

## Entscheidübersicht 2-2020

(Redaktionsschluss: 2.3.2020)

von RA Dr. Heinrich Jud, Zumikon, JUDAT  
GmbH, [www.JUDAT.ch](http://www.JUDAT.ch)

Der Autor dankt seinen JUDAT-Mitarbeiterinnen  
und -Mitarbeitern für ihre Mitwirkung beim  
Zusammentragen des Entscheidmaterials.

### 2 Steuerpflicht

#### 2.2 Interkantonal

##### **Feststellung der Steuerpflicht im interkantonalen Verhältnis; *in casu* keine Anwendung des Steuerhoheitsverfah- rens (AG)**

Ist die Steuerhoheit im interkantonalen Ver-  
hältnis bestritten, so kann und muss die Steuer-  
verwaltung, die sich zur Besteuerung zuständig  
erachtet, in dieser Frage einen Feststellungs-  
entscheid erlassen, ehe sie das Veranlagungsverfah-  
ren fortsetzen kann. Ein solcher Entscheid muss  
und darf aber nur dann gefällt werden, wenn  
die kantonale Steuerhoheit als solche, d. h. der  
Bestand der subjektiven Steuerpflicht, in Frage  
steht. Ist das Bestehen einer subjektiven Steuer-  
pflicht (wie im vorliegenden Fall) ohnehin zu  
bejahen und lediglich noch streitig, ob eine der  
Steuerhoheit eines Kantons unterworfenen Per-  
son beschränkt oder unbeschränkt steuerpflich-  
tig ist, so betrifft dies nicht den Bestand, sondern  
den Umfang der subjektiven Steuerpflicht. In

### SYSTEMATIK

#### 1 Grundlagen

#### 2 Steuerpflicht

##### 2.1 Interkommunal

##### 2.2 Interkantonal

##### 2.3 International

#### 3 Natürliche Personen

##### 3.1 Einkommen aus Tätigkeit

##### 3.2 Einkommen aus beweglichem Vermögen

##### 3.3 Einkommen aus unbeweglichem Vermögen

##### 3.4 Einkommen aus Vorsorge und Versicherungen

##### 3.5 Übrige Einkünfte

##### 3.6 Abzüge / Gewinnungskosten

##### 3.7 Steuerfreie Einkünfte

##### 3.8 Vermögenssteuer

##### 3.9 Steuerbemessung

#### 4 Juristische Personen

##### 4.1 Gewinnsteuer

##### 4.2 Spezielle Tatbestände

##### 4.3 Privilegierte Gesellschaften

##### 4.4 Kapitalsteuer

##### 4.5 Steuerbemessung

#### 5 Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern

#### 6 Erbschafts- und Schenkungssteuern

#### 7 Verrechnungssteuer

#### 8 Stempelabgaben

#### 9 Mehrwertsteuer

#### 10 Verfahrensrecht

#### 11 Steuerstrafrecht

#### 12 Sozialabgaben

#### 14 Wehrpflichtersatzabgabe

#### 15 Diverse Abgaben

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

Veranlagungen sind über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskräftige Feststellungen ausgeschlossen.

*AG Verwaltungsgericht, 28.2.2020*

*(WBE.2017.490)*

### **Steuerhoheit AG; Ort der tatsächlichen Verwaltung im Ausland, jedoch Betriebsstätte im Kt. ZH (ZH)**

Die Beschwerdeführerin mit Sitz im Kanton Nidwalden ging aus einer Abspaltung von ihrer Schwestergesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich hervor. Der Kanton Zürich beanspruchte die Steuerhoheit über die Beschwerdeführerin qua persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit, da dem Sitz im Kanton Nidwalden lediglich formelle Bedeutung zukomme. Das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, der Ort der tatsächlichen Verwaltung liege im Kanton Zürich. Im Kanton Nidwalden werden weder wichtige Geschäftsentscheide gefällt noch sonstige wesentliche Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin durchgeführt: Eine Angestellte mit einem wöchentlichen Arbeitspensum von vier Stunden, welche rein untergeordnete Aufgaben erfüllt, vermag keinen Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Nidwalden zu begründen. Der zur Zweckerfüllung eigentlich nötige Arbeits- und Mietaufwand wurde mit Abschluss eines Dienstleistungsvertrags auf die Schwestergesellschaft übertragen, welche diese Dienstleistungen auch nach der Abspaltung für die Beschwerdeführerin erbringt. Dass die eigentliche Gesellschaftstätigkeit ausgelagert wurde, kann nicht dazu führen, dass von einer tatsächlichen Verwaltung im Kanton Nidwalden auszugehen wäre. Zudem werden im Kanton

Zürich nicht bloss untergeordnete administrative Belange ausgeführt, sondern es findet ein Teil der Wertschöpfung der Beschwerdeführerin dort statt. Gegen den Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Zürich spricht jedoch, dass sämtliche Fäden der Geschäftsleitung beim Verwaltungsratspräsidenten zusammenlaufen, welcher Wohnsitz im Ausland hat und sich selten in der Schweiz aufhält. Wichtige Unternehmensentscheide werden ausschliesslich von ihm gefällt, weshalb der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Ausland liegt. Dem bloss formellen schweizerischen Sitz steht somit kein Ort der wirklichen Verwaltung in einem anderen Kanton gegenüber, mit der Folge, dass der formelle statutarische Sitz im Kanton Nidwalden steuerlich massgebend ist. Im Kanton Zürich liegt jedoch eine Betriebsstätte vor. Dabei bleibt es im Ergebnis bei der Steuerhoheit des Kantons Zürich. Abweisung.

*ZH Verwaltungsgericht, 4.12.2019*

*(SB.2019.00034)*

## 3 Natürliche Personen

### 3.1 Einkommen aus Tätigkeit

#### **Vorsorgecharakter einer Abgangschädigung; Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen; *reformatio in peius* (DBG; VD)**

Indem der Gesetzgeber durch Art. 17 Abs. 2 DBG eine gesonderte Besteuerung zu einem reduzierten Satz vorsah, wollte er die Progression des Steuersatzes brechen und die Vorsorge aus sozialen Gründen bevorzugen. Damit jedoch

vom Arbeitgeber bezahlte Abgangsleistungen in Genuss der durch Art. 38 DBG privilegierten Besteuerung kommen, müssen diese in engem Zusammenhang mit der beruflichen Vorsorge stehen. Dieser Zusammenhang muss aufgrund der Umstände der betroffenen Abfindungen untersucht werden.

Vorliegend gilt es hervorzuheben, dass die betroffene Entschädigung zur gleichen Zeit vereinbart wurde wie die sofortige Versetzung des Betroffenen innerhalb des Konzerns, sodass beide Massnahmen unter die gleiche Abmachung fallen. Aus dieser Sicht und objektiv gesehen, steht die Entschädigung für den Abgang aus der Konzernleitung in keinem engen oder wesentlichen Zusammenhang mit der beruflichen Vorsorge des Beschwerdegegners.

