CENTRE DE DROIT
BANCAIRE ET FINANCIER

Umsatzabgabe

Eine Steuer konfrontiert mit ihrem ursprünglichen Zweck

Par Aurélien Barakat le 24 Januar 2025

In einem zur Veröffentlichung bestimmten Urteil befreit das Bundesgericht entgegen der Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine Holdinggesellschaft von der Umsatzabgabe (i) im Fall einer konzerninternen Übertragung von Beteiligungen, welche die im DBG festgelegten Bedingungen für Umstrukturierungen nicht erfüllen, sowie (ii) nach der unentgeltlichen Gewährung von Beteiligungen an Mitarbeiter (9C_168/2023, 9C_176/2023 vom 25. November 2024).

Der Fall betrifft eine holdingähnliche Gesellschaft, die zwei Transaktionen durchführt, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung („ESTV“) als der Umsatzabgabe („UID“) unterliegend betrachtet. Die Holdinggesellschaft qualifiziert sich nämlich als gewerbsmässige Wertschriftenhändlerin (Art. 13 Abs. 3 Bst. d StG), da sie in ihrer Bilanz mehr als CHF 10 Millionen der vom Gesetz erfassten Wertschriften hält.

Die ESTV ist der Ansicht, dass zwei Transaktionen (konzerninterne Übertragung von Aktien und Gewährung von Beteiligungen an Mitarbeiter) Gegenstand einer DTN-Abgabe in Höhe von rund CHF 2.7 Millionen hätten sein müssen. Das Bundesverwaltungsgericht („BVGer“) lässt die Befreiung der ersten Transaktion zu, nicht aber die des Beteiligungsplans, was vor dem Bundesgericht („BGer“) angefochten wird.

Die erste Transaktion – eine konzerninterne Übertragung – betrifft den Rückkauf zum Verkehrswert von 14,9 % des Aktienkapitals der B SAS durch die Holdinggesellschaft – während sie 25 % hielt – von ihrer 100%igen Tochtergesellschaft C. Die Holdinggesellschaft hat die B SAS zum Verkehrswert von ihrer 100%igen Tochtergesellschaft C erworben. Die Transaktion unterliegt zweifellos dem DTN. Die Parteien sind sich jedoch uneinig über die Anwendung der Steuerbefreiung bei der Übertragung von direkten oder indirekten Beteiligungen von mindestens 20 % des Aktienkapitals anderer Gesellschaften auf eine Konzerngesellschaft (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG *ab initio cum* Art. 61 Abs. 3 DBG) sowie bei der Übertragung von mindestens 20 % des Aktienkapitals anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG *in fine*). Nach Ansicht der ESTV waren die Voraussetzungen nicht erfüllt.

Was den Begriff der indirekten Beteiligung in Art. 61 Abs. 3 DBG betrifft, so ist die Schwelle von 20 % erreicht, wenn innerhalb einer einzigen Geschäftsleitung eine Gesamtbeteiligung von mindestens 20 % an der Gesellschaft besteht, deren Aktien übertragen werden, was im vorliegenden Fall der Fall ist.

Im Übrigen sind laut BGer die im DBG festgelegten Bedingungen, die eine Befreiung von der Gewinnbesteuerung ermöglichen (insbesondere die Übertragung zum Buchwert und die Aufrechterhaltung der Steuerpflicht in der Schweiz), im vorliegenden Fall nicht ausschlaggebend, damit die Befreiung, auf die das StG verweist, zur Anwendung kommt. In diesem Fall wird die Transaktion jedoch zum Verkehrswert durchgeführt und ist nicht in der Schweiz belegen, wie es Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG *ab initio* verlangen würde.

Nach Ansicht der ESTV sieht die in Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG *in fine* vorgesehene Schwelle von 20 % keinen indirekten Besitz vor, so dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt sind. Ungeachtet der Argumentation der ESTV und auf der Grundlage einer teleologischen Auslegung kommt das BGer zum Schluss, dass es das Ziel des Gesetzgebers war, eine konzerninterne Übertragung von Beteiligungen in der Schweiz oder im Ausland von der Steuer zu befreien. Die Befreiung wird somit durch die Anwendung von Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG *ab initio* bestätigt.

Die zweite Übernahme zielt auf die Gewährung von Beteiligungen an Mitarbeiter der Gruppe A im Rahmen von zwei Mitarbeiterbeteiligungsplänen ab. Nach einer *Vesting-Periode* konnten die Mitarbeitenden auf der Grundlage ihrer Leistung und Treue kostenlos Aktien erwerben.

Grundsätzlich kann die Gewährung dieser Aktien als Vergütung mit entsprechenden Konsequenzen für die Einkommensbesteuerung der Mitarbeitenden qualifiziert werden. Das BGer weicht hingegen von der Einschätzung der ESTV und des BVGer ab, wonach diese Aktien entgeltlich gewährt wurden und der DTN unterstellt werden müssten (Art. 13 Abs. 1 StG). Laut BGer wurde die Transaktion auf der Grundlage des Arbeitsverhältnisses nicht „entgeltlich“ durchgeführt – in diesem Fall umso mehr, da die Aktien kostenlos gewährt wurden -, da die Gegenleistung unmöglich zu identifizieren ist und im Rahmen der Arbeit erfolgt, für die die Mitarbeiter angestellt sind. Zudem sei es fast unmöglich, die Steuerbemessungsgrundlage zu bestimmen, da der Marktwert der Arbeit nicht quantifiziert werden könne, selbst wenn öffentliche Aktien gewährt würden, deren Wert stark schwanken könne.

Schliesslich erinnert das BG daran, dass das StG ursprünglich auf den Handel mit und den Handel mit Wertpapieren abzielte, was die kostenlose Gewährung von Aktien an Mitarbeiter nicht ist. Die Besteuerung wird somit vom BGer für ungültig erklärt.

Diese Entscheidung gibt Anlass zu den folgenden Kommentaren :

1. Mit diesem Urteil kann die Praxis der ESTV im Bereich der konzerninternen Umstrukturierung bestätigt werden, wonach der Begriff des indirekten Besitzes durch die Gesamtheit der unter einer einheitlichen Leitung zusammengefassten Besitzungen zu verstehen ist.
2. Die Beurteilung der Umstrukturierungskriterien des DBG, auf die sich andere Gesetze beziehen, muss anhand des von diesen Gesetzen verfolgten Zwecks erfolgen.
3. Das BGer wählt in diesem Urteil wirtschaftliche Ansätze, die vom Wortlaut des Gesetzes abweichen, um seinem Zweck zugunsten des Steuerpflichtigen Vorrang zu geben, ungeachtet einer allgemein formalistischen Auslegung dieses Gesetzes.

Die vom BGH gefundene Lösung im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Gewährung von Aktien ist sehr klar. Weniger klar ist hingegen die Frage von Zuteilungen zum Nennwert oder zu einem anerkannten Formelwert, die in der Praxis häufig verwendet werden, um steuerliche

Konsequenzen bei der Zuteilung zu vermeiden. Die Analyse von Art. 13 StG durch das BGer stützt sich stark auf das völlige Fehlen einer Gegenleistung („nicht einmal zu einem Vorzugspreis“) : Eine Zahlung zu einem Vorzugspreis könnte in den oben genannten Fällen in einer DTN-Abgabe resultieren. Dies vorausgeschickt, hat das BG seine Analyse verfeinert und ist zu dem Schluss gekommen, dass die DTN wahrscheinlich nicht auf Transaktionen abzielen sollte, bei denen Mitarbeiteraktien mit dem Ziel der Kundenbindung und nicht zu kommerziellen Zwecken gewährt werden. Somit sollte die Gewährung von Mitarbeiteraktien zu Vorzugsbedingungen durch eine professionelle Händlerin nicht der DTN unterworfen werden.

Reproduction autorisée avec la référence suivante: Aurélien Barakat, Eine Steuer konfrontiert mit ihrem ursprünglichen Zweck, publié le 24 Januar 2025 par le Centre de droit bancaire et financier, https://cdbf.ch/de/1395/