

MINDESTHALTEDAUER UND BETEILIGUNGSQUOTE BEIM BETEILIGUNGSABZUG AUF KAPITALGEWINNEN

Der Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen wurde im Jahr 1997 eingeführt. Zum ersten Mal hatte sich das Bundesgericht mit der Frage zu befassen, ob die Mindesthaltedauer und die Beteiligungsquote miteinander verknüpft sind [1].

Sachverhalt. Bei der A AG handelt es sich um eine Investmentgesellschaft. Am 13. September 2010 verfügte sie über 3,93% der Aktien der börsenkotierten B AG. Die Beteiligung wurde in der Folge auf 11,75% erhöht. Am 13. September 2011 veräusserte die A AG (bzw. deren Rechtsnachfolgerin) die Beteiligung mit Gewinn an einen Hedge Fonds.

Die A AG beantragte den Beteiligungsabzug für jene 3,93% der Aktien, welche sie länger als ein Jahr gehalten hatte. Die kantonale Steuerverwaltung verweigerte im Einschätzungsverfahren den beantragten Beteiligungsabzug zunächst, gewährte ihn jedoch auf Einsprache hin. Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zug gelangte zum Ergebnis, dass die Mindestbeteiligungsquote von 10% und die Mindestbesitzdauer von einem Jahr nicht miteinander verbunden seien. Wenn eine Beteiligung von mindestens 10% verkauft werde, sei der Beteiligungsabzug auf dem Teil zu gewähren, der mindestens ein Jahr gehalten worden sei.

Bundesgericht. Das Bundesgericht hiess die Beschwerde der ESTV gut. Es zieht zwar die reichhaltige Lehre bei, welche im Rahmen der USTR 1997 zum Ergebnis gelangte, dass der Gesetzeswortlaut unklar sei. Er lasse sich auch «bloss dahingehend (verstehen), dass die Mindestbeteiligungsdauer von den veräusserten Beteiligungsrechten selber erfüllt sein muss». [2] Nach diesem Hinweis auf die Lehre hält es zur Gesetzesauslegung Folgendes fest:

«Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Interpretationen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden.»

Nachdem die beiden Vorinstanzen und der Grossteil der Lehre zum Ergebnis gekommen sind, dass der Wortlaut alles

andere als klar sei, erwartet der Leser nun eine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Wortlaut, dem Zweck, der Gesetzeshistorie und der systematischen Stellung der Norm. Das Bundesgericht wertete aber sowohl den Wortlaut von 1997 (USTR I) als auch denjenigen von 2007 (USTR II) als klar:

«Die Norm lautet bei höchstmöglicher Verkürzung dahingehend, dass der Beteiligungsabzug von «Prozent und Jahr» abhängt. (...) Bei ungetrübtem Vorverständnis kann das zwischengeschaltete «und» nur als Kupplung verstanden werden, welche beide Aspekte untrennbar verbindet. Daher konnten die Wendungen «und als solche» bzw. «come tale» ohne Sinnänderung fallen gelassen werden.» [3]

Demnach sind Beteiligungsquote und Mindesthaltedauer nicht nur kumulativ zu erfüllen, sondern die Mindesthaltedauer ist mit Bezug auf die veräusserte mindestens 10% betragende Beteiligung «ausnahmslos einzuhalten» [4]. Weitere Auslegungsschritte erübrigten sich bei diesem eindeutigen Resultat. In der Zusammenfassung erklärt das Bundesgericht das sogenannte Sockelmodell an zwei einfachen Beispielen:

«Hält die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Zeitpunkt t_0 eine Mindestquote von zehn Prozent und veräussert sie diese im Zeitpunkt t_1 , wobei zwischen t_0 und t_1 mindestens ein Jahr liegt, so unterliegt ein etwaiger Veräusserungsgewinn dem Beteiligungsabzug. Hält die Gesellschaft im Zeitpunkt t_0 aber weniger als zehn und kauft sie fehlende Teile hinzu, sodass sie im Zeitpunkt t_1 mindestens zehn Prozent veräussern kann, fehlt es am erforderlichen Sockel und fällt Art. 70 DBG 2007 daher ausser Betracht.»

Kurze Stellungnahme [5]. Es ist festzustellen, dass das Bundesgericht den direkten Weg zum Resultat wählt. Leider kommt es auf diese Weise um die Auseinandersetzung mit der reichhaltigen Lehre herum. Die Lehre wird im Urteil zwar aufgelistet. Sie hat sich ausführlich und über die Auslegung des Wortlauts hinaus mit der Auslegung dieser Bestimmung beschäftigt. Überraschend ist deshalb der Schluss, dass der Wortlaut restlos klar sei. Zu bedauern ist zudem, dass es das Bundesgericht unterlassen hat, das Sockelmodell so zu erklären, dass auch anders gelagerte Fälle geklärt worden wären. ■



JÜRIG ALTORFER,
DR. OEC. HSG,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER,
ADB ALTORFER DUSS &
BEILSTEIN AG,
ZÜRICH

Anmerkungen: 1) Urteil des Bundesgerichts vom 22. Februar 2016 (2C_469/2015). 2) Marco Greter, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Zürich 2000, S. 183 f. 3) Vgl. E. 3.3.2. 4) Vgl. E. 3.1. 5) Da der Verfasser dieses Beitrags Vertreter der Beschwerdegegnerin war, überlässt er die ausführliche Beurteilung dem nicht beteiligten, objektiven Leser.