Dass es je so einen Zusammenhang gegeben hätte, lässt sich auch nicht aus einem subjektiven Standpunkt erkennen. Die Vorinstanz erkennt in ihrem Urteil, sie habe die wahre Absicht der Beschwerdegegner und des Konzerns C. zum Zeitpunkt der Vereinbarung der strittigen Abgangsentschädigung nicht feststellen können. Im Übrigen lässt sich aus dem angefochtenen Urteil sowie aus der Antwort der Beschwerdegegner weder schliessen, ob diese den bezogenen Betrag der Vorsorge der zweiten oder dritten Säule zukommen liessen noch ob sie dies bloss vorgehabt hatten.

Obwohl der fragliche Betrag auf eine gewisse Art und Weise eine Lohnkürzung ausgleichen sollte, kann dieser auch nicht gemäss Art. 37 DBG besteuert werden, welcher einen Spezialsatz für einmalige Abfindungen vorsieht, die periodische Leistungen abgelten. In der Tat lässt sich dieser Satz nur auf Zahlungen anwenden,

welche unabhängig vom Willen des Empfängers der Kapitalabfindung ausbezahlt werden.

*Bundesgericht, 1.10.2019 (2C\_520/2019) = StR 2020 S. 29–38*

### **Veräusserung von Geschäftsvermögen (DBG; StHG; ZH)**

Der Steuerpflichtige war selbständig erwerbender Tennislehrer und erwarb eine AG, über welche er in der Folge die Tennislehrertätigkeit ausübte; das Einkommen aus dieser Tätigkeit deklarierte er als selbständiges Erwerbseinkommen. Das Bundesgericht kam zum Schluss, der mit dem späteren Verkauf der Aktien realisierte Gewinn sei als steuerbares Einkommen zu erfassen; es handle sich um Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen.

*Bundesgericht, 25.11.2019 (2C\_102/2019) = StR 2020 S. 148–153*

### **Geschäftliche oder private Qualifizierung einer Beteiligung (DBG; StHG; VS)**

Gemäss Rechtsprechung hängt die Abgrenzung zwischen privaten Kapitalgewinnen (von der Einkommenssteuer befreit) und Einkünften aus Kapitalgewinnen einer selbständigen Erwerbstätigkeit (der Einkommenssteuer unterliegend) von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit wird jedoch weit ausgelegt, sodass nur zufällig oder im Rahmen der Verwaltung des Privatvermögens erzielte Kapitalgewinne als steuerfreie private Kapitalgewinne betrachtet werden können.

Beteiligungen werden dem Geschäftsvermögen zuguteilt, wenn ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Beteiligung an der

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

---

Gesellschaft und den anderen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen besteht. Insbesondere wird ein solcher Zusammenhang angenommen, wenn die Beteiligung zu einem Geschäftszweck erworben wurde oder der Käufer seine eigenen Tätigkeiten erweitern kann, indem er einen massgeblichen Einfluss auf die betroffene Gesellschaft ausübt, und dies seinen eigenen Geschäftsaktivitäten entspricht oder sie sinnvoll ergänzt. Jedoch lässt sich aus einer engen wirtschaftlichen Beziehung zwischen der Gesellschaft des Steuerpflichtigen und derjenigen, deren Beteiligungen er besitzt, nicht schliessen, dass diese zum Geschäftsvermögen gehören. Ausschlaggebend ist die konkrete Absicht der betroffenen Person, ihre Beteiligungen zu nutzen, um die Geschäftseinkünfte ihrer eigenen Gesellschaft zu verbessern.

Den Beschwerdeführern ist allerdings zuzugestehen, dass der Gesellschaftszweck der GmbH nicht genau mit demjenigen der Einzelfirma übereinstimmt; Erstere ist im Immobilienbereich tätig, Letztere als Versicherungsmaklerin. Dies ist letztlich jedoch nicht von Bedeutung, da die Vorinstanz festgehalten hat, dass die Tätigkeiten der Gesellschaft und der Einzelfirma übereinstimmen und die Tätigkeiten der Einzelfirma von der GmbH übernommen wurden.

*Bundesgericht, 25.11.2019 (2C\_423/2019) = StR 2020 S. 154–160*

### **Mitarbeiterbeteiligung; fehlender Nachweis der Entgeltlichkeit (DBG; ZH)**

Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Tatsachen und Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden

sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und eine Begründung erhalten. In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet.

Als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gilt unter anderem auch die Zuteilung von Mitarbeiteraktien oder -optionen, sofern und soweit die Beteiligungsrechte unentgeltlich oder zu einem Vorzugspreis überlassen werden. Der Pflichtige erhielt von seiner Arbeitgeberin Mitarbeiteraktien. Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass der Pflichtige von der Arbeitgeberin die Aktien sowohl als Naturalleistung als auch den entsprechenden Wert in Form von Lohn ausbezahlt erhielt. Die vom Pflichtigen erstmalig im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht eingereichten Unterlagen, mit welchen er die Entgeltlichkeit nachzuweisen versuchte, stellen unzulässige Noven dar und sind nicht zu berücksichtigen. Im Übrigen hat der Pflichtige nichts vorgebracht, was einen Rechtsmangel des angefochtenen Entscheids darlegen würde. Abweisung der Beschwerden.

*ZH Verwaltungsgericht, 11.10.2019*

*(SB.2019.00059, SB.2019.00060)*

### **3.2 Einkommen aus beweglichem Vermögen**

#### **Zweidimensionale Sachverhalte; Aufrechnung beim Aktionär (DBG; StHG; SZ)**

Im Nachsteuerpunkt ist das Verschulden ohne Bedeutung. Massgebend ist somit nicht, ob der Alleinaktionär die Zahlungen veranlasst hat,

sondern nur, ob die Zahlungen tatsächlich zu ihm gelangt sind.

Bei den zweidimensionalen Sachverhalten ist zum einen von der Ebene der Gesellschaft auszugehen und besteht zum andern auf Ebene des Anteilnehmers kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf Ebene der Gesellschaft einerseits und jener des Anteilnehmers andererseits einer jeweils eigenen Logik. Entsprechend fehlt eine natürliche Vermutung für die Begründetheit einer analogen Aufrechnung auf Ebene des Anteilnehmers und es herrscht die übliche Beweislastverteilung.

Auf Ebene des Anteilnehmers gilt in Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast, dass ein Beteiligungsinhaber, falls er gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe der von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten hat.

