verkauf	355	7.2 Wechsel vom Formel- zum Verkehrswertprinzip	366
3.4.3 Veräusserung von 100 % der Aktien an Mitarbeiter	355	7.3 Verkauf von Aktien an die Arbeitgeberin oder einen Aktionär	367
3.5 Abgrenzung zu Gründeraktien	355	7.3.1 Keine Anwendung der 5-Jahres-Frist	367
3.5.1 Rechtsfolge der Qualifikation als Gründeraktien	355	7.3.2 Nachweis des Verkehrswerts bei Verkauf an Arbeitgeberin	367
3.5.2 Erwerb im Zeitpunkt der Gründung	356	7.3.3 Verhältnis Übergewinnbesteuerung zur Liquidations- besteuerung nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG	367
3.5.3 Rückkauf von Mitarbeiteraktien durch Gründer	356	8 Formelwechsel	368
3.5.4 Verkauf unter Gründern	357	8.1 Rulingantrag mit Änderung des Formelwerts	368
3.5.5 Änderung der Qualifikation durch einen später abgeschlossenen Aktionärsbindungsvertrag?	357	8.1.1 Praxis im Kanton Zürich	368
4 Tauglicher Formelwert	358	8.1.2 Abweichende Auffassung	368
4.1 Formelwert gemäss Ziff. 3.2.2 KS 37	358	8.2 Formelwechsel ohne Ruling	368
4.2 Wert gemäss SSK KS 28 (Praktikermethode) als Formelwert	358	8.2.1 Praxis im Kanton Zürich	368
4.2.1 Zwingende Modifikation der Praktikermethode nach SSK KS 28 bei Mitarbeiteraktien	358	8.2.2 Abweichende Auffassung	369
4.2.2 Berücksichtigung der Liquidationspräferenz von Vorzugsaktien	358	9 Sperrfrist	369
4.2.3 Freiwillige Modifikation der Praktikermethode nach SSK KS 28	359	9.1 Diskont für Sperrfrist bei Mitarbeiteraktien im Formelwertprinzip	369
4.3 Alternativer Formelwert (z. B. EBITDA-Multiple)	359	9.2 Vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist im Formelwertprinzip	369
4.4 Interpolation bei Erwerb in der zweiten Jahreshälfte	359	9.3 Wegfall einer unbeschränkten Sperrfrist	370
4.5 Berücksichtigung einer Liquidationspräferenz	360	9.3.1 Praxis im Kanton Zürich	370
5 Drittpreis aus massgeblicher Handänderung	360	9.3.2 Abweichende Auffassung	370
5.1 Grundsatz	360		
5.2 Zeitnahe Handänderung	360		
5.2.1 Verkauf innerhalb von sechs Monaten nach Dritttransaktion	360		
5.2.2 Dritttransaktion innerhalb von sechs Monaten nach Verkauf	361		

10 Co-Investment	370	11.4 Todesfall	372
11 Spezialthemen	371	11.5 Importierte Mitarbeiteraktien	372
11.1 IPO	371	11.6 Exportierte Mitarbeiteraktien	373
11.1.1 Wechsel vom Formelwertprinzip zum Verkehrswertprinzip	371	11.7 Vermögenssteuer	373
11.1.2 Realisationszeitpunkt im Zeitpunkt des IPO bzw. bei Ablauf der Sperrfrist	371	11.8 Rulings zum Formelwert von Mitarbeiteraktien	373
11.2 Formelwertprinzip bei Rückbeteiligung	371	12 Fazit	374
11.2.1 Praxis im Kanton Zürich	371	Literatur	374
11.2.2 Abweichende Auffassung	372	Materialien	375
11.3 Mitarbeiteraktien in Personal Holding	372		

1 Einleitung

Die Anwendung des Formelwertprinzips beim Erwerb und der Veräusserung von Mitarbeiteraktien an nicht kotierten Gesellschaften wird weder im DBG noch in der Mitarbeiterbeteiligungsverordnung (MBV) erwähnt. Lediglich im Kreisschreiben Nr. 37 vom 30.10.2020 der ESTV findet sich (auf Bundesebene) eine Erwähnung des Formelwertprinzips.

