



STEUER UPDATE 2024.

INHALTSVERZEICHNIS.

1.	KAPITEL I: EINLEITUNG	3
2.	KAPITEL II: UNTERNEHMENSSTEUERRECHT UND STEMPELABGABEN	3
2.1.	RECHTSPRECHUNG	3
2.2.	GESETZGEBUNG	6
3.	KAPITEL III: NATÜRLICHE PERSONEN	7
3.1.	ERWERBSEINKOMMEN AUS UNSELBSTÄNDIGER TÄTIGKEIT	7
3.2.	SUBJEKTIVE ZURECHNUNG VON EINKOMMEN ZU SELBSTÄNDIGER ERWERBSTÄTIGKEIT EINES RECHTSANWALTS ANSTATT ZU SEINER AKTIENGESELLSCHAFT.....	8
3.3.	ABZUG FÜR WEITERE BERUFSKOSTEN GEMÄSS ART. 26 ABS. 1 LIT. C DBG	8
3.4.	ANRECHNUNG ABGEZOGENER, ABER NICHT ABGEFÜHRTER QUELLENSTEUER.....	9
3.5.	AUFGABE DER PRAXIS ZUR VERWIRKUNG DES DOPPELBESTEUERUNGSRECHTLICHEN BESCHWERDERECHTS.....	10
3.6.	GEGENBEWEIS BEI ZUSTELLUNG MIT A-POST PLUS	11
4.	KAPITEL IV: GRUNDSTEUERN.....	13
4.1.	AKTUELLES AUS DER RECHTSPRECHUNG.....	13
5.	KAPITEL V: MEHRWERTSTEUER	19
5.1.	GESETZESÄNDERUNGEN	19
5.2.	PRAXISÄNDERUNGEN UND -PRÄZISIERUNGEN	19
5.3.	AKTUELLE ENTSCHEIDE.....	20
5.4.	AUSBLICK	21
6.	KAPITEL VI: INTERNATIONALE STEUERN	23
6.1.	NEUE GRENZGÄNGER UND HOME-OFFICE REGELUNGEN MIT NACHBARSTAATEN.....	23
6.2.	DIE SCHWEIZ HAT PER 1. JANUAR 2024 DIE MINDESTSTEUER EINGEFÜHRT	24
6.3.	DEUTSCHE UND ITALIENISCHE HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG: NEUER NIEDRIGSTEUERSATZES VON 15 %	26
6.4.	UMSETZUNG DER VON PILLAR 1 BLEIBT UNGEWISS.....	26
6.5.	ÖFFENTLICHE PUBLIKATION LÄNDERBEZOGENER BERICHTE IN DER EU.....	27
6.6.	AUTOMATISCHER INFORMATIONSAUSTAUSCH WIRD AUF KRYPTO-VERMÖGENSWERTE AUSGEWEITET	27
6.7.	ENTSCHEIDE	28
7.	WEITERE INFORMATIONEN	33
8.	KONTAKTPERSONEN	34
9.	WEITERE MITGLIEDER DES STEUERTEAMS	35

1. KAPITEL I: EINLEITUNG.

Die Kanzlei VISCHER verfügt über ein kompetentes Steuerteam bestehend aus elf Mitgliedern.

Die Steuerexperten, Wirtschaftsprüfer, Anwälte und Treuhänder beraten nationale sowie internationale Unternehmen und Unternehmer in allen Bereichen des Steuerrechts, sei es bei Ansiedlungen, Umstrukturierungen, Finanzierungen, Übernahmen, Tax Audits oder bei der Gestaltung von Nachfolgeregelungen.

Auch die Unterstützung von vermögenden Privatpersonen ist Teil der täglichen Aufgaben.

Nebst den typischen Steuerberatungsdienstleistungen nimmt das Steuerteam auch Compliance-Aufgaben, wie Steuerrückstellungsberechnungen oder in komplexeren Fällen das Erstellen von Steuererklärungen wahr. Schliesslich führen die Teammitglieder auch Steuerverfahren, sofern im Vorfeld keine angemessene Lösung mit den Behörden gefunden werden konnte. Dies ist zunehmend im Bereich der internationalen Amts- und Rechtshilfe der Fall.

Mit dem dreizehnten Steuer Update nutzt das Steuerteam von VISCHER wiederum die Gelegenheit, einem an Steuerfragen interessierten Publikum die Neuerungen in den wesentlichen Bereichen des Steuerrechts vorzustellen, welche sich im vergangenen Jahr ergeben haben und/oder im Jahr 2024 von Bedeutung sein werden.

2. KAPITEL II: UNTERNEHMENSSTEUERRECHT UND STEMPELABGABEN.

CHRISTOPH NIEDERER, RECHTSANWALT UND DIPL. STEUEREXPERTE

FABIO PAGGIOLA, M.A. HSG IN ACCOUNTING UND FINANCE

2.1. Rechtsprechung

2.1.1. Überhöhte Verzinsung eines Muttergesellschaftsdarlehens¹

Die im Immobilienbereich tätige A. AG mit Sitz in Genf erhielt ein Darlehen von CHF 9 Millionen von ihrer Muttergesellschaft. Die Steuerbehörde Genf betrachtete den gezahlten Zins als nicht drittvergleichskonform; sie hielt dafür, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, da der Zinssatz von 4.35% für das Darlehen weit über dem von der ESTV publizierten Safe-Haven-Zinssatz von damals 1.5% liege. Die A. AG argumentierte, dass es sich um ein unbesichertes Darlehen handelt und die Verzinsung daher dem Drittvergleich entspreche. Das BGer bestätigt, dass bei nahestehenden Personen bei einem erkennbaren Missverhältnis eine widerlegbare Vermutung zu Lasten des Steuerpflichtigen entsteht. Die A. AG konnte keine ausreichenden Beweise für die Marktüblichkeit des Zinses vorlegen.

¹ 2C_877/2021 vom 16. Januar 2023.

2.1.2. Gewinnallokation bei Offshore-Gesellschaften²

Die A. AG mit Sitz in Genf war indirekt über eine Tochtergesellschaft zu rund 80% an der im Fondsbereich tätigen D. mit Sitz auf BVI beteiligt, die trotz fehlender betrieblicher Infrastruktur erhebliche Gewinne erzielte. Herr B., Alleinaktionär und Angestellter der A. AG, war als Vermögensverwalter bei der D. tätig und traf strategische Entscheidungen für die D.

Die Vorinstanzen stellten fest, dass die wertschöpfenden Tätigkeiten grösstenteils von B. ausgeführt wurden. B. war bei der A. AG angestellt und entschädigungslos im Verwaltungsrat der D. Die Vorinstanz nahm an, dass die A. AG geldwerte Leistungen durch die Ausleihe von B. an die D. erbracht hatte, und nahm eine Verrechnungspreiskorrektur vor. Das BGer verwarf diesen Ansatz, bejahte jedoch eine Steuerumgehung und erklärte die Zurechnung des Gewinns der Fondsgesellschaft D. zur A. AG für rechtmässig.

2.1.3. Emissionsabgabe bei Sanierung³

Die A. AG mit Sitz im Kanton Zürich gehört einem internationalen Konzern an und war mit rund CHF 650 Millionen überschuldet, weshalb der Konzern ein Sanierungskonzept erarbeitete. Die Sanierungsfreigrenze der Emissionsabgabe nach Art. 6 Abs. 1 lit. k StG wurde vorerst durch die ESTV gewährt bzw. bestätigt. Die A. AG verwendete den Zuschuss jedoch nicht zur Verlustausbuchung, was die ESTV beanstandete, mit der Folge, dass die ESTV die Emissionsabgabe nacherhob. Das Bundesverwaltungsgericht hob den Entscheid der ESTV auf. Die ESTV reichte daraufhin Beschwerde gegen die Gewährung des Freibetrages nach Art. 6 Abs. 1 lit. k StG beim BGer ein. Das BGer entschied, dass der Freibetrag neben der Sanierung und der Leistung von höchstens CHF 10 Millionen die tatsächliche Ausbuchung des Verlustvortrags zum Zeitpunkt der Sanierungsmassnahme erfordert. Da die A. AG den Zuschuss indes den Kapitaleinlagereserven gutgeschrieben und folglich versäumt hatte, den Verlustvortrag auszubuchen, war der Anspruch auf die Ausnahme von der Emissionsabgabe verwirkt. Die ESTV wendet dieselben Voraussetzungen (Verlustausbuchung) dem Vernehmen nach auch auf den Erlass der Emissionsabgabe im Sinn von Art. 12 StG an.

2.1.4. Besteuerung Marke im Konzern⁴

Infolge einer Umstrukturierung mit Statuswechsel der A-Gruppe-Genossenschaft mit Sitz in Basel erfolgte eine Ausgliederung des operativen Detailhandelsgeschäfts auf die am 1. Januar 2013 neu gegründete Tochtergesellschaft A-Genossenschaft (ebenfalls mit Sitz in Basel). Die Marke blieb somit in der A-Gruppe-Genossenschaft zurück. Daraufhin kam es zu einer Streitigkeit zwischen der A-Gruppe und dem Kanton Aargau, welcher als Betriebsstättenkanton eine quotale Besteuerung der nach seiner Auffassung realisierten stillen Reserven in Bezug auf die Konzernmarkenrechte geltend machte. Das BGer hat am 23. Januar 2020 entschieden, dass der Kanton Aargau grundsätzlich das Besteuerungsrecht der Konzernmarke habe, vorausgesetzt, der Betriebsstätte im Kanton Aargau können überhaupt solche stillen Reserven zugewiesen werden. Am 15. Dezember 2020 hat das Verwaltungsgericht des Kantons

² BGer 2C_907/2022 vom 16. Dezember 2022.

³ BGer 9C_610/2022 vom 7. September 2023.

⁴ BGer 2C_131/2021 vom 15. Februar 2023.

Aargau daraufhin entschieden, dass ein steuerbarer Reingewinn der A-Gruppe-Genossenschaft für die Steuerperiode 2012 von rund CHF 1.1 Milliarden (Anteil Kanton Aargau 4.915%) entstanden sei. Die Steuerpflichtige legte erneut Beschwerde ein. Das Urteil wurde durch das BGer aufgehoben, da sämtliche Arbeiten mit Bezug auf die Konzernmarke in Basel stattfanden, und die stillen Reserven auf den Markenrechten wurden vollständig dem Kanton Basel-Stadt zugeordnet.

2.1.5. Verweigerung Rückerstattung Verrechnungssteuer⁵

Die A. AG akzeptierte für direkte Steuern Gewinnaufrechnungen, bestritt jedoch geldwerte Leistungen bei der Verrechnungssteuer. Das Bundesverwaltungsgericht kritisierte die ESTV wegen unzureichender Ermittlung von Drittpreisen und lehnte die Annahme eines teuren "Einkaufs" indirekter Dienstleistungen ab. Das BVGer betonte die unternehmerische Freiheit, forderte eine CUPM-Prüfung (CUPM = comparable uncontrolled price method; Preisvergleichsmethode) und hielt die angewandte Kostenaufschlagsmethode für ungeeignet. Die Frage nach Nahestehenden bleibt offen. Das BVGer hiess die Beschwerde teilweise gut und wies die Sache zur Drittpreisklä rung und neuem Entscheid an die ESTV zurück.

2.1.6. Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Transponierung⁶

Das BGer hatte zu entscheiden, ob eine Transponierung vorliegt, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen eines Management Buy-Outs seine Anteile an der C. AG abwicklungshalber an die von ihm beherrschte E. AG übertragen hatte. Es kam dabei zum Schluss, dass die Vorschrift zur Transponierung keinen Raum lässt für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Der Gesetzgeber hat "die steuerbaren Vorgänge nicht auf solche beschränken wollen, bei welchen es effektiv zu Ausschüttungen kommt. Weiter hat die gesetzliche Normierung den Tatbestand der Transponierung in dem Sinne "verobjektiviert", als die subjektiven Beweggründe, die einen Anteilinhaber zur Vornahme einer Transponierung veranlassen, unerheblich sind".

2.1.7. Auch verdeckte Kapitaleinlagen berechtigen zur steuerfreien Rückzahlung⁷

Das BGer hatte zu entscheiden, ob die unentgeltliche Übernahme einer Hypothekarschuld der B. AG mit Sitz im Kanton NW durch die Alleinaktionärin, eine natürliche Person, eine verdeckte Kapitaleinlage darstellt und ob letztere schliesslich steuerfrei zurückbezahlt werden kann. Die unentgeltliche Übernahme wurde in den Büchern der B. AG nicht abgebildet.

Das BGer bejahte das Vorliegen einer verdeckten Kapitaleinlage. Weiter kam es nach einer Auslegung von Art. 20 Abs. 3 DBG zum Schluss, dass auch eine verdeckte Kapitaleinlage steuerfrei an den Anteilinhaber zurückbezahlt werden kann. Damit widerspricht das BGer der Praxis der ESTV im Kreisschreiben 29c vom 23. Dezember 2022, Kapitaleinlageprinzip, gemäss dessen Ziff. 3.2 verdeckte Kapitaleinlagen als übrige Reserven und nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren. Das BGer hielt fest, dass dies jedoch nicht auch für die

⁵ BGer A-4976/2022 vom 4. September 2023.

⁶ BGer 9C_679/2021 vom 20. April 2023.

⁷ BGE 149 II 158 vom 17. März 2023.

Verrechnungssteuer gelte. Art. 5 Abs. 1bis VStG sieht nämlich ausdrücklich ein Verbuchungserfordernis vor.

2.2. Gesetzgebung

2.2.1. Erstreckung Verlustverrechnungsperiode⁸

Die Verlustverrechnungsperiode für Unternehmen soll von sieben auf zehn Jahre ausgedehnt werden, um Unternehmen, insbesondere von der Corona-Pandemie betroffene, bei der Erholung zu unterstützen. Die Verlängerung gilt ausdrücklich für alle Unternehmen ab dem Jahr 2020. Dies könnte vor allem pandemiebetroffenen Firmen und Start-ups helfen, sich in längeren Aufbauphasen zu erholen. Die möglichen Mindereinnahmen für Bund, Kantone und Gemeinden könnten ab 2028 auftreten, wenn Unternehmen erst nach sieben Jahren nach erfolgreicher Sanierung wieder Gewinne erzielen oder Start-ups erst nach einer längeren Verlustphase profitabel werden. Die Motion wurde vom Parlament angenommen und an den Bundesrat überwiesen. Der Bundesrat hat hierfür die gesetzliche Anpassung ausgearbeitet und die Vernehmlassung eröffnet, welche bis zum 19. Oktober 2023 dauerte.

2.2.2. Tonnagesteuer

Die Tonnagesteuer gilt als eine alternative Methode zur Ermittlung der Gewinnsteuer. Die Bemessungsgrundlage ist nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gewinn oder Verlust, sondern es wird pauschal anhand der Nettoraumzahl (Ladepazität des Schiffes) besteuert. Dies führt zu einer vergleichsweise tiefen Steuerbelastung für profitable Unternehmen. Die Steuer ist freiwillig und kann für jedes Seeschiff separat für die Dauer von zehn Jahren beantragt werden. Vorausgesetzt wird, dass das Schiff entweder im Schweizer Seeschiffregister oder in einem Register eines Staates eingetragen ist, welcher vier, im Gesetz genannte, Seeverkehrsübereinkommen ratifiziert hat. Bereits 21 EU-Länder kennen eine solche Regelung. Die Einführung der Tonnagesteuer ist ein Mittel, den Standort für Seeschiffverkehrsunternehmen attraktiver zu gestalten und Reedereien anzuhalten ihre Schiffe unter Schweizer oder europäischer Flaggen zu betreiben, anstatt unter sog. "Billigflaggen".

Die Gesetzesvorlage wurde vom Nationalrat angenommen und ist momentan beim Ständerat hängig. Die zuständige Ständeratskommission hat beantragt auf die Vorlage nicht einzutreten. Der Ständerat entscheidet in der Frühjahrssession. Ein allfälliges Inkrafttreten der Tonnagesteuer findet frühestens auf den 1. Januar 2025 statt.

⁸ Motion 21.3001.

3. KAPITEL III: NATÜRLICHE PERSONEN.

NORA HEUBERGER, ADVOKATIN, CAS SOZIALVERSICHERUNGSRECHT

BARBARA BODLAK, MLAW, MLAW BUSINESS LAW, MASTER DROIT (F), LL.M. (D)

3.1. Erwerbseinkommen aus unselbständiger Tätigkeit

Gemäss dem Bundesgericht (BGer) kann die steuerrechtliche Beurteilung, ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, von der AHV-rechtlichen Qualifikation abweichen.

Das BGer bekräftigte im Urteil vom 5. Januar 2023⁹ den Grundsatz, dass sich die Frage, ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht aufgrund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien, sondern aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten beurteile.

Im zugrundeliegenden Sachverhalt war wie oben erwähnt umstritten, ob Einkünfte aus einer selbständigen oder einer unselbständigen Erwerbstätigkeit stammten. Die Vorinstanz gelangte zum Ergebnis, dass die Anhaltspunkte für eine unselbständige Tätigkeit überwiegen. Insbesondere seien die Elemente der fremdbestimmten Arbeitsorganisation, Weisungsgebundenheit und Eingliederung des Steuerpflichtigen in den Einsatzbetrieb in örtlicher und zeitlicher Sicht gegeben. Weiter sei ihm unter Androhung einer Vertragsstrafe vertraglich untersagt gewesen, gewisse weitere Aufträge anzunehmen.

Das BGer hielt ebenfalls fest, dass nicht bloss auf den Wortlaut der abgeschlossenen Vereinbarungen, sondern auch auf die übrigen bekannten Umstände abzustellen sei. Auch wenn der Steuerpflichtige über einen erheblichen Spielraum verfüge, sei entscheidend, dass das "Letztentscheidungsrecht" beim Auftraggeber verblieb. Entgegen der Auffassung des Steuerpflichtigen spreche auch die Vereinbarung eines Zeitlohns für eine unselbständige Erwerbstätigkeit, zumal der Steuerpflichtige für die von ihm geleistete Arbeit vertraglich nicht nur eine genaue Zeiterfassung erstellen musste, sondern diese auch einer Unterzeichnung durch den Projektleiter bedurfte. Das Weisungsrecht und die Rechenschaftspflicht hätten das bei einem Auftragsverhältnis übliche Mass gemäss BGer erheblich überschritten.

Schliesslich betonte das BGer, dass an der steuerrechtlichen Qualifikation als unselbständige Erwerbstätigkeit auch die von der zuständigen Ausgleichskasse abweichende Qualifikation nichts ändere. Praxisgemäss gelte zwar der Grundsatz, dass die Begriffe der selbständigen und der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Steuerrecht und im AHV-Recht gleich zu verstehen sind. Eine unterschiedliche Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung sei zu vermeiden, ausser wenn dafür ausschlaggebende Gründe vorliegen. Solche Gründe nahm das BGer im vorliegenden Fall an, ohne diese jedoch weitergehend auszuführen.

⁹ BGer 2C_353/2022 vom 5. Januar 2023.

3.2. Subjektive Zurechnung von Einkommen zu selbständiger Erwerbstätigkeit eines Rechtsanwalts anstatt zu seiner Aktiengesellschaft

Das BGer befasste sich in seinem Entscheid vom 30. Mai 2023¹⁰ mit der Frage, ob von dem in der Buchhaltung einer Aktiengesellschaft (AG) deklarierten Ertrag abzuweichen ist und dieser stattdessen direkt beim Rechtsanwalt und Alleinaktionär der AG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufzurechnen ist.

Dem Entscheid des BGer lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Steuerpflichtige war als selbständiger Rechtsanwalt tätig. Zudem war er Alleinaktionär und einziger Verwaltungsrat einer AG, welche eine Zahlung von der C erhielt. Die Zahlung wurde in der AG als "Erlös aus Arbeiten" verbucht. Im gleichen Geschäftsjahr reduzierte die AG eine Darlehensschuld gegenüber dem Steuerpflichtigen und leitete die von der C erhaltene Zahlung an ihn weiter.

Die Vorinstanz rechnete beim Steuerpflichtigen die Zahlung der C an die AG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. als Honorarertrag aus anwaltlicher Tätigkeit auf und begründete die Qualifikation damit, dass die AG mangels jeglicher Infrastruktur gar nicht in der Lage gewesen sei, Leistungen zu erbringen. Weiter bestand zwischen dem Steuerpflichtigen und der AG auch kein Arbeits- oder Auftragsverhältnis. Es sei jedoch erwiesen, dass der Steuerpflichtige Besprechungen mit der C wahrgenommen habe. Entsprechend sei nicht plausibel, dass die AG gegenüber der C - mangels angestellten Personals und Infrastruktur - eine Leistung erbracht habe. Die Vorinstanz kam vielmehr zum Schluss, dass der Steuerpflichtige die Leistungen gegenüber der C selbst erbracht habe. Somit wäre es unzutreffend, die für den persönlichen Einsatz des Steuerpflichtigen geleisteten Entgelte nicht ihm selbst, sondern der Gesellschaft zuzurechnen.

Das BGer bestätigte die Sachverhaltswürdigung der Vorinstanz und die steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

3.3. Abzug für weitere Berufskosten gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG

Auch wenn Steuerpflichtige Pauschalspesen erhalten, können sie als «übrige Berufskosten» im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG Aufwendungen abziehen, die der Erzielung von Einkommen dienen.

Der Entscheid des BGer vom 24. Juli 2023¹¹ basierte auf folgendem Sachverhalt: Die Arbeitgeberin hatte ihren Sitz im Kanton Zürich, während der steuerpflichtige Arbeitnehmer seinen Wohnsitz im Kanton Tessin hatte. Die Arbeitgeberin hatte dem Steuerpflichtigen Pauschalspesen gemäss einem vom Steueramt Zürich genehmigten Pauschalspesenreglement ausgerichtet. Der Kanton Tessin verweigerte dem Steuerpflichtigen in der Folge den Abzug der übrigen Berufskosten nach Art. 26 Abs. 1 lit c DBG mit der Begründung, dass diese durch die ausgerichteten Pauschalspesen gedeckt seien. Dagegen wehrte sich der Steuerpflichtige mit Beschwerde ans BGer.

¹⁰ BGer 9C_738/2022 vom 30. Mai 2023.

¹¹ BGer 9C_643/2022 vom 24. Juli 2023, zur Publikation vorgesehen.

Das BGer erinnerte zunächst daran, dass es zwei Arten von Spesen zu unterscheiden gelte: Einerseits gebe es Aufwendungen, mit denen die Arbeitgeberin Arbeitnehmenden Kosten erstattet, die mit einer konkreten Handlung zusammenhängen, welche die Arbeitnehmenden im Namen und für die Rechnung ihrer Arbeitgeberin vornehmen und die, da sie lediglich zu einer Erstattung führen, keine steuerrechtlichen Folgen haben. Nur derartige Spesen können Gegenstand eines von den Steuerbehörden zu genehmigenden Pauschalspesenreglements sein. Demgegenüber stehen die Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen zur Erzielung des Einkommens notwendigerweise entstehen, die grundsätzlich in seiner Verantwortung bleiben, aber vom erzielten Einkommen abgezogen werden können (Art. 26 Abs. 1 DBG).

Das BGer stellte vorliegend fest, dass es sich bei den *übrigen Berufskosten* im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG, nicht um Ausgaben handle, die im Interesse des Arbeitgebers getätigt wurden und durch Pauschalspesen abgedeckt werden. Übrige Berufskosten gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG seien einem Pauschalspesenreglement grundsätzlich gar nicht zugänglich. Im Ergebnis sei der geltend gemachte Abzug für *übrige Berufskosten* im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG zuzulassen.

Das BGer wies abschliessend auf seine mit Urteil 2C_804/2022 vom 14. Oktober 2022¹² eingeführte Rechtsprechung hin: Spesen, die Arbeitnehmende aufgrund eines genehmigten Spesenreglements der Steuerbehörde des Kantons, in dem die Arbeitgeberin ihren Sitz hat, pauschal vergütet wurden, sind auch von der Steuerbehörde eines anderen Kantons vorbehaltlos zu akzeptieren.

3.4. Anrechnung abzogener, aber nicht abgeführter Quellensteuer

Im vorliegenden Urteil vom 26. Juni 2023¹³ befasste sich das BGer mit der Frage, ob die Vorinstanz zu Recht im ordentlichen Verfahren nach Art. 90 Abs. 2 aDBG (aufgehoben, in Kraft bis 31. 12. 2020) auf eine Anrechnung der bereits abgezogenen Quellensteuer verzichtet hat.

Zugrunde lag dem Entscheid der folgende Sachverhalt: Der italienische Staatsangehörige A. war in den Steuerjahren 2014-2015 bei der C. AG. angestellt. Bis zum 13. Januar 2015 war er alleiniger Geschäftsführer der C. AG, blieb jedoch gemäss der vorinstanzlichen Sachverhaltswürdigung auch nach seinem Ausscheiden deren "Dominus". Aus den Lohnausweisen ging hervor, dass vom Lohn des A. ein Quellensteuerabzug vorgenommen wurde, dieser wurde in der Folge jedoch nicht, respektive nicht vollständig, an die Steuerbehörde abgeliefert. Ein gegen A. eingeleitetes Verfahren wegen Veruntreuung von Quellensteuern gemäss Art. 187 DBG wurde im Jahr 2020 mit einer mittlerweile rechtskräftigen Einstellungsverfügung beendet.

Das zuständige Steueramt unterwarf den Steuerpflichtigen für die Steuerjahre 2014-2015 der ordentlichen Besteuerung, ohne dabei die vom Lohn abgezogene Quellensteuer anzurechnen. Dagegen erhob der Steuerpflichtige Beschwerde. Der Kanton Tessin wies die Beschwerde mit der Begründung ab, dass die Quellensteuer zwar grundsätzlich auf die später ordentlich festgesetzte Steuer anzurechnen sei, die Voraussetzungen dafür im vorliegenden

¹² Teilweise publiziert in BGE 148 II 504.

¹³ BGer 9C_619/2022 vom 26. Juni 2023.

Fall aber nicht erfüllt seien. Für eine Anrechnung sei erforderlich, dass der vom Arbeitnehmer erhaltene Lohn tatsächlich dem Steuerabzug unterworfen worden sei und dass die Nichtabführung der Steuer in der Regel allein der Arbeitgeberin zuzuschreiben sei. Dies sei allerdings nicht der Fall, wenn besonders enge wirtschaftliche Beziehungen oder sogar Identität zwischen Arbeitgeberin und Arbeitnehmer bestehen. Ein solcher Fall sei vorliegend gegeben, da der Steuerpflichtige aufgrund seiner auch nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer weiterhin dominierenden Stellung die Möglichkeit gehabt hätte, die korrekte Begleichung der Steuerschuld durch die Arbeitgeberin zu überprüfen. Ein Ausschluss der gesamtschuldnerischen Haftung des Steuerpflichtigen sei daher nicht gerechtfertigt.

Das BGer kam zum Schluss, dass die von der Vorinstanz angenommene solidarische Haftung des Verwaltungsrats gegen das Legalitätsprinzip nach Art. 127 Abs. 1 BV verstosse, da es nach Art. 83 ff. DBG keine gesetzliche Grundlage gebe, die es erlauben würde, den steuerpflichtigen Arbeitnehmer, dem die Quellensteuer tatsächlich vom Lohn abgezogen wurde, oder den Verwaltungsrat für die fehlende Ablieferung der Steuer durch die Arbeitgeberin, solidarisch haftbar zu machen. Das BGer weist darüber hinaus ausdrücklich darauf hin, dass sich die Situation diesbezüglich auch nach der Quellensteuerreform, die am 1. Januar 2021 in Kraft getreten ist (AS 2018 1813), nicht geändert hat.

3.5. Aufgabe der Praxis zur Verwirkung des doppelbesteuerungsrechtlichen Beschwerderechts

Im Urteil vom 17. August 2023¹⁴ gibt das BGer seine Rechtsprechung zur Verwirkung des doppelbesteuerungsrechtlichen Beschwerderechts auf. Danach hatte ein Steuerpflichtiger bisher sein Beschwerderecht verwirkt, wenn er seine Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons vorbehaltlos anerkannt hat.

Im April 2018 verlegte ein St. Galler Ehepaar seinen zivilrechtlichen Wohnsitz an die Geschäftsadresse des Ehemannes in den Kanton Schwyz. Ihr tatsächlicher Lebensmittelpunkt blieb aber im Kanton St. Gallen. Die Ehegatten wurden in der Folge im Kanton Schwyz rechtskräftig veranlagt, wogegen sie nichts unternahmen, obwohl sie bereits wussten, dass die St. Galler Steuerbehörden ebenfalls Wohnsitzabklärungen trafen. Nach tatsächlicher Veranlagung durch den Kanton St. Gallen machten die Ehegatten in Bezug auf die Steuerhöhe von allen kantonalen Rechtsmitteln (erfolglos) Gebrauch. Den primären Steueranspruch des Kantons St. Gallen bestritten sie jedoch nicht. Stattdessen beantragten sie mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, die Veranlagungsverfügung des Kantons Schwyz, eventualiter jene des Kantons St. Gallen, sei aufzuheben. Der Kanton Schwyz machte vor BGer geltend, die Beschwerdeführer hätten ihr Beschwerderecht verwirkt. Die Beschwerdeführer bestritten dies, weil sie sich nicht geradezu rechtsmissbräuchlich oder treuwidrig verhalten hätten.

Nach der bisherigen Rechtsprechung verwirkte ein Steuerpflichtiger sein Beschwerderecht bzw. das Recht zur Anfechtung der rechtskräftigen kantonalen Veranlagung, wenn er seine Steuerpflicht in einem Kanton in Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs des anderen Kantons vorbehaltlos anerkannte, indem er sich der Veranlagung ausdrücklich oder still-

¹⁴ BGer 9C_710/2022 vom 17. August 2023, zur Publikation vorgesehen.

schweigend unterwarf, die geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlte und eine Einsprache bzw. eine Einlegung weiterer Rechtsmittel unterliess. Die Lehre stand der Verwirkung des Beschwerderechts stets kritisch gegenüber. In BGE 147 I 325, einem Leiturteil aus dem Jahr 2020, hatte das BGer bereits klargestellt, dass ausserhalb der vorbehaltlosen Anerkennung des Steueranspruchs eine Verwirkung des Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht nur mit Zurückhaltung anzunehmen sei, nämlich dann, wenn sich das Verhalten der Steuerpflichtigen als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstelle.

Im vorliegenden Urteil kam das BGer nun ebenfalls zum Schluss, dass die Verwirkung des Beschwerderechts sich nicht länger als verhältnismässige Massnahme erweise, um treuwidrigem Verhalten einer steuerpflichtigen Person im interkantonalen Verhältnis zu begegnen, weswegen die Praxis aufzugeben sei.

Das BGer begründete die Praxisänderung insbesondere damit, dass sich die verfassungs- und die prozessrechtliche Situation seit Entwicklung der Verwirkungspraxis stark verändert hat. Zudem hat es auch in Erwägung gezogen, dass heutzutage die interkantonale Doppelbesteuerung besonders betroffene Personen mit hohem Einkommen deutlich stärker trifft, als noch Ende des 19. und zu Beginn des 20. Jahrhunderts, als viele Kantone nur Vermögenssteuern erhoben und noch keine allgemeinen, progressiven Einkommenssteuern kannten. Ebenso hat sich dank der Automatisierung der Prozesse bei Veranlagung und Rückerstattung der administrative Aufwand der Kantone wesentlich reduziert. Zudem zog das BGer in Erwägung, dass mit Art. 127 Abs. 3 BV das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot nunmehr ausdrücklich kodifiziert ist, wodurch sich ein Eingriff in das verfassungsmässige Recht viel schwieriger rechtfertigen liesse, als zu der Zeit, als das Individualrecht sich noch nicht aus dem unmittelbaren Wortlaut der Verfassung ergeben hat. Zudem bestand in der Anfangszeit der Rechtsprechung auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung noch regelmässig Rechtsunsicherheit dahingehend, welchem Kanton das BGer das Besteuerungsrecht zuweisen würde, was heute dank der jahrzehntelangen Rechtsprechung im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht mehr der Fall sei. Im Ergebnis hat somit das Schutzbedürfnis der Kantone aus unterschiedlichen Gründen stark abgenommen.

Es stellte sich somit nur noch die Frage, ob dem Antrag der Beschwerdeführer ein Rechtsmissbrauch entgegenstand. Das BGer erwog, dass es sich in seltenen Fällen zwar rechtfertigen könne, die Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung zu verweigern, nämlich, wenn sich das Verhalten einer doppelt besteuerten Person als qualifiziert missbräuchlich erweise und der Kanton gleichzeitig ausnahmsweise ein legitimes Interesse habe, bezogene, ihm nicht zustehende Steuern einzubehalten. Eine solche Ausnahmekonstellation sei vorliegend jedoch nicht gegeben.

Abschliessend hielt das BGer fest, dass hingegen bei Verlegung der Gerichtskosten zu berücksichtigen sei, dass die Beschwerdeführenden durch eigenes Fehlverhalten das Doppelbesteuerungsverfahren überhaupt erst verursacht hätten. Dieses Urteil bestärkt das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nochmals erheblich.

3.6. Gegenbeweis bei Zustellung mit A-Post Plus

Bei A-Post Plus Sendungen kann zwar mit überwiegender Wahrscheinlichkeit auf den Empfang einer Sendung geschlossen werden (Zustellungsvermutung), dem Empfänger steht aber der Gegenbeweis offen. Dieser gilt als erbracht, wenn die Vermutung der ordnungsgemässen Zustellung erschüttert werden kann.

Das BGer befasste sich im Urteil vom 1. November 2023¹⁵ mit der Frage, ob die vom Steuerpflichtigen erhobene Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung rechtzeitig erfolgte. Der Steuerpflichtige wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz am 17. August 2020 für die Steuerperiode 2017 veranlagt. Mit Eingabe vom 12. November 2020 beantragte der Steuerpflichtige die Wiederherstellung der Einsprachefrist. Er bestreitet die per A-Post Plus an seine Stellvertreterin zugestellte Veranlagungsverfügung erhalten zu haben, wodurch die spätere Übermittlung der Veranlagungsverfügung per E-Mail an die Stellvertreterin als Zustellungszeitpunkt zu gelten habe und die dagegen erhobene Einsprache rechtzeitig erfolgt sei.

Das BGer hielt in seinem Urteil einleitend fest, dass eine Zustellung mit A-Post Plus Sendungen nicht gleich wie ein Einschreiben zu behandeln sei. Bei der A-Post Plus Sendung werde der Brief mit einer Nummer versehen und ähnlich wie ein eingeschriebener Brief mit A-Post spediert. Im Unterschied zu den eingeschriebenen Briefpostsendungen wird aber durch den Empfänger der Empfang nicht quittiert. Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum Verfahren "A-Post Plus" gelte, dass mit der elektronischen Sendungsverfolgung "Track & Trace" der Post CH AG zwar nicht bewiesen werde, dass die Sendung tatsächlich in den Empfangsbereich des Empfängers gelangt ist, sondern bloss, dass die Post CH AG einen entsprechenden Eintrag in ihrem Erfassungssystem vorgenommen habe. Der Eintrag im Sendungsverfolgungssystem begründet jedoch eine natürliche Vermutung für die ordnungsgemässe Zustellung.

Gemäss dem BGer ist nur dann von einer fehlerhaften Zustellung auszugehen, wenn die geltend gemachten Umstände nachvollziehbar seien und insbesondere plausibel erschienen. Hypothetische Überlegungen und die nie auszuschliessende Möglichkeit von Zustellfehlern genügen nicht, um die Vermutung umzustossen. Es müssen vielmehr konkrete Anzeichen eines Fehlers vorliegen. A-Post Plus Sendungen führen mit anderen Worten dazu, dass zwar mit überwiegender Wahrscheinlichkeit auf den Empfang einer Sendung geschlossen werden könne, dass dem Empfänger aber der Gegenbeweis offenstehe.

Die Vorinstanz würdigte allerdings die vom Steuerpflichtigen vorgebrachten plausiblen Einwendungen gegen die natürliche Vermutung einer ordnungsgemässen Zustellung nicht, weshalb das BGer zum Schluss kam, dass dessen rechtliches Gehör verletzt worden sei. Es wies die Beschwerde zur Heilung des rechtlichen Gehörs sowie zur Prüfung, ob es dem Steuerpflichtigen gelungen ist, die Vermutung der ordnungsgemäss erfolgten A-Post Plus Zustellung zu erschüttern und damit ausreichende Umstände nachzuweisen, die seine Sachdarstellung als plausibel erscheinen lassen, an die Vorinstanz zurück.

Vorliegend gelang es dem Steuerpflichtigen unter anderem in 37 Fällen nachzuweisen, dass Fehler mit Bezug auf ihn bzw. auf das von seiner Stellvertreterin benutzte Postfach durchaus vorkämen. Grossmehrheitlich handelte es sich bei diesen dokumentierten Fehlzustellungen um A- und B-Post Sendungen. Es liessen sich aber auch eine Fehlzustellung eines Briefes mit Sendungsverfolgung und eine fehlerhafte FedEx-Zustellung nachweisen. Ausserdem war aus dem internen Arbeitsrapport der Stellvertreterin ersichtlich, dass während des fraglichen Zeitraumes keine Stunden für die Überprüfung der Veranlagung rapportiert worden sind.

¹⁵ BGer 9C_627/2022 vom 1. November 2023.

Die Vorinstanz liess die internen Arbeitsrapporte völlig unbeachtet und betrachtete die nachgewiesenen Fehlzustellungen von vornherein als irrelevant oder zumindest als nicht massgeblich, dies unter anderem mit dem Hinweis, dass der Steuerpflichtige zwar die Zustellungen in falsche Postfächer oder Briefkästen als plausibel erscheinen liess, nicht aber inexistente Zustellungen. Denn in allen 37 von ihm selbst vorgebrachten Fällen sei die Sendung offensichtlich durch den richtigen Adressaten oder durch die Vertreterin des Beschwerdeführers als falsche Empfängerin unverzüglich an den Bestimmungsort weitergeleitet worden.

Gemäss dem BGer erweist sich die Beweiswürdigung durch die Vorinstanz in einer Gesamtbetrachtung als unhaltbar. Insbesondere weist das BGer ausdrücklich darauf hin, dass die ergänzend eingereichten Arbeitsrapporte der Steuervertreterin ebenfalls dafürsprechen könnten, dass die Veranlagung tatsächlich nicht in den Machtbereich der Steuervertreterin gelangt sei. Denn der Umstand, dass keine Stunden für die Überprüfung der Veranlagung erfasst worden sind, erscheine äusserst untypisch und würde einen Verstoß gegen elementare Pflichten der Steuervertreterin aus dem Auftragsverhältnis mit dem Beschwerdeführer bedeuten.

4. KAPITEL IV: GRUNDSTEUERN.

NADIA TAROLLI SCHMIDT, ADVOKATIN, DIPL. STEUEREXPERTIN

DIEGO ANZANTE, ADVOKAT

4.1. Aktuelles aus der Rechtsprechung

4.1.1. Aufgabe der Praxis zum wirtschaftlichen Neubau¹⁶

Zu den Unterhaltskosten gehören gemäss der am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Fassung von Art. 32 Abs. 2 DBG u.a. die Kosten der Instandstellung neu erworbener Liegenschaften (Abschaffung der sog. Dumont-Praxis). Kosten für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Totalsanierung oder dem völligen Um- oder Ausbau (sog. wirtschaftlicher Neubau) sind als Instandstellungskosten abzugsfähig, soweit sie aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, also werterhaltend wirken.

Die Eheleute A.A. und B.A. wohnten im Kanton Freiburg und erwarben im Jahr 2018 ein stark renovierungsbedürftiges Bauernhaus im Kanton Jura, welches sie in den Jahren 2018 und 2019 umfassend saniert haben. Im Rahmen ihrer Steuererklärung machten sie im Zusammenhang mit dieser Sanierung Liegenschaftsunterhaltskosten geltend, welche sie von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen wollten. Die Steuerbehörde akzeptierte jedoch lediglich einen minimalen Teil dieser Kosten. Die dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos. Das BGer hiess die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten teilweise gut und wies die Sache zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung an die Vorinstanz zurück.

¹⁶ BGE 149 II 27.

Vorab erläutert das BGer die gesetzliche Unterscheidung zwischen werterhaltenden (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG) und wertvermehrenden Aufwendungen (Art. 34 lit. d DBG) und deren Abgrenzung. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt (sog. Gesamtbetrachtung), sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation (sog. Einzelbetrachtung). Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfährt.

Die Vorinstanz hatte ihren Entscheid auf mehrere Begründungen gestützt. Eine davon war die bundesgerichtliche Praxis, wonach die Totalsanierung sowie der völlige Um- oder Ausbau eine Art Neubau darstellen und die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich gesamthaft nicht absetzbar sind (sog. "wirtschaftlicher Neubau"). Weil die aus dieser Rechtsprechung stammenden Indizien aber wenig praktikabel waren (bspw. Ersatz der Gebäudehülle, Gebäudeauskernung, Totalsanierung, etc.) und ein grosses Ermessen bei der veranlassenden Behörde verblieb, wurde diese Praxis stark kritisiert. Insbesondere wollte das Parlament mit der Neufassung von Art. 32 Abs. 2 DBG (in Kraft seit 1.1.2010) die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei den Unterhaltskosten abschaffen. Diese Gesetzesänderung erfolgte im Zusammenhang mit der Abschaffung der damals geltenden Dumont-Praxis.

Im vorliegenden Entscheid ist das BGer nun zur Überzeugung gelangt, dass an dieser bisherigen Sichtweise bei erneuter Überprüfung nicht festgehalten werden kann, da es gemäss den Materialien dem Gesetzgeber bei der Änderung von Art. 32 Abs. 2 DBG darum gegangen sei, die wirtschaftliche Betrachtungsweise in allen Fällen zugunsten einer objektiv-technischen Betrachtungsweise zurückzudrängen. "Es ist nicht einzusehen, weswegen die Figur des "wirtschaftlichen Neubaus" davon ausgenommen sein sollte, wo sie doch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspringt und ein wesentlicher Bestandteil der im Verlauf der Jahre präzisierten Dumont-Praxis gewesen war. Eine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts auf einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wird, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, ist also weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar"¹⁷. Somit ist das BGer von der Gesamtbetrachtung abgewichen und hat der Einzelbetrachtung in solchen Fällen den Vorrang gegeben.

Die Praxisänderung des BGer ist absolut zu begrüssen. Die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau entsprach weder der heutigen Gesetzeslage, noch war sie praktikabel. Ob im Einzelfall die Schwelle zum wirtschaftlichen Neubau überschritten war, konnte wegen der schwammigen Indizien meist nur schwer festgestellt werden. Mit der Abschaffung dieser Praxis ist nun eine Einzelfallbetrachtung der ersetzten bzw. renovierten Einrichtungen vorzunehmen, was allerdings eine präzise Dokumentation seitens der Steuerpflichtigen voraussetzt.

¹⁷ BGE 149 II 27 E. 4.4 und 4.5.

4.1.2. Betriebserfordernis von Liegenschaften bei Drittverwaltung¹⁸

Qualifikation von Liegenschaften als Betrieb bei Verwaltung durch Dritte im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung bejaht, sofern sämtliche weitere Voraussetzungen des Kreisschreibens Nr. 5 bzw. Nr. 5a erfüllt sind.

Der Beschwerdeführer A erwarb mehrere vermietete Liegenschaften und schloss für deren Verwaltung einen Verwaltungsvertrag mit B ab. Bis 2016 hielt A die Liegenschaften im Privatvermögen. In der Steuererklärung 2016 gab er erstmals an, sie im Geschäftsvermögen zu halten. Im Rahmen seiner Nachfolgeplanung beabsichtigte er, das im Einzelunternehmen gehaltene Immobilienportfolio in eine Aktiengesellschaft einzubringen. Er stellte beim kantonalen Steueramt Zürich ein Gesuch um steuerlichen Vorbescheid zur geplanten Überführung der Liegenschaften und ersuchte um eine Bestätigung, dass es sich bei der Liegenschaftsverwaltung um einen Betrieb handle, der steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden könne. Das Steueramt erklärte sich damit einverstanden. In der Folge stellte der Beschwerdeführer bei den betreffenden Gemeinden ein Gesuch um steuerlichen Vorbescheid, wonach infolge steuerneutraler Umstrukturierung die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben werde. Einzig die Gemeinde X lehnte das Gesuch ab und erhob nach erfolgter Umstrukturierung die Grundstückgewinnsteuer. Sämtliche dagegen erhobene kantonale Rechtsmittel blieben erfolglos. Die oberste kantonale Instanz verneinte das Vorliegen eines Betriebs einzig deshalb, weil es an der Beschäftigung mindestens einer Person fehlte. Der Beschwerdeführer war hingegen der Ansicht, für das Betriebserfordernis genüge es, wenn eine Drittperson mit der Verwaltung der Immobilien beauftragt werde.

Im Wesentlichen war somit strittig, ob die Liegenschaften, die von der Einzelunternehmung an die Aktiengesellschaft übertragen wurden, einen Betrieb darstellen, der steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden kann (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG). Als Betrieb im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine unabhängige, organisatorische Einheit bildet. Gemäss Ziff. 3.2.2.3 Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien dann 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. Somit hängt im Hinblick auf die Verwaltung der Immobilien die für die Qualifikation als Betrieb geforderte professionelle Immobilienbewirtschaftung nicht davon ab, ob die Verwaltung vom Immobilienunternehmen selber ausgeführt wird oder durch Dritte im Auftragsverhältnis erfolgt. Es dürfte bei der Vermietung von Immobilien nicht selten vorkommen, dass die Verwaltung an spezialisierte Unternehmen ausgelagert wird.

Das BGer sah keinen Grund, vom Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV abzuweichen und zu verlangen, dass ein Immobilienunternehmen die Verwaltungstätigkeit selber ausführen müsste, um das Betriebserfordernis zu erfüllen. Somit spielt es für die Betriebsqualität keine Rolle,

¹⁸ BGer 9C_608/2022 vom 13. November 2023, zur Publikation vorgesehen.

ob der Beschwerdeführer die Verwaltung der Liegenschaften durch eine angestellte Person oder – wie vorliegend – durch eine beauftragte professionelle Immobilienbewirtschaftung vornehmen lässt. Überdies wurden die vom Beschwerdeführer erworbenen Liegenschaften seit Jahren vermietet und warfen einen hohen Ertrag ab. Weil auch die übrigen Voraussetzungen gemäss dem Kreisschreiben erfüllt waren, galten die von der Einzelunternehmung an die Aktiengesellschaft übertragenen Immobilien als Betrieb. Im Ergebnis erwies sich die Beschwerde als begründet und wurde zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen, unter anderem weil auch das Thema Steuerumgehung noch im Raum stand.

4.1.3. Erhebung der Handänderungssteuer bei Wechsel der Fondsleitung¹⁹ (Ergänzung zum Beitrag im Steuer Update 2023)

Der B. Fund (Fonds) ist ein vertraglicher Anlagefonds, der als Immobilienfonds gemäss Art. 58 KAG ausgestaltet ist und seit 2010 an der Börse gehandelt wird. Bis Ende 2021 hatte die E. AG die Fondsleitung inne und war in dieser Funktion namentlich als Eigentümerin von 15 im Kanton Freiburg gelegenen Grundstücken im Grundbuch eingetragen. Die Fondszugehörigkeit der Grundstücke wurde im Grundbuch angemerkt. Mit von der FINMA genehmigtem Übertragungsvertrag aus dem Jahr 2021 übernahm die A. AG die Leitung des Fonds von der E. AG. Gestützt auf eine öffentliche Urkunde wurde sie am 1. Dezember 2021 als Eigentümerin der vorgenannten Grundstücke wiederum unter Anmerkung der Fondszugehörigkeit im Grundbuch eingetragen. Das Grundbuchamt des Bezirks V. stellte der A. AG im Zusammenhang mit der Übertragung der Grundstücke eine Rechnung von CHF 1'829'461.60 aus. Die geschuldete Handänderungssteuer belief sich (einschliesslich der von den Gemeinden erhobenen Zusatzabgaben) auf Fr. 1'824'041.60, berechnet auf einem Gesamtverkehrswert der betroffenen Grundstücke von Fr. 60'801'372.-. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel blieben erfolglos.

Neben den Rügen, dass die Erhebung der Handänderungssteuer die Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die Gleichmässigkeit der Besteuerung und die Eigentumsgarantie verletzt (auf welche vorliegend nicht weiter eingegangen wird), macht die A. AG geltend, dass die Erhebung der Handänderungssteuer den Wechsel der Fondsleitung und damit den Anlegerschutz nach KAG bzw. FINIG vereitle. Die Besteuerung stehe folglich dem Vorrang des Bundesrechts (namentlich Art. 49 BV) entgegen. Das BGer hat im bereits erwähnten Leiturteil eine ähnliche Rüge eingehend geprüft (BGE 148 II 121 E. 8). Es hat dabei festgehalten, dass der Bund keine Ermächtigung zum Eingreifen in die kantonale Fiskalhoheit (wozu die Handänderungssteuer gehört) besitzt. Zudem sieht das Verbot der Erhebung der Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen gemäss Art. 103 FusG den Wechsel von Fondsleitungen nicht vor. Ein solches Verbot per Gerichtsentscheid hielt das BGer deswegen für einen unzulässigen Eingriff (BGE 148 II 121 E. 8.8). Es habe den Umstand, dass die Erhebung einer Handänderungssteuer den Fondsleitungswechsel faktisch verunmögliche, im Entscheid BGE 148 II 121 nicht übersehen. Es habe vielmehr erwogen, dass die Behebung dieses Hindernisses aufgrund des verfassungsrechtlichen Konflikts durch den Bundesgesetzgeber zu erfolgen hätte.

¹⁹ BGer 9C_312/2023 vom 7. Dezember 2023, zur Publikation vorgesehen.

Das BGer hat aber den vorliegenden Fall zum Anlass für eine Präzisierung der Rechtsprechung gemäss BGE 148 II 121 genommen.²⁰ In der Literatur ist der gerade erwähnte Entscheid dahingehend interpretiert worden, dass eine Überwälzung auf die Anleger unzulässig sei. Das BGer führt nun aus, dass es sich nicht zur Frage geäussert hat, ob eine Überwälzung der Kosten auf die Anleger in Auslegung von Art. 38 Abs. 1 lit. b und c FINIG und Art. 37 KKV regulatorisch zulässig sei. Es hat sich zudem nicht dazu geäussert, ob die Überwälzung der Handänderungssteuer auf die Anleger in keinem Fall mit dem gesetzlichen Ziel des Anlegerschutzes vereinbar ist und lässt diese beiden Fragen offen. Wenn es der Fondsvertrag ausdrücklich vorsieht, können laut BGer Handänderungssteuern im Zusammenhang mit einem Fondsleitungswechsel dem Fondsvermögen belastet werden, sofern der Fondsleitungswechsel im Interesse der Anleger liegt. Dafür muss der Nutzen aus dem Fondsleitungswechsel für die Anleger die daraus entstehenden Kosten überwiegen. Diese Beurteilung muss von den Fondsleitungen und von der FINMA vorgenommen werden, wobei letztere den Fondsvertrag und den Wechsel der Fondsleitung genehmigt (Art. 39 Abs. 5 FINIG). Das BGer wies die Beschwerde somit ab. Auch wenn die Überlegungen der Beschwerdeführerin sehr wohl nachvollziehbar sind, ist der Entscheid des BGer materiell korrekt, da es an einer entsprechenden Ausnahme fehlt und die Handänderungssteuer eine Rechtsverkehrssteuer ist. Abzuwarten bleibt, ob eine Reaktion des Gesetzgebers und eine entsprechende Gesetzesänderung erfolgt.

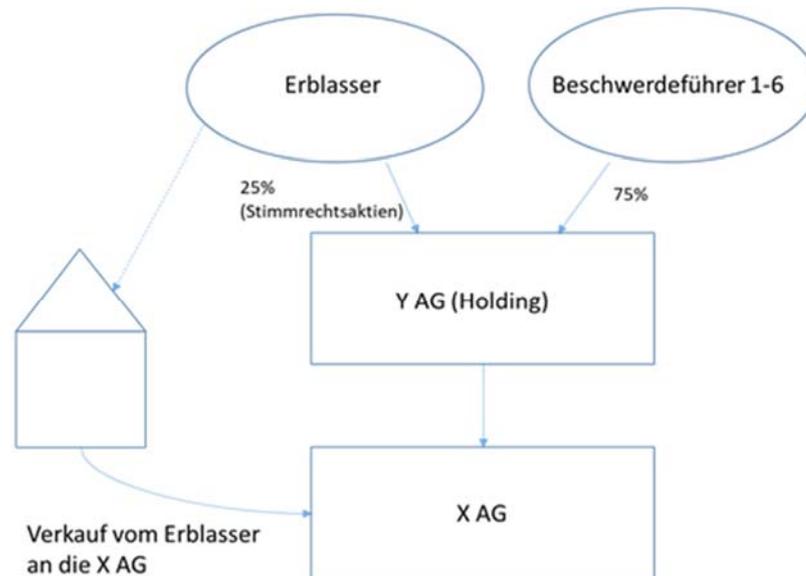
4.1.4. Zulässigkeit des Abstellens auf einen Verkehrswert anstelle eines zwischen Nahestehenden vereinbarten Kaufpreises bei Liegenschaftsverkäufen; Präzisierung der Rechtsprechung zum Vertrauensschutz im Steuerrecht²¹

Im vorliegenden Fall wurden vor Bundesgericht zwei Aspekte behandelt: einerseits war fraglich, ob der unterpreisige Verkauf eines Grundstücks durch einen Aktionär mit Stimmrechtsaktien (Erblasser) an eine via Holding teilweise selbstbeherrschte Gesellschaft eine gemischte Schenkung darstellt und andererseits war fraglich, ob das Steueramt auf den Verkehrswert anstatt auf den Verkaufspreis abstellen durfte. Auf die erste Frage wird im Folgenden nicht weiter eingegangen, da es sich um eine spezielle Sachverhaltskonstruktion handelt.

A.A. sel. (nachfolgend: der Erblasser) erwarb am 31. März 2010 eine 3.5-Zimmer-Eigentumswohnung in Zürich inklusive Autoabstellplatz für CHF 1'735'000 (nachfolgend: das Grundstück). Zusätzlich zum vereinbarten Erwerbspreis fielen Mehrkosten von CHF 217'209 an. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag veräusserte der Erblasser das Grundstück zum Preis von CHF 1'735'000.- an die X. AG. Zu diesem Zeitpunkt wurden die Aktien der X. AG von der Y. AG (Holding-Gesellschaft) gehalten, an welcher der Erblasser selber zu 25 % sowie die Beschwerdeführerin 1 und die mit dem Erblasser gemeinsamen Kinder (Beschwerdeführer 2-6) zu 75 % beteiligt waren.

²⁰ Vgl. BGer 9C_312/2023 E. 4.3 ff.

²¹ Vgl. BGer 9C_335/2023.



Da es sich bei den Aktien des Erblassers um Stimmrechtsaktien handelte, kontrollierte er die Holding-Gesellschaft.

