

# Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu natürlichen Personen in Steuerangelegenheiten und dem ersten Halbjahr 2018

Natalie Dini / Stephanie Eichenberger



*MLaw, LL.M. Taxation,  
Partnerin bei Tax Partner  
AG*



*lic. iur. Rechtsanwältin,  
eidg. dipl. Steuerexpertin,  
Partnerin bei Tax Partner  
AG*

## Inhalt

1	Verkehrswert Grundstück und Beweislast . . . . .	319
2	Abzug Reisekosten bei Quasi-Ansässigen . . . . .	321
3	Ausländische Personengesellschaft – Vorliegen eines Geschäftsbetriebs . . . . .	323

## 1. Verkehrswert Grundstück und Beweislast

*BGer 2C\_181/2018 vom 12. März 2018 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben gegen A. und B. sowie Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend direkte Bundessteuer 2011.*

### 1.1. Sachverhalt

Die im Kanton Zug ansässigen natürlichen Personen A und D erwerben als einfache Gesellschaft am 7. Dezember 2010 von einem unabhängigen Dritten ein Grundstück im Kanton Zug zum Preis von CHF 2 Mio. Das Eigentum geht am 31. Mai 2011 auf die Erwerber über (D hat das Grundstück ursprünglich am 7. Dezember 2010 erworben und A ist am 27. Mai 2011 dem Kaufvertrag beigetreten).

Am 7. Oktober 2011 veräussern die Gesellschafter A und D das Grundstück an die von A beherrschte C. AG und an die von D gehaltene E. AG zum unveränderten Preis von CHF 2 Mio. Da A und D vom Bundesgericht als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler qualifiziert wurden<sup>1</sup>, unterliegen sie im dualistischen System des Kantons Zug der Einkommenssteuer. Der Kanton Zug veranlagt A mit einem Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 0.

<sup>1</sup> Vgl. BGer 2C\_156/2015 vom 5. April 2016.

Am 17. Oktober 2011 – nur 10 Tage später – veräussern die beiden Gesellschaften C. AG und E. AG das Grundstück an einen unabhängigen Dritten zum Preis von CHF 3,65 Mio. und die Steuerverwaltung des Kantons Zug weist den Veräusserungsgewinn von CHF 1,65 Mio. den Gesellschaften zu.

Die ESTV hingegen stellt sich auf den Standpunkt, die Wertsteigerung des Grundstücks sei zwischen dem Erwerb (7.12.2010) und der Veräusserung an die beiden Gesellschaften (7.10.2011) eingetreten, womit der Gewinn auf Ebene der Gesellschafter als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern wäre. Nachdem das Verwaltungsgericht die Beschwerde der ESTV abweist, erhebt diese beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten.

### **1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen**

Das Grundstück wurde vorliegend aus dem Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen A (gewerbmässiger Liegenschaftenhandel) in seine im Privatvermögen gehaltene C. AG überführt, womit eine Privatentnahme vorliegt (Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG). Die Überführung hat zum Verkehrswert zu geschehen. Das Bundesgericht musste sich folglich mit der Frage beschäftigen, welcher Wert dem Grundstück am 7. Oktober 2011 zukam bzw. wem der Wertzuwachs in der Höhe von CHF 1,65 Mio. zuzurechnen ist und welche Partei dafür die Beweislast trägt.

Aufgrund des Umstandes, dass sowohl der ursprüngliche Erwerbspreis am 7. Dezember 2010 von CHF 2 Mio. wie auch der Endverkaufspreis vom 17. Oktober 2011 in der Höhe von CHF 3,65 Mio. aus Drittgeschäften rühren, werden diese Preise nicht in Frage gestellt. Fraglich ist gemäss Bundesgericht damit einzig, ob das Grundstück den Wertzuwachs bereits vor dem 7. Oktober 2011 erfahren hat.

Das Bundesgericht stellt fest, dass die Beweisführungspflicht und die Beweislast der ESTV obliegen, da diese eine steuererhöhende Tatsache behauptet. Mangels Vorliegen eines Verkehrswertgutachtens zum Wert am 7. Oktober 2011 ist auf äussere Umstände abzustellen bzw. es muss eine umfassende Beweiswürdigung vorgenommen werden. Gemäss Bundesgericht ist das Ergebnis der Vorinstanz, wonach der Verkehrswert am 7. Oktober 2011 noch CHF 2 Mio. betragen habe, verfassungsrechtlich nicht unhaltbar. Es sei nicht auszuschliessen, dass der (ausserordentlich wohlhabende) Erwerber vom 17. Oktober 2011 einen Liebhaberpreis bezahlt habe, der sich «dem üblichen Mechanismus von Angebot und Nachfrage entzieht». Die ESTV könne vorliegend nicht nachweisen, dass der Erwerber vom 17. Oktober 2011 bereits vor dem 7. Oktober 2011 mit den beiden Gesellschaften in Kontakt getreten ist und damit trägt die ESTV die Folgen der Beweislosigkeit. Das Bundesgericht weist die Beschwerde der ESTV ab.

### 1.3. Kommentar

Mit diesem Entscheid bestätigt das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt. Die ESTV konnte nicht beweisen, dass der Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Verkaufs an die beiden Gesellschaften über CHF 2 Mio. lag und trägt damit die Folgen der Beweislosigkeit.

Interessant sind die Ausführungen in Erwägung 2.2.6., in welchen das Bundesgericht zwischen dem Verkehrswert des Grundstücks und einem evtl. geleisteten Liebhaberpreis unterscheidet. Das Bundesgericht scheint damit anzuerkennen, dass der objektive Verkehrswert eines Grundstücks nicht zwangsläufig dem Preis entsprechen muss, den ein Erwerber für das Objekt zu bezahlen bereit ist. Diese Erkenntnis ist insbesondere auch für Zwecke der Vermögenssteuer (Festsetzung des Vermögenssteuerwertes eines Grundstücks) und der Erbschafts- und Schenkungssteuer relevant.<sup>2</sup>

## 2. Abzug Reisekosten bei Quasi-Ansässigen

*BGer 2C\_735/2017 vom 6. Februar 2018 i.S. A. gegen Grossen Rat («Grand Conseil») und Staatsrat («Conseil d'Etat») des Kantons Genf betreffend Gesetz 11685 über die Besteuerung der natürlichen Personen des Kantons Genf vom 17. Dezember 2015.*

### 2.1. Sachverhalt

A. ist Auslandschweizerin mit Wohnsitz in Frankreich und Arbeitsort in Genf. Sie gilt als Quasi-Ansässige, d.h. sie erzielt mehr als 90% ihrer weltweiten Einkünfte in der Schweiz.

Mit ihrer Beschwerde an das Bundesgericht möchte A. ein vom Kanton Genf neu erlassenes Gesetz ausser Kraft setzen lassen, da dieses gemäss A. gegen nationales und internationales Recht – namentlich das Personenfreizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU (FZA) – verstösst. Bei der fraglichen Bestimmung handelt es sich um eine Gesetzesänderung im kantonalen Steuergesetz über die Besteuerung natürlicher Personen, welche den Fahrkostenabzug für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte auf CHF 500.– begrenzt. Das Gesetz wurde nach einem Referendum im Rahmen einer Abstimmung vom Genfer Volk mit 57.66% der Stimmen angenommen und per 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt.

<sup>2</sup> Siehe bspw. Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer in: Zürcher Steuerbuch Nr. 41/401, wonach extrem tiefe (Vorzugspreise) oder extrem hohe Preise (Liebhaberpreise) nicht als Vergleichspreise gelten.

## 2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hat sich im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle mit dem kantonalen Erlass auseinandergesetzt und festgehalten, dass die Begrenzung des Fahrkostenabzugs, wie sie der Kanton Genf vorsieht, der Bestimmung von Art. 9 Abs. 1 StHG entspricht, wonach die Kantone seit dem 1. Januar 2016 einen solchen Maximalbetrag festlegen können. Die Begrenzung des Fahrkostenabzugs auf CHF 3'000.– bei der direkten Bundessteuer und CHF 500.– im Kanton Genf ist Ausfluss aus dem Bundesgesetz über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur (FABI) und hat damit andere Ziele nicht steuerlicher Natur im Fokus, namentlich die Finanzierung der Investitionen in den öffentlichen Verkehr. Das Bundesgericht räumt ein, dass die Limitierung der Gewinnungskosten zwar dem verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen könnte, die gesetzlichen Grundlagen im DBG und StHG jedoch als Bundesgesetze für das Bundesgericht massgebend sind (Art. 190 BV). Obwohl das Ergebnis eine Systemwidrigkeit darstellt, ist das kantonale Gesetz dennoch nicht verfassungswidrig.

In ihrer Beschwerde hält A fest, dass sie als Quasi-Ansässige mit Wohnsitz in Frankreich mangels öffentlichen Verkehrsnetzes im grenznahen Raum im Gegensatz zu in der Schweiz ansässigen Personen gezwungen sei, den Arbeitsweg mit dem Privatfahrzeug zurückzulegen und die effektiven Reisekosten damit höher liegen als der neue Maximalbetrag. Im Ergebnis seien vorwiegend in Frankreich ansässige Grenzgänger von der neuen Regelung betroffen, weshalb ein Verstoss gegen das Diskriminierungsverbot des FZA vorliege. Letzteres hält u.a. fest, dass ein Arbeitnehmer und seine Familienangehörigen die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen geniessen. Dabei ist nicht nur eine unmittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit untersagt, sondern auch eine mittelbare Diskriminierung aufgrund anderer Unterscheidungskriterien.

A. unterliegt aufgrund ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Auch das DBA zwischen der Schweiz und Frankreich weist das Besteuerungsrecht im vorliegenden Fall dem Arbeitsort, also der Schweiz, zu, wo das Einkommen von A. an der Quelle besteuert wird. Das Bundesgericht hat sich in seinem Entscheid aus dem Jahr 2010<sup>3</sup> auf die Rechtsprechung des EuGH berufen und festgehalten, dass sich Ansässige und Quasi-Ansässige in der gleichen Situation befinden und eine Ungleichbehandlung von Quasi-Ansässigen einen Verstoss gegen das FZA darstellt. Aus diesem Grund haben Quasi-Ansässige seither Anspruch auf die gleichen Abzüge wie in der Schweiz ansässige Personen.

---

<sup>3</sup> BGE 136 II 241.

Das in Frage stehende Genfer Gesetz unterscheidet nicht zwischen Ansässigen und Quasi-Ansässigen, d.h. beide Personenkategorien werden gleich behandelt, indem der Fahrkostenabzug unabhängig vom Wohnsitz auf CHF 500.– begrenzt ist. Das Bundesgericht kommt damit zum Schluss, dass kein Verstoss gegen das Diskriminierungsverbot des FZA vorliegt. Das Bundesgericht hält weiter fest, dass auch kein Verstoss gegen die Personenfreizügigkeit bzw. Bewegungsfreiheit vorliege, da die Begrenzung des Fahrkostenabzugs sowohl für Ansässige wie auch für Quasi-Ansässige gilt.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde von A. ab.

### 2.3. Kommentar

Mit dieser Entscheidung hat sich das Bundesgericht zum ersten Mal mit den steuerlichen Folgen aus der FABI-Umsetzung auseinandergesetzt. Das Bundesgericht erkennt richtig, dass die Begrenzung des Fahrkostenabzugs im Lichte der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch ist und im Steuerrecht eine Systemwidrigkeit darstellt. Jedoch ist dieses Ergebnis Ausfluss der FABI-Vorlage und verfolgt damit andere politische Zwecke, die nicht steuerlicher Natur sind.

Das Bundesgericht hält an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, wonach Quasi-Ansässige und Ansässige sich in derselben Situation befinden und damit bei den direkten Steuern eine Gleichbehandlung dieser Personenkategorien angezeigt ist. Die Begrenzung des Fahrkostenabzugs gilt für Ansässige und Quasi-Ansässige gleichermassen, unabhängig von deren Staatsangehörigkeit und Wohnsitz und ist damit nicht diskriminierend. Mit der Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, welche am 1. Januar 2021 in Kraft tritt, werden im Übrigen Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen weiter abgebaut.

## 3. Ausländische Personengesellschaft – Vorliegen eines Geschäftsbetriebs

*BGer 2C\_707/2016 vom 23. März 2018 i.S. A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2009.*

### 3.1. Sachverhalt

Die im Kanton Zürich ansässige natürliche Person A ist Teilhaberin an zwei Kommanditgesellschaften deutschen Rechts (C Verwaltungsgesellschaft mbH & Co. KG und D Verwaltungsgesellschaft mbH & Co. KG). Das kantonale Steueramt Zürich kam zum Schluss, dass die beiden Gesellschaften keinen Geschäftsbetrieb bzw. keine Betriebstätte in Deutschland begründen würden, weshalb das Besteuerungsrecht betreffend die Anteile von A an den Erträgen und Vermögenswerten dieser beiden Gesellschaften dem Kanton Zürich zuzuweisen sei.

Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hiess einen Rekurs von A in diesem Punkt gut und setzte die Steuerfaktoren unter Ausscheidung der Anteile von A an den beiden Kommanditgesellschaften nach Deutschland fest. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hiess wiederum die Beschwerde des kantonalen Steueramts gut, weshalb A mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gelangte.

### **3.2. Bundesgerichtliche Erwägungen**

Das Bundesgericht hält fest, dass nur bei Vorliegen eines Geschäftsbetriebes ausserhalb des Kantons eine Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton besteht und dass Anteile an nichtkaufmännischen Personengesellschaften am Wohnsitz des Gesellschafters zu versteuern sind. Als solche nichtkaufmännische Personengesellschaften bezeichnet das Bundesgericht Gesellschaften, deren Tätigkeit sich in der gewöhnlichen Vermögensverwaltung erschöpft und die über keine festen, ständigen Anlagen am Gesellschaftersitz verfügen, die der Geschäftstätigkeit dienen. Dazu zählt es insbesondere reine Finanz- und Vermögensverwaltungsgesellschaften, auch wenn deren Vermögen erheblich ist und die Verwaltung über das gewöhnliche Mass hinausgeht.

Das Bundesgericht führt weiter aus, dass unter dem DBA mit Deutschland zwar eine gewisse Abweichung betreffend Betriebsstättenbegriff besteht (blosse Tätigkeit statt Geschäftstätigkeit), jedoch im zu beurteilenden Fall zuerst die Frage geklärt werden muss, ob überhaupt eine Unternehmenstätigkeit vorliegt. Mangels Definition im DBA richte sich die Auslegung des Begriffs Unternehmen nach nationalem Recht, wobei mit Blick auf den Zweck des DBA die Entscheidungsharmonie der beiden Vertragsstaaten zu berücksichtigen sei.

In Würdigung des Sachverhalts kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass die Tätigkeit der beiden Kommanditgesellschaften als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist. Der Zweck der Gesellschaften bestehe in der Anlage von Finanzmitteln im Geld- oder Kapitalmarkt, im Erwerb von Immobilien, Edelmetallen und anderen Vermögensgegenständen und in der Verwaltung dieses Vermögens. Die Bilanzen der Gesellschaften wiesen nur Wertschriften und keine eigentlichen Produktionsmittel auf. Auch würden die Gesellschaften keine weiteren Dienstleistungen wie Managementaufgaben oder Consulting erbringen oder ihre Vermögensverwaltungstätigkeit öffentlich anbieten. Die Höhe des verwalteten Vermögens und dessen professionelle Bewirtschaftung vermöge diese Qualifikation nicht umzustossen.

Weil das Bundesgericht vom Fehlen einer Unternehmenstätigkeit ausging, äusserte es sich nicht zur von der Vorinstanz erörterten Frage, ob die von der Komplementär-GmbH den Kommanditgesellschaften zur Verfügung gestellte Infrastruktur (Büroräumlichkeiten und Personal) diesen zuzurechnen sei.

Schliesslich verweigerte das Bundesgericht einen Bewertungseinschlag infolge erschwerter Veräusserbarkeit der Anteile an den Kommanditgesellschaften bei der Vermögenssteuer mit der Begründung, dass eine solche Privilegierung vom Gesetzgeber nicht gewollt sei.

### **3.3. Kommentar**

Dieses Urteil bestätigt die historischen Entscheide des Bundesgerichts zu den nichtkaufmännischen Personengesellschaften und wendet diese Rechtsprechung auch auf Vermögensverwaltungsgesellschaften mit hohem Vermögen und eigener professioneller Bewirtschaftung an.

Mit Bezug auf den Kanton Zürich, dessen traditionelle Rechtsprechung zum gewerbmässigen Wertschriftenhandel einen Aussenauftritt gegenüber Dritten für eine Qualifizierung als gewerbmässige und damit unternehmerische Tätigkeit verlangte, ist dieses Urteil konsequent. Die systematische Einordnung in die eigene Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Thema gewerbmässiger Wertschriftenhandel fällt allerdings eher schwer, verzichtet doch das Bundesgericht auf das Kriterium des Aussenauftritts bei der Annahme einer gewerbmässigen Tätigkeit.