

# Bundesgerichtliche Rechtsprechungsübersicht in Steuersachen 2023/2024 – Eine Auswahl für die tägliche Steuerpraxis



*Von Dr. Julian Kläser, MLaw, Associate Partner, Blum & Grob Rechtsanwälte AG*

## **1. Einleitung**

Üblicherweise werden durch den Autor in der Rubrik «Steuern» des Private-Magazins steuerrechtliche Praxisfälle sowie deren rechtmässige Handhabung vorgestellt und eingehend diskutiert. Dem interessierten Leser werden steuerrechtliche Praxishinweise mit auf den Weg gegeben, damit unschöne fiskalische Überraschungen im besten Fall gänzlich ausbleiben.

Im aktuellen Beitrag werden nun wegweisende Gerichtsentscheide des Bundesgerichts aus den Jahren 2023/2024 diskutiert. Die betroffenen Steuerpflichtigen sahen sich mit unerwünschten steuerlichen Konsequenzen konfrontiert und ergriffen Rechtsmittel. Schliesslich wurde der Instanzenzug bis zur höchsten richterlichen Instanz in Steuerangelegenheiten durchlaufen – lehrreich für die tägliche Steuerpraxis

sind diese bundesgerichtlichen Entscheide mitunter allemal.

## **2. BGer 9C\_548/2023 vom 12. August 2024: Steuerrechtlicher Wohnsitz im interkantonalen Verhältnis und weshalb eine Getränkerechnung mitausschlaggebend sein kann.**

Der Steuerpflichtige war in der Steuerperiode 2018 im Kanton Schwyz angemeldet. Im Jahr 2007 hatte er eine

Wohnung in Zürich erworben, die er im Juli 2017 wieder verkauft hatte. Im Dezember 2016 kaufte er eine neue Wohnung in Zürich, welche ihm im Juli 2018 übertragen wurde. Mit Einschätzungsentscheid vom Februar 2022 besteuerte das Kantonale Steueramt Zürich den Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2018 in Zürich. Der Steuerpflichtige erhob dagegen erfolglos Rechtsmittel.

Gemäss §3 Abs. 1 StG ZH sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Zürich haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine Person im Kanton Zürich, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (§3 Abs. 2 StG ZH).

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt der Ort, an dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person befindet, als deren steuerrechtlicher Wohnsitz. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist daher nicht frei wählbar.

Es gilt grundsätzlich die natürliche Vermutung des Fortbestehens des bisherigen Steuerdomizils, sofern der Nachweis der Tatsachen für eine Wohnsitzverlegung, also für die Etablierung überwiegender Beziehungen zu einem neuen Ort, nicht erbracht werden kann. Das Bundesgericht monierte im vorliegenden Entscheid, dass die Vorinstanz hätte prüfen müssen, ob es gelungen war, die natürliche Vermutung zu entkräften. Insbesondere konnte die Tatsache, dass der Steuerpflichtige eine grosszügige Eigentumswohnung erworben hatte, nicht automatisch den physischen Aufenthalt in dieser Wohnung belegen. Ebenso liess sich aus dem möglichen Wochenendaufenthalt des volljährigen Sohnes nicht zwangsläufig schliessen, dass der Steuerpflichtige ebenfalls physisch in der Wohnung anwesend war.

Eine Getränkelieferung im November 2018 könnte durch den Aufenthalt des Sohnes erklärt werden. Ebenso deutete der Wasser- und Stromverbrauch ab Mitte 2018 darauf hin, dass die Woh-

nung in Zürich bewohnt war. Diese Aspekte reichen jedoch allein nicht aus, um den steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers in Schwyz im Jahr 2018 zu entkräften, da sie genauso gut durch den Aufenthalt des Sohnes erklärbar sind. Zudem wurden im September und November 2018 Möbel geliefert. Die Richter kamen nach eingehender Prüfung zum Schluss, wonach es unwahrscheinlich sei, dass der Steuerpflichtige über mehrere Monate hinweg ohne Möbel in der neuen Wohnung gelebt habe. Das Bundesgericht hiess die Beschwerde des Pflichtigen folgerichtig gut.

Der Entscheid verdeutlicht, dass die natürliche Vermutung des Fortbestehens des bisherigen Steuerdomizils auch zugunsten der Steuerpflichtigen ausgelegt werden kann. In interkantonalen Hoheitskonflikten dürfte das hier vorliegende Urteil sowohl den Pflichtigen als auch den zuständigen kantonalen Steuerbehörden dienliche Hilfestellung sein, damit der Verfahrenszug von den involvierten Parteien gar nicht erst angestrengt werden muss.

