

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem zweiten Halbjahr 2018

Natalie Dini / Stephanie Eichenberger



*MLaw, LL.M. Taxation,
Partnerin bei Tax Partner
AG*



*lic. iur. Rechtsanwältin,
eidg. dipl. Steuerexpertin,
Partnerin bei Tax Partner
AG*

Inhalt

1	Einleitung	701
2	Unternehmensverkauf: steuerfreier privater Kapitalgewinn oder Einkommen aus Erwerbstätigkeit?	701
3	Nach- und Strafsteuerverfahren: Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis	704
4	Abzugsfähigkeit von Verzugszinsen im Nachsteuerverfahren bei der Einkommens- und Vermögenssteuer	706
5	Liquidationsbesteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit	708
6	Haftung des Verwaltungsrats für Gewinnsteuern der Aktiengesellschaft	709
7	Verdeckte Gewinnausschüttung	712

1. Einleitung

Im nachfolgenden Beitrag werden ausgewählte Bundesgerichtsurteile aus dem zweiten Halbjahr 2018 zusammengefasst und gewürdigt. Die erwähnten Urteile beschränken sich auf die Besteuerung natürlicher Personen, wobei vorsorge- und versicherungsrechtliche Themen nicht berücksichtigt wurden. Diesbezüglich kann auf die entsprechenden ASA-Rechtsprechungsübersichten verwiesen werden.

2. Unternehmensverkauf: steuerfreier privater Kapitalgewinn oder Einkommen aus Erwerbstätigkeit?

BGer 2C_731/2017 vom 12. November 2018 i.S. A.A: und B.A. gegen Steueramt des Kantons Solothurn betreffend Staatssteuer des Kantons Solothurn und direkte Bundessteuer 2013.

a) Sachverhalt

A.A. verkauft im Jahr 2012 zusammen mit weiteren Aktionären eine Beteiligung von insgesamt 81% an der C. AG an eine in UK ansässige juristische Person, welche damit zur Alleinaktionärin der C. AG wird. Das Share Purchase Agreement («SPA») sieht neben der fixen Kaufpreiskomponente und einer variablen Earn-Out Klausel unter dem Titel «Holdback for Sellers' Engagement» eine Zahlung an die Verkäufer vor, sofern diese für eine bestimmte Dauer weiterhin bei der C. AG tätig sind. Sollte das Arbeitsverhältnis aufgrund gegenseitiger Vereinbarung aufgelöst werden, sieht der Kaufvertrag eine sofortige anteilmässige Auszahlung an den entsprechenden Veräusserer vor. Mit «Mutual Termination Agreement» wird das Arbeitsverhältnis zwischen A.A. und der C. AG per 30. November 2013 beendet und A.A. erhält basierend auf dem SPA die vollständige Auszahlung des «Holdbacks» von rund CHF 850'000.

Das Steueramt des Kantons Solothurn rechnet den Betrag des «Holdbacks» zum steuerbaren Einkommen der Ehegatten A.A. und B.A. hinzu. Die dagegen erhobene Einsprache sowie der Rekurs, mit welchen A.A. einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn geltend macht, werden abgewiesen, weshalb die Steuerpflichtigen mit einer Beschwerde an das Bundesgericht gelangen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Die Beschwerdeführer machen geltend, dass der «Holdback» nicht eine Zahlung für die Arbeitsleistung von A.A. darstelle, da er stets einen angemessenen Lohn bezogen habe, der nach dem Verkauf der C. AG sogar noch höher ausgefallen war. Die Zahlung sei vielmehr für den Marktwert der Aktien geflossen und stelle damit einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn dar. Gegen das Vorliegen eines Lohnbestandteils spreche weiter, dass der «Holdback» proportional nach Anzahl Aktien berechnet wurde, ohne dass es auf die Funktion der Aktionäre oder die Höhe des Lohnes angekommen ist.

Das Bundesgericht stellt die Marktkonformität des vereinbarten Kaufpreises für die Aktien nicht in Frage. Die «Holdback»-Klausel wurde gemäss Bundesgericht nicht als finanzieller Anreiz für die Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses gesetzt, sondern stelle eine im Voraus vereinbarte Entschädigung für den Fall dar, dass das Arbeitsverhältnis aufgelöst und mithin gerade keine Arbeit geleistet werde. Es handle sich daher um eine Abgangsentschädigung, die sich betragsmässig an den verkauften Aktien ausrichtet. Als mit der Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers in engem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Leistung sei auch die Abgangsentschädigung als steuerbares Einkommen im Sinne der Art. 16 ff. DBG zu qualifizieren. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab und bestätigt damit, dass die «Holdback»-Zahlung steuerbares Erwerbseinkommen darstellt.

c) Kommentar

Spätestens seit dem viel diskutierten Bundesgerichtsurteil aus dem Jahr 2015¹ besteht eine zunehmende Rechtsunsicherheit bei der Frage der Abgrenzung des steuerfreien Kapitalgewinns von Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Im genannten Urteil hatte das Bundesgericht den gesamten Erlös aus dem Unternehmensverkauf in steuerbares Erwerbseinkommen umqualifiziert, weil die gestaffelte Kaufpreiszahlung an den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses der Verkäufer geknüpft war.

