Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 3. November 2015 i.S. M. (2C_325/2015)

Einfache (stille) Gesellschaft (Art. 10 Abs. 1 und Art. 129 Abs. 1 Bst. c DBG): Besteuerung der stillen Teilhaber

Eine stille Gesellschaft ist als Sonderform der einfachen Gesellschaft steuerlich gleich zu behandeln wie diese, sofern gegenüber den Steuerbehörden das Innenverhältnis hinreichend offen gelegt wird. Die Besteuerung erfolgt nach den internen Beteiligungsverhältnissen. Wird das Innenverhältnis gegenüber den Steuerbehörden jedoch 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. In casu wurden die Beteiligungsverhältnisse genügend nachgewiesen. Eines Einbezugs der stillen Gesellschafter in die öffentliche Beurkundung der Grundstückgeschäfte bedurfte es nicht.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2010 rechnete die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz bei den Ehegatten M. einen Gewinn von CHF 342 068.-- abzüglich 10 % AHV, entsprechend CHF 307 861.--, aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel

zum steuerbaren Einkommen hinzu. Mit Einsprache machten die Steuerpflichtigen geltend, Kauf und Verkauf der beiden Liegenschaften seien im Rahmen einer einfachen (stillen) Gesellschaft erfolgt, an welcher M. lediglich zu 25 % beteiligt sei. Nach aussen sei der Steuerpflichtige in eigenem Namen als Käufer und Verkäufer aufgetreten. Nach innen habe er aber auf Rechnung der Gesellschaft gehandelt, weshalb er entsprechend seiner Beteiligung an der einfachen (stillen) Gesellschaft von 25 % zu besteuern sei. Die Einsprache wie auch die vor Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde blieben erfolglos. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragten die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht, es sei das steuer- und satzbestimmende Einkommen für die direkte Bundessteuer 2010 um CHF 230 900.-- (75 % von CHF 342 068.-- abzüglich AHV) zu reduzieren. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

Aus den Erwägungen

1. ...

2.

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.).

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.).

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 anteilsmässig 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).

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 Gesell-

schaft, 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;).

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).

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, N. und O. 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 P. AG sowie der Q. AG, welche kurz zuvor ihre Kaufrechte an den beiden Parzellen ausgeübt hatten. Verwaltungsratspräsident der P. AG ist O., Verwaltungsrat N.; einziger Verwaltungsrat der Q. AG ist O.

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 Beschwerde-

führer und N. mit je 1/4 und O. 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 CHF 359 200.--. Nach Abzug der Aufwendungen und der Nidwaldner Grundstückgewinnsteuer ergab sich ein unter den drei Gesellschaftern anteilsmässig zu verteilender Nettogewinn von CHF 213 975.-- (nach Abzug der Nidwaldner Grundstückgewinnsteuer und weiterer Kosten). Davon standen O. ein Betrag von CHF 107 000.-- (50 %) und N. ein Betrag von CHF 53 500.-- (25 %) zu. Diese Beträge wurden durch den Beschwerdeführer überwiesen, jedoch nicht an die stillen Gesellschafter persönlich, sondern an die R. (107 000.--) und an die S. AG (CHF 53 476.--). Die Erstere wird von O. beherrscht, Letztere von N.

4.

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 .../NW seien im Eigentum des Beschwerdeführers verblieben, eine Übertragung auf die Gesellschaft sei nicht erfolgt. Der Beschwerdeführer hätte daher auch die steuerlichen Folgen des Liegenschaftenhandels 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 (R. AG, S. AG). Die Gewinnanteile seien folglich durch die stillen Gesellschafter nicht versteuert worden.

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 R. AG wie auch an die S. 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.

5.

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.

5.2 Nicht gefolgt werden kann der Vorinstanz, dass bei einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise die Grundstückgewinne 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, son-

dern 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.

5.3 Nicht zu überzeugen vermag auch die Erwägung, dass die Gewinnanteile entgegen dem Gesellschaftsvertrag nicht an die beiden Mitgesellschafter, sondern an die von von den beiden Mitgesellschaftern offenbar wirtschaftlich kontrollierten R. AG und S. 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 R. AG und der S. 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 R. AG und der S. AG buchhalterisch korrekt zu erfassen sind, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Es wird gegebenenfalls Sache der zuständigen Steuerbehörde sein, diese Zahlungsflüsse näher zu untersuchen.

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 Verfassungsrügen 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.

6. ...