
IFF Institut für Finanzwissenschaft,
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Thomas Kollruss

Rechtsgrundlage für verrechnungssteuerliche Direktbegünstigungstheorie?
Nationales Recht, DBA-Recht, supranationales Recht

lic. iur. Stefan Oesterhelt/
Susanne Schreiber

Umstrukturierungen mit zeitnahe Absorption

lic. iur. Stefan Oesterhelt

Erweiterte internationale Transponierung

lic. iur. Moritz Seiler

Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Jahren 2018/2019

Wegweisende Urteile zur Nutzungsberechtigung und zum Missbrauch unter der Zins- und Lizenzrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie 1990 sowie Entscheidungen zur Wegzugsbesteuerung nach FZA, zur Kapitalverkehrsfreiheit und zur Niederlassungsfreiheit

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

Gesetzgebungs-Agenda 2020/1

2020/1

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen (IFF-HSG)

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics an der Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
Telefax: +41 (0)71 224 26 70
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch
Website: www.iff.unisg.ch
E-Shop: www.iff-info.ch

Redaktion

Leitung: Dr. iur. Markus Weidmann (weidmann@weidmann-law.ch;
Telefon: +41 (0)44 245 25 25)
Unternehmensteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker
Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)
Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. Pascal Hinny und
Prof. Dr. Peter Hongler
Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher
Aus der Rechtsprechung: lic. iur. Stefan Oesterhelt, LL.M.
Gesetzgebungs-Agenda: Dr. iur. Henk Fenners
Produktionsleitung: Ladislava Metzger (ladislava.metzger@unisg.ch;
Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an weidmann@weidmann-law.ch

Lektorat

Dr. iur. Philipp Juchli
Dr. iur. Marcel Würmli

Korrektorat

René Sieber

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 424 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag; Einzelhefte: CHF 106. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet. Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Herstellung

Cavelti AG, Marken. Digital und gedruckt, Gossau

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft,
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2020/1

Inhalt

	Artikel	
Thomas Kollruss	Rechtsgrundlage für verrechnungssteuerliche Direktbegünstigungstheorie? Nationales Recht, DBA-Recht, supranationales Recht	3
	Praxis-Forum	
lic. iur. Stefan Oesterhelt/ Susanne Schreiber	Umstrukturierungen mit zeitnaher Absorption	25
lic. iur. Stefan Oesterhelt	Erweiterte internationale Transponierung	40
	Rechtsprechungs-Forum	
lic. iur. Moritz Seiler	Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Jahren 2018/2019 Wegweisende Urteile zur Nutzungsberechtigung und zum Missbrauch unter der Zins- und Lizenzrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie 1990 sowie Entscheidungen zur Wegzugsbesteuerung nach FZA, zur Kapitalverkehrsfreiheit und zur Niederlassungsfreiheit	51
	Gesetzgebungs-Agenda	
Dr. iur. Henk Fenners/ lic. iur. Heinz Baumgartner/ lic. iur. Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2020/1	65

Rechtsgrundlage für verrechnungssteuerliche Direktbegünstigungstheorie?

Nationales Recht, DBA-Recht, supranationales Recht

Thomas Kollruss

Die vorliegende Abhandlung geht der grundlegenden Fragestellung nach, ob im innerstaatlichen Steuerrecht sowie im internationalen Steuerrecht eine belastbare Rechtsgrundlage für die Direktbegünstigungstheorie bei der Verrechnungssteuer existiert (Legalitätsprinzip). Zur allgemeinen Beantwortung dieser Fragestellung werden insbesondere geldwerte Leistungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen einer schweizerischen Kapitalgesellschaft an eine nahestehende Person des Gesellschafters herangezogen, die nicht an der leistenden schweizerischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Methodisch werden die rechtsdogmatische Analyse, die klassischen steuerjuristischen Auslegungsmethoden (juristische Methodenlehre) sowie die Rechtsvergleichung verwendet. Nach Ansicht des Autors lässt sich weder im innerstaatlichen Steuerrecht noch im internationalen Steuerrecht eine Rechtsgrundlage für die Anwendung der Direktbegünstigungstheorie bei der Verrechnungssteuer finden. De lege ferenda werden daher normative Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt. Schliesslich wird die Direktbegünstigungstheorie in den dogmatisch-systematischen Überbau eingeordnet und zurückgeführt (Metatheorie).

La présente contribution examine la question fondamentale de savoir s'il existe une base juridique solide pour la théorie du bénéficiaire directe en matière d'impôt anticipé en droit fiscal suisse et en droit fiscal international (principe de légalité). L'analyse de cette question, se base en particulier sur des prestations appréciables en argent, respectivement des distributions dissimulées de bénéfice d'une société de capitaux suisse à une personne proche de l'associé n'étant elle-même pas détentrice de parts de la société suisse qui effectue la prestation. Sur le plan méthodique, seront utilisés l'analyse dogmatique juridique, les méthodes d'interprétation classiques du droit fiscal (canons d'interprétation) ainsi que le droit comparé. Selon l'auteur, ni le droit fiscal suisse ni le droit fiscal international ne contiennent une base légale justifiant l'application de la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé. Des ébauches de solutions de lege ferenda seront donc proposées. Finalement, la théorie du bénéficiaire direct est mise en perspective et réduite dans la structure dogmatique-systématique (métathéorie).

Inhalt

1	Problemstellung	4	4.1	DBA-Recht	13
2	Rechtsgrundlage für Direktbegünstigungstheorie bei der Verrechnungssteuer?	5	4.1.1	Untersuchungsrahmen und grundlegende Fragestellungen	13
2.1	Rechtsdogmatische Analyse	5	4.1.2	Abkommensrechtliche Analyse	14
2.2	Steuerrechtlich-normative Analyse, grammatikalische Auslegung	6	4.1.3	Wirtschaftliche Betrachtungsweise bzw. Dreieckstheorie im originären DBA-Recht?	16
2.3	Systematische Auslegung, wirtschaftliche Betrachtungsweise	8	4.2	Supranationales Recht	18
2.4	Teleologische Auslegung und allgemeine Besteuerungsgrundsätze	10	5	Thesenförmige Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse und Implikationen	19
3	Synthese: Keine innerstaatliche Rechtsgrundlage für Direktbegünstigungstheorie	11		Literatur	22
4	Internationales Steuerrecht	12		Rechtsquellen	23
				Materialien	23
				Praxisanweisungen	23

1 Problemstellung

Nach Auffassung der ESTV soll bei der Verrechnungssteuer grundsätzlich die sogenannte Direktbegünstigungstheorie gelten.¹ Nur in bestimmten Ausnahmefällen² kommt davon abweichend bei der Verrechnungssteuer die Dreieckstheorie³ zur Anwendung.⁴ Im Bereich der direkten Steuern kommt hingegen stets die Dreieckstheorie zur Anwendung.⁵ Nach dem Verständnis der Direktbegünstigungstheorie⁶ gilt der zivilrechtliche Empfänger der Leistung für Zwecke der Verrechnungssteuer als begünstigt und muss etwaige Rückerstattungsansprüche⁷ in seiner Person⁸ erfüllen.⁹ Bei geldwerten

Leistungen einer schweizerischen Kapitalgesellschaft an eine dem Gesellschafter nahestehende Person (verdeckte Gewinnausschüttung an eine nahestehende Person) führt die verrechnungssteuerrechtliche Direktbegünstigungstheorie dazu, dass die nahestehende Person die erhaltene Leistung direkt zu versteuern hat. Hierdurch können massive und systemwidrige steuerliche Mehrbelastungen ausgelöst werden, insbesondere wenn die nahestehende Person nicht an der leistenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist.¹⁰