### **3. BGer 9C\_541/2023 vom 20. August 2024: Resultiert durch den Verkauf eines grösseren Grundstückensembles gewerbmässiger Liegenschaftenhandel?**

Die Pflichtigen deklarierten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2019 für die direkte Bundessteuer steuerbare Einkünfte in Höhe von 761'339 Franken, darunter Liegenschaftserträge von 675'661. Im Liegenschaftsverzeichnis führten sie diverse Wohnhäuser im Kanton Zürich auf. Weiter wiesen sie die Veräusserung eines Teils ihrer Liegenschaften in Zürich aus, die sie im Jahr 2003 als historisches Grundstückensemble erworben hatten. Das Kantonale Steueramt Zürich qualifizierte mit Veranlagungsvorschlag vom Mai 2021 die Teilveräusserung als gewerbmässigen Liegenschaftenhandel und rechnete 2'634'400 Franken als Einkünfte aus selbständigem Nebenerwerb auf. Dagegen gelangten die Pflichtigen erfolglos an das Kantonale Steuerrekursgericht Zürich sowie an das Zürcher Verwaltungsgericht als nächste Instanz.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen

Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Private Kapitalgewinne sind steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG). Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar.

Ob eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts können verschiedene Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit sprechen: systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, Häufigkeit der Transaktionen, kurze Besitzdauer, enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, spezielle Fachkenntnisse, Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte.

Das Bundesgericht stellte im vorliegenden Entscheid fest, dass die blosser Vermietung eigener Liegenschaften weder eine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. gewerbmässigen Immobilienhandel darstellt, da dabei lediglich eigenes Vermögen verwaltet wird. Ein wesentliches Indiz für die Tätigkeit eines gewerbmässigen Liegenschaftshändlers sei hingegen der Einsatz erheblicher Fremdmittel, soweit dieser über das hinausgeht, was in der privaten Vermögensverwaltung üblich ist, wie etwa die Finanzierung einer Liegenschaft durch eine Hypothek.

Ein unüblich hoher Fremdfinanzierungsgrad ist regelmässig dann anzunehmen, wenn der Erwerb der Immobilie vollständig fremdfinanziert ist und allein dadurch die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten werden. Insbesondere wird bei einem ausschliesslichen Einsatz fremder Mittel überhaupt kein privates Vermögen angelegt, auf dem ein privater Kapitalgewinn erzielt werden könnte.

Das Verwaltungsgericht Zürich hatte im vorliegenden Fall festgestellt, dass die Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs über keine liquiden Mittel verfügten, um den Kauf zu finanzieren. Daher lag ein Fremdfinanzierungsgrad von 100% vor, was dafür sprach, dass die Einnahmen aus dem Verkauf der Liegenschaften im Jahr 2019 als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren waren.

Zu diesem Zeitpunkt war kein privates Vermögen vorhanden, das hätte verwaltet werden können, um daraus einen Gewinn zu erzielen. Ebenfalls sprach für eine selbständige Erwerbstätigkeit der offenkundige Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers und dem Erwerb der Liegenschaften. Das Bundesgericht wies die Beschwerde der Pflichtigen folgerichtig ab.

Der Entscheid präzisiert die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum gewerbsmässigen Liegenschaftenthandel und setzt klare Leitplanken für Steuerpflichtige, im Zuge deren Einhaltung der Status der «Gewerbsmässigkeit» vermieden werden kann.

#### **4. BGer 9C\_591/2023 vom 2. April 2024: Ort der tatsächlichen Verwaltung – genügt die Anmietung eines Büros im steuergünstigeren Kanton?**

Die im Februar 2003 mit Sitz im Kanton St. Gallen gegründete A. AG verlegte ihren Sitz im September 2008 nach Appenzell Ausserrhoden. Mit Schreiben vom August 2021 teilte das Kantonale Steueramt St. Gallen der A. AG mit, dass Hinweise für eine Steuerpflicht im Kanton St. Gallen bestünden.

Mit Verfügung vom Oktober 2021 stellte das Kantonale Steueramt St. Gallen fest, dass die A. AG seit dem April 2011 (mindestens für die Steuerperioden vom April 2011 bis zum März 2021) im Kanton aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Das bedeutet, so das Bundesgericht, dass die juristische Person zwar nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Dieser nach kantonalem Recht begründete Besteuerungsanspruch des Sitzkantons wird jedoch nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung durch den Besteuerungsanspruch des Kantons der tatsächlichen Verwaltung verdrängt.

Die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person liege am Ort, wo die

Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen, die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt würde und die Gesellschaft den wirklichen, tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz habe. Massgebend sei somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks; finde sie an mehreren Orten statt, sei der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend.

Das Verwaltungsgericht St. Gallen hatte festgestellt, dass die Beschwerdeführerin per Oktober 2008 gleichzeitig mit der Sitzverlegung im Kanton Appenzell Ausserrhoden als Untermieterin ein Büro mit der Fläche von ca. 10 m<sup>2</sup> bzw. 16,6 m<sup>2</sup> und entsprechender Infrastruktur gemietet hatte. Gegenstand des Untermietvertrags bildete ein «Co-Working-Arbeitsplatz inkl. Nutzung der Infrastruktur» zum Mietpreis von 300 Franken pro Monat, einschliesslich Heiz- und Nebenkosten. Im Kanton St. Gallen wurden weiterhin grosszügige Räumlichkeiten unterhalten.

Wo die Geschäfte geführt werden und die einzelnen Entscheide getroffen würden, die den Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person bestimmen, sei eine Tatsache, deren Feststellung für die beweisungsbelasteten Steuerbehörden regelmässig unmöglich oder zumindest unzumutbar sei. Im Sinne einer Beweiserleichterung (Senkung des Beweismasses) sei deshalb davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person im Kantonsgebiet befinde, sobald eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür bestehe, dass sich die relevante Geschäftsführung schwergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspiele. Dabei stehe es der steuerpflichtigen juristischen Person frei, den Gegenbeweis anzutreten und Beweismittel beizubringen, die gegen die tatsächliche Verwaltung im Kantonsgebiet sprechen würden.

In der Tat liessen es der Umstand, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Beschwerdeführerin bis zur Sitzverlegung im Jahr 2008 soweit ersichtlich unbestrittenermassen im Kanton St. Gallen befunden hatte, sowie die dort nach der Sitzverlegung weiterhin

unterhaltenen grosszügigen Räumlichkeiten, der Aussenauftritt der Beschwerdeführerin und die sehr bescheidenen Räumlichkeiten im Kanton Appenzell Ausserrhoden als zumindest überwiegend wahrscheinlich erscheinen, dass die relevanten Geschäftsentscheide schwergewichtig am Standort der Beschwerdeführerin im Kanton St. Gallen getroffen würden und dort der Schwerpunkt der Geschäftsführung liegt.

Das Urteil des Bundesgerichts gibt stringent die gültige Praxis wieder. Für den tatsächlichen Sitz genügt die Anmietung von Räumlichkeiten ohne substantielle Aktivitäten vor Ort allein nicht. Die Steuerbehörden prüfen vermehrt derartige Strukturen. Betroffene Pflichtige tun gut daran, ihre individuelle interkantonale steuerliche Situation rechtzeitig zu überprüfen und entsprechende Massnahmen zu ergreifen.

#### **5. BGer 9C\_195/2023 vom 20. Februar 2024: Schenkungssteuer im Konkubinatspaar – Vermutung einer Schenkungsabsicht?**

Mit Vertrag vom November 2019 (Berkundungsdatum) wurde ein Grundstück zu je hälftigem Miteigentum von A. auf seinen Sohn B. und dessen Konkubinatspartnerin, die Steuerpflichtige, übertragen. Vom Übertragungswert (1,55 Mio. Franken) wurden 550'000 beglichen und der Restbetrag von 1 Million wurde B. mittels Erbvorbezug erlassen. Mit Verfügung vom November 2020 auferlegte die Steuerverwaltung Baselland der Steuerpflichtigen eine Schenkungssteuer von 147'000 Franken (Steuersatz von 30 % für Dritte; Bemessungsgrundlage von 490'000 Franken nach Berücksichtigung des Steuerfreibetrages; § 12 Abs. 1 lit. d ESchStG BL).

Das Steuer- und Enteignungsgericht Baselland hiess einen Rekurs gegen den abweisenden Einspracheentscheid insofern gut, als der Steuersatz für Konkubinatspaare (§ 12 Abs. 1 lit. b ESchStG BL) anzuwenden sei. Die Beschwerde der Steuerpflichtigen ans Kantongericht Baselland blieb erfolglos.

Gemäss § 2 Abs. 1 ESchStG BL gilt jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art, mit Einschluss des Erbauskaufes und der Stiftung sowie des schenkungsweisen Erlasses

von Verbindlichkeiten als (steuerbare) Schenkung. Der Erbvorbezug ist der Schenkung gleichgestellt (§ 2 Abs. 3 ESchStG BL). Diese kantonalrechtliche Schenkungsdefinition stimmt mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Abgrenzung steuerbarer Einkünfte von einkommenssteuerfreien Schenkungen überein. Demnach liegt eine Schenkung vor, wenn eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht («animus donandi») erfolgt. Die Schenkungsabsicht setzt voraus, dass der Zuwendende Wissen sowie Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit hat.

Vorliegend ist unbestritten, dass A. seinen Sohn B. und nicht die Steuerpflichtige begünstigen wollte. Umstritten ist jedoch, ob B. der Steuerpflichtigen eine Schenkung des hälftigen Erbvorbezuges zukommen liess.