*Bundesgericht, 11.11.2019 (2C\_32/2018, 2C\_35/2018) = StR 2020 S. 39–49*

### 3.5 Übrige Einkünfte

#### **Steuerrechtliche Qualifikation eines Online-Handelsspiels mit sogenannten «Nuggets» als steuerbares Einkommen (DBG; ZH)**

Der Pflichtige (Beschwerdegegner) erzielte aus dem Verkauf von sogenannten Nuggets auf einer Onlinespielplattform hohe Einkünfte, welche nach vorinstanzlicher Auffassung als private Kapitalgewinne steuerfrei sein sollten.

Die Steuerbarkeit eines Spielgewinns hängt nicht davon ab, ob dieser aus einem

Geschicklichkeits- oder einem Glücksspiel stammt. Spielgewinne unterscheiden sich wiederum von Kapitalgewinnen, indem sie in der Regel gerade nicht auf einen nachfragegetriebenen Wertzuwachs eines Wirtschaftsguts bzw. die Realisation eines Vermögenswertes zurückzuführen sind.

Spielguthaben und Spieleinsätzen kommen im Gegensatz zu digitalen Währungen keine typischen Geldfunktionen zu, sie sind nur sehr beschränkt handelbar und kaum als Zahlungsmittel für reale Dienstleistungen verwendbar. Die Nuggets entsprechen Spieleinsätzen und sind nicht mit einem effektiven Wirtschaftsgut, einer Digitalwährung oder einem rücktauschbaren (Spiel-)Guthaben vergleichbar.

Die aus dem Verkauf der Nuggets erzielten Nettoerlöse bzw. Spielgewinne sind als steuerbares Einkommen zu qualifizieren.

Da die Nuggets keine Vermögenswerte bzw. Wirtschaftsgüter darstellen, sondern mit Spieleinsätzen vergleichbar sind, weisen sie bis zu ihrer effektiven Umwandlung in Geld auch keinen realen, von Angebot und Nachfrage bestimmten Kurswert auf, weshalb sie bis zu ihrem effektiven Verkauf auch keiner Vermögenssteuer unterliegen.

Korrektur des steuerbaren Vermögens um die per Ende der Steuerperiode noch gehaltenen Nugget-Bestände und Berücksichtigung von nachträglich deklarierten Provisionseinkünften. Teilweise Gutheissung der Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern und Gutheissung der Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer.

*ZH Verwaltungsgericht, 13.11.2019 (SB.2019.00069, SB.2019.00070)*

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

---

### 3.6 Abzüge / Gewinnungskosten

#### Sperrfristenregelung beim BVG-Einkauf (DBG; ZH)

Wurden Einkaufsbeiträge zu Unrecht zum Abzug zugelassen, muss der Fehler im Nachsteuerverfahren und nicht im Berichtigungsverfahren korrigiert werden, daher erfolgt eine teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung ins Nachsteuerverfahren.

Die dreijährige Sperrfristregelung von Art. 79b Abs. 3 BVG gilt grundsätzlich ausnahmslos (ausser für den Wiedereinkauf nach Scheidung gemäss Art. 79b Abs. 4 BVG, wobei dort der Abzug bei Vorliegen einer Steuerumgehung gemäss BGE 142 II 399 dennoch zu verweigern wäre). Eine analoge Anwendung der Rückabwicklungspraxis zu Barauszahlungen ohne hinreichenden Grund im Sinn von Art. 5 Abs. 1 FZG drängt sich vorliegend nicht auf (Abweisung Rekurs).

*ZH Steuerrekursgericht, 3.9.2019  
(2 DB.2018.146, 2 ST.2018.172)*

#### Abzugsfähigkeit von Vorfälligkeitsentschädigungen bei Gläubigerwechsel (DBG; ZH)

Die Steuerpflichtigen brachten Vorfälligkeitsentschädigungen bei den Schuldzinsen in Abzug, die aufgrund eines vorzeitigen Wechsels der Hypothekarbank anfielen. Während das kantonale Steueramt die Abzugsfähigkeit unter Verweis auf zwei neuere Bundesgerichtsentscheide (2C\_1148/2015 sowie 2C\_1165/2014 / 2C\_1166/2014) verneinte, bejahte das Steuerrekursgericht als Vorinstanz eine Abzugsfähigkeit. Überweisung an Kammer aufgrund grundsätzlicher Bedeutung. Rechtsnatur von

Vorfälligkeitsentschädigungen und bisherige kantonale Praxis zur Abzugsfähigkeit.

Die neuere bundesgerichtliche Praxis lässt Vorfälligkeitsentschädigungen nur zum Abzug zu, wenn ein weiterbestehendes und nur hinsichtlich der Konditionen umgestaltetes Darlehensverhältnis vorliegt und die Vorfälligkeitsentschädigung damit primär als Entgelt und nicht als Schadenersatz oder Konventionalstrafe einzustufen ist, während die Abzugsfähigkeit bei einem Wechsel des (Hypothekar-)Gläubigers ausgeschlossen wird.

Bei den betreffenden bundesgerichtlichen Erwägungen handelt es sich nicht um bloss obiter dicta. Die bundesgerichtlich vorgenommene Differenzierung vermag auch in materieller Hinsicht zu überzeugen, da der Vorfälligkeitsentschädigung bei Gläubigerwechsel im Wesentlichen der Charakter einer nicht abzugsfähigen Rücktrittsprämie im Sinn eines Schadenersatzes oder einer Konventionalstrafe zukommt und sie sich wesentlich von einer blossen Vertragsanpassung unterscheidet.

Weiter können Vorfälligkeitsentschädigungen bei einem Gläubigerwechsel weder als Schuldzinsen noch als Gewinnungskosten gelten, stellen sie doch weder ein Entgelt für die Kapitalnutzung dar noch stehen sie (als Wette auf die zukünftige Zinsentwicklung) in unmittelbarem Zusammenhang mit einer zukünftigen Einkommenserzielung.

Keine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit, des Rechtsgleichheitsgebots oder der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Der unmittelbaren Anwendung der neuen bundesgerichtlichen Praxis stehen weder Vertrauensschutzgründe noch das Rückwirkungsverbot

entgegen. Gutheissung der (vereinigten) Beschwerden des kantonalen Steueramts.