In der Literatur wird die verrechnungssteuerliche Direktbegünstigungstheorie deshalb zu Recht kritisch¹¹ gesehen, insbesondere wegen des Abstellens auf den formellen Leistungsempfänger.¹² Aber ist für die Direktbegünstigungstheorie bei der Verrechnungssteuer überhaupt eine Rechtsgrundlage im nationalen Steuerrecht vorhanden? Entsprechend ist im DBA-Recht und supranationalen Recht eine belastbare Rechtsgrundlage zu suchen. Diese Fragen wurden in der Literatur bislang nicht näher untersucht. Die vorliegende Abhandlung möchte diese Lücke schliessen. Im Rahmen einer steuerwissenschaftlichen Untersuchung unter Berücksichti-

1 Vgl. MB S-02.141 Leistungsempfänger, Ziff. I.
 2 Vgl. zu den Ausnahmefällen auch BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 25-31.
 3 Vgl. zur Dogmatik der Dreieckstheorie (wirtschaftliche Betrachtung) bei nahestehenden Personen BGer 6.8.2015, 2C_16/2015, E. 2.4.
 4 Vgl. MB S-02.141 Leistungsempfänger, Ziff. II.
 5 Vgl. BGer 30.1.2017, 2C_177/2016/2C_178/2016, E. 5.4; Verwaltungsgericht ZH 18.8.2017, SR.2017.00001/SR.2017.00002.
 6 Vgl. zur Direktbegünstigungstheorie bei Umstrukturierungen MEIER-MAZZUCATO, Erweiterte modifizierte Dreieckstheorie zur Verbesserung von Unternehmensnachfolgeprozessen mittels Spaltung, 160.
 7 Vgl. zu verfahrensrechtlichen Aspekten BRANDNER/BROGER, Verfahrensrechtliche Stellung des Regressschuldners bei der Verrechnungssteuer, 273.
 8 Vgl. zu bestimmten Finanzinstrumenten und zur Verrechnungssteuerrückerstattung NORDIN/SCHUDEL, Finanzprodukte und Verrechnungssteuerrückerstattung – ausgewählte Aspekte, 37.
 9 Die verrechnungssteuerrechtliche Direktbegünstigungstheorie soll auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten gelten. Vgl. JAUSSI/GHIELMETTI/PFIRTER, Allgemeiner Überblick über die Rückerstattung der eidg. Verrechnungssteuer (1. Teil), 654; BÜRGI/ZIEGLER, Zeitpunkt der geldwerten Leistung, 114; DELL'ANNA/STAUB, Steuerliche Besonderheiten in Sanierungsfällen (1. Teil), 542.

10 Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann mangels qualifizierter Beteiligung der nahestehenden Person an der leistenden Kapitalgesellschaft nach hM eine ungemilderte Belastung mit Verrechnungssteuer (Nicht-DBA-Fall) bzw. eine Sockelbelastung in Höhe von 15 % in DBA-Fällen verbleiben (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA). Vgl. auch Duss, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, 116.
 11 Vgl. Duss/HELBING/Duss, Art. 4 VStG N 143a und 143c.
 12 Vgl. BRÜLISAUER/SUTER, Das Kapitaleinlageprinzip (1. Teil), 122 ff.; Duss, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, 116, Fn 124 mwN; BRÜLISAUER/GULER, Art. 4 VStG N 350 (Verrechnungssteuer steht einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd Dreieckstheorie offen).

Umstrukturierungen mit zeitnaher Absorption

Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber



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



Susanne Schreiber,
dipl. Steuerexperte,
Rechtsanwältin (D),
Steuerberaterin, Partnerin
bei Bär & Karrer AG, Zürich