In der Ruling- und Veranlagungspraxis zum Erwerb von Mitarbeiteraktien kommt dem Formelwertprinzip aber grosse praktische Bedeutung zu. Im vorliegenden Beitrag soll anhand der im Kanton Zürich angewandten Praxis die konkrete Handhabung des Formelwertprinzips dargestellt werden.¹

2 Rechtfertigung des Formelwertprinzips

2.1 Praktische Bedeutung von Mitarbeiterbeteiligungen

Die Zuteilung von Mitarbeiteraktien² erfreut sich nicht zuletzt bei KMU und Start-ups einer grossen Beliebtheit. Dies hat mehrere Gründe. Zum einen kann dadurch das

Principal-Agent-Problem³ zu einem Teil gelöst werden, indem das Management (d. h. der «agent») auch zum Aktionär (und somit zum «principal») wird.⁴

In Bezug auf Start-ups haben Mitarbeiteraktien zudem den Vorteil, dass sie eine liquiditätsschonende Art der Vergütung der Mitarbeiter darstellen. Die Mitarbeiter sind bereit, eine vergleichsweise tiefe Barentschädigung zu akzeptieren, wenn sie dafür das *upside* aus der Veräusserung der Mitarbeiteraktien bei einem IPO oder einer Dritttransaktion (sog. trade sale) erhalten.

Auch die im schweizerischen Steuersystem verankerte Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne führt dazu, dass sich Mitarbeiteraktien grosser Beliebtheit erfreuen. Das Principal-Agent-Problem sowie das Bedürfnis nach einer liquiditätsschonenden Entschädigung der Mitarbeiter können nämlich auch durch synthetische Mitarbeiterbeteiligungspläne (wie z. B. *Phantom Stocks*⁵ oder *Stock Appreciation Rights [SAR]*⁶) adressiert werden.⁷ Da diese aber als «unechte Mitarbeiterbeteiligungen» gelten, welche gemäss Art. 17c DBG zu einer Besteuerung im Zeitpunkt des Zuflusses führen⁸ (und somit keinen steuer-

1 Der Beitrag basiert auf einem von den Autoren am 18.3.2024 in Zürich gehaltenen Vortrag «Besteuerung von Mitarbeiteraktien» und stellt die persönliche Auffassung der Autoren dar. Dort, wo die Auffassungen der beiden Autoren nicht deckungsgleich sind, wird dies kenntlich gemacht.

2 Analoges gilt natürlich auch für andere Beteiligungsrechte an Kapitalgesellschaften (wie z. B. Stammanteile an einer GmbH oder Partizipations- oder Genusssscheine). Da Mitarbeiteraktien jedoch die verbreitetste Form der Mitarbeiterbeteiligung sind, wird im Rahmen dieses Beitrags ausschliesslich auf Mitarbeiteraktien eingegangen. Die hier gemachten Ausführungen können aber mutatis mutandis auch auf andere Beteiligungsrechte an Kapitalgesellschaften übertragen werden.

3 Als «Principal-Agent-Problem» wird die Problematik des Interessenkonflikts zwischen dem «agent», welcher für eine andere Person (den «principal») handelt, und dem «principal» beschrieben.

4 Vgl. hierzu Risi, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 119 ff.

5 Als Phantom Stocks werden fiktive Beteiligungspapiere bezeichnet, welche eine bestimmte Aktie wertmässig spiegeln und deren Inhaber vermögensrechtlich (inkl. Dividendenanspruch) einem Aktionär gleichstellen (vgl. Ziff. 2.3.2.1 KS 37).

6 Stock Appreciation Rights (SARs) berechtigen die Mitarbeitenden, den Wertzuwachs eines bestimmten Basistitels in einem zukünftigen Zeitpunkt vom Arbeitgeber in bar ausbezahlt zu erhalten, wobei kein Dividendenausgleich erfolgt (vgl. Ziff. 2.3.2.2 KS 37).

7 Vgl. dazu Risi, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 102 ff.

8 Vgl. ESTV, KS 37 vom 30.10.2020, Ziff. 2.3.2.1 und 2.3.2.2.

Aus der Rechtsprechung

Bedeutende Entscheide zur Mehrwertsteuer aus den Jahren 2023/2024

Ralf Imstepf/Roger Rohner*



Ralf Imstepf, Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, EMBA HSG, Leiter der Rechtsabteilung MWST der Eidgenössischen Steuerverwaltung und Assistenzprofessor Universität St.Gallen



Roger Rohner, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, MAS FH in MWST, Partner RETAX Rohner & Erni Tax AG, Zürich

Inhalt

1	Einleitende Bemerkungen	377	3.1	Sachverhalt	386
2	Entscheide zum nicht-unternehmerischen Bereich	377	3.2	Erwägungen des Bundesgerichts	386
2.1	Vorbemerkungen	377	3.3	Bemerkungen	386
2.2	BGer 25.7.2024, 9C_158/2024 («Stiftung Sicherung Existenzgrundlagen»; Aspekt des nicht-unternehmerischen Bereichs)	377	4	Entscheide betreffend Krypto-Assets	388
2.2.1	Sachverhalt	377	4.1	Vorbemerkungen	388
2.2.2	Erwägungen des Bundesgerichts	378	4.2	BVGer 29.9.2023, A-5638/2022 (Validierungs- und Verifizierungsleistungen)	388
2.3	BGer 5.10.2023, 9C_651/2022 («Christliche Musicals»)	378	4.2.1	Sachverhalt	388
2.3.1	Sachverhalt	378	4.2.2	Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts	388
2.3.2	Erwägungen des Bundesgerichts	379	4.2.3	Bemerkungen	390
2.4	BGer 18.8.2023, 9C_612/2022 («Stiftung kirchliche Arbeit und entwicklungs-politische Projekte»)	380	4.3	BVGer 9.2.2024, A-2093/2022 (Kryptotokens – Bezugsteuer)	391
2.4.1	Sachverhalt	380	4.3.1	Sachverhalt	391
2.4.2	Erwägungen des Bundesgerichts	380	4.3.2	Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts	391
2.5	BVGer 15.5.2024, A-5378/2023 («Politische Partei»)	381	4.3.3	Bemerkungen	392
2.5.1	Sachverhalt	381	5	BGer 31.7.2024, 9C_756/2023 (Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs)	393
2.5.2	Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts	381	5.1	Sachverhalt	393
2.6	BVGer 28.9.2023, A-4946/2022 («Stiftung Entwicklungszusammenarbeit»)	382	5.2	Erwägungen des Bundesgerichts	393
2.6.1	Sachverhalt	382	5.3	Bemerkungen	394
2.6.2	Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts	383	6	BGer 21.6.2023, 9C_698/2022 (Entgeltsminderung oder zwei Leistungen)	394
2.7	Bemerkungen	384	6.1	Sachverhalt	394
3	BGer 25.7.2024, 9C_158/2024 («Stiftung Sicherung Existenzgrundlagen»; Aspekt der Verjährung)	386	6.2	Erwägungen des Bundesgerichts	395
			6.3	Bemerkungen	395
				Literatur	396
				Materialien	396

* Die Verfasser geben in diesem Beitrag ihre persönliche Meinung wieder.

Aus der Rechtsprechung

Rechtsprechung 2024/4

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 17.7.2024 (Geldwerte Leistung bei Verletzung der «safe harbour»-Zinssätze)	398	5	BGer vom 25.6.2024 (Verkauf einer Beteiligung als selbständiger Nebenerwerb; gewerbmässiger Beteiligungshandel)	409
1.1	Sachverhalt	398	5.1	Sachverhalt	409
1.2	Aus den Erwägungen	398	5.2	Aus den Erwägungen	409
1.3	Bemerkungen	399	5.3	Bemerkungen	410
2	BGer vom 3.7.2024 (Aufrechnung einer «Ferienrückstellung» bei der Gewinnsteuer; Art. 63 DBG)	400	6	BGer vom 5.6.2024 (Einkünfte aus einem französischen GFA; Art. 6 Abs. 1 DBG und Art. 25 B DBA-F)	411
2.1	Sachverhalt	400	6.1	Sachverhalt	411
2.2	Aus den Erwägungen	400	6.2	Aus den Erwägungen	412
2.3	Bemerkungen	400	6.3	Bemerkungen	412
3	BGer vom 11.6.2024 (Partnerwerbbesteuerung; Art. 58 Abs. 3 DBG)	402	7	BGer vom 29.5.2024 (Einkauf in die berufliche Vorsorge nach Scheidung; Art. 79b Abs. 4 BVG)	412
3.1	Sachverhalt	402	7.1	Sachverhalt	412
3.2	Aus den Erwägungen	402	7.2	Aus den Erwägungen	413
3.3	Bemerkungen	403	7.3	Bemerkungen	413
4	BGer vom 16.5.2024 (Vermietung von möblierten Wohnungen als selbständige Erwerbstätigkeit)	405	8	BGer vom 27.6.2024 (Überweisung Vorsorgeguthaben auf zwei Freizügigkeitseinrichtungen; Art. 2 Abs. 1 ^{bis} FZG und Art. 79b Abs. 3 BVG)	414
4.1	Sachverhalt	405	8.1	Sachverhalt	414
4.2	Aus den Erwägungen	406	8.2	Aus den Erwägungen	415
4.3	Bemerkungen	407	8.3	Bemerkungen	415

9	BGer vom 7.8.2024 (Nichtigkeit der Bundessteuer- verfügung des örtlich unzuständigen Kantons; Art. 105 Abs. 3 DBG)	416
9.1	Sachverhalt	416
9.2	Aus den Erwägungen	417
9.3	Bemerkungen	417
10	BGer vom 12.8.2024 (Bundesanteil der pauschalen Steueranrechnung; Klage nach Art. 120 BGG)	419
10.1	Sachverhalt	419
10.2	Aus den Erwägungen	419
10.3	Bemerkungen	420

11	BGer vom 10.6.2024 (Grundstückgewinnsteuer im Kanton Genf bei steuerbefreiten Anlagestiftungen; Art. 23 Abs. 4 lit. d StHG)	422
11.1	Sachverhalt	422
11.2	Aus den Erwägungen	422
11.3	Bemerkungen	422
	Literatur	423
	Materialien	425

1 **BGer vom 17.7.2024¹ (Geldwerte Leistung bei Verletzung der «safe harbour»-Zinssätze)**

1.1 **Sachverhalt**

Die B. AG gewährte ihrer aufgrund von Betriebsstätten im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft A. AG einerseits ein unbesichertes Darlehen über CHF 500 Mio. mit einer festen Laufzeit von 61 Monaten (1.12.2013 bis 31.12.2018) und andererseits einen Kontokorrentkredit mit einer Kreditlimite von maximal CHF 1 Mio. Der Zinssatz für das Darlehen betrug 2,5 % p. a., derjenige für das Kontokorrent 3 % p. a.

Mit Einspracheentscheid vom 22.11.2019 legte das Kantonale Steueramt Zürich in Bezug auf den steuerbaren Reingewinn der A. AG für die Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden 2014 und 2015 den zulässigen marktkonformen Zinssatz sowohl für das Darlehen als auch für das Kontokorrent auf 1,08 % fest. Dieser wurde aus den durchschnittlichen Drittfinanzierungskosten der A. AG von 0,83 % zuzüglich einer Marge von 0,25 % hergeleitet. Ein hiergegen ergriffener Rekurs wurde vom kantonalen Steuerrekursgericht am 10.3.2021 abgewiesen.

Die von der A. AG hiergegen ergriffene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht Zürich im Urteil vom 25.5.2022 hingegen teilweise gutgeheissen. Es kam zum Schluss, dass geldwerte Leistungen nur in dem Umfang vorliegen, in dem die vereinbarten Zinssätze von 2,5 % auf dem Darlehen bzw. 3 % auf dem Kontokorrentkredit über den Maximalzinssätzen für Liegenschaftskredite von 2 % für 2014 und 1,5 % für 2015 – gemäss den mass-

gebenden ESTV-Rundschreiben² – lagen. Hiergegen erhob das Kantonale Steueramt Zürich Beschwerde beim Bundesgericht.

1.2 **Aus den Erwägungen**

Die von der ESTV festgesetzten massgeblichen Zinssätze stellen sog. «safe harbour»-Regeln (auch «safe haven»-Regeln) dar. Das bedeutet einerseits, dass angenommen wird, es liege keine geldwerte Leistung vor, wenn sich die steuerpflichtigen Personen an diese Regeln halten. Andererseits greift die widerlegbare Vermutung des Vorliegens einer geldwerten Leistung, wenn sich die steuerpflichtigen Personen nicht daran halten. Die Beweislast kehrt sich zulasten der steuerpflichtigen Person um und diese muss nachweisen, dass die entsprechende Leistung dennoch einem Drittvergleich standhält.³

Rechtsprechungsgemäss hat sich die Steuerbehörde grundsätzlich an die in den ESTV-Rundschreiben festgesetzten «safe harbour»-Zinssätze zu halten.⁴ Dies kann allerdings nur so lange gelten, als sich die steuerpflichtige Person selbst daran hält und keine Zinssätze vereinbart, welche über den Höchstzinssätzen für Darlehensgeber in diesen Rundschreiben liegen. Weicht sie davon ab und gelingt ihr der Nachweis der Drittvergleichskonformität des vereinbarten Zinssatzes nicht, ist kein Grund ersichtlich, weshalb die Steuerbehörde weiterhin daran gebunden sein soll und nicht ihrerseits den Nachweis einer Drittvergleichskonformität erbringen und einen –

1 9C_690/2022.

2 Rundschreiben der ESTV betreffend steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken vom 30.1.2014 bzw. vom 12.2.2015.

3 Vgl. BGE 140 II 88, E. 7; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Art. 58 DBG N 83 f.; vgl. auch DANON, Art. 57/58 DBG N 210.

4 Vgl. BGE 140 II 88, E. 5.1.2; BEUSCH/BRUNNER, Art. 102 DBG N 15 ff.

Gesetzgebungs-Agenda 2024/4

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

Inhalt

1 Bund	427	2 Kantone	430
1.1 Volksinitiative «Für eine soziale Klimapolitik – steuerlich gerecht finanziert»	427	2.1 Basel-Landschaft	430
1.2 Volksinitiative «Ja zu fairen Bundessteuern auch für Ehepaare – Diskriminierung der Ehe endlich abschaffen!»	427	2.2 Basel-Stadt	430
1.3 Besteuerung des Erwerbseinkommens aus Telearbeit von Grenzgängerinnen und Grenzgängern	427	2.3 Bern	430
1.4 OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz, Inkraftsetzung der «Income Inclusion Rule»	427	2.4 Freiburg	430
1.5 Ausgleich der Folgen der kalten Progression	428	2.5 Genf	431
1.6 Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung	428	2.6 Graubünden	431
1.7 Einführung der Individualbesteuerung	429	2.7 Jura	431
1.8 Verlängerung der Ausnahmebestimmungen für Too-big-to-fail-Instrumente	429	2.8 Luzern	432
1.9 In der Herbstsession 2024 behandelte Motionen und Initiativen	429	2.9 Neuenburg	432
		2.10 Nidwalden	432
		2.11 Obwalden	433
		2.12 Solothurn	433
		2.13 St.Gallen	434
		2.14 Tessin	434
		2.15 Thurgau	434
		2.16 Uri	435
		2.17 Wallis	435
		2.18 Zug	436
		2.19 Zürich	436
		3 International	436

* 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:
