

## **BGer 2C\_325/2015 vom 3. November 2015**

Bundesgericht, 2015-11-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_325\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_325_2015)

FR: TF 2C\_325/2015 du 3 novembre 2015

IT: TF 2C\_325/2015 del 3 novembre 2015

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und Form ( Art. 42 BGG ) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid ( Art. 90 BGG ) einer letzten, oberen kantonalen Instanz ( Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung ( Art. 89 Abs. 1 BGG ). Auf die Beschwerde, die auch den übrigen formellen Anforderungen genügt, ist einzutreten.

#### **E. 1.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 139 II 404 E. 3 S. 415). Die Rügen wegen Verletzung von Grundrechten prüft das Bundesgericht insoweit, als eine ausdrückliche Rüge vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

Vorliegend rügen die Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht durch unrichtige Anwendung der massgebenden steuerrechtlichen Bestimmungen. Das ist zulässig. Ausserdem erheben sie die Rüge der Verletzung des Willkürverbots ( Art. 9 BV ), der Eigentumsgarantie ( Art. 26 BV ) und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ) als Folge der Bundesrechtsverletzung. Diese Rügen sind ausreichend begründet. Allerdings kommt ihnen vorliegend angesichts der Bindung des Bundesgerichts an die Bundesgesetzgebung ( Art. 190 BV ) keine selbständige Bedeutung zu, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen.

#### **E. 1.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), sofern die diesbezüglichen Feststellungen nicht offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Die erstmals mit der vorliegenden Beschwerde eingereichten neuen Beweismittel müssen als unzulässige Noven unberücksichtigt bleiben (vgl. Art. 99 Abs. 1 BGG ). Das schadet vorliegend nicht, da der durch die Vorinstanz festgestellte Sachverhalt hinreichend bestimmt und unbestritten ist.

#### **E. 2.1**

Eine einfache Gesellschaft entsteht durch den Gesellschaftsvertrag ( Art. 530 Abs. 1 OR ). Das Gesetz spricht von zwei oder mehreren Personen, womit - im Gegensatz zur

Kollektivgesellschaft ( Art. 552 Abs. 1 OR ) - natürliche und juristische Personen gemeint sind (Werner von Steiger, Die Personengesellschaften, in: Handelsrecht, SPR, Bd. VIII/I, 1976, S. 355; Lukas Handschin, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl. 2012, N. 3 zu Art. 530 OR ). Die einfache Gesellschaft kann jeden rechtlich erlaubten Zweck anstreben, sei er wirtschaftlicher oder nichtwirtschaftlicher Natur. Bei der Wahl der hierfür erforderlichen zulässigen Mittel ist die einfache Gesellschaft ebenfalls frei mit Ausnahme der Führung eines kaufmännischen Betriebes, bei dessen Vorliegen von Gesetzes wegen eine Kollektivgesellschaft entsteht (Art. 552 f. OR; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 11 zu Art. 10 DBG ; von Steiger, a.a.O., S. 324 ff.).

### **E. 2.2**

Die Beteiligten an einer einfachen Gesellschaft können ein Interesse haben, nach aussen nicht als Personenverbindung in Erscheinung zu treten und am Rechtsverkehr nicht teilzunehmen. Das Gesetz anerkennt ein solches Verhältnis, indem es für diesen Fall bestimmt, dass ein Gesellschafter, der für Rechnung der Gesellschaft, aber in eigenem Namen mit einem Dritten Geschäfte abschliesst, allein gegenüber diesem Dritten berechtigt und verpflichtet wird ( Art. 543 Abs. 1 OR ; von Steiger, a.a.O., S. 344 f.). Für das Verhältnis unter den Gesellschaftern, d.h. im Innenverhältnis, gelten dann die Regeln über die einfache Gesellschaft. Nach aussen tritt nur der handelnde Gesellschafter in Erscheinung. In diesem Fall werden die stillen Gesellschafter dem Dritten gegenüber nur insoweit berechtigt und verpflichtet, als es die Bestimmungen über die Stellvertretung mit sich bringen ( Art. 543 Abs. 2 OR ). Ein solches Verhältnis charakterisiert sich als stille (einfache) Gesellschaft (Pestalozzi/Hettich, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl. 2012, N. 1 ff. zu Art. 543 OR ; von Steiger, a.a.O., S. 344 f., 653 f.).

### **E. 2.3**

Das Steuerrecht knüpft an die zivilrechtlichen Gegebenheiten an, es schliesst aber eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht aus, wenn die Steuernormen wirtschaftliche Anknüpfungspunkte aufweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Vorbem. zu DBG N. 115 ff., Vorbem. zu Art. 109 - 121 N. 47). Aufgrund ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung unterliegen einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften nicht selbst der Steuer ( Art. 1 lit. a DBG e contrario); ihr Einkommen wird den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet ( Art. 10 Abs. 1 DBG ; Locher, a.a.O., N. 12 zu Art. 10 DBG ; Hugues Salomé, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 2 zu Art. 10 DBG ; so bereits BGE 92 I 484 zur Wehrsteuer). Deshalb sind einfache Gesellschaften (wie alle Personengesellschaften) verpflichtet, der Veranlagungsbehörde für jedes Jahr eine Bescheinigung einzureichen über alle Verhältnisse, die für die Veranlagung der Teilhaber von Bedeutung sind, insbesondere über deren Anteil an Einkommen und Vermögen der Gesellschaft ( Art. 129 Abs. 1 lit. c DBG ; Locher, a.a.O., N. 12 zu Art 10 DBG ).

Das gilt auch für die stille Gesellschaft als eine Sonderform der einfachen Gesellschaft. Für die Besteuerung stiller Gesellschaften ist daher stets auf das Innenverhältnis abzustellen (Richner et al., a.a.O., N. 12 zu Art. 4 und N. 4 zu Art. 10 DBG ; Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Aufl. 1982, N. 3 zu Art. 18 BdBSt ; Locher, a.a.O., N. 19 zu Art. 4 DBG ).

### **E. 2.4**

Eine Erwerbstätigkeit liegt auch vor, wenn mehrere Personen sich an einer einfachen Gesellschaft beteiligen. Es ist nicht notwendig, dass jeder Gesellschafter persönlich eine auf Verdienst gerichtete Tätigkeit für gemeinsame Rechnung ausführt. Es genügt, dass eine solche Betätigung auf der Stufe der Gesellschaft vorliegt ( BGE 125 II 113 E. 3c S. 119; 122 II 446 E. 3b S. 450; Urteil 2C\_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 3.1.1 mit weiteren Hinweisen, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; Salomé, a.a.O.). Das gilt gleichermaßen für die Gesellschafter einer stillen Gesellschaft, die nach aussen nicht in Erscheinung treten (Richner et al., N. 16, 63 zu Art. 18 DBG ; Känzig, a.a.O., N. 3 zu Art. 18 Abs. 2 BdBSt ;).

### **E. 2.5**

Wird das Innenverhältnis gegenüber den Steuerbehörden nicht offen gelegt, so bleibt nach der zivilrechtlichen Regelung ( Art. 543 OR ) der nach aussen auftretende Gesellschafter für die Einkünfte aus der Gesellschaft allein steuerpflichtig. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie bei Treuhandverhältnissen (Andreas Schorno, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 5 zu § 9 StG /AG).

### **E. 3**

Der (unbestrittene) Sachverhalt stellt sich gemäss dem angefochtenen Entscheid wie folgt dar:

Mit öffentlich beurkundetem Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2010 schlossen sich der Beschwerdeführer, C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ zu einer einfachen Gesellschaft zusammen. Der einzige Zweck der Gesellschaft bestand im Kauf und gewinnbringenden Wiederverkauf der beiden Baulandparzellen. Diese befanden sich vor dem Kauf im Eigentum der V.\_\_\_\_\_ AG sowie der W.\_\_\_\_\_ AG, welche kurz zuvor ihre Kaufrechte an den beiden Parzellen ausgeübt hatten. Verwaltungsratspräsident der V.\_\_\_\_\_ ist D.\_\_\_\_\_, Verwaltungsrat C.\_\_\_\_\_; einziger Verwaltungsrat der W.\_\_\_\_\_ ist D.\_\_\_\_\_.

Die einfache Gesellschaft wurde gemäss dem Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2010 als stille Gesellschaft in dem Sinne gegründet, dass die Gesellschaft nicht gegen aussen auftritt, sondern der Beschwerdeführer treuhänderisch in eigenem Namen, aber auf Rechnung der Gesellschaft die beiden Grundstücke zum vereinbarten Preis erwirbt und sie weiter veräussert. An der Gesellschaft sind - wie bereits erwähnt - der Beschwerdeführer und C.\_\_\_\_\_ mit je 1/4 und D.\_\_\_\_\_ mit 1/2 beteiligt. Gewinn und Verlust sind (intern) dementsprechend aufzuteilen.

