ISIS Institut für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht

Rechtsprechung, Praxis und Gesetzgebung aktuell - Teil II

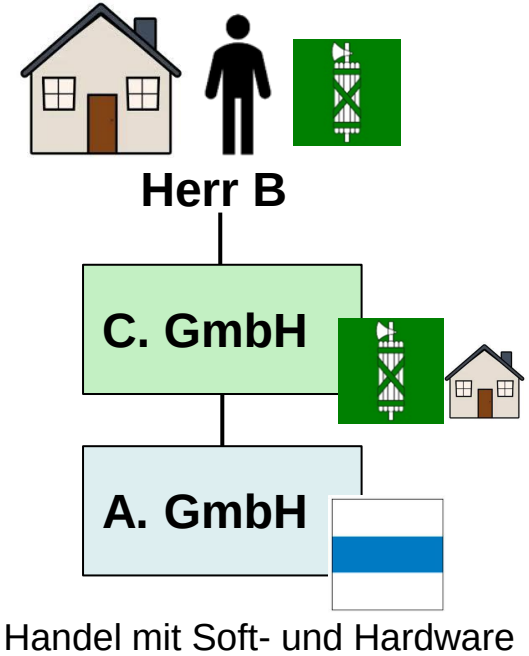
Luzius Cavelti LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Professor für Steuerrecht Universität Basel, Partner Altenburger Ltd., Zürich

Kathrin Egli Arginelli LL.M., Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin, Vizedirektorin, Divisione delle Contribuzioni Canton Ticino

Robert Desax LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner Walder Wyss AG, Zürich

Zürich, 17. Juni 2025

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
Leitentscheid BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025



Ausgangslage

- B ist einziger Geschäftsführer der A. GmbH und C. GmbH
- Steuerverwaltung SG: Steuerdomizilentscheid
  - ➢ Unbeschränkte Steuerpflicht von A. GmbH am Wohnsitz von B

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
Leitentscheid BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025

Argumente der Steuerverwaltung SG

1. **Briefkastendomizil** im Kanton ZG aufgrund einer Reihe von **Indizien**:
   - «Spartanisch eingerichtetes» Büro bei den Eltern des Geschäftsführers des Partnerunternehmens von A. GmbH
     - Mietzins von CHF 100/Jahr mit Fälligkeit am Ende der Vertragslaufzeit
     - Keine Nutzung für Kundenbetreuung und Dienstleistungserbringung
     - Weiterleitung der Post, etc.
2. **Ort der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers:**
   - Geschäftstätigkeit von A. GmbH wird im Wesentlichen über ihren Geschäftsführer ausgeübt
   - Büroinfrastruktur am Wohnsitz
   - Am Wohnsitz sind zwei weitere Gesellschaften registriert, für die B ebenfalls in grösserem Umfang tätig ist
   - Verarbeitung der Post am Wohnsitz

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
Leitentscheid BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025

Bundesgericht

- Anknüpfungspunkte für die persönliche Zugehörigkeit einer juristischen Person (unbeschränkte Steuerpflicht; Art. 20 Abs. 1 StHG):
  - Sitz
  - Ort der tatsächlichen Verwaltung
- Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung Art. 127 Abs. 3 BV:
  - Im Kollisionsfall → Vorrang des Orts der tatsächlichen Verwaltung (2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 mit Hinweisen)

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
Leitentscheid BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025

Bundesgericht (E. 4.5.1)

- *«Kann unter Würdigung der gesamten Umstände nicht mit dem erforderlichen Beweismass festgestellt werden, dass an einem bestimmten Ort schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt worden sind, kann die juristische Person an diesem Ort nicht ihre tatsächliche Verwaltung haben; eine unbeschränkte Steuerpflicht ausserhalb des Sitzkantons scheidet in diesem Fall aus. Soweit das Bundesgericht in früheren unpublizierten Urteilen etwas anderes erwogen oder zumindest angedeutet hat […], kann daran nicht festgehalten werden».*

  - **Wohnsitz des Geschäftsführers ≠ kein subsidiäres Steuerdomizil der juristischen Person**

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
Leitentscheid BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025

Bundesgericht (E. 4.5.2)

- *«Es ist zwar oft sachgerecht, in einem zweiten Schritt auch zu berücksichtigen, ob die juristische Person am Sitz oder an einem dritten Ort ebenfalls Substanz unterhält, weil solche kantonsfremde Substanz ein Indiz dafür sein kann, dass sich die tatsächliche Verwaltung nicht im eigenen Kanton abspielt. Hat der Kanton aber festgestellt, dass an einem bestimmten Ort in seinem Kantonsgebiet zumindest schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensent-scheide getroffen werden und die Geschäftsführung besorgt wird, schadet kantonsfremde Substanz seinem Steueranspruch nach harmonisiertem kantonalen Steuerrecht nicht.»*

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
Leitentscheid BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025

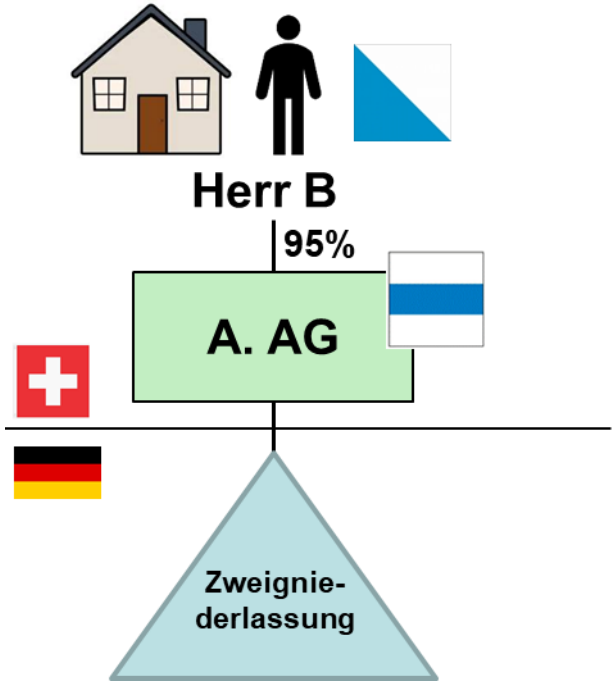
Bundesgericht

In casu:

- Genügend Anhaltspunkte für die Annahme der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers →
- Beschränkte Überprüfung durch das Bundesgericht:
  - Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit (BGE 150 II 321)
  - Offensichtliche Unrichtigkeit / Willkür

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
BGer 9C_547/2023 vom 8. April 2025



Ausgangslage:

- Zweck der A. AG: Zertifizierung, Engineering, Beratung, etc.
- Betrieb eines Prüfungs- und Entwicklungslabor in Deutschland
- B ist einziger Geschäftsführer und zu 90% seiner Arbeitszeit im Ausland tätig
- Steueramt ZH: Steuerdomizilentscheid
  - ➢ Unbeschränkte Steuerpflicht von A. AG am Wohnsitz von B

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
BGer 9C_547/2023 vom 8. April 2025

Argumente der Vorinstanz

- Wenn kein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung ausgemacht werden kann und sich die Geschäftsführung einer Gesellschaft um die Tätigkeit des alleinigen Geschäftsführers dreht, kann davon ausgegangen werden, dass die tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Geschäftsführers stattfindet

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

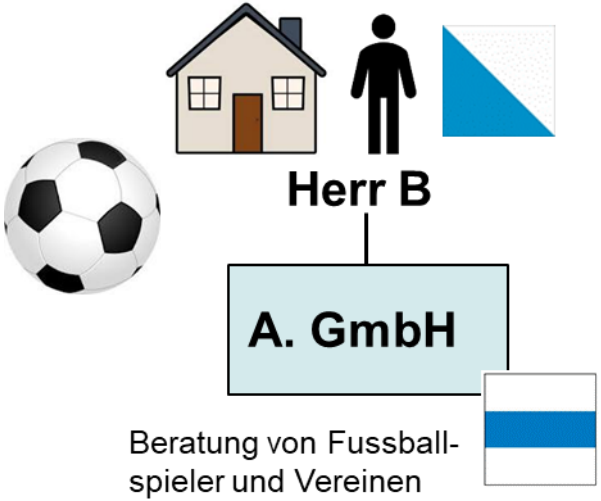
Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
BGer 9C_547/2023 vom 8. April 2025

Bundesgericht

- Bestätigung der Rechtsprechung BGer 9C_73/2024
- Kein geografischer Schwerpunkt der Geschäftsführung (für Bundesgericht verbindlich festgestellt)
  - ➢ Ort der tatsächlichen Verwaltung bleibt beweislos
  - ➢ Objektive Beweislast trägt die Steuerbehörde (steuerbegründende Tatsache – Art. 8 ZGB)
    - ➢ Gutheissung der Beschwerde

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
Urteil 9C_488/2023 vom 25. April 2025



Ausgangslage

- B ist einziger Geschäftsführer; Reisetätigkeit im In- und Ausland
- Steueramt ZH: Steuerdomizilentscheid
  - ➢ Wesentlichen Geschäftsentscheide werden (sofern nicht im Ausland) am Wohnsitz des Geschäftsführer getroffen:
    - Zimmer-Miete im Kanton ZH («Geschäftsmiete»)
    - Spesen für Restaurantbesuche

Bundesgericht

- Willkürliche Beweiswürdigung
- Gutheissung infolge Beweislosigkeit

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers
Weitere BGer-Entscheide vom 29. April 2025

Geschäftstätigkeit am Wohnsitz im Kanton ZH nachgewiesen (Abweisung der Beschwerde):

- 9C_422/2024 (unbeschränkte statt beschränkte Steuerpflicht)
- 9C_558/2024 (Holdinggesellschaft)
- 9C_569/2024 (Holdinggesellschaft)
- 9C_570/2024 (Holdinggesellschaft)

Geschäftstätigkeit am Wohnsitz nicht nachgewiesen (Gutheissung der Beschwerde):

- 9C_424/2024 (Holdinggesellschaft)

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Steuerdomizil am Wohnsitz des Geschäftsführers

Fazit:

- Ist am statutarischen Sitz keine oder nur wenig Substanz vorhanden, darf nicht automatisch von der tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des (alleinigen) Geschäftsführers ausgegangen werden (≠ subsidiäres Steuerdomizil)

- Tatsächliche Verwaltung ausserhalb des Sitzkantons muss durch die jeweilige Steuerbehörde nachgewiesen werden (objektive Beweislast):
  - ➢ Ort im Kantonsgebiet, wo **schwergewichtig die wesentlichen Unternehmensentscheide getroffen und die Geschäfte geführt** werden (Anhaltspunkte: Infrastruktur, weitere Substanz)
    - Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit
    - Kaum nachweisbar bei hoher Reisetätigkeit des Geschäftsführers
    - Relevanz der Beweiserhebung und -würdigung durch die Steuerbehörde (inkl. Mitwirkungspflicht)
    - Beweislosigkeit → statutarischer Sitz

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Rechtskräftiger Steuerdomizilentscheid
BGer 9C_607/2022 vom 1. April 2025

Ausgangslage

15.05.2020	Steuerdomizilentscheid des Kantons ZH betreffend A. GmbH mit statutarischem Sitz im Kanton LU (formelle Rechtskraft)
23./25.11.2020	Veranlagungsverfügungen Kanton ZH
17.12.2020	Einsprache gegen Veranlagungsverfügungen (Bestreitung des Steuerdomizils)
07.01.2021	Nichteintreten auf die Einsprache unter Verweis auf den formell rechtskräftigen Steuerdomizilentscheid
12.01.2022	Nichteintreten wurde vom Verwaltungsgericht geschützt (*res iudicata*)
24.02.2022	Beschwerde an das Bundesgericht

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Rechtskräftiger Steuerdomizilentscheid
BGer 9C_607/2022 vom 1. April 2025

Bundesgericht:

- Streitgegenstand beschränkt auf Eintretensfrage
- Wirkung eines (formell) rechtskräftigen Steuerdomizilentscheids im Veranlagungsverfahren:
  - Verweis auf die bisherige Rechtsprechung des BGer (BGE 123 I 289):

    «Ist der Vorentscheid über den steuerrechtlichen Wohnsitz nach kantonalem Recht in Rechtskraft erwachsen, kann darauf im nachfolgenden Veranlagungsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden. Mit der staatsrechtlichen Beschwerde im weiteren Veranlagungsverfahren können nur neue, noch nicht beurteilte Fragen des Doppelbesteuerungsrechts überprüft werden. Soweit die steuerpflichtige Person in der staatsrechtlichen Beschwerde gegen die Veranlagung die im Vorentscheid bzw. im Steuerdomizilverfahren bereits rechtskräftig beurteilte Frage des Steuerwohnsitzes wieder aufgreift, kann darauf demnach nicht eingetreten werden.»