*ZH Verwaltungsgericht, 23.10.2019*

*(SB.2019.00032, SB.2019.00033)*

*(Das Bundesgericht hat eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen diesen Entscheid mit Urteil vom 16.12.2019 [2C\_1009/2019] abgewiesen.)*

### **Einkauf in berufliche Vorsorge: Kapitalvorbezug (StHG; AG)**

Die steuerliche Gleichstellung von Kapitalvorbezügen und eigentlichen sozialversicherungsrechtlichen Leistungen aus zweiter Säule entspricht dem berechtigten Anliegen, das Gesetz einfach und praktikabel handhaben zu können. Mit der Objektivierung der Sperrfrist in Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG hat der Gesetzgeber dafür gesorgt, dass die Prüfung der Steuerumgehung sich im individuell-konkreten Fall erübrigt. Die gesetzliche Konzeption erfasst auch die Vorbezüge zum Zwecke der Wohneigentumsförderung. *Bundesgericht, 4.11.2019 (2C\_29/2017) = StR 2020 S. 50–54*

### **Vermögensverwaltungskosten (DBG; SG)**

Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten sind Vergütungen, die Dritten für die Besorgung der allgemeinen Verwaltung von Gegenständen des Privatvermögens entrichtet werden. Dazu zählen sämtliche Aufwendungen, die mit der Erzielung der zugehörigen Einkünfte zusammenhängen und nicht zu einer Vermehrung des Vermögens führen, also die durch die Fremdverwaltung anfallenden Kosten für Depotgebühren, Aufwendungen für die Verwaltung von Wertschriften sowie Kosten für den

Vermögensverwalter. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber Kosten, die über die allgemeine Verwaltung hinausgehen und dazu dienen, die bestehenden Vermögensanlagen zu verbessern, insbesondere Kosten, die aus Transaktionen von beweglichem Kapitalvermögen stammen, und Aufwendungen für Finanz-, Anlage- oder Steuerberatung.

*SG Verwaltungsrekurskommission, 28.10.2019 (I/1-2018/197)*

### **Kinder- und Versicherungsprämienabzug bei Konkubinatspaar (wobei ein Partner erwerbslos ist) mit gemeinsamen Kindern (DBG; ZH)**

Auch wenn ein Konkubinatspartner kein Einkommen erzielt und der gutverdienende andere Partner für den Unterhalt der beiden gemeinsamen Kinder aufkommt, werden der Kinder- und der Versicherungsprämienabzug nach dem klaren Gesetzeswortlaut hälftig geteilt. Die im Merkblatt Sozialabzüge des KStA vorgesehene Zuweisung dieser Abzüge bei fehlendem Einkommen des einen Partners an den anderen erweist sich als gesetzeswidrig. Auferlegung der Kosten an das kantonale Steueramt.

*ZH Steuerrekursgericht, 11.10.2019*

*(1 DB.2019.101, 1 ST.2019.131)*

### **Wohnkosten in den USA und Flugkosten als Berufskosten oder Aus- und Weiterbildungskosten? (DBG; SG)**

Streitig war, ob die Vorinstanz zu Recht Wohnkosten in den USA und Flugkosten in der Steueranlagung 2016 des Beschwerdeführers als Berufskosten (und nicht als Aus- und Weiterbildungskosten) einstuft und das «adjusted

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

---

gross income» (anstelle des «taxable income») als satzbestimmendes Einkommen bestätigte. Das Verwaltungsgericht führte aus, dass dem Beschwerdeführer im Rahmen der von ihm absolvierten Internships die Finanzierung des Lebensunterhalts mit dem erzielten Salär möglich gewesen wäre und dies als Indiz für das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 39 StG und Art. 26 DBG zu werten sei. Die Internships hätten einen obligatorischen Bestandteil des Doktorats gebildet und seien in diesem Sinn an Letzteres «gekoppelt» gewesen. Auch dieser Umstand spreche für die Richtigkeit der Einstufung der in den USA entstandenen Aufwendungen als Berufskosten im Zusammenhang mit dem dort erzielten Einkommen. Im Weiteren hätten die Internships in den USA zwar (unabdingbare) Voraussetzung für das Doktorat gebildet. Für die Ausübung der Arbeit an der ETH im Jahr 2016 als wissenschaftlicher Mitarbeiter sei die Absolvierung der Weiterbildung in den USA indes nicht – im Sinn eines qualifizierten engen Zusammenhangs – erforderlich gewesen. Vielmehr habe die Arbeit in dem in Frage stehenden Jahr unabhängig davon ausgeübt werden können. Insofern hätten die im Rahmen der Internships angefallenen Kosten nicht der Erzielung des Erwerbseinkommens in der Schweiz gedient, sondern seien als Berufskosten im Zusammenhang mit dem dort erzielten Einkommen angefallen. Das von der Vorinstanz angewendete satzbestimmende Einkommen überschreite den Bruttolohn, was nicht angehe (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV: Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit), zumal die erwähnte Steuerrückerstattung bereits im Vorjahr satzbestimmend für die CH-Steuern

verwendet worden sei. Für das satzbestimmende Einkommen müsse daher der Betrag von USD 257.– (Steuerrückerstattung 2015) ausser Betracht bleiben. Auch Rückerstattungen von CH-Steuern für ein dem Steuerjahr vorangehendes Jahr könnten nicht satzbestimmende Grundlage bilden für das aktuelle Steuerjahr.

*SG Verwaltungsgericht, 18.9.2019  
(B 2019/83, B 019/85)*

### 3.8 Vermögenssteuer

#### **Verkehrswert einer Holding mit Betriebs-Vermögensverwaltungsgesellschaft bei Abschlüssen per 30. Juni 2014 (Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz; ZH)**

Bewertung nicht kotierter Stammanteile einer Holding GmbH mit einem Geschäftsjahr jeweils vom 1. Juli eines Jahres bis zum 30. Juni des Folgejahres unter Berücksichtigung stiller Reserven bei einer Tochter-Betriebsgesellschaft (Vermögensverwaltungsgesellschaft) mit einem Geschäftsjahr entsprechend dem Kalenderjahr. Für die im Rahmen der Bewertung der Holding GmbH notwendige Ermittlung der stillen Reserven auf deren Beteiligung an der Tochter-Betriebsgesellschaft kann nicht auf Jahresabschlussdaten der Betriebsgesellschaft für ein erst ein halbes Jahr nach dem Jahresabschlussdatum der Holding endendes Geschäftsjahr abgestellt werden. Haben sich die Pflichtigen für eine solche Struktur entschieden, verbietet es sich insbesondere, den Entscheid für ein unterjährig endendes Geschäftsjahr der Holding GmbH für blosser Bewertungszwecke mittels eines jedes Jahr durchzuführenden Zwischenabschlusses

per Ende eines Kalenderjahrs wieder aufzuheben. Korrektur des Vermögenssteuerwerts, da das kantonale Steueramt irrtümlich davon ausgegangen ist, die Bewertung für das Jahr  $n$  falle für die Pflichtigen ungünstiger aus als die Bewertung für das Jahr  $n - 1$ . Der Nachweis der Pflichtigen, dass die Verwendung eines Goodwill-Multiples im Sinn eines Prozentsatzes auf die verwalteten Vermögen (assets under management) zu einer besseren Erkenntnis für die Bestimmung des Verkehrswerts einer Vermögensverwaltungsgesellschaft führt, gelingt nicht, da es sich hierbei um einen branchenspezifischen Durchschnittswert mit grosser Bandbreite handelt.

