

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem ersten Halbjahr 2020

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. Besteuerung nach dem Aufwand	335
2. Bewertung von nichtkotierten Aktien für die Vermögenssteuer	338
3. Bewertung nichtkotierter Aktien für Zwecke der Einkommenssteuer	340
4. Marchzinsen auf einmalverzinslichem Darlehen	342
5. Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis	344
6. Vorzugsrente einer juristischen Person	345

1. Besteuerung nach dem Aufwand

BGer 2C_830/2019 vom 27. April 2020 i.S. Eheleute A. und B. gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012.

a) Sachverhalt

Die Eheleute A. und B. sind im Kanton Bern steuerlich ansässig, wo sie nach dem Aufwand besteuert werden. Nur der Ehemann A. erfüllt die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Aufwand, während die Ehefrau B. infolge Erwerbstätigkeit der ordentlichen Besteuerung unterliegt. Im Ergebnis ging es im vorliegenden Fall um die Ermittlung der pauschalen Bemessungsgrundlage für den Ehemann, da es altrechtlich noch zulässig war, auf Antrag hin die Aufwandbesteuerung nur bei einem Ehegatten anzuwenden, wenn der andere die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllte.

Die Ehefrau B. hat in der Gemeinde U. im Kanton Bern ein Chalet sowie eine 6.5-Zimmerwohnung in ihrem Alleineigentum. Die Ehegatten führen einen gemeinsamen Haushalt, wobei der Ehemann A. der Ehefrau B. keinen Mietzins entrichtet, jedoch

die laufenden Kosten i.Z.m. den beiden Liegenschaften der Ehefrau übernimmt (Steuern, Schuldzinsen, Verwaltungs- und Unterhaltsaufwand). Gemeinsam haben die Ehegatten zudem ein Wohnhaus im Kanton Genf.

Es besteht Uneinigkeit darüber, welche Liegenschaft bzw. welcher Eigenmietwert für die Berechnung der Bemessungsgrundlage ausschlaggebend sein soll. Während die Steuerverwaltung das Fünffache des Eigenmietwertes des Chalets in U./BE herangezogen hat, verlangen die Beschwerdeführer ein Abstellen auf das Fünffache des hälftigen Eigenmietwertes der gemeinsamen Liegenschaft im Kanton Genf.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern hat die Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2012 nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt unter Anwendung des Fünffachen des Eigenmietwertes des Chalets in U./BE.

Die Steuerpflichtigen erhoben gegen die Ermessensveranlagung Einsprache, woraufhin die Bemessungsgrundlage mit dem 2.5-fachen des Eigenmietwertes des erwähnten Chalets festgesetzt wurde. Den Einspracheentscheid zogen die Beschwerdeführer an die Steuerrekurskommission weiter. Diese wies die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurück mit der Anordnung, das steuerbare Einkommen sei mit dem Fünffachen (statt 2.5-fachen) des Eigenmietwertes des bewohnten Chalets zu bemessen. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern abgewiesen. Die Steuerpflichtigen beantragen beim Bundesgericht, das Urteil der Vorinstanz sei aufzuheben und zur Neuurteilung zurückzuweisen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass ein Ruling betreffend die Bemessungsgrundlage dann ein unwirksames Steuerabkommen darstellt, wenn es die obligatorische Kontrollrechnung und/oder die Berücksichtigung neuer Umstände ausschliesst. Ebenfalls massgebend ist die Erhebung des jährlichen Lebensaufwandes des Steuerpflichtigen und seiner Familie bzw. der von ihm unterhaltenen Personen.

Mit Bezug auf die Hilfsgrösse des Vielfachen des Eigenmietwertes kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass zwar ein eigener Haushalt vorausgesetzt wird, jedoch nicht zwingend Eigentum erforderlich ist. Daraus folgt, dass bei einer unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung (wie vorliegend durch die Ehefrau an den Ehemann) oder bei einem Vorzugsmietzins der Mietwert bei der direkten Bundessteuer als Hilfsgrösse herangezogen werden kann.

