



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht
und Law and Economics

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Michael Bertschinger/
Florian Regli

Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht

Ein Beitrag zum Verhältnis zwischen Privat- und Steuerrecht und zu dessen Evolution

Peter Hongler

Die Besteuerung von Glück

Andrea Opel

Steuerbefreiung von Holdingstiftungen

Daniel de Vries Reilingh

Vom Hauptsteuerdomizil juristischer Personen und vom «Wandel» der Verwirkungseinrede zum Missbrauchsverbot im interkantonalen Steuerrecht

Bemerkungen zu BGer 20.8.2020, 2C_522/2019

Henk Fenners/
Heinz Baumgartner/
Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2021/4

2021/4

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, Varnbuelstrasse 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

Redaktion

Leitung: Prof. Dr. Peter Hongler (peter.hongler@unisg.ch)
Unternehmenssteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker
Einkommenssteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL.M. (Tax)
Umsatzsteuer und Verkehrssteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. Pascal Hinny und Prof. Dr. Peter Hongler
Aus der Rechtsprechung: lic. iur. Stefan Oesterheld, LL.M.
Gesetzgebungs-Agenda: Dr. iur. Henk Fenners
Produktionsleitung: Ladislava Metzger (ladislava.metzger@unisg.ch;
Telefon: +41 (0)71 224 25 20)

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an peter.hongler@unisg.ch

Lektorat

Dr. rer. oec. Nicole Pohl

Korrektorat

René Sieber

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 424 (Studierende und Steuerexperten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. 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



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht
und Law and Economics

IFF Forum für Steuerrecht

2021/4

Inhalt

	Artikel	
Michael Bertschinger/ Florian Regli	Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht Ein Beitrag zum Verhältnis zwischen Privat- und Steuerrecht und zu dessen Evolution	307
Peter Hongler	Die Besteuerung von Glück	330
Andrea Opel	Steuerbefreiung von Holdingstiftungen	341
	Aus der Rechtsprechung	
Daniel de Vries Reilingh	Vom Hauptsteuerdomizil juristischer Personen und vom «Wandel» der Verwirkungseinrede zum Miss- brauchsverbot im interkantonalen Steuerrecht Bemerkungen zu BGer 20.8.2020, 2C_522/2019	358
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2021/4	364

Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht

Ein Beitrag zum Verhältnis zwischen Privat- und Steuerrecht und zu dessen Evolution

Michael Bertschinger/Florian Regli*



Michael Bertschinger,
Dr. oec. HSG, dipl. Steuer-
experte, Manager Inter-
national Tax and Transaction
Services bei Ernst & Young
AG, Zürich



Florian Regli, Dr. iur. HSG,
lic. oec. HSG, dipl. Steuer-
experte, Area Tax Director,
Head Int. Trade Affairs and
Customs Regulations bei der
F. Hoffmann-La Roche AG,
Basel, sowie Vizedirektor
und Senior Research Fellow
am IFF-HSG, St.Gallen

Die Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Bücher für das Steuerrecht blickt auf eine lange Tradition zurück, welche sich abhängig von der Steuerart einerseits als Funktion für die sachliche Bemessung des Steuerobjekts und andererseits als Beweisfunktion äussert. Mit einer evolutorischen Sichtweise auf diese «Massgeblichkeiten» lässt sich erkennen, dass es namentlich für diejenigen Steuerarten, für welche die handelsrechtlichen Bücher über eine Beweisfunktion hinausgehen, infolge von Weiterentwicklungen im Privat- und Steuerrecht zu Kollisionskonflikten kommt. Dieser Wandel ist im Gesetzgebungsprozess und bei der Ausgestaltung der sachlichen Anknüpfung für die Bemessung des Steuerobjekts zu berücksichtigen. Der vorliegende Beitrag nähert sich zunächst einer Theorie des evolutorischen Steuerrechts auf der Basis einer systemtheoretisch geprägten Rechtsetzungslehre an. In der Folge wird auf die Grundlagen der Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Bücher eingegangen. Sodann werden die einzelnen, zu beobachtenden «Massgeblichkeiten» bei den verschiedenen Steuerarten und insbesondere ihre Veränderung über die Zeit untersucht. Auf dieser Basis werden drei Thesen formuliert, wobei im Besonderen einer funktionalen Reduktion der Anknüpfung des Steuerrechts an die handelsrechtlichen Bücher bei der Gewinn- und Verrechnungssteuer das Wort geredet wird.

