Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem ersten Halbjahr 2024

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 0
2 Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel 0
3 Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel 2
4 Privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG bei Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person 4
5 Selbständige Erwerbstätigkeit als Erfinder 6
6 Unterpreisiger Aktienkauf als Lohn 7
7 Darlehensübernahme als verdeckte Gewinnausschüttung 9

1. Einleitung

Nachfolgend werden sechs Entscheide des Bundesgerichts aus dem ersten Halbjahr 2024 im Bereich der natürlichen Personen kurz zusammengefasst und gewürdigt.

2. Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel

BGer 9C_632/2023 vom 22. Januar 2024 i.S. A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Direkte Bundessteuer 2019.

a) Sachverhalt

A. erwarb am 26. September 2006 eine Liegenschaft in U. für CHF 2.1 Mio., welche er in der Folge am 14. November 2008 als Gesamteigentum in eine einfache Gesellschaft mit B. einbrachte. Die Liegenschaft wurde am 30. Juli 2019 für CHF 7.4 Mio. veräussert.

Das Kantonale Steueramt Zürich qualifizierte A. als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler und veranlagte ihn mit einem steuerbaren Einkommen von rund CHF 2.15 Mio.

Die dagegen erhobene Einsprache und die Beschwerden wurden vom Steueramt, dem Steuerrekursgericht und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich abgewiesen.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt A., das steuerbare Einkommen auf rund TCHF 400 festzusetzen, eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das Verwaltungsgericht, das Kantonale Steueramt und die ESTV schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Streitig ist die Frage, ob die Veräusserung der Liegenschaft im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers erfolgt ist oder ob eine schlichte private Vermögensverwaltung vorliegt.

Das Bundesgericht wiederholt in diesem Entscheid, dass die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne als Ausnahme zum Reinvermögenszugangsprinzip restriktiv zu handhaben ist. Demgegenüber ist der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit weit zu verstehen. Als Indizien einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit zählt das Bundesgericht die aus der bisherigen Rechtsprechung bekannten Elemente auf.

Mit Bezug auf den vorliegenden Fall hält das Bundesgericht fest, dass A. ein planmässiges und systematisches Vorgehen an den Tag gelegt habe, weil er beim Erwerb seiner insgesamt 10 Liegenschaften nach der gleichen Finanzierungsstrategie vorgegangen sei. Er habe die Liegenschaften gezielt ausgewählt, unter dem Verkehrswert erworben und den Erwerb erheblich fremdfinanziert. Dies gelte auch für den Zusammenschluss zu einer einfachen Gesellschaft mit B., wobei Letzterer zudem das notwendige Fachwissen mitgebracht habe, welches sich A. anrechnen lassen müsse. Auch A. selbst sei als Malermeister als fachkundig einzustufen.

Aus dem Entscheid geht hervor, dass die 10 Liegenschaften über eine Dauer von 17 Jahren erworben wurden und nur ein Verkauf stattgefunden hat. Dennoch schliesst das Bundesgericht auf eine Häufigkeit von Transaktionen und betont dabei, dass auch die Käufe mitzurechnen sind.

Der Beschwerdeführer machte geltend, er habe die Liegenschaft im Jahr 2019 nicht planmässig verkauft, sondern war aufgrund der zerrütteten Verhältnisse mit dem Mitinvestor B. zum Verkauf gezwungen. Zudem liege bei einer Berücksichtigung der effektiven Verkehrswerte der Liegenschaften auch keine Fremdfinanzierungsquote von fast 100% – wie von der Vorinstanz dargestellt – vor.

Das Bundesgericht ist auf diese Argumente nicht eingetreten bzw. hat festgehalten, A. habe für den Erwerb der Liegenschaften kaum eigene Mittel verwendet und sei damit

ein höheres Risiko eingegangen. Wer überhaupt kein eigenes Vermögen einsetze, könne nicht geltend machen, es liege eine schlichte Verwaltung von Privatvermögen vor.

Das Bundesgericht schliesst, das Vorgehen von A. müsse nicht nur für die Veräusserung der in Frage stehenden Liegenschaft, sondern auch im Hinblick auf die Erzielung von Mieterträgen als selbständige Erwerbstätigkeit eingestuft werden. Dabei stelle die Liegenschaft ab deren Erwerb im Jahr 2006 Geschäftsvermögen dar.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

c) Kommentar

Im vorliegenden Fall spielte es keine Rolle, dass in einem Zeitraum von fast 20 Jahren nur ein Verkauf stattgefunden hat und die Liegenschaft über eine lange Dauer gehalten wurde (13 Jahre). Auch wurde dem Umstand nicht Rechnung getragen, dass gemäss Darstellung des Beschwerdeführers bei einem Einbezug der Verkehrswerte ein «normaler» Fremdfinanzierungsgrad vorgelegen hat und auch sonstige «typische» Elemente des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels wie bspw. das Begründen von Stockwerkeigentum fehlten. Ausschlaggebend war für das Bundesgericht vor allem der Umstand, dass A. für den Erwerb der Liegenschaften keine eigenen Mittel einsetzte und er sowie der Mitinvestor B. über gewisse Fachkenntnisse verfügten.

Das Urteil überzeugt im Ergebnis nicht, zumal nicht von einem erheblichen Risiko ausgegangen werden kann, wenn die Verkehrswerte der Liegenschaften deutlich höher liegen als die Fremdfinanzierung. Auch geht aus dem Sachverhalt hervor, dass A. insbesondere auf die Anlage seines Vermögens bedacht war und sein Liegenschaftenportfolio der Vermietung diente. So hält das Bundesgericht selbst fest, dass keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, wenn das eigene Vermögen mittels Vermietung eigener Liegenschaften verwaltet wird, selbst wenn das Vermögen umfangreich ist.

Basierend auf diesem Urteil besteht das Risiko einer Qualifikation als selbständig Erwerbstätiger auch mit Blick auf die reine Vermietungstätigkeit, wenn beim Erwerb der Immobilien keine eigenen Mittel eingesetzt werden.

3. Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel

BGer 9C_613/2023 vom 22. Januar 2024 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Direkte Bundessteuer 2019.

a) Sachverhalt

Es kann grundsätzlich auf den Sachverhalt gemäss vorstehendem Fall I verwiesen werden, wobei sich dieses Urteil auf den Mitinvestor in der einfachen Gesellschaft bezieht.

A.A. übernahm im November 2008 zusammen mit C. (Beschwerdeführer des vorherigen Fall I) im Rahmen einer einfachen Gesellschaft eine Liegenschaft zu Gesamteigentum. Diese Liegenschaft wurde im Jahr 2019 veräussert und der Verkauf vom Kantonalen Steueramt Zürich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel qualifiziert. A.A. und seine Frau B.A. wurden mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1.94 Mio. veranlagt.

Die dagegen erhobene Einsprache und die Beschwerden wurden vom Steueramt, dem Steuerrekursgericht und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich abgewiesen.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen die Beschwerdeführer, das steuerbare Einkommen auf rund TCHF 130 festzusetzen, eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das Verwaltungsgericht, das Kantonale Steueramt und die ESTV schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Streitig ist auch in diesem Fall die Frage, ob die Veräusserung der Liegenschaft im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers erfolgt ist oder ob eine schlichte private Vermögensverwaltung vorliegt.

Das Bundesgericht argumentiert mit denselben Kriterien wie im vorherigen Fall. Es liege mit Bezug auf A.A. ein planmässiges, systematisches und gewinnstrebiges Vorgehen vor. Dies einerseits aufgrund des Umstandes, dass die Liegenschaft ohne Einsatz von eigenen Mitteln erworben wurde und andererseits, weil der Beschwerdeführer infolge seiner langjährigen Tätigkeit in der Immobilienverwaltung über spezielle Fachkenntnisse verfügte.

In Abweichung zum Sachverhalt des Geschäftspartners (vorstehender Fall I) geht aus diesem Sachverhalt nicht hervor, dass noch andere Liegenschaftstransaktionen bzw. Käufe stattgefunden haben. Entsprechend hat sich das Bundesgericht vorliegend auch nicht zum Indiz der Häufigkeit der Transaktionen geäussert.

Das Bundesgericht schliesst auf eine selbständige Erwerbstätigkeit und lehnt die Beschwerde ab.

c) Kommentar

Es kann im Wesentlichen auf den Kommentar zum Fall I verwiesen werden. Die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit allein auf Basis des fehlenden Einsatzes von eigenen Mitteln (während bei Einbezug der Verkehrswerte behauptet eine akzeptierte Fremdkapitalquote vorliegt) und gewissen Fachkenntnissen im Immobilienbereich ist nicht überzeugend.

4. Privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG bei Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person

BGer 9C_680/2022 vom 24. April 2024 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen Steuerverwaltung des Kantons Waadt, A.A., B.A. und C.A. betreffend Direkte Bundessteuer 2013.

a) Sachverhalt

A.A. (1958) und B.A. (1956) betrieben gemeinsam eine Kollektivgesellschaft, welche rückwirkend auf den 1. Januar 2014 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt wurde. Im Geschäftsjahr vor der Umwandlung – mithin 1.1.2013–31.12.2013 – wurde gewisses Anlagevermögen der Kollektivgesellschaft buchhalterisch neu bewertet und damit stille Reserven von rund TCHF 176 realisiert.

Im Rahmen der Steuererklärungen für die Steuerperiode 2013 beantragten die Gesellschafter A.A. und B.A. jeweils eine getrennte Besteuerung des Liquidationsgewinns nach Art. 37b DBG von anteilig je rund TCHF 88. Sie hielten dabei fest, dass ihre selbständige Erwerbstätigkeit mit der Umwandlung in eine Aktiengesellschaft aufgegeben wurde. Die zuständige Steuerbehörde verweigerte die Anwendung der privilegierten Liquidationsbesteuerung.

Mit separaten Einspracheentscheiden vom 25. Januar 2021 hat die Steuerverwaltung des Kantons Waadt die Einsprachen der Steuerpflichtigen gutgeheissen und die Steuerfaktoren unter Berücksichtigung eines Liquidationsgewinns von je TCHF 88, wie deklariert, festgesetzt. Das Kantonsgericht des Kantons Waadt wies die Beschwerden der Eidgenössischen Steuerverwaltung gegen diese Einspracheentscheide mit Urteil vom 29. März 2022 ab, nachdem es die Verfahren verbunden hatte.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die ESTV die Aufhebung des Urteils des Kantonsgerichts und die volle Besteuerung des Gewinns aus der buchhalterischen Neubewertung des Anlagevermögens als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2013.

Die kantonale Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die Steuerpflichtigen haben auf eine Stellungnahme verzichtet.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht musste vorliegend die Frage klären, ob der Gewinn aus der buchhalterischen Neubewertung von Anlagevermögen einer Kollektivgesellschaft im Geschäftsjahr vor ihrer Umwandlung in eine Aktiengesellschaft bei den Gesellschaftern der privilegierten Besteuerung nach Art. 37b Abs. 1 DBG getrennt vom ordentlichen Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit unterworfen werden kann.

Strittig ist in diesem Fall nur, ob die freiwillige Auflösung stiller Reserven aus Anlagevermögen durch die von den Steuerpflichtigen vorgenommene buchhalterische Neubewertung als Liquidationsgewinn qualifiziert wird. Die Voraussetzungen des Alters der betroffenen Personen und der endgültigen Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit wurden nicht bestritten.

Die ESTV rügte, es fehle an einem Kausalzusammenhang zwischen der Liquidation der Kollektivgesellschaft und der buchhalterischen Höherbewertung des Anlagevermögens (Immobilie). Die Realisation der stillen Reserven resultiere nicht aus der Überführung in das Privatvermögen infolge Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit, sondern sei in erster Linie das Ergebnis «aus den vom Steuerpflichtigen getroffenen Dispositionen». Anders argumentierten die kantonale Steuerverwaltung und das Kantonsgericht, die festhielten, die buchhalterisch korrekte Neubewertung der fraglichen Aktiven wäre nicht vorgenommen worden, wenn die Steuerpflichtigen ihre selbständige Erwerbstätigkeit nicht aufgegeben hätten, so dass sie «unwiderlegbar» ihre Ursache in der durchgeführten Liquidation habe. Zudem gebe es keinen Grund, Steuerpflichtige unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob sie ihre selbstständige Tätigkeit durch einen Verkauf oder eine buchhalterische Realisierung stiller Reserven beendeten.

Die Lehre ist sich in der strittigen Frage nicht einig. Einige Autoren argumentieren, dass das mit der Auflösung von Reserven verbundene Steuerprivileg nach Art. 37b Abs. 1 DBG für alle Formen der Realisierung stiller Reserven (tatsächliche, systematische oder buchhalterische Realisierung) gilt, während andere Autoren hingegen erwähnen, dass die Gewinne aus einer buchmässigen Realisation der ordentlichen Besteuerung nach Art. 18 Abs. 2 DBG zu unterstellen sind. Ein weiterer Teil der Lehre nennt als Anwendungsfall von Art. 37b Abs. 1 DBG nur die Auflösung von Reserven bei einer «echten» Realisation (wie z.B. einem Verkauf) oder bei einer systematischen Realisation.

In der Folge hat das Bundesgericht die Norm von Art. 37b DBG ausgelegt. Eine grammatikalische Auslegung des Wortlauts schliesst nicht aus, dass stille Reserven, die aus der buchmässigen Neubewertung von Anlagevermögen entstehen, in den Genuss der privilegierten Besteuerung nach Art. 37b DBG kommen können. In Anwendung der teleologischen Auslegung hält das Bundesgericht u.a. fest, dass eine separate Besteuerung der stillen Reserven nach Art. 37b Abs. 1 DBG einen ausreichenden Kausalzusammenhang zwischen der Realisierung dieser stillen Reserven und der Liquidation der selbstständigen Erwerbstätigkeit voraussetzt, in dem Sinne, dass die erste die unmittelbare Folge der zweiten sein muss. Entgegen der Auffassung der ESTV stehe die privilegierte Besteuerung der stillen Reserven aus einer buchhalterischen Neubewertung des Anlagevermögens gemäss Art. 37b DBG nicht im Widerspruch zur Absicht des Gesetzgebers.

Im vorliegenden Fall sei der Kausalzusammenhang zwischen der Auflösung der stillen Reserven durch die buchhalterische Neubewertung und der Geschäftsaufgabe gegeben. Die Realisierung der stillen Reserven sei auf die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit zurückzuführen und wäre ohne die Aufgabe der Erwerbstätigkeit der Steuerpflichtigen zumindest in absehbarer Zukunft wahrscheinlich nicht passiert.

Das Bundesgericht hält weiter fest, die Tatsache, dass die in der Personengesellschaft erfolgte buchhalterische Aufwertung später auf der Ebene der Aktiengesellschaft ein allfälliges «Abschreibungspotenzial» darstellen kann, sei kein Element, das es rechtfertigen würde, Art. 37b DBG im vorliegenden Fall nicht anzuwenden.

Die Beschwerde der ESTV wird abgewiesen.

c) Kommentar

Der Entscheid des Bundesgerichts erscheint steuersystematisch korrekt und ist nachvollziehbar, zumal nicht ersichtlich ist, aus welchem Grund es von der Art der Realisation der stillen Reserven abhängen soll, ob die privilegierte Besteuerung von Art. 37b DBG zur Anwendung gelangt. Ziel der Norm ist die erleichterte Besteuerung von Gewinnen auf stillen Reserven bei Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit, welche im vorliegenden Fall gegeben war, zumal auch der Kausalzusammenhang bejaht wurde.

5. Selbständige Erwerbstätigkeit als Erfinder

BGer 9C_725/2022 vom 4. Januar 2024 i.S. A.A. und B.A. gegen Steueramt des Kantons Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer 2011.

a) Sachverhalt

A.A. erhielt CHF 12.5 Mio. aus dem Verkauf von 5% Aktienanteilen an einer noch zu gründenden Lizenzgesellschaft, die Lizenzinhaberin für die Nutzung eines von A.A. entwickelten Patents sein sollte. Das kantonale Steueramt behandelte diesen Verkaufserlös als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Im Einspracheverfahren wurde diese Qualifikation bestätigt. Sowohl der Rekurs wie auch eine Beschwerde wurden von den kantonalen Gerichten abgewiesen.

A.A. und B.A. erhoben Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragten die Behandlung des Verkaufserlöses als privater Kapitalgewinn.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab und bestätigt die Vorinstanzen in der Beurteilung, dass die Entwicklung eines Patents mit der Absicht der kommerziellen Verwertung, so wie sie der Beschwerdeführer umgesetzt habe, eine selbständige Erwerbstätigkeit darstelle. Es sei ein erhebliches Fachwissen für die Entwicklung des Patents erforderlich gewesen und der Beschwerdeführer habe gezielt und über einen längeren Zeitraum die Beziehung zum Käufer aufgebaut. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer den Vertrieb des Patents über eine zu gründende Lizenzgesellschaft in eine Unternehmensgruppe habe einbringen wollen, an der er zu dieser Zeit mehrheitlich beteiligt gewesen sei, lasse auf den Ausbau der bestehenden unternehmerischen Tätigkeit des Beschwerdeführers schliessen. Nicht gelten liess das Bundesgericht, dass es sich um ein privates Hobby des Beschwerdeführers gehandelt habe, aus dem sich als unbeabsichtigter Nebeneffekt die plötzliche Aussicht auf einen Kapitalgewinn ergab.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts bringt zum Ausdruck, dass die Verwertung einer Erfindung in fast allen Fällen zu Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit führt. Die Erfindung und die anschliessende Patentierung bedingen naturgemäss einen gewissen Einsatz von Arbeit und Kapital. Vorliegend musste sich der Beschwerdeführer sein auf Gewinnerzielung gerichtetes Verhalten vorhalten lassen. Offen bleibt, in welcher Konstellation die Verwertung eines Patents tatsächlich einen privaten Kapitalgewinn darstellt. Indem das Bundesgericht auch in diesem Urteil bekräftigt, dass der steuerfreie Kapitalgewinn eine systemwidrige Ausnahme zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darstelle und Ausnahmen im System einer allgemeinen Einkommenssteuer restriktiv zu handhaben seien, signalisiert es, dass dies selten der Fall sein dürfte.

6. Unterpreisiger Aktienkauf als Lohn

BGer 9C_604/2022 vom 1. Mai 2024 i.S. A.A. und B.A. gegen Steueramt des Kantons Solothurn betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn und direkte Bundessteuer 2020.

a) Sachverhalt

Das Ehepaar A.A. und B.A. beschloss gemeinsam mit dem verwandten Ehepaar A.B. und B.B. ein Unternehmen zum Preis von CHF 240'000 zu übernehmen und weiterzuführen. Dazu gründete A.B. im Jahr 2015 eine Aktiengesellschaft mit einem Kapital von CHF 100'000. Ausserdem gewährte A.B. der Gesellschaft ein Darlehen von CHF 140'000. Die Mittel für dieses Darlehen stammten im Umfang von CHF 120'000 von A.A. Der Darlehensvertrag erlaubte es dem Darlehensgeber A.A., das Darlehen in eine Beteiligung an

der Gesellschaft umzuwandeln. A.B. war einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft, arbeitete jedoch nicht im Unternehmen mit. A.A., B.A. und B.B. waren als Angestellte im Unternehmen tätig.

Im Jahr 2020 verkaufte A.B. 66% der Aktien an der Gesellschaft an A.A. und B.A. zum Preis von CHF 120'000. Gemäss Aktienkaufvertrag war eine Verteilung der Aktien auf die drei mitarbeitenden Personen beabsichtigt. Der Kaufpreis wurde durch Verrechnung der Darlehensschuld von A.B. gegenüber A.A. getilgt.

Das Steueramt qualifizierte die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Steuerwert als Lohn der Käufer. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel waren nicht erfolgreich.

A.A. und B.A. erhoben Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragten die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab und begründet dies mit dem Konnex des Vorzugspreises mit der Arbeitstätigkeit von A.A. und B.A. für die Gesellschaft. Werde mit der Vermögensverschiebung eine erbrachte oder zu erbringende Arbeitsleistung abgegolten, liege Arbeitseinkommen vor. Der Aktientransfer bezwecke die ursprünglich geschaffene, ungewöhnliche Situation zu korrigieren, als deren Folge das gesamte Aktienkapital durch A.B. gehalten wurde, der als einziger am gemeinsamen Projekt der beiden Ehepaare zu keinem Zeitpunkt aktiv mitarbeitete. Mit dem Transfer zugunsten der drei «Aktiven» sollten Besitzverhältnisse geschaffen werden, die dem für das Unternehmen Geleisteten und dem wirtschaftlichen Erfolg seit der Gründung der Gesellschaft entsprechen würden. Dass der Transfer in beträchtlichem Ausmass unterpreisig gewesen sei, spreche noch zusätzlich für einen tatsächlichen Zusammenhang mit der wertsteigernden und Gewinne generierenden Mitarbeit im Rahmen des gemeinsamen Unternehmens. Dass die mitarbeitende Ehefrau B.B. nicht gleichbehandelt worden sei und dass der Kaufpreis für zwei Drittel der Aktien auch deshalb gewählt wurde, um es A.B. zu ermöglichen, seine ursprüngliche Investition von Eigen- bzw. Risikokapital zu beenden und dabei auch seine immer noch bestehende Darlehensschuld gegenüber dem Beschwerdeführer mittels einer einfachen Verrechnung zu tilgen, sei nicht entscheidend. Daneben bestünden mehrere Elemente, welche die Motive der Beteiligten in einem anderen Zusammenhang erscheinen liessen als eine Arbeitsleistung zugunsten der Gesellschaft, seien es nun die zwischen den beiden Ehepaaren bestehenden Familienbeziehungen, die ursprünglichen und dann korrigierten Gesellschaftsverhältnisse oder der zwischen den Beteiligten abgeschlossene Darlehensvertrag. Doch auch diese Elemente vermöchten die Abgeltung der Arbeitsleistung nicht in den Hintergrund drängen.

c) Kommentar

Auch wenn das Bundesgericht eine gewisse Kritik am Entscheid der Vorinstanz äussert, reichte im vorliegenden Fall die Aufteilung der Aktien nach Einsatz von Arbeit anstatt nach Einsatz von Kapital für die Annahme einer Vermögensverschiebung und einer Behandlung als Lohn bei den Begünstigten. Dieses Urteil zeigt, dass bereits ein allgemeiner Konnex mit dem Arbeitsverhältnis zu einer Qualifikation eines Aktientransfers als geldwerter Vorteil aus Mitarbeiteraktien führen kann.

Aufgrund der übrigen Elemente, insbesondere der Wandlungsmöglichkeit im Darlehensvertrag, hätte im konkreten Fall die Besteuerung auf 16% der Aktien bzw. den die ursprüngliche Kapitalquote übersteigenden Anteil beschränkt werden sollen.

7. Darlehensübernahme als verdeckte Gewinnausschüttung

BGer 9C_726/2022 vom 1. Mai 2024 i.S. A.A. und B.A. gegen Steueramt des Kantons St. Gallen betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer 2013.

a) Sachverhalt

A.A. und B.A. gründeten die B. Holding AG mittels Sacheinlage von 50% der C. AG. Im Anschluss daran erwarb die B. Holding AG 100% der überschuldeten D. AG von A.A. und B.A. zum Preis von Null. Die B. Holding AG übernahm auch ein Passivdarlehen von A.A. und B.A. gegenüber der D. AG sowie ein subordiniertes Aktivdarlehen von A.A. und B.A. gegenüber der D. AG zum Nominalwert.

Im Nachsteuerverfahren rechnete das Steueramt bei A.A. und B.A. den überpreisigen Verkauf an die B. Holding AG als verdeckte Gewinnausschüttung aus der B. Holding AG auf. Auf die dagegen erhobene Einsprache trat das Steueramt nicht ein. Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs bzw. die Beschwerde teilweise gut und hob die Nachsteuerverfügung mit Bezug auf den überpreisigen Verkauf der D. AG auf. Das Verwaltungsgericht erkannte im Beschwerdeverfahren wiederum auf eine verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der Übernahme der Darlehen.

A.A. und B.A. erhoben Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragten die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde mehrheitlich gut und bestätigt die verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der Darlehensübernahme. Dazu hält es fest, dass das schweizerische Steuerrecht jede Kapitalgesellschaft als ein rechtlich selbständiges Subjekt behandle, das die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft

zu tätigen habe. Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften seien deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit fernstehenden Personen vereinbart würden. Insbesondere sei es dem beherrschenden Aktionariat nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf diese Gesellschaften zu verteilen.

Der Erwerb der Beteiligung an einer notleidenden Gesellschaft könne angesichts der mangelnden Haftung des an einer Kapitalgesellschaft Beteiligten für die Gesellschaftsschulden durchaus Sinn ergeben, solange der Erwerber für die Beteiligung kein Entgelt entrichten müsse. Aus diesem Grund sei der Erwerb der D. AG an sich keine verdeckte Gewinnausschüttung.

Allerdings erfülle die Übernahme der Aktiv- und Passivaktionärsdarlehen der D. AG durch die B. Holding AG alle Merkmale einer geldwerten Leistung an die Beschwerdeführer als Beteiligte der B. Holding AG. Aus der Perspektive der Übernehmerin ergebe es wirtschaftlich keinen Sinn, sich dazu bereit zu erklären, unmittelbar nach dem Beteiligungserwerb von den bisherigen Aktionären deren Schulden bei der übernommenen Gesellschaft zu übernehmen und sich gleichzeitig deren mit einem Rangrücktritt belastete Forderungen gegenüber der Gesellschaft abtreten zu lassen. Im Ergebnis laufe dies aus Sicht der Übernehmerin auf eine ungerechtfertigte Entlastung der bisherigen Aktionäre hinaus. Diese müssten nach der Schuldübernahme mit gleichzeitiger Forderungsabtretung ihre Schulden gegenüber der Gesellschaft nicht mehr «einschiessen», weil diese von der Übernehmerin mittels befreiender Schuldübernahme übernommen worden seien, während die Übernehmerin dafür lediglich ein mit einem Rangrücktritt belastetes – nur unter der Bedingung, dass das Kaufobjekt sich sanieren lasse, werthaltiges – Guthaben gegen ihre Tochtergesellschaft erhalte. Weil ein wirtschaftlich fremder Übernehmer dem keinesfalls zugestimmt hätte, halte ein solches Vorgehen einem Drittvergleich offensichtlich nicht stand.

c) Kommentar

Dem Bundesgericht ist zuzustimmen, dass die Übernahme des subordinierten Aktivdarlehens gegenüber einer notleidenden Gesellschaft zum Nominalwert eine verdeckte Gewinnausschüttung der übernehmenden Gesellschaft darstellt, wenn ein Dritter in diesem Zeitpunkt diesen Preis nicht bezahlt hätte. Mit der Verrechnung des Aktiv- und des Passivdarlehens und der damit einhergehenden sofortigen Schuldbefreiung der abtretenden Aktionäre haben diese den entsprechenden geldwerten Vorteil realisiert. Ob im vorliegenden Fall die Bewertung des mit dem Rangrücktritt belasteten Darlehens mit Null gerechtfertigt war, lässt sich aufgrund des Sachverhalts nicht beurteilen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung hätte sich nur dadurch vermeiden lassen, indem die übertragenden Aktionäre das Ausfallsrisiko der Forderung weiterhin getragen hätten.