Die Absorption (sog. zeitnahe Absorption) innerhalb von fünf Jahren nach einer Quasifusion wird nach langjähriger Praxis der ESTV für Zwecke der direkten Bundessteuer der Aktionäre als direkte Fusion behandelt. In letzter Zeit wurde die Praxis auch für Verrechnungssteuerzwecke in Bezug auf die Anerkennung von Kapitaleinlagereserven angewendet und später auf Beteiligungsausgliederungen ausgedehnt. Erst kürzlich wurde die zeitnahe Absorption auch nach konzerninternen Beteiligungsverkäufen für eine steuerliche Umqualifikation der ursprünglichen Transaktion herangezogen. Diese Entwicklungen geben Anlass zur vertieften Prüfung des Instituts der zeitnahen Absorption nach vorgängigen Umstrukturierungen, das auf ein einziges Bundesgerichtsurteil aus dem Jahre 2001 (vor Kodifizierung der geltenden steuerlichen Umstrukturierungsnormen) zurückgeht. Wie nachfolgend erläutert, ist die aktuelle Praxis – ausserhalb von Steuerumgehungsfällen – zu weitgehend: Insbesondere die Frist von fünf Jahren lässt sich mangels gesetzlicher Grundlage nicht rechtfertigen. Eine zeitnahe Absorption sollte – wie bei der stellvertretenden Teilliquidation – nur bei von Anfang an bestehendem Plan angenommen werden können. Davon ist nach Auffassung der Autoren z. B. bei einer Fusion innerhalb von ein bis zwei Jahren nach der Umstrukturierung auszugehen, sofern diese Vermutung vom Steuerpflichtigen nicht entkräftet wird.

L'absorption subséquente, c'est-à-dire dans les cinq ans suivant une quasi-fusion, est traitée par la pratique de l'AFC depuis longtemps comme une fusion directe de point de vue de l'impôt fédéral direct des actionnaires. Plus récemment, cette pratique a également été appliquée à l'impôt anticipé en ce qui concerne la reconnaissance des réserves d'apport de capital et a été étendue par la suite au démembrement de participations. Ce n'est que récemment que, même dans des cas de vente intra-groupe de participations, l'absorption subséquente a été utilisée pour requalifier la transaction initiale sur le plan fiscal. Ces développements ont donné lieu à un examen approfondi de la notion d'absorption subséquente à la suite de restructurations préalables, qui remonte à un seul arrêt du Tribunal fédéral de 2001 (soit avant la codification des normes de restructuration fiscale). Comme expliqué ci-dessous, la pratique actuelle – en dehors des cas d'évasion fiscale – est trop large: en particulier, la période de cinq ans ne peut être justifiée en raison de l'absence de base légale. A l'instar de la liquidation partielle indirecte (stellvertretende Teilliquidation), on ne devrait considérer qu'il y a absorption subséquente que si une telle intention est présente dès le départ. Selon les auteurs, on peut admettre cette idée par exemple, en cas de fusion dans un délai d'un à deux ans après la restructuration, si cette présomption ne peut pas être réfutée par le contribuable.

Inhalt

1	Einleitung	26	5	Konzerninterner Verkauf mit zeitnaher Absorption	33
2	Ausgangspunkt: Quasifusion mit zeitnaher Absorption	26	5.1	Verkauf einer inländischen Gesellschaft	33
3	Kritik an der Praxis zur Quasifusion mit zeitnaher Absorption	29	5.2	Verkauf einer ausländischen Gesellschaft	34
4	Beteiligungsausgliederung mit zeitnaher Absorption	30	5.3	Verkauf von Vermögenswerten an eine Schwes- tergesellschaft	36
4.1	Schaffung von KER durch Beteiligungsausgliederung	30	6	Zusammenfassung	37
4.2	Schaffung von Nennwert durch Teil- ausgliederung	31		Literatur	38
4.3	Kritik an der Praxis der ESTV	32		Rechtsquellen	38
				Praxisanweisungen	39

1 Einleitung

Das Bundesgericht hat am 9.11.2001 (noch mit Bezug auf den BdBST) entschieden, dass ein im Rahmen einer Quasifusion mit anschliessender Absorption erzielter privater Nennwertzuwachs in steuerbaren Vermögensertrag umqualifiziert werden kann.¹ Die ESTV hat aus diesem Entscheid die Rechtsfigur der «Quasifusion mit zeitnaher Absorption» entwickelt.²

In jüngerer Zeit wurde die Rechtsfigur der Umqualifikation einer Umstrukturierung aufgrund «zeitnaher Absorption» in der Verwaltungspraxis nicht nur auf Quasifusionen, sondern auch auf Beteiligungsausgliederungen und sogar auf konzerninterne Verkehrswerttransaktionen angewendet. Ziel dieses Beitrags ist, die Position der ESTV aufzuzeigen und kritisch zu hinterfragen.³

2 Ausgangspunkt: Quasifusion mit zeitnaher Absorption

Natürliche Personen, welche ihre im Privatvermögen gehaltenen Anteile im Rahmen einer Quasifusion an die übernehmende Gesellschaft andienen und dafür mit Anteilen der übernehmenden Gesellschaft entschädigt werden, erzielen auf dem allfälligen Kapitalgewinn einen ge-

mäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfreien privaten Kapitalgewinn. Dies gilt auch mit Bezug auf die in bar ausgerichteten Ausgleichszahlungen, eine Barkomponente bei einem gemischten Angebot sowie einen allfälligen Nennwertgewinn.⁴ Die Qualifikation als steuerfreier Kapitalgewinn ist sachgerecht, da die veräussernden Aktionäre auch bei einer reinen Bartransaktion (Cash-Deal) einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielen.⁵ Konsequenterweise unterliegen Nennwertgewinn, Ausgleichszahlungen und Barkomponente nicht der Verrechnungssteuer.⁶ Von der ESTV wird auch ein Anstieg der Reserven aus Kapitaleinlagen (nachfolgend KER) iSv Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG akzeptiert.⁷

Die Steuerfolgen einer Quasifusion unterscheiden sich somit fundamental von den Steuerfolgen einer echten Fusion wie der Absorptionsfusion (Schwesterfusion), bei der Nennwertgewinn und Barzahlungen für natürliche

1 BGer 9.11.2001, 2A.135/2000/2A.136/2000, publiziert in: ASA 72 (2003/2004), 413 ff.

2 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.7.3.2.

3 Der Beitrag basiert dabei teilweise auf den an den St. Galler Seminaren zur Unternehmensbesteuerung 2018 und 2019 von Stefan Oesterhelt mit David Tschan gehaltenen Vorträgen (OESTERHELT/TSCHAN, Entwicklungen im Bereich der Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, Folie 1 ff.; OESTERHELT/TSCHAN, Entwicklungen in der Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, Folie 1 ff.), gibt aber ausschliesslich die Auffassung der Autoren wieder.

4 Vgl. hierzu eingehend OESTERHELT/TADDEI, § 3 N 274 ff. und 546 mwH.

5 Dies vorbehältlich der gesetzlichen Tatbestände der indirekten Teilliquidation, Transponierung oder der Fälle der teilweisen Umqualifikation von Kaufpreisbestandteilen z. B. in steuerbaren Lohn, auf die nachfolgend nicht eingegangen wird.

6 KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.7.4 und 4.1.7.3; KS 29b Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 6.2.5, vorbehältlich Steuerumgehungsfälle wie z. B. die internationale Transponierung; OESTERHELT/TADDEI, § 3 N 324, 554 und 567.

7 KS 29b Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 4.2.5, letzter Abs. und Ziff. 6.2.5. Im KS 29b Kapitaleinlageprinzip wird ausdrücklich klargestellt, dass nur die Rückzahlung von KER der Nennwert-rückzahlung gleichgestellt wird, nicht aber die Bildung von «Gratis-KER». Daher setzt die ESTV bei der Bildung von KER an und versagt die Qualifikation als KER, wenn Transaktionen wie z. B. ein Down-Stream-Merger zu einer Erhöhung von KER führen würden (vgl. hierzu OESTERHELT/TSCHAN, Entwicklungen im Bereich der Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, Folie 42, sowie die Neuregelung [in Abweichung zum früheren KS 29 Kapitaleinlageprinzip altes Rechnungslegungsrecht und KS 29a Kapitaleinlageprinzip neues Rechnungslegungsrecht] in KS 29b Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 6.2.4).

Erweiterte internationale Transponierung

Stefan Oesterhelt



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

Unter dem Titel der «internationalen Transponierung» wird die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Praxis der ESTV verweigert, wenn eine nicht zur vollständigen Rückerstattung berechnete Person eine inländische Kapitalgesellschaft an eine von derselben Person beherrschte Kapitalgesellschaft gegen Darlehen veräussert oder gegen Nennwert bzw. Kapitaleinlagereserven einbringt. In jüngster Zeit hat die ESTV den Anwendungsbereich der internationalen Transponierung deutlich erweitert, indem diese auch auf gewisse Akquisitionen durch inländische Akquisitionsgesellschaften – welche mit Darlehen bzw. Kapitaleinlagereserven finanziert werden – angewendet wird. Die entsprechenden Fälle werden von der ESTV als sogenannte «erweiterte internationale Transponierung» bezeichnet. Diese Praxisverschärfung ist insbesondere für Investitionen von Private Equity Fonds bedeutsam. Nach Auffassung des Autors sind die Fälle der «erweiterten internationalen Transponierung» aber keine «absonderlichen Gestaltungen» und somit nicht vom Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 2 VStG erfasst. Richtigerweise sollten diese Fälle nach dem gleichen Massstab wie bei einer in einem DBA-Staat ansässigen Akquisitionsgesellschaft beurteilt werden.

Sous prétexte de «transposition internationale», l'AFC refuse en pratique le remboursement de l'impôt anticipé lorsqu'une personne qui ne bénéficie pas pleinement du droit au remboursement vend contre un prêt ou apporte comme contribution respectivement apport de capital une société de capitaux suisse à une autre société de capitaux suisse contrôlée par la même personne. Récemment, l'AFC a considérablement élargi le champ d'application de la transposition internationale en l'étendant également à certaines acquisitions par des sociétés d'acquisition suisse financées au moyen de prêts ou de réserves d'apport de capital. Les cas en question sont qualifiés par l'AFC de «transposition internationale étendue». Ce durcissement de la pratique revêt en particulier de l'importance pour les investissements des fonds de private equity. Toutefois, l'auteur estime que les cas de «transposition internationale étendue» ne constituent pas des «constructions insolites» et ne relèvent donc pas du champ d'application de l'art. 21 al. 2 LIA. Ces cas devraient plutôt être évalués selon les mêmes critères que pour une société d'acquisition résidant dans un État parti à une CDI.

Inhalt

1	Einleitung	41	4.3	Kritik	45
2	Ausgangslage	41	4.4	Nachträgliche Heilung durch Ausbuchung KER	46
3	Die «klassische» internationale Transponierung	42	5	Weiterveräußerung nach erweiterter internationaler Transponierung	47
3.1	Verkauf an selbstbeherrschte Gesellschaft	42	6	Kontext zur Praxis der ESTV bei Akquisitionen durch Private-Equity-Fonds	48
3.2	Einbringung gegen AK/KER in selbstbeherrschte Gesellschaft	43	7	Exkurs: Transponierung iSv Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG	49
3.3	Verkauf an ausländische Gesellschaft	43	8	Fazit	49
4	Die «erweiterte» internationale Transponierung	44		Literatur	50
4.1	Sacheinlage gegen KER im Hinblick auf spätere Veräußerung	44		Praxisanweisungen	50
4.2	Verkauf an eine inländische Akquisitionsgesellschaft	45			

1 Einleitung

Die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter dem Titel der sogenannten «internationalen Transponierung» wurde in der Literatur zwar immer wieder kritisiert,¹ kann aber auf eine lange Tradition zurückblicken² und dürfte deshalb zumindest das fachkundige Publikum nicht mehr wirklich erstaunen.³ Anders verhält es sich mit den hier zu behandelnden Akquisitionsstrukturen, welche erst vor kurzem auf den Radar der ESTV gekommen sind und unter den Begriff der «erweiterten internationalen Transponierung» gefasst werden.⁴ Da bei

diesen Konstellationen eine Gesellschaft von einem zur vollen Rückerstattung der Verrechnungssteuer Berechtigten erworben wird, dürfte die Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer selbst bei fachkundigen Beratern – vorsichtig ausgedrückt – zumindest Irritationen ausgelöst haben.

2 Ausgangslage

Mit der Altreservenpraxis, der Praxis der stellvertretenden Liquidation sowie der internationalen Transponierung hat die ESTV ein Abwehrdispositiv aufgebaut, um gewisse Formen der rechtsmissbräuchlichen Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu bekämpfen.⁵ Gemeinsam ist allen diesen Tatbeständen, dass die Rückerstattungsposition durch Umstrukturierung oder Dritttransaktion (Verkauf) verbessert wird.

Während Altreservenpraxis sowie stellvertretende Liquidation sowohl auf Dritttransaktionen wie auch auf Umstrukturierungen Anwendung finden, war die internationale Transponierung – zumindest nach bisherigem («klassischen») Verständnis – auf Umstrukturierungen (inkl. Verkauf an sich selbst) beschränkt. Echte Dritttransaktionen fielen nach bisherigem Verständnis nicht in

1 So z. B. von BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, 275 ff.; BAUER-BALMELLI, Art. 21 VStG N 38 ff.; BRÖNIMANN, Internationale Transponierung, 562 ff.; OESTERHELT, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, 111 ff.

2 Vgl. bereits ESTV 6.3.1970, publiziert in: ASA 39 (1970/1971), 114 ff.; BGer 30.4.1971, publiziert in: ASA 40 (1971/1972), 512 ff.; BGer 3.10.1980, publiziert in: ASA 50 (1981/1982), 145 ff.; BGer 11.12.1981, publiziert in: ASA 50 (1981/1982), 583 ff. Teilweise wurde die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auch unter dem Titel «Superholding» verweigert (vgl. ESTV 7.12.1979, VITALI/BAUER-BALMELLI/HOCHREUTENER/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, Art. 21 Abs. 2 VStG Nr. 11; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 644 f.).

3 Unklarheiten bestanden aber bereits bisher teilweise im Hinblick auf den konkreten Anwendungsbereich der internationalen Transponierung, beispielsweise zur Frage, ob die internationale Transponierung nur unter dem Titel von Art. 21 Abs. 2 VStG (d. h. für Rückerstattungen der Verrechnungssteuer im nationalen Verhältnis) oder auch unter dem Titel des (ungeschriebenen) Abkommensmissbrauchs (und somit auch für Rückerstattungen der Verrechnungssteuer im internationalen Verhältnis) anzuwenden ist. Ebenfalls war lange Zeit nicht klar, ob bei einer internationalen Transponierung die Rückerstattung vollständig oder nur bis zur Residualsteuer zu verweigern sei (zur alten, strengen Praxis vgl. etwa noch BGer 30.4.1971, publiziert in: ASA 40 [1971/1972], 512 ff.).

4 Die Rechtsfigur der «erweiterten internationalen Transponierung» wurde soweit ersichtlich erstmals am internationalen

Steuerseminar 2019 vom 19./20.11.2019 im Referat zu den aktuellen Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer von OESTERHELT und OPPLIGER präsentiert (vgl. OESTERHELT/OPPLIGER, Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer), welches die Basis für diesen Beitrag bildet.

5 Vgl. hierzu eingehend OESTERHELT, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, 99 ff.

Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Jahren 2018/2019

Wegweisende Urteile zur Nutzungsberechtigung und zum Missbrauch unter der Zins- und Lizenzrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie 1990 sowie Entscheidungen zur Wegzugsbesteuerung nach FZA, zur Kapitalverkehrsfreiheit und zur Niederlassungsfreiheit

lic. iur. Moritz Seiler



*Moritz Seiler, lic. iur.,
MSc (Oxon), Rechtsanwalt,
Gerichtsschreiber in der
II. öffentlich-rechtlichen
Abteilung des Bundes-
gerichts, Lausanne*

Inhalt

1	EuGH vom 26.2.2019 (N Luxembourg 1) und EuGH vom 26.2.2019 (T Danmark): Nutzungsberechtigung und Rechtsmissbrauch bei Zins- und Dividendenquellensteuern	52
1.1	Ausgangssachverhalt	52
1.1.1	Zins (N Luxembourg 1)	52
1.1.2	Dividende (T Danmark)	53
1.2	Entscheidungsgründe	53
1.2.1	Nutzungsberechtigung bei Zinsen (Zins- und Lizenzrichtlinie)	53
1.2.2	Nutzungsberechtigung bei Dividenden (Mutter-Tochter-Richtlinie 1990)	53
1.2.3	Missbrauchsvorbehalt	54
1.2.4	Kapitalverkehrsfreiheit	55
1.3	Bemerkungen	55
1.3.1	Nutzungsberechtigung	55
1.3.2	Missbrauchsvorbehalt	56
2	EuGH vom 15.3.2018 (Picart) und EuGH vom 26.2.2019 (Wächtler): Wegzugsbesteuerung und FZA	57
2.1	Ausgangssachverhalt	57
2.1.1	Picart	57
2.1.2	Wächtler	57
2.2	Entscheidungsgründe	57
2.3	Bemerkungen	58
3	EuGH vom 31.5.2018 (Hornbach-Baumarkt): Gewinnverschiebungen im grenzüberschreitenden Konzern und Niederlassungsfreiheit	59
3.1	Ausgangssachverhalt	59
3.2	Entscheidungsgründe	59
3.3	Bemerkungen	60
4	EuGH vom 22.11.2018 (Sofina u. a.): Quellensteuern auf Dividenden an defizitäre Gesellschaften und Kapitalverkehrsfreiheit	60
4.1	Ausgangssachverhalt	60
4.2	Entscheidungsgründe	60
4.3	Bemerkungen	61
5	EuGH vom 6.12.2018 (Montag): Abzug von Vorsorgebeiträgen von grenzüberschreitend tätigen Rechtsanwälten und Niederlassungsfreiheit	61
5.1	Ausgangssachverhalt	61
5.2	Entscheidungsgründe	62
5.3	Bemerkungen	62
	Literatur	63
	Rechtsquellen	63
	Materialien	64

Gesetzgebungs-Agenda 2020/1

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

Inhalt

1	Bund	66	2.10	Graubünden	73
1.1	Beseitigung der Heiratsstrafe	66	2.11	Jura	73
1.2	Kinderdrittbetreuungskosten/Kinderabzug	66	2.12	Luzern	74
1.3	Steuerliche Behandlung von finanziellen Sanktionen und Bestechungsgeldern an Private	66	2.13	Nidwalden	74
1.4	Aktienrechtsrevision	67	2.14	Schaffhausen	75
1.5	Bekämpfung von missbräuchlichen Konkursen	68	2.15	Schwyz	75
1.6	Revision des Stiftungsrechts	68	2.16	Solothurn	75
1.7	Änderung der Verordnung über die Verrechnungssteuer	68	2.17	St.Gallen	76
1.8	Änderung von Verordnungen im Bereich der beruflichen Vorsorge	69	2.18	Thurgau	76
1.9	In der Wintersession 2019 behandelte Motionen und Initiativen	69	2.19	Uri	76
2	Kantone	69	2.20	Waadt	76
2.1	Aargau	69	2.21	Wallis	77
2.2	Appenzell Ausserrhoden	70	2.22	Zug	78
2.3	Appenzell Innerrhoden	70	2.23	Zürich	78
2.4	Basel-Landschaft	71	3	International	78
2.5	Basel-Stadt	71	3.1	Überblick	78
2.6	Bern	72	3.2	Bahrain	79
2.7	Freiburg	72	3.3	Deutschland	79
2.8	Genf	72	3.4	Kuwait	79
2.9	Glarus	73	3.5	Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern	80
			3.6	StADG	80
			3.7	AIAG	81

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

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

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

Impressum (Fortsetzung)

Urheber- und Verlagsrechte

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

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics

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

Fax +41 (0)71 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 424 pro Jahr (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), beginnend mit:

Ausgabe 2020/1 Ausgabe 20__/1

In diesem Preis sind der Jahresordner und die Mehrwertsteuer enthalten; Versandkosten werden mit dem effektiven Betrag in Rechnung gestellt.

Anzahl Abonnemente:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

Fax:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