Le caractère déterminant de la comptabilité commerciale pour le droit fiscal repose sur une longue tradition qui, selon le type d'impôt, se manifeste d'une part comme fonction de calcul factuelle de l'objet fiscal et d'autre part comme moyen de preuve. Si l'on considère ces «déterminances» d'un point de vue évolutif, on constate que, en raison des développements ultérieurs en droit privé et en droit fiscal notamment, des conflits de collision apparaissent pour les types d'impôts pour lesquels la comptabilité commerciale revêt plus qu'une fonction probatoire. Ce changement doit être pris en compte dans le processus législatif et dans la conception de la connexion factuelle pour le calcul de l'objet fiscal. Cet article s'intéresse d'abord à une théorie du droit fiscal évolutif sur la base d'une théorie systématique en matière de légistique. A la suite de cela, nous allons nous pencher sur les fondements du caractère déterminant de la comptabilité commerciale. Ensuite, seront analysées les différentes «déterminances» observables dans les divers types d'impôts et en particulier leur changement au cours du temps. Sur cette base, trois thèses sont formulées et des arguments en faveur d'une réduction fonctionnelle du rattachement du droit fiscal à la comptabilité commerciale pour l'impôt sur le bénéfice et l'impôt anticipé seront exposés.

* Für die wertvolle Unterstützung bei der Recherche zu diesem Beitrag sei Frau Josiane Weder, Frau Gina Meerholz und Herrn Janik Feiner herzlich gedankt.

Inhalt

1 Steuerrechtliche Ausgangslage und Untersuchungsgegenstand	308	4.2 Besteuerung des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs beim Bund	318
2 Annäherung an eine Theorie des evolutionären Steuerrechts	309	4.2.1 Stempelabgaben	318
2.1 Weshalb eine evolutionäre Perspektive auf das Steuerrecht?	309	4.2.2 Mehrwertsteuer	320
2.2 Kollisionskonflikte zwischen Steuer- und Privatrecht	311	4.3 Sicherung der Besteuerung mit der Verrechnungssteuer	322
3 Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Bücher für das Steuerrecht	313	5 Thesen und Schlussfolgerungen	324
3.1 Anknüpfung des Steuerrechts an das Privatrecht als wesentliches Charakteristikum der heutigen Ordnung	313	5.1 Anknüpfung an die handelsrechtlichen Bücher als evolutionäres Steuerrecht	324
3.2 Zwei Perspektiven der steuerlichen Anknüpfung an die handelsrechtlichen Bücher	315	5.2 Funktionale Ausweitung der Anknüpfung an die handelsrechtlichen Bücher bei der Verrechnungssteuer als Problem	324
4 Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Bücher bei den einzelnen Steuerarten	316	5.3 Funktionale Reduktion der Anknüpfung an die handelsrechtlichen Bücher bei der Gewinn- und Verrechnungssteuer als Ausweg?	325
4.1 Besteuerung der Unternehmensgewinne beim Bund und den Kantonen	316	Literatur	326
4.1.1 Direkte Bundessteuer und Steuern der Kantone	316	Rechtsquellen	328
4.1.2 Kantonale Grundstückgewinnsteuer im monistischen System	318	Materialien	328
		Rechtsprechung	329
		Praxisanweisungen	329
		Andere Quellen	329

1 Steuerrechtliche Ausgangslage und Untersuchungsgegenstand

In der Literatur und Praxis wird der Begriff «Massgeblichkeitsprinzip» (grossmehrheitlich) für die materielle Massgeblichkeit im Gewinnsteuerrecht verwendet.¹ Als materielle Massgeblichkeit wird die über die formale Anknüpfung des Steuerrechts an die handelsrechtlichen Bücher (Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. die Art. 24 Abs. 1 StHG nachgebildeten kantonalen Normen) hinausgehende Referenz auf die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung für die steuerliche Ge-

winnermittlung bezeichnet.² Diese weitgehende Verknüpfung zwischen Privat-³ und Steuerrecht ist sowohl aus theoretischer als auch aus praktischer Sicht von herausragender Bedeutung, da sie in materiell-rechtlicher Hinsicht dazu führt, dass die handelsrechtlichen Vorschriften ohne entsprechende formell-rechtliche Korrekturvorschrift von den Steuerbehörden bei der Unternehmens-

1 Siehe dazu nachstehend ausführlich Abschn. 3.1. Der Begriff der «Massgeblichkeit» wird aber auch in anderen Situationen, wo das Steuerrecht an das Handelsrecht anknüpft, verwendet. So bspw. bei WALDBURGER, Steuerliche Beurteilung gesellschafts- und vertragsrechtlicher Haftungsverhältnisse bei Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, 276 f. Es kann auch in Bezug auf die Spielbankenabgabe als eine zweckgebundene Sondersteuer mit dem Charakter einer Monopolabgabe nach dem heute nicht mehr in Kraft stehenden Spielbankengesetz auf ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts aus dem Jahr 2009 hingewiesen werden, wo das Gericht in Bezug auf die Frage nach der zeitlichen Zuordnung von Aufwendungen ohne weitere Begründung festgestellt hat, dass das Massgeblichkeitsprinzip für die Ermittlung der Spielbankenabgabe nicht gelte (BVGer 14.4.2009, A-1543/2006, E. 8.2.2.5).

2 Siehe dazu ausführlich BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 134 ff. (zu den Begrifflichkeiten der Massgeblichkeit im Gewinnsteuerrecht) sowie Rz 148 ff. (zur Ausgestaltung nach geltendem Recht). Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung umfassen alle (un-)geschriebenen Grundsätze der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption, insbesondere die Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen sowie den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten, welche für die steuerliche Gewinnermittlung von herausragender Bedeutung sind.

3 Vorliegend wird der Begriff Privatrecht in Abgrenzung zum Verwaltungsrecht verwendet. Der Begriff Zivilrecht wird demgegenüber auf die klassischen Privatrechtsmaterien beschränkt verwendet und als Gegensatz zum Handelsrecht aufgefasst.

Die Besteuerung von Glück

Peter Hongler



*Peter Hongler, Prof. Dr.,
dipl. Steuerexperte, Ordentlicher Professor für Steuerrecht an der Universität St. Gallen (HSG), Counsel bei Walder Wyss AG, Zürich*

Glück spielt eine entscheidende Rolle bei der Frage, wie viel Einkommen eine Person in einem Jahr bzw. in ihrem ganzen Leben realisiert. Dieser Beitrag untersucht, ob das Schweizer Steuerrecht dem Faktor Glück bei der Besteuerung Rechnung trägt und ob Personen, die in ihrem Leben besonders viel Glück haben, auch besonders hohe Lasten tragen. Bezug genommen wird hierzu auf die philosophische Diskussion zum Glück-Egalitarismus und auf finanzwissenschaftliche Untersuchungen zur Chancengleichheit.

La chance joue un rôle décisif dans la question de savoir quel revenu une personne réalise sur une année ou sur l'ensemble de sa vie. Cet article examine si le droit fiscal suisse prend en compte le facteur chance dans la fiscalité et si les personnes particulièrement chanceuses dans la vie supportent également des charges particulièrement élevées. A cette fin, il est fait référence à la discussion philosophique sur l'égalitarisme des chances et aux études financières sur l'égalité des chances.

Inhalt

1	Einleitung	331	6	Kritik am Glück-Egalitarismus	336
2	Was ist Glück?	331	7	Neutralisierung von Glück verstanden als Ermöglichung von Chancengleichheit	337
3	Das Leben und der Einfluss von Glück	331	8	Zusammenfassung	339
4	Die philosophische Debatte	332		Literaturverzeichnis	339
5	Die steuerrechtliche Behandlung von Glück	333		Rechtsquellen	340
5.1	Grundlagen zur Steuergerechtigkeitsdiskussion	333		Praxisanweisungen	340
5.2	Die Einkommenssteuer und die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen	333			
5.3	Erbschaftssteuer	335			

1 Einleitung¹

Vorweg ein Disclaimer: Ich bin nicht für oder gegen höhere Steuern und lasse mich auch nicht so interpretieren. Es geht nachfolgend einzig um die Frage, ob Glück bei der Verteilung der Steuerlast eine Rolle spielen soll. Beispielhaft kann das folgende Gedankenspiel angestellt werden: Angenommen, der Staat muss 100 an Steuern einnehmen; wie sollen diese 100 auf die Mitglieder einer Gesellschaft verteilt werden und soll Glück hierfür eine Rolle spielen?

Beginnen wir mit einer Analyse, was Glück überhaupt ist.

2 Was ist Glück?

Die Abhandlung nimmt Bezug auf Glück im Sinne von «Glück haben» und nicht im Sinne von «glücklich sein». Glück im Sinne von «Glück haben» ist ein Synonym für Zufälligkeiten, denen ich etwas Positives abgewinnen kann. Das heisst, im Zentrum steht die Frage, ob Glück im Sinne von positiven Zufälligkeiten eine Rolle für das Erzielen von Einkommen spielt.

Im Übrigen wäre es auch eine Untersuchung wert, wie die Steuergesetze mit Pech im Leben, verstanden als Zufälligkeiten, denen ich nur etwas Negatives abgewinnen kann, umgehen. Nur als Beispiel: Krankheits- und Unfallkosten können bekanntlich unter gewissen Vorausset-

zungen vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden.² Viele Krankheiten, aber auch Unfälle, entstehen ohne bewusstes Zutun der steuerpflichtigen Person (z. B. aufgrund genetischer Prädisposition) und insofern macht es durchaus Sinn, dass dieses Pech durch den Abzug zumindest steuerlich sozialisiert wird. Noch offensichtlicher ist dies bei der obligatorischen Krankenversicherung, die dieses ungleich verteilte Pech in der Gesellschaft ebenfalls ausgleichen soll. Aber, wie erwähnt, beschäftige ich mich nachfolgend ausschliesslich mit glücklichen Zufälligkeiten.

Es geht entsprechend im Folgenden um Glück bei der Einkommenserzielung, d. h. um die Frage, inwieweit der Gesetzgeber die Tatsache belohnt oder bestraft, dass Person A ein Einkommen von CHF 100 erzielt, das auf Glück basiert, und Person B über ein Einkommen von CHF 100 verfügt, das auf harte Arbeit bzw. bewusste Entscheide von B zurückzuführen ist.

3 Das Leben und der Einfluss von Glück

In der Philosophie wird unterschieden zwischen rohem Glück und beeinflussbarem Glück. Rohes Glück kann definiert werden als subjektiv unvermeidbare Zufälle oder Glück, das nicht bewusst beeinflussbar ist.³ Das heisst, wenn ich mich bewusst einem Glücksentscheid aussetze, so ist das positive Resultat beeinflussbares Glück. Es braucht somit aus Sicht der steuerpflichtigen Person zumindest das Bewusstsein, einen Einfluss auf etwas zu haben. Wenn mir gar nicht bewusst ist, dass ich etwas be-

1 Bei der vorliegenden Abhandlung handelt es sich um eine leicht angepasste Version der am 28.9.2021 gehaltenen Antrittsvorlesung an der Universität St.Gallen. Der Autor dankt Frau Delia Lohmann, B.A. HSG in Law and Economics, für die tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung der Fussnoten und der Verzeichnisse und Frau Ariane Menzer, M.A. HSG in Law and Economics, für das Zusammenstellen des Zahlenmaterials in Abschn. 7.

2 Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG.

3 Vgl. hierzu im Detail VALLENTYNE, Brute Luck, Option Luck, and Equality of Initial Opportunities, 531 ff.

Steuerbefreiung von Holdingstiftungen

Andrea Opel



*Andrea Opel, Prof. Dr. iur.,
Ordinaria für Steuerrecht
an der Universität Luzern,
Konsultantin bei JP Steuer AG,
Zürich*

Die Steuerbefreiung von Stiftungen, welche massgebliche Beteiligungen an Unternehmen halten, ist eine in Lehre und Praxis umstrittene Materie. Das Bundesgericht hat mit seinem Leitentscheid vom 10.5.2021 nicht unbedingt Licht ins Dunkel gebracht. Vorliegend ist der Frage nachzugehen, unter welchen Voraussetzungen Holdingstiftungen die Steuerbefreiung zugestanden wird resp. sinnvollerweise zuzugestehen ist. Zugleich gilt es, das neue Urteil einzuordnen.

L'exonération fiscale des fondations qui détiennent des participations qualifiées dans des entreprises est un sujet controversé en doctrine et en pratique. Avec son jugement important du 10.5.2021, le Tribunal fédéral n'a pas vraiment apporté de lumière sur cette question. La question à traiter ici est de savoir dans quelles conditions les fondations holding bénéficient d'une exonération fiscale ou devraient à tout le moins bénéficier d'une telle exonération. En même temps, il s'agit de mettre le nouveau jugement en contexte.

Inhalt

1	Einleitung	342	4.2	Unterordnung des Interesses an der Unternehmens- erhaltung	349
2	Zivilrechtliche Vorbemerkungen	342	4.2.1	Kreisschreiben Nr. 12	349
2.1	Holdingstiftung	342	4.2.2	Rechtsprechung des Bundesgerichts	350
2.2	Stiftung als Zweckvermögen und Funktion des Stiftungsrats	343	4.2.3	Lehre	350
2.3	Vermögensbewirtschaftung als Aufgabe des Stiftungsrats	343	4.2.4	Eigene Stellungnahme	351
3	Voraussetzungen der Steuerbefreiung im Allgemeinen	344	4.2.4.1	Zur Ausschüttungsobliegenheit	351
3.1	Verfassungsrechtlicher Hintergrund	344	4.2.4.2	Zum Gebot der Diversifizierung	352
3.2	Gemeinnützige Zwecksetzung	345	5	Problematik der Wettbewerbsneutralität	353
3.2.1	Tätigkeit im Allgemeininteresse	345	5.1	Grundsatz der Wettbewerbsneutralität	353
3.2.2	Uneigennützigkeit	345	5.2	Lehre	353
3.3	Weitere Voraussetzungen	346	5.3	Eigene Stellungnahme	354
4	Sondererfordernisse bei Holdingstiftungen	346	6	Exkurs: Investition in Equity im Rahmen der Fördertätigkeit (Venture Philanthropy)	354
4.1	Nichtausübung geschäftsleitender Tätigkeiten	346	7	Fazit	355
4.1.1	Kreisschreiben Nr. 12	346		Literaturverzeichnis	355
4.1.2	Rechtsprechung des Bundesgerichts	347		Rechtsquellen	357
4.1.3	Lehre	347		Praxisanweisungen	357
4.1.3.1	Ablehnende Stimmen	347			
4.1.3.2	Befürwortende Stimmen	348			
4.1.4	Eigene Stellungnahme	349			

1 Einleitung

Für die Steuerbefreiung von Stiftungen ist primär deren Zweck massgebend. Dagegen ist grundsätzlich unerheblich, wie Stiftungen ihr Vermögen anlegen. Eine Investition in Anteilsrechte steht der Steuerbefreiung anerkanntermassen nicht entgegen, jedenfalls sofern es sich um Streubesitz handelt. In Lehre und Praxis umstritten ist dagegen, inwieweit auch das Halten massgeblicher Beteiligungen, die der Stiftung einen bestimmenden Einfluss auf das gehaltene Unternehmen verschaffen, mit der Steuerbefreiung vereinbar ist.

Das Bundesgericht hat sich – soweit ersichtlich – in seinem Leiturtel vom 10.5.2021 erstmals mit der Steuerbefreiung einer gemeinnützigen Holdingstiftung befasst.¹ Zu beurteilen war eine Stiftung mit Sitz im Kanton Waadt, welche ihre kommerziellen Tätigkeiten an eine von ihr zu 100 % gehaltene Tochtergesellschaft ausgelagert hatte. Das Bundesgericht kam – anders als noch die Vorinstanz – zum Schluss, dass der Stiftung die Steuerbefreiung zu verweigern sei. Es begründete dies damit,

dass die Stiftung mit nahezu ihrem ganzen Vermögen in die Tochtergesellschaft investiert war, womit das Interesse am Fortbestand des Unternehmens und nicht der gemeinnützige Zweck im Vordergrund stand.

Nachfolgend gilt es, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung von Holdingstiftungen zu untersuchen und zugleich das neue Urteil einzuordnen.

2 Zivilrechtliche Vorbemerkungen

2.1 Holdingstiftung

Die Holdingstiftung ist eine Unterform der Unternehmensstiftung. Bei der Unternehmensstiftung handelt es sich um eine Erscheinung der Rechtswirklichkeit, die im Gesetz keine ausdrückliche Erwähnung findet, vom Bundesgericht aber für zulässig befunden wird.² Zu unterscheiden ist zwischen Unternehmensträgerstiftungen, die selbst ein Unternehmen betreiben, und eben Holdingstiftungen, die mitgliedschaftlich an einem Unternehmen be-

1 BGer 10.5.2021, 2C_166/2020, zur amtlichen Publikation vorgesehen.

2 Vgl. den Grundsatzentscheid BGE 127 III 337. Vgl. auch RIEMER, BK, ST, N 469 ff.

Aus der Rechtsprechung

Vom Hauptsteuerdomizil juristischer Personen und vom «Wandel» der Verwirkungseinrede zum Missbrauchsverbot im interkantonalen Steuerrecht

Bemerkungen zu BGer 20.8.2020, 2C_522/2019

Daniel de Vries Reilingh



*Daniel de Vries Reilingh,
Dr. iur., LL.M., Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, KGG
avocats & notaires,
Neuchâtel*

In einem jüngeren Entscheid bestätigt das Bundesgericht die «Neuorientierung» seiner Rechtsprechung zur Frage der unbeschränkten Steuerpflicht im interkantonalen Verhältnis (Sitz oder tatsächliche Verwaltung?). Es bestätigt, trotz bereits ergangener Kritik, dass das Hauptsteuerdomizil juristischer Personen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt. Was die Verwirkung des Beschwerderechts bei interkantonomer Doppelbesteuerung betrifft, so signalisiert das Bundesgericht eine endgültige Abkehr vom «traditionellen» Inhalt der Verwirkungseinrede. An dessen Stelle tritt nun das Verbot des Rechtsmissbrauchs, welches der Inanspruchnahme eines Rechtsinstituts zu Zwecken entgegensteht, welche dieses nicht schützen will.

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral confirme la «réorientation» de sa jurisprudence sur la question de l'assujettissement illimité dans les relations intercantionales (siège ou administration effective?). Malgré les critiques, il confirme que le domicile fiscal principal de la personne morale se situe toujours et exclusivement au lieu de l'administration effective. En ce qui concerne la déchéance du droit de recours en cas de double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral s'écarte définitivement du contenu «traditionnel» de l'exception de déchéance. Cette exception est désormais remplacée par l'interdiction de l'abus de droit, qui s'oppose à l'utilisation d'une institution juridique à des fins qu'elle ne cherche pas à protéger.

Inhalt

1 Zusammenfassung des Sachverhalts	359	3.1 Zum Domizilentscheid: Sitz oder tatsächliche Verwaltung?	361
2 Zusammenfassung der Erwägungen	359	3.2 Zur Frage der Verwirkung des Beschwerderechts	361
2.1 Domizil: Sitz oder tatsächliche Verwaltung?	359	Literatur	362
2.2 Verwirkung des Beschwerderechts	360	Rechtsquellen	363
3 Kommentar	361	Materialien	363
		Rechtsprechung	363

1 Zusammenfassung des Sachverhalts

Die A AG (hiernach A AG oder auch CoS) mit Sitz im Kanton Zürich bezweckte die Entwicklung, den Handel und den Vertrieb von fototechnischem Material. Im Frühjahr 2010 verlegte sie ihren Sitz in den Kanton Zug. Das neue Domizil der A AG war «A AG c/o B». B wurde zudem als neues Verwaltungsratsmitglied der A AG eingetragen. Der bestehende Mietvertrag wurde gekündigt und die drei Mitarbeiter, welche zugleich massgebliche Aktionäre und teilweise auch Verwaltungsräte waren, verliessen das Unternehmen.

Mit Vertrag vom 1.7.2010 wurde der Source Code der von der A AG entwickelten Software zum Preis von CHF 2,38 Millionen an eine japanische Gesellschaft veräussert. Die bestehenden Lizenzverträge mit Drittkunden liefen bis zu ihrer Beendigung durch Zeitablauf weiter. Sämtliche Dokumente der A AG wurden an das neue Domizil bei B im Kanton Zug überführt. B wurde mit den administrativen Aufgaben (Inkasso des Kaufpreises und der Lizenzgebühren aus den auslaufenden Lizenzverträgen, Buchhaltung, steuerliche Beratung) betraut.

Mit Steuerruling vom 20.8.2010 bestätigte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die unbeschränkte Besteuerung der A AG als gemischte Gesellschaft im Kanton Zug.

Am 21.5.2014 informierte das kantonale Steueramt Zürich die Steuerverwaltung des Kantons Zug, das Hauptsteuerdomizil der A AG sei abzuklären. Mit Vorentscheid (Domizilentscheid) vom 3.3.2015 beanspruchte es die unbeschränkte Steuerhoheit über die CoS für die Zeit nach der Sitzverlegung in den Kanton Zug (d. h. ab 1.6.2010). Kantonale Rechtsmittel der CoS (im Kanton Zürich) blieben erfolglos. Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragt die CoS die Aufhebung der Zürcher Domizilentscheide. Eventualiter verlangt sie, die konkurrierenden Veranlagungsverfügungen des Kantons Zug seien aufzuheben und die im Kanton Zug bereits bezahlten Steuerbeträge seien zu erstatten.

2 Zusammenfassung der Erwägungen

2.1 Domizil: Sitz oder tatsächliche Verwaltung?

Gemäss Art. 20 Abs. 1 StHG, welcher die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit definiert, sind juristische Personen in jenem Kanton unbeschränkt steuerpflichtig, in welchem sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung befindet. Als Sitz einer Aktiengesellschaft gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 626 Ziff. 1 OR iVm Art. 56 ZGB). Die tatsächliche Verwaltung liegt am Ort, wo «die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen»¹, wo «die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat»². Die tatsächliche Verwaltung ist abzugrenzen von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits.³

Befinden sich Sitz und tatsächliche Verwaltung in unterschiedlichen Kantonen und kommt es deshalb zu einem Doppelbesteuerungskonflikt, so liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung.

«Das bedeutet, dass die juristische Person zwar nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz nach Art. 20 Abs. 1 StHG unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Das Hauptsteuerdomizil nach interkantonalem Steuerrecht liegt hingegen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung (Urteil 2C_151/2017, 2C_152/2017, 2C_178/2017, 2C_179/2017 vom 16. Dezember 2019 [zur Publikation bestimmt], E. 2.3.6 mit Hinweisen).»⁴

1 Botschaft StHG, 108.

2 BGer 20.8.2020, 2C_522/2019, E. 2.1.

3 BGer 20.8.2020, 2C_522/2019, E. 2.1, BGer 7.2.2019, 2C_539/2017, E. 3.1, und BGer 1.2.2019, 2C_627/2017, E. 2.2, je mit weiteren Hinweisen.

4 BGer 20.8.2020, 2C_522/2019, E. 2.2.

Gesetzgebungs-Agenda 2021/4

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

Inhalt

1 Bund	365	2 Kantone	368
1.1 Eidg. Volksinitiative «Löhne entlasten, Kapital gerecht besteuern»	365	2.1 Aargau	368
1.2 Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose	365	2.2 Basel-Landschaft	368
1.3 Elektronische Verfahren im Steuerbereich	365	2.3 Basel-Stadt	369
1.4 Abschaffung der Emissionsabgabe	365	2.4 Bern	369
1.5 Verrechnungssteuerbefreiung für Zinsen von Too-big-to-fail-Instrumenten	365	2.5 Freiburg	369
1.6 Kinderdrittbetreuungskosten	365	2.6 Genf	370
1.7 Bekämpfung von missbräuchlichen Konkursen	365	2.7 Glarus	370
1.8 Revision des Stiftungsrechts	366	2.8 Jura	370
1.9 Systemwechsel bei der Wohneigentums- besteuerung	366	2.9 Luzern	370
1.10 Anheben der Umsatzgrenze für die Befreiung von Vereinen von der Mehrwertsteuerpflicht	366	2.10 Nidwalden	370
1.11 Stärkung des Fremdkapitalmarkts (namentlich Reform der Verrechnungssteuer)	366	2.11 Schaffhausen	371
1.12 Änderung des Mehrwertsteuergesetzes	367	2.12 Solothurn	371
1.13 Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien	367	2.13 St. Gallen	372
1.14 Vereinheitlichung der Rückerstattungs- und Vergütungszinssätze	367	2.14 Thurgau	372
1.15 In der Herbstsession 2021 behandelte Motionen und Initiativen	368	2.15 Uri	372
		2.16 Zürich	372
		3 International	373
		3.1 Überblick	373
		3.2 Äthiopien	373
		3.3 Bahrain	374
		3.4 Japan	374
		3.5 Indien	375
		3.6 OECD – Digitalisierte Wirtschaft	375

* 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 an:

IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics
Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

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

Ausgabe 2022/1 Ausgabe 20___/1

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

Anzahl Abonnemente:

Name/Firma:

Adresse:

PLZ, Ort:

Tel.:

E-Mail:

Datum:

Unterschrift:
