

Zürcher Steuerseminar: Praxis und Entwicklungen

Lake Side Zürich, 1. Dezember 2023

Robert Desax

Agenda

- 1 Besteuerung von Leibrenten 4
- 2 Steuerfreie Rückzahlung verdeckter Kapitaleinlagen 16
- 3 Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug? 20
- 4 Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz 23
- 5 Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel 27
- 6 Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten 30
- 7 Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung des Bundesgerichts 34

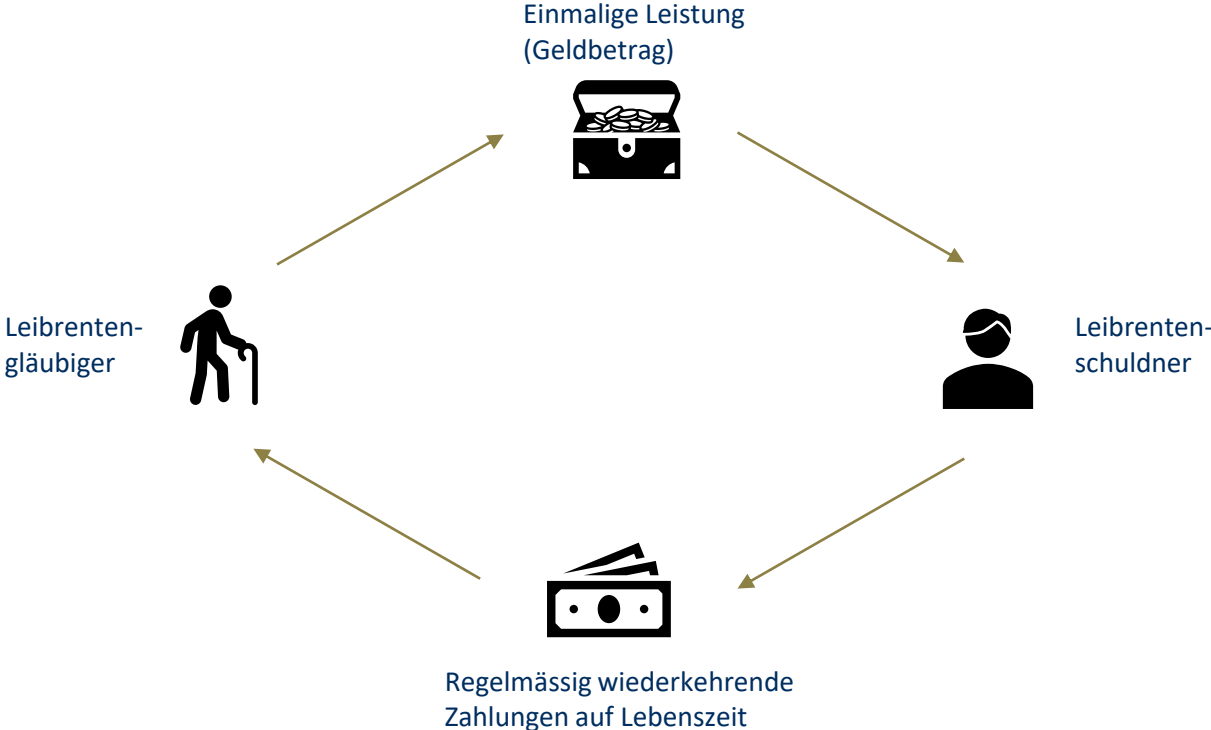
Wie oft haben Sie in den letzten Jahren eine Leibrente in der Praxis gesehen? (mentimeter.com)



Agenda

1	Besteuerung von Leibrenten	4
2	Steuerfreie Rückzahlung verdeckter Kapitaleinlagen	16
3	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug?	20
4	Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz	23
5	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel	27
6	Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten	30
7	Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung des Bundesgerichts	34

Leibrenten in der Praxis



Leibrenten: Besteuerung nach geltendem Recht

- *Rente viagère* (OR 516 ff.)
- Einkommenssteuer: 40% steuerbar (oder abzugsfähig), 60% steuerfrei
- Vermögenssteuer: Rückkaufswert = steuerbares Vermögen (Schuld)
- Rückkauf zu Lebzeiten: wenn zu Altersvorsorgezwecken: 40 % der ausbezahlten Leistungen ist steuerbar (Besteuerung zum vorteilhaften Rentensatz), andernfalls muss der effektiv realisierte Ertrag ermittelt und ordentlich versteuert werden
- Rückgewähr an die Erben: 40% unterliegen der Einkommenssteuer (60% können der Erbschaftssteuer unterliegen)

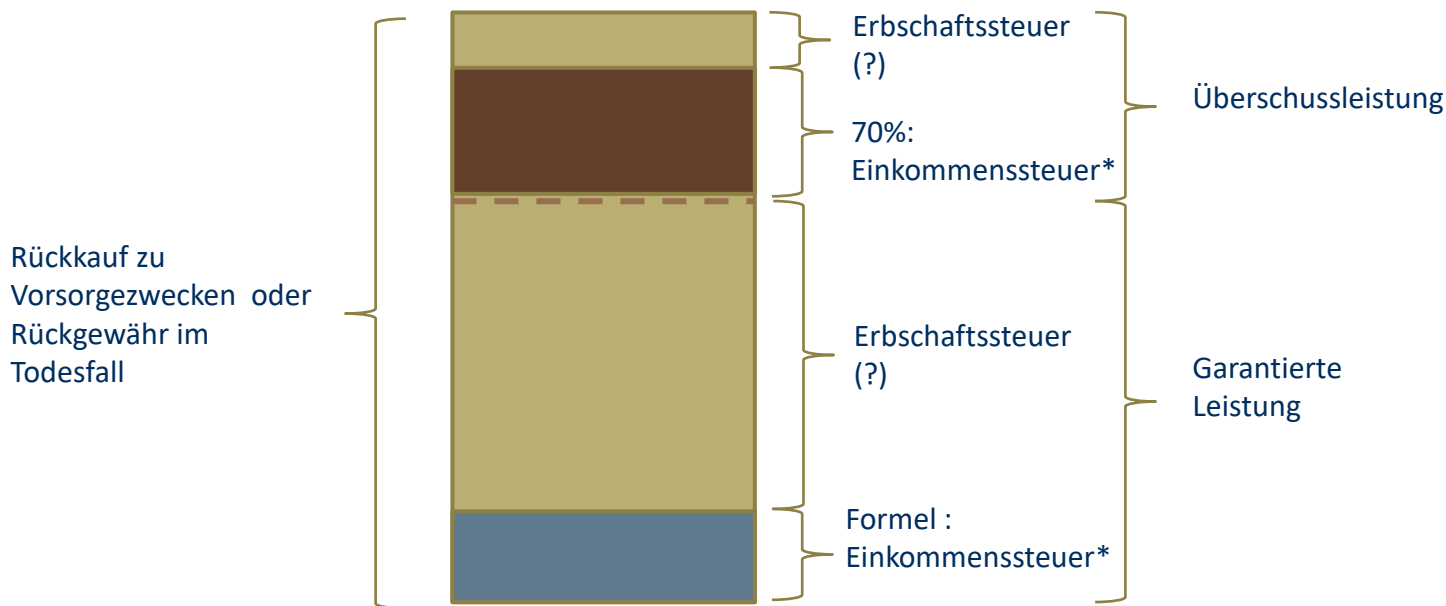
Leibrenten: neues Recht

- Der effektiv erzielte Ertrag muss ermittelt und besteuert werden (Abschaffung der 40/60-Regel): Formel
 - Schweizerische Leibrentenversicherung: Ertrag auf Basis des Höchstzinssatzes der FINMA
 - Private oder ausländische Leibrentenversicherung: Ertrag auf Basis der Durchschnittsrendite zehnjähriger Bundesobligationen + 0.5%
- 70 % der nicht garantierten Überschussleistungen (*prestations excédentaires*) sind steuerbar
- Inkrafttreten: 01.01.2025

Bestimmung des effektiv erzielten Ertrags

Schweizerischer Versicherer	Privater oder ausländischer Versicherer
$\text{Ertrag} = \left(1 - \frac{(1 + m)^{22} - 1}{22 * m * (1 + m)^{23}} \right) * 100\%$ <p>m = Maximaler technischer Zinssatz (FINMA)</p>	$\text{Ertrag} = \left(1 - \frac{(1 + r)^{22} - 1}{22 * r * (1 + r)^{23}} \right) * 100\%$ <p>r = jährliche Durchschnittsrendite zehnjähriger Bundesobligationen + 0.5%</p>

Besteuerung des Rückkaufs oder des Rückgewähr an die Erben



*Einkommenssteuersatz: niedrigerer Vorsorgesatz: Art. 38 DBG

Gesteigerte Attraktivität der Leibrenten?

Geltendes Recht

- Steuerliche Nachteile: Überbesteuerung
- Effektiv erzielter Ertrag ist oft niedriger
- Um davon zu profitieren, muss der Gläubiger lange leben...
- Benachteiligung des Gläubigers gegenüber dem Schuldner.

Neues Recht

- Die neue Berechnung basiert auf dem effektiven Wert bzw. Ertrag, der wohl tiefer sein wird als 40%.
- Keine Überbesteuerung mehr und Verringerung der Belastung der Gläubiger.
- Erhöhung des Erbschaftssteuer-Risikos

Besteuerung der Verpfändungen:

- *Entretien viager*
- Gemäss Art. 521 OR/CO verpflichtet sich der Pfründner (Gläubiger), dem Pfrundgeber (Schuldner) ein Vermögen oder einzelne Vermögenswerte zu übertragen. Im Gegenzug verpflichtet sich der Pfrundgeber dem Pfründner für die Dauer seines Lebens Unterhalt und Pflege zu gewähren.
- Im Gegensatz zur Leibrente zahlt der Schuldner dem Gläubiger keinen Geldbetrag, sondern erbringt direkt Güter und Pflegeleistungen.
- Geltendes Recht: 40/60
- Neues Recht: effektiv erzielter Ertrag auf Basis der Formel
- Keine besonderen vermögenssteuerlichen Auswirkungen

Nutzniessung und Leibrente

	Leibrente	Nutzniessung
Gegenstand	Recht auf eine periodisch wiederkehrende Leistung	Recht auf Besitz, Gebrauch, Nutzung der Sache (inkl. bspw. Miete) sowie Pflicht zur Verwaltung
Rechtliche Stellung	Schuldner der Leibrente wird voller Eigentümer, er hat nur eine vertragliche Verpflichtung	Eigentümer: hat nur einen blossen Titel (nacktes Eigentum/ <i>nue propriété</i>). Die Rechtsgrundlage ist nicht nur vertraglich, sondern dinglicher Natur (<i>erga omnes</i>)

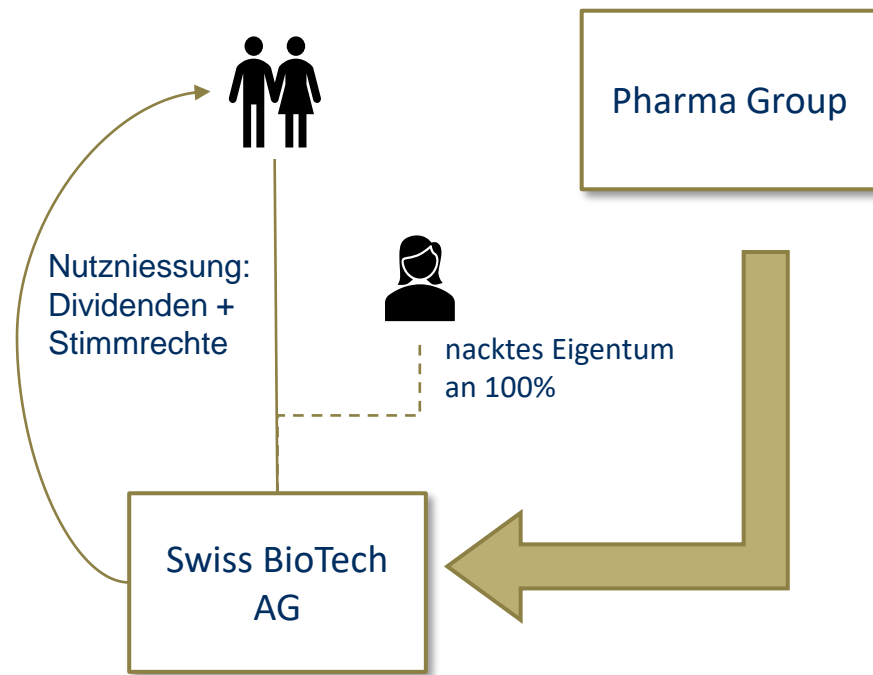
Besteuerung der Nutzniessung in a nutshell

Person	Einkommenssteuer	Vermögenssteuer
Nutzniesser (berechtigt)	Nutzniessungsertrag ist voll steuerbar. Effektiv getragene Kosten können abgezogen werden.	Begünstigter unterliegt der vollen Vermögenssteuer (StHG 13 II)
Nackter Eigentümer (belastet)	Keine Steuer	Keine Steuer

p.m.: Der Tod des Begünstigten als solcher ist kein steuerbares Ereignis: Der nackte Eigentümer wird zum vollen Eigentümer (und ist fortan steuerpflichtig). Ein vorzeitiger Verzicht kann Schenkungssteuern auslösen!

Fallbeispiel : Nutzniessung an Aktien

- Die Eltern Viktor und Maria haben die Swiss BioTech AG (ZH) vor 30 Jahren gegründet.
- Vor fünf Jahren haben die Eltern im Rahmen ihrer Nachlassplanung die Aktien auf ihre Tochter Tina (CEO des Unternehmens) übertragen. Sie haben die Nutzniessung an den Aktien behalten (Dividenden und Stimmrechte, siehe OR/CO 686 II und 690 II).
- Viktor und Maria wohnen mittlerweile in Montreux VD, Tina in Zürich
- Der Grosskonzern Pharma Group interessiert sich für die Swiss BioTech AG und möchte diese erwerben. Die Familie ist verkaufswillig.
- Wie sollen Sie vorgehen?



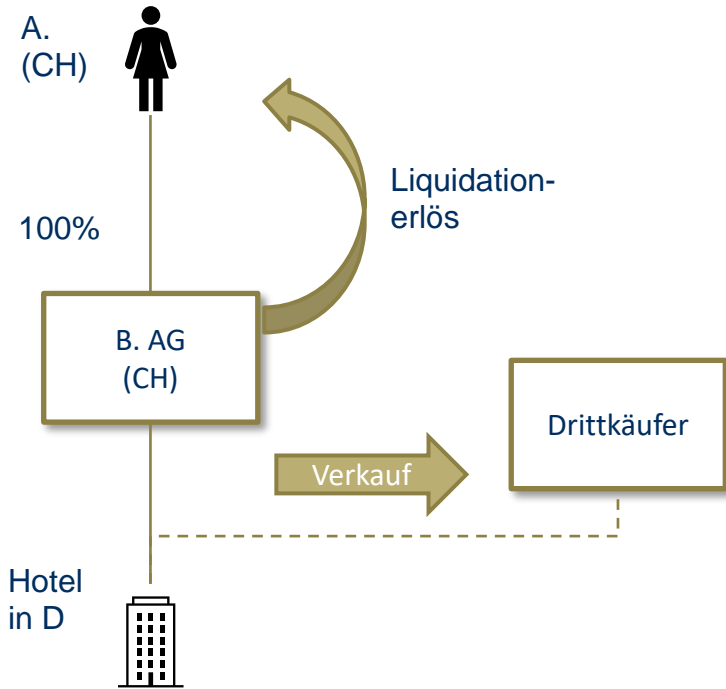
Fallbeispiel : Nutzniessung an Aktien

- Die Tochter kann der PharmaGroup die Aktien verkaufen. Sie kann aber nicht mehr verkaufen, als sie schon hat, d.h. lediglich das nackte Eigentum.
- Um die Nutzniessung zu «eliminieren», können die Eltern sich sodann den Verzicht von der PharmaGroup entschädigen lassen (steuerfrei, BGer 2C_82/2017). Wenn sie nicht verzichteten, dann müsste sich die PharmaGroup die Nutzniessung weiter entgegen halten lassen.
- Der Wert der Nutzniessung ist mittels Barwertmethode zu ermitteln, der Wert des nackten Eigentums entspricht dem Differenzbetrag zwischen vollem Verkaufspreis und Nutzniessung.
- Alternative 1: Die Eltern können aber auch – vor dem Verkauf – gegenüber der Tochter auf die Nutzniessung verzichten und die Tochter verkauft dann volles Eigentum an die PharmaGroup. Verzichten die Eltern unentgeltlich, so fällt in Montreux eine Schenkungssteuer an (rund 6%).
- Alternative 2: Die Eltern kaufen die Aktien von der Tochter zurück (zum Wert des nackten Eigentums). Die Nutzniessung geht somit aufgrund der Subjektsidentität unter (Konsolidierung) und die Eltern werden volle Eigentümer. Danach verkaufen die Eltern an die PharmaGroup weiter. Sowohl Tochter als auch Eltern erzielen (im Prinzip) steuerfreien Kapitalgewinn.

Agenda

1	Besteuerung von Leibrenten	4
2	Steuerfreie Rückzahlung verdeckter Kapitaleinlagen	16
3	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug?	20
4	Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz	23
5	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel	27
6	Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten	30
7	Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung des Bundesgerichts	34

Verdeckte Kapitaleinlagen



- Hotelkauf 2003: Bilanzwert des Hotels war mit EUR 1.8m tiefer als der effektive Anschaffungswert.
- Ebenfalls nicht verbucht war eine Hypothek von EUR 4.5m, die unentgeltlich durch A. übernommen worden war (=„verdeckte Kapitaleinlage“).
- Hotel wurde sodann 2015 für EUR 5.5m verkauft und ein buchmässiger Gewinn erzielt, danach erfolgte Liquidation der Gesellschaft
- Rückführung der Mittel an A = steuerbare Liquidationsdividende von CHF 2.3 Mio. gemäss Steueramt.
- A. machte Handelsrechtswidrigkeit der Bilanz geltend und verlangte Anpassung des Anschaffungswertes. Verkauf habe effektiv zu einem Verlust geführt.
- Urteil der Vorinstanz: Verwaltungsgericht NW vom 19. April 2021 (ST 20 8): Ausschüttung verdeckter Kapitaleinlagen ist steuerbar.

Verdeckte Kapitaleinlagen

Urteil Bundesgericht vom 17. März 2021, BGE 149 II 158 = 9C_678/2021:

- *DBG 20 III: «Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen (Reserven aus Kapitaleinlagen), die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. (...)»*
- Grammatikalische Auslegung: DBG 20 III verlangt keine separate Verbuchung.
- Historische Auslegung: Verbuchungserfordernis in DBG 20 III wurde im Parlament bewusst gestrichen.
- Systematische Auslegung: DBG 125 III ist eine blosser Verfahrensvorschrift und hat keinen materiellen Gehalt; sie richtet sich zudem an Gesellschaften und nicht an den Aktionären.
- Teleologische Auslegung: Verlangt der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer eine Kongruenz von VStG und DBG? BGer: Nein, es sind unterschiedliche Adressaten und verschiedene Veranlagungs- bzw. Erhebungssysteme.
- Bei ausländischen Gesellschaften kann der Nachweis über das Vorliegen qualifizierter KER auch „auf andere Art“ erbracht werden: Benachteiligung von Aktionären schweizerischer Gesellschaften.
- Daher: Die Einkommenssteuerfreiheit von Ausschüttungen von Kapitaleinlagen ist nicht an die Bedingung einer separaten Verbuchung bei der Gesellschaft geknüpft.

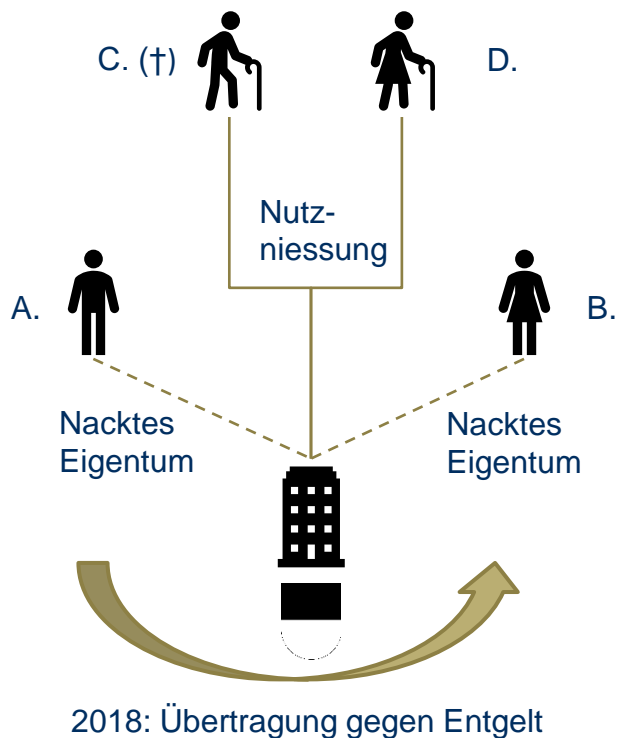
Fragestellungen

- Der Nachweis einer verdeckten Einlage obliegt dem Aktionär.
- Für die Verrechnungssteuer ändert sich nichts (Verbuchungserfordernis).
- Was ist mit der Transponierung bzw. der Agiolösung? Funktioniert diese noch?
- Ist die steuerfreie Rückzahlung von verdeckten KER nur im Rahmen einer Liquidation möglich?
- Gemäss Steueramt TG: Bei Deklaration ist Bruttoertrag im WSV in Spalte A zu deklarieren und gleichzeitig in Spalte B ein Minusbetrag aufzuführen.
- ESTV/Steueramt TG: Steuerfreiheit ist nur dann denkbar, wenn sie nicht zu Unterbesteuerung führt, bzw. nur wenn die ursprüngliche Einlage (etwa von Beteiligungsrechten) nicht schon steuerfrei war.

Agenda

- | | | |
|---|--|-----------|
| 1 | Besteuerung von Leibrenten | 4 |
| 2 | Steuerfreie Rückzahlung verdeckter Kapitaleinlagen | 16 |
| 3 | Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug? | 20 |
| 4 | Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz | 23 |
| 5 | Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel | 27 |
| 6 | Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten | 30 |
| 7 | Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung des Bundesgerichts | 34 |

Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug?



- C († 2020) und D haben ihren Kindern A und B im Dezember 2011 das nackte Eigentum an diversen Wohnungen in Freiburg unter Nutzniessungsvorbehalt übertragen.
- Übertragung 2011 erfolgte im Rahmen eines Erbvorbezuges (Erbvertrag).
- 2018: „Teilungsvertrag“ zwischen A, B, C und D: A überträgt seine Anteile an seine Schwester B gegen eine Zahlung von CHF 200k.
- Steueramt erhebt Grundstücksgewinnsteuer.

Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug?

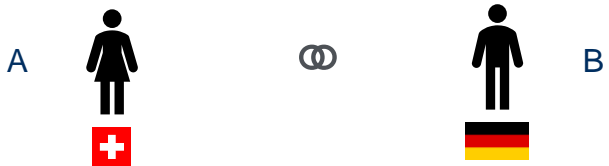
Urteil Bundesgericht vom 23. November 2022, 2C_245/2022:

- Auch die Übertragung von nacktem Eigentum an einer Liegenschaft unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.
- Eine bestehende Nutzniessung ändert daran nichts (*erga omnes*).
- Art. 12 Abs. 3 lit. a sieht den Aufschub bei Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung vor.
- Vorliegend lag keine Teilung vor, da die Eltern zum massgeblichen Zeitpunkt noch am Leben waren, daher wurde Aufschub gemäss BGer zurecht verweigert.
- Gewisse Kantone (u.a. ZH) sind liberaler, wenn ein echter Erbvorbezug (und keine blosser Schenkung) mit Gesamteigentum vorliegt.

Agenda

- | | | |
|---|---|-----------|
| 1 | Besteuerung von Leibrenten | 4 |
| 2 | Steuerfreie Rückzahlung verdeckter Kapitaleinlagen | 16 |
| 3 | Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug? | 20 |
| 4 | Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz | 23 |
| 5 | Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel | 27 |
| 6 | Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten | 30 |
| 7 | Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung des Bundesgerichts | 34 |

Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz



Einkommen A.: CHF 65'200
Vermögen A.: CHF 14'000

Einkommen B.: CHF 135'100
Vermögen B.: CHF 144'000

- A und B heirateten im Jahr 2019.
- A wohnte mit ihrer Tochter im Kanton ZH, B wohnte in Deutschland. Beide gingen an ihrem jeweiligen Wohnort einer Arbeit nach.
- In StE 2019 deklarierte A nur ihr eigenes Einkommen und Vermögen.
- Antrag, sie sei getrennt von ihrem Ehemann zu besteuern:
 - Sie seien „faktisch getrennt“.
 - Sie hätten noch nie einen gemeinsamen Haushalt geführt.
 - Die satzbestimmende Berücksichtigung der Faktoren des Ehemannes würden bei ihr zu einer grossen finanziellen Belastung führen.
- Steueramt:
 - Satzbestimmendes Einkommen: CHF 200'300
 - Satzbestimmendes Vermögen: CHF 158'000
 - Verheiratetentarif

Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz

Stadt Zürich	Alleinstehendentarif	Verheiratetentarif + Satzbestimmung
Staats- und Gemeindesteuern Einkommen	CHF 7'122	CHF 10'022
Staats- und Gemeindesteuern Vermögen	-	-
Direkte Bundessteuer	CHF 879	CHF 4'102
Total	CHF 8'001	CHF 14'124
		+76%

Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz

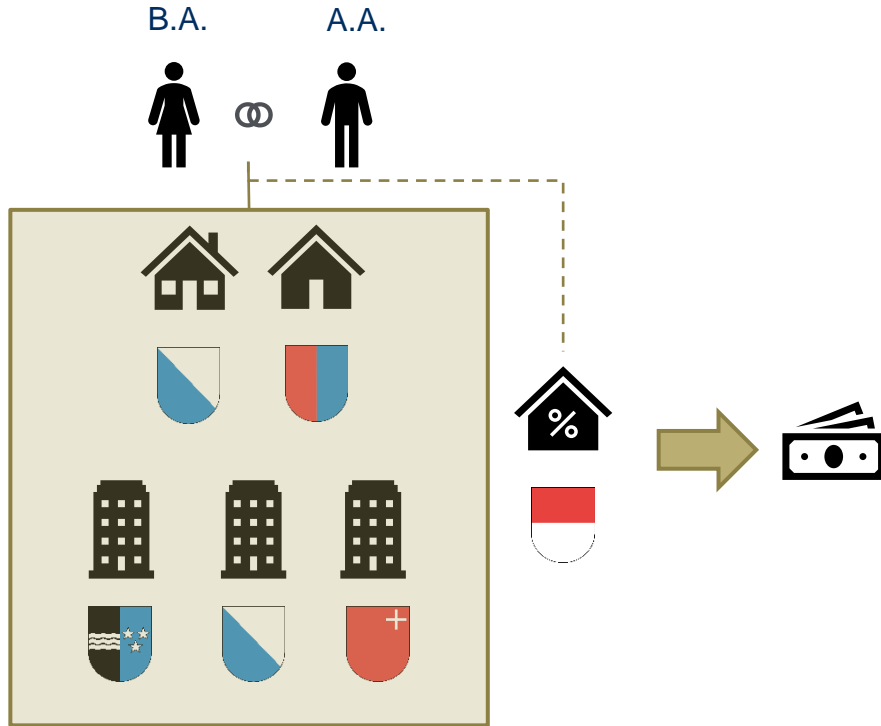
Urteil Bundesgericht vom 2. August 2023, 9C_249/2023:

- Damit von einer rechtlich oder tatsächlich getrennten Ehe ausgegangen werden kann, muss folgendes kumulativ erfüllt sein:
 - Getrennter Wohnsitz bzw. getrennte Wohnstätten
 - Eheliche Gemeinschaft ist aufgehoben (setzt Scheitern der Ehe voraus)
 - Es besteht keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt
- Unterschiede zum Konkubinat:
 - Ehegatten schulden einander Beistand und sorgen gemeinsam, ein jeder nach seinen Kräften, für den gebührenden Unterhalt der Familie (ZGB 159 III und 162 I).
 - Weiter führt das Institut der Ehe zu einer rechtlichen und finanziellen Besserstellung bzw. Absicherung der Ehegatten - etwa bei der beruflichen Vorsorge oder im Erbrecht -, und teilweise auch zu einer steuerlichen Privilegierung (z.B. Erbschaftssteuern).
- Vorliegend ist Ehe intakt, örtliche Trennung stellt keine Aufgabe der ehelichen Gemeinschaft dar.
- Deutscher Güterstand und finanzielle Unabhängigkeit sind nicht relevant.
- Erhebliche Mehrbelastung liegt auf der Hand, wird aber vom Gesetzgeber in Kauf genommen.
- Daher Abweisung der Beschwerde (Gerichtskosten: BGer: CHF 2'000, VGer ZH: CHF 1'140, SRG ZH: vermutlich ähnlich wie VGer).

Agenda

- | | | |
|-------|---|-----------|
| 1 | Besteuerung von Leibrenten | 4 |
| 2 | Steuerfreie Rückzahlung verdeckter Kapitaleinlagen | 16 |
| 3 | Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug? | 20 |
| 4 | Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz | 23 |
| <hr/> | | |
| 5 | Gewerbmässiger Liegenschaftenhandel | 27 |
| <hr/> | | |
| 6 | Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten | 30 |
| 7 | Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung des Bundesgerichts | 34 |

Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel



- A und B hielten diverse Liegenschaften (selbstbewohnt bzw. Kapitalanlage)
- Eine Liegenschaft in SO:
 - Kauf 2012, CHF 3.5 Mio.
 - Fremdfinanzierung 75%
 - Verkauf 2017 CHF 4.3 Mio.
- A. arbeitet in baunaher Branche

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel

Bundesgerichtsurteil vom 13. Oktober 2022, 2C_643/2021

- Beim Kauf:
 - Atypisches hohes Risiko mit 75% Fremdfinanzierung
 - Von allem Anfang an sei zeitnaher gewinnträchtiger Verkauf angestrebt worden.
 - Kauf sei unter Ausnützung von Fachkenntnissen erfolgt.
- Während der Haltezeit:
 - Intensive, systematische und planmässige eigene Bewirtschaftung, hoher zeitlicher Aufwand
 - Dies übersteige eine private Vermögensverwaltung
- Beim Verkauf:
 - Einsatz spezifischer Fachkenntnisse
 - Intensive Vorabklärungen, Erstellung Verkaufsdokumentation, Besichtigungen, etc.
- Fast gänzlich ein Thema der Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz! BGer weicht davon nur ab, wenn Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 1 BGG).

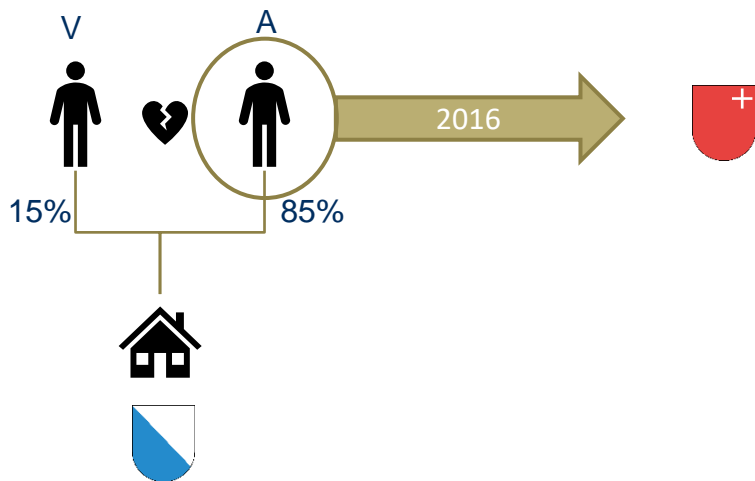
Agenda

- 1 Besteuerung von Leibrenten 4
- 2 Steuerfreie Rückzahlung verdeckter Kapitaleinlagen 16
- 3 Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug? 20
- 4 Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz 23
- 5 Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel 27

- 6 **Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten** 30

- 7 Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung des Bundesgerichts 34

Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten



- A bewohnte mit seinem Lebenspartner eine Wohnung in ZH (STWE).
- Am 31.10.2016 meldet sich A nach SZ ab (wegen Trennung vom Lebenspartner): StE in SZ mit steuerbarem Einkommen von CHF 12.5 Mio. und steuerbarem Vermögen von CHF 10.5 Mio.
- (Ehemaliger) Lebenspartner bleibt in ZH-Wohnung.
- Steueramt ZH macht geltend, der Wohnsitz sei unverändert in ZH geblieben.

Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten

Urteil Bundesgericht vom 20. Juli 2023, 9C_229/2023:

- Zu welchem Ort bestehen die stärkeren Beziehungen?
- Die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person können sie so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt.
- Wo ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister)?
- Gibt es ausserfamiliäre soziale Beziehungen (z.B. Teilnahme am Vereinsleben)?
- Welche berufliche Stellung hat der Steuerpflichtige?
- Welche Wohnverhältnisse liegen an den verschiedenen Orten vor?
- Gewichtung basierend auf persönlicher Situation (z.B. Alter): Gesamtbetrachtung
- Die Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden.

Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten

Urteil Bundesgericht vom 20. Juli 2023, 9C_229/2023:

- Volumen des Umzugsgut nach SZ war nur 12 m³.
- Eigene Möbel und Haushaltsgegenstände in ZH zurückgelassen.
- Keine Vermietung/Verkauf an den in der Wohnung weiterlebenden Ex-Konkubinatspartner.
- Trotz Auszug weiterhin aufwändige Gartensanierung und -umgestaltung von CHF 300'000 in ZH.
- Seit der Abmeldung in ZH im Oktober bis Dezember 2016: 43 Anwesenheitstage in der Schweiz, davon 19 in ZH, vor allem für Restaurantbesuche und Freizeitaktivitäten.
- Im fraglichen Zeitraum nur drei Einkäufe und ein Bargeldbezug in SZ.
- Keine vertiefte persönliche Beziehung zu SZ nachgewiesen.
- Sodann Widersprüche hinsichtlich Trennung: weiterhin monatliche Geldleistungen an angeblichen Expartner, Paartherapie, weiterhin teure gemeinsame Urlaube und Geschäftsreisen.
- Daher: Lebensmittelpunkt weiterhin in ZH.

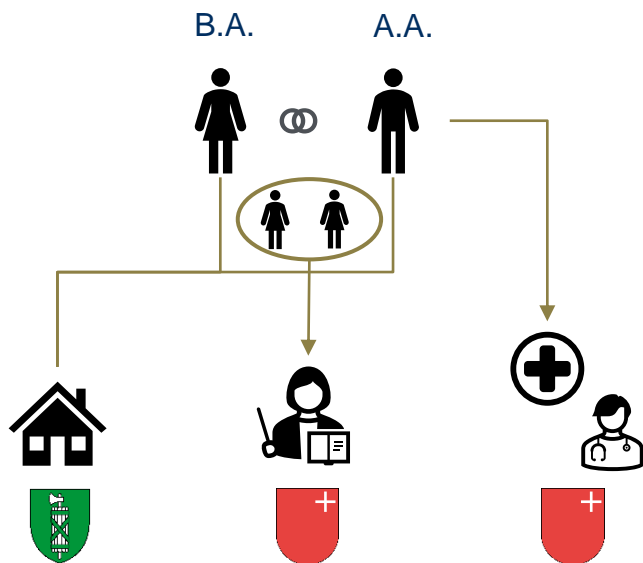
Notabene:

- Der Kanton SZ hat zu Unrecht eine unbeschränkte Steuerpflicht angenommen. Dadurch hat der Kanton SZ bzw. seine Steuerverwaltung gegen das StHG sowie gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verstossen.
- Deshalb muss der Kanton SZ die Hälfte der Gerichtskosten übernehmen und dem Beschwerdeführer A eine reduzierte Parteientschädigung bezahlen (!).

Agenda

1	Besteuerung von Leibrenten	4
2	Steuerfreie Rückzahlung verdeckter Kapitaleinlagen	16
3	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Übertragung nach Erbvorbezug?	20
4	Ehegattenbesteuerung bei getrenntem Wohnsitz	23
5	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel	27
6	Interkantonale Doppelbesteuerung: Fakten, Fakten, Fakten	30
7	Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung des Bundesgerichts	34

Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung



- A.A. und B.A. bewohnen mit ihren Töchtern ein Eigenheim in SG.
- A.A. ist als selbständiger Arzt in SZ tätig. Die Töchter gehen im Jahr 2018 in SZ zur Schule.
- Bis 2017 alle unbeschränkt in SG steuerpflichtig (Ausscheidung Geschäftsort SZ).
- 11.04.2018: Abmeldung des Ehepaars von SG nach SZ.
- 20.07.2020: Veranlagung SZ für Steuerjahr 2018, unbeschränkte Steuerpflicht (Bund + Kanton): Rechtskraft
- SG nicht einverstanden:
 - 08.09.2020: Veranlagung in SG für Steuerjahr 2018 (unbeschränkte Steuerpflicht)
 - Erfolgreiche Rechtsmittel des Ehepaars in SG, aber unbeschränkte Steuerpflicht in SG an sich wird nicht bestritten (!)
 - Urteil VGer SG am 16.10.2022: Abweisung
- Revisionsgesuch in SZ für 2018, 07.12.2021: Nichteintreten
- Weiterzug Urteil VGer SG an Bundesgericht
- SZ verzichtet offenbar auf die direkte Bundessteuer für 2018

Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung



Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung

Urteil Bundesgericht vom 17. August 2023, 9C_710/2023:

- Bisher: Verwirkung des Beschwerderechts gegen interkantonale Doppelbesteuerung:
 - Bei vorbehaltloser Anerkennung des Steueranspruchs, oder
 - Bei Rechtsmissbrauch bzw. Treuwidrigkeit
 - → Schutz des erstveranlagenden Kantons, nicht erhobene Steuern zurückerstatten zu müssen.
- Zunächst gab es kein ausdrückliches verfassungsmässiges Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.
- Früher stand der Souveränitätskonflikt im Vordergrund: ging aber auf Kosten des Doppelbesteuerungsverbots und der Rechte des Einzelnen.
- Verfahrensmässig war unter dem alten Bundesrechtspflegegesetz (OG) noch die direkte Beschwerde ans Bundesgericht gegeben: « *Bei Beschwerden auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung (...) muss der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden.* » (aArt. 86 Abs. 2 OG; nicht mehr in Kraft)
- Unter dem BGG nicht mehr möglich (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG).

Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung

«In praktischer Hinsicht fällt (...) ins Gewicht, dass die kantonale Steuerlast vor allem auf hohen Einkommen **heute wesentlich schwerer wiegen** dürfte als am Ende des 19. und zu Beginn des 20. Jahrhunderts. (...).

Die Verwirkung des Beschwerderechts und die daraus resultierende interkantonale Doppelbesteuerung **treffen die steuerpflichtigen Personen demnach im Schnitt heute deutlich härter** als zu Beginn dieser Rechtsprechung.

Umgekehrt sind die Veranlagung und die Rückerstattung von zu Unrecht bezogenen Steuern für die Kantone heute dank der **Automatisierung** der administrativen Prozesse mit bedeutend weniger Umtrieben verbunden, als dies früher der Fall war.

Die Steuern, welche die Kantone im Fall der Verwirkung des Beschwerderechts einbehalten dürfen, obschon sie eigentlich kein Besteuerungsrecht hätten, **werden deshalb den Veranlagungs- und Rückerstattungsaufwand, den die steuerpflichtige Person verursacht hat, in aller Regel bei weitem übersteigen.**» (E. 2.3.3.)

Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung

- Die Verwirkung des Beschwerderechts erweist sich daher **nicht länger als verhältnismässige Massnahme**, um treuwidrigem Verhalten einer steuerpflichtigen Person im interkantonalen Verhältnis zu begegnen. (E. 2.5.)
- Die Person solle besser den erstveranlagenden Kanton für den **verursachten Verwaltungsaufwand entschädigen**. (E. 2.5.1.)
- Vom Verwirkungsprinzip **profitiert in erster Linie der nichtberechtigte Kanton**. (E. 2.5.2.)
- «Wesentlich schwerer als das Interesse des erstveranlagenden Kantons wiegt ohnehin das **Interesse des zweitveranlagenden, zur Besteuerung effektiv berechtigten Kantons** daran, dass sich steuerpflichtige Personen ihrer kantonalen Steuerpflicht nicht entziehen, indem sie eine Steuerpflicht in einem anderen Kanton vorspiegeln.» (E.2.5.2.)
- Das Fehlverhalten des Pflichtigen (Treffen besonderer Vorkehrungen, Vorspiegeln falscher Tatsachen, Gegenseitiges Ausspielen der Kantone, fehlerhafte Deklaration) dürfte regelmässig ohnehin eine **versuchte Steuerhinterziehung** darstellen. (E.2.5.3.).
- «Bei der Berufung auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens ist jedoch praxisgemäss - insbesondere bei passivem Verhalten - Zurückhaltung angebracht, da **dies stets auf eine Verkürzung der gesetzlichen Rechtspositionen der Bürgerinnen und Bürger hinausläuft**.» (E.4.4.2.).

Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung

- «Vor diesem Hintergrund könnte die Beseitigung einer grundsätzlich verfassungswidrigen interkantonalen Doppelbesteuerung nur dann verweigert werden, wenn sich das Verhalten einer doppelt besteuerten Person **als qualifiziert missbräuchlich erweist** und der **betroffene Kanton zugleich ausnahmsweise ein legitimes Interesse daran hat, bezogene Steuern einzubehalten**, obschon er nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht oder sogar bereits nach harmonisiertem Steuerrecht keinen Steueranspruch hat.» (E.4.4.2.)
- Ob treuwidriges Verhalten vorliegt, ist nicht mehr eine Frage der Zulässigkeit der Beschwerde (Eintretensvoraussetzung), sondern eine materielle Frage.

Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung

- Vorliegend hatten sich die Steuerpflichtigen in erster Linie aus schulischen Gründen umgemeldet und nicht, um sich der Besteuerung in SG zu entziehen.
- Sie hatten ihrer Wohnsitzgemeinde in SG sogar mitgeteilt, dass sich steuerlich nichts ändern sollte.
- Steueramt SZ hätte gegenüber Steueramt SG trotzdem auf Steuerpflicht in SZ gepocht.
- Fehlverhalten der Steuerpflichtigen plus Versäumnisse der SZ-Behörden.
- Aufhebung Veranlagung SZ durch Bundesgericht.
- 75% der Gerichtskosten zulasten der Steuerpflichtigen (trotz Obsiegens) und 25% zulasten des Kantons SZ.

Interkantonale Doppelbesteuerung: Praxisänderung



Verhältnismässigkeit und Augenmass



Legalitätsprinzip und kantonales Besteuerungsrecht



Stärkung des Doppelbesteuerungsverbots



Stärkung der Rechte der Bürgerinnen und Bürger



Verweigerung der Beseitigung Doppelbesteuerung nur noch in qualifizierten Ausnahmefällen zulässig



Zu erwarten: Verhärtung der Praxis zur Steuerhinterziehung

Danke für Ihre
Aufmerksamkeit

Robert Desax

Robert Desax, Partner
lic. iur., LL. M. (tax), Rechtsanwalt
Dipl. Steuerexperte

Direktwahl: +41 58 658 52 77
robert.desax@walderwyss.com



CV / vCard

