Zürcher Steuerseminar

Lake Side Zürich, 3. Dezember 2024

Robert Desax

Agenda

1	Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer	3
2	Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer	11
3	Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung	16
4	Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist	20
5	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip	24
6	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage	33
7	Übertragung einer Nutzniessung	37
8	Besteuerung eines Wohnrechts	40

Agenda

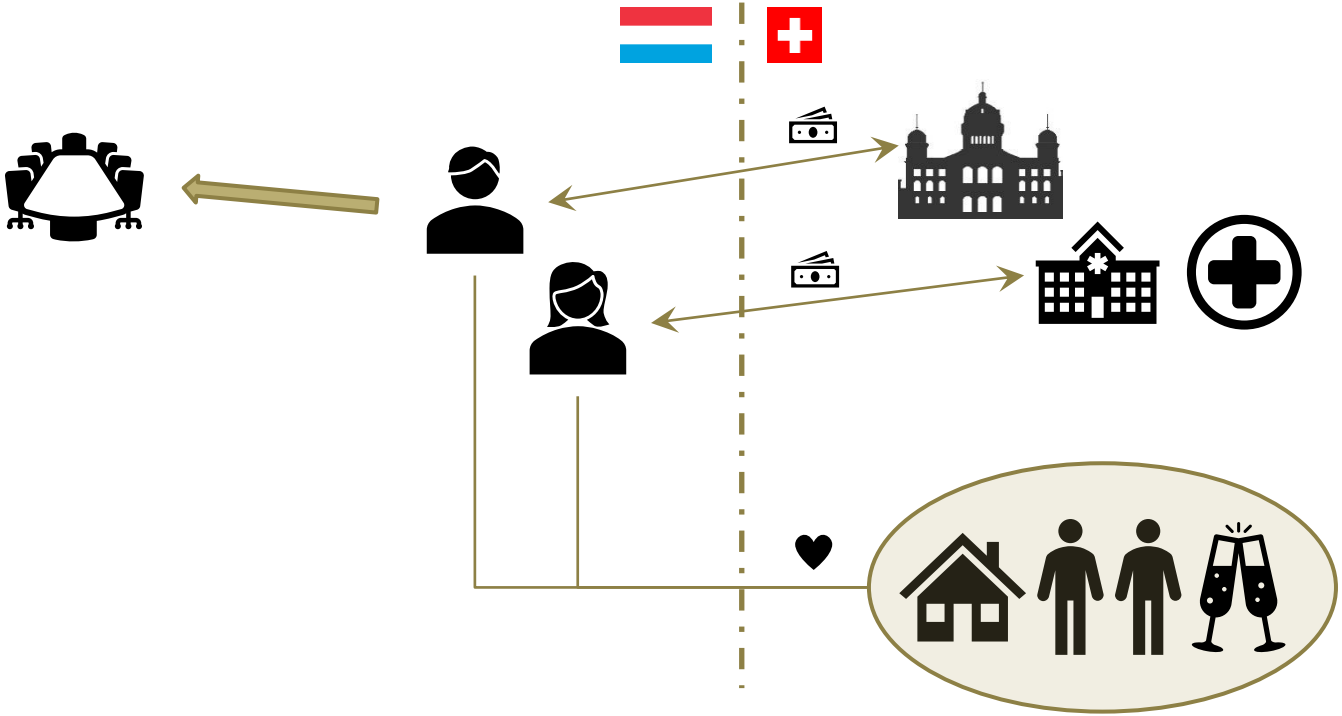
1	**Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer**	**3**
2	Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer	11
3	Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung	16
4	Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist	20
5	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip	24
6	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage	33
7	Übertragung einer Nutzniessung	37
8	Besteuerung eines Wohnrechts	40

Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer

BGer 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 = 150 II 244, Ausgangslage:

- Das Ehepaar A.A. und B.A. wohnten seit 1993 in der Stadt Bern. Heimatort von A.A. ist im Kanton LU.
- A.A. arbeitet seit 2001 für ein Bundesamt. Ab 2016 vertritt er die Schweiz bei einer ausländischen behördlichen Stelle in Luxemburg (befristeter Auslandeinsatz bis 2018): A.A. und B.A. ziehen daher weg und melden sich per 30. Juni 2016 in Bern ab.
- B.A. arbeitet danach noch zu 50% in einem Spital im Kanton Bern: Quellensteuern.
- Die Wohnung in Bern behalten sie. B.A. übernachtet dort jeweils montags, dienstags und mittwochs. Sie verbringt alle vier bis fünf Wochen das Wochenende in der Schweiz. In derselben Wohnung wohnen zum Teil auch die in Ausbildung stehenden erwachsenen Söhne. 2019 gibt B.A. ihren Job in Bern auf und eröffnet ein Geschäft in Luxemburg.
- Regelmässig Besuch von Schweizer Freunden in Luxemburg.
- A.A. verbringt 277 Tage in Luxemburg, 40 Tage in Bern und 18 Tage anderswo.
- B.A. verbringt 134 Tage in Luxemburg, 187 Tage in Bern und 17 Tage anderswo.
- A.A. und B.A. verbringen zusammen 134 Nächte in Luxemburg, 40 Nächte in Bern und 17 Nächte anderswo.
- (Zahn-)Arztbesuche sowie Bankbeziehungen weiterhin in der Schweiz. Alle zwei Monate für Familienanlässe in der Schweiz .
- A.A. und B.A. wollen Verbindungen zur Schweiz mit Blick auf künftige Rückkehr aufrecht erhalten.

Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer



Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer

- 2018: Einleitung Wohnsitzverfahren durch die kantonale Steuerverwaltung für 2017
- 2019, Feststellungsverfügung StV BE: Wohnsitz blieb in Stadt Bern (für Kantons- und Gemeindesteuern und für DBSt 2017), weil:
  - Mietwohnung in Bern behalten
  - B.A. hat dort regelmässig übernachtet und ging in Bern einer Erwerbstätigkeit nach
  - In der Schweiz wurden wesentliche persönliche Beziehungen unterhalten (zu den Söhnen und zu hiesigen Freunden)
- Rechtsmittel von A.A. und B.A. im Kanto Bern bleiben allesamt erfolglos (bis und mit Verwaltungsgericht BE).
- BGer: Es stellen sich formelle und materielle Fragen.

Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer

In formeller Hinsicht:

- Es ist nicht strittig, ob DBSt geschuldet ist: Gemäss Art. 3 Abs. 5 DBG unterliegen Bundesbeamte, die im Ausland leben und dort steuerbefreit sind, der DBSt an ihrem Schweizer Heimatort (inkl. die Ehegatten).
- Zuständig wäre somit hier aber der Kanton LU (Heimatort von A.A.), nicht BE.
- Es kommen somit mehrere Kantone in Frage. Entscheid darüber obliegt der ESTV (Art. 108 Abs.1 DBG).

Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer

Art. 108 Bei ungewisser oder streitiger Zuständigkeit

1 Ist der Ort der Veranlagung im Einzelfall ungewiss oder streitig, so wird er, wenn die Veranlagungsbehörden nur eines Kantons in Frage kommen, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wenn mehrere Kantone in Frage kommen, von der ESTV bestimmt. Die Verfügung der ESTV unterliegt der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege.[214]

2 Die Feststellung des Veranlagungsortes kann von der Veranlagungsbehörde, von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und von den Steuerpflichtigen verlangt werden.

3 Hat im Einzelfall eine örtlich nicht zuständige Behörde bereits gehandelt, so übermittelt sie die Akten der zuständigen Behörde.

Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer

Urteil BGer:

- Der Kanton BE war nicht befugt, über die Zuständigkeit für die Veranlagung der DBSt zu entscheiden.
- DBSt: Grundsatz der Einheit der Veranlagungszuständigkeit (anders als bei kantonalen Steuern)
- Entscheid des Kantons Bern ist nicht nur anfechtbar, sondern er ist nichtig.

Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer

In materieller Hinsicht:

- Der Wohnsitz bestimmt sich alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert
- Lebensmittelpunkt
- Auch die Absicht, bei eintretender Änderung der Verhältnisse oder nach bestimmter Zeit anderswohin zu übersiedeln, schliesst den Wohnsitz am Orte des tatsächlichen Aufenthaltes nicht aus (üblicherweise aber mindestens ein Jahr Aufenthalt erforderlich).
- Die Verfügbarkeit einer Wohnstätte in der Schweiz ist für die Bestimmung des Lebensmittelpunktes von einigem Gewicht und kann der Annahme einer Wohnsitzverlegung ins Ausland entgegenstehen.
- Schweizer Bankkonten sowie Arztbesuche sind von nur geringer Bedeutung.
- Es ist nicht erforderlich, dass die steuerpflichtige Person sämtliche Beziehungen zum bisherigen Wohnsitz endgültig löst.
- Lebensmittelpunkt des Ehepaars vorliegend in Luxemburg.
- Zuständigkeit für die DBSt liegt somit beim Heimatkanton LU.

Agenda

1	Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer	3
2	**Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer**	**11**
3	Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung	16
4	Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist	20
5	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip	24
6	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage	33
7	Übertragung einer Nutzniessung	37
8	Besteuerung eines Wohnrechts	40

Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer

BGer 9C_323/2023 vom 7. August 2024 (zur Publikation in den BGE vorgesehen), Vorgeschichte:

- Die A. AG hatte ihren statutarischen Sitz zunächst in ZH, verlegte ihn 2015 aber nach ZG. Sie wurde fortan in ZG veranlagt (inkl. DBSt).
- 2017 leitete ZH eine Untersuchung zum Ort der tatsächlichen Verwaltung ein. 2018 erging in ZH eine Veranlagung für das Jahr 2015 (unbeschränkte Steuerpflicht, inkl. DBSt). SRG und VGer bestätigten Auffassung des Steueramtes ZH. Revisionsantrag in ZG wurde abgewiesen.
- BGer 2C_663/2019 vom 26. März 2020:
  - Ort der tatsächlichen Verwaltung war in ZH.
  - Das Verhalten der A. AG war rechtsmissbräuchlich, daher hatte sie die Doppelbesteuerung hinzunehmen.
  - Urteil betraf aber nur die Staats- und Gemeindesteuern. Auf das Gesuch, die DBSt zu klären, trat das BGer nicht ein (Streitgegenstand kann vor BGer nicht ausgeweitet werden).

Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer

- Daher zweiter Rechtsgang zur Frage der Erhebung der DBSt (9C_323/2023 vom 7. August 2024).
- ZG hat die DBSt 2015 im Jahr 2017 bereits veranlagt und ist nicht gewillt, darauf zurückzukommen.
- ZH verlangt von ESTV eine Feststellungsverfügung gemäss Art. 108 DBG

Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer

- ESTV entscheidet 2021:
  - Ort der tatsächlichen Verwaltung in ZH. Veranlagungsort für die DBSt ist somit ZH (hat auch bereits 2018 veranlagt).
  - ZG erhebt die Verwirkungseinrede.
  - ESTV gelangt zum Schluss, dass sie kantonale Veranlagungen betreffend die DBSt aufgrund der Zuständigkeit nur aufheben kann, sofern diese zumindest in einem Kanton noch nicht definitiv und rechtskräftig sind.
  - Die A. AG hat sich rechtsmissbräuchlich verhalten. Sie hat ihr Recht auf Anfechtung der doppelten Erhebung der DBSt verwirkt.
- BVGer heisst Beschwerde der A. AG gut (Urteil vom 27. März 2023 A-360/2022).
- Der Kanton ZG gelangt ans BGer.

Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer

- Urteil BGer (9C_323/2023 vom 7. August 2024):
  - DBSt: Prinzip der Einheit des Veranlagungsortes (anders als bei Kantonssteuern: keine Aufsplitterung oder Unterscheidung von persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit).
  - Die Zuständigkeit von ZH ist unbestritten. Die DBSt-Veranlagung durch den unzuständigen Kanton ZG ist damit nichtig.
  - Die Nichtigkeit ist mit Wirkung *ex tunc* (also von Anfang an) von jeder mit der Sache befassten Behörde jederzeit und von Amtes wegen zu berücksichtigen. Treuwidrigkeit ändert daran nichts.
  - Daher erübrigt sich die Frage, ob die ESTV die Veranlagung von ZG hätte aufheben können oder sollen.
  - Die Zahlung der DBSt in ZG erfolgte bzgl. Bundesanteil von 83% mit befreiender Wirkung.
  - Über den Kantonsanteil von 17% müssen die Kantone untereinander abrechnen.
  - ZG hat Anspruch auf Erstattung der Kosten (Erlass einer Verfügung gegenüber Gesellschaft). Kostenansatz von CHF 400 pro Steuerperiode wäre beispielsweise angemessen.

Agenda

1	Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer	3
2	Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer	11
3	**Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung**	**16**
4	Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist	20
5	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip	24
6	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage	33
7	Übertragung einer Nutzniessung	37
8	Besteuerung eines Wohnrechts	40

Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung

- BGer 9C_591/2023 vom 2. April 2024 = 150 II 321
- A. AG verlegte ihren Sitz im Jahr 2008 von SG nach AR.
- 2021: SG stellt fest, dass Ort der tatsächlichen Verwaltung «sehr wahrscheinlich» in SG liegt. Die A. AG habe somit den Gegenbeweis zu erbringen (Umkehr der Beweislast).
- BGer: eine «sehr wahrscheinliche» Tatsache genügt nicht und widerspricht der Untersuchungsmaxime und den Beweislastregeln.
- Aber: In Wahrheit geht es um eine Modifikation des Beweismasses.
- Beweismass = Grad, zu welchem eine Behörde oder ein Gericht von einer Tatsache überzeugt sein muss, um sie als bewiesen betrachten zu dürfen.

Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung

- Steuerrecht im Allgemeinen: Regelbeweismass der vollen Überzeugung (es gibt keine ernsthaften oder höchstens leichte Zweifel)
- Sozialversicherungsrecht: Regelbeweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit
- Unabhängig hiervon muss eine Beweiserleichterung aber auf jeden Fall möglich sein für Tatsachen, bei denen der volle Beweis schon nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist («Beweisnot»).
- Wo die Geschäfte geführt werden und die einzelnen Entscheide getroffen werden, ist eine Tatsache, deren Feststellung für die beweisführungsbelasteten Steuerbehörden regelmässig unmöglich oder zumindest unzumutbar ist.
- Im Sinne einer Beweiserleichterung (Senkung des Beweismasses) ist deshalb davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Kantonsgebiet befindet, sobald eine <u>überwiegende Wahrscheinlichkeit</u> dafür besteht, dass sich die relevante Geschäftsführung schwergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspielt.

Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung

– Nota bene:

Verzerrungen im Nationalen Finanzausgleich (NFA), die durch Doppelbesteuerungsfälle hervorgerufen werden können, sind kein Grund dafür, einem Kanton im Doppelbesteuerungsverfahren vor Bundesgericht zu gestatten, zu Unrecht bezogene Steuern einzubehalten (E. 4.5).

Agenda

1	Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer	3
2	Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer	11
3	Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung	16
4	**Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist**	**20**
5	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip	24
6	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage	33
7	Übertragung einer Nutzniessung	37
8	Besteuerung eines Wohnrechts	40

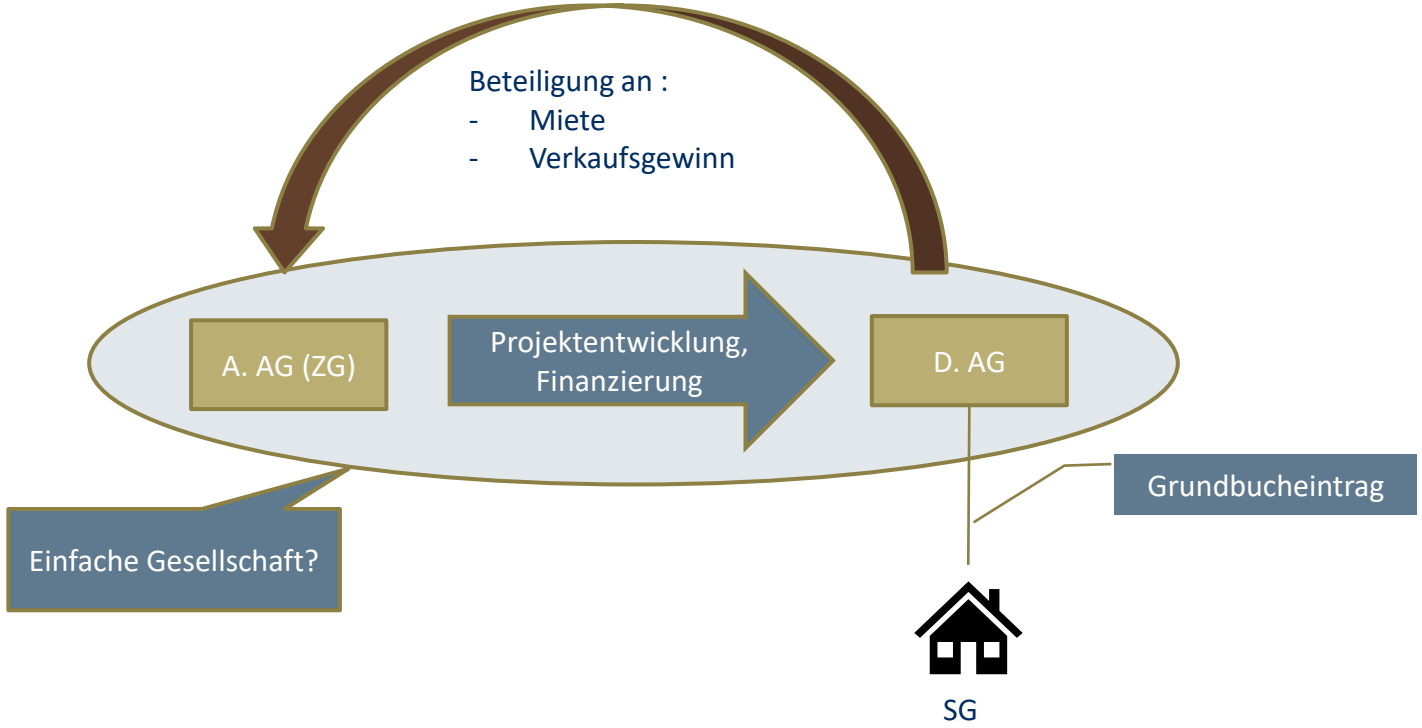
Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist

Urteil BGer 9C_10/2023 vom 26. Juli 2023, Ausgangslage:

- A. AG (Kanton ZG) finanziert den Erwerb der Liegenschaft in SG durch die D. AG (Kanton unklar). A. AG erbringt darüber hinaus Projektentwicklungsleistungen.
- A. AG partizipiert an Mietertägen und am Verkaufsgewinn.
- Steueramt SG geht von einfacher Gesellschaft und von einer beschränkten Steuerpflicht der A. AG in SG aus. Diese habe an einem Grundstück in SG ein einem dinglichen Recht wirtschaftlich gleichkommendes persönliches Nutzungsrecht
- Art. 21 Abs. 1 lit. c StHG:

> *Juristische Personen mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung* ***ausserhalb des Kantons sind steuerpflichtig****, wenn sie:*
>
> *(…)*
>
> *c. an Grundstücken im Kanton Eigentum,* ***dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichzuachtende [«gleichkommende»] persönliche Nutzungsrechte*** *haben;*

Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist



Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist

BGer 9C_10/2023, Urteil vom 26. Juli 2023:

- Qualifikation als einfache Gesellschaft unbestritten.
- Trotz fehlender formaler Eigentümerstellung und dinglicher Berechtigung: Das BGer bestätigt die wirtschaftliche Zugehörigkeit der A. AG in SG, insbesondere wegen der einfachen Gesellschaft und dem festen Anteil am Veräusserungsgewinn.
- Was wären die Folgen bei natürlichen Personen? (Themen: beschränkte Steuerpflicht, gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, Grundstückgewinnsteuer, stille Gesellschafter, etc.)

Agenda

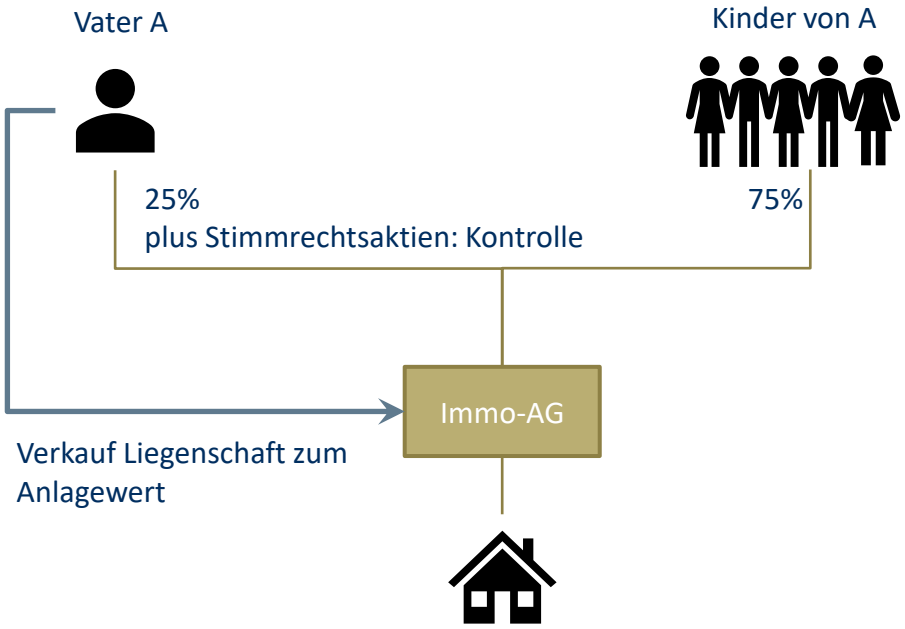
1	Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer	3
2	Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer	11
3	Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung	16
4	Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist	20
5	**Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip**	**24**
6	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage	33
7	Übertragung einer Nutzniessung	37
8	Besteuerung eines Wohnrechts	40

Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip

BGer 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 = 150 I 1 (Sachverhalt etwas vereinfacht)

- 2010: A erwirbt eine Liegenschaft für CHF 1.9 Mio. in der Stadt Zürich
- 2016: A verkauft die Liegenschaft an die familieneigene Immo-AG für CHF 1.9 Mio. (= Anlagekosten). Verkehrswert der Liegenschaft: CHF 2.6 Mio.
- Immo-AG wird zu 25% von A und zu 75% von seinen fünf Kindern gehalten. A kontrolliert die Immo-AG aber dank seiner Stimmrechtsaktien.
- A reicht Steuererklärung für die GGSt ein: Gewinn = Null
- Steueramt Stadt Zürich stellt auf einen Ersatzwert ab (Verkehrswert). Steuerbarer Gewinn daher: CHF 0.7 Mio.

Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip



Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip

Urteil des BGer :

- Art. 12 Abs. 1 StHG erlaubt es den Kantonen nicht, bezüglich Verkaufserlös auf einen Ersatzwert abzustellen (anders als bezüglich Erwerbspreis).
- § 222 StG ZH:

> *Als Erlös gilt der Kaufpreis [bzw. aus Sicht des steuerpflichtigen Veräusserers: der Verkaufspreis] mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.»*

- Steueramt muss daher die zusätzliche Gegenleistung identifizieren, die dem Veräusserer zugeflossen ist.

Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip

– Gemäss BGE 143 II 33 aus dem Jahr 2016:

> *Bei unterpreislichen Veräusserungen an eine von der veräussernden Person beherrschte Unternehmung setzt sich der Wert der Gegenleistung aus zwei Komponenten zusammen: einerseits dem vereinbarten und verurkundeten Kaufpreis und <u>andererseits der verdeckten Wertsteigerung, die sich infolge der verdeckten Kapitaleinlage auf der privaten Beteiligung ergibt</u>.*

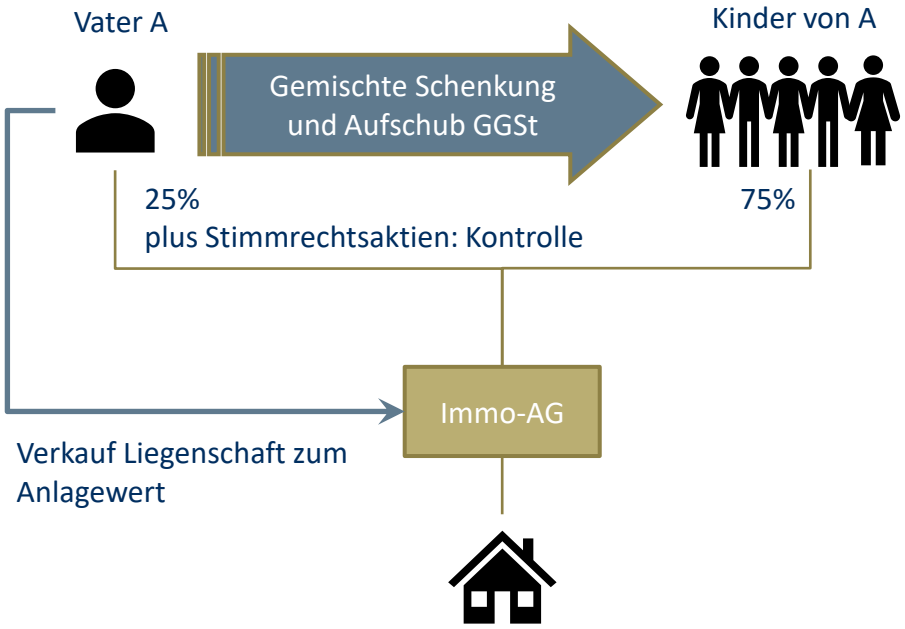
– Das Bundesgericht räumt aber jetzt (mit Verweis auf Literatur) ein:

> *Streng zivilrechtlich betrachtet kann in der blossen Wertzunahme von Aktien an der erwerbenden Gesellschaft keine Leistung derselben an den Veräusserer gesehen werden.*

Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip

- Bei dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise darf aber gemäss BGer nicht ignoriert werden, dass vorliegend ein Grossteil der Wertsteigerung auf den Aktien der Kinder erfolgte (Kapitalmehrheit und nicht Stimmenmehrheit ist massgeblich).
- Wer somit A sagt und die Wertsteigerung der Aktien miteinbeziehen will, der muss auch B sagen und anerkennen, wenn die Wertsteigerung auf Aktien anfällt, die nicht vom Veräusserer gehalten werden.
- Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist somit von einer (gemischten) Schenkung an die Kinder auszugehen: Steueraufschub.
- Steuerumgehung?
- Emissionsabgabe…
- Und wie wäre es in einem dualistischen System?

Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip



Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip

– Die als BGE 150 I 1 publizierte Fassung enthält die oben besprochenen technischen Ausführungen (E. 3) zur Grundstückgewinnsteuer und dem Steueraufschub nicht (!), sondern nur die (sehr lesenswerte) Erwägung 4 zur Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht:

> *Die besondere Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht rührt daher, dass es "zum **Wesen des modernen Rechtsstaats** gehört" (…), nur auf einer **formellgesetzlichen** – d.h. demokratisch abgestützten – Grundlage in das Vermögen der Bürger einzugreifen und von ihnen Steuern zu erheben ("**no taxation without representation**"; (…)).*
>
> *Im Unterschied zu den meisten anderen Rechtsgebieten hat das Legalitätsprinzip im Steuerrecht den Status eines **verfassungsmässigen Rechts, das den Einzelnen davor schützt**, dass ihn die Verwaltung ohne formellgesetzliche Grundlage steuerlich belastet.*

Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip

– Betreffend Verhältnis des Legalitätsprinzips zum Grundsatz von Treu & Glauben und zum öffentlichen Interesse an der Durchsetzung des objektiven (Steuer-)Rechts:

> *Aus den vorstehenden Erwägungen erhellt, dass die besondere Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht* ***auf diejenigen Tatbestände und Tatbestandselemente beschränkt ist, die sich zum Nachteil der Bürgerinnen und Bürger auswirken****. (…)*
>
> *Wenn (…) feststeht, dass die Steuerbehörde effektiv eine Auskunft erteilt hat, ist sie daran gebunden, sobald die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind.*
>
> *In einem echten Konflikt, d.h. wenn die praxisgemässen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind und insbesondere die Auskunft der Steuerbehörde nicht offensichtlich unrichtig ist,* ***geht also auch im Steuerrecht das Vertrauensschutzprinzip dem Legalitätsprinzip vor und nicht umgekehrt****.*

Agenda

1	Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer	3
2	Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer	11
3	Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung	16
4	Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist	20
5	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip	24
6	**Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage**	**33**
7	Übertragung einer Nutzniessung	37
8	Besteuerung eines Wohnrechts	40

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage

Urteile des BGer 9C_632/2023 und 9C_613/2023 vom 22. Januar 2024.

- A hat diverse Liegenschaften gekauft und hält diese in einer einfachen Gesellschaft mit B. B bringt das Immobilien-Knowhow mit.
- Beim Erwerb seiner Immobilien verfolgt A jeweils die gleiche Finanzierungsstrategie:
  - Er sucht und erwirbt gezielt Liegenschaften, deren Verkehrswert über dem Kaufpreis liegt.
  - Die betreffende Differenz ermöglicht es A, gegenüber den Banken den Nachweis der für die Erteilung der Hypotheken erforderlichen «Eigenmittel» aufzubringen.
  - Diese «stillen Reserven» dienen aus Sicht der Bank somit als Equity.
  - De facto braucht A keine eigenen liquiden Mittel für die Käufe.
- Nach ein paar Jahren zerstreiten sich A und B. Sie verkaufen daher ihre Liegenschaften.
- Steueramt schliesst auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel (DBSt).

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage

- A macht geltend, er sei nicht voll fremdfinanziert, massgeblich seien Verkehrswerte, nicht Anlagewerte.
- Ausserdem habe er aufgrund eines äusseren Zwanges verkaufen müssen (Streit).
- Urteil BGer:

Eine hohe Fremdfinanzierung weist auf ein hohes Risiko und damit Gewerbsmässigkeit hin.

Wer überhaupt kein eigenes Vermögen einsetzt, kann offensichtlich nicht geltend machen, es liege eine schlichte Verwaltung von Privatvermögen vor.

Äusserer Zwang zum Verkauf ist nicht relevant

Einfache Gesellschaft bedeutet nicht per se, dass Gewerbsmässigkeit vorliegt.

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage

– Entscheid des Zürcher Steuerrekursgerichtes vom 24. Mai 2022 (DB.2021.15, E. 2 f) cc) in: Zürcher Steuerpraxis 4/2022, S. 312 ff.):

Die Gründung einer einfachen Gesellschaft kann ein Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel bilden.

Im Unterschied zu den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die gesetzlich auf den Betrieb eines Gewerbes ausgerichtet sind, existiert bei der einfachen Gesellschaft keine Vermutung, wonach diese einen Erwerbszweck verfolgt.

Ob eine einfache Gesellschaft eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit entfaltet, ist deshalb aufgrund der gesamten Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung trifft dies allerdings bereits zu, wenn sich wenigstens ein Gesellschafter in Ausübung seines Berufs an der Gesellschaft beteiligt und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung besorgt hat. In diesem Fall stellt der den anderen Gesellschaftern zufliessende Anteil am Reingewinn Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar, und zwar selbst dann, wenn sich die übrigen Gesellschafter nicht persönlich an der Geschäftsführung beteiligten.

Agenda

1	Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer	3
2	Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer	11
3	Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung	16
4	Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist	20
5	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip	24
6	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage	33
7	**Übertragung einer Nutzniessung**	**37**
8	Besteuerung eines Wohnrechts	40

Übertragung einer Nutzniessung

Urteil des Bundesgerichts vom 12. April 2024 9C_790/2023 (vereinfachter Sachverhalt), Ausgangslage:

- A und B haben sich 2009 scheiden lassen. Bei Scheidung übertrug A seiner Ex-Frau B das hälftige Miteigentum an ihrer Liegenschaft in ZH (Abgeltung von scheidungsrechtlichen Nebenfolgen).
- 2011 schenken sie die Liegenschaft ihren vier Töchtern. A und B haben je ein hälftiges Nutzniessungsrecht behalten.
- Die Tochter T bewohnt einen Teil der Parzelle. A muss seit einigen Jahren die Hälfte des Eigenmietwertes der Liegenschaft versteuern.
- A. macht nun geltend, er hätte mittlerweile die Nutzniessung auf seine Ex-Frau übertragen bzw. formlos darauf verzichtet. Das gesamte Einkommen aus der Liegenschaft sei somit der Ex-Frau zuzurechnen. Ex-Frau und Tochter bestätigen dies schriftlich.

Übertragung einer Nutzniessung

Urteil des Bundesgerichts vom 12. April 2024 9C_790/2023 (vereinfachter Sachverhalt), Urteil:

Ein Verzicht auf die Nutzniessung ist möglich, er aber kommt stets dem Eigentümer zugute (siehe Art. 748 Abs. 2 ZGB).

Die Nutzniessung ist sodann als reguläre Personaldienstbarkeit an die Person (und nicht etwa an ein berechtigtes Grundstück) gebunden und somit nicht übertragbar (und nicht vererbbar).

Ihre Ausübung kann allerdings idR (obligatorisch) übertragen werden.

Eine solche Übertragung muss aber in Anlehnung an die Regeln über die Zession (OR 165 ff.) schriftlich erfolgen.

Agenda

1	Zuständigkeit zur Erhebung der direkten Bundessteuer	3
2	Keine doppelte Erhebung der direkten Bundessteuer	11
3	Beweismass für den Ort der tatsächlichen Verwaltung	16
4	Nebensteuerdomizil einer juristischen Person, die selbst nicht im Grundbuch eingetragen ist	20
5	Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, Legalitätsprinzip	24
6	Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, einfache Gesellschaft, Leverage	33
7	Übertragung einer Nutzniessung	37
8	**Besteuerung eines Wohnrechts**	**40**

Besteuerung eines Wohnrechts

Urteil des Bundesgerichts vom 10. Oktober 2024 9C_305/2023, Ausgangslage:

- A ist seit 1997 Inhaber eines Wohnrechts an einem EFH in Genf. Das Wohnrecht ist im Grundbuch eingetragen. Seine zwei Kinder sind Eigentümer der Liegenschaft.
- Das Steueramt GE erhebt bei ihm:
  - die Vermögenssteuer betreffend das EFH
  - die kantonale ergänzende Liegenschaftssteuer (impôt immobilier complémentaire)
- A zieht es durch die Instanzen und unterliegt bei jeder Etappe.

Besteuerung eines Wohnrechts

Art. 13 StHG:

4. Kapitel: Vermögenssteuer

Art. 13 Steuerobjekt

1 Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen.

2 Nutzniessungsvermögen wird dem Nutzniesser zugerechnet.

3 Bei Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz ist die Wertdifferenz zwischen den Gesamtaktiven der kollektiven Kapitalanlage und deren direktem Grundbesitz steuerbar.[92]

4 Hausrat und persönliche Gebrauchsgegenstände werden nicht besteuert.

Besteuerung eines Wohnrechts

Art. 76 Loi sur les Contributions Publiques - GE

Chapitre III **Impôt immobilier complémentaire**

Art. 76 Généralités

[1] Il est perçu un impôt annuel de 1‰ sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton, à l'exception :

a) des immeubles propriété du canton, des communes et de leurs établissements; toutefois, les communes et les fondations de droit public doivent l'impôt sur les immeubles locatifs ou loués qu'elles possèdent;

b) des immeubles des personnes morales exonérées selon l'article 9, alinéa 1, lettres f et g, de la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994, qui sont directement affectés à leur but de service public, d'utilité publique ou cultuel.[224]

[2] Cet impôt est perçu sur la valeur des immeubles, telle qu'elle résulte des estimations faites conformément à l'article 50 de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009, sans la diminution fixée à la lettre e de cet article et sans défalcation d'aucune dette.[231]

[3] L'impôt est réduit à ½‰ pour les propriétés exclusivement agricoles appartenant à un propriétaire dont la fortune immobilière ne dépasse pas 25 000 francs.

[4] Il est également réduit à ½‰ pour les terrains improductifs dont le maintien constitue un élément de prospérité pour le canton ou peut être considéré d'intérêt général.

Débiteur de l'impôt

[5] L'impôt est dû par la personne inscrite comme propriétaire ou usufruitier à l'office du registre foncier[251] à la date du 31 décembre de la période fiscale. Sont réservés les cas prévus par l'article 656, alinéa 2, du code civil suisse.[225]

Besteuerung eines Wohnrechts

Urteil des Bundesgerichts vom 10. Oktober 2024 9C_305/2023, Urteil:

Grundsatz: Die steuerliche Zuordnung von Vermögenswerten richtet sich nach dem zivilrechtlichen Eigentum. Art. 13 Abs. 2 StHG stellt eine Ausnahme zu dieser Regel dar.

Der Begriff der Nutzniessung ist wirtschaftlich auszulegen, ein nutzniessungsähnliches Verhältnis darf jedoch nicht vorschnell angenommen werden (Markus Reich).

Das Legalitätsprinzip ist ein Kardinalsprinzip im Steuerrecht (Verweis auf Urteil im Fall 5 oben).

Wohnrecht weist zwar Ähnlichkeiten auf mit einer Nutzniessung, geht aber viel weniger weit.

Das Wohnrecht wird im StHG nicht erwähnt. Daher ist es nicht zulässig, Wohnrecht mit Nutzniessung gleichzustellen und Grundeigentum beim Inhaber eines Wohnrechts der Vermögenssteuer zu unterstellen.

Kein Widerspruch zu Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 13 Abs. 2 StHG, deren Anwendungsbereich weiter ist (Besteuerung des Eigenmietwertes beim Inhaber des Wohnrechts).

Besteuerung eines Wohnrechts

Gleiches gilt für die kantonale Liegenschaftsteuer:

Dar BGer prüft solches nicht harmonisiertes kantonales Recht zwar nur mit eingeschränkter Kognition (Willkürprüfung).

Die Gleichsetzung von Wohnrecht mit Nutzniessung entgegen dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut ist im Resultat willkürlich und daher nicht zulässig.

Vielen Dank!