ZH Steuerrekursgericht, 30.7.2019  
(2 ST.2018.29)

## 4 Juristische Personen

### 4.1 Gewinnsteuer

#### **Verdeckte Gewinnausschüttung; steuerlich nicht anerkannter Zins auf dem Eigenkapital; Gewinnvorwegnahme (DBG; SG)**

Unter Würdigung aller konkreten Umstände hat die steuerpflichtige Gesellschaft vorliegend von ihren alleinigen Aktionären verzinsliche Darlehen in einem Umfang aufgenommen, welche unter sonst gleichen Verhältnissen von einem unabhängigen Dritten nicht erhältlich gewesen wären. Im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Grundstückserwerbs wurde daher zu Recht ein Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung (steuerlich nicht anerkannter Zins auf dem

Eigenkapital) aufgerechnet. Weiter vermietete die Gesellschaft das ihr gehörende Grundstück an die alleinigen Aktionäre, weshalb die Differenz zum bezahlten Mietzins eine Gewinnvorwegnahme darstellt, die bei der Kapitalgesellschaft aufgerechnet wird. Bei der Beurteilung der Angemessenheit des Mietzinses ist dabei auf den steuerlich massgebenden Mietwert abzustellen. Der Beschwerdegegner rechnete schliesslich die im Konto «Transitorische Passiven» verbuchten Reparaturkosten zu Recht mit der Begründung auf, die geschäftsmässige Begründetheit dieser Rückstellung sei nicht nachgewiesen.

SG Verwaltungsgericht, 2.11.2019  
(B 2019/87, B 2019/89)

#### **Verein; Qualifikation von Zahlungen als Mitgliederbeiträge (DBG; StHG; SG)**

Mitgliederbeiträge sind geldwerte Leistungen seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder. Als steuerbarer Ertrag sollen die vom Verein neu erwirtschafteten Gewinne erfasst werden, nicht jedoch die von den Vereinsmitgliedern zugeführten Mittel. Demgegenüber sind Zahlungen der Mitglieder, die auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen oder für die Förderung persönlicher Interessen des Mitglieds geleistet werden, grundsätzlich nicht Mitgliederbeiträge.

Praxisgemäss können Zahlungen der Mitglieder, welche über die üblichen Beiträge hinausgehen, als steuerfreie Mitgliederbeiträge eingestuft werden, wenn sie kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllen: Die Verpflichtung zu diesen Zahlungen ist wie die Jahresbeiträge der

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

Mitglieder in den Statuten vorgesehen, sie werden hauptsächlich von den Vereinsmitgliedern geleistet und von allen verpflichteten Personen gleichmässig erhoben. Auch diesbezüglich gilt indes, dass die Beiträge weder auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen noch für die Förderung der persönlichen Interessen eines Mitglieds geleistet werden dürfen.

*Bundesgericht, 6.11.2019 (2C\_650/2019) = StR 2020 S. 55–62*

### **Abzugsfähigkeit einer Konventionalstrafe gemäss allgemeinverbindlich erklärtem Gesamtarbeitsvertrag als geschäftsmässig begründeter Aufwand? (GL)**

Aus dem Umstand, dass das kantonale Steuergesetz vom Wortlaut her lediglich die Steuerbussen ausdrücklich vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausnimmt, kann nicht bereits e contrario geschlossen werden, dass die übrigen Bussen und pönalen Verwaltungsanktionen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen.

Die streitbetreffende Konventionalstrafe, welche in der Verletzung eines allgemeinverbindlich erklärten Gesamtarbeitsvertrags begründet ist, stellt eine pönale privatautonome Sanktion dar und fällt unter die übrigen Sanktionen mit pönalem Charakter. Die Frage der Abzugsfähigkeit von privatautonomen pönalen Sanktionen lässt sich weder gestützt auf die Gesetzgebung noch anhand der höchstrichterlichen Rechtsprechung beantworten. Die Beschwerdeführerin wurde wegen einer ungenügenden Entlohnung der Arbeitnehmer sanktioniert, was eine mit der Geschäftstätigkeit im Zusammenhang stehende Vertragsverletzung darstellt. Anders als bei

hoheitlichen Sanktionen kann bei einer solchen Strafe die Abzugsfähigkeit regelmässig nicht verneint werden. Überdies kommt einer Unternehmung bei ihrer Geschäftstätigkeit und auch im Rahmen der Steuerveranlagung eine hohe unternehmerische Freiheit zu, weshalb erst dann einzugreifen ist, wenn das Gesetz dies vorsieht oder gesetzliche Bestimmungen verletzt wurden, was vorliegend nicht der Fall ist. Abweisung der Beschwerde der GL Steuerverwaltung. *GL Verwaltungsgericht, 12.12.2019 (VG.2019.00102)*

## 5 Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern

### **Verzinsung einer Zahlung auf ein Sperrkonto (StHG; BE)**

Harmonisierungsrechtlich sind die Kantone und Gemeinden in der Gestaltung des Bezugsverfahrens grundsätzlich frei. Eine entsprechende «marge de manœuvre» der Kantone und Gemeinden besteht damit auch im Bereich des Zinses, handle es sich um Verzugs- oder Vergütungszins. Soweit keine harmonisierungsrechtliche Vorgabe besteht und die Kantone und Gemeinden damit über einen Gestaltungsspielraum verfügen, werden sie in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen auch durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt. Wenn das kantonale oder das kommunale Abgaberecht aber an das Bundeszivilrecht anknüpft, wird dieses zu subsidiärem kantonalem Abgaberecht; die Kognition des Bundesgerichts beschränkt sich diesfalls auf die Verletzung

verfassungsmässiger Individualrechte. Wenn die Parteien unter den essentialia negotii vereinbaren, es habe eine Sicherstellung zu erfolgen, fusst dies ausschliesslich auf einer zivilrechtlichen Grundlage; eine gesetzliche Verpflichtung zur Zahlung auf ein Sperrkonto besteht nicht. Dies berührt die Entstehung der Steuerforderung nicht. Sodann beginnt nach bernischem Steuerrecht nicht nur der Vergütungs-, sondern auch der Verzugszins erst zu laufen, falls die Forderung überhaupt in Rechnung gestellt ist. *Bundesgericht, 11.11.2019 (2C\_894/2019) = StR 2020 S. 161–167*

### **Grundstückgewinnsteuer; Verkehrswert von 25 Jahren (ZG)**

Setzt eine Grundstückgewinnsteuer-Kommission einen Landwert vor 25 Jahren gestützt auf Vergleichshandänderungen von vor 25 Jahren fest, hat sie einem Steuerpflichtigen im Einspracheverfahren auf Gesuch hin Einsicht in diese Handänderungen zu geben. Unterlässt sie dies, verletzt sie das rechtliche Gehör; Bestätigung der Rechtsprechung.

Aus Gründen des Steuergeheimnisses ist das volle Akteneinsichtsrecht auf die Amtsstelle beschränkt. Ausgehändigte Angaben zu den Vergleichsgrundstücken sind derart zu anonymisieren, dass Rückschlüsse auf die Eigentümer der Vergleichsgrundstücke nicht mehr möglich sind; Präzisierung der Rechtsprechung.

*ZG Verwaltungsgericht, 19.11.2019 (A 2018 26)*

### **6 Erbschafts- und Schenkungssteuern**

#### **Erbschaftssteuer; Patenkindabzug (ZH)**

X war ein Neffe der verstorbenen E. In ihrem Testament bedachte sie ihn mit einem Barlegat von CHF 10 000.–. X machte geltend, es stünde ihm der Steuerfreibetrag von CHF 15 000.– im Sinn von § 21 Abs. 1 lit. d ESchG zu, da er ein Patenkind der Verstorbenen gewesen sei. Seine Gotte sei anlässlich seiner Einsegnung als Kleinkind in einer Freikirche (formlos) bestellt worden; als junger Erwachsener sei er schliesslich getauft worden. Das kantonale Steueramt verweigerte ihm den Patenkindabzug. Zwar setze die Patenschaft nicht eine Taufhandlung voraus, indessen müsse das innere Recht der religiösen Gemeinschaft das Verhältnis zwischen Paten und Patenkind regeln sowie die Übernahme einer Patenschaft verzeichnen; beides sei im Fall von X nicht der Fall. Das Steuerrekursgericht hiess den Rekurs von X gut, wogegen das kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht führt.

Unbestritten ist, dass nach geltendem ESchG alle Patenkinder erfasst sind, ohne dass eine Taufhandlung vorausgesetzt wird. Unbestritten ist auch, dass nicht nur im Rahmen der Landeskirche begründete Patenschaften vom Patenkindabzug nach ESchG profitieren können, sondern auch die in anderen religiösen Gemeinschaften begründeten Patenschaften. Das kantonale Steueramt knüpft zusätzlich an eine rechtlich normierte Patenschaftsbeziehung im Gesetzesrecht (Kirche) oder in den Vereinsstatuten (Freikirche) an. Eine solche zusätzliche

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

---

Normierung kann jedoch nicht erforderlich sein, zumal selbst das Kirchenrecht im Zusammenhang mit der Taufe keine Rechtspflichten an das Patenamts knüpft. Was sodann die Anforderungen an den Nachweis einer solchen Patenschaft betrifft, grenzt es an überspitzten Formalismus, wenn das kantonale Steueramt verlangt, dass der Pate in der Religionsgemeinschaft mit dieser Funktion verzeichnet sei. So könnten lediglich getaufte Kinder den Nachweis über die Patenschaft erbringen, da Taufen gemäss Kirchenrecht in das Kirchenregister/Taufbuch einzutragen sind. Im Ergebnis wären auch Freikirchen verpflichtet, Bücher im Sinn des Kirchenrechts zu führen, soll der Patenkindabzug gemäss § 21 Abs. 1 lit. d ESchG erfolgreich geltend gemacht werden. Folgte man der Ansicht des kantonalen Steueramts, so würde der Patenkindabzug im Sinn des alten Rechts von 1870 wieder auf den Taufpaten reduziert. Dies widerspräche jedoch der geltenden Auffassung. Abweisung.

*ZH Verwaltungsgericht, 23.10.2019  
(SB.2019.00050)*

### **Abgrenzung Einkommen von Schenkung in der Nachsteuererhebung (DBG; SG)**

Streitig war, ob der vorinstanzliche Entscheid die von der Steuerverwaltung im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens vorgenommene Aufrechnung von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zum steuerbaren Einkommen 2013 des Beschwerdeführers zu Recht bestätigte. Das Verwaltungsgericht verneinte das Vorliegen einer vom Beschwerdeführer behaupteten Schenkung und bestätigte den angefochtenen Entscheid. Sei das Arbeitsverhältnis bei Zugang der Leistungen – wie vorliegend – bereits

beendet gewesen (Konkurs der Arbeitgeberin), so richte sich die allfällige Besteuerung von Leistungen im Zusammenhang mit dem früheren Arbeitsverhältnis (Überbrückungsleistungen) nach Art. 36 lit. a StG und Art. 23 lit. a DBG. Der Mittelzugang habe dazu gedient, dem Beschwerdeführer das durch Konkurs der ehemaligen Arbeitgeberin weggefallene Einkommen zwischenzeitlich (bis zum Antritt eines neuen Arbeitsverhältnisses) zu ersetzen. Angesichts der wirtschaftlichen Motive für die Zahlungen kann ein Schenkungswille nicht als nachgewiesen gelten. Letzterer würde beim Leistenden den Willen voraussetzen, die Zuwendung vorzunehmen, ohne dafür eine Gegenleistung zu empfangen. Vorliegend war die Arbeitgeberin aber daran interessiert, den Beschwerdeführer ab dem 1. September 2013 (weiter) beschäftigen zu können. Die eine Schenkung bzw. die Unentgeltlichkeit ausschliessende Gegenleistung des Beschwerdeführers bestand in seiner weiteren Verfügbarkeit als eingearbeiteter bzw. bereits geschulter Arbeitnehmer. Der Umstand, dass die Zahlungen freiwillig geleistet worden waren, belegt für sich allein noch keine (für eine Schenkung vorausgesetzte) Unentgeltlichkeit.

*AG Verwaltungsgericht, 7.10.2019  
(B 2018/251, B 2018/252)*

## 7 Verrechnungssteuer

### **Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei fahrlässiger Nichtdeklaration (VStG)**

Gemäss der neuen, per 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Fassung dieser Gesetzesbestimmung

verwirkt der Rückerstattungsanspruch nur, wenn der verrechnungssteuerpflichtige Ertrag (eventual-)vorsätzlich nicht in der Steuererklärung Eingang fand. Eventualvorsatz kann vorliegend ausgeschlossen werden, weil der Beschwerdeführer das Formular 103 als Vertreter der von ihm beherrschten Aktiengesellschaft eigenhändig unterschrieben und der ESTV eingereicht hat: Eine absichtliche Steuerverkürzung hätte seitens der Steuerbehörden somit unmöglich unentdeckt bleiben können und hätte überdies für den Beschwerdeführer nur Unannehmlichkeiten nach sich gezogen. Des Weiteren übersteigt der von der Gesellschaft an die ESTV überwiesene Verrechnungssteuerbetrag eine aufgrund der Fehldeklaration hervorgerufene Steuerverkürzung deutlich. Ein vernünftig denkender Mensch schädigt sich nicht in dieser Weise selbst, ohne dass ihm ein irgendwie gearteter Vorteil winkt, weshalb Eventualvorsatz vorliegend ausgeschlossen werden kann. Gutheissung.

*ZH Steuerrekursgericht, 4.11.2019  
(SB.2018.18)*

### **Rückerstattung der Verrechnungssteuer; keine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer bei fahrlässiger Nichtdeklaration von Einkommen oder Vermögen (VStG)**

Erkennt das Verwaltungsgericht in einem Verfahren, bei dem es um die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer geht, dass eine steuerpflichtige Person Einkommen oder Vermögen bloss fahrlässig nicht deklariert hat, hat sie keine unnötigen Kosten im Sinne von § 120 Abs. 2 ZG StG verursacht, womit sie die Gerichtskosten nicht übernehmen muss.

Dies gilt auch für nach dem 1. Januar 2019 hängige Verfahren, die sich noch unter der Rechtslage von vor dem 1. Januar 2019 abgespielt haben. In Verfahren, bei denen es um die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs geht, hat eine vor Gericht obsiegende steuerpflichtige Person, die durch eine Fachperson vertreten wurde, Anspruch auf Zusprache einer Parteientschädigung.

*ZG Verwaltungsgericht, 27.8.2019 (A 2016 34)*

## 9 Mehrwertsteuer

*Vgl. hierzu die in dieser Zeitschrift erscheinende Rubrik MWST Rechtsprechung.*

## 10 Verfahrensrecht

### **Mangelhafte Eröffnung ins Ausland; Auswirkungen; Prüfung der Anwendbarkeit der internationalen Abkommen (DBA CH-F; GE)**

Gemäss Rechtsprechung stellt die Eröffnung einer Verfügung per direkter Briefpost im Ausland ohne Zustimmung des betroffenen Staates einen hoheitlichen Akt dar, welcher dessen Souveränität verletzt und demzufolge völkerrechtswidrig ist. Mangels Abkommen muss eine Eröffnung auf diplomatischem oder konsularischem Weg stattfinden.

Im vorliegenden Fall gab es kein Abkommen, welches den Schweizer Behörden erlaubt hätte, die vorliegende Verfügung per einfacher Briefpost

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

---

in Frankreich zuzustellen. Die betroffene Zustellung des Einspracheentscheids ist demzufolge völkerrechtswidrig und mangelhaft, und deren Auswirkungen sind zu prüfen.

Es gilt, zwischen einer mangelhaften und einer gänzlich fehlenden Eröffnung eines Urteils oder einer Verfügung zu unterscheiden. Diese Akten bestehen erst rechtmässig, wenn sie den Parteien offiziell kommuniziert worden sind. Solange dies nicht der Fall ist, existieren sie nicht (Nichturteil). Auch wenn sie mangelhaft ist, kann eine durchgeführte Eröffnung ihre Wirkung entfalten. Es muss deswegen unter Berücksichtigung der konkreten Umstände untersucht werden, ob die betroffene Partei durch die Mangelhaftigkeit der Eröffnung tatsächlich irregeführt wurde und einen Schaden erlitten hat. Dabei begrenzen die Regeln von Treu und Glauben die Möglichkeit, sich auf Verfahrensfehler zu berufen. Falls der Betroffene den Entscheid anfechten möchte, so muss dies innerhalb einer angemessenen Frist geschehen, sobald er davon auf irgendeine Art Kenntnis erhalten hat. Konkret bedeutet dies, dass auch eine mangelhaft eröffnete Verfügung in Kraft treten kann, falls sie nicht innert angemessener Frist vor den Richter gebracht wird. *Bundesgericht, 5.11.2019 (2C\_160/2019) = StR 2020 S. 168–174*

### **Anfechtung einer Ermessenstaxation; Fristwahrung bei der elektronischen Steuererklärung (DBG; ZH)**

Der Pflichtige reichte trotz Mahnung keine Steuererklärung ein und wurde nach Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt. Er erhob innerhalb der Frist Einsprache. Sodann übermittelte er am

letzten Tag der Einsprache seine Steuererklärung elektronisch.

Richtet sich eine Beschwerde gegen einen Entscheid, womit das Steuerrekursgericht einen Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts bestätigt hat, so darf das Verwaltungsgericht lediglich prüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet; ein weitergehender, materiell-rechtlicher Entscheid ist ihm verwehrt.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellen die Begründung und die Nennung von Beweismitteln bei der Anfechtung der Ermessenstaxation Prozessvoraussetzungen dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten wird.

Ob die Fristenregelung der Freigabequittung, welche im Unterschied zur allgemeinen gesetzlichen Grundlage von § 12 Abs. 3 VO StG auf den Eingang bei der Behörde abstellt, rechtsgültig ist, kann vorliegend offenbleiben, da der Pflichtige die Freigabequittung erst nach Ablauf der Frist der schweizerischen Post übergeben hat.

Das Einspracheschreiben allein (ohne Steuererklärung) erfüllt vorliegend die Anforderungen an Begründung und Beweisangebot bei einer Ermessenstaxation nicht. Abweisung.

*ZH Verwaltungsgericht, 1.11.2019 (SB.2019.00051, SB.2019.00052)*

### **Nichteintreten auf Einsprache gegen Ermessenseinschätzung (DBG; ZG)**

Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen Ermessenseinschätzungen erhoben werden, zwar Prozessvoraussetzungen dar. Bei

der Prüfung der Eintretensfrage hat sich die Einspracheinstanz in diesen Fällen allerdings darauf zu beschränken, ob die offensichtliche Unrichtigkeit in der Einsprache rechtsgenügend begründet und die allenfalls erforderlichen Beweismittel angeboten wurden.

Auch bei fortbestehender Ermessensveranlagung in den Rechtsmittelverfahren ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, die Höhe der Schätzung zu überprüfen. Dabei hat sie keine weiteren Untersuchungen anzustellen. Sie hat indessen alle im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche ordnungsgemäss in das Verfahren eingeflossen sind und die den sofortigen Beweis oder zumindest eine hohe Wahrscheinlichkeit des behaupteten Sachverhalts für sich beanspruchen können.

*ZG Verwaltungsgericht, 9.4.2019 (A 2018 12)*

### **Ermessenseinschätzung; Entscheidpublikation im Amtsblatt (ZH)**

Der im Ausland wohnhafte Pflichtige ist in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig und wurde nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt, nachdem er trotz öffentlicher Aufforderung keine Steuererklärungen eingereicht hatte. Da er trotz mehrfacher Aufforderung keine Schweizer Zustelladresse bezeichnete, wurden ihm die entsprechenden Ermessenseinschätzungen mittels Publikation im Amtsblatt zugestellt.

Der Pflichtige hat eine Zustellung mittels amtlicher Publikation bewusst in Kauf genommen, indem er sich trotz wiederholter Aufforderung standhaft weigerte, eine Schweizer Zustelladresse zu bezeichnen. Selbst wenn er im Vorfeld eine entsprechende Zustelladresse bekanntgegeben

hätte, wäre er nach Treu und Glauben gehalten gewesen, die Steuerbehörden nötigenfalls erneut über seine Schweizer Zustelladresse zu informieren. Die Zustellung mittels amtlicher Publikation stellt damit keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

Der Pflichtige ist als Eigentümer einer Liegenschaft im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig, wobei zur Satzbestimmung sein gesamtes Einkommen und Vermögen beizuziehen und (Hypothekar-)Schulden im internationalen Verhältnis nach Lage der Aktiven zu verlegen sind.

(Begründungs-)Anforderungen an die Anfechtung einer Ermessens taxation: Die Prüfungskognition des Verwaltungsgerichts hat sich auf die vorliegend klar zu verneinende Frage zu beschränken, ob die Anfechtung der Ermessenseinschätzung den in § 140 Abs. 2 StG statuierten Begründungsanforderungen genügt. Selbst vor Verwaltungsgericht hat der Beschwerdeführer keine nachvollziehbare und belegte Begründung geliefert, welche die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Ermessenseinschätzungen willkürlich erscheinen liesse. Seine diesbezüglichen Ausführungen erschöpfen sich in einer Wiederholung der bereits vor den Vorinstanzen vorgebrachten Argumente und Ausführungen zum steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen, welche für den Vermögenssteuerwert irrelevant sind.

Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

*ZH Verwaltungsgericht, 2.12.2019*

*(SB.2019.00098)*

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

### **Rückerstattung der während der Periode vor der tatsächlichen Trennung zuviel erhobenen Steuer; Diskriminierungsverbot (BV; DBG; GE)**

Ob die Zahlungen für beide Ehegatten geleistet wurden, als sie nicht mehr solidarisch hafteten, oder die Zahlung, wie im vorliegenden Rechtsstreit, getätigt wurde, als diese noch solidarisch für die Steuerschuld hafteten, ist vorliegend nicht wesentlich. Aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts lässt sich schliessen, als Lösungsansatz sei eine Rückerstattung gemäss den steuerbaren Elementen vorzuziehen. Falls dies jedoch im Fall einer Nullveranlagung nicht möglich sei, gelte es festzustellen, wer die Ratenzahlungen geleistet hat. Nebst der Tatsache, dass die Ratenzahlungen nur vom von der Beschwerdeführerin geschiedenen Ehemann geleistet wurden, sei entscheidend, dass nur dessen steuerbare Elemente von der Veranlagung erfasst wurden. Eine Rückerstattung an die Beschwerdeführerin sei nicht gerechtfertigt und Art. 162 Abs. 3 DBG daher keineswegs verletzt. Im Übrigen kann auch nicht die Rede davon sein, dass die Beschwerdeführerin als Frau diskriminiert wurde (Art. 8 Abs. 2 BV). In der Tat wurde die Rückerstattung der zu viel bezahlten Steuerbeträge durch das Steueramt nicht etwa verweigert, weil sie eine Frau ist.

Die Vorinstanz irrt jedoch mit der Annahme, das Steuerharmonisierungsprinzip erfordere eine Interpretation des kantonalen Gesetzes gemäss dem DBG, das heisst gegen den Wortlaut. Da der Bereich der Steuererhebung nicht harmonisiert ist, sind die Kantone frei, wie sie diese regeln wollen.

Mit Art. 2 LPGIP/GE hat der Kanton Genf bestimmt, dass der zu viel bezahlte Steuerbetrag im Fall einer Scheidung oder einer Trennung mangels einer Vereinbarung den Ehegatten hälftig auszuführen sei. Die vorstehend dargelegte Auslegung der Vorinstanz ist daher zweifelsohne willkürlich.

*Bundesgericht, 26.9.2019 (2C\_351/2019) = StR 2020 S. 63–70*

## 11 Steuerstrafrecht

### **Versuchte Steuerhinterziehung; Vorsatz; nicht deklarierte Ausschüttung mit Rückerstattung der Verrechnungssteuer (DBG; StHG; GE)**

Die versuchte Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG) situiert sich zwischen den die Steuerhinterziehung vorbereitenden Handlungen, welche nicht strafbar sind, und der vollendeten Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG), welche strafbar ist. Objektiv gesehen entspricht das strafbare rechtswidrige Verhalten der Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG. Aus subjektiver Sicht geht die versuchte Steuerhinterziehung davon aus, dass der Verursacher absichtlich gehandelt hat, dies im Gegensatz zur vollendeten Steuerhinterziehung, welche aus Fahrlässigkeit stattfinden kann. Demzufolge muss der Steuerpflichtige mit Wissen und Willen gehandelt haben, doch genügt der Eventualvorsatz.

Wenn es darum geht, zu bestimmen, ob der Steuerhinterziehungsversuch vorsätzlich oder fahrlässig – und danach nicht strafbar – ist, spielt die Höhe der Beträge eine wichtige Rolle,

## ENTSCHEIDÜBERSICHT 2-2020

vor allem da der Steuerpflichtige die fehlende Angabe auf der Steuererklärung umso leichter erkennen sollte, je höher der Betrag ist. Entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Ansicht kann ihr hohes Aufdeckungsrisiko – besonders durch den Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden – nicht gegen die Vorsätzlichkeit einer Straftat angeführt werden. Der Grundsatz der Rechtskraft und von ne bis in idem setzen voraus, dass Gegenstand von Verfahren, Betroffene und Sachverhalt übereinstimmen. Im vorliegenden Fall sind das Rückerstattungsverfahren der Verrechnungssteuer und das Strafverfahren für eine versuchte Steuerhinterziehung gesonderte Verfahren,

welche nicht den gleichen Gegenstand haben. Die Grundsätze res iudicata pro veritate habetur und ne bis in idem finden in diesem Fall nicht Anwendung.

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beeinflusst nicht das steuerbare Einkommen, auf das die Berechnung der hinterzogenen Steuer abzustützen ist, jedoch den Betrag der Steuerforderung. Wie die Vorinstanz festgestellt hatte, muss daher der hinterzogene Steuerbetrag bestimmt werden, ohne die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf die nicht deklarierte Ausschüttung zu berücksichtigen.

*Bundesgericht, 20.9.2019 (2C\_78/2019) =  
StR 2020 S. 71–84*

**Steuer** Revue  
**Revue** fiscale

**ABOSERVICE**

Haben Sie Fragen zu Ihrem Abo, möchten Sie eine Adressänderung melden oder frühere Ausgaben nachbestellen? Wir sind für Sie da!

Schreiben Sie uns oder rufen Sie uns an:  
Tel. 031 950 64 64  
[info@steuerrevue.ch](mailto:info@steuerrevue.ch)