

# **BGer 2A.215/2006 vom 29. Mai 2007**

Bundesgericht, 2007-05-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.215\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.215_2006)

FR: TF 2A.215/2006 du 29 mai 2007

IT: TF 2A.215/2006 del 29 maggio 2007

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die weitgehend gleich lautenden Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen gleich lautende Entscheide und werfen grösstenteils übereinstimmende Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu behandeln (vgl. Art. 40 OG in Verbindung mit Art. 24 BZP ; BGE 126 II 377 E. 1 S. 381).

### **E. 2**

Die angefochtenen Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau ergingen am 22. Februar 2006. Auf das vorliegende Verfahren findet somit noch das bis Ende 2006 geltende Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, BGG; SR 173.110).

### **E. 3**

Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist ( BGE 133 I 206 E. 2 S. 210 ; 132 I 140 E. 1.1 S. 142; 131 II 58 E. 1 S. 60, je mit Hinweisen).

#### **E. 3.1**

Sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern steht gegen das jeweilige Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau die Verwaltungsgerichtsbeschwerde offen (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11; Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14).

Anfechtbar sind allerdings im vorliegenden Verfahren ausschliesslich die Urteile des Verwaltungsgerichts als letztinstanzliche kantonale Entscheide (vgl. Art. 98 lit. g OG ). Auf das Rechtsbegehren, ebenfalls die zugrunde liegende Veranlagungsverfügung vom 7. Juli 2004 aufzuheben, ist deshalb nicht einzutreten (vgl. BGE 131 II 470 E. 1.1 S. 474 f., mit Hinweis).

#### **E. 3.2**

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts rügen ( Art. 104 lit. a und lit. b OG ). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht jedoch an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung

wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt wurde ( Art. 105 Abs. 2 OG ). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen).

### **E. 3.3**

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen oder an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen ( BGE 132 II 47 E. 1.3 S. 50).

### **E. 4**

Die Beschwerdeführer sind als betroffene steuerpflichtige Personen aufgrund von Art. 103 lit. a OG und Art. 73 Abs. 2 StHG zur Anfechtung der vorinstanzlichen Entscheide legitimiert. Auf ihre form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist grundsätzlich einzutreten.

### **E. 5**

Die Beschwerdeführer rügen mit beiden Beschwerden zunächst eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, weil sich die Vorinstanz auf eine Rechtskontrolle beschränkt habe. Die Rüge vermag nicht durchzudringen:

Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer hat das Bundesgericht eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für das Verfahren vor einer zweiten kantonalen Gerichtsstanz als mit Art. 142 Abs. 4 DBG vereinbar erklärt ( BGE 131 II 548 E. 2 S. 549 ff., mit Hinweisen). Für die kantonalen Steuern sieht § 56 des thurgauischen Gesetzes vom 23. Februar 1981 über die Verwaltungsrechtspflege eine solche Rechtskontrolle im Beschwerdeverfahren ausdrücklich vor; darunter fällt auch die unrichtige und unvollständige Feststellung des Sachverhalts. Vorliegend ist freilich weniger die Sachverhaltsfeststellung als solche, als vielmehr die rechtliche Würdigung dieses Sachverhalts umstritten.

## **II. Direkte Bundessteuer (Verfahren 2A.215/2006)**

### **E. 6.1**

Aufgrund des erwähnten Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung (AS 2006 4883) ist seit dem 1. Januar 2007 ein neuer Art. 20a DBG in Kraft; dessen Abs. 1 lit. a und Abs. 2 lauten wie folgt:

"1 Als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c gilt auch:

a. der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war; dies gilt sinngemäss auch, wenn innert fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt 20 Prozent verkauft werden; ausgeschüttete Substanz wird

beim Verkäufer gegebenenfalls im Verfahren nach den Artikeln 151 Absatz 1, 152 und 153 nachträglich besteuert;

.. ....

2 Mitwirkung im Sinne von Absatz 1 Buchstabe a liegt vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden."

Gemäss dem gleichzeitig neu eingeführten Art. 205b DBG gilt die zitierte Bestimmung "auch für noch nicht rechtskräftige Veranlagungen der in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge".

## **E. 6.2**

Nachdem die Aktien der X. \_\_\_\_\_ AG im Jahre 2001 an die V. \_\_\_\_\_ AG verkauft wurden, ist die am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Bestimmung auf die hier umstrittenen Beteiligungsverkäufe an sich schon anwendbar ( Art. 205b DBG ). Das neue Recht stellt nun aber teilweise auf Sachverhaltselemente ab, über welche die Vorinstanzen noch gar nicht befunden haben. So ist das neue Recht strikte stichtagbezogen ("Zeitpunkt des Verkaufs"); oder es wird etwa darauf abgestellt, welche Mittel damals handelsrechtlich ausschüttungsfähig waren und ob sie als nicht betriebsnotwendig galten (vgl. dazu nunmehr das Kreisschreiben Nr. 14 vom 6. November 2007 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, "Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten [indirekte Teilliquidation]", Ziff. 3.6. bzw. 4.6.).

Die