Am 9. September 2010 veräusserte der Beschwerdeführer die beiden Baulandparzellen, die er drei Monate zuvor von den beiden Gesellschaften erworben hatte. Daraus resultierte ein Bruttogewinn von Fr. 359'200.--. Nach Abzug der Aufwendungen und der Nidwaldner Grundstückgewinnsteuer ergab sich ein unter den drei Gesellschaftern anteilmässig zu verteilender Nettogewinn von Fr. 213'975.-- (nach Abzug der Nidwaldner Grundstückgewinnsteuer und weiterer Kosten). Davon standen D.\_\_\_\_\_ ein Betrag von Fr. 107'000.-- (50 %) und C.\_\_\_\_\_ ein Betrag von Fr. 53'500.-- (25 %) zu. Diese Beträge wurden durch den Beschwerdeführer überwiesen, jedoch nicht an die stillen Gesellschafter persönlich, sondern an die X.\_\_\_\_\_ (107'000.--) und an die Y.\_\_\_\_\_ AG (Fr. 53'476.--). Die Erstere wird von D.\_\_\_\_\_ beherrscht, Letztere von C.\_\_\_\_\_.

### **E. 4.1**

Das Verwaltungsgericht hat im angefochtenen Entscheid zur Hauptsache erwogen, auf eine einfache Gesellschaft könnten Vermögenswerte auf drei Arten übertragen werden: zur Gebrauchsüberlassung (quoad usum), dem Werte nach (quoad sortem) oder zu Eigentum (quoad dominium). Die Einbringung eines Grundstücks in eine einfache Gesellschaft zu Eigentum bzw. zu gesamter Hand der Gesellschafter (quoad dominium) bedürfe der öffentlichen Beurkundung. Bei der Einlage eines Grundstücks dem Werte nach (quoad sortem) sei eine öffentliche Beurkundung nach herrschender Lehre dann unumgänglich, wenn der einbringende Gesellschafter verpflichtet werden soll, über das Grundstück künftig nur nach Massgabe eines Beschlusses der übrigen Gesellschafter zu verfügen (angefochtener Entscheid E. 2.2 i.f. mit Hinweis auf Handschin/Vonzun, in: Zürcher Kommentar, 4. Aufl. 2009, N. 149 zu Art. 530 OR, N. 88 zu Art. 531 OR, sowie Fellmann/Müller, Berner Kommentar, N. 165 ff. zu Art. 531 OR, und die offenbar a. M. in BGE 105 II 204 ff.). Werde daher von einer rein zivilrechtlichen Betrachtungsweise ausgegangen, könne die einfache Gesellschaft steuerlich nicht berücksichtigt werden. Die beiden Baulandparzellen in U.\_\_\_\_\_/NW seien im Eigentum des Beschwerdeführers verblieben, eine Übertragung auf die Gesellschaft sei nicht erfolgt. Der Beschwerdeführer hätte daher auch die steuerlichen Folgen des Liegenschaftenshandels ohne Berücksichtigung des Innenverhältnisses der Gesellschaft allein zu tragen. Allfällige interne Ausgleichszahlungen seien auf dem Zivilweg durchzusetzen.

Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, auf die es hier ankomme, sei zwar das interne Gesellschaftsverhältnis zu berücksichtigen, zumal es gegenüber den Steuerbehörden mit dem öffentlich beurkundeten Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2010 bekannt gegeben worden sei. Indessen seien die Zahlungen der Gewinnanteile entgegen der Regelung im Gesellschaftsvertrag nicht an die beiden Mitgesellschafter erfolgt, sondern unter dem Titel "Vermittlungsprovision" an Dritte (X.\_\_\_\_ AG, Y.\_\_\_\_ AG). Die Gewinnanteile seien folglich durch die stillen Gesellschafter nicht versteuert worden.

#### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführer teilen die Ansicht der Vorinstanz, wonach stille Gesellschaften als Sonderform der einfachen Gesellschaft grundsätzlich gleich wie diese zu behandeln seien (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Sie bringen aber vor, dass die Art der Versteuerung bei den Mitgesellschaftern nicht in den Einflussbereich des Beschwerdeführers falle. Die Überweisungen an die X.\_\_\_\_ AG wie auch an die Y.\_\_\_\_ AG seien auf Anweisung der stillen Gesellschafter erfolgt. Der Beschwerdeführer habe diesbezüglich lediglich deren Weisungen befolgt. Dies verkenne die Vorinstanz.

Sofern auf eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise abgestellt werde, so die Beschwerdeführer, stünden die Gewinnanteile an der stillen Gesellschaft den Mitgesellschaftern direkt zu und müssten sie von diesen versteuert werden. Die erfolgswirksame Verbuchung der Zahlungen durch die von den Mitgesellschaftern kontrollierten Gesellschaften wären steuerlich als verdeckte Kapitaleinlagen zu qualifizieren und von den Einlegern als Einkommen zu versteuern.