In der Grundstückgewinnsteuererklärung deklarierte der Erblasser einen Grundstücksgewinn von CHF 0, wobei er sowohl den Erwerbspreis der Liegenschaft als auch den Verkaufserlös mit CHF 1'735'000 bezifferte. Das Steueramt der Stadt Zürich stellte dem Erblasser die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 228'602 in Aussicht und gab ihm bekannt, auf einen Verkehrswert des Grundstücks von CHF 2'600'000 abzustellen. Hintergrund hierfür war, dass der Verkaufspreis den Schwellenwert von 25 % des Verkehrswerts nicht erreicht hat. Der Erblasser antwortete dem Steueramt daraufhin, sich bei der Preisfindung in einem Irrtum befunden zu haben, da er Mehrkosten von CHF 217'209 versehentlich nicht berücksichtigt habe. Der Verkaufspreis müsse daher nachträglich auf CHF 1'952'209 korrigiert werden, was mit öffentlich beurkundetem Nachtrag zum Kaufvertrag geschehen sei. Zudem sei von einem Verkehrswert von maximal CHF 2'200'000 auszugehen. Gemäss gerichtlichem Gutachten der Vorinstanz beträgt der Verkehrswert hingegen CHF 2'450'000. Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragen die Beschwerdeführer die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und den Verzicht auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer.

Von den Beschwerdeführern wird geltend gemacht, dass bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer zu Unrecht auf den Verkehrswert als Ersatzwert und nicht auf den (tieferen) Erlös abgestellt worden sei. Die Zürcherische Praxis weicht – wie erwähnt – auf den Verkehrswert aus, wenn der Unterschied zwischen Verkehrswert und vereinbartem Verkaufspreis mindestens 25 % des Verkehrswerts ausmacht, weil dann ein offensichtliches Missverhältnis bestehe. Die Vorinstanz hat demgegenüber festgehalten, dass diese Schwelle nicht absolut zu gelten habe. Vielmehr müsse das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses jeweils im konkreten Fall unter Berücksichtigung aller Umstände geprüft werden, ohne dass allein auf pauschale Ansätze oder auf eine starre Prozentregel abzustellen sei.

Das Bundesgericht hat sich in verschiedenen Urteilen mit der Zürcherischen und ähnlichen Praxen befasst. Im zitierten Entscheid hat es festgehalten, dass eine solche Schwelle (hier 25 %) weder bundes- noch harmonisierungsrechtlich vorgegeben und dass eine solche Schwelle auch nicht verfassungsrechtlich geschützt ist. Es wäre gar vertretbar und nicht willkürlich, alleine auf den zunächst vereinbarten Kaufpreis abzustellen, um die Schwelle von

25 % zu bestimmen. In Bezug auf die Kaufpreisänderung hält es fest, dass die nachträgliche Erhöhung des Verkaufspreises einen Umstand darstellt, der es der Behörde erlauben muss, näher zu untersuchen, ob der Erwerber weitere Leistungen erbracht hat und gegebenenfalls von der starren Prozentregel abzuweichen.

Zusammenfassend können solche (kantonalen) Schwellenwerte als Indiz dafür gesehen werden, dass bei unterpreislichen Verkäufen an nahestehende Personen bzw. beherrschte Gesellschaften neben der Leistung des vereinbarten Preises zusätzliche Leistungen an die Käuferschaft erbracht werden. Solche zusätzlichen Leistungen genügen, um vom Erfordernis des Erreichens des Schwellenwerts und somit vom vereinbarten Kaufpreis abzuweichen und auf den Verkehrswert als Ersatzwert abzustellen.

Zudem hat das Bundesgericht eine Präzisierung zum Vertrauensschutzprinzip im Steuerrecht vorgenommen. Aus der bisherigen Rechtsprechung wurde teilweise abgeleitet, dass das Legalitätsprinzip Vorrang vor dem Vertrauensschutzprinzip habe. Hier hat das Bundesgericht klargestellt, dass zwar aufgrund der Regelungsdichte im Steuerrecht und dessen Natur als Massenfallrecht in der Tendenz weniger vertrauensbegründendes Verhalten der Behörden vorliege als in anderen Rechtsgebieten. Es hat aber auch klar festgehalten, dass wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind und es daher zu einem Konflikt zwischen dem Gesetz (Legalitätsprinzip) und einer Aussage einer Behörde (Vertrauensschutzprinzip) kommt, die Aussage der Behörde (Vertrauensschutz) Vorrang vor dem Legalitätsprinzip hat. Dies bedingt aber unter anderem, dass die Aussage der Behörde nicht offensichtlich unrichtig ist.

5. KAPITEL V: MEHRWERTSTEUER.

PATRIK FISCH, MLAW HSG, MACCFIN HSG, DIPL. STEUEREXPERTE

CHRISTOPH NIEDERER, RECHTSANWALT UND DIPL. STEUEREXPERTE

5.1. Gesetzesänderungen

5.1.1. Änderung Mehrwertsteuergesetz

Seit 1. Januar 2024 gelten folgende Mehrwertsteuersätze: Normalsatz 8,1%, reduzierter Satz 2,6%, Sondersatz für Beherbergungsleistungen 3,8%.

5.1.2. Elektronische Anmeldung und Abrechnung

Seit 1. Januar 2024 müssen die Anmeldung als steuerpflichtige Person, die Abrechnung der Steuer und die allfällige nachträgliche Korrektur der Abrechnung neu zwingend elektronisch über das hierfür vorgesehene Portal erfolgen. Art. 123 der Mehrwertsteuerverordnung wurde entsprechend geändert.

5.2. Praxisänderungen und -präzisierungen

5.2.1. Praxisfestlegung betreffend Sacheinlagen

Die ESTV hat am 20. Januar 2023 die überarbeitete MWST-Info 04 (Steuerobjekt) mit einer erstmaligen Praxisfestlegung betreffend Sacheinlagen publiziert. Demnach handelt es sich

bei Sacheinlagen in Personen- oder Kapitalgesellschaften aus Sicht des Einlegers, wenn es sich bei diesem um eine (mehrwert-)steuerpflichtige Person handelt, um entgeltliche steuerbare Leistungen. Bareinlagen qualifizieren hingegen als Nichtentgelt.

5.2.2. Praxisänderung betreffend Forschung und Entwicklung

Die ESTV hat am 6. April 2023 die geänderte MWST-Brancheninfo 25 (Forschung und Entwicklung) mit einer Praxisänderung betreffend spezielle Beitragsverhältnisse publiziert. Neu gelten bei den von Innosuisse finanzierten Gemeinschaftsprojekten die Beiträge von Unternehmen der Privatwirtschaft an einen Hauptgesuchsteller, sofern dem Beitragszahler kein Exklusivrecht auf das Forschungsergebnis zusteht, als Spenden und damit als Nichtentgelt (keine Vorsteuerkürzung). Wird dem Beitragszahler ein Exklusivrecht eingeräumt, gilt die dafür vereinbarte Entschädigung als zum Normalsatz steuerbares Entgelt. Ist die vereinbarte Entschädigung geringer als der Cashbeitrag oder fehlt eine Regelung hinsichtlich einer Entschädigung, gilt der Cashbeitrag als Bemessungsgrundlage.

5.2.3. Praxispräzisierung betreffend von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen

Die ESTV hat am 9. Mai 2023 die geänderte MWST-Brancheninfo 21 (Gesundheitswesen) publiziert. Neben redaktionellen Anpassungen enthält die geänderte Brancheninfo insbesondere (a) eine Praxispräzisierung hinsichtlich der Voraussetzungen für eine von der Steuer ausgenommene Heilbehandlung, (b) eine erstmalige Praxisfestlegung betreffend die steuerbaren und die ausgenommenen Leistungen (i) von Zentren für ärztliche Heilbehandlung, (ii) von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen, und (iii) im Bereich Alterswohnungen, Alterssiedlungen und Wohnen mit Dienstleistungen, (c) sowie Praxisänderungen betreffend (i) den Kreis der Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen, (ii) die ausgenommenen Leistungen von Ärzten, Zahnärzten, Optometristen und eidg. dipl. Augenoptikern, Apothekern und Gutachtern.

5.3. Aktuelle Entscheide

5.3.1. Bruttoprinzip

BGer 9C_698/2022 vom 21. Juni 2023 hatte die Frage zum Gegenstand, ob Leistungserbringer im Austausch stehende Leistungen bei der Mehrwertsteuer nach dem Nettoprinzip abrechnen dürfen. Laut dem Entscheid gilt bei der Mehrwertsteuer wie im Handelsrecht das Bruttoprinzip, d.h. ein Verrechnungsverbot von Aktiven und Passiven bzw. Aufwand und Ertrag, was schon deshalb einleuchtet, da sonst die Umsatzabstimmung kaum möglich wäre. Als Ausnahmen kommen eigentlich nur Entgeltsminderungen bzw. Korrekturposten in Frage. Hingegen verstösst die saldierende Behandlung von Aufwänden und Erträgen, auch wenn diese auf demselben Vertragsverhältnis beruhen, gegen das Bruttoprinzip. Da die Beschwerdeführerin die Leistungen von Dritten weder im Namen noch auf Rechnung der Leistungsempfängerin bezog, handelte es sich im konkreten Fall auch nicht um eine Durchlauf-Konstellation.

5.3.2. Nicht unternehmerischer Bereich

Gleich in zwei Entscheiden des BGer (9C_651/2022 vom 5. Oktober 2023 und 9C_612/2022 vom 18. August 2023) war das Vorliegen eines nicht-unternehmerischen und mithin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Bereichs von gemeinnützigen und teilweise mit Spenden bzw. Subventionen finanzierten Organisationen streitig. Das Gericht hielt unter Verweis

auf den Leitentscheid BGE 142 II 488 fest, dass ein Unternehmensträger neben dem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich haben kann. Ein solcher sei aber nicht leichthin anzunehmen. Ein nicht-unternehmerischer Bereich kennzeichne sich dadurch, dass die betreffende Unternehmenseinheit entweder überhaupt keine Einnahmen aus Leistungen bewirke oder diese zumindest nicht in nachhaltiger Art anfallen. Von einem eigenständigen nicht-unternehmerischen Bereich dürfe erst ausgegangen werden, wenn die Trennung ausreichend klar vollzogen werden könne. Laut Entscheid ist dafür eine nach aussen deutlich erkennbare separate Tätigkeit aber nicht zwingend. Es reicht eine klare Zweckbestimmung, die von der unternehmerischen Tätigkeit abweicht.

5.3.3. Ausgenommene Heilbehandlungen

Im BGER 9C_87/2023 vom 24. August 2023 ging es um die Frage, ob von einer Klinik erbrachte ambulante Heilbehandlungen als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen qualifizieren. Für ambulant erbrachte Leistungen sieht Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG als zusätzliches Tatbestandselement eine Berufsausübungsbewilligung vor. Das Gericht entschied, dass eine positive Genehmigung erforderlich ist. Falls nach kantonalem Recht keine Bewilligung für die ambulante Ausübung einer gewissen Heilbehandlung erforderlich ist, ist diese Voraussetzung mithin a priori nicht erfüllt. Dies hat im Ergebnis zur Konsequenz, dass eine vom selben Leistungserbringer mit gleicher Berufsausbildung und Qualifikation erbrachte Leistung - je nach Ort der Leistung, von Kanton zu Kanton unterschiedlich - steuerbar oder von der Steuer ausgenommen sein kann.

5.4. Ausblick

5.4.1. Teilrevision Mehrwertsteuergesetz (geplante Inkraftsetzung per 1. Januar 2025)

Das Parlament hat in der Schlussabstimmung vom 16. Juni 2023 die Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes beschlossen. Die Referendumsfrist ist am 5. Oktober 2023 ungenutzt verstrichen. Die wichtigsten Änderungen betreffen Online-Versandplattformen, die neu als Leistungserbringer gelten und mithin mehrwertsteuerpflichtig werden (sog. Plattformbesteuerung), von Reisebüros weiterverkaufte Reiseleistungen und ihre damit zusammenhängenden Dienstleistungen, die neu von der Steuer ausgenommen sind, Leistungen der koordinierten Versorgung von Heilbehandlungen sowie Betreuungs- und hauswirtschaftliche Leistungen der privaten Spitex, die neu von der Steuer ausgenommen sind, sowie die Produkte der Monatshygiene, für die neu der reduzierte Steuersatz anwendbar ist. Sodann bezweckt die Teilrevision, dass die Mehrwertsteuer einfacher wird, etwa dadurch, dass KMU neu auch jährlich abrechnen können, was allerdings mit der Verpflichtung zu Ratenzahlungen einhergeht, von Gemeinwesen als Subventionen bezeichnete Leistungen neu mehrwertsteuerlich als Subventionen gelten, die Möglichkeit von der Befreiung von der Verpflichtung zur Bestellung eines Steuervertreeters, wenn die Verfahrenspflichten auf andere Weise erfüllt werden können. Die Inkraftsetzung ist wie erwähnt per 1. Januar 2025 geplant.

5.4.2. Teilrevision Mehrwertsteuerverordnung (geplante Inkraftsetzung per 1. Januar 2025)

Der Bundesrat hat am 25. Oktober 2023 die Vernehmlassung für die Teilrevision der Mehrwertsteuerverordnung eröffnet, die noch bis am 8. Februar 2024 lief. Mit der vom Parlament am 16. Juni 2023 beschlossenen Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes werden auch Anpassungen der Mehrwertsteuerverordnung erforderlich. Der Bundesrat nutzt die Gelegenheit,

um die Mehrwertsteuerverordnung auch in weiteren Bereichen zu aktualisieren und zu präzisieren. Unter anderem soll die Saldo- und Pauschalsteuersatzmethode grundlegend überarbeitet werden. Zudem soll das Meldeverfahren auch auf Barzahlungen ab CHF 15'000 für steuerbare Leistungen zwischen steuerpflichtigen Personen obligatorisch angewendet werden. Der Entwurf sieht ferner vor, dass für Anträge und Meldungen bei den Saldo- und Pauschalsteuersatzmethoden, der jährlichen Abrechnung und der Gruppenbesteuerung die Verwendung des elektronischen Portals vorgeschrieben wird.