Das Bundesgericht schützt hier die Würdigung der Vorinstanz, wonach infolge des langjährigen Konkubinatsverhältnisses die Schenkungsabsicht zu vermuten ist. Es sei unglaubwürdig, dass die Forderung in Höhe von 500'000 Franken im Erbfall (aufgrund der Ausgleichspflicht gegenüber den Miterben) oder bei Auflösung des Konkubinats ohne schriftliche Vereinbarung geltend gemacht werde. Des Weiteren werde die Forderung in den Steuererklärungen nicht aufgeführt, weshalb insbesondere aufgrund des Forderungsbetrages von einer Schenkungsabsicht auszugehen sei. Daran ändert auch die nachträglich erstellte schriftliche Vereinbarung vom Oktober 2021 nichts. Diese ist untauglich, den Schenkungswillen im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung zu widerlegen. Zumal diese erst nach einer Verhandlung vor dem Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Stadt erstellt wurde. Im Übrigen ist vorliegend eine Schenkung in Form des Forderungserlasses zu prüfen, welche – anders als das Schenkungsversprechen eines Grundstücks bzw. Grundstückanteils – keiner öffentlichen Beurkundung bedarf (Art. 243 Abs. 2 OR e contrario). Die Beschwerde der Steuerpflichtigen wird abgewiesen.

Der Entscheid zeigt, dass bei nichtsteuerbefreiten Schenkungen Vorsicht geboten ist. Steuerplanerische Struktu-

rierungen, bspw. mittels eines simulierten Darlehens, können schnell zu einem Bumerang werden.

#### **6. BGer 9C\_161/2023 vom 6. Juni 2023: Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer – es erfolgt keine Gesamtbetrachtung mehr.**

Die Beschwerdeführer erwarben im Jahr 2015 ein ehemaliges Bauernhaus aus dem Jahr 1935. Ab dem Jahr 2016 bewohnten sie das Bauernhaus und begannen mit der Renovation. Die Veranlagungsbehörde anerkannte für die Steuerperiode 2016 Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von 163'098 Franken als von der Einkommenssteuer abzugsfähig. Für die Steuerperiode 2017 liess die Veranlagungsbehörde von den Unterhaltskosten von total 283'570 Franken lediglich Unterhaltskosten in der Höhe von 50'455 zum Abzug zu, nach einer Einsprache wurde der Abzug auf 60'455 erhöht.

Die Vorinstanz lehnte den Abzug der weiteren Unterhaltskosten aufgrund der Annahme eines «wirtschaftlichen Neubaus» ab. Im Rahmen des «wirtschaftlichen Neubaus» seien die Aufwendungen integral als wertvermehrend zu charakterisieren. Dabei stützte sich die Vorinstanz auf mehrere unpublizierte Urteile des Bundesgerichts. Die in diesen Urteilen vertretene Auffassung wurde durch das Bundesgericht allerdings mit einem kürzlich ergangenen Leiturtel (9C\_677/2021 vom 23. Februar 2023) aufgegeben. Das höchste Gericht führte in diesem Urteil aus, dass eine Totalsanierung bzw. ein Renovierungs- oder Umbauprojekt einer neu erworbenen Liegenschaft unter Berücksichtigung einer objektiv-technischen Betrachtung werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten darstellt und daher eine «wirtschaftliche» Gesamtbetrachtung nicht mit dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar ist. Daher ist für alle Liegenschaftsunterhaltsarbeiten – unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen – eine individuelle Betrachtung, gestützt auf den vorerwähnten objektiv-technischen Charakter der Arbeiten, vorzunehmen, ob diese dazu dienen, den früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen.

Der Einwand der Beschwerdeführer wurde durch das Bundesgericht als begründet erachtet und gutgeheissen. Steuerpflichtige sind gut beraten, im kantonalen Verfahren den werterhaltenden Charakter der ausgeführten Arbeiten detailliert aufzuzeigen. Die zuständigen Steuerbehörden haben unter Bezug auf die geänderte Praxis in Sachen «wirtschaftlichen Neubaus» nach einer objektiv-technischen Herangehensweise die Abgrenzung zwischen Unterhalts- und Anlagekosten vorzunehmen. Eine Gesamtbetrachtung ist nicht mehr akzeptabel. Vergleichsmaßstab bildet nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret in stand gehaltenen oder ersetzten Installation.

#### **7. Fazit**

Die vorangehenden Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht wurden teilweise gutgeheissen. Für die obsiegenden Steuerpflichtigen hat sich der aufwendige Gang nach Lausanne für einmal gelohnt. So weit sollte es aber nicht kommen. Durch eine sorgfältige steuerliche Planung unter Berücksichtigung der aktuellen steuerlichen Verfahrenspraxis sowie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und durch Einholung einer verbindlichen Auskunft seitens der zuständigen Steuerbehörden können derartige unerwünschte Situationen bestenfalls von vorneherein vermieden werden.

*j.klaeser@blumgrob.ch*  
*www.blumgrob.ch*