Zürcher Steuerseminar

Lake Side Zürich, 3. Dezember 2025

Robert Desax

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Inhalt

1	**Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu**	**3**
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Themen:

- Strafrechtliche Verantwortung
  - des internen Steuerverantwortlichen *(Steuerhinterziehung)* und
  - des externen Steuerberaters (*Anstiftung zur Steuerhinterziehung*),

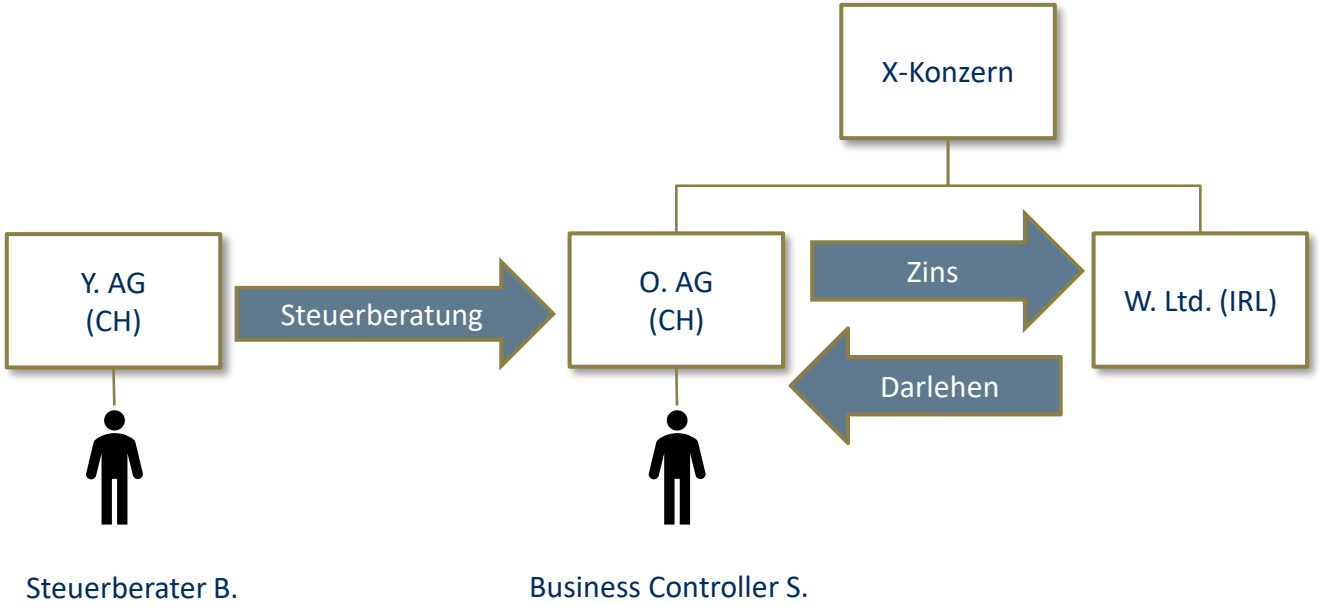
  wenn eine vom kantonalen Steueramt festgestellte geldwerte Leistung nicht spontan der ESTV gemeldet wird
- Eventualvorsatz

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Ausgangslage (1/2):

- O. AG mit Sitz in VD, gehört zum X-Konzern. Sie hält Gewerbeflächen mit Einkaufsgeschäften in der Schweiz.
- S. ist *Business Controller* bei der O. AG, Aufgabenbereich:
  - *« Controlling and reporting: Responsive for initiating proactive controlling/monitoring activities in order to detect savings and financial opportunities. Responsible for collecting, consolidating, controlling and forwarding financial reports according to [...] Group/Documents/Policies ».*
- B. ist externer Steuerberater der O. AG und Partner bei der Beratungsfirma Y. AG.
- Die irische Konzerngesellschaft W. Ltd. gewährt der O. AG im Jahr 2011 ein fünfjähriges Darlehen von CHF 93 Mio. Zins: 3.15% p.a.

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu



Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Kantonale Buchprüfung 2014:

- Steuerverwaltung (StV) VD geht von verdecktem Eigenkapital und entsprechend übersetzten Zinsen an die W. Ltd. aus
- Y. AG wird von der O. AG beauftragt, ein Memo dazu zu verfassen:
  - Je nach Bewertungsansatz bestehen tatsächlich steuerliche Risiken (Aufrechnung der Zinsen bei der Gewinnsteuer)
  - Weiter besteht ein Risiko, dass die StV VD Meldung an ESTV vornimmt: Verrechnungssteuer (VSt) von 35%, Überwälzungspflicht, Reduktion unter DBA voraussichtlich auf 15%, etc.
- Y. AG erstellt sodann Transfer Pricing-Studie
- O. AG und StV VD einigen sich sodann auf 2.5% -> Veranlagung (Aufrechnung)

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Buchprüfung ESTV 2015/2016:

- Soweit ersichtlich, wurde die darauf folgende Buchprüfung der ESTV nicht durch eine Meldung der StV VD ausgelöst («*contrôle aléatoire*»).
- Die ESTV geht von geldwerten Leistungen aus, akzeptiert aber 2.5% als *Arm's Length*-Satz. Auf Empfehlung von B. ficht die O. AG dies nicht weiter an.
- Am 20. Mai 2016 stellt die ESTV die VSt in Rechnung, die von der O. AG beglichen wird.

Eröffnung Strafuntersuchung ESTV 2018:

- Verdacht auf Hinterziehung der VSt (Art. 61 lit. a VStG).
- Unterlagen werden auch von Y. AG einverlangt. Diese weigert sich bzw. verlangt deren Siegelung (Siegelung wird später gerichtlich aufgehoben).
- Business Controller S. wird der Hinterziehung beschuldigt.
- Steuerberater B wird der Mitwirkung bzw. der Anstiftung zur Hinterziehung beschuldigt.
- S. und B. werden erstinstanzlich freigesprochen. ESTV geht in Berufung.

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Liegt eine geldwerte Leistung in objektiver Hinsicht vor?

- Hypothekardarlehen bei Banken wären «offensichtlich» günstiger gewesen.
- Transfer-Pricing-Studie für Gericht nicht überzeugend .
- O. AG hat schliesslich im Rahmen der kantonalen Buchprüfung ebenfalls 2.5% akzeptiert.
- Objektiv liegt daher eine geldwerte Leistung vor, die hätte deklariert werden müssen.

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Subjektiv: Fahrlässigkeit oder Vorsatz seitens Steuerverantwortlichem S. ?

