

# Rechtsprechung im Jahr 2001 (2. Teil)

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger\*

## Inhalt\*\*

*In der vorangehenden Ausgabe:*

- 1 **Vorbemerkung**
- 2 **Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung**
- 3 **Einkommensteuerliche Behandlung von Opfern von Anlagebetrügern**
- 4 **Bonuszahlungen an Arbeitnehmer im internationalen Verhältnis**
  - 4.1 **Besteuerungsrecht für Bonuszahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz für im Ausland erbrachte frühere Arbeitsleistungen**
  - 4.2 **Bonuszahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht im Ausland für früher in der Schweiz erbrachte Arbeitsleistungen**
- 5 **Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis**
- 6 **Vorsorge Selbständigerwerbender: Verhältnis zwischen «grosser» Säule 3a und 2. Säule**

*In dieser Ausgabe:*

- 7 **Zeitpunkt der Aufnahme einer selbständigen (Neben-) Erwerbstätigkeit**
- 8 **Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftvermögen bei von Personenunternehmern gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften**
- 9 **Feststellungsentscheide über die Höhe von Verlustvorträgen?**
- 10 **Abgrenzung zwischen geldwerten Leistungen und faktischer Liquidation im Verrechnungssteuerrecht**
- 11 **Fusionsähnlicher Tatbestand bei der Emissionsabgabe**

## 7 Zeitpunkt der Aufnahme einer selbständigen (Neben-) Erwerbstätigkeit<sup>1</sup>

### Sachverhalt

A. betrieb als Selbständigerwerbender eine Metzgerei. Am 31. Oktober 1993 gab er diese Tätigkeit aus Altersgründen auf.

Im Jahr 1969 hatte er von seinem Vater mehrere Liegenschaften geerbt. 1994 und 1995 liess er ein Grundstück mit zwei Mehrfamilienhäusern überbauen, an denen er Stockwerkeigentum begründen liess. 1995 veräusserte er einen Teil dieser Wohnungen. Der Steuerkommissär qualifizierte A. für die direkte Bundessteuer als selbständigerwerbenden Liegenschaftenhändler und besteuerte die Differenz zwischen dem Einkommensteuerwert<sup>2</sup> der Liegenschaft in der Buchhaltung der Metzgerei im Zeitpunkt der Aufgabe seiner Tätigkeit als Metzger und dem Verkaufserlös der Eigentumswohnungen.

Vor der Bundessteuerrekurskommission strittig war einerseits die Qualifikation von A. als Selbständigerwerbender und andererseits die Berechnung des steuerbaren Einkommens.

### Rechtliche Beurteilung durch die Bundessteuerrekurskommission Zürich

Für die Qualifikation von A. als Ausübender einer selbständigen Nebenerwerbstätigkeit stellte das Gericht auf den leading case des Bundesgerichts zu dieser Frage unter dem DBG ab, wo festgehalten wurde, dass die unter der Herrschaft des BdBSSt entwickelte Rechtsprechung auch unter dem DBG integral weitergeführt wird.<sup>3</sup> Die Übertragung jener Rechtsprechung auf A. führte zum eindeutigen Ergebnis, dass A. bezüglich der Überbauung und Veräusserung der Eigentumswohnung als Selbständigerwerbender qualifiziert wurde und deshalb bei der

\* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

\*\* Der Verfasser dankt lic. rer. pol. Christian Meier für seine Mitarbeit.

1 Entscheid der Bundessteuerrekurskommission Zürich vom 19. Oktober 2000 in StE 2001 B. 23.1 Nr. 49.

2 Im Entscheid wird der Ausdruck «Buchwert» verwendet. Massgeblich kann einzig der Buchwert gemäss Steuerbilanz und damit der Einkommensteuerwert sein.

3 BGE 123 II 113.

Veräusserung keine privaten Kapitalgewinne, sondern steuerpflichtiges Einkommen erzielt hatte.

Als unzulässig qualifizierte das Gericht jedoch die Position des Steuerkommissärs, der direkten Bundessteuer unterliege die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös der Eigentumswohnungen und dem Einkommensteuerwert der Liegenschaften in der Buchhaltung der Metzgerei im Zeitpunkt der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit von A. (31. Oktober 1993). Es wird klargestellt, dass eine zwischen dem Grundstückserwerb und dem Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit eingetretene Wertsteigerung einen privaten Kapitalgewinn und kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt.

Das Gericht hat den Fall an den Steuerkommissär zur Ermittlung des Zeitpunkts des Beginns der selbständigen Erwerbstätigkeit und des Wertes des Grundstücks in diesem Zeitpunkt zurückgewiesen und klargestellt, dass der Nachweis des Zeitpunkts der Aufnahme der Erwerbstätigkeit den Steuerbehörden obliege. (Bei der Bewertung des Bodens lagen die Auffassungen des Steuerkommissärs und jene von A. fast um 100 Prozent auseinander.)

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Aufgrund der klaren Rechtsprechung des Bundesgerichts, welche die früher von der Bundessteuerrekurskommission Zürich vertretene Auffassung, wonach die Praxis zum BdBSt zur Abgrenzung zwischen privaten Kapitalgewinnen von einer selbständigen Erwerbstätigkeit unter dem DBG nicht weitergeführt werden könne<sup>4</sup>, zurückgewiesen hat, ist die Abkehr von jener Rechtsprechung verständlich.

Zum Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Nebenerwerbstätigkeit äusserte sich das Gericht nicht abschliessend, sondern führte aus: «Massgebend dürfte der Zeitpunkt sein, in dem er den Entschluss zur Überbauung fasste bzw. mit der Abklärung der Überbaumöglichkeiten begann.»<sup>5</sup>

Zu begrüssen sind die Erwägungen des Gerichts zur Berechnung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit. Es geht nicht an, einen Grundsatz: «einmal selbständigerwerbend immer selbständigerwerbend» aufzustellen, sondern es ist stets einzeln zu prüfen, ob und wann ein Steuerpflichtiger eine

bestimmte selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und eine andere selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hat. Es ist zu hoffen, dass sich das Bundesgericht von dieser Rechtsprechung überzeugen lässt und die beim Liegenschaftshandel angewendete gegenteilige Praxis einer Überprüfung unterzieht<sup>6</sup>.

Klargestellt hat die Bundessteuerrekurskommission Zürich auch, dass Wertsteigerungen, die zwischen dem Erwerb der Liegenschaften (sei dies unentgeltlich, sei dies entgeltlich) und dem Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit eingetreten sind, steuerfreie Kapitalgewinne i.S.v. DBG 16 III darstellen.<sup>7</sup> Obwohl dies aus dem Gesetz nicht ausdrücklich hervorgeht, muss die für die Privatentnahme geltende Ordnung im umgekehrten Fall ebenfalls gelten. Auf den Zeitpunkt der Aufnahme der Erwerbstätigkeit ist von einer *Privateinlage* auszugehen, und die eingelegten Vermögenswerte sind zu ihrem Verkehrswert anzusetzen. Nicht ausdrücklich erwähnt hat das Gericht, dass die ab dem Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Nebenerwerbstätigkeit getätigten Investitionen aktiviert werden können und dass nur ein darüber hinausgehender Gewinn der Einkommensteuer unterworfen werden kann. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige keine Buchhaltung führt<sup>8</sup>.

Dies bedeutet, dass einzig allenfalls seit dem Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit eingetretene Wertsteigerungen des Bodens und die Gewinne aus der eigentlichen Überbauungstätigkeit der Einkommensteuer unterliegen.

Die vom Steuerkommissär vertretene Auffassung, wonach die Differenz zwischen den Verkaufserlösen und dem Einkommensteuerwert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Aufgabe der Metzgerei zu besteuern sei, verletzte die beiden grundlegenden Prinzipien, wonach im Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit eine Kapitaleinlage zum Verkehrswert anzunehmen ist und dass die nachfolgenden wertvermehrenden Investitionen gemäss den allgemeinen Regeln zur Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu aktivieren sind.

In der Praxis ist zu beachten, dass die hier für den im Rahmen einer Nebenerwerbstätigkeit ausgeübten Liegenschaftshandel aufgestellten Regeln über die Privateinlage im Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen

4 Entscheidung der Bundessteuerrekurskommission Zürich vom 13. März 1997 in StE 1997 B 23.1 Nr. 37.

5 E 2 e Satz 2.

6 In BGE 125 II 113 hat das Bundesgericht eine 13 Jahre zurückliegende selbständige Erwerbstätigkeit als Bauunternehmer weiterdauern lassen.

7 Dies entsprach bereits der Praxis des Bundesgerichts zum BdBSt; vgl. z.B. StE 1988 B 23.1 Nr. 15 E 4.

8 Entscheidung des Verwaltungsgerichts Luzern vom 31. März 1995 in StE 1995 B 23.1 Nr. 33.

Erwerbstätigkeit und die für die Ermittlung dieses Einkommens aufgestellten bzw. bestätigten Regeln auch für die andern Bereiche der selbständigen Nebenerwerbstätigkeit, namentlich für den Wertschriftenhandel, gelten. Auch dort muss der Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit ermittelt, auf diesen Zeitpunkt eine Privateinlage zum Verkehrswert zugelassen und anschliessend unter Anwendung des Imparitätsprinzips Wertveränderungen Rechnung getragen werden.

## 8 Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen bei von Personenunternehmern gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften<sup>9</sup>

### Sachverhalt

A. führte eine Metzgerei zunächst als Einzelfirma; im Jahr 1962 nahm er seine beiden Söhne B. und C. in das Geschäft auf und bildet mit diesen eine Kollektivgesellschaft (nachfolgend «KG»). Diese Kollektivgesellschaft übernahm in der Folge weitere Metzgereien und beteiligte sich an einer Kapitalgesellschaft R. SA.

Im Jahr 1966 gründeten A., B. und C. die X. SA, welche den Gesellschaftszweck der industriellen Produktion von Fleischwaren und den Handel mit diesen Produkten hatte. Die X. SA wurde v.a. für die Bedienung von Grossverteilern eingesetzt; sie belieferte jedoch auch die von der KG betriebenen Metzgereien und gewährte dieser im Bedarfsfalle Kredite. Im Weiteren führte die X. SA gewisse administrative Arbeiten (insbesondere die Salärzahlungen) für die KG aus.

1989 gründeten A., B. und C. die X-E. SA mit dem Zweck, die Produkte der X. SA bei Hotels und Restaurants zu vermarkten.

Nach dem Tod von A. im Jahr 1990 führten B. und C. die KG weiter und wurden zu je 50 Prozent Aktionäre an den beiden Kapitalgesellschaften.

Ab 1995 wurden Vorbereitungshandlungen zum Verkauf der ganzen Firmengruppe getroffen: Zunächst veräusserte die KG sämtliche Metzgereigeschäfte zu einem Preis von Fr. 232 225.55 an die X. SA. Anschliessend verkauften B. und C. ihre Anteile an der X-E. SA ebenfalls an die X. SA. Dafür lösten sie Fr. 350 000.–.

Wenige Tage nach dieser Übertragung verkauften B. und C. die Anteile an der X. SA für 20 Mio. Fr. an die unabhängige Y. AG.

Zu entscheiden war, ob die von B. und C. gehaltenen Aktien an der X. SA und an der X-E. SA Privat- oder Geschäftsvermögen darstellten. Bildeten die Aktien Privatvermögen, stellte die Übertragung der Aktien an der X-E. SA auf die X. SA eine sog. Transponierung<sup>10</sup> dar, während der beim Verkauf der Aktien an der X. SA an die Y. SA erzielte Gewinn steuerfrei blieb. Waren hingegen die Aktien an den beiden Kapitalgesellschaften als Geschäftsvermögen zu qualifizieren, führten beide Veräusserungsgeschäfte zu steuerbaren Kapitalgewinnen.

Während die Steuerbehörden des Kantons Waadt auf das Vorliegen von Geschäftsvermögen erkannten, qualifizierte das Verwaltungsgericht die Aktien beider Gesellschafter als Privatvermögen. Gegen diesen Entscheid führte die Eidg. Steuerverwaltung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht, soweit dieser die direkte Bundessteuer betraf.

(Rechtlich in keinem Zusammenhang mit der vom Bundesgericht zu beurteilenden Frage, jedoch möglicherweise für deren Beantwortung verhängnisvoll, war das Sachverhaltselement, dass B. und C. – wegen im publizierten Urteil nicht näher umschriebenen Taten – für vollendete bzw. versuchte Steuerhinterziehungen geübt wurden.)

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Bestätigt wird der allgemeine Grundsatz, wonach auch Vermögensgegenstände, die nicht im Eigentum einer Personengesellschaft stehen, bei den Gesellschaftern Geschäftsvermögen bilden können (E 4 b).

Für den zu beurteilenden Sachverhalt weist das Bundesgericht zunächst darauf hin, dass es seine frühere – vom Autor dieses Beitrags kritisierte<sup>11</sup> – Rechtsprechung, wonach bei der Qualifikation von durch Personenunternehmer gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften einerseits auf die zeitliche Abfolge der Gründung von Personen- und Kapitalgesellschaft und andererseits darauf abzustellen sei, welche Unternehmung den Haupt- bzw. Nebenbetrieb führe, bereits im Jahr 1989 in zwei nicht publizierten Entscheiden aufgegeben hat (E 4 c).

Das Bundesgericht legt im Folgenden die von ihm in diesen beiden Urteilen aufgestellten Rechtssätze offen:

9 Entscheid des Bundesgerichts vom 9. April 2001 in StE 2001 B 23.2 Nr. 23

10 HÖHN E./WALDBURGER R., Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern u.a. 2001, § 14 Rz 87.

11 HÖHN E./WALDBURGER R., Steuerrecht, Band II, 9. A., Bern u.a. 2002, § 47 Rz 53.

1. Eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Personenunternehmung und der Kapitalgesellschaft, deren Anteile der Personenunternehmer hält, reicht für die Qualifikation der Anteile an der Kapitalgesellschaft als Geschäftsvermögen nicht aus.
2. Ausschlaggebendes Kriterium für das Vorliegen von Geschäftsvermögen ist der Wille des Personenunternehmers, die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft konkret zur Erhöhung des Erfolgs seiner Personenunternehmung einzusetzen.

Schliesslich prüft das Bundesgericht den ihm konkret unterbreiteten Sachverhalt der von B. und C. gehaltenen Anteile an den beiden Gesellschaften X. SA und X-E. SA. Anders als die Vorinstanz kommt es dabei zum Ergebnis, dass diese als Geschäftsvermögen zu qualifizieren seien.

In der Begründung dieses Ergebnisses wird zunächst auf die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der KG und der X. SA hingewiesen. Zunächst hatte die KG der X. SA Mittel zur Verfügung gestellt. Später gewährte die X. SA der KG Darlehen. Auch die in der Sachverhaltsdarstellung erwähnte Übernahme von administrativen Aufgaben der KG durch die X. SA, namentlich die Salärauszahlungen, werden angeführt. Schliesslich war die X. SA ein wichtiger Lieferant der KG.

Im Weiteren stellt das Gericht fest, dass die X. SA weder gegründet wurde, um der KG zu dienen (sie verfolgte ja den Hauptzweck der Belieferung von Grossverteilern), noch dazu beigetragen hat, dass die KG ihren wirtschaftlichen Erfolg verbessern konnte.

Ausschlaggebend für das Bundesgericht waren die folgenden Sachverhaltselemente:

1. Die Gründung der X. SA war offenbar auf die Initiative der beiden Söhne von A. erfolgt und sollte den wirtschaftlichen Aktivitäten der Familie X. neuen Auftrieb geben, nachdem sich diese vorher auf den Betrieb von Quartierläden beschränkte.
2. A., B. und C. (bis zum Ableben von A.; anschliessend B. und C.) waren einerseits einzige Personengesellschafter der KG, andererseits zusammen Alleinaktionäre der beiden Kapitalgesellschaften und auch deren einzige Verwaltungsräte. Die drei zivilrechtlich separaten Einheiten bildeten dadurch eine wirtschaftliche Einheit, welche durch die Familie X. absolut kontrolliert wurde und in der gleichen Branche tätig war.

3. Diese Unternehmensgruppe wurde auch als Einheit verkauft, nachdem im Hinblick auf die Veräusserung der Aktien der X. SA – und offenbar auf Wunsch der Käuferin Y. SA – sowohl die Metzgereigeschäfte als auch die Aktien der X-E. SA auf die X. SA übertragen worden waren.

Entsprechenden Einwänden der Betroffenen, die Steuerbehörden hätten in der Vergangenheit die Qualifikation der Aktien der X. SA als Privatvermögen stets akzeptiert, die Aktien seien in der KG nie bilanziert gewesen und hätten auch nie im Eigentum der KG gestanden, wird vom Gericht ebensowenig eine Bedeutung beigemessen wie dem Umstand, dass die X. SA nie einen Zweitbetrieb geführt hatte, welcher der KG diene.

Zu der hier interessierenden Frage stellt das Gericht abschliessend fest, dass auch die Aktien der X-E. SA zur gleichen Unternehmensgruppe gehört haben und aus diesem Grunde das Schicksal der Aktien der X. SA zu teilen haben.

### **Bemerkungen, jedoch keine Schlussfolgerungen**

Dieses Urteil unseres höchsten Gerichts löst beim Rezensenten grosse Ratlosigkeit aus und führt bei Beteiligten an Personenunternehmen, die auch noch Anteile an einer oder mehreren Kapitalgesellschaften halten, zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit.

Die Lektüre der publizierten Erwägungen 3 und 4 zeigt auf, dass die frühere, problematische Rechtsprechung im Jahr 1989 durch nicht publizierte Urteile präzisiert bzw. modifiziert worden ist, und in E 4 c stellt das Bundesgericht den massgebenden, dort entwickelten Rechtsgrundsatz auf: Anteile an Kapitalgesellschaften haben dann die Eigenschaft von Geschäftsvermögen von Beteiligten an Personenunternehmen, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem Ziel dient, den Erfolg des Personenunternehmens zu verbessern<sup>12</sup>. Nicht ausreichend sind enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft. Dieser Rechtssatz ist ohne Zweifel eine zulässige Konkretisierung der gesetzlichen Anweisung, wonach als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte gelten, die ganz oder teilweise der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (DBG 18 II).

Wer – zu Recht – erwartet hatte, dass das Bundesgericht in der Folge diesen Rechtssatz auf den ihm vorgelegten Sachverhalt anwendet, sieht sich jedoch getäuscht. Die Anwendung hätte im vorliegenden Fall klarerweise zur

12 Sinngemässe Übersetzung des vom Bundesgericht geprägten Rechtssatzes: «L'élément déterminant est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de par-

ticipation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise.»

Qualifizierung der Beteiligung der Aktien an den beiden Gesellschaften als Privatvermögen geführt. Während die Fleischfabrik offenbar sehr erfolgreich war und deshalb die Aktien an der X. SA für 20 Mio. Fr. veräussert werden konnten, betrug der – offenbar von den Steuerbehörden nicht in Frage gestellte – Verkaufspreis für die Quartierläden insgesamt nur rund Fr. 230 000.–.

Schon aus diesen Zahlenverhältnissen geht klar hervor, dass die Fleischfabrikation für die Grossverteiler eine eigenständige unternehmerische Tätigkeit war, welche mit dem Erfolg des Betriebs der Quartierläden in keinem Zusammenhang stand.

Erstaunlicher- bzw. unverständlicherweise hat das Bundesgericht selbst festgestellt, dass «nicht erstellt ist, dass die Tätigkeit der X. SA zu einer Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der KG beigetragen hat»<sup>13, 14</sup>.

Entgegen dem aufgestellten Rechtssatz misst das Gericht den wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der X. SA und der KG (Lieferungen, Gewährung von Kredit, Übernahme gewisser administrativer Arbeiten) Gewicht bei.

Zu grössten Bedenken geben die vom Bundesgericht herangezogenen weiteren Begründungsansätze für das Vorliegen von Geschäftsvermögen Anlass. Es bleibt völlig schleierhaft, was die Elemente «Auftrieb der wirtschaftlichen Aktivitäten der Familie X. durch die Gründung der X. SA», «Einheitliche Leitung der drei Unternehmen durch die Familienmitglieder», «Veräusserung der gesamten wirtschaftlichen Aktivitäten an die gleiche Käuferin» mit der gesetzlichen Vorgabe, wonach die Aktien an den beiden Kapitalgesellschaften der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen müssen, damit sie sich als Geschäftsvermögen qualifizieren (DBG 18 II), zu tun haben!

Aus methodischer Sicht bedenklich ist, dass sich das Bundesgericht im gleichen Urteil zunächst klare, aus der Auslegung der einschlägigen Gesetzesbestimmung folgende Vorgaben macht, diese jedoch anschliessend explizit nicht respektiert<sup>15</sup>.

Die Rechtsunsicherheit der Betroffenen rührt daher, dass unklar bleibt, welche Kriterien das Bundesgericht in künftigen Fällen zur Anwendung bringen wird. Gilt der

in E 4 c aufgestellte Rechtssatz oder sind die in E 5 entwickelten Kriterien, die weder mit dem in E 4 c aufgestellten Rechtssatz noch mit dem Gesetz in Einklang zu bringen sind, massgeblich?

Dieses Urteil hinterlässt den schalen Nachgeschmack, dass das Bundesgericht letztlich B. und C., die sich beide der Steuerhinterziehung schuldig gemacht hatten, eine Zusatzstrafe zu den Bussen für vollendete und versuchte Steuerhinterziehungen auferlegt hat, indem es mit aller Gewalt die Aktien als Geschäftsvermögen qualifizieren wollte. Dazu hat es nicht nur das Gesetz weg- statt ausgelegt, sondern sich auch im gleichen Urteil selbst widersprochen. Eine solche Zusatzbestrafung ist krass rechtswidrig. Besonders stossend im vorliegenden Fall ist der Umstand, dass B. während des laufenden Verfahrens verstorben ist und die «Zusatzstrafe» in Form von Steuern auf dem Kapitalgewinn von dessen Erben entrichtet werden mussten.

Ob, und wenn ja, welche Schlussfolgerungen aus diesem Urteil gezogen werden können, muss offenbleiben. Es wird hier einzig der Hoffnung Ausdruck verliehen, dass das Bundesgericht in künftigen Urteilen den in E 4 c des vorliegenden Urteils aufgestellten Rechtsgrundsatz anwendet und damit eine gesetzmässige Praxis weiter- und die dringend notwendige Rechtssicherheit herbeiführt. Unter dem Aspekt der Rechtssicherheit wäre es vorzuziehen gewesen, wenn das Bundesgericht seine beiden Urteile aus dem Jahr 1989 publiziert, hingegen die Publikation des hier besprochenen Entscheids unterlassen hätte.

## 9 Feststellungsentscheide über die Höhe von Verlustvorträgen?<sup>16</sup>

### Sachverhalt

Der X. AG wurden am 31. März 1999 die Veranlagungsverfügungen für die direkte Bundessteuer 1995–1997 eröffnet. Die Bundessteuerveranlagung 1997 schloss mit einem Verlust von Fr. 196 345.–, sodass sich kein steuerbarer Gewinn ergab. In der Verfügung für das Jahr 1997 wurden weitere, sich aus den Geschäftsjahren 1994

13 Sinngemässe Übersetzung der bundesgerichtlichen Wendung (vgl. E 5 b Satz 2): «Il n'est en outre pas établi que son activité ait permis d'augmenter les résultats commerciaux de cette dernière.»

14 Das Bundesgericht hätte zumindest der Frage nachgehen sollen, weshalb die Käuferin der Aktien der X. SA offenbar interessiert war, dass die zuvor von der KG betriebenen Quartierläden auf die X. SA übertragen wurden. Hätten sich hier – was aufgrund der Wertverhältnisse allerdings als wenig wahrscheinlich erscheint – Sachverhaltselemente

ergeben, die für eine Subsumtion unter den vom Bundesgericht aufgestellten Rechtssatz gesprochen hätten, wäre die Qualifikation als Geschäftsvermögen widerspruchsfrei möglich gewesen.

15 Indem gewöhnlichen kommerziellen Beziehungen Bedeutung beigemessen wird und weitere Kriterien aufgestellt werden.

16 Entscheid des Bundesgerichts vom 9. Mai 2001 in StE B 96.11 Nr. 6.

und 1995 ergebende verrechenbare Verluste von insgesamt Fr. 388 018.– aufgeführt. Insgesamt betrug somit der Betrag des – in den Grenzen von DBG 67 – verrechenbaren Verlustes Fr. 584 363.–. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die X. AG Einsprache und verlangte, dass der verrechenbare Verlustvortrag auf Fr. 804 127.– festgesetzt werde. Sowohl die Einsprache als auch eine Beschwerde bei der zuständigen Bundessteuerrekurskommission wurden abgewiesen, und es wurde festgestellt, dass der verrechenbare Verlustvortrag der X. AG per 31. Dezember 1997 Fr. 584 363.– betrage.

Die X. AG rief das Bundesgericht an. Strittig war nicht die Ermittlung des Verlustvortrags im Bemessungsjahr 1997, sondern die Frage, wie Verluste aus Veranlagungsjahren vor dem Inkrafttreten des DBG im Rahmen von DBG 67 zu berücksichtigen waren.

In ihrer Vernehmlassung stellte sich die Eidg. Steuerverwaltung auf den Standpunkt, der X. AG fehle die Aktivlegitimation zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Eine solche ist gemäss OG 103 a nur dann gegeben, wenn die X. AG durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung hat. Gemäss Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung konnte die Berechnung des Verlustvortrages aus den Vorperioden nicht Gegenstand einer Beschwerde sein, weil das Bemessungsjahr 1997 mit einem Verlust abschloss (und die X. AG deshalb für dieses Jahr keine Steuern zu entrichten hatte).

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst setzte sich das Bundesgericht mit den in der Literatur vertretenen Auffassungen auseinander, wonach unter der Herrschaft des DBG im Verlustfall nicht sog. «Nullveranlagungen» erlassen werden könnten bzw. sollten, sondern dass die Verluste in den jeweiligen Veranlagungen verbindlich und anfechtbar zu verfügen seien.

Das Bundesgericht lässt diese Frage ausdrücklich offen. Es hatte darüber auch nicht zu entscheiden, weil die Höhe des Verlusts in der Bemessungsperiode 1997 unbestritten war. Das Bundesgericht hat jedoch entschieden, dass es an einem Rechtsschutzinteresse an der Festlegung der Höhe des gesamten verrechenbaren Verlustvortrags fehlt, weil sich dieser Betrag – aufgrund der in DBG 67 im Regelfall festgelegten zeitlichen Beschränkung – u.U. von Steuerperiode zu Steuerperiode ändern kann. Ein aktuelles schützenswertes Interesse an der Höhe der verrechenbaren Verluste bestehe erst in Jahren, die mit einem Gewinn abschliessen, weil erst dann eine Verlustverrechnung überhaupt in Betracht komme.

Aus folgendem Grund tritt das Bundesgericht trotzdem auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der X. AG ein und heisst diese teilweise gut: Sowohl die Verwaltung für die direkte Bundessteuer als auch die Vorinstanz waren auf die von der X. AG eingelegten Rechtsmittel eingetreten und bestätigten in ihren Entscheiden den in der Veranlagungsverfügung erwähnten Betrag der Summe der verrechenbaren Verlustvorträge. Damit bestand für die X. AG das Risiko, dass sich die zuständigen Instanzen in einem Verfahren zur Veranlagung eines mit Gewinn abschliessenden Folgejahres auf den Standpunkt stellen würden, über die Höhe des Verlustverrechnungsbetrages sei bereits im Rahmen der Veranlagung 1997 rechtskräftig entschieden worden. Damit bejahte das Bundesgericht ein aktuelles schützenswertes Interesse der X. AG.

Auf die materielle Frage, wie der Verlustvortrag im Übergang vom BdBSt zum DBG zu ermitteln sei, trat das Bundesgericht jedoch nicht ein, weil es feststellte, dass die Vorinstanzen auf die entsprechenden Rechtsmittel gar nicht hätten eintreten dürfen. Es habe sich dabei um gesetzlich nicht vorgesehene, unzulässige Feststellungsentscheide gehandelt.

Deshalb trat das Bundesgericht auf den Antrag der X. AG, der per 31. Dezember 1997 verrechenbare Verlust sei auf Fr. 804 127.– festzulegen, nicht ein, hob jedoch die Verfügung der Vorinstanz auf.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das Bundesgericht hat klargestellt, dass im Bereich der direkten Bundessteuer nicht nur kein Anspruch der Steuerpflichtigen auf eine Verfügung über die Höhe des gesamten verrechenbaren Verlustvortrags besteht, sondern dass die Steuerbehörden gar nicht befugt sind, entsprechende Verfügungen zu treffen.

Erfolgen trotzdem solche Verfügungen, sind diese gerichtlich aufzuheben.

Offen gelassen hat jedoch das Bundesgericht, ob Verfügungen über die Höhe des in der massgeblichen Bemessungsperiode entstandenen, künftig allenfalls verrechenbaren Verlustvortrags zulässig und damit auch anfechtbar sind.

Für Unternehmen, die Geschäftsjahre mit Verlust abschliessen bzw. abgeschlossen haben, ergeben sich aus dieser Rechtsprechung die folgenden Konsequenzen:

Werden sie in einem Verlustjahr mit einem steuerbaren Gewinn von Null veranlagt und wird in der entsprechenden Veranlagungsverfügung der steuerlich massgebliche Verlustvortrag dieser Periode erwähnt, müssen sie überprüfen, ob sie mit dem von der Steuerbehörde festgeleg-

ten Betrag einverstanden sind. Ist dies nicht der Fall, müssen sie, wollen sie nicht riskieren, dass in diesem Jahr entstandene Verluste künftig nicht mehr verrechnet werden können, gegen diese Veranlagungsverfügung Einsprache erheben. Sollte nämlich das Bundesgericht in seiner künftigen Rechtsprechung die im hier angezeigten Entscheid offengelassene Frage, ob eine Verfügung über die Höhe des in der Bemessungsperiode erlittenen Verlustes erlassen werden kann, in positivem Sinn entscheiden, könnte Pflichten, welche einen zu tief ausgefallenen Verlustvortrag nicht anfechten, allenfalls die Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung entgegengehalten werden.

Verfügungen von Steuerbehörden, welche – trotz dem hier besprochenen Urteil – den Gesamtbetrag der aus den Vorjahren verrechenbaren Verluste enthalten, müssen hingegen von den Steuerpflichtigen auch dann nicht angefochten werden, wenn sie mit dem dort ermittelten Betrag nicht einverstanden sind. Die betragsmässige Ermittlung durch die Steuerbehörden kann ohnehin nicht gerügt werden. Die Steuerpflichtigen können ohne Rechtsnachteil darauf verzichten, geltend zu machen, dass die entsprechende Verfügung zu unrecht ergangen ist und deshalb aufzuheben ist. Sie können ihre Einwendungen in Jahren, in denen sie Gewinne erzielen und tatsächliche Verlustverrechnungen vornehmen wollen, vorbringen, weil ihnen dort nicht eine zu Unrecht ergangene Verfügung entgegengehalten werden kann.

## 10 Abgrenzung zwischen geldwerten Leistungen und faktischer Liquidation im Verrechnungssteuerrecht<sup>17</sup>

### Sachverhalt

Die A. SA wurde am 4. Juli 1929 gegründet. Seit dem 14. Februar 1995 hatte sie den Gesellschaftszweck, auf Rechnung ihrer Aktionäre das Eigentum sämtlicher Stockwerkeigentumsrechte einer in B. gelegenen Liegenschaft zu halten sowie diese Liegenschaft zu verwalten und einzelne Stockwerkeigentumseinheiten entweder an Aktionäre oder an Dritte zu vermieten. Gemäss ihren Statuten konnte die A. SA hypothekarische Sicherheiten für Darlehen an ihre Aktionäre leisten, sofern sie nicht selbst Schuldnerin war und sofern die Darlehen nicht höher als 80 Prozent des Verkehrswerts der Liegen-

schaft waren. Die Statuten ermächtigten im Weiteren den Verwaltungsrat, die Aktien der A. SA an eine Bank zu verpfänden.

Am 14. September 1986 wurde D. zum alleinigen Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift ernannt. I. war über die H. AG indirekter Alleinaktionär der A. SA.

Im Jahr 1989 wurden Grundpfandrechte im Umfang von insgesamt Fr. 6,8 Mio. auf die Stockwerkeigentumseinheiten der A. SA errichtet, wobei D. die A. SA vertrat. Diese Schuldbriefe sowie die Aktien der A. SA wurden an zwei Banken verpfändet, welche wirtschaftlich betrachtet dem Alleinaktionär I. feste Vorschüsse im Umfang von Fr. 6,8 Mio. gewährten. Im Umfang von Fr. 1 Mio. verpflichtete sich die A. SA gegenüber einer Bank als Solidarschuldnerin mit ihrem Aktionär.

Nachdem die Verpflichtungen aus den Krediten nicht mehr eingehalten wurden, kündigte eine der Banken im Dezember 1992 ihren Kredit. Im Juni 1993 wurde die der A. SA gehörende Liegenschaft zu einem Preis von Fr. 5 Mio. versteigert. Im April 1995 wurde die A. SA im Handelsregister gelöscht, und das Konkursverfahren wurde mangels Aktiven eingestellt.

Im Mai 1999 erliess die Eidg. Steuerverwaltung einen Entscheid und stellte fest, dass die A. SA wegen faktischer Liquidation auf dem Liquidationsüberschuss von Fr. 6,7 Mio. (Fr. 6,8 Mio. minus Fr. 0,1 Mio. Aktienkapital) eine Verrechnungssteuer von Fr. 2 345 000.– schuldete. Dieser Entscheid wurde D. in seiner Eigenschaft als faktischer Liquidator und I. als Begünstigtem der Darlehen eröffnet.

D. bestritt im Einspracheverfahren ohne Erfolg seine Qualifikation als faktischer Liquidator der A. SA und die damit verbundene solidarische Haftung gemäss VStG 15 I<sup>18</sup>.

Die Eidg. Steuerrekurskommission bejahte zwar das Vorliegen einer geldwerten Leistung, kam jedoch zum Schluss, dass die Verpfändung der Liegenschaft der A. SA zugunsten ihres Alleinaktionärs im vorliegenden Fall keine faktische Liquidation darstellte, womit eine Haftung des einzigen Verwaltungsrats D. für die Verrechnungssteuerschulden der A. SA entfiel. Die Eidg. Steuerverwaltung verzichtete auf die Erhebung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht.

17 Verwaltungspraxis der Bundesbehörden (VPB) 65/2001 Nr. 113 S. 1215 ff.; Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 17. April 2001.

18 In erster Linie machte D. ebenfalls erfolglos geltend, die Steuerforderung sei bereits verjährt. Dieser Aspekt ist jedoch für das hier behandelte Problem nicht von Bedeutung und wird deshalb im Folgenden nicht behandelt.

### Rechtliche Beurteilung durch die Eidg. Steuerrekurskommission

Das Gericht beschäftigt sich in einem ersten Schritt mit dem Institut der geldwerten Leistung. Dabei gelangt es zu keinen neuen Erkenntnissen, sondern bestätigt das Erfordernis des kumulativen Vorliegens der drei Elemente:

- Offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, was zu einer Entreicherung der Gesellschaft führt. Diese Entreicherung muss ihren Grund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis haben.
- Die Leistung muss an einen Anteilsinhaber oder an eine diesem nahestehende Person erbracht werden.
- Die verantwortlichen Organe waren sich des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung bewusst oder hätten sich dessen bewusst sein müssen.

Zu der interessierenden Frage der Abgrenzung zwischen den geldwerten Leistungen und dem Liquidationstatbestand bestätigte das Gericht zunächst die Praxis, wonach der die Verrechnungssteuer auslösende Tatbestand der Liquidation nicht voraussetzt, dass eine Kapitalgesellschaft zivilrechtlich im Verfahren nach OR 736 ff. aufgelöst wird. Das Institut der *faktischen Liquidation* wurde somit für das Verrechnungssteuerrecht bestätigt (E 3 b aa).

Die Rekurskommission gibt keine eigene Umschreibung des Tatbestands der faktischen Liquidation, sondern verweist diesbezüglich auf die bisherige Rechtsprechung und die Doktrin. Bei einer Immobiliengesellschaft, die nur eine Liegenschaft besitzt, ist jedenfalls eine faktische Liquidation gegeben, wenn sie diese Liegenschaft veräussert und keinen Ersatz erwirbt. Die Tatsache, dass die Gesellschaft nach dem Verkauf noch über liquide Mittel verfügt, schliesst die Annahme einer faktischen Liquidation nicht aus.

Die in der Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortete und in der Literatur umstrittene Frage, ob die Gesellschaft den Willen zur Liquidation haben müsse, damit von einer faktischen Liquidation ausgegangen werden kann, lässt das Gericht offen, führt jedoch aus, dass das Willenselement nicht vernachlässigt werden könne (E 2 b aa in fine).

Aufgrund der Analyse der beiden Institute der geldwerten Leistung und der faktischen Liquidation gelangte das Gericht zur Erkenntnis, dass sich diese beiden Institute auch dann nicht decken, wenn das Resultat einer oder mehrerer geldwerten Leistungen die ganze oder weitge-

hende Entleerung der leistungserbringenden Gesellschaft ist. Massgebliches Element der faktischen Liquidation sei nicht die Tatsache des Verfügens über die Aktiven einer Gesellschaft alleine. Es müsse stets auch noch das Element des Einstellens der wirtschaftlichen Aktivitäten hinzukommen. Sei es, dass dies freiwillig erfolgt, sei es, dass durch die geldwerte Leistung die Fortführung dieser Aktivitäten gar nicht mehr möglich ist.

Das Gericht verkennt nicht, dass das Erbringen substantieller geldwerter Leistungen eine der Massnahmen im Rahmen einer faktischen Liquidation sein kann. Es weist jedoch darauf hin, dass eine *rechtliche und zeitliche Einheit* zwischen der substantiellen geldwerten Leistung und dem Liquidationsakt bestehen muss, damit die geldwerte Leistung als Liquidationsakt qualifiziert werden kann. Ob diese Einheit gegeben ist, muss im Einzelfall geprüft werden (E 2 c).

Die Eidg. Steuerrekurskommission prüfte anschliessend das Verhalten der A. SA und ihres einzigen Verwaltungsrats D. anhand der zuvor aufgestellten Grundsätze. Sie qualifizierte zwar im vorliegenden Fall die Pfandbestellung und Verpfändung der Schuldbriefe zugunsten des (wirtschaftlichen) Alleinaktionärs als geldwerte Leistung, verneinte jedoch den «logischen, zeitlichen und strukturellen Zusammenhang» zwischen der Verpfändung der Schuldbriefe im Jahr 1989 und der Veräusserung der damit belasteten Liegenschaft im Jahr 1993 und kam somit zum Ergebnis, dass der Tatbestand der faktischen Liquidation nicht erfüllt sei und dass damit D. nicht für die von der A. SA geschuldete Verrechnungssteuer hafte.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

In der Praxis stellt sich immer wieder die Frage, ob Verwaltungsräte – namentlich von ausländisch beherrschten Gesellschaften – für die von einer Kapitalgesellschaft geschuldeten Verrechnungssteuern haftbar gemacht werden können. Der Entscheid ruft in Erinnerung, dass dies *grundsätzlich nicht der Fall* ist. Zu diesem Grundsatz bestehen jedoch zwei wichtige Ausnahmen:

1. Aus Art. 12 Abs. 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht<sup>19</sup> (VStR) geht hervor, dass bei Steuerwiderhandlungen (Steuerhinterziehung, Steuervergünstigung) Personen, die diese Widerhandlungen vorsätzlich begangen haben oder an diesen teilgenommen haben, solidarisch mit der Gesellschaft für die nachzuentrichtende Steuer haften.
2. Gemäss VStG 15 haften – jeweils solidarisch mit der Gesellschaft – bei Sitzverlegungen die Organe bis



zum reinen Vermögen der juristischen Person und bei der Liquidation die mit der Liquidation betrauten Personen bis zur Höhe des Liquidationsergebnisses<sup>20</sup>.

Der hier angezeigte Entscheid befasst sich mit der zweiten Ausnahme, wobei hier das Gericht die Abgrenzung zwischen geldwerten Leistungen, die ausserhalb einer Liquidation erfolgen, und geldwerten Leistungen, die Teil der (faktischen) Liquidation einer Kapitalgesellschaft sind, vorzunehmen hatte.

Unter der Annahme, dass die A. SA die Liegenschaft nicht bloss treuhänderisch, sondern im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehalten hat, ist das in der von diesem Gericht in gewohnter Art differenziert abwägende, sämtliche Aspekte der Entscheidungsfindung aufzeigende und allein den gesetzlichen Vorgaben verpflichtete Urteil zu begrüssen.

Es zeigt einerseits auf, dass Aktionäre die Vermögenswerte der von ihnen beherrschten Gesellschaft nicht einfach nach Belieben für ihre privaten Zwecke einsetzen können. Auch hier gilt der Drittvergleichsgrundsatz. Die A. SA hätte einem Dritten in keinem Fall ohne Sicherstellung die Schuldbriefe ihres einzigen Aktivums zur Absicherung von Darlehen zur Verfügung gestellt<sup>21</sup>.

Dieses Urteil verschafft der gesetzgeberischen Grundentscheidung Nachachtung, dass – unter Vorbehalt des oben erwähnten VStR 12 III – die Organe nur bei Sitzverlegungen und die mit der Liquidation einer Kapitalgesellschaft betrauten Personen für die Verrechnungssteuerschuld mit der Gesellschaft haften. Der Tendenz der Eidg. Steuerverwaltung, über eine Ausdehnung des Instituts der faktischen Liquidation Organe für die Verrechnungssteuerschuld in die Solidarhaftung zu nehmen, sind hier klare Grenzen gesetzt worden. Im vorliegenden Fall haben die Steuerbehörden diese durch die Eidg. Steuerrekurskommission aufgezeigten Grenzen auch akzeptiert.

Es bleibt zu hoffen, dass in einem künftigen Fall auch das Bundesgericht die hier aufgestellten Kriterien übernehmen wird.

Für Fälle, in denen eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft entleert wird, ohne dass der Tatbestand der faktischen Liquidation gegeben ist und ohne dass es zu Widerhandlungen gegen das Verrechnungssteuergesetz kommt, hat der Gesetzgeber den Steuerbehörden das Instrument der Sicherstellungsverfügung (VStG 47) in die Hand gegeben. U.E. kann eine Sicherstellungsverfügung in jedem Fall von Gefährdung des Steuerbezugs (VStG 47 I a) erlassen werden. Die in VStV 9 aufgeführten Fälle bilden nicht eine abschliessende Aufzählung der unter VStG 47 I a fallenden Tatbestände. Der hier vorliegende Sachverhalt hätte sich sicherlich unter jene Bestimmung subsumieren lassen.

Wie das vorliegende Urteil zeigt, kann das Institut der faktischen Liquidation nicht als Ersatz für zuvor unterlassene Sicherstellungsverfügungen eingesetzt werden.

## 11 Fusionsähnlicher Tatbestand bei der Emissionsabgabe<sup>22</sup>

### Sachverhalt

Die Holdinggesellschaft X. SA hielt seit 1971 96,51 Prozent der Aktien der I. SA. Unmittelbar vor der Fusion der S. SA mit der I. SA im Jahr 1991 unterbreitete die X. SA den Minderheitsaktionären der I. SA ein Umtauschangebot. Die Minderheitsaktionäre konnten ihr Aktien der I. SA. gegen Vorratsaktien der X. SA (auf deren Nominalwert hatte die X. SA bereits die Emissionsabgabe zum damals geltenden Normalsteuersatz von 3 Prozent entrichtet) tauschen. Die X. SA deklarierte die Emissionsabgabe auf dem Verkehrswert der an die Aktionäre der I. SA ausgegebenen Vorratsaktien zum damals geltenden Vorzugssteuersatz von 1 Prozent unter Abzug der auf

20 VStG 15 II sieht vor, dass die Haftung entfällt, soweit die Organe bzw. mit der Liquidation betrauten Personen nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben.

21 Im Urteil finden sich Hinweise darauf, dass die A. SA die Liegenschaft nur treuhänderisch für ihren Alleinaktionär gehalten hat: In der Sachverhaltsdarstellung wird erwähnt, dass die A. SA «für Rechnung ihrer Aktionäre die Liegenschaft gehalten und verwaltet» habe; Statutenbestimmungen, wonach die A. SA ihre Aktiven für Schulden der Aktionäre belasten und der Verwaltungsrat die Aktien der Gesellschaft zum gleichen Zweck verpfänden könne; der Alleinaktionär hat offenbar der A. SA eine Treuhandkommission bezahlt. Ohne Kenntnis der gesamten Akten ist es jedoch nicht möglich, sich hier ein Urteil zu bilden.

Wäre von einem bloss treuhänderischen Halten der Liegenschaft auszugehen gewesen, hätte die Frage des Erbringens

einer geldwerten Leistung durch das Gericht anders geprüft werden müssen. Nachdem das Gericht die Solidarhaftung von D. verneint hatte und die auf der angenommenen geldwerten Leistung geschuldete Verrechnungssteuer aufgrund des in der Zwischenzeit mangels Aktiven eingestellten Konkurses ohnehin uneinbringlich war, erweist es sich als unschädlich, dass sich die Rekurskommission mit diesem Aspekt nicht mehr auseinandergesetzt hat.

22 Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 16. Januar 2001 in StR 56 (2001) 752; eine von der Eidg. Steuerverwaltung gegen diesen Entscheid erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist vom Bundesgericht mit Entscheid vom 5. März 2002 abgewiesen worden. Im Zeitpunkt der Schlussredaktion dieses Beitrags war dieser Entscheid noch nicht publiziert.

dem Nominalwert dieser Aktien bereits entrichteten Emissionsabgabe von 3 Prozent.

Die Eidg. Steuerverwaltung stellte sich auf den Standpunkt, dass die Emissionsabgabe auf dem Verkehrswert der ausgegebenen Vorratsaktien (abzüglich der bereits entrichteten Abgabe auf dem Nominalwert) zum Normalsteuersatz von 3 Prozent geschuldet sei, weil kein gemäss dem damals einschlägigen StG 9 I a privilegierter Tatbestand der «Fusion oder dieser wirtschaftlich gleichkommender Zusammenschluss» vorlag. Die Eidg. Steuerverwaltung stellte sich auf den Standpunkt, dass der Vorzugssteuersatz (heute: Abgabebefreiung gemäss StG 6 a<sup>bis</sup>) nur einmal – nämlich bei einer Transaktion, die der übernehmenden Gesellschaft zwei Drittel oder mehr der Stimmrechte der übernommenen Gesellschaft vermittelt – gewährt werden könne. Da die A. SA bereits vor der Ausgabe der Reserveaktien im Austausch gegen die Aktien der I. SA mehr als zwei Drittel der Aktien (96,51 Prozent) dieser Gesellschaft im Eigentum hatte, liege kein fusionsähnlicher Tatbestand vor.

### Rechtliche Beurteilung durch die Eidg. Steuerrekurskommission

Das Gericht legt die im Zeitpunkt des Aktientauschs massgebliche Bestimmung (StG 9 I a) – diese entspricht bezüglich der Umschreibung des fusionsähnlichen Tatbestands wörtlich dem heutigen StG 6 a<sup>bis</sup> – aus und stellt fest, dass weder dem Wortlaut noch den Materialien eine Entscheidungshilfe entnommen werden kann (E 6 b, E 7 a) und konzentriert sich in Folge auf das teleologische Element (E 8). Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Vorzugssteuersatz – heute die Abgabebefreiung – auf Unternehmenskonzentrationen anwendbar, wenn es deren Ziel ist, die gleichen Effekte wie mit einer Fusion zu erreichen.

Die Steuerrekurskommission stellt fest, dass eine Unternehmenskonzentration nicht notwendigerweise in einem Schritt vollzogen wird, sondern ein Prozess sein kann, der in mehreren Schritten abläuft (E 8 c aa). Jeder dieser Schritte sei darauf hin zu analysieren, ob er einen Effekt hat, der einer Fusion wirtschaftlich gleichkommt. Im konkreten Fall wurde durch den Aktientausch die Beteiligung an der I. AG von 96,51 Prozent auf 100 Prozent erhöht. Damit seien die Minderheitsaktionäre, die sich in der Vergangenheit über die Dividendenpolitik der I. SA beklagt hatten, eliminiert worden. Der Erwerb der totalen Kontrolle stelle einen wirtschaftlich einer Fusion gleichkommenden Vorgang dar (E 8 d). In der Folge sei

dann die vollständige Integration der I. SA in die A. SA erfolgt, indem die beiden Gesellschaften fusioniert worden seien (Absorption der I. SA durch die A. SA). Der A. SA wurde deshalb der Vorzugssteuersatz von 1 Prozent auf dem Verkehrswert der getauschten Vorzugsaktien (abzüglich der auf dem Nominalwert bereits früher entrichteten Emissionsabgabe von 3 Prozent) gewährt.

Abschliessend nennt das Gericht die Voraussetzungen, unter denen der Vorzugssteuersatz – heute die Abgabebefreiung – zu gewähren ist. Dabei nennt es auch das Erfordernis, dass die übernehmende Gesellschaft mindestens zwei Drittel der Stimmrechte der übernommenen Gesellschaft erwirbt oder bereits besitzt (E 9 a) und beantwortet damit eine Frage, die zuvor in E 7 c noch offen gelassen wurde.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Eidg. Steuerrekurskommission (und in der Folge auch das Bundesgericht) hat entschieden, dass die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung, wonach eine Gesellschaft, die bereits über mindestens zwei Drittel der Stimmrechte einer andern Gesellschaft verfügt, bei einer weiteren Erhöhung ihrer Stimmkraft durch Aktientausch die Abgabebefreiung (früher: den Vorzugssteuersatz) generell nicht mehr in Anspruch nehmen kann, als gesetzwidrig qualifiziert.

Daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass die Abgabebefreiung bei jedem Konzentrationsschritt gewährt werden muss, sondern es ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein mit einer Fusion vergleichbarer Effekt eintritt. Nach welchen Kriterien diese Prüfung zu erfolgen hat, lässt das Gericht allerdings offen. Im vorliegenden Fall gelang es der A. SA, eine Beteiligung von 100 Prozent zu erwerben, und das Gericht hat entschieden, dass damit der notwendige Konzentrationseffekt eingetreten ist.

Die Eidg. Steuerverwaltung wird das Merkblatt betr. Anwendung des Art. 6 Abs. 1 BSt.a<sup>bis</sup> entsprechend diesem Urteil anpassen müssen. Es wird interessant sein, ob und allenfalls wie dort das Kriterium des mit einer Fusion vergleichbaren Effekts umschrieben wird.

Hätte die S. SA nicht vorgängig der Absorption der I. SA ein Tauschangebot unterbreitet oder wäre dieses nicht (vollständig) erfolgreich gewesen, hätte die Unternehmensgruppe eine Teilabsorption/Teilannexion<sup>23</sup> durchführen können. In diesem Fall hätte die Abgabebefreiung ohne Zweifel gewährt werden müssen, weil der Tatbestand der Fusion erfüllt gewesen wäre.

23 Vgl. HÖHN E./WALDBURGER R., Steuerrecht, Band II, 9.A., Bern u.a. 2002, § 48 Rz 249.