5.4.3. Praxisanpassungen

Die ESTV hat im Jahr 2023 verschiedene Praxisänderungen im Entwurf dem Konsultativgremium zur Stellungnahme unterbreitet, unter anderem betreffend:

- Gutscheine: Die MWST-Info 04 (Steuerobjekt) soll um die mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen ergänzt werden, wobei vor allem auf die Unterscheidung zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen hingewiesen wird.
- Portalpflicht: Gemäss Änderung der Mehrwertsteuerverordnung per 1. Januar 2024 wird die Online-Abrechnung neu vorgeschrieben. Die MWST-Info 12 (Saldosteuersätze), 13 (Pauschalsteuersätze) und 15 (Abrechnung und Steuerentrichtung) werden entsprechend angepasst.
- Gemeinwesen: Gesamtüberarbeitung der MWST-Branchen-Info 19 (Gemeinwesen), um verschiedene Praxisänderungen, u.a. aufgrund der Bundesgerichtsurteile 2C_356/2020 (Vorsteuerkürzung bei Subventionen zur Deckung des Betriebsdefizits), 2C_2/2022 und 9C_736 (keine Vorsteuerkürzung bei einer Dienststelle eines Gemeinwesens wegen Zurverfügungstellung von Mitteln durch dasselbe Gemeinwesen auch im Fall einer Spezialfinanzierung).

6. KAPITEL VI: INTERNATIONALE STEUERN.

NADIA TAROLLI SCHMIDT, ADVOKATIN UND DIPL. STEUEREXPERTIN

ADRIAN BRINER, DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER UND DIPL. STEUEREXPERTE

6.1. Neue Grenzgänger und Home-Office Regelungen mit Nachbarstaaten

6.1.1. Allgemeines

Bei einem Grossteil der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (Arbeitsortstaat) ausgeübt. Ausnahmen gelten jedoch insbesondere mit den Nachbarstaaten der Schweiz, bei denen speziell bei Grenzgängern und Grenzgängerinnen besondere Regeln gelten.

Im Verhältnis zu Staaten, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat, besteht hingegen bei physischer Anwesenheit in der Schweiz ein unabhängiges und uneingeschränktes Besteuerungsrecht. Ab dem 1. Januar 2025 soll dieses uneingeschränkte Besteuerungsrecht auch bei Erwerbstätigkeit im Ausland, z.B. im Home-Office, für einen Arbeitgeber mit Sitz, tatsächlicher Verwaltung oder Betriebsstätte in der Schweiz gelten.

6.1.2. Frankreich

Im Nachgang der COVID-19 Pandemie hat der Bundesrat beschlossen, eine Gesetzesrevision anzustossen, welche für das Home-Office die nationalen steuerrechtlichen Grundlagen sicherstellen soll. Seit dem 1. Januar 2023 besteht nun die Möglichkeit für Arbeitnehmer, jährlich bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit im Home-Office zu leisten, ohne dass dies Auswirkungen auf den Grenzgängerstatus des Grenzgängers bzw. der Grenzgängerin hat.

6.1.3. Deutschland

Gemäss der zuletzt eingeführten Konsultationsvereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland ist nun klar, dass Home-Office-Tage nicht als Nichtrückkehrtage zählen und diese grundsätzlich keinen Einfluss auf den Grenzgängerstatus eines Grenzgängers bzw. einer Grenzgängerin haben. Eine regelmässige Rückkehr liegt vor, wenn sich der Grenzgänger bzw. die Grenzgängerin aufgrund des Arbeitsvertrags an mindestens 20 % der vereinbarten Arbeitstage (mindestens einmal pro Woche bei Vollpensum) vom Wohnsitz an den Arbeitsort und zurück begibt.

6.1.4. Österreich

Das DBA mit Österreich beinhaltet seit 2007 keine speziellen Bestimmungen für Grenzgänger und Grenzgängerinnen. Demnach gilt dort weiterhin das Arbeitsortsprinzip. Entsprechend bestehen auch keine Sonderbestimmungen für Tätigkeiten im Home-Office.

6.1.5. Liechtenstein

Das DBA mit dem Fürstentum Liechtenstein sieht vor, dass Grenzgänger und Grenzgängerinnen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können. Entsprechend hat Liechtenstein

das alleinige Besteuerungsrecht für in der Schweiz erwerbstätige Grenzgänger und Grenzgängerinnen mit Wohnsitz im Fürstentum Liechtenstein und entsprechend darf ausschliesslich die Schweiz besteuern, wenn jemand eine Tätigkeit in Liechtenstein ausübt und in der Schweiz wohnt.

Wenn ein Grenzgänger oder eine Grenzgängerin an mehr als 45 Tagen aus beruflichen Gründen am Arbeitsende nicht an den Wohnort zurückkehrt, entfällt die Grenzgängereigenschaft. Bei Home-Office-Tätigkeit in der Schweiz liegt hingegen kein Nichtrückkehrtag vor. Home-Office-Tage führen auch nicht zu einer Kürzung der Nichtrückkehrtage.

6.1.6. Italien

Die überarbeiteten Bestimmungen über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger sind seit dem 1. Januar 2024 anwendbar. Neue Grenzgängerinnen und Grenzgänger werden nun auch an ihrem Wohnsitz in Italien ordentlich besteuert, wobei eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Als neue Grenzgängerinnen/Grenzgänger gelten Personen, die ab dem 17. Juli 2023 eine Arbeitstätigkeit aufgenommen haben bzw. aufnehmen. Für Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die zwischen dem 31. Dezember 2018 und dem 17. Juli 2023 in den Kantonen Graubünden, Tessin oder Wallis gearbeitet haben, gilt eine Übergangsregelung. Diese Personen werden weiterhin ausschliesslich in der Schweiz besteuert. Alle Grenzgänger und Grenzgängerinnen haben gemäss dem neuen Abkommen die Möglichkeit, bis max. 25 % ihrer Arbeitszeit im Home-Office zu leisten, ohne dass dies den steuerlichen Status als Grenzgänger beeinflusst.

6.1.7. Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

Seit dem 1. Juli 2023 besteht eine multilaterale Vereinbarung, welche Home-Office für in bestimmten EU-/EFTA-Staaten wohnhafte Personen erleichtert. Die Schweiz und ihre Nachbarstaaten Deutschland, Frankreich, das Fürstentum Liechtenstein und Österreich – nicht jedoch Italien - haben die Vereinbarung unterzeichnet. Für Home-Office mit einem Ausmass von unter 25 % gelten weiterhin die ordentlichen Regeln, welche die Sozialversicherungspflicht bei unselbständig Erwerbenden grundsätzlich dem Staat des Arbeitgebers (Arbeitsort) zuweisen. Neu sieht die Vereinbarung vor, dass Personen, die im Sitzstaat des Arbeitgebers tätig sind, beantragen können, dass sie maximal 49.9 % grenzüberschreitendes Home-Office leisten dürfen, ohne dass sich die sozialversicherungsrechtliche Unterstellung ändert und damit an ihren Wohnort fallen würde. Ab einer Tätigkeit von 50 % im Home-Office wechselt die Zuständigkeit für die Sozialversicherungen in jedem Fall in den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmenden.

6.2. Die Schweiz hat per 1. Januar 2024 die Mindeststeuer eingeführt

Letztes Jahr wurde der Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen vom Schweizer Volk angenommen. Beim Beschluss ging es vor allem um die Einführung einer Mindeststeuer, auf welche sich die Staaten der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit (OECD), zu welcher auch die Schweiz gehört, und der Gruppe der 20 wichtigsten Industrieländer (G20) zuvor geeinigt haben. Per 1. Januar 2024 wurde nun die OECD/G20-Mindestbesteuerung mittels der Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen ("Mindestbesteuerungsverordnung") in Kraft gesetzt. Die Verordnung wird innerhalb der nächsten sechs Jahre durch ein vom Parlament beschlossenes Gesetz abgelöst.

Die Mindestbesteuerung wird in Form einer schweizerischen Ergänzungssteuer umgesetzt. Mit dieser Ergänzungssteuer stellt die Schweiz im Inland eine Mindestbesteuerung von 15 % von grossen, international tätigen Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro sicher. Damit werden alle in der Schweiz ansässigen Geschäftseinheiten solcher multinationalen Unternehmen mit dem OECD/G20-Mindeststeuersatz von 15 % besteuert. Die Verordnung regelt, dass die Berechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer sinngemäss nach den von der OECD/G20 veröffentlichten Mustervorschriften erfolgen soll. Werden die Jahresrechnungen aller steuerlich der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten auf der Grundlage der Fachempfehlungen zur Rechnungslegung der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER") erstellt und unterliegen sie einer Prüfung durch eine externe Revisionsstelle, so wird die schweizerische Ergänzungssteuer auf Grundlage dieser Jahresrechnungen berechnet. Ansonsten wird die schweizerische Ergänzungssteuer auf Grundlage der Jahresrechnungen berechnet, welche dem konsolidierten Abschluss der Unternehmensgruppe zu Grunde liegen. Die schweizerische Ergänzungssteuer wird als sogenannte Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) qualifizieren. Dadurch ist sichergestellt, dass mit der schweizerischen Ergänzungssteuer besteuerte schweizerische Geschäftseinheiten nicht durch das Ausland besteuert werden und das Steuersubstrat dieser Geschäftseinheiten in der Schweiz bleibt. Der mit der Erhebung der Steuer verbundene administrative Aufwand für die Unternehmen soll möglichst geringgehalten werden. So wird in den allermeisten Fällen nur eine Geschäftseinheit eines Konzerns für die Ergänzungssteuer steuerpflichtig und nur eine kantonale Steuerverwaltung wird die Steuer veranlagern (One-Stop-Shop). Allerdings haften alle der Schweiz zugehörigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe in der Höhe der ihnen zugerechneten Ergänzungssteuer.

Die Einführung der internationalen Ergänzungssteuer bzw. die sogenannte Income Inclusion Rule (IIR) und die Undertaxed Payments Rule (UTPR) wurden noch nicht beschlossen. Diese sollen frühestens per 1. Januar 2025 eingeführt werden. Der Bundesrat wird hier die weitere internationale Entwicklung verfolgen und zu einem späteren Zeitpunkt über deren Einführung entscheiden. Der Hintergrund ist hierbei, dass die OECD/G20-Mindeststeuer bislang zwar von einer grossen Mehrheit der EU-Staaten sowie weiterer Industrienationen wie Grossbritannien, Südkorea oder Kanada per 1. Januar 2024 (UTPR geplant auf 1. Januar 2025) umgesetzt wurde, aber wichtige Industrienationen wie die USA, China, Indien oder Brasilien keine Umsetzung planen. Bei Umsetzung der internationalen Ergänzungssteuer müsste die Schweiz tief besteuerte Gewinne von Konzerneinheiten, welche in diesen Staaten ansässig sind, besteuern und würde damit wohl gegen die geltenden Doppelbesteuerungsabkommen verstossen, da diese das Besteuerungsrecht an diesen Gewinnen einzig dem Sitzstaat und nicht der Schweiz zuweisen. Indem der Bundesrat die internationale Ergänzungssteuer (noch) nicht umsetzt, wird ein Konflikt mit diesen Staaten vermieden.

Durch die Einführung der OECD/G20-Mindeststeuer verliert die Schweiz einen Teil ihres Steuervorteils gegenüber anderen Staaten. Auch international verlagert sich dadurch der Standortwettbewerb um mobile Unternehmen weg von den Steuern hin zu anderen Faktoren, wie Infrastruktur, Arbeitskräftepotenzial, aber vor allem hin zu Direktbeiträgen an Unternehmen in Form von Subventionen oder sogenannt erstattungsfähigen Steuergutschriften. Bund und Kantone sind zurzeit am Prüfen möglicher Fördermassnahmen, wobei erst einzelne Kantone konkrete Massnahmen beschlossen haben.

6.3. Deutsche und italienische Hinzurechnungsbesteuerung: neuer Niedrigsteuersatz von 15 %

Viele Staaten, nicht jedoch die Schweiz, kennen sogenannte Controlled-Foreign-Company-Vorschriften (CFC-Vorschriften). Diese regeln die Besteuerung der nicht ausgeschütteten Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften von inländischen Unternehmen. Das bedeutet, dass, wenn eine ausländische Tochtergesellschaft einer inländischen Muttergesellschaft als CFC gilt und den CFC-Vorschriften eines Landes unterliegt, alle oder ein Teil ihrer Gewinne sofort der inländischen Steuer unterliegen. Üblicherweise unterliegen diese Gewinne jedoch nur dann den CFC-Vorschriften, wenn diese aus Sicht des Staats der Muttergesellschaft vom Staat der Tochtergesellschaft zu tief besteuert wurden.

Im Zuge der Umsetzung der OECD/G20-Mindeststeuer haben nun Deutschland und Italien die Höhe des CFC-Mindeststeuersatzes auf die Höhe des OECD/G20-Mindeststeuersatzes von 15 % angepasst. Damit sinkt die Niedrigsteuergrenze im Falle von Deutschland von 25 % auf 15 %, im Falle von Italien wird diese von mindestens 12 % auf 15 % erhöht. Insbesondere mit Blick auf Deutschland ist diese Anpassung sehr zu begrüßen und wird zu einer starken Abnahme der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung führen, weil diverse Kantone zusammen mit der direkten Bundessteuer eine Steuerbelastung von über 15 % für ihre Unternehmen kennen.

6.4. Umsetzung von Pillar 1 bleibt ungewiss

Im Gegensatz zu der OECD/G20-Mindeststeuer (sogenannte Pillar 2), machte die von der OECD/G20 initiierte Ausweitung und Neuverteilung von Besteuerungsrechten zwischen Markt- und Ansässigkeitsstaaten (sogenannte Pillar 1) im Jahr 2023 wenig Fortschritte. Pillar 1 würde in einer ersten Phase nur international tätige Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von über 20 Milliarden Euro und einer Gewinnmarge von über 10 % betreffen. Ausgenommen von Pillar 1 wären Bergbauunternehmen und regulierte Finanzdienstleister. Kernpunkte von Pillar 1 sind die Zuweisung eines Gewinnanteils (Amount A) an Marktstaaten und die Einführung einer standardisierten Entschädigung für gewisse Verkaufs- und Vertriebstätigkeiten (Amount B).