  - Vorbehalt des damaligen Rechts, die Unzuständigkeit (fehlende Steuerhoheit) im Rechtsöffnungsverfahren einredeweise geltend zu machen und vom BGer überprüfen zu lassen → keine materielle Rechtskraft formell rechtskräftiger Steuerdomizilentscheide kantonaler Instanzen

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Rechtskräftiger Steuerdomizilentscheid
BGer 9C_607/2022 vom 1. April 2025

Materielle Rechtskraft

- Formell rechtskräftige Entscheide sind in jedem späterem Verfahren mit denselben Parteien verbindlich:
  - **Bindungs- oder Präjudizialitätswirkung**:
    - Bindung des Gerichts an das Urteilsdispositiv früherer Prozesse
  - **Ausschlusswirkung (*res iudicata*)**
    - Nichteintreten durch ein späteres Gericht, wenn der Streitgegenstand mit der rechtskräftig beurteilten Sache identisch ist
- Materieller Rechtskraft sind nur Entscheide zugänglich, die das Verfahren in der Hauptsache aus prozessualen oder materiellen Gründen ganz oder teilweise abschliessen, d.h. sog. **End- oder Teilentscheide**

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Rechtskräftiger Steuerdomizilentscheid
BGer 9C_607/2022 vom 1. April 2025

Steuerdomizilentscheid

- Akzessorisch vorgelagert zum anschliessenden Veranlagungsverfahren
  - ➢ Vor- oder Zwischenentscheid

    (wie alle anderen selbständig eröffneten Entscheide von Gerichten, Verwaltungsbehörden und Schiedsgerichten, mit denen diese ihre eigene Zuständigkeit feststellen)
- Formell-rechtliche Bindungswirkung:
  - ➢ Steuerpflichtige Person kann im Veranlagungsverfahren nicht mehr erfolgreich geltend machen, der Kanton habe über sie keine Steuerhoheit → volle Mitwirkungspflicht
- Keine materiell-rechtliche Bindungswirkung

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Rechtskräftiger Steuerdomizilentscheid
BGer 9C_607/2022 vom 1. April 2025

Fazit:

- Formell rechtskräftige Steuerdomizilentscheide entfalten als **Vor- oder Zwischenentscheide keine materielle Rechtskraft** (Änderung der Rechtsprechung)
  - ➢ keine Bindungswirkung für übergeordneten Instanzen
    - ➢ Steueramt ZH ist zu Unrecht nicht auf die Einsprache eingetreten – Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts und Rückweisung der Sache an das Steueramt ZH

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Interkantonale Doppelbesteuerung - Revision/Wiedererwägung
9C_489/2024 vom 1. Mai 2025

Ausgangslage

Steuerperioden 2015-2018	Definitive Veranlagung von A. AG im Sitzkanton (ZG)
12.05.2022	Steuerdomizilentscheid Kanton ZH (Steuerperioden ab 2015)
27.01.2023	Bestätigung des Steuerdomizilentscheids durch das Steuerrekursgericht des Kantons ZH
16.05.2023	Gesuch um Revision der Veranlagungen im Kanton ZG
07.07.2023	Steuerverwaltung ZG tritt auf das Revisionsgesuch zufolge Fristversäumnis nicht ein (in der Folge Abweisung von Einsprache und Beschwerde)
13.09.2024	Beschwerde an das Bundesgericht

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Interkantonale Doppelbesteuerung - Revision/Wiedererwägung 9C_489/2024 vom 1. Mai 2025

- Streitgegenstand beschränkt sich auf die Frage, ob auf das Revisionsgesuch hätte eingetreten werden müssen
- Voraussetzungen der nachträglichen Änderung **rechtskräftiger** Verfügungen (ausserordentliche Rechtsmittel - *numerus clausus*):
  - Revision (Art. 51 StHG)
  - Berichtigung (Art. 52 StHG)
  - Nachsteuer (Art. 53 StHG)

➢ Interkantonale Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ≠ ausser- oder übergesetzlicher Revisionsgrund

➢ Wiedererwägung von kantonalen Veranlagungsentscheiden **vor Eintritt der Rechtskraft** («Wiedererwägung pendente lite») schliesst das Harmonisierungsrecht dagegen nicht aus

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Interkantonale Doppelbesteuerung - Revision/Wiedererwägung 9C_489/2024 vom 1. Mai 2025

- Veranlagungsentscheide der kantonalen Steuerbehörden gelten als **nicht vollständig rechtskräftig**, solange ihnen wegen interkantonaler Doppelbesteuerung die Aufhebung oder Änderung durch das Bundesgericht droht (Rechtskraft unter Vorbehalt)
- Folglich kann es den kantonalen Steuerbehörden nicht verwehrt sein, ihre Veranlagungsentscheide nach unbenutztem Ablauf der Einsprache- oder Rekursfrist in Wiedererwägung zu ziehen, solange sie sich dabei darauf **beschränken, eine interkantonale Doppelbesteuerung zu beseitigen**
  - ➢ Gewisser Gestaltungsspielraum der Kantone
    - ➢ Anknüpfung an eine Frist – im vorliegenden Fall 90 Tage ab Eröffnung des Steuerdomizilentscheids – ist nicht zu beanstanden
      - ➢ Abweisung der Beschwerde

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

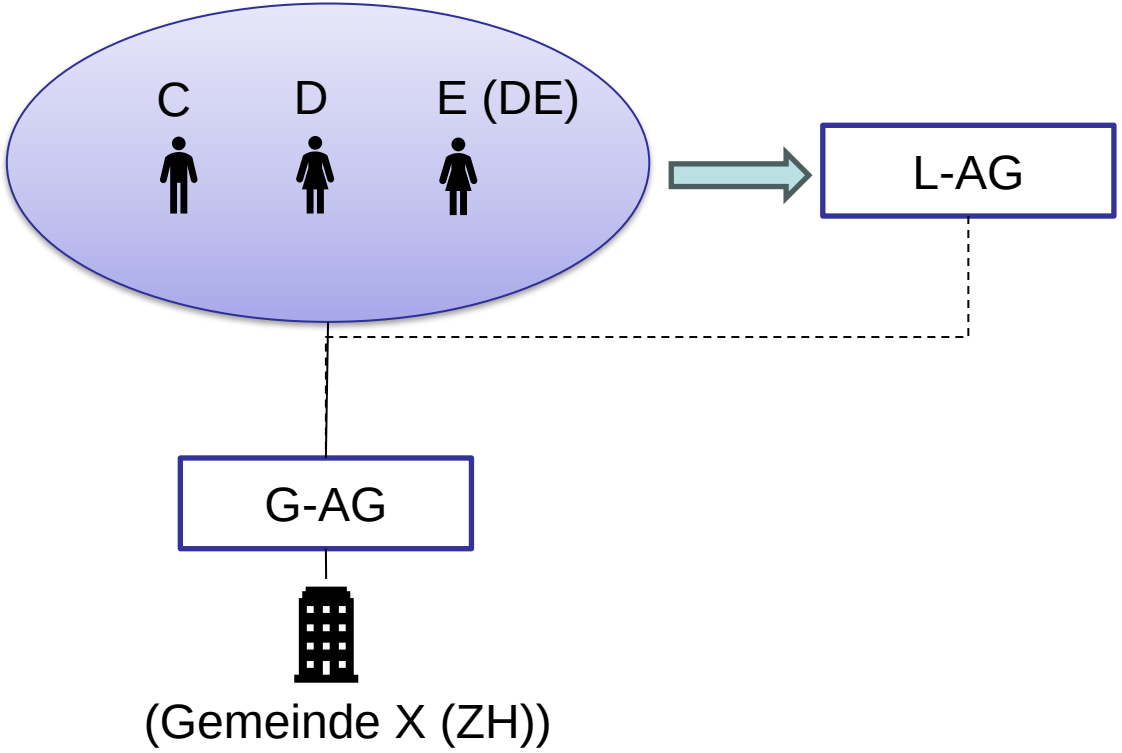
Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt

Ausgangslage:

- Frau C, Herr D, und Frau E bilden zu gleichen Teilen eine Erbengemeinschaft und halten auf diesem Weg gemeinsam die Aktien an der Immobiliengesellschaft G-AG.
- Die G-AG (Sitz in Zürcher Gemeinde X) ist Eigentümerin eines Mehrfamilienhauses in X.
- Frau E ist in Deutschland wohnhaft. Frau C und Herr D leben in Drittstaaten (weder Schweiz noch Deutschland)
- 2018 verkaufen C, D und E die Aktien der G-AG an die ausserkantonale L-AG.
- E macht geltend, sie sei gemäss DBA CH/D für ihren Anteil am Gewinn in Zürich nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig.
- Steuerrekursgericht heisst Beschwerde der Steuerpflichtigen gut (Entscheid vom 3. Mai 2024, 1 GR.2023.22).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt



Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt

Art. 13 Abs. 1 DBA CH/D:

(1) Gewinne aus der Veräusserung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

(2) [Betriebsvermögen einer Betriebsstätte]

(3) Gewinne aus der Veräusserung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräusserer ansässig ist.

(4) [Fortdauernde Veräusserungsgewinnbesteuerung]

(5) [Wegzugsbesteuerung]

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt

Art. 6 Abs. 2 DBA CH/D:

(2) Der Ausdruck «unbewegliches Vermögen» bestimmt sich nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden, die Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie die Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt

Position des Gemeindesteueramts (Beschwerdeführer):

- Die G-AG sei eine Immobiliengesellschaft.
- Nach Schweizer Steuerrecht liege eine wirtschaftliche Handänderung vor, die grundsätzlich die Grundstückgewinnsteuer auslöst.
- Es sei nicht relevant, dass das DBA CH/D die Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften einer Veräusserung von unbeweglichem Vermögen nicht ausdrücklich gleichsetzt.
- Die Schweiz habe innerhalb der OECD und gegenüber DBA-Staaten stets geltend gemacht, dass sie dies auch bei Anwendung von Art. 13 Abs. 1 OECD-MA so handhaben werde und wirtschaftliche Handänderungen an Immobiliengesellschaften unter diesem Titel besteuern werde.
- Schliesslich macht das Steueramt geltend, E werde ihren Gewinn in Deutschland nicht versteuern müssen.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 15.01.2025, SB.2024.00054 :

- Die G-AG ist eine Immobiliengesellschaft. Es liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor, die nach Schweizer Recht grundsätzlich die Grundstückgewinnsteuer auslöst.
- Auslegung DBA:
  - Ausgangspunkt ist der Wortlaut, im Zusammenhang, gemäss Ziel und Zweck des Vertrags (Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, VRK, Art. 31 ff.), nach Treu und Glauben
  - Art. 6 Abs. 2 DBA erwähnt Immobiliengesellschaften nicht.
  - OECD-Kommentar ist ein wichtiges ergänzendes Hilfsmittel, Zulässigkeit eines dynamischen Bezugs auf spätere Kommentarfassungen sei sodann unbestritten (siehe aber dazu präzisierend bzw. abweichend: BGer, 3.10.2024, 9C_635/2023, E. 4.3; BGE 149 II 400 E. 7.4).
  - Botschaft und Verhandlungsprotokolle äussern sich nicht in einschlägiger Weise.
  - Eine bestehende CH/D-Verlautbarung schliesst die Gleichstellung von Immobiliengesellschaften mit unbeweglichem Vermögen aber aus.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 15.01.2025, SB.2024.00054 :

- Es ist nicht ersichtlich, dass E den Gewinn in Deutschland nicht versteuern müsse. Dies ist aber auch nicht relevant.
- Das DBA erlaubt somit nicht, die Veräusserung einer Immobiliengesellschaft einer Veräusserung von unbeweglichem Vermögen gleichzustellen.
- Das Verwaltungsgericht weist Beschwerde des Steueramts daher ab (Weiterzug an Bundesgericht).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft

Ausgangslage:

- Am 12.12.2019 erwirbt A im Kanton SG an einer Zwangsversteigerung ein Einfamilienhaus zum Preis von CHF 150’000 (Schätzwert: CHF 306’000).
- Am 24.04.2020 verkauft er die Liegenschaft an die B-AG, deren VRP und Mehrheitsaktionär er ist, für CHF 152’000 (Grundstückgewinn: CHF 18).
- Am 23.04.2021 verkauft die B-AG die Liegenschaft für CHF 360’000 an Drittperson (SG: dualistisches System).
- Steueramt veranlagt A. mit einem Gewinn von rund CHF 210’000 (CHF 360’000 – CHF 150’000) und erhebt die Grundstückgewinnsteuer.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft

Urteil des Bundesgerichts vom 11.04.2025, 9C_199/2024 :

- Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers. Anders als beim Erwerbspreis ist ein Abstellen auf einen Ersatzwert wie den Verkehrswert nicht StHG-konform (vgl. BGer, 26.10.2023, 9C_335/2023, E. 3.5).
- Die Wertsteigerung auf Aktien kann steuerlich als solche Gegenleistung gesehen werden (auch wenn es streng zivilrechtlich laut BGer eigentlich nicht richtig ist). Es findet eine Umschichtung von stillen Reserven als verdeckte Kapitaleinlage statt.
- Gerade in einem dualistischen System wie SG ist diese Betrachtungsweise steuersystematisch zu empfehlen.
- Vorliegend gehören aber offenbar nicht alle Aktien dem A. Ein Teil der Wertsteigerung erfolgt also auf Drittaktien, für die er nicht GGSt-pflichtig ist. Diesbezüglich liegt eine Schenkung vor, die einen GGSt-Aufschub zur Folge hat.
- Eine allfällige Doppelbelastung «desselben» Gewinnes bei A und der B-AG stellt keine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots dar (keine Subjektidentität). Aufgrund der Äusserungen der Vorinstanz sei aber ohnehin nicht mit einer Doppelbelastung zu rechnen (unklar, ob damit die Einlage oder der spätere Verkauf gemeint ist).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Vermächtnis an AG von Aktionärin, Verbuchungserfordernis, Kapitaleinlagereserven

Ausgangslage:

- Am 9.11.2012 erhielt die A-AG vermächtnishalber Liegenschaften aus dem Nachlass der verstorbenen Aktionärin (Wert CHF 51 Mio.).
- Zunächst wurde dies als a.o. Ertrag (abzgl. Erbschaftssteuern) in die Gewinnreserven verbucht (erster Rechtsgang dazu: BGE 143 II 674).
- Ab 2016 wurde neu eine Position Reserve aus Kapitaleinlagen aufgeführt.
- ESTV verweigerte die steuerliche Anerkennung: Verbuchung erfolgte nicht zeitnah auf separatem Konto. Die nachträgliche Umbuchung sei nicht zulässig (keine Bilanzberichtigung).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Vermächtnis an AG von Aktionärin, Verbuchungserfordernis, Kapitaleinlagereserven

Urteil des Bundesgerichts vom 21.03.2025, 9C_690/2023:

- Unterschiedliches Verbuchungserfordernis von Kapitaleinlagereserven bei Einkommenssteuer vs. Verrechnungssteuer (zur Einkommenssteuer: vgl. BGer, 17.03.2023, 9C_678/2021 = BGE 149 II 158).
- Für die Verrechnungssteuer muss durchaus ein gesonderter Ausweis vorliegen.
- Stellt das Vermächtnis aber überhaupt eine Kapitaleinlage dar, die von Inhabern der Beteiligungsrechte geleitstet wurde? Für das BGer ist dies zu bejahen: Diese stammt entweder von der Erblasserin oder von ihren Erben, in jedem Fall aber von Inhabern der Beteiligungsrechte.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Vermächtnis an AG von Aktionärin, Verbuchungserfordernis, Kapitaleinlagereserven

Urteil des Bundesgerichts vom 21.03.2025, 9C_690/2023:

- Das Massgeblichkeitsprinzip steht der Qualifikation sodann nicht entgegen: Die Korrekturnorm von Art. 60 DBG ist ohnehin anwendbar.
- Zudem bestand unter dem alten Rechnungslegungsrecht keine ausdrückliche Regelung für die Verbuchung.
- Der fragliche Betrag lässt sich vorliegend lückenlos und vollständig auf die damalige Kapitaleinlage aus dem Vermächtnis zurückverfolgen.
- Das Erfordernis einer «*zeitnahen*» Verbuchung hat keine gesetzliche Grundlage und ist überspitzt formalistisch.
- Eine Meldung an die ESTV ist sodann zwar erforderlich und gesetzlich auch ausdrücklich vorgesehen. Damit ist damit aber noch nichts über deren Zeitpunkt gesagt. Es ist vielmehr ausreichend, wenn die Meldung an die ESTV im Zeitpunkt der Fälligkeit der Rückzahlung erfolgt. Es besteht insbesondere keine 30-tägige Verwirkungsfrist.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum

Ausgangslage:

- A und C bilden eine einfache Gesellschaft und halten in dieser ein Grundstück (Gesamteigentum). A ist zu 20% beteiligt, C. zu 80%. Auf dem Grundstück wird ein Mehrfamilienhaus erstellt.
- Nach Bauvollendung teilen A und C das Grundstück in mehrere Miteigentumsanteile auf, die als Stockwerkeigentum ausgestaltet werden.
- Später wird die einfache Gesellschaft aufgelöst. A werden dabei diverse Einheiten zu «Alleineigentum» zugewiesen. A verkauft eine Wohnung an einen Dritten.
- Gemeindesteueramt: Die Auflösung der einfachen Gesellschaft mit Zuweisung von Stockwerkeigentum ist eine steuerbare Realteilung. Verwaltungsgericht ZH: Schon die blosse Überführung in Stockwerkeigentum ist eine Realteilung. Die qualifizierte Ausgestaltung von Stockwerkeigentum lasse es in vielerlei Hinsicht mit Alleineigentum vergleichbar erscheinen («wirtschaftliche Handänderung»).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum

Urteil des Bundesgerichts vom 14.02. 2025, 9C_279/2024:

- Die Schaffung von Stockwerkeigentum ist nicht steuerbegründend, wohl aber die konkrete Zuweisung der Anteile bei Auflösung der einfachen Gesellschaft.
- «Es liegt auf der Hand», dass eine Verringerung der Beteiligungsquote (Dekreszenz) zugunsten anderer Personen (Akkreszenz, Anwachsung) eine die GGSt auslösende Veräusserung darstellt (selbst wenn keine zivilrechtliche Handänderung stattfindet).
- Eine Umwandlung mit unveränderter Wertquote ist demgegenüber nicht steuerbar. Auch die blosse Begründung von Stockwerkeigentum ohne Quotenverschiebung stellt keine steuerbare Realisierung dar (es liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 6B_90/2024 (Anstiftung Steuerberater)
BGE 6B_93/2024 (Steuerhinterziehung «Business Controller»)

B arbeitet als «**Business Controller»** bei C AG

- Kollektivunterschrift zu zweien
- Erstellt Steuer-erklärungen und reicht diese ein (nach Genehmigung durch Country Manager)

Irische Konzerngesellschaft gewährt C AG **Darlehen** von CHF 93 Mio. mit einem Zins von 3.15%

Revision der Steuerjahre 2010 bis 2012 durch **Steuerverwaltung VD**

- Darlehenszins nicht angemessen

C AG beauftrag **A**, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, Partner bei Beratungsunternehmen, für Abklärung Steuerrisiken:

- Memorandum über Steuerrisiken
- TP Studie
- **Hinweis:** Steuerverwaltung VD könnte allfällige geldwerte Leistungen an die ESTV melden

2011

2014

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 6B_90/2024 (Anstiftung Steuerberater)
BGE 6B_93/2024 (Steuerhinterziehung «Business Controller»)

Telefonnotiz:
Es sei nicht sicher, dass geldwerte Leistung gemeldet werde, aber wenn ESTV komme, sei Verrechnungs-steuer geschuldet

Revisor:
Verbuchung der Rückstellung der Verrechnungs-steuer sei noch nicht nötig, da die Wahrscheinlichke it, dass das Risiko eintrete, nicht gegeben sei.

C AG einigt sich mit Steuerverwaltung auf einen Zins von 2.5% und entsprechende **Aufrechnungen** bei der Gewinnsteuer

Stichprobenartige Prüfung durch die **ESTV**:

- Zinsaufwendungen seien nicht geschäftsmässig begründet
- Verlangte weitere Unterlagen

A informierte die C AG, dass das Verrechnungs-steuerrisiko sei «relativ hoch».

2015

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 6B_90/2024 (Anstiftung Steuerberater)
BGE 6B_93/2024 (Steuerhinterziehung «Business Controller»)

2016

ESTV kündigte **Revision** der Steuerjahre 2011 bis 2016 an

A informierte B, dass die ESTV den aktuellen Zinssatz nicht akzeptiere, jedoch den Vorschlag der Steuerverwaltung VD übernehme. ESTV forderte Verrechnungssteuer nach.

2018

ESTV eröffnete Strafverfahren, das später **auf A und B ausgedehnt** wird

2020

Abteilung Strafsachen und Untersuchung der ESTV **(ASU)** eröffnet **Strafunter-suchung** gegen C AG

- Verlangt Unterlagen von Beratungsunterne hmen

2021

ASU erlässt **Strafbefehle** gegen A und B wegen Verrechnungssteuer-hinterziehung bzw. Anstiftung

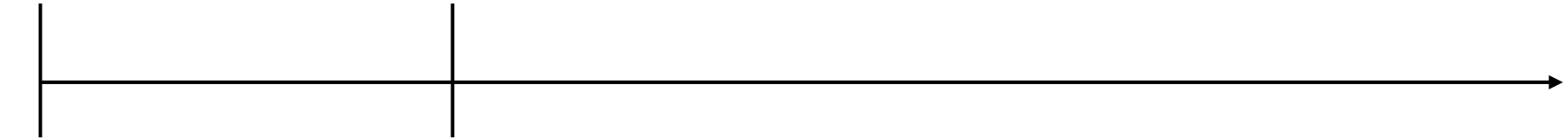
- B: Busse CHF 20’000
- A: Busse CHF 30’000

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 6B_90/2024 (Anstiftung Steuerberater)
BGE 6B_93/2024 (Steuerhinterziehung «Business Controller»)

Erste Instanz:
Freispruch für A und B

Strafgericht VD:
Verurteilt B und A wegen Verrechnungssteuerhinterziehung und Anstiftung. Beide erhalten Busse von CHF 8’000



Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 6B_90/2024 (Anstiftung Steuerberater)
BGE 6B_93/2024 (Steuerhinterziehung «Operation Manager»)

Streitgegenstand

- C AG habe anerkannt, dass überhöhte Zinszahlung eine geldwerte Leistung darstelle.
- Dabei ging es um das Geschäftsjahr 2014
- Entsprechend hätte die geldwerte Leistung 30 Tage nach Abschluss des Geschäftsjahres 2014 deklariert werden müssen, d.h. am 4. Mai 2015.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Hinterziehung der Verrechnungssteuer

Vierter Abschnitt: Strafbestimmungen

Art. 61[119]

A. Widerhandlungen
I. Hinterziehung

Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines andern:

a. dem Bunde Verrechnungssteuern vorenthält,

b. die Pflicht zur Meldung einer steuerbaren Leistung (Art. 19 und 20) nicht erfüllt oder eine unwahre Meldung erstattet,

c. eine ungerechtfertigte Rückerstattung der Verrechnungssteuer oder einen andern unrechtmässigen Steuervorteil erwirkt,

wird, sofern nicht die Strafbestimmung von Artikel 14 des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes vom 22. März 1974[120] zutrifft, wegen Hinterziehung mit Busse bis zu 30 000 Franken oder, sofern dies einen höheren Betrag ergibt, bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bestraft.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Verwaltungsstrafrecht

Art. 6

III. Widerhandlungen in Geschäftsbetrieben, durch Beauftragte u. dgl.
1. Regel

1 Wird eine Widerhandlung beim Besorgen der Angelegenheiten einer juristischen Person, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, Einzelfirma oder Personengesamtheit ohne Rechtspersönlichkeit oder sonst in Ausübung geschäftlicher oder dienstlicher Verrichtungen für einen andern begangen, so sind die Strafbestimmungen auf diejenigen natürlichen Personen anwendbar, welche die Tat verübt haben.

2 Der Geschäftsherr, Arbeitgeber, Auftraggeber oder Vertretene, der es vorsätzlich oder fahrlässig in Verletzung einer Rechtspflicht unterlässt, eine Widerhandlung des Untergebenen, Beauftragten oder Vertreters abzuwenden oder in ihren Wirkungen aufzuheben, untersteht den Strafbestimmungen, die für den entsprechend handelnden Täter gelten.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 6B_90/2024 (Anstiftung Steuerberater)
BGE 6B_93/2024 (Steuerhinterziehung «Operation Manager»)

Bundesgericht – Steuerberater

- Erstellung einer Transfer Pricing Studie oder eines Memorandums ist zulässig.
- Den strittigen Zinssatz zu verteidigen ist erlaubt.
- Analyse der steuerrechtlichen Risiken ist erlaubt.
- Es lässt sich nicht erkennen, dass B anstiftete, die Verrechnungssteuer nicht zu deklarieren.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 6B_90/2024 (Anstiftung Steuerberater)
BGE 6B_93/2024 (Steuerhinterziehung «Operation Manager»)

Bundesgericht – Mitarbeiter

- B habe spätestens ab Dezember 2014 gewusst, dass geldwerte Leistung vorliege.
- Für das Steuerjahr 2014 wurde Verrechnungssteuer am 31. Tag nach der Generalversammlung fällig (4. Mai 2015)
- Indem er auf die fehlende Kontrolle durch die ESTV spekulierte, handelte er mit Eventualvorsatz.
- Verrechnungssteuer ist **Selbstveranlagungssteuer**, d.h. steuerpflichtige Person ist ex lege verpflichtet, Steuer selbständig zu deklarieren (nicht erst nach Aufforderung).
- VStR 6 Abs. 1: Strafbestimmung ist für diejenige Person anwendbar, welche Tat ausgeführt hat.
- B ist für die Veranlagung verantwortlich, hat Steuererklärung unterzeichnet und war im Kontakt mit den Steuerbehörden
- Beizug eines externen Steuerberaters und Absprechen mit Vorgesetztem schützt nicht vor Strafe.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 6B_90/2024 (Anstiftung Steuerberater)
BGE 6B_93/2024 (Steuerhinterziehung «Operation Manager»)

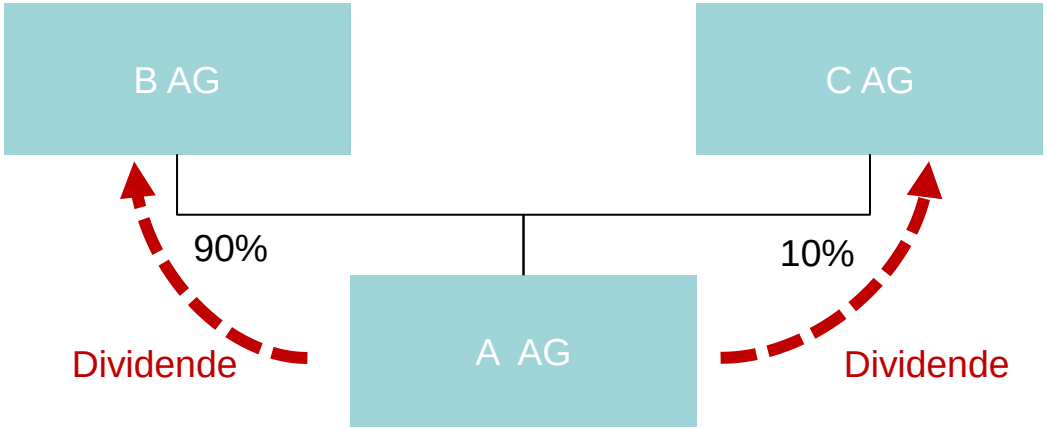
Allgemeine Bemerkungen

- Geldwerte Leistungen müssen für alle Steuerarten deklariert werden.
- Liegt eine geldwerte Leistung für die kantonalen Steuer vor, ist diese zwingend auch bei der Verrechnungssteuer zu deklarieren.
- Bei einer Busse von mehr als CHF 5’000 erfolgt Eintrag in das Strafregister (VOSTRA).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BVGer – A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024

Sachverhalt



- 15.11.17: A schüttet Dividende von CHF 751 Mio. aus
- 29.11.17: A AG reichte zwei Gesuche für Meldung ein (für die C AG und die B AG)
- ESTV akzeptierte Gesuch für B AG und lehnte Gesuch für C AG ab, weil die Quote für die B AG (zu der Zeit !) nicht ausreichte.
- 22.6.18: A AG überwies CHF 26.285 Mio. Verrechnungssteuer
- 19.5.21: C AG beantragte Rückerstattung der Verrechnungssteuer
- ESTV lehnte Rückerstattung wegen Verwirkung (VSTG 32 Abs. 1)

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BVGer – A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024

Art. 20[69]

2. Bei Kapitalerträgen

[1] Würde bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen, so kann der steuerpflichtigen Person gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen.

[2] Der Bundesrat umschreibt die Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist. Das Meldeverfahren ist insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BVGer – A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024

Version 2017

Art. 26a[31]

5. Meldung statt Steuerentrichtung für Dividenden im Konzernverhältnis

[1] Ist eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft, eine kollektive Kapitalanlage oder ein Gemeinwesen nach Artikel 24 Absatz 1 des Gesetzes unmittelbar zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt, so kann sie diese mittels eines amtlichen Formulars anweisen, ihr die Dividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten.[32]

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BVGer – A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024

Bundesverwaltungsgericht

- VStG 20 Abs. 2: Delegationsnorm und keine Rechtsgrundlage für Anspruch auf Meldung
- Bundesrat hat erheblichen Spielraum für die Ausgestaltung des Meldeverfahrens.
- VStG 20 Abs. 2 ist eine reine Delegationsnorm
- Nur wenn, Regelung des Meldeverfahrens die Vorgaben von VStG 20 Abs. 2 verletzt, könne aus VStG 20 Abs. 2 ein Anspruch abgeleitet werden.
- Es gibt kein Konzernbegriff im Steuerrecht
- VStV 26a verletzt damit nicht VStG 20 Abs. 2.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BVGer – A-1250/2024 vom 6. Dezember 2024

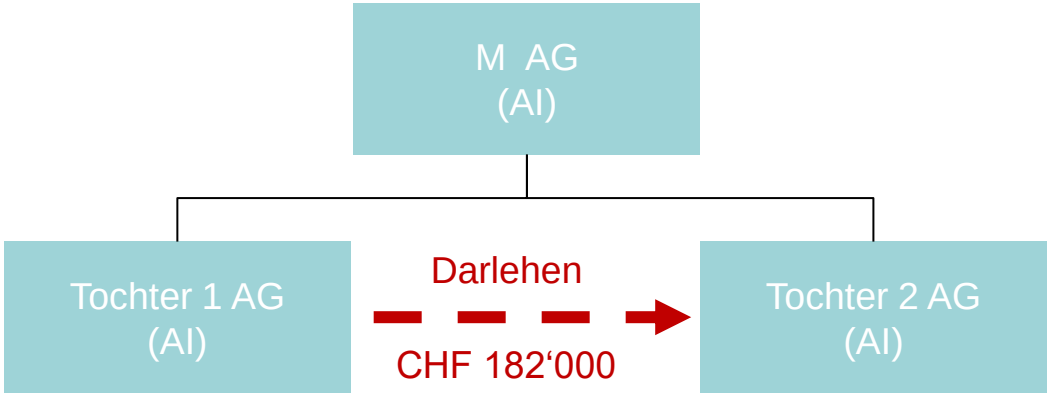
Allgemeine Bemerkungen:

- Wann ist Delegation in VStG 20 Abs. 2 verletzt?
- Generell: Verwirkungsfrist kann nur eintreten, wenn Meldung nicht möglich ist, d.h. selbst wenn die Meldung nach Ablauf der 30 Tage Deklarationspflicht erfolgt (vgl. VStG 20 Abs. 3).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 9C_219/2024 vom 30. Januar 2025

Sachverhalt



- Darlehen wurde zwischen dem Jahr 2000 und 2019 verschiedentlich wertberichtigt.
- Steuerbehörde AI akzeptierte die Wertberichtigungen.
- Per Ende 2018 betrug der Buchwert des Darlehens noch CHF 1.
- 2019 verzichtete die Tochter 1 AG auf die Rückzahlung und schrieb das Darlehen ab.
- Steuerverwaltung AI rechnete das gesamte Darlehen (CHF 182‘000) für die Gewinnsteuer auf.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 9C_219/2024 vom 30. Januar 2025

Bundesgericht

- Wertberichtigungen fallen unter Rückstellungen nach DBG 63, d.h. Wertberichtigungen haben «vorläufigen Charakter».
- Bereits erfolgte Wertberichtigungen können jedes Jahr neu geprüft werden.
- Wertberichtigungen werden zum Gewinn gerechnet, wenn sie nicht mehr begründet sind.
- Spätestens mit Verzicht war Wertberichtigung nicht mehr geschäftsmässig begründet und muss Gewinn zugerechnet werden.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

BGE 9C_219/2024 vom 30. Januar 2025

Abschreibungen

- Zeigen **definitiven** Wertverlust
- Haben **definitiven** Charakter
- Werden nur **einmal geprüft** von Steuerbehörde

Wertberichtigungen

- Zeigen **vorübergehenden** Wertverlust (Hoffnung auf Werterholung)
- Haben **provisorischen** Charakter
- Können von Steuerbehörden **jährlich überprüft** werden.
- **BGer:** Zwischen verbundenen Unternehmen werden Wertberichtigungen grundsätzlich aufgerechnet, da Aktionäre dafür verantwortlich sind, dass Darlehen sicher sind. Andernfalls muss der Aktionär sanieren und es liegt ein (definitiver) Verzicht vor. *Ausnahme*: Forderungsgefährdung lag nicht im Einflussbereich der Aktionäre (vgl. BGE 2C_252/2014 und BGE 2C_257/2014, E.4).

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Aktuelle Rechtsentwicklung – Individualbesteuerung (1/2)

- Grundsätzliche Einigung im Parlament
- Schlussabstimmung Ende der Sommersession, d.h. am 20. Juni 2025.
- Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren strebt Kantonsreferendum an.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti

Aktuelle Rechtsentwicklung – Individualbesteuerung (2/2)

Ein paar Eckpunkte:

- Einkünfte und Vermögenswerte werden nach zivilrechtlichen Verhältnissen zugeteilt
- Kinderabzug wird hälftig geteilt.
- Abzug für Hypothekarzinsen sind nur noch von demjenigen Ehepartner möglich, der Eigentümer vom Haus ist und Zinsen zahlt.
- Einkauf in die Pensionskasse kann nur noch von dem geltend gemacht werden, der Einzahlung leistet.
- Kapitalbezüge bei Pensionskasse werden nicht mehr zusammengezählt.

Kathrin Egli-Arginelli
Lic. iur. Robert Desax
Prof. Dr. iur. Luzius Cavelti