#### **E. 5.1**

Auszugehen ist vom Grundsatz, dass eine stille Gesellschaft als Sonderform der einfachen Gesellschaft steuerlich gleich zu behandeln ist wie diese, sofern gegenüber den Steuerbehörden das Innenverhältnis hinreichend offen gelegt wird ( Art. 129 Abs. 1 lit. c DBG ; vgl. vorstehende E. 2.3). Diesbezüglich gehen alle Beteiligten davon aus, dass durch

Vorlage des öffentlich beurkundeten Gesellschaftsvertrags vom 18. Juni 2010 die Verhältnisse durch die Beschwerdeführer hinreichend offen gelegt wurden. Insofern sind die Beschwerdeführer ihrer Mitwirkungspflicht (nachträglich) nachgekommen und stünde einer Besteuerung der Mitgesellschafter unter diesem Gesichtswinkel nichts entgegen.

### **E. 5.2**

Nicht gefolgt werden kann der Vorinstanz, dass bei einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise die Grundstücksgewinne nicht der Gesellschaft zugerechnet werden könnten, weil für den Erwerb der Grundstücke durch die Gesellschafter zu Eigentum (quoad dominium) eine öffentliche Beurkundung notwendig wäre. Sie übersieht, dass der Gesellschaftszweck nicht im Erwerb und Verwalten von Grundeigentum bestanden hat, sondern darin, zwei Bauparzellen durch eine Drittperson (Mittelsmann) zu erwerben und diese gewinnbringend weiter zu veräußern. Zu diesem Zweck wurde der Beschwerdeführer durch Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2010 nicht nur zum geschäftsleitenden Gesellschafter ernannt (Ziff. 6, 12 f., 18), sondern gleichzeitig auch als Treuhänder eingesetzt, der die zu handelnden beiden Bauliegenschaften im eigenen Namen zu Eigentum zu erwerben und weiter zu veräußern hatte (vgl. Ziff. 6). Des Einbezugs der stillen Gesellschafter in die öffentliche Beurkundung bedarf es, wenn sichergestellt werden muss, dass der nach aussen auftretende Gesellschafter über das Grundstück nicht allein rechtlich verfügen darf, sondern nur zusammen mit den Mitgesellschaftern, also zur Absicherung der Mitgesellschafter (Erwerb quoad sortem oder dominium; Handschin/Vonzun, a.a.O., N. 149 zu Art. 530 OR, N. 88 zu Art. 531 OR; Fellmann/Müller, a.a.O., N. 169 zu Art. 531 OR). Solche Sicherheiten wurden vorliegend durch die Mitgesellschafter nicht verlangt, zumal gemäss dem öffentlich beurkundeten Vertrag (Ziff. 11) der Beschwerdeführer im eigenen Namen die für den Grundstückskauf erforderlichen Darlehen zu beschaffen hatte und somit selbst ein finanzielles Risiko trug.

### **E. 5.3**

Nicht zu überzeugen vermag auch die Erwägung, dass die Gewinnanteile entgegen dem Gesellschaftsvertrag nicht an die beiden Mitgesellschafter, sondern an die von den beiden Mitgesellschaftern offenbar wirtschaftlich kontrollierten X. \_\_\_\_\_ AG und Y. \_\_\_\_\_ AG geleitet worden seien. Wohl besteht potenziell Missbrauchsgefahr, wenn solche Zahlungen "umgeleitet" werden. Der Gesellschaftervertrag mit den Regeln über die Gewinnverteilung wie auch die Kontodetails der X. \_\_\_\_\_ AG und der Y. \_\_\_\_\_ AG mit den Zahlungsflüssen wurden indessen mit der Einsprache offengelegt. Daraus war ersichtlich, dass der Beschwerdeführer treuhänderisch für die Mitgesellschafter auftrat. Für die richtige Besteuerung der einfachen (stillen) Gesellschaft und deren Teilhaber liegen damit alle Angaben vor ( Art. 129 Abs. 1 lit. c DBG ). Wie die Zahlungseingänge bei der X. \_\_\_\_\_ AG und der Y. \_\_\_\_\_ AG buchhalterisch korrekt zu erfassen sind, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Es wird gegebenenfalls Sache der zuständigen Steuerbehörde sein, diese Zahlungsflüsse näher zu untersuchen.

### **E. 5.4**

Mit der gegebenen Begründung der Vorinstanz lässt sich der angefochtene Entscheid somit nicht aufrecht halten. Das Gesellschaftsverhältnis ist bei der Veranlagung der Beschwerdeführer zu berücksichtigen. Der gegenteilige Entscheid des Verwaltungsgerichts verletzt Art. 10 Abs. 1 DBG und damit Bundesrecht. Die Verfassungsfragen sind nicht weiter zu prüfen. Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts ist aufzuheben und

die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der vorstehenden Erwägungen an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer zurückzuweisen.

#### **E. 6**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind ausgangsgemäss dem Kanton Schwyz aufzuerlegen; dieser hat zudem die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 65 f., 67 BGG).

Über die Kostenfolgen im kantonalen Verfahren hat das Verwaltungsgericht neu zu befinden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.