Im vorliegend zu beurteilenden Fall handelt es sich um eine Produktionsgesellschaft und der Beschwerdeführer war vor dem Verkauf bereits seit 17 Jahren für die Unternehmung tätig. Die «Holdback»-Zahlung erhielt er aufgrund des «Mutual Termination Agreements», nachdem er das Unternehmen 18 Monate nach dem Verkauf verlassen hatte. Unter der Annahme, dass der gesamte Verkaufspreis für die Aktien inkl. «Holdback» dem Marktwert entspricht, d.h. der Preis wurde für die Aktien geleistet, und der Beschwerdeführer für seine Arbeitsleistung nach dem Verkauf ein marktmässiges Salär erhalten hat – beide Aspekte werden vom Bundesgericht nicht in Frage gestellt –, scheint es fragwürdig, wenn das Bundesgericht dennoch unter dem Titel einer Abgangsentschädigung eine Umqualifikation in steuerbares Einkommen vornimmt.

Earn-Out Klauseln, deren Auszahlung von einer Arbeitsleistung des Verkäufers abhängig sind, stellen gemäss der höchstrichterlichen Rechtsprechung damit vermutungsweise steuerbares Einkommen dar, womit grundsätzlich jede gestaffelte Leistung des Kaufpreises bei gleichzeitiger Erwerbstätigkeit des Verkäufers problematisch sein dürfte. Mit dem vorliegenden Urteil gilt dies selbst dann, wenn die Zahlung gerade nicht für die Ausübung einer Arbeitsleistung ausgerichtet wird. Es reicht ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Erwerbstätigkeit.

Diese steuerliche Qualifikation führt auch zu entsprechenden sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen, wobei offen bleibt, ob die veräusserte Gesellschaft als Arbeitgeberin oder die Käufergesellschaft, welche den «Holdback» bezahlt hat, beitragspflichtig wird.

Das Bundesgericht hat sich mangels entsprechender Eventualanträge der Beschwerdeführer nicht zur Frage geäussert, inwiefern die Abgangsentschädigung allenfalls in Anwendung von Art. 38 DBG privilegiert besteuert werden könnte.

¹ BGE 2C_618/2014 vom 3. April 2015.

3. Nach- und Strafsteuerverfahren: Ehegattenbesteuerung im internationalen Verhältnis

BGer 2C_799/2017 und 2C_800/2017 vom 18. September 2018 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer 2005 – 2009 (2C_799/2017) bzw. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer 2010 – 2013 (2C_800/2017).

a) Sachverhalt

Die Eheleute A.A. und B.A. haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in UK. Im Kanton Zürich sind sie beschränkt steuerpflichtig für ihr Grundeigentum. Der Ehemann A.A. wurde zudem vom Kantonalen Steueramt Zürich («KStA ZH») als gewerbsmässiger Grundstückshändler qualifiziert.

Das KStA ZH eröffnete gegenüber den Steuerpflichtigen ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Jahre 2005 – 2009 mit der Begründung, dass A.A. in seiner Liegenschaft im Kanton Zürich einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Bereich des Kunst-, Antiquitäten- und Devisenhandels nachging, welche zu einer zusätzlichen beschränkten Steuerpflicht führt. Das KStA ZH erliess Nachsteuerverfügungen für die Jahre 2005 – 2009 bzw. Veranlagungsentscheide für 2010 – 2012 nach pflichtgemässigem Ermessen und erliess gleichzeitig Sicherstellungsverfügungen in der Höhe von insgesamt rund CHF 200 Mio.

Mit ihrer Beschwerde an das Bundesgericht rügen die Beschwerdeführer unter anderem in formeller Hinsicht, die nicht steuerpflichtige Ehefrau A.B. sei zu Unrecht in das Nach- und Strafsteuerverfahren miteinbezogen worden, was zur Nichtigkeit der Urteile der Vorinstanz führen solle. In materieller Hinsicht rügen die Beschwerdeführer unter anderem, die Urteile der Vorinstanz seien offensichtlich unrichtig. Schliesslich beantragen die Beschwerdeführer eine Herabsetzung der vorinstanzlichen Gerichtskosten.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hält fest, dass die Ehefrau nur infolge Grundeigentums in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig ist, nicht jedoch aufgrund einer Erwerbstätigkeit. Der Kunst- und Antiquitätenhandel wurde vom Ehemann ausgeübt. Anders als im interkantonalen Verhältnis greift gemäss Bundesgericht im internationalen Verhältnis die gemeinsame Ehegattenbesteuerung nicht. Im Ergebnis seien die Veranlagungsentscheide mit Bezug auf die Ehefrau aufzuheben und neu zu beurteilen. Mit Bezug auf den Ehemann kann gemäss Bundesgericht daraus aber keinesfalls eine Nichtigkeit der Verfügungen abgeleitet werden, vielmehr kann das Verfahren mit Bezug auf ihn ordentlich fortgesetzt werden.

Auf die diversen materiellen Anträge der Beschwerdeführer geht das Bundesgericht nur beschränkt ein und hält fest, dass den Vorinstanzen mit Bezug auf die Ermessensein-

schätzungen keine offensichtliche Unrichtigkeit vorgeworfen werden kann. Aus dem Sachverhalt geht unter anderem hervor, dass dem Beschwerdeführer A.A. mittels eines steuerrechtlichen Durchgriffs der Gewinn einer ausländischen juristischen Person als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet wird. Die Thematik des Durchgriffs wird nicht behandelt, da sich das Bundesgericht mangels substantiierter Sachdarstellung seitens der Beschwerdeführer auf die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz stützt und diese jedenfalls nicht willkürlich seien. Das Bundesgericht erachtet eine geschätzte Gewinnmarge in der Höhe von rund 10% bei dem in Frage stehenden Kunst- bzw. Bilderhandel als sachlich begründbar.

Mit Bezug auf die Gerichtskosten des Verwaltungsgerichts heisst das Bundesgericht die Beschwerde gut. Die Vorinstanz habe zu Unrecht insgesamt viermal die maximale Gebühr von CHF 50'000 verdoppelt und damit das Äquivalenzprinzip verletzt.

c) Kommentar

Gemäss Art. 9 DBG gilt die gemeinsame Ehegattenbesteuerung und damit die Faktorenaddition. Das Bundesgericht hat die gemeinsame Steuerpflicht im interkantonalen Verhältnis auch für den Fall bestätigt, dass nur einer der Ehegatten am Nebensteuerdomizil wirtschaftliche Anknüpfungspunkte hat.² Im internationalen Verhältnis soll dieser Ansatz keine Anwendung finden. Das Bundesgericht hatte dies in der Vergangenheit bereits für grenzüberschreitende Fälle bestätigt, in welchen nur ein Ehegatte in der Schweiz (un)beschränkt steuerpflichtig ist, während der andere Ehegatte keine Anknüpfungspunkte zur Schweiz aufweist.³ Nun hat das Bundesgericht bestätigt, dass im internationalen Verhältnis auch bei einer bestehenden beschränkten Steuerpflicht eines Ehegatten (vorliegend infolge Grundeigentums), dieser nicht für die Faktoren des anderen Ehegatten in der Schweiz steuerpflichtig wird.

Die Nichtanwendung der Ehegattenbesteuerung ist insofern sachgerecht, als dass im vorliegenden Fall das Besteuerungsrecht der Schweiz mit Bezug auf die Ehefrau B.A. bereits in Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und UK auf das hiesige Grundeigentum beschränkt ist. Die Ehefrau ist einzig mit Bezug auf ihr Grundeigentum Steuersubjekt, nicht jedoch für die selbständige Erwerbstätigkeit des Ehemannes.

In materieller Hinsicht lassen sich aus den bundesgerichtlichen Erwägungen keine neuen Erkenntnisse gewinnen. Die von den Beschwerdeführern vorgebrachten Rügen werden nur auf das Vorliegen offensichtlicher Unrichtigkeit geprüft.

² BGE 141 II 318 vom 16. Juli 2015; «Die Besteuerung des Ehepaars als Einheit betrifft nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die Steuerpflicht», vgl. E. 2.2.1.

³ BGE 2C_1205/2013 und 2C_1206/2013 vom 18. Juni 2015.

4. Abzugsfähigkeit von Verzugszinsen im Nachsteuerverfahren bei der Einkommens- und Vermögenssteuer

BGer 2C_258/2017 vom 2. Juli 2018 i.S. X. gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Genf und direkte Bundessteuer 2004 - 2011.

a) Sachverhalt

X. war als Gastronom selbständig erwerbstätig und übertrug die Aktiven und Passiven seiner Einzelfirma alsdann in eine von ihm beherrschte Aktiengesellschaft. Infolge Nichtdeklaration eines Kontos eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Genf ein Nachsteuer- sowie ein Steuerhinterziehungsverfahren gegen X. Die Steuerverwaltung qualifizierte die Zahlungen auf das Konto während der Dauer der Selbständigkeit als Erwerbseinkommen und ab Errichtung der Aktiengesellschaft als geldwerte Leistungen und damit als Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen. Im Jahr 2014 erliess die Steuerverwaltung die Nachsteuerverfügungen inkl. Verzugszinsen und Bussen.

X. bestreitet die Höhe der Nachsteuern, Zinsen und Bussen nicht, macht jedoch geltend, dass ihm bei der Verfügung der Nachsteuern für die Jahre 2004 – 2011 ein Abzug der geschuldeten Beträge vom steuerbaren Vermögen bzw. der geschuldeten Verzugszinsen vom steuerbaren Einkommen zu gewähren ist.

Die Steuerverwaltung sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Genf stellen sich auf den Standpunkt, dass die Verzugszinsen einzig im Jahr des Erlasses der Nachsteuerverfügungen (2014) vom Einkommen und Vermögen in Abzug gebracht werden können, da sie erst zu jenem Zeitpunkt fällig geworden sind. Der Gerichtshof in zweiter Instanz hat hingegen festgehalten, dass die jeweils geschuldeten Verzugszinsen in jedem der betroffenen Steuerjahre vom Einkommen und Vermögen zum Abzug zuzulassen sind.

Nachdem das Genfer Gericht in zweiter Instanz die Anträge des Steuerpflichtigen gutgeheissen hat, erhebt die Steuerverwaltung des Kantons Genf Beschwerde beim Bundesgericht. Die Steuerverwaltung hält an ihrer ursprünglichen Beurteilung fest und macht zusätzlich geltend, dass zwischenzeitlich weitere, bisher nicht deklarierte Konten entdeckt wurden und diese Faktoren ebenfalls zu berücksichtigen sind.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

In verfahrensrechtlicher Hinsicht hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Einbezug der weiteren, bisher nicht deklarierten Konten in das vorliegende Rechtsmittelverfahren eine nicht zulässige Erweiterung des Anfechtungsgegenstandes darstellen würde und die Beschwerde der Steuerverwaltung in diesem Punkt abzuweisen ist. Ein Einbezug der neuen Elemente in das vorliegende pendente Rechtsmittelverfahren würde dazu

führen, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Stellungnahme vor den vorhergehenden Behörden und Gerichtsinstanzen verwehrt bleibt. Richtigerweise muss die Steuerverwaltung bezogen auf die neuen Tatsachen ein separates Nach- und Strafsteuerverfahren gegen den Steuerpflichtigen eröffnen.

Mit Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Verzugszinsen vom steuerbaren Vermögen bestätigt das Bundesgericht die bereits bekannte Rechtsprechung, wonach geschuldete Nachsteuern vom Vermögen in Abzug gebracht werden können.

Erstmals äussert sich das Bundesgericht nun zur Frage, ob Verzugszinsen auf Nachsteuern als Schuldzinsen im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG qualifizieren. Aufgrund des Umstandes, dass den Verzugszinsen eine Kapitalschuld – namentlich die geschuldeten Steuern – zugrunde liegt, bejaht es den Charakter als vom Einkommen abzugsfähige Schuldzinsen.

Die Abzugsfähigkeit per se wird denn auch nicht bestritten. Strittig ist vielmehr die Frage, in welcher Steuerperiode die Zinsen zum Abzug gelangen bzw. die Frage, ob der Beginn des Zinslaufs oder der Zeitpunkt der Fälligkeit ausschlaggebend ist. Weder das DBG noch das StHG äussern sich zu dieser Frage, womit den Kantonen ein gewisser Ermessensspielraum zukommt und die bundesgerichtliche Prüfung sich darauf beschränkt festzustellen, ob der Entscheid der Vorinstanz gegen das Willkürverbot verstösst.

Das Bundesgericht hält dazu fest, dass die Würdigung der Vorinstanz, wonach der Abzug in jeder Steuerperiode vorgenommen werden kann, nicht willkürlich ist. Die Zinsen beginnen mit Bezug auf die kantonalen Steuern bereits ab dem allgemeinen Fälligkeitstermin für die Steuervorauszahlungen zu laufen, womit eine direkte Verbindung zur jeweiligen Steuerperiode besteht. Damit sind die Verzugszinsen bereits im Zeitpunkt der Entstehung und nicht erst nach verbindlicher Festsetzung mittels einer (Nachsteuer-)Verfügung geschuldet und vom Einkommen bzw. Vermögen abzugsfähig.

c) Kommentar

Das Bundesgericht bestätigt mit diesem Entscheid den Grundsatz, wonach Verzugszinsen auf Nachsteuerforderungen sowohl als Schuld vom Vermögen wie auch als Schuldzinsen vom Einkommen zum Abzug zuzulassen sind. Mit Bezug auf den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit der Verzugszinsen steht es den Kantonen grundsätzlich offen, ob der Abzug bereits ab Entstehung der Verzugszinsen im jeweiligen Jahr oder erst und einzig im Jahr der Fälligkeit – also mit Erlass der zugrundeliegenden Nachsteuerverfügung – geltend gemacht werden kann. Dieser Aspekt kann einen massgeblichen Einfluss auf die Steuerbelastung des betroffenen Steuerpflichtigen haben. So kann die Kumulation des Abzugs einzig im Jahr der Nachsteuerverfügung – wie dies bisher die Praxis im Kanton Genf war – allenfalls einen positiven Einfluss auf die Höhe der Progression haben.

Bei Personen, die sich bereits in der Bandbreite des maximalen Steuersatzes befinden sowie auch bei Personen mit sehr tiefem Einkommen bzw. Vermögen ist eine Verteilung der Verzugszinsen auf die verschiedenen Steuerperioden hingegen vorteilhafter.

5. Liquidationsbesteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

BGer 2C_302/2018 vom 9. August 2018 i.S. A. gegen Kantonales Steueramt Aargau betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau 2011.

a) Sachverhalt

A. (geb. 1945) war als selbständig erwerbender Notar tätig. Er führte freiwillig Buch. Im Jahr 2011 wies er einen handelsrechtlichen Gewinn von CHF 2'293'116.62 aus. Darin enthalten war auch die erstmals verbuchte Ertragsposition «angefangene Arbeiten» im Betrag von CHF 1'197'000. In der Steuererklärung 2011 deklarierte er unter Abzug der angefangenen Arbeiten steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 1'095'717. Gemäss der Auffassung von A. waren die angefangenen Arbeiten im Folgejahr zusammen mit weiteren realisierten stillen Reserven mit einer separaten Jahressteuer zu erfassen, da er am 1. Mai 2012 seine selbständige Tätigkeit altershalber aufgegeben hatte.

Die Steuerkommission rechnete den Ertrag aus angefangenen Arbeiten zu den ordentlichen Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Jahr 2011 hinzu, da dieser nicht für die Besteuerung als privilegierter Liquidationsgewinn qualifiziere. Im Rechtsmittelverfahren bis vor Bundesgericht blieb A. erfolglos.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht schloss sich der Meinung der Vorinstanzen an und begründete die ordentliche Besteuerung des Ertrags aus angefangenen Arbeiten damit, dass die privilegierte Liquidationsbesteuerung nur auf durch die Liquidation bedingte Realisation von stillen Reserven anwendbar sei (E. 2 f.).

Im Streit lag die Auslegung von § 45 Abs. 1 lit. f StG-AG (Art. 11 Abs. 5 Satz 1 StHG), wonach «die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern» ist.

Aus harmonisierungsrechtlichen Überlegungen hat das Bundesgericht als Auslegungshilfe für die Staats- und Gemeindesteuer die Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit herangezogen.

Der Begriff der realisierten stillen Reserven im Sinn von Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG und Art. 11 Abs. 5 Satz 1 StHG müsse dahingehend ausgelegt werden, dass der Kreis der privi-

legierten Einkünfte insofern geschlossen sei, als eine operative Einkunft ihre Eigenschaft auf jeden Fall beibehalte und als privilegierende stille Reserve ausser Betracht falle. Der steuerpflichtigen Person sei es verunmöglicht, durch willkürliche Steuerung des Realitätszeitpunkts eine andere für sie günstigere Qualifikation herbeizuführen. Es müsse zwischen Realisation und Liquidation ein hinreichender Kausalzusammenhang bestehen, indem die Realisation die unmittelbare Folge der Liquidation sei. Nur wenn ohne Liquidation in absehbarer Zeit keine Realisation der entsprechenden stillen Reserven erfolge, könne die privilegierte Besteuerung beansprucht werden. Der buchhalterische Charakter von Vermögenswerten, d.h. die Zuordnung zum Umlauf- oder Anlagevermögen, sei nicht massgeblich.

Im Fall von A. seien die angefangenen Arbeiten als ordentliche Leistungen zu qualifizieren, die in absehbarer Zeit fakturiert worden wären, weshalb eine Privilegierung nicht in Frage komme. Da die verbuchten angefangenen Arbeiten dem üblichen Mass bei Dienstleistungsbetrieben entsprächen, könne auch nicht eine Auflösung von über Jahre akkumulierten stillen Reserven angenommen werden.

c) Kommentar

Das Bundesgericht setzt sich in seinem Entscheid vertieft mit der Natur des Liquidationsgewinns auseinander. Erfreulicherweise stellt das Bundesgericht nicht auf formale Kriterien, sondern auf die funktionale Zuordnung der entsprechenden Einkünfte ab.

Im konkreten Fall ist tatsächlich nicht einzusehen, warum Leistungen, welche anstatt auf Basis der Rechnungsstellung nun auf Abgrenzungsbasis verbucht werden, zu privilegierten stillen Reserven mutieren sollen. Allerdings sind Konstellationen denkbar, wo über Jahre akkumulierte stille Reserven mit Bezug auf erbrachte Dienstleistungen bestehen, deren Auflösung privilegiert besteuert werden sollte.

Der Entscheid des Bundesgerichts macht deutlich, dass es einer einschränkenden Auslegung der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung zuneigt.

6. Haftung des Verwaltungsrats für Gewinnsteuern der Aktiengesellschaft

BGer 2C_607/2017 vom 10. Dezember 2018 i.S. X. gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Genf 2003 – 2007 und direkte Bundessteuer 2003 und 2004.

a) Sachverhalt

X. hatte am 25. März 2004 die Immobiliengesellschaft B. SA und ein Darlehen an B. SA im Betrag von CHF 4'563'283,30 von A. erworben. Am 30. März 2004 wurde X. als Verwal-

tungsrat im Handelsregister eingetragen. Die B. SA war Eigentümerin von 15 Grundstücken im Schätzwert von CHF 37'626'988.40. Im Kaufvertrag wurde ein bis am 31. Juli 2004 geltendes Kaufrecht von A. für vier Grundstücke vereinbart. In der Folge veräusserte die B. SA zwischen dem 25. März und dem 20. Oktober 2004 13 Grundstücke.

Am 20. Oktober 2004 verkaufte X. die B. SA wieder an A. Die X. SA wies mittlerweile ein Guthaben gegenüber dem Aktionär im Betrag von CHF 4'922'966.13 auf und es gehörten ihr noch zwei Grundstücke. Am Tag der Veräusserung nahm die Generalversammlung vom Rücktritt von X. aus dem Verwaltungsrat Kenntnis und erteilte ihm Decharge. Am 25. Oktober 2004 wurde X. als Verwaltungsrat aus dem Handelsregister gelöscht und ein neuer Verwaltungsrat eingetragen. Die B. SA verkaufte in der Folge die verbleibenden Grundstücke in Genf und in Gland.

Im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens gegenüber der B. SA erfolgten am 30. November 2007 Veranlagungen betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuern 2003. Die Nachsteuerveranlagung für 2004 erfolgte im Einspracheverfahren am 2. März 2009. Am 4. November 2009 ordnete das Kantonsgericht Genf die Auflösung der B. SA an. Am 24. November 2009 wurde die Konkursliquidation mangels Aktiven eingestellt und am 14. Juni 2010 wurde die B. SA im Handelsregister gelöscht.

Die Steuerverwaltung Genf belangte X. für die Steuerschulden der B. SA unter Geltendmachung der Liquidatorenhaftung. Die Haftungsverfügung vom 25. August 2009 betraf die direkte Bundessteuer der Jahre 2003 und 2004 sowie die Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2003 - 2007. Nach einem ersten Rechtsgang durch alle Instanzen, jedoch ohne materiellen Entscheid des Bundesgerichts, bestimmte die kantonale Steuerverwaltung Genf das Liquidationsergebnis und stellte fest, dass dieses über dem gegenüber X. geltend gemachten Steuerbetrag lag. Im zweiten Rechtsgang lehnten alle Vorinstanzen die Rechtsmittel von X. ab.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde von X. teilweise gut. Es bestätigte die Liquidatorenhaftung von X., beschränkte diese aber auf die Steuerjahre 2003 (direkte Bundessteuer) und 2004 (bis zum 20. Oktober 2004). Mit Bezug auf das Steuerjahr 2004 wies es die Sache zur genauen Ermittlung des Haftungsbetrags an die Vorinstanz zurück.

Im Streit lag die Liquidatorenhaftung gemäss Art. 55 Abs. 1 DBG, wonach die mit der Verwaltung und Liquidation einer juristischen Person betrauten Personen solidarisch für deren Steuern bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses haften, wenn die Steuerpflicht einer juristischen Person endet. Die Haftung entfällt, wenn der Haftende nachweist, dass er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat.

Das Bundesgericht hielt fest, dass auch Personen mit faktischer Liquidatorenstellung oder die einen tatsächlichen Einfluss auf die Liquidation ausüben, als Liquidatoren im Sinn der Haftungsbestimmung gelten. Weiter erklärte das Bundesgericht die Rechtsprechung zur faktischen Liquidation gemäss Art. 15 VStG als anwendbar (E. 5.2). Damit löst auch eine faktische Liquidation einer Gesellschaft die Liquidatorenhaftung aus. Gemäss Bundesgericht liegt eine faktische Liquidation einer Gesellschaft dann vor, wenn sich die Gesellschaft ihrer Aktiven entäussert und ihr gleichzeitig die wirtschaftliche Substanz entzogen wird.

Zum Liquidationsergebnis als Obergrenze der Haftung führte das Bundesgericht aus, dass dieses wie folgt bemessen werden müsse: Verkehrswert der Gesellschaftsaktiven zu Beginn der Liquidation abzüglich Schulden und Liquidationskosten. Als Beginn der faktischen Liquidation müsse der Zeitpunkt angesehen werden, in dem die Gesellschaftsaktiven veräussert würden und die Aktionäre oder deren nahestehende Personen den Veräusserungserlös erhielten. Es müsse erkennbar sein, dass die betreffenden Handlungen darauf abzielten, der Gesellschaft systematisch die Substanz zu entziehen.

Konkret seien im Jahr 2004 alle Liegenschaften der B. SA bis auf eine veräussert worden. Diese stellte mit einem Wert von CHF 120'000 lediglich einen Bruchteil des Immobilienwerts dar und sei im Jahr 2005 ebenfalls veräussert worden. Im Jahr 2004 habe die B. SA einen deklarierten Gewinn von CHF 3'040'526 erzielt. Ausserdem seien im Nachsteuerverfahren ein Mehrertrag aus dem Verkauf der Liegenschaft in Gland von CHF 8'430'000, ein fiktives Aktivum von CHF 1'000'000 und ein zu niedriger Mietertrag von CHF 211'000 aufgerechnet worden. Per Ende 2005 habe die B. SA über kein Anlagevermögen mehr verfügt und das Umlaufvermögen (CHF 4'520'555) habe zur Hauptsache aus einem Guthaben gegenüber dem Aktionär bestanden (CHF 4'317'164). Im Jahr 2005 habe die B. SA einen Verlust von CHF 47'030 und im Jahr 2006 von CHF 1'203'219 erzielt. Basierend darauf schloss das Bundesgericht, dass A. die faktische Liquidation im März 2004 initiiert und massgeblich beeinflusst habe. Diese sei nach seinem Rücktritt am 20. Oktober 2004 weitergeführt worden. Damit sei für die Ermittlung des Liquidationsergebnisses auf die Bilanz per 31. Dezember 2013 abzustellen.

Mit Bezug auf dem zeitlichen Haftungsumfang erwog das Bundesgericht, dass die Beschränkung von Art. 15 VStG nicht gelte und deshalb eine Haftung auch für vor Amtsantritt entstandene Steuerschulden bestehe. Der Verwaltungsrat habe es in der Hand, für die Begleichung früherer Steuern zu sorgen. Hingegen lehnte das Bundesgericht eine Haftung des Verwaltungsrats für nach seinem Rücktritt entstandene Steuern ab, da die Begleichung zukünftiger Steuern nur beschränkt beeinflusst werden könne.

Damit könne A. nur für Steuern haftbar gemacht werden, die durch Handlungen bis zu seinem Rücktritt am 20. Oktober 2004 entstanden wären. Für die offenen Steuern vor

Amtsantritt, d.h. für das Jahr 2003, verfügte das Bundesgericht eine Haftung von A. Da der Sachverhalt bezüglich des Jahres 2004 nicht schlüssig sei, beauftragte das Bundesgericht die Vorinstanz mit dessen Klärung.

Mit Bezug auf die Haftungsbefreiung von Art. 55 Abs. 1 DBG führte das Bundesgericht aus, dass der Befreiungsnachweis weniger streng sei als im VStG und MWSTG, sondern vielmehr der zivilrechtlichen Regelung von Art. 55 OR entspreche.

Konkret habe A. während seiner Amtszeit eine Steuerrückstellung von CHF 1'736'040 bilden und von der Revisionsstelle überprüfen lassen, was grundsätzlich als haftungsreduzierende Handlung anzusehen sei. Da aus dem Sachverhalt die aufgrund der damaligen Verhältnisse geschuldete Steuer und allfällige Steuerzahlungen nicht hervorgingen, müsse dies von der Vorinstanz geklärt werden. Wegen seines Rücktritts vor Jahresende könne A. die mangelnde Bezahlung der Steuer nicht zum Vorwurf gemacht werden.

c) Kommentar

In diesem ausführlich begründeten Entscheid äussert das Bundesgericht zur Liquidatorenhaftung für die Gewinnsteuer von juristischen Personen. Für alle Kantone, die wie der Kanton Genf über eine mit dem DBG vergleichbare Haftungsbestimmung verfügen, sind die Erwägungen des Bundesgerichts ebenso massgeblich.

Dass das Bundesgericht die Rechtsprechung zur faktischen Liquidation von Art. 15 VStG als auf die Gewinnsteuer anwendbar erklärt, ist nicht weiter erstaunlich. Wichtig ist jedoch, dass nach Ansicht des Bundesgerichts auch eine Organhaftung für vor Amtsantritt entstandene Steuern besteht. Damit empfiehlt sich in der Praxis vor der Annahme eines Verwaltungsratsmandats die Klärung der steuerlichen Situation einer Gesellschaft, auch mit Bezug auf die Bezahlung von Gewinnsteuern. Obwohl im vorliegenden Fall die Steuerrückstellung als ausreichende Erfüllung der Sorgfaltspflicht angesehen wurde, sind andere Fälle vorstellbar. Entsprechend hat jedes Verwaltungsratsmitglied ein persönliches Interesse an der möglichst periodengerechten Begleichung von Gewinnsteuern der Gesellschaft.

7. Verdeckte Gewinnausschüttung

BGE 144 II 427 = BGer 2C_505/2017 vom 21. November 2018 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Graubünden betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden 2003 und 2004, direkte Bundessteuer 2003.

a) Sachverhalt

A. war Alleinaktionär der K. Holding AG, die wiederum zu 50% an der L. AG (Akquisitionsgesellschaft) beteiligt war. Die L. AG erwarb im Oktober 2003 die B. AG (Ziel-

gesellschaft) sowie 33,7% der M. AG (Zielgesellschaft). Die übrigen Aktien der M AG hielt die B. AG. Die M. AG verfügte über drei Tochtergesellschaften N. AG, O. AG und P. AG (Zielgesellschaften). Die N. AG und die O. AG verfügten über einen erheblichen Immobilienbestand. Die L. AG finanzierte den Kaufpreis von CHF 44.5 Mio. mit Bankdarlehen. Die Bankdarlehen wurden refinanziert durch je ein Darlehen im Betrag von CHF 22.5 Mio. der K. Holding AG und der H. Inc, die D. (Geschäftspartner von A.) gehörte. Die K. Holding AG erhielt ihrerseits ein Darlehen aus dem Geschäftsvermögen von A. im Betrag von CHF 22.5 Mio.

Die N. AG und die O. AG nahmen Bankdarlehen im Gesamtbetrag von CHF 45 Mio. auf, die sie mit ihren Liegenschaften besicherten. Als Darlehen reichten sie die CHF 45 Mio. an ihre Grossmuttergesellschaft B. AG weiter. Die B. AG erwarb treuhänderisch zu Gunsten von A. und D. 23,79% an der U. Corporation für einen Preis von CHF 45 Mio. von V. Ltd. V. Ltd. hatte die Beteiligung an der U. Corporation vorgängig zum Preis von CHF 44.6 Mio. von der I. Ltd. erworben. Die I. Ltd. überwies je CHF 22.5 Mio. an die liechtensteinischen Anstalten C und W. Von der C. Anstalt flossen die CHF 22.5 Mio. an A. und von der W. Anstalt an die H. Inc. A. und die H. Inc. verbuchten die Beträge als Darlehen der liechtensteinischen Anstalten.

Der Verkehrswert der Beteiligung an der U. Corporation betrug im Erwerbszeitpunkt CHF 800'800.

Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden rechnete bei A. im Jahr 2003 unter anderem ein Einkommen aus verdeckter Gewinnausschüttung von CHF 22.5 Mio. aus der B. AG auf. Die Rechtsmittelinstanzen bestätigten diese Aufrechnung.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde von A. teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen um CHF 12.8 Mio. Es hielt zwar an den vorinstanzlichen Aufrechnungen – einschliesslich der verdeckten Gewinnausschüttung von CHF 22.5 Mio. – fest, liess jedoch eine steuerwirksame Wertberichtigung des Darlehens an die K. Holding AG infolge Entreicherung der B. AG zu (E. 5 f.).

Wie bereits die Vorinstanz stützte sich das Bundesgericht für die Beurteilung der verdeckten Gewinnausschüttung auf den Entwurf einer internen und vertraulichen Vereinbarung zwischen A. und D., die eine treuhänderische Übernahme von Aktien an der U. Corporation durch die B. AG im Umfang von CHF 45 Mio. vorsah und die als Rahmenvertrag für den ganzen Ablauf der Transaktion bezeichnet wurde. Der treuhänderische Charakter der Transaktion werde bestätigt durch weitere Indizien, wie der Tatsache, dass der Kaufpreis für die Beteiligung an der U. Corporation nicht deren Wert entsprochen

habe, sondern dem Kaufpreis für die B. AG und die M. AG sowie dass die Beteiligung an der U. Corporation im Jahr 2007 ohne Entgelt auf die I. Ltd. übertragen worden sei.

Das Bundesgericht beurteilte die Bezahlung des Kaufpreises von CHF 45 Mio. durch die B. AG für den treuhänderischen Erwerb der nur beschränkt werthaltigen U. Corporation als Substanzentnahme aus der B. AG. Infolge Weiterleitung des Kaufpreises durch die V. Ltd. an die I Ltd. und über fingierte Darlehen von der I. Ltd. an die C. Anstalt und die W. Anstalt sowie von der C. Anstalt an A. und von der W. Anstalt an H. Inc. seien als Begünstigte A. und die H. Inc. anzunehmen. Der Entscheid enthält lediglich den Hinweis auf das Fehlen schriftlicher Darlehensverträge, ohne weiter auf die fingierte Natur der Darlehen einzugehen.

Aus Sicht des Bundesgerichts war im vorliegenden Fall eine Verrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung aus der B. AG mit einer verdeckten Kapitaleinlage in die K. Holding AG nicht möglich, da die zu kompensierenden Rechtsgeschäfte nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang stünden. Zur Verschleierung der Mittelentnahme aus den Zielgesellschaften zur Kaufpreisfinanzierung sei eine hochkomplexe Vorgehensweise mit mehreren zwischengeschalteten Gesellschaften und fiktiven Verträgen gewählt worden. A. habe die Transaktionen beherrscht und den Mittelfluss gesteuert. Entsprechend seien die Darlehen von A. an die K. Holding AG und von dieser an die L. AG als echt zu qualifizieren.

Weil sich das Darlehen an die K. Holding AG im Geschäftsvermögen von A. befand, liess das Bundesgericht dessen steuerwirksame Wertberichtigung auf den tatsächlichen Wert zu. Aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung sei die B. AG entreichert worden und dadurch habe sich auch der Wert der L. AG sowie der Darlehen von K. Holding AG und A. verringert. Der handelsrechtliche Abschreibungsbedarf sei zwingend und müsse als Bilanzberichtigung auch ohne entsprechende Verbuchung berücksichtigt werden.

c) Kommentar

Das Bundesgericht folgt der Vorinstanz in der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund eines treuhänderischen Rechtsgeschäfts. Als Begünstigter galt der wirtschaftlich berechnete A., bei dem der Mittelzufluss tatsächlich erfolgte. Der Mittelzufluss über verschiedene Offshoregesellschaften und Anstalten wurde als reiner Durchlauf betrachtet.

Mit Bezug auf das geltend gemachte Darlehen aus der C. Anstalt wird deutlich, dass sich ein Beweisnotstand mit Bezug auf eine steuermindernde Tatsache zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

Aufgrund des vorliegenden Entscheids kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass die wirtschaftlich berechnete natürliche Person einkommenssteuerlich als Begünstigte einer verdeckten Gewinnausschüttung gilt, sofern ein Mittelzufluss an sie erfolgt, auch wenn diese Mittel wieder in die gleiche Gesellschaftsstruktur zurückfließen.