- Das Memo der Y. AG schloss nicht ausdrücklich auf das Vorliegen geldwerter Leistungen. Allerdings muss der Sachverhalt in seiner Gesamtheit gewürdigt werden.
- Die StV VD hat früh zum Ausdruck gegeben, dass sie von einer geldwerten Leistung ausgeht.
- Eine Telefonnotiz von Y. AG zu einem Gespräch zwischen S. und der StV VD hält fest, dass «*es unsicher ist, ob die StV VD eine Meldung an die ESTV macht*» und dass, «*wenn die ESTV kommt*», die VSt von 35% zu zahlen ist.
- Die Steuerberater wussten spätestens im September 2024, dass die StV VD sich wohl nicht hatte überzeugen lassen. Im November 2014 wurde klar, dass die StV VD auch die TP-Studie nicht akzeptierte.
- Spätestens ab November 2014 lag somit Inkaufnahme seitens S. bzw. Eventualvorsatz vor.
- Dafür sprechen auch die berufliche Qualifikation und Funktion von S., seine Interaktion mit den Steuerbehörden und seine Verantwortung für die Steuerdeklarationen.

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Rolle von Steuerberater B. («Anstiftung») (1/3)?

- Hat B. nicht einfach nur Risiken eingeschätzt?
- Gemäss BGer (BGE 127 IV 122 E. 2b/aa):
  - *Anstifter (…) ist, wer einen andern zu der von diesem verübten Straftat vorsätzlich bestimmt hat (…). Durch die Anstiftung wird in einem andern der Entschluss zu einer bestimmten Tat hervorgerufen.*
  - *Der Tatentschluss muss auf das motivierende Verhalten des Anstifters zurückzuführen sein; es bedarf insofern eines Kausalzusammenhangs.*
  - *Nicht erforderlich ist, dass beim Anzustiftenden Widerstände zu überwinden wären.*
  - *Auch bei demjenigen, der bereits zur Tat geneigt ist oder sich zur Begehung von Straftaten sogar anbietet, kann ein Tatentschluss noch hervorgerufen werden, und zwar so lange, als er zur konkreten Tat noch nicht entschlossen ist.*
- Anstiftung erfordert Vorsatz

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Rolle von Steuerberater B. («Anstiftung») (2/3)?

- B. hat die steuerlichen Risiken klar identifiziert.
- Eine Telefonnotiz von Y. AG zu einem Gespräch zwischen S. und der StV VD hält fest, dass «*es unsicher ist, ob die StV VD eine Meldung an die ESTV macht*» und dass, «*wenn die ESTV kommt*», die VSt von 35% zu zahlen ist.
- Andernorts ist von Y. AG zuhanden O. AG festgehalten worden, dass ein VSt-Risiko besteht, wenn die ESTV eine Prüfung durchführt.
- Es wurde ferner besprochen, ob die Bildung einer Steuerrückstellung nötig ist. Gemäss B. sei dies erst angezeigt, wenn die ESTV eine Kontrolle angekündigt hätte.
- Später hielt man fest: «*The risk of Swiss WHT on the excessive rate should be considered as relatively high.*»

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Rolle von Steuerberater B. («Anstiftung») (3/3)?

- Die vertragliche Aufgabe von B. war es namentlich, als Steuerexperte steuerliche Risiken zu identifizieren und dahingehend Empfehlungen abzugeben.
- Nach dem Gesagten schloss das Kantonsgericht VD, dass B. bewusst S. dazu angestiftet hatte, keine spontane Deklaration an die ESTV zu erstatten und die VSt zu begleichen. Er hat gemäss Gericht vielmehr darauf spekuliert, dass die ESTV nichts merkt.
- Die Empfehlung, nichts zu unternehmen, ist somit als Anstiftung zu werten.
- Die vom Gericht geteilte Auffassung, wonach B. keine Garantenstellung inne hatte, ändert daran nichts (Anstiftung durch Unterlassung). Vorliegend wird B. vielmehr ein aktives Handeln vorgeworfen.

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Schuldspruch Kantonsgericht:

- ESTV verlangte eine Busse von CHF 20’000 gegenüber S. und von CHF 30’000 gegenüber B.
- Gegenüber S. wird die Busse auf CHF 8’000 festgesetzt (Verschulden ist als mittel zu qualifizieren und er hat umfassend kooperiert).
- Das Verschulden von B. ist nicht unbedeutend, doch er hat ebenfalls kooperiert, und die vorgeworfenen Taten liegen einige Jahre zurück. Auch ihm gegenüber wird die Busse auf CHF 8’000 festgesetzt.
- Urteil Kantonsgericht (Cour d'appel pénale) VD vom 24. August 2023, PE22.002105-//LGN, Nr. 408

→ Beschwerden von S. und B. ans Bundesgericht

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

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.

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

C. Abweichungen vom Strafgesetzbuch
I. Jugendliche

Art. 4[5]

Begeht ein Jugendlicher vor Vollendung des 15. Altersjahres eine mit Strafe bedrohte Tat, so wird er nicht strafrechtlich verfolgt.

II. Teilnahme

Art. 5

Anstiftung und Gehilfenschaft zu einer Übertretung, ausgenommen zu einer Ordnungswidrigkeit, sind strafbar.

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

Art. 6

[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.

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Bundesgericht – Steuerverantwortlicher Mitarbeiter

- B hat 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.
- Urteil BGer vom 3. Februar 2025, 6B_93/2024 (Steuerverantwortlicher)

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

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.
- Freispruch
- Urteil BGer vom 3. Februar 2025, 6B_90/2024 (Steuerberater)

Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu

Allgemeine Bemerkungen

- Liegt eine geldwerte Leistung für die Gewinnsteuern vor, ist diese zwingend auch bei der Verrechnungssteuer zu deklarieren.
- Spätestens, wenn aufgrund einer behördlichen Prüfung vom Vorliegen einer geldwerten Leistung auszugehen ist, muss diese auch für Zwecke der Verrechnungssteuer deklariert werden (oder es ist mindestens proaktiv auf die ESTV zugehen, s. VD-Fall). Auslöser kann auch eine MWST-Prüfung sein.
- Wenn man demgegenüber abwartet, ob die ESTV (Abteilung VSt) vom Kanton überhaupt informiert wird oder ob sie es auf andere Weise «merkt», dann dürfte der Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt sein.
- Bei einer Busse von mehr als CHF 5’000 erfolgt Eintrag in das Strafregister (VOSTRA)

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	**Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren**	**20**
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

- **Themen:**
  - Strafrechtliche Verfahrensgarantien (EMRK und BV) im offenen Veranlagungsverfahren bzw. im Zusammenhang mit angeblicher versuchter Steuerhinterziehung
  - Behördliche Hinweispflichten
  - Treu und Glauben
- Kantonsgericht FR, Urteil vom 5. Januar 2025, 604 2023 115, 604 2023 116