Amount A soll Staaten, in denen die Unternehmensgruppe Umsätze generiert, ein Besteuerungsrecht an einem Teil des Gewinns geben (25 % am Gewinn, welcher die Gewinnmarge von 10 % übersteigt) auch wenn die Unternehmensgruppe in diesem Staat physisch nicht präsent ist. Dies ist insbesondere bei Unternehmen der Fall, welche ihre Umsätze online erzielen und deren Konsumenten zur Wertschöpfung beitragen, wie z.B. bei Sozialen Netzwerken. Die Regeln von Pillar 1 sind darauf ausgerichtet, die steigende Anzahl von Digitalsteuern, welche die einzelnen Staaten in den letzten Jahren eingeführt haben, durch eine weltweit harmonisierte Massnahme zu ersetzen.

Nebst dem, dass der Text für die zur Einführung von Pillar 1 notwendige multilaterale Vereinbarung per Ende 2023 nicht von allen Staaten genehmigt wurde, muss die Vereinbarung auch in mindestens 30 Staaten umgesetzt und dadurch für mindestens 60 % der betroffenen Unternehmen bindend werden, damit Pillar 1 für die unterzeichnenden Staaten bindend wird. Die meisten dieser Unternehmen sind jedoch in den USA ansässig, sodass ohne Umsetzung in den USA keine multilaterale Vereinbarung zustande kommt. Zudem wird für die Umsetzung in den USA eine 2/3 Mehrheit des US-Senats und somit auch eine Zustimmung der Republikaner benötigt. Ob Pillar 1 je eingeführt werden wird ist daher aus unserer Sicht eher zweifelhaft. Ohne Konsens zu Pillar 1 ist in den nächsten Jahren mit der Einführung weiterer Digitalsteuern und daraus resultierenden internationalen Doppelbesteuerungen zu rechnen.

6.5. Öffentliche Publikation Länderbezogener Berichte in der EU

Es ist zu erwarten, dass die Europäische Union (EU) auch in den nächsten Jahren eine Vielzahl von neuen Steuervorschriften einführen wird. Manche davon haben auch auf in der Schweiz ansässige Unternehmen Auswirkungen. So auch die EU Richtlinien zur Veröffentlichung länderbezogener Berichte (Public Country by Country Reporting, Public CbC Reporting, CbCR). Diese betreffen einerseits (i) internationale Unternehmensgruppen, die aus der EU herausgeführt werden und einen jährlichen Umsatz von über 750 Millionen Euro erzielen und andererseits (ii) solche internationalen Unternehmensgruppen, welche von ausserhalb der EU geführt werden und die in der EU ansässige Geschäftseinheiten haben, welche zwei der drei nachfolgenden Voraussetzungen erfüllen:

- Bilanzsumme über 5 Millionen Euro;
- Umsatz über 10 Millionen Euro;
- Durchschnittliche Mitarbeiterzahl von über 50 Mitarbeitenden.

Diese Unternehmen müssen für Geschäftsjahre ab oder nach dem 22. Juni 2024 gewisse Informationen spätestens 12 Monate nach Bilanzstichtag auf der Webseite des Unternehmens bzw. auf der Website der EU-Geschäftseinheit veröffentlichen. Die zu veröffentlichen Informationen sind weitestgehend deckungsgleich mit denen des länderbezogenen Berichtes. So sind unter anderem die durchschnittliche Arbeitnehmeranzahl, die erzielten Erträge und die bezahlten Gewinnsteuern je Land offenzulegen. Die Schwelle von 750 Millionen Euro (ca. 708 Millionen Schweizer Franken, Stand 12. Februar 2024) liegt aber weit unter dem Schweizer Schwellwert von 900 Millionen Schweizer Franken, welcher für den Austausch länderbezogener Berichte gilt. Somit können auch Schweizer Unternehmen darunterfallen, welche bislang in der Schweiz noch kein CbCR einreichen mussten.

6.6. Automatischer Informationsaustausch wird auf Krypto-Vermögenswerte ausgeweitet

Am 10. November 2023 haben rund 50 Staaten, darunter die Schweiz, die Erweiterung des internationalen Informationsaustausches in Steuersachen (AIA) auf Kryptowerte beschlossen. Die Erweiterung betrifft eine Revision des gemeinsamen Meldestandards über Finanzkonten (Common Reporting Standard, CRS), sowie dessen Erweiterung um das neue Regelwerk für den automatischen Informationsaustausch über Kryptowerte (Crypto-Asset Reporting Framework, CARF). In der Schweiz wird die Vernehmlassungsvorlage zur Umsetzung der Erweiterung bis Ende Juni 2024 erarbeitet. Falls die Vorlage vom Schweizer Parlament angenommen wird, soll die Erweiterung ab dem 1. Januar 2026 gelten. Die CARF wird Unternehmen, welche gewisse Kryptodienstleistungen erbringen (z.B. Vermittler von Kryptovermögenswerten, Handelsplattformen, Händler von Kryptovermögenswerten) verpflichten, Daten dazu zu erheben und den Steuerbehörden zu melden. Insbesondere müssen diese ihre Krypto-Nutzer identifizieren, deren steuerliche Ansässigkeit für Meldezwecke feststellen, die relevanten Daten sammeln und diese den Steuerbehörden melden. Nicht alle Krypto-Vermögenswerte müssen gemeldet werden. Ausgenommen sind beispielsweise Krypto-Vermögenswerte, welche nicht zu Zahlungs- oder Anlagezwecken verwendet werden können oder digitale Währungen, welche von einer staatlichen Zentralbank emittiert wurden.

6.7. Entscheide

6.7.1. Vermögenssteuer auf Anteilen an einer französischen SCI²²

Eine im Kanton Waadt steuerpflichtige Person hielt eine Beteiligung von 99 % an einer französischen "société civile immobilière" (SCI), welche Eigentümerin zweier in Frankreich gelegener Liegenschaften im Wert von gesamthaft CHF 1'018'400 ist. Aus Sicht des Schweizer Rechts gilt eine solche SCI als juristische Person. Damit sind die Beteiligungen daran als bewegliches Vermögen zu qualifizieren und in der Schweiz unbeschränkt der Vermögenssteuer unterworfen. Fraglich war vorliegend, ob das Besteuerungsrecht der Schweiz durch das Besteuerungsrecht von Frankreich als Belegenheitsstaat der Liegenschaften verdrängt wird. Art. 25B Abs. 1 Satz 2 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Frankreich und der Schweiz (DBA CH/FR) sieht für Beteiligungen an Immobiliengesellschaften die Anwendung der Befreiungsmethode vor, wobei die Befreiung nur bei einer Besteuerung durch Frankreich gewährt wird ("subject to tax"-ähnliche Klausel). In casu wurde der massgebliche französische Steuerschwellenwert von 1.3 Millionen Euro zur Vermögensbesteuerung in Frankreich nicht erreicht. Da Frankreich keine Steuer erhoben hat, wurde das Besteuerungsrecht der Schweiz nicht verdrängt. Die Steuerpflichtige musste das Vermögen entsprechend in der Schweiz versteuern.

6.7.2. Besteuerung eines Trusts²³

A und B waren bis zum 31.12.2011 im Kanton Genf wohnhaft. Medienberichten zufolge schien es, als wäre A Haupteigentümer des Industriekonzerns C und Vorsitzender von D mit zahlreichen Unternehmen in verschiedenen Ländern. Die Vermögensaufstellung von A enthielt keinen Hinweis auf diese Aspekte.

Im Zeitraum zwischen 1992 und 2009 hatte A seine Beteiligungen an diesen Unternehmen unwiderruflich zuerst auf eine liechtensteinische Stiftung übertragen, welche diese ihrerseits an einen singapurianischen Fonds veräussert hatte. Der Fonds wurde schliesslich von einem Trust gehalten, dessen Hauptbegünstigter wiederum A war. Gegen A und B wurde in der Folge ein Nachsteuerverfahren eingeleitet. Das BGer erwog, dass die Übertragung an die Stiftung und die spätere Übertragung an den Fonds eine Steuerumgehung darstelle und zur Folge habe, dass die strittigen Vermögenswerte und Einkünfte bei A und B transparent zu besteuern seien und eine Berufung auf eine Vermögensseparierung nicht durchdringe. Gemäss BGer nahm das kantonale Gericht zu Recht an, dass A weiterhin die wirtschaftliche Kontrolle über die Fondsstruktur behalten hat, indem er einerseits Hauptbegünstigter des beherrschenden Trusts und andererseits Mitglied des Verwaltungsrats war. Da in den Jahresrechnungen der weiteren Begünstigten keine Ausschüttungen ausgewiesen wurden, war davon auszugehen, dass die gesamten Ausschüttungen an von A beherrschte Gesellschaften und somit an A erfolgten. Die Gestaltung der Truststruktur stellte damit eine Steuerumgehung dar. Das BGer stellte dabei klar, dass eine Zurechnung der Vermögenswerte eines Trusts das Vorliegen einer Steuerumgehung bedinge.

²² BGer 2C_365/2021 vom 13.12.2022.

²³ BGer 9C_715/2022 vom 19.7.2023.

Diese Aussage unterscheidet sich vom Trust-Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK). Dieses Kreisschreiben behandelt Trusts, in welche der Errichter (Settlor) Vermögenswerte unwiderruflich einbringt, ohne dass er danach weiter Kontrolle über diese Vermögenswerte hat und ohne, dass die Trust Urkunde feste Begünstigte bestimmt (sogenannter Irrevocable Discretionary Trusts), unterschiedlich je nachdem, wo der Settlor im Zeitpunkt der Begründung des Trusts seinen Wohnsitz hatte. Bei Wohnsitz im Ausland wird der Irrevocable Discretionary Trust anerkannt und es erfolgt keine Zurechnung des Vermögens beim Settlor. Hingegen wird ein solcher Trust bei Wohnsitz des Settlers in der Schweiz nicht anerkannt. Gleich wie bei einem Revocable Trust wird das Vermögen dem Settlor zugerechnet und der Trust somit steuerlich transparent behandelt. Mit dem vorliegenden Urteil bestätigt das BGer, dass im Falle eines Irrevocable Discretionary Trust eine Zurechnung an den Settlor nur im Falle einer Steuerumgehung in Betracht fällt. Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn der Settlor auch nach der Errichtung des Trusts noch über die eingebrachten Vermögenswerte verfügen kann.

6.7.3. Massgebender Zuflusszeitpunkt von Einkommen im internationalen Verhältnis; Auslegung DBA-VAE²⁴

Im Jahr 2011 schloss A einen Arbeitsvertrag mit einem Fussballclub in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE). Mit Vereinbarung vom Juli 2013 wurde dieser vorzeitig wieder aufgelöst und eine Entschädigungsleistung von EUR 2'350'000 vorgesehen, auszahlbar gestaffelt in 5 Tranchen à EUR 469'000. Der Fussballclub verweigerte in der Folge die Auszahlung der letzten Tranchen mit Fälligkeit im Jahr 2014 und stellte sich auf den Standpunkt, diese seien verjährt. Der angerufene Court of Arbitration for Sports (CAS) verpflichtete später den Fussballclub im Jahr 2017 zur Zahlung der ausstehenden Tranchen. Diese wurden im selben Jahr noch ausbezahlt. Obwohl die Zahlungsverbarung im Jahr 2013 geschlossen wurde, berücksichtige die Steuerverwaltung die strittigen Tranchen im Steuerjahr 2017 als Einkommen. Das BGer stellte klar, dass der Erwerb einer Forderung dann ein Vermögenszugang im Sinne der Reinvermögenstheorie darstellt, wenn deren Wert in Geld ausgedrückt werden kann. In der Praxis ist dies dann der Fall, wenn der Gläubiger einen festen Anspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Von der Besteuerung im Zeitpunkt des Erwerbs wird abgewichen, wenn dessen Erfüllung als unsicher betrachtet werden muss. In solchen Fällen wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet. Das BGer entschied, dass in casu die Erfüllung spätestens ab Einrede der Verjährung als unsicher betrachtet werden musste, auch wenn die Erfolgsaussichten der Einrede eher gering waren. Die Begründetheit der Einrede spielt keine Rolle. Entscheidend ist allein, dass der Fussballverein durch sein Verhalten unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, nicht zahlen zu wollen. Gemäss ständiger Rechtsprechung des BGer wird aus Praktikabilitätsgründen bei Lohnneinkommen denn auch auf den Zeitpunkt der Auszahlung und nicht auf den Zeitpunkt des Erwerbs des Rechtsanspruchs abgestellt. Vorliegend realisierte A somit erst im Zeitpunkt des Zuflusses im Jahr 2017 einen steuerbaren Vermögenszugang.

²⁴ BGer, 9C_682/2022, 9C_683/2022 vom 23.06.2023.

Zur Auslegung des DBA zwischen der Schweiz und den VAE führte das BGer weiter aus, dass der Kommentar zum OECD-Musterabkommen im Hinblick auf bestehende DBA statisch auszulegen sei und Änderungen des Musterkommentars nach Abschluss eines DBA grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind. In casu ergab sich damit, dass aufgrund von Art. 15 DBA/VAE ein Zusammenhang zwischen Zahlung und Arbeitstätigkeit erforderlich gewesen wäre, um das Besteuerungsrecht der Schweiz als Ansässigkeitsstaat zu verdrängen und dem Tätigkeitsstaat VAE zuzuweisen. Eine dynamische Auslegung des Musterkommentars hätte zur Anwendung der Besteuerung in den VAE geführt, da diese neuere Auslegung bei Abfindungen für Lohnausfall von einem Zusammenhang mit der (früheren) Arbeitstätigkeit ausgeht.

6.7.4. Massgebender Zuflusszeitpunkt von Einkommen im internationalen Verhältnis, Auslegung einer Bonuszahlung²⁵

Das BGer musste sich in einem ähnlichen Fall der Frage stellen, wann eine freiwillige Bonuszahlung als realisiert zu betrachten ist. In casu war die Klärung der Frage insofern wichtig, als dass der Steuerpflichtige zwischen Zusage und Auszahlung in die USA ausgewandert war. Das BGer entschied, dass vorliegend aufgrund der Freiwilligkeit der Bonuszahlung der Zeitpunkt der Auszahlung den massgeblichen Anknüpfungspunkt darstellt und damit das Quellensteuerverfahren anzuwenden ist, welches vorliegend im Gegensatz zum ordentlichen Verfahren eine höhere Steuerlast zur Folge hatte. Da die Bonuszahlung im Zusammenhang mit einer in der Schweiz ausgeübten Erwerbstätigkeit stand, war das Besteuerungsrecht der Schweiz vorliegend unbestritten.

6.7.5. Meistbegünstigungsklausel in DBA mit Indien²⁶

Der indische oberste Gerichtshof hat ein Urteil gefällt, welches die Anwendung der Meistbegünstigungsklauseln in mit Indien vereinbarten DBA verweigert, wenn der Drittstaat, mit welchem Indien nach Abschluss des DBA eine günstigere DBA Bestimmung vereinbart hat, zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des DBA durch Indien nicht Mitglied der OECD war. Das Urteil legt das indische Recht zur Auslegung und Anwendung von DBAs fest und dürfte weitreichende Folgen für die Besteuerung von nicht in Indien ansässigen Personen haben. Insbesondere in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen können sich nun nicht auf die in der jüngeren Vergangenheit zwischen Indien und Drittstaaten abgeschlossenen vorteilhaften DBA-Klauseln berufen, da diese Drittstaaten erst nach Abschluss des DBA zwischen der Schweiz und Indien der OECD beigetreten sind.

6.7.6. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Funktionsrückstufung und –verlagerung²⁷

Das Verwaltungsgericht Zürich musste sich mit der Frage beschäftigen, ob eine Gesellschaft zugunsten anderer nahestehenden Gesellschaften Leistungen zu Konditionen erbracht hat, welche dem at arm's lengths Prinzip nicht standhalten und ob sie aus diesem Grund der Gewinnsteuer unterliegende geldwerte Leistungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen

²⁵ BGer, 9C_663/2023, 9C_664/2022 vom 16.08.2023.

²⁶ Assessing Officer v Nestle/MFN Judgement.

²⁷ Verwaltungsgericht Zürich SB.2022.00060 vom 04.10.2023.

erbracht hatte. Gemäss dem Verwaltungsgericht ist eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann anzunehmen, wenn durch eine Funktionsverlagerung Wertschöpfungspotenzial übertragen wird, auch wenn dieses von der übertragenden Gesellschaft (noch) nicht genutzt worden ist.

Vorliegend wurde die A. AG mit Sitz im Kanton Zürich am 16. Juni 2011 vom Konzern E. (E. Inc.) mit Sitz im Ausland bzw. von einer zu diesem Zweck gegründeten Akquisitionsgesellschaft zum Marktpreis übernommen. Bei der A. AG handelte es sich um das Stammhaus eines Konzerns mit weltweiten Tochtergesellschaften und Betriebsstätten. In der Schweiz verfügte die A. AG über 58 Vollzeitstellen und hatte rund 100 lokale Partner unter Vertrag. Da die E. Inc. an einer US Börse kotiert war, war der bei der United States Securities and Exchange Commission eingereichte Jahresbericht und somit der für die A. AG bezahlte Kaufpreis öffentlich einsehbar. Ebenfalls öffentlich zugänglich war die Kaufpreisallokation (Purchase Price Allocation [PPA]). Eine Kaufpreisallokation weist den Kaufpreis aus Konzernsicht den einzelnen Vermögenswerten eines gekauften Unternehmens bzw. Konzerns zu. Derjenige Teil des Kaufpreises, welcher keinem bestimmten Vermögenswert zugewiesen werden kann, wird als Goodwill separat stehen gelassen. Dieser PPA war insbesondere zu entnehmen, dass ein wesentlicher Teil des Kaufpreises den Kundenbeziehungen und dem Goodwill zugeordnet wurde.

Nach dem Kauf wurde die Integration der A. AG in den Konzern umgesetzt. Bereits am Übernahmetag schloss die A. AG mit der sich noch in Gründung befindlichen E-Schweiz AG mit Sitz ausserhalb des Kantons Zürich zwei Verträge ab, in denen sich die A. AG einerseits zu Erbringung allgemeiner und administrativer Dienstleistungen und andererseits zu Forschung und Entwicklung im Auftrag der E-Schweiz AG verpflichtete. Es erfolgte somit eine Rückstufung der durch die A. AG ausgeführten Funktionen: In Bezug auf die Funktion Forschung wurde die A. AG von einer Eigenforscherin zu einer Auftragsforscherin für die E-Schweiz AG und in Bezug auf die Funktion Vertrieb wurde die A. AG von einer Eigenhändlerin zu einer Verkaufsunterstützerin bzw. Kommissionärin zurückgestuft.

Per 30. September 2011 verkaufte die A. AG sämtliche "Intellectual Property Rights" (IPR) und "Non-Viral Contracts" an die E-Company mit Sitz auf den British Virgin Islands (BVI). Der Verkaufspreis für den Verkauf dieser Immaterialgüterrechte wurde mittels einer nachträglich im Jahr 2012 erstellten Verrechnungspreisstudie nachgewiesen.

Per 30. September endete das verkürzte Geschäftsjahr der A. AG. Kurz darauf, am 2. November 2011, übertrug die A. AG das noch verbliebene Betriebsvermögen und die in diesem Zeitpunkt angestellten Mitarbeitenden rückwirkend per 1. Oktober 2011 auf die neue Schwestergesellschaft E-Schweiz AG. Weil die übertragenen Vermögenswerte buchmässig einen Passivenüberschuss aufwiesen und gemäss den Parteien trotz Übertragung der Vermögenswerte und Mitarbeitenden keine stillen Reserven bzw. Goodwill übertragen wurden, entrichtete die A. AG der übernehmenden E-Schweiz AG sogar eine zusätzliche Entschädigung. Nach dieser Übertragung verfügte die A. AG weder über eine erkennbare operative Tätigkeit noch über eine personelle Substanz.

In casu vermochte die A. AG nicht darzulegen, dass die Funktionsreduktion bzw. die Verlagerung der Funktionen auf die E-Schweiz AG nur temporär war und dass der Verkauf der Immaterialgüterrechte in der Steuerperiode 2011 (per 30.9.2011) auf die E-Company getrennt von der Übertragung der Vermögenswerte und Mitarbeitenden in der Steuerperiode

2012 (rückwirkend per 1. Oktober 2011) auf die E-Schweiz AG zu betrachten sei. Die Funktionsverlagerung von der A. AG auf die E-Schweiz AG war an kein Enddatum geknüpft, also definitiv. Nach dem Verwaltungsgericht Zürich hätte die A. AG, wenn es sich um ein unabhängiges Unternehmen gehandelt hätte, kaum derart einschneidende Beschränkungen ihrer operativen Tätigkeit und dem zwangsläufig verbundenen massiven Abbau von Personal zugestimmt, wenn sie nicht spätestens mit dem Abschluss der Vereinbarung über den Verkauf der Immaterialgüterrechte an die E-Company eine angemessene Entschädigung erhalten oder zumindest vertraglich zugesagt bekommen hätte. Unter unabhängigen Dritten wäre die Entschädigung dafür wohl nicht erst nach dem Verkauf des wesentlichen Betriebsvermögens vereinbart worden, sondern bereits in einem früheren Zeitpunkt, als noch Handlungsfreiheit bestand und damit eine gute Verhandlungsposition eingenommen werden konnte (E. 6.7). Das Verwaltungsgericht Zürich beurteilte somit sämtliche Vorgänge, also die Funktionsverlagerung, den Verkauf der Immaterialgüterrechte und die Übertragung der Vermögenswerte und Mitarbeitenden als die Steuerperiode 2011 betreffend.

Für die vorgenannten Vorgänge prüfte das Verwaltungsgericht Zürich, ob die A. AG für die hingegebenen Funktionen, immateriellen Vermögenswerte und materiellen Vermögenswerte eine angemessene Gegenleistung erhalten hat, welche sie auch von einem unbeteiligten Dritten gefordert hätte. Dies verneinte das Verwaltungsgericht vorliegend sowohl für (i) die übertragenen Immaterialgüterrechte als auch für (ii) die auf die E-Schweiz AG übertragenen Funktionen und Vermögenswerte.

Der Verkaufspreis für die Immaterialgüterrechte wurde zwar mittels einer Verrechnungspreisstudie nachgewiesen, aber die angewendete Bewertungsmethode und auch die Bewertung der Immaterialgüterrechte wich gemäss dieser Studie massiv von der Bewertungsmethode und der Bewertung der Immaterialgüter in der PPA ab und es gelang der A. AG nicht, diese Differenzen zu erklären. Das Verwaltungsgericht folgte daher der Bewertung der Steuerverwaltung des Kantons Zürich, welche sich nach der PPA richtete.

Die Entschädigung der A. AG für die übertragenen Funktionen wäre unter unabhängigen Dritten gemäss dem Verwaltungsgericht Zürich bereits vor dem Verkauf der Immaterialgüterrechte erfolgt. Aus den Ausführungen des Verwaltungsgerichts ist somit zu schliessen, dass die Übertragung der Funktionen und die Übertragung der Immaterialgüterrechte zusammen zu bewerten gewesen wären. Das Gericht ging darauf aber nicht näher ein. Für das Gericht war jedoch zu klären, ob die Übertragung der Forschungs-, Entwicklungs- und Vertriebsfunktionen von der A. AG auf die E-Schweiz AG zu entschädigen gewesen wäre und welchen Preis unbeteiligte Dritte untereinander vereinbart hätten. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich stellte fest, dass bereits vor der Neufassung von Art. 61b Abs. 2 DBG und Art. 24d Abs. 2 StHG, welche auf den 1. Januar 2020 in Kraft getreten sind, gewisse Funktionsverlagerungen entschädigungspflichtig gewesen waren. Werden Gegenstände des Betriebsvermögens und Funktionen auf nahestehende Unternehmen übertragen, stellt sich seit jeher einerseits die Frage, ob und in welchem Umfang im Rahmen des Verlagerungsvorgangs geldwertes Wertschöpfungspotenzial übertragen wird und ob der Vorgang als entschädigungspflichtig einzustufen ist. Vorliegend hatte die übertragende Gesellschaft mit den übertragenen Funktionen in den Vorjahren zwar keinen nennenswert positiven Cashflow erzielt. Aus dem zuvor im Zusammenhang mit diesen Funktionen bezahlten Kaufpreis und der im Jahresbericht der börsenkotierten Konzernobergesellschaft ersichtlichen Kaufpreisallokation liess sich jedoch eine erhebliche Goodwill Komponente ableiten, welche immerhin teilweise auf das Wertschöpfungspotenzial der verlagerten Funktionen zurückzuführen war. So-

mit war für das Verwaltungsgericht Zürich erwiesen, dass mit der Übertragung der Funktionen, Vermögenswerte und Mitarbeitenden von der A. AG auf die E-Schweiz AG im Zeitpunkt der Übertragung eine künftige Wertschöpfung erwartet werden konnte und die übertragenen Funktionen bzw. die entsprechenden Unternehmensteile einen Goodwill aufwiesen. Ein Indiz für dieses Wertschöpfungspotenzial war denn auch der hohe im Jahr 2012 erzielte operative Gewinn der neu gegründeten E-Schweiz AG. Die Steuerverwaltung hatte in der Folge - gemäss BGer - zurecht eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Schwestergesellschaft angenommen und damit einhergehend die Grundlage für die Gewinnsteuer entsprechend erhöht. Die Höhe des zu entschädigenden Wertschöpfungspotenzials, also die Höhe des Goodwills, leitete die Steuerverwaltung wiederum aus dem für die A. AG bezahlten Aktienkaufpreis und dem in der PPA ausgewiesenen Goodwill ab. Damit wird erstmals festgehalten, dass im Rahmen einer Funktionsverlagerung auch der Goodwill zu berücksichtigen ist, wenn wie hier eine sichere Geschäftschance mit Wertschöpfungspotenzial übertragen wurde, welche zudem vorliegend aufgrund der vorhandenen Informationen beziffert werden konnte.

7. WEITERE INFORMATIONEN.

VISCHER ist ein unabhängiges Schweizer Anwaltsbüro mit über 120 Anwältinnen und Anwälten und Steuerexpertinnen und -experten. Zu unserer nationalen und internationalen Klientenschaft zählen sowohl namhafte Unternehmen wie auch vermögende Privatpersonen.

Die angesprochenen Themen sind nur in gedrängter Form dargestellt. Die Lektüre ersetzt eine gründliche Rechtsberatung nicht. Sollten Sie im Einzelfall Beratungs- oder Handlungsbedarf haben, würden wir uns freuen, wenn Sie Ihren vertrauten Anwalt bei VISCHER ansprechen oder sich direkt beim Steuerteam melden.

8. KONTAKTPERSONEN.**NADIA TAROLLI SCHMIDT**

Advokatin und dipl. Steuerexpertin

T +41 58 211 33 54

ntarolli@vischer.com

CHRISTOPH NIEDERER

Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

T +41 58 211 34 37

cniederer@vischer.com

DR. TOBIAS F. ROHNER

Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

T +41 58 211 34 76

trohner@vischer.com

ADRIAN BRINER

Dipl. Wirtschaftsprüfer und dipl. Steuerexperte

T +41 58 211 32 18

abriner@vischer.com

9. WEITERE MITGLIEDER DES STEUERTEAMS.**PATRIK FISCH**

MLaw HSG, MAccFin HSG und dipl. Steuerexperte

T +41 58 211 34 31

pfisch@vischer.com

NORA HEUBERGER

Advokatin, CAS Sozialversicherungsrecht

T +41 58 211 32 06

nheuberger@vischer.com

BARBARA BODLAK

MLaw et MLaw Business Law, Master Droit (F), LL.M. (D)

T +41 58 211 39 72

bbodlak@vischer.com

DIEGO ANZANTE

Advokat

T +41 58 211 32 51

danzante@vischer.com

FABIO PAGGIOLA

M.A. HSG Accounting und Finance

T +41 58 211 34 14

fpaggiola@vischer.com



Schützengasse 1
Postfach
8021 Zürich
Schweiz
T +41 58 211 34 00

Aeschenvorstadt 4
Postfach
4010 Basel
Schweiz
T +41 58 211 33 00

Rue de Cloître 2
Postfach
1211 Genf 3
Schweiz
T +41 58 211 35 00