In Anlehnung an das aKS ESTV Nr. 9 bestätigt das Bundesgericht die Auffassung, dass bei Vorliegen mehrerer Liegenschaften für die Berechnung des Minimalaufwandes auf das Wohnobjekt mit dem höchsten Mietzins bzw. Mietwert abzustellen ist. Es sei zu-

dem naheliegend, dass sich die steuerpflichtige Person bei mehreren Liegenschaften am Wohnort jeweils in der Liegenschaft mit dem höheren Eigenmietwert aufhält. Allerdings können Liegenschaften, die sich nicht am steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt befinden, nicht als Grundlage für die Ermittlung der pauschalen Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Vorliegend fällt daher die Liegenschaft im Kanton Genf ausser Betracht. Mit Bezug auf die beiden Liegenschaften in der Gemeinde U. im Kanton Bern rechtfertigt sich gemäss Bundesgericht ein Abstellen auf den höheren Eigenmietwert des Chalets, davon ausgehend, dass das Chalet den Steuerpflichtigen auch tatsächlich zum Eigengebrauch zur Verfügung steht. Gemäss Bundesgericht kann nicht von Eigengebrauch ausgegangen werden, wenn die Liegenschaft nicht bewohnbar ist oder wenn sich trotz nachweislich ernsthafter Bemühungen kein Mieter/Käufer finden lässt.

Weiter musste sich das Bundesgericht zur Frage äussern, ob im vorliegenden Fall das Fünffache des ganzen Eigenmietwertes oder des hälftigen Eigenmietwertes massgebend ist. Die Vorinstanz vertrat die Auffassung, dass der gesamte Eigenmietwert ausschlaggebend sei, zumal der nach dem Aufwand besteuerte Ehemann vollumfänglich für den Lebensunterhalt der Ehefrau aufkomme. Dieser Argumentation ist das Bundesgericht nicht gefolgt und hat stattdessen festgehalten, die Ehefrau habe durch die unentgeltliche Überlassung ihrer beiden in ihrem Alleineigentum stehenden Liegenschaften mindestens im gleichen Umfang zum Lebensunterhalt beigetragen wie der Ehemann mit der Übernahme der laufenden Kosten. Damit sei die Ehefrau keine vom Steuerpflichtigen unterhaltene Person im Sinne der Aufwandbesteuerung und ihr Lebensunterhalt im Ergebnis nicht massgebend. Aus diesem Grund sei lediglich auf das Fünffache des hälftigen Eigenmietwertes abzustellen.

Schliesslich musste sich das Bundesgericht zur Abzugsfähigkeit der auf den beiden Liegenschaften der Ehefrau lastenden Hypothekarschulden im Rahmen der Vermögenssteuer äussern. Die Hypothekarschulden von insgesamt CHF 14.2 Mio. lauteten einzig auf den Ehemann A., während die Ehefrau B. im Umfang von CHF 2.2 Mio. Solidarschuldnerin war. Unbestritten ist, dass die Ehefrau im Rahmen ihrer ordentlichen Besteuerung die Hälfte ihrer Solidarschuld von CHF 1.1 Mio. in Abzug bringen kann. Die Vorinstanz verweigerte der Ehefrau hingegen einen Abzug der zweiten Hälfte der Solidarschuld wie auch einen Abzug der einzig auf den Ehemann lautenden CHF 12 Mio., was vorliegend vom Bundesgericht gestützt bzw. als nicht willkürlich oder gegen das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossend eingestuft wurde.

c) Kommentar

Die Beurteilung des Bundesgerichts, wonach bei einem gemeinsamen Haushalt der Ehegatten der Umstand, dass die Liegenschaft im Alleineigentum nur eines Ehegatten steht,

nicht ausschlaggebend sein darf, ist nicht zu beanstanden. Es ist damit sachgerecht, dass für die Festlegung der Bemessungsgrundlage der Eigenmietwert einer der beiden Liegenschaften im Wohnsitzkanton Bern ausschlaggebend war und nicht die im gemeinsamen Eigentum stehende Liegenschaft im Kanton Genf, zumal in Genf kein Wohnsitz bestand.

Nicht ohne weiteres unproblematisch scheint das automatische Abstellen auf die Liegenschaft mit dem höheren Eigenmietwert. Hier wäre es angezeigt, im Einzelfall zu beurteilen, in welcher Liegenschaft die Steuerpflichtigen tatsächlich ansässig sind bzw. wo sie sich mehrheitlich aufhalten. So ist es je nach Lage der Immobilien denkbar, dass der Eigenmietwert des Ferienchalets in den Bergen höher liegt als der Eigenmietwert des Hauptwohnsitzes im gleichen Kanton. Das Bundesgericht begründet seinen Entscheid unter anderem damit, dass bei mehreren Liegenschaften im Eigengebrauch insgesamt von höheren Lebenshaltungskosten auszugehen ist. Dieses Argument scheint nicht überzeugend, zumal der Eigenmietwert der Liegenschaften in der Kontrollrechnung abzubilden ist und grundsätzlich auch die Lebenshaltungskosten massgebend sind.

Erfreulich ist hingegen der Umstand, dass vorliegend nur der hälftige Eigenmietwert ausschlaggebend war und das Bundesgericht dem Umstand Rechnung getragen hat, dass die Ehefrau nicht zu den vom Steuerpflichtigen unterhaltenen Personen gehört und damit ihr Lebensaufwand nicht massgebend sein darf. Allerdings dürfte dieser Aspekt des Urteils künftig weniger relevant sein, da seit 1. Januar 2021 zwingend beide Ehegatten sämtliche Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Aufwand erfüllen müssen.

Ebenfalls nachvollziehbar ist das Ergebnis, dass die (ordentlich besteuerte) Ehefrau nicht die Hypothekarschulden ihres (nach dem Aufwand besteuerten) Ehemannes von ihrem steuerbaren Vermögen in Abzug bringen kann.

2. Bewertung von nichtkotierten Aktien für die Vermögenssteuer

BGer 2C_93/2020 vom 9. März 2020 i.S. A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012.

a) Sachverhalt

Die Steuerpflichtige A. mit Wohnsitz im Kanton Zürich hält 100 % an der im Kanton Zug ansässigen Aktiengesellschaft B. AG. Bei der B. AG handelt es sich um eine Dienstleistungsgesellschaft, welche gewisse Beratungsdienstleistungen an ihre Kunden erbringt.

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug setzte den Vermögenssteuerwert der Aktien an der B. AG unter Anwendung der sog. Praktikermethode fest, wobei sie in Anlehnung an das Kreisschreibens Nr. 28 der SSK den Ertragswert doppelt und den Substanzwert einfach gewichtet hat. Auf Einsprache der Gesellschaft setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug den Wert aufgrund des starken Personenbezugs zur Steuerpflichtigen A.

neu mit dem Mittelwert zwischen Ertrags- und Substanzwert (je einfache Gewichtung) an.

Das Kantonale Steueramt Zürich folgte für Zwecke der Festsetzung der Vermögenssteuer der Steuerpflichtigen A. den Bewertungen des Sitzkantons Zug und reduzierte im Rahmen des Einspracheverfahrens den Vermögenssteuerwert ebenfalls auf den Mittelwert zwischen Ertrags- und Substanzwert.

Den dagegen erhobenen Rekurs sowie die Beschwerde der Steuerpflichtigen wurden vom Steuerrekursgericht bzw. Verwaltungsgericht des Kantons Zürich abgewiesen. Mit Beschwerde beim Bundesgericht beantragt die Steuerpflichtige A., für die Bewertung der Aktien an der B. AG sei einzig auf den Substanzwert der Gesellschaft abzustellen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Zuständig für die Bewertung nichtkotierter Anteile ist der Sitzkanton der Gesellschaft. Das Bundesgericht hält dazu fest, dass die Bewertung des Sitzkantons für die Steuerbehörden am Wohnsitz des Anteilinhabers jedoch nicht verbindlich ist und im Rahmen der Veranlagung der Vermögenssteuer entsprechend davon abgewichen werden kann.

Das Steuerharmonisierungsgesetz sieht eine Bewertung zum Verkehrswert vor, schreibt den Kantonen aber nicht vor, nach welcher Methode diese Bewertung zu erfolgen hat. Der Ertragswert kann gemäss bundesgerichtlichen Vorgaben berücksichtigt werden, muss aber nicht. Im Ergebnis haben die Kantone bei der Festlegung des Vermögenssteuerwertes nichtkotierter Gesellschaftsanteile einen grossen Gestaltungsspielraum, womit sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts grundsätzlich auf das Willkürverbot beschränkt.

Im vorliegenden Fall kam das Bundesgericht zum Schluss, dass die angewandte Bewertung, welche den Mittelwert zwischen Ertrags- und Substanzwert vorsah, nicht bundesrechtswidrig sei und die Beschwerde abzuweisen ist.

An dieser Stelle sei erwähnt, dass sich das Bundesgericht bereits im Urteil 2C_277/2018 vom 6. Mai 2019 zu derselben Frage geäussert hat. Im erwähnten Urteil beantragte dieselbe Steuerpflichtige ebenfalls ein alleiniges Abstellen auf den Substanzwert – allerdings für die Steuerperiode 2011. Mit Bezug auf das Kreisschreiben Nr. 28 der SSK hielt das Bundesgericht in seinem Urteil vom 6. Mai 2019 fest, dass es sich beim Kreisschreiben lediglich um eine verwaltungsinterne Regelung handelt, welche keine Rechte und Pflichten begründet, jedoch nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswertes nichtkotierter Aktien gelte. Weiter hielt das Bundesgericht damals fest, dass selbst stark personenbezogene Gesellschaften im Markt eine Reputation und einen Kundenstamm aufbauen können, welche

unabhängig von der Persönlichkeit des Mitarbeiters einen Marktwert darstellen und einen Goodwill über dem Substanzwert begründen können.

c) Kommentar

Es ist grundsätzlich zu begrüssen, dass der Wohnsitzkanton des Anteilsinhabers bei der Erhebung der Vermögenssteuer nicht zwingend an die Bewertung des (ausserkantonalen) Sitzkantons gebunden ist. Dies erlaubt es dem Wohnsitzkanton und auch dem Steuerpflichtigen, im Einzelfall und wo angezeigt von der schematischen Bewertung nach Kreisschreiben Nr. 28 abzuweichen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht bedeutet dies für den Steuerpflichtigen, dass er allenfalls in zwei Kantonen gegen die Bewertung vorgehen muss, jedoch vor allem das Rechtsmittelverfahren im Wohnsitzkanton ausschlaggebend ist für die persönliche Vermögenssteuer.

Ebenfalls erfreulich ist der Hinweis des Bundesgerichts, dass den Kantonen bei der Bewertung weiter Gestaltungsspielraum offensteht und das Kreisschreiben Nr. 28 grundsätzlich nur eine verwaltungsinterne Anordnung darstellt.

Leider hat die Praxis jedoch gezeigt, dass die Steuerbehörden nur selten von der Praktikermethode abweichen. Obwohl es mit Blick auf die Rechtsgleichheit und die Rechtssicherheit nachvollziehbar ist, dass die Steuerbehörden einer möglichst einheitlichen, schematischen Bewertungsmethode folgen möchten, führt die Praktikermethode – insbesondere mit Blick auf den Ertragswert – teilweise zu unrealistischen Werten, welche vom Marktwert der Unternehmung abweichen. Gerade bei Unternehmen, die sich in einem volatilen Markt befinden, führt die Praktikermethode selbst bei Abstellen auf die Erträge der letzten drei Jahre zu erheblichen Wertschwankungen. In solchen Fällen sollten alternative Bewertungsmethoden nach anerkannten Standards, welche auch die künftige Ertragslage eines Unternehmens angemessen berücksichtigen, möglich sein.

3. Bewertung nichtkotierter Aktien für Zwecke der Einkommenssteuer

BGer 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 i.S. Kantonaales Steueramt Aargau gegen A. betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011.

a) Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 2010 erwarb A. mit Wohnsitz im Kanton Aargau 50 % der Aktien an der C. AG von B. zum Nominalwert. Per 1. Januar 2011 trat A. in ein Anstellungsverhältnis mit der C. AG und schloss am 5. Januar 2011 mit B. einen Aktionärsbindungsvertrag ab, welcher u.a. ein Veräusserungsverbot sowie ein gegenseitiges Vorkaufsrecht zum Substanzwert vorsah.

Das Kantonale Steueramt rechnete bei A. in der Steuerperiode 2011 im Umfang der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktien und dem bezahlten Kaufpreis einen steuerbaren geldwerten Vorteil aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wurden von der Steuerkommission bzw. vom Spezialverwaltungsgericht abgewiesen, worauf der Steuerpflichtige A. an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau gelangte. Dieses hiess die Beschwerde teilweise gut, indem es das steuerbare Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf die Differenz zwischen dem hälftigen Substanzwert der C. AG und dem bezahlten Kaufpreis für die 50 %-Beteiligung reduzierte. Dagegen erhob das Kantonale Steueramt Aargau Beschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei auch unter Berücksichtigung des Ertragswertes der erworbenen Aktien festzusetzen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Unbestritten war im vorliegenden Fall, dass zwischen dem Erwerb der Aktien durch A. und seiner kurz darauffolgenden unselbständigen Erwerbstätigkeit für die C. AG ein wirtschaftlicher und kausaler Zusammenhang bestand. Damit war auch unbestritten, dass im Umfang der Differenz zwischen dem effektiven Preis der Aktien und dem bezahlten Kaufpreis (Nominalwert) steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt. Daran ändert laut Bundesgericht auch der Umstand nichts, dass die Lieferung der Aktien nicht durch die formelle Arbeitgeberin, sondern durch den Aktionär B. erfolgte.

Das Bundesgericht musste sich vorliegend mit der Frage auseinandersetzen, zu welchem Wert die Aktien der C. AG anzusetzen sind, um die Höhe des steuerbaren Einkommens bei A. zu bestimmen. Die Vorinstanz vertrat hier die Auffassung, dass einzig auf den Substanzwert abzustellen ist, während die Beschwerdeführerin als Verkehrswert den Mittelwert zwischen Ertrags- und Substanzwert anwenden wollte (jeweils einfache Gewichtung von Ertrags- und Substanzwert aufgrund der Personenbezogenheit der C. AG gemäss Vorschlag Kreisschreiben Nr. 28 SSK).

Die Vorinstanz begründete ihren Entscheid unter anderem damit, dass es sich bei der C. AG um eine personenbezogene Beratungsgesellschaft ohne nennenswerte stille Reserven handle, deren Ertragsaussichten massgeblich von der Leistung des neu angestellten Steuerpflichtigen A. abhängen. Ebenfalls berücksichtigte die Vorinstanz den Aktionärsbindungsvertrag, der die Übertragbarkeit der Aktien weitgehend einschränkte und überdies für den Vorkaufsfall den Substanzwert als massgebend erklärte. Sie kam zum Schluss, dass für die in Frage stehenden Aktien wohl kein eigentlicher Markt bestünde und eine Bewertung nach Praktikermethode (inkl. Ertragswert) zu einem unrealistisch hohen Wert führen würde.

Das Bundesgericht folgt in seinen Erwägungen dem Entscheid der Vorinstanz und hält fest, dass das Bestehen des Aktionärsbindungsvertrags aufgrund des engen Konnex von Aktienerwerb und Anstellung bei der C. AG berücksichtigt werden muss. Das Kreisreiben Nr. 28 der SSK, welches Empfehlungen zur Bewertung nichtkotierter Anteile für Zwecke der Vermögenssteuer enthält, sieht ausdrücklich vor, dass Aktionärsbindungsverträge und andere vertragliche Verfügungsbeschränkungen bei der Bewertung unbeachtlich sind. Hier sieht das Bundesgericht jedoch einen Unterschied zwischen der Vermögenssteuer und der Einkommenssteuer, da letztere die Ermittlung des zufließenden Einkommens in einer bestimmten Periode umfasst und allfällige Verfügungsbeschränkungen die Höhe des zugeflossenen Einkommens beeinflussen. Dies hat laut Bundesgericht zur Folge, dass bei Wegfall der Verfügungsbeschränkung der Mitarbeiter erneut in den Genuss einer Leistung des Arbeitgebers kommt, welche allenfalls wiederum der Einkommenssteuer unterliegt.

Die Beschwerde des Kantonalen Steueramtes Aargau wird damit abgewiesen.

c) Kommentar

Im Ergebnis ist der Entscheid des Bundesgerichts zu begrüssen, wonach vorliegend das Bestehen des Aktionärsbindungsvertrages und der Umstand, dass ein Vorkaufsrecht zum Substanzwert vereinbart wurde, für die Bestimmung des steuerbaren Einkommens ausschlaggebend sind. Allerdings werden neue Fragen aufgeworfen, sofern der Aktionärsbindungsvertrag zu einem späteren Zeitpunkt angepasst und die Verfügungsbeschränkungen aufgehoben werden sollten. Hier kann gemäss Bundesgericht erneut ein steuerbares Einkommen vorliegen, wobei das Bundesgericht die Frage der Bewertung offenlässt.

Anders als das Bundesgericht in seinem Urteil festhält, wäre es zu begrüssen, wenn vertragliche Verfügungsbeschränkungen und das Bestehen von Vorkaufsrechten zu im Voraus festgelegten Preisen (bspw. Substanzwert) auch bei der Festsetzung der für die Vermögenssteuer massgebenden Bewertung berücksichtigt würden.

4. Marchzinsen auf einmalverzinslichem Darlehen

BGer 2C_743/2019 vom 20. April 2020 i.S. A. gegen kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2013.

a) Sachverhalt

A. gewährte im Jahr 2009 der B. GmbH, an der er beteiligt war, ein Darlehen im Betrag von EUR 4'200'000 mit einem jährlichen Zins von 9 %, der jedoch erst mit Rückzahlung des Darlehens nach Ablauf von zehn Jahren fällig war. Im Jahr 2013 veräusserte A. seine Anteile an der B. GmbH und das Darlehen gegenüber der B. GmbH. Das kantonale Steu-

eramt erfasste den Marchzins ab Darlehensgewährung als steuerbaren Vermögensertrag von A.

Eine dagegen gerichtete Einsprache wurde abgewiesen, ebenso wie der Rekurs an das kantonale Steuerrekursgericht und die Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht.

In der Beschwerde an das Bundesgericht rügt der Beschwerdeführer, dass der Marchzins bei ihm einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn darstelle.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass Marchzinsen nicht Zinsen im technischen Sinn, sondern Teil der Vergütung des vom Erwerber des zinstragenden Instruments bezahlten Kaufpreises sind («subjektives Herkunftsprinzip»). Entsprechend seien Marchzinsen grundsätzlich als steuerfreier Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG zu qualifizieren.

Auch handle es sich beim streitbetroffenen Darlehen nicht um eine Obligation mit überwiegender Einmalverzinsung, bei der die Besteuerung der Marchzinsen in Art. 20 Abs. 1 lit. d DBG ausdrücklich vorgesehen sei («objektives Herkunftsprinzip»).

Allerdings fielen bei diesem Darlehen mit Einmalverzinsung die Marchzinsen wesentlich höher aus als bei einem periodisch zu verzinsenden Darlehen und gerade diese betragsliche Wesentlichkeit lasse eine Abweichung zu Gunsten der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu. Dies vor allem auch deshalb, weil der gesetzlichen Regelung betreffend die Besteuerung von Marchzinsen nicht materielle Überlegungen, sondern erhebungstechnische Gesichtspunkte zugrunde lägen. Damit kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass in Anwendung des objektiven Herkunftsprinzips die Marchzinsen bei Veräusserung eines einmalverzinslichen Darlehens gleich wie bei Obligationen als steuerbarer Vermögensertrag erfasst werden.

c) Kommentar

Dieser Entscheid widerspiegelt die allgemeine Tendenz der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zur Einschränkung des steuerfreien privaten Kapitalgewinns. Gemäss den Ausführungen des Bundesgerichts ist die Höhe der streitbetroffenen Marchzinsen im Verhältnis zur Darlehenssumme der Grund für deren Besteuerung. Dass die Sonderbestimmung von Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG in diesem Umstand begründet liegt, ändert nichts daran, dass im Gesetzestext nur von Obligationen die Rede ist. Damit ist die auslegungswise Gleichstellung des einmalverzinslichen Darlehens mit Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung zumindest aus Gründen der Rechtssicherheit fragwürdig.

5. Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis

BGer 2C_632/2019 vom 10. Januar 2020 i.S. A. gegen kantonale Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend Kantons- und Gemeindesteuer sowie direkte Bundessteuer 2013.

a) Sachverhalt

A. ist verheiratet und lebte im Kanton Genf, währenddem seine Ehefrau in Algerien ansässig war. In der Steuererklärung deklarierte A. ein bewegliches Vermögen von CHF 20'602'487, Vermögenserträge von CHF 223'281 sowie ein übriges Vermögen von CHF 2'716'740. Gemäss eigenen Angaben war A. der alleinige wirtschaftlich Berechtigte dieser Vermögenswerte. Die kantonale Steuerverwaltung Genf rechnete diese Vermögenswerte und Einkünfte denn auch A. zu und unterstellte sie in der Veranlagung der Schweizer bzw. Genfer Steuer. A. erhob dagegen Einsprache und verlangte, dass diese Vermögenswerte und Einkünfte wegen der Ansässigkeit seiner Ehefrau im Ausland nur zur Hälfte in der Schweiz besteuert würden. Die Einsprache von A. wurde abgewiesen. Die dagegen erhobenen Rekurse wiesen das kantonale Verwaltungsgericht erster Instanz und die verwaltungsrechtliche Kammer des kantonalen Gerichtshofes ab.

In der Beschwerde an das Bundesgericht rügt der Beschwerdeführer, dass die steuerliche Erfassung der beweglichen Vermögenswerte, der Vermögenserträge und der übrigen Vermögenswerte wegen des ausländischen Wohnsitzes der Ehefrau nicht über 50 % der ehelichen Einkünfte und des ehelichen Vermögens hinausgehen dürfe.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG unbeschränkt ist. Art. 9 Abs. 1 DBG sei im internationalen Verhältnis nicht anwendbar und der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatte sei mit seinem gesamten Vermögen und seinen gesamten Einkünften der Schweizer Steuerpflicht unterworfen. Nachdem A. gemäss eigenen Angaben der alleinige wirtschaftlich Berechtigte der streitbetroffenen Vermögenswerte und Vermögenserträge sei, dürften die Schweizer Steuerbehörden darauf abstellen.

Der Ehemann könne sich nicht auf ehedüterrechtliche Bestimmungen stützen, die ein gemeinschaftliches Eigentum der Ehegatten annehmen, wenn seine eigenen Angaben dem klar entgegenstehen. Auch lässt das Bundesgericht nicht zu, dass von den geldwäschereirelevanten Angaben abgewichen wird.

Das aufgrund des nationalen Rechts bestehende Besteuerungsrecht werde nicht durch das DBA mit Algerien eingeschränkt, da dieses keine Bestimmung zur Besteuerung der Ehegatten oder eine Begrenzung des schweizerischen Besteuerungsrechts bezüglich der Vermögenswerte und Einkünfte eines ansässigen Ehegatten enthalte.

c) Kommentar

Der Entscheid des Bundesgerichts hält an der bisherigen Rechtsprechung zur Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis fest und macht klar, dass die dem in der Schweiz ansässigen Ehegatten zuzurechnenden Vermögenswerte und Einkünfte in der Schweiz der Besteuerung unterliegen. Massgeblich ist die wirtschaftliche Berechtigung an den Vermögenswerten und Einkünften.

Der vorliegende Fall zeigt, dass die Steuerpflichtigen sich auf dem äusseren Anschein bzw. ihren eigenen Angaben z.B. gegenüber Banken auch für Steuerzwecke behaften lassen müssen.

6. Vorzugsmiete einer juristischen Person

BGer 2C_187/2017, 2C_189/2017 vom 19. Februar 2020 i.S. A.A. und B.A. gegen kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2012.

a) Sachverhalt

A.A. ist Alleinaktionär und einziges Verwaltungsratsmitglied der D. AG. Die Ehefrau B.A. ist Eigentümerin von Stockwerkeigentum, das an die D. AG vermietet ist. Der Mietzins für die Büroräumlichkeiten, das Archiv und die Parkplätze beträgt CHF 50'000 pro Jahr. Die D. AG hat den grössten Teil der Räumlichkeiten an Dritte untervermietet. Der Mietzins beträgt CHF 155'000 pro Jahr.

Die D. AG wies keine eigentliche Geschäftstätigkeit mehr auf und verfügte über Verlustvorträge von CHF 2'400'000. Ausserdem bestand ein Aktionärsdarlehen von A.A. im Betrag von CHF 1'200'000. Vor Erwerb der Büroliegenschaft durch B.A. hatte die D. AG einen Mietzins von CHF 155'000 bezahlt.

Das kantonale Steueramt rechnete den Ehegatten A.A. und B.A. die Differenz der Untermiete und der Vorzugsmiete als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen auf.

Eine dagegen gerichtete Einsprache wurde abgewiesen, ebenso wie der Rekurs an das kantonale Steuerrekursgericht und die Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht.

In der Beschwerde an das Bundesgericht rügen die Beschwerdeführenden, dass die unterpreisige Vermietung als verdeckte Kapitaleinlage in die Gesellschaft zu qualifizieren sei.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass bei Privatpersonen grundsätzlich nicht das erzielbare Einkommen, sondern nur das erzielte Einkommen («Realisationsprinzip») besteuert werden dürfe.

Beim unbeweglichen Vermögen gelte gemäss Art. 21 Abs. 1 DBG insofern eine Sonderregelung, dass die Eigennutzung von Wohneigentum besteuert wird. Bei der Vermietung an Verwandte gelte jedoch der erzielte Mietzins als massgeblich, sofern keine Steuerumgehung vorliege (eine solche werde vermutet, wenn der Verwandtenmietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts betrage).

Das Bundesgericht kommt zum Schluss, dass der blosse Vorzugsmietzins an die Gesellschaft mangels (teilweiser) Eigennutzung keine Aufrechnung gerechtfertigt hätte, vorliegend jedoch der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt sei. In Kombination mit dem Vorzugsmietzins hätten die Untermieterträge [und die in der D. AG vorhandenen Verlustvorträge] zu einem Mittelzufluss von CHF 105'000 netto geführt, die anschliessend steuerfrei an A.A. als Rückzahlung des ansonsten gefährdeten Aktionärsdarlehens hätten erfolgen können. Damit sei die gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, unangemessen und missbräuchlich, weshalb die Aufrechnung der Differenz zwischen Untermiete und Miete rechtens sei.

c) Kommentar

Dies ist ein klassischer Lehrbuchfall einer Steuerumgehung. Interessant sind bei diesem Entscheid vor allem die Ausführungen des Bundesgerichts zur Zulässigkeit der Aufrechnung einer Eigennutzung bei Gewährung eines Vorzugsmietzinses. Ebenfalls von Interesse ist die Anmerkung über die der Gesellschaft zuzugestehende Marge (E. 2.5.4).