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

Ausgangslage:

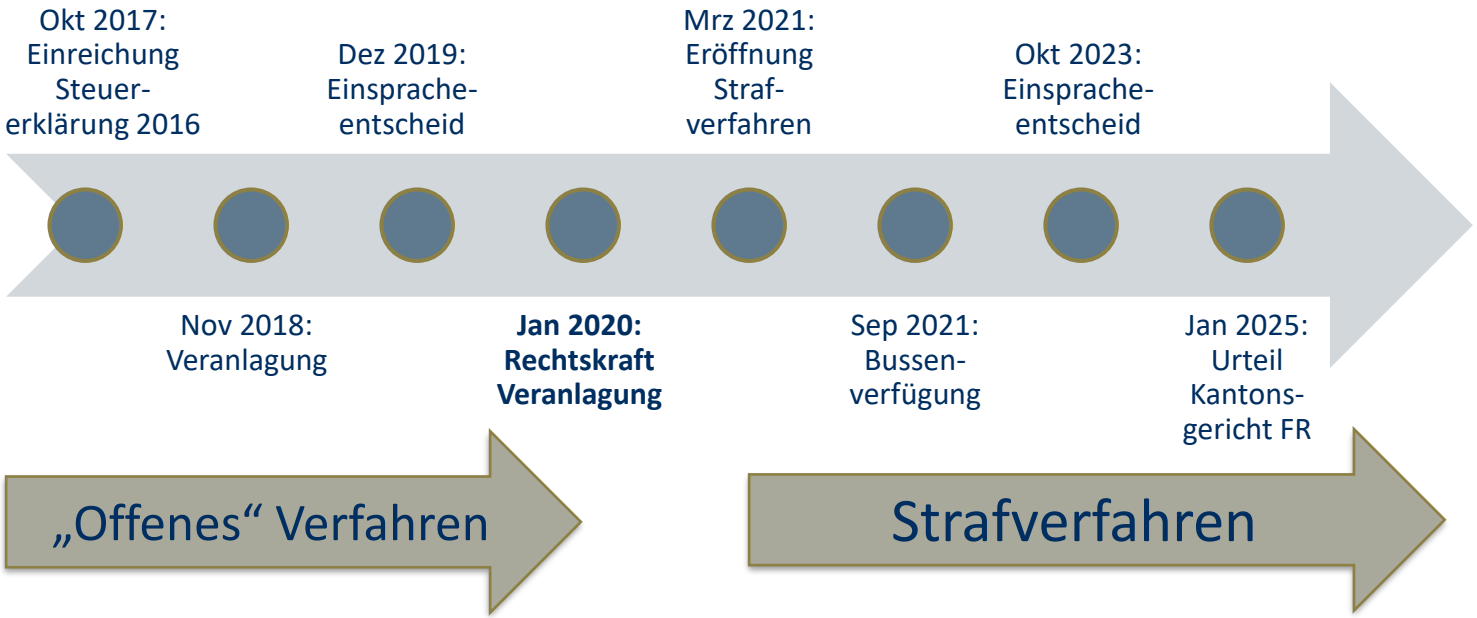
- Herr WX und seine Frau MX sind im Kanton FR unbeschränkt steuerpflichtig. WX hält unter anderem Anteile an der Luxemburger ABC SICAV.
- In ihrer Steuererklärung 2016 deklarieren Herr und Frau X die SICAV-Anteile zu einem Wert von CHF 8.7 Mio. Darüber hinaus wird kein steuerbares Einkommen aus der ABC SICAV aufgeführt. WX und MW stützen sich dabei einerseits auf die von der SICAV erhaltenen Angaben, andererseits auf die Tatsache, dass WX im Folgejahr dazu verpflichtet war, die Anteile zu verkaufen (Werteinschlag).
- In der Folgezeit fordert die Steuerverwaltung Fribourg (StV) zusätzliche Informationen ein. Zwischen WX, seinen Beratern und der StV findet eine rege wechselseitige Briefkorrespondenz statt.
- Im November 2018 veranlagt die StV Herrn und Frau X. Auf darauf folgende Einsprache hin und nach weiterer Korrespondenz werden im Dezember 2019 die SICAV-Anteile basierend auf den Bilanzen schliesslich mit CHF 17.4 Mio. bewertet. Ausserdem ermittelt die ESTV einen zugehörigen steuerbaren Vermögensertrag von CHF 430k. Der Einspracheentscheid wird rechtskräftig.

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

Strafverfahren:

- Im März 2021 eröffnet die StV FR ein Strafverfahren gegen WX und MX wegen (vorsätzlicher) versuchter Steuerhinterziehung.
- Mit Verfügung vom 24. September 2021 wird gegen beide Ehegatten X eine Busse von total CHF 45k ausgesprochen (für Bundes- und Kantonssteuern; Bestätigung mit Einspracheentscheid vom 27. Oktober 2023).
- Beschwerde an Kantonsgericht FR.
- Vor Gericht willigt die StV ein, das Strafverfahren nur noch gegen WX zu führen (Einstellung gegenüber der Ehefrau MX; vgl. Art. 180 DBG).

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren



Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

Urteil:

- 8. Januar 2025: Urteil des Kantonsgerichts FR, Gutheissung der Beschwerde, wegen:
  - Verletzung des *nemo tenetur*-Grundsatzes und der behördlichen Auskunftspflichten (vgl. Art. 6 Ziff. 1 und 2 EMRK, Art. 32 Abs. 2 BV, und 153 Abs. 1bis DBG)
  - Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

Art. 153 Abs. 1bis DBG (betreffend Nachsteuerverfahren):

Art. 153 Verfahren

1 Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens wird dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt.

1bis Wenn bei Einleitung des Verfahrens ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird, noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann, wird die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht.[256]

2 Das Verfahren, das beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht eingeleitet oder noch

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

Im Einzelnen (1/3):

- Die Einführung von Art. 153 Abs. 1bis DBG erfolgte zur Umsetzung von strafrechtlichen EMRK-Anforderungen im Steuerrecht. (E. 6.2, 8.1)
- Die behördliche Informationspflicht muss nicht nur fürs Nachsteuerverfahren gelten, sondern auch im offenen Veranlagungsverfahren, wenn mit einem Strafverfahren zu rechnen ist. Nur so werden die Verfahrensgarantien gewährleistet. (E. 6.2)

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

Im Einzelnen (2/3):

- Art. 153 Abs. 1bis DBG definiert nicht, was die Folgen einer Verletzung der behördlichen Informationspflicht sind, aber (E. 8.2):
  - « *En exigeant que l'autorité fiscale avise le contribuable qu'une procédure en soustraction d'impôt pourra être ouverte à son encontre, on permet au contribuable de prévoir qu'il risque d'être ultérieurement poursuivi pénalement.* »
  - « *Dès lors, si l'administration omet de le faire, le contribuable peut partir du principe qu'aucune procédure en soustraction ne sera ouverte par la suite.* »
  - « *Par conséquent, il y a lieu d'admettre que, lorsque l'autorité omet d'aviser le contribuable qu'une procédure en soustraction d'impôt pourra être ouverte à son encontre ultérieurement, celle-ci se verrait déchue de son droit d'ouvrir une procédure en soustraction d'impôt.* »

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

Im Einzelnen (3/3):

- Unabhängig von Art. 153 Abs. 1bis DBG: Indem sie das Strafverfahren eröffnete, *nachdem* die Veranlagung rechtskräftig worden war («*taxation définitive*»), handelte die StV treuwidrig (E. 7.3.2).
- Die Steuerpflichtigen durften mit Fug davon ausgehen, dass kein Strafverfahren eröffnet würde.
- Vor diesem Hintergrund dürften sie schliesslich auch die damalige Veranlagung akzeptiert und auf einen Weiterzug verzichtet haben.

Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren

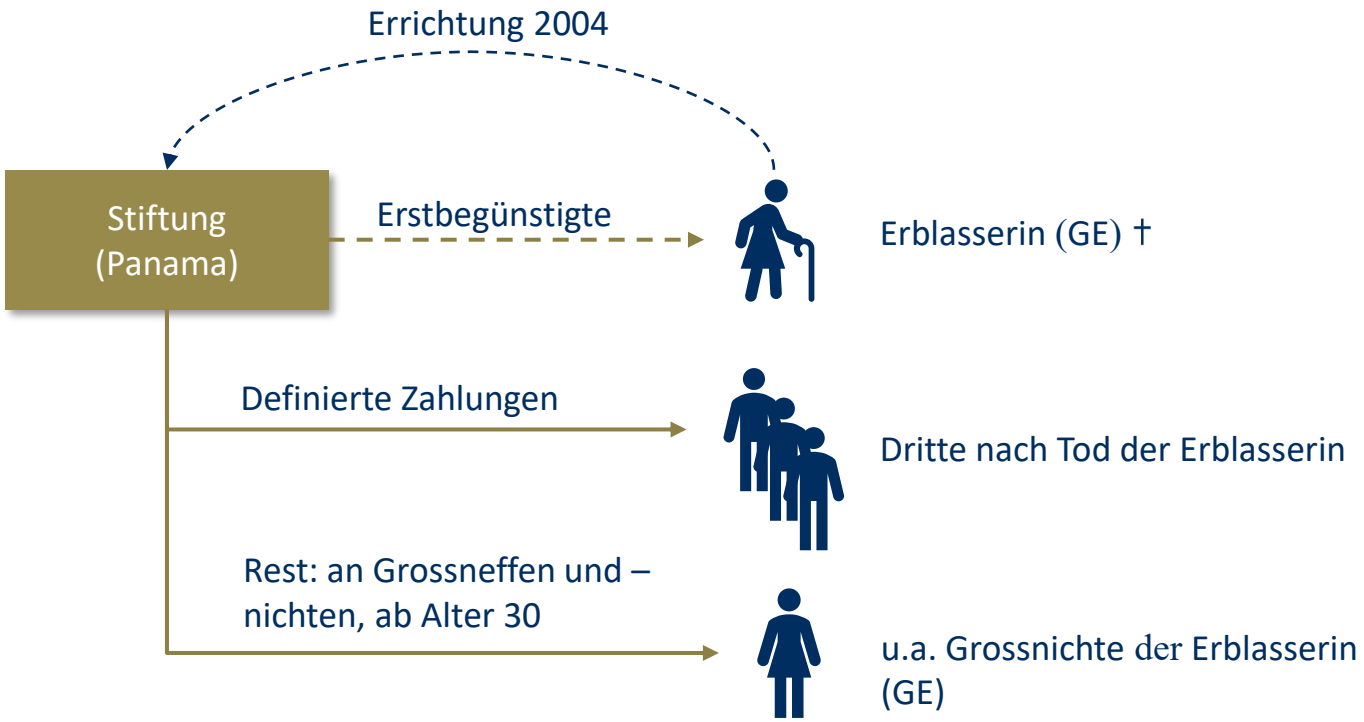
Fazit:

- Die Hinweispflicht nach Art. 153 Abs. 1bis DBG gilt auch schon fürs offene Verfahren oder – generischer – sobald ein strafbares Verhalten vorliegen könnte: Ab diesem Moment kollidieren die steuerlichen Mitwirkungspflichten mit den strafrechtlichen Verfahrensgarantien.
- Was nach EMRK für das offene Veranlagungsverfahren nach DBG/StHG gilt, muss aber auch für andere Steuern gelten (!). Insbesondere ist zu verlangen, dass dies auch im Bereich der geldwerten Leistungen und der in diesem Zusammenhang erhobenen Verrechnungssteuer zu beachten ist (unabhängig von der mangelnden Personenidentität).
- Wenn der aufklärende Hinweis der Behörde unterbleibt, so muss dies dazu führen, dass die Behörde ihr Recht auf Eröffnung eines Strafverfahrens verwirkt.

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	**Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig**	**31**
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig



Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig

Veranlagung durch die Steuerverwaltung:

1. **Erblasserin**: Besteuerung des Stiftungsvermögens (Stiftung: steuerlich transparent, Nachsteuerverfahren)

2. **Erben** (inkl. Grossnichte):
   - Erbschaftssteuer entsprechend ihrem Anteil auf Kapital der Stiftung (nach Verwandtschaftsgrad), steuerpflichtig: Erben

3. **Ordentliche Veranlagung der Grossnichte**:
   - Bestätigung Steueramt: Besteuerung erst im Alter von 30 Jahren, bis dahin weder Einkommens- noch Vermögenssteuer (erst dann Erwerb eines festen Anspruchs)
   - Gemäss Steueramt: Besteuerung der gesamten Leistung aus der Stiftung (Art. 16 DBG). Ein Abzug des bereits mit der Erbschaftssteuer erfassten Kapitals sei nicht möglich, da Ausschüttung aus separater juristischer Person

Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig

Streitgegenstand:

- Streitig war, ob das gesamte ausgeschüttete Kapital oder nur der überschiessende Anteil – d.h. der Anteil, der nicht bereits mit der Erbschaftssteuer erfasst wurde – der Einkommenssteuer unterliegt

Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig

***Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative*, 6. Februar 2024**

- Auslegung des Einkommensbegriffs
  1. Generalklausel in Art. 16 (1) DBG: Jedes Einkommen, das nicht ausdrücklich ausgenommen ist, unterliegt der Einkommenssteuer.
  2. Stiftung sei selbständige juristische Person.
  3. Keine Schenkung, da Stiftung aufgrund statutarischer Verpflichtung handle und keinen «*animus donandi*» habe.
  4. Kein Methodendualismus, da Erbschaftssteuer bei Erbengemeinschaft und nicht bei der Grossnichte erhoben worden sei und Steuerarten nicht vergleichbar seien
  5. Keine weitere Ausnahme gemäss Art. 24 DBG gegeben.

Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig

Bundesgericht:

- Dass bereits die Schenkungs- oder Erbschaftssteuer erhoben wurde, ist nicht Voraussetzung der Einkommenssteuerfreiheit.
- Verbot des Methodendualismus (E. 6.3 und 6.4)
  - Dualismus: in der gleichen Sache oder im Rahmen des gleichen Sachverhalts wird auf zwei sich widersprechende Betrachtungsweisen abgestellt (formal-juristsischer Ansatz vs. wirtschaftlicher Ansatz)
  - Verbot gilt etwa:
    - für die Behörde, die zweimal entscheidet, selbst wenn verschiedene Dienststellen betroffen sind
    - bei Behörden, zwischen denen enge personelle Verbindungen bestehen oder Personenidentität vorliegt
  - Keine Verletzung, wenn die Veranlagungsbehörde bei den direkten Steuern die Situation anders beurteilt als bei den indirekten Steuern
  - Art. 9 BV – Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben - Willkürverbot

Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig

Bundesgericht:

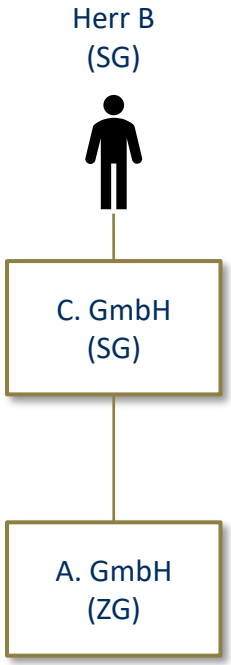
- Verbot des Methodendualismus (E. 7)
  - **Erbschaftssteuer**: keine Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der Stiftung
    - ➢ **wirtschaftlicher Ansatz**
  - **Einkommenssteuer**: Anerkennung der Rechtspersönlichkeit der Stiftung; Besteuerung der Ausschüttung der Stiftung aufgrund von statutarischen Verpflichtungen
    - ➢ **Formal-juristischer Ansatz**
  - Der Erbschafts- und Einkommensveranlagung liegt **derselbe Sachverhalt** zugrunde
  - Es ist **dieselbe Steuerpflichtige** betroffen
  - Nicht relevant, dass zwei verschiedene Verfahren durchgeführt worden sind

→ Gutheissung der Beschwerde der Grossnichte, BGer 9C_176/2024 vom 30. Oktober 2024

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	**Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?**	**38**
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?



Ausgangslage

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

Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?

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

Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?

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)

Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?

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».*
- *«Das bedeutet jedoch nicht, dass der Wohnsitz ihres Geschäftsführers gewissermassen ein subsidiäres Steuerdomizil der juristischen Person begründet, wenn nicht bestimmt werden kann, wo ihre Unternehmensentscheide schwergewichtig getroffen und ihre Geschäfte schwergewichtig geführt worden sind. »*

Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?

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.»*

Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?

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
- Urteil BGer 9C_73/2024 vom 26. Februar 2025, zur Publikation vorgesehen

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

Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?

Vgl. Folgefälle:

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_547/2023 (Zertifizierungs- und Beratungsgesellschaft)
- 9C_488/2023 (Sportberatungsfirma)
- 9C_424/2024 (Holdinggesellschaft)

Inhalt

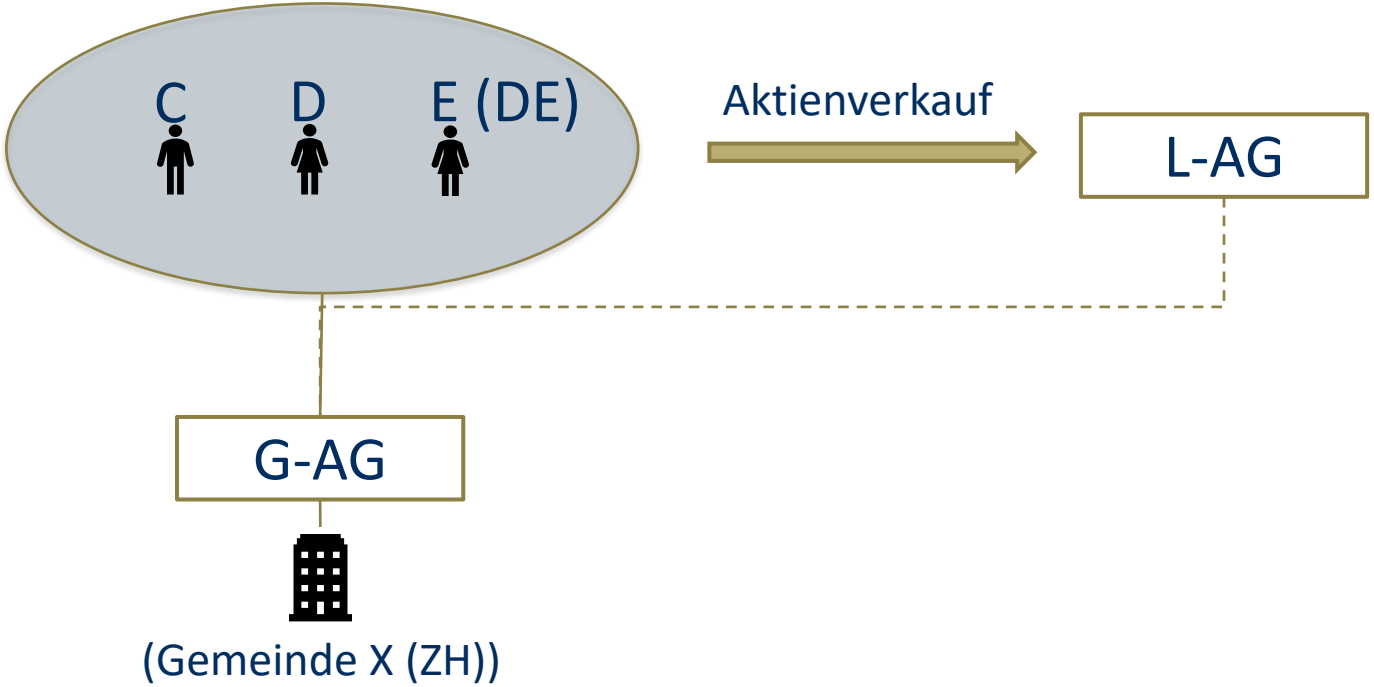
1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	**Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt**	**47**
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

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).

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



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]

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.

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.

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.

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).

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	**Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis**	**55**
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis

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.

Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis

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 (vgl. für einen vergleichbaren Fall im monistischen Zürcher System: Urteil BGer 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023)
- 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).

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	**Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung**	**58**
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung

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).

Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung

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.

Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung

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.

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	**GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum**	**62**
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

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»).

GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum

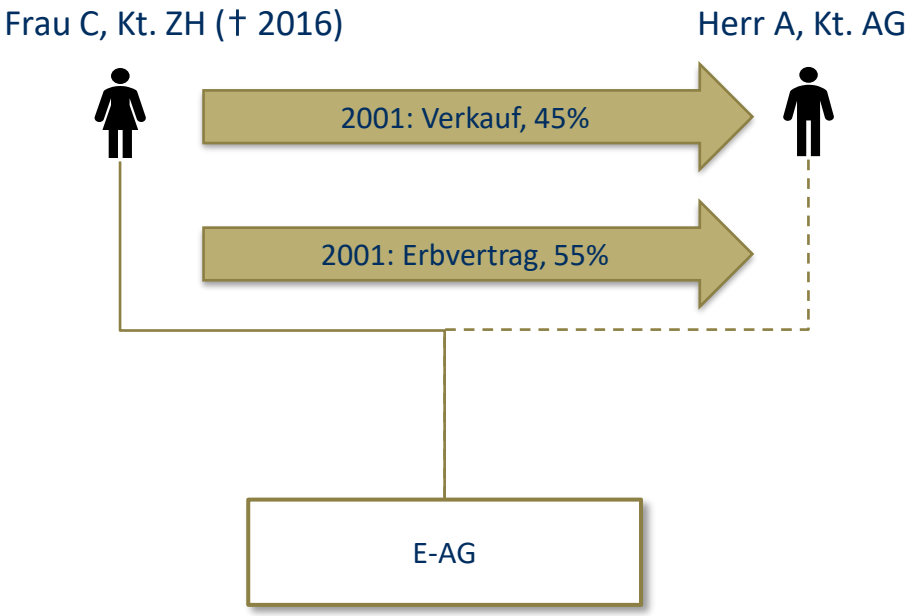
Urteil des Bundesgerichts vom 14.02. 2025, 9C_279/2024:

- 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).

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	**Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?**	**65**
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?



Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?

- Frau C: Alleinaktionärin, VR-Präsidentin
- Herr A: Geschäftsführer, Delegierter des VR
- 2001: Aktienverkauf und Nachfolgeregelung
- C hat keine geeigneten Nachkommen
- A ist langjähriger CEO und hat den Turnaround geschafft, Arbeitsplätze sollen erhalten werden
- Daher: Übertragung der Aktien zu einem vertretbaren Preis an A:
  - Verkauf von 45% zum Steuerwert abzgl. Minderheitseinschlag, Stundung
  - Erbvertrag: Vermächtnis von 55% an A und Erlass noch offener Schulden
  - Kein Verkauf der Aktien an Dritte ohne jeweilige Zustimmung von A oder C

Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?

- 2004: C wird entmündigt und unter Vormundschaft gestellt
- 2008:
  - C will die restlichen 55% an A schenken
  - Ruling im Kt AG: Schenkung = Lohnbestandteil, Mitarbeiterbeteiligung
  - Schenkung kommt nicht zustande, weil Sozialkommission Zustimmung verweigert
- 2016: C verstirbt im Kanton ZH, A übernimmt alle Aktien
- 2019:
  - Steueramt Kt ZH: Vermächtnis ist erbschaftssteuerpflichtig: Steuer = CHF 3 Mio. A akzeptiert ZH-Veranlagung
  - Gemeindesteueramt im Kt AG: Vermächtnis von CHF 8.3 Mio. ist einkommenssteuerpflichtig
  - Einsprache in AG wird vom Steueramt abgewiesen, Rekurs vom Spezialverwaltungsgericht ebenso

Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?

Urteil des Verwaltungsgerichts Kanton Aargau vom 30. Juni 2025, WBE.2023.174:

- *Sicht der Steuerbehörden und der Vorinstanz*: Enger Zusammenhang mit langjähriger beruflicher Arbeitstätigkeit von A: daher MA-Beteiligung
- *Sicht von A*: Vermächtnis wurde nicht im Hinblick auf Erwerbstätigkeit ausgerichtet, sondern wegen notwendiger Übertragung von Todes wegen, Motivation war Nachfolge und Unternehmenskontinuität. A und C waren zudem langjährig befreundet
- Wenn ein Mitarbeiter Aktien erhält, so ist nach dem Rechtsgrund zu fragen: Liegt dieser im Arbeitsverhältnis, so liegt eine Mitarbeiterbeteiligung vor.
- Unterscheidung von Nachfolgeregelung vs. Mitarbeiterbeteiligung
- Dass C nie Arbeitgeberin von A war, ist nicht entscheidend
- Der Rulingantrag aus dem Jahr 2008 ist nicht relevant
- Gericht bestätigt *in casu*, dass die Übertragung der Aktien eine Nachfolgelösung darstellt
- Fall ist noch nicht rechtskräftig (Beschwerde am BGer hängig)

Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?

- *«Bei Leistungen Dritter im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis kann nicht bereits aus einem engen Konnex zum Arbeitsverhältnis auf Erwerbseinkommen geschlossen werden.»*
- *«Es muss ein wirtschaftlicher bzw. kausaler Zusammenhang bestehen, und zwar in dem Sinne, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige sie im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält.»*
- *«Eine einkommenssteuerfreie Schenkung kann vorliegen, wenn persönliche Gründe wie freundschaftliche oder persönliche Beziehungen, Dankbarkeit, Mitleid oder Ehrerbietung für die Zuwendung ausschlaggebend waren, die steuerpflichtige Person also die Gabe in diesem Sinn als "unverdient" ansehen muss.»*
- *«Andernfalls ist sie den Leistungen zuzurechnen, welche die steuerpflichtige Person vom Arbeitgeber für ihre Dienste und damit entgeltlich erhält (…) . Voraussetzung ist einzig, dass die freiwillige Leistung ihren hauptsächlichen Grund im bestehenden oder früheren Arbeitsverhältnis hat.»*
- *«In Zweifelsfällen ist somit auf den tieferen Grund der Zuwendung abzustellen und zu prüfen, ob die vertragliche oder die persönliche Beziehung überwiegt.» (E. 4.1)*

Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?

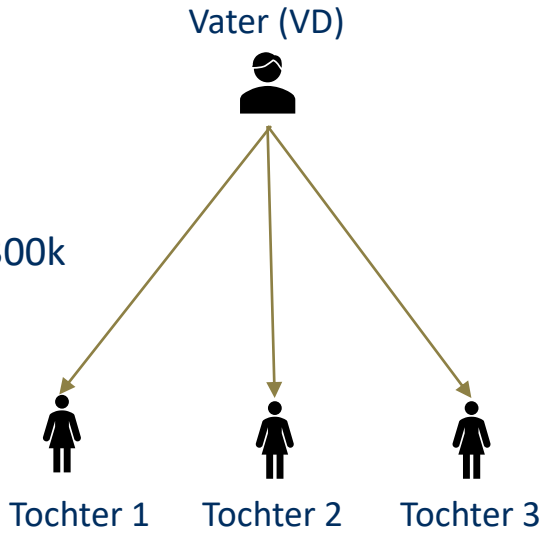
- *«Bei einer konsolidiert zu betrachtenden Übertragung von über 50% der Stimmrechte dürften regelmässig die Interessen des Unternehmens an einer geordneten Nachfolgelösung im Vordergrund stehen und weniger die individuelle Motivation eines Mitarbeiters.» (E. 6.4.1)*
- *«Dass der Beschwerdeführer langjähriger Arbeitnehmer der E. AG war und ohne diese Funktion allenfalls gar nicht in den Kreis der möglichen Nachfolger gekommen wäre, ist von untergeordneter Bedeutung. Auch die Aussage, dass der Beschwerdeführer mit der Gesellschaft "den Turnaround" geschafft habe, ist in diesem Kontext als Hinweis auf seine Fähigkeiten als Unternehmer und damit als geeigneten Nachfolger zu werten und nicht als Indiz, dass er für seine guten Leistungen als Arbeitnehmer belohnt werden soll.»(E. 6.4.2.)*
- *«Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Erbvertrags war indes nicht absehbar, wann der Beschwerdeführer tatsächlich in den vollständigen Besitz der Aktien der E. AG gelangen würde. Gerade diese Ungewissheit hinsichtlich des Zeitpunkts der Rechtsnachfolge wirft die Frage auf, inwiefern ein derart unbestimmter Zeithorizont überhaupt geeignet ist, eine leistungsbezogene Motivation des Mitarbeitenden zu bewirken.» (E. 6.4.2.)*

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	**Darlehen oder dissimulierte Schenkung?**	**72**
11	Asymmetrische Dividende oder Lohn?	77

Darlehen oder dissimulierte Schenkung?

- Darlehen an Töchter von je 300k
- Teilerlasse 50k p.a.



Darlehen oder dissimulierte Schenkung?

- 2023: Darlehensvertrag Vater mit Tochter 1
- Tochter 1 hat schon 100k erhalten: Ab 2021 kein Zins mehr
- Darlehen von Vater über weitere 200k zinslos zur Abzahlung eines Bankdarlehens
- Gesamtsumme von 300k wird jedes Jahr mittels Schulderlass von 50k p.a. amortisiert
- Jede Tochter hat ein identisches Darlehen zu den gleichen Bedingungen vom Vater erhalten (nicht ausgleichungspflichtig)
- Steueramt VD: Darlehen ist simuliert, es liegt eine steuerbare Schenkung vor (Schenkungen an Kinder sind im Kanton VD schenkungssteuerpflichtig)
- Tochter 1 macht u.a. geltend, der Schulerlass könne vom Vater jederzeit widerrufen werden und sei daher keine *essentialia negotii*

Darlehen oder dissimulierte Schenkung?

BGer vom 11. September 2025, 9C_243/2024:

- Die Anwendung von kantonalem Recht unterliegt lediglich der Willkürprüfung durch das Bundesgericht
- Die Ermittlung des effektiven übereinstimmenden Parteiwillens ist eine Tatfrage und keine Rechtsfrage. BGer ist diesbezüglich grundsätzlich an die Feststellungen der Vorinstanz gebunden (Art. 105 Abs. 2 BGG)
- Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff deckt sich nicht in jeder Hinsicht mit jenem des Zivilrechts. Beiden Begriffen sind jedoch die folgenden Merkmale gemeinsam:
  - Vermögenszuwendung,
  - Unentgeltlichkeit und
  - Zuwendungswillen (*animus donandi*)
- Ein Schenkungswille kann bei nahestehenden Personen vermutet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen einer Schenkung gegeben sind

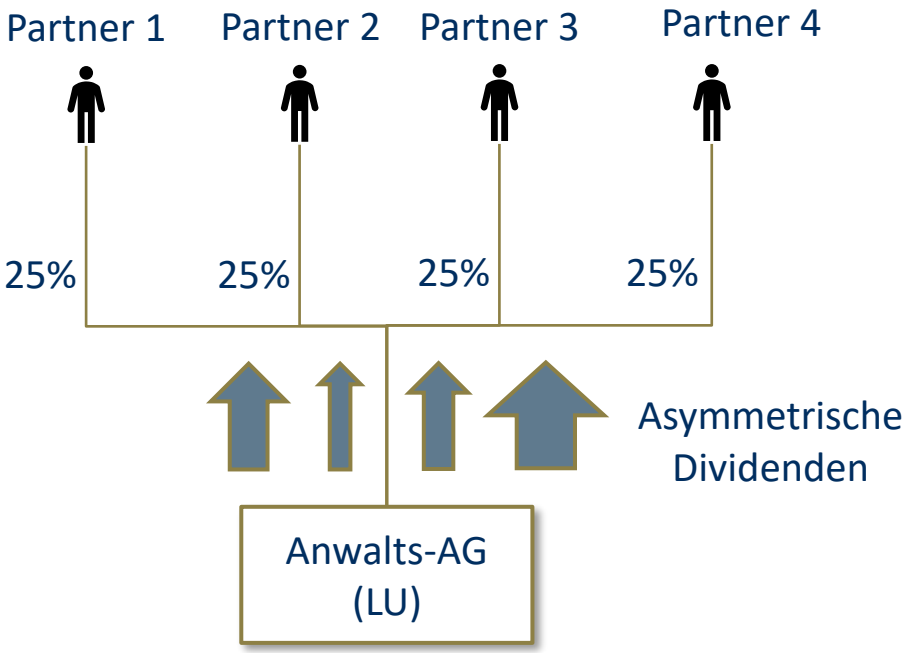
Darlehen oder dissimulierte Schenkung?

- Die Qualifikation als simuliertes Darlehen bzw. als Schenkung ist nicht willkürlich:
  - Kein Zins geschuldet
  - Tilgung/Amortisation ausschliesslich via Teilerlasse von 50k p.a.
  - Keine Rückzahlungsverpflichtung vorgesehen
  - Das Darlehen war zwar nicht ausgleichungspflichtig, aber alle drei Töchter erhielten dasselbe Darlehen: Es ging dem Vater daher um einen Erbvorbezug
  - Vertragstext sieht keinen Widerrufsmöglichkeit des Vaters vor
  - Tochter erwarb vertragliches Recht auf die künftigen Teilerlasse
  - Ein weiterer später aufgesetzter Vertrag ist nicht relevant
- Es liegt keine verbotene Doppelbesteuerung vor (Schenkungssteuer bei Tochter, Vermögenssteuer beim Vater)
- Nicht (ausdrücklich) entscheidrelevant war die Tatsache, dass das Waadtländer Steuerrecht für Schenkungen an Kinder damals einen Freibetrag von CHF 50k p.a. vorsah. Freibetrag heute: CHF 300k p.a. (Art. 16 Abs.1 lit. c^{bis} LMSD-VD)

Inhalt

1	Verrechnungssteuer: Steuerhinterziehung und Anstiftung dazu	3
2	Behördliche Hinweispflichten und nemo tenetur-Grundsatz im offenen Veranlagungsverfahren	20
3	Methodendualismus bei Einkommens- und Erbschaftssteuern nicht zulässig	31
4	Steuerdomizil der Firma am Wohnsitz des Inhabers/Geschäftsführers?	38
5	Wirtschaftliche Handänderungen unter DBA, das keine besondere Regel für Immobiliengesellschaften kennt	47
6	Verkauf einer Liegenschaft an die eigene Gesellschaft zu einem tiefen Preis	55
7	Vermächtnis als Kapitaleinlagereserve, Verbuchung	58
8	GGSt aufgrund Quotenverschiebung bei einfacher Gesellschaft bzw Umwandlung in Stockwerkeigentum	62
9	Nachfolgelösung oder Mitarbeiterbeteiligung?	65
10	Darlehen oder dissimulierte Schenkung?	72
11	**Asymmetrische Dividende oder Lohn?**	**77**

Asymmetrische Dividende oder Lohn?



Asymmetrische Dividende oder Lohn?

- Partner 1 bis 4 sind je zu 25% an ihrer Anwaltskanzlei (Kt LU) beteiligt.
- Bei Ausschüttungen 2015 – 2017 wird der auf den Kanzleiumsatz zurückgeführte Gewinn gleichmässig verteilt
- Bei Ausschüttungen 2018 und 2019 ist einzig der der persönliche Beitrag des jeweiligen Aktionärs bzw. sein Anteil am akquirierten und mandatsbezogenen Umsatz entscheidend, der mandatsbezogene Umsatz wird dabei höher gewichtet als zuvor
- Dies führt ab 2018 zu asymmetrischen Dividenden
- Arbeitgeberprüfung: Ausgleichskasse LU qualifiziert Dividenden in Erwerbseinkommen um.
- Kantonsgericht LU: Rendite von 2.5% auf dem Aktienkapital von CHF 100’000 muss als Dividende erzielbar sein, darüber hinaus liegt Erwerbseinkommen vor

Asymmetrische Dividende oder Lohn?

BGer vom 20. Januar 2025, 9C_272/2024:

- Es ist zweistufig vorzugehen:
  1. Wenn eine Ausschüttung sowohl auf die Arbeitsleistung als auch auf die Kapitalbeteiligung zurückgeführt werden könnte, liegt die Aufteilung zwischen Lohn und Dividende grundsätzlich im Ermessen der Gesellschaft (**Frage nach Wesen und Funktion**)
  2. Im Anschluss stellt sich die Frage nach verhältnismässigen Aufteilung zwischen Lohn und Dividende (**Frage der Verhältnismässigkeit**).
     - Behördliche Abweichung ist nur möglich, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn einerseits und zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende anderseits besteht.
     - Die Umqualifizierung von Dividende in (beitragspflichtigen) Lohn im Rahmen einer Verhältnismässigkeitsprüfung setzt voraus, dass ein im Vergleich zu branchenüblichen Gehältern unangemessen tiefer Lohn und (kumulativ) eine offensichtlich überhöhte, 10 % des Aktienwertes übersteigende Dividendenzahlung ausgerichtet wurde

Asymmetrische Dividende oder Lohn?

- Vorliegend geht es um die erste Frage (*Wesen und Funktion der Zahlung*)
- Es leuchtet nicht ein, weshalb die Mandatsakquisition bzw. die individuelle Generierung von (akquiriertem und mandatsbezogen erreichtem) Umsatz durch mitarbeitende Aktionäre nicht zu deren Arbeitstätigkeit gezählt werden dürfte.
- Die Umsatzgenerierung wird denn auch regelmässig auch von (Kader-) Mitarbeitenden, die nicht an ihrer Arbeitgeberin beteiligt sind, erwartet und kann sich in (teilweise) umsatzabhängiger Entlöhnung niederschlagen.
- Diese Frage ist eine Sachverhaltsfrage. Das BGer ist also grundsätzlich an Feststellungen der Vorinstanz gebunden (Vorbehalt der offensichtlichen Unrichtigkeit, Art. 105 Abs. 1 BGG)
- Die vorinstanzliche Annahme, dass die "Asymmetrie" in den Dividendenausschüttungen allein auf die individuell unterschiedlichen Arbeitsleistungen der einzelnen Aktionäre (und nicht auf deren Beteiligungsrechte) zurückzuführen sei, ist nicht offensichtlich unrichtig. Sie beruht auch nicht auf einer Rechtsverletzung, weshalb sie für das Bundesgericht verbindlich bleibt.
- Es liegt daher beitragspflichtiger Lohn vor. Die Frage der statutarischen Zulässigkeit von asymmetrischen Dividenden im vorliegenden Fall stellt sich somit nicht.
- Siehe auch den ähnlich gelagerten Fall in: BGer vom 21. Mai 2025, 9C_669/2024 (Fall aus dem Kanton SZ), wo die Höhe der asymmetrischen Dividenden von der individuellen Perfomance abhängig waren

Vielen Dank!

Robert Desax

Robert Desax, Partner
lic. iur., LL. M. (tax), Attorney at Law
Certified Tax Expert

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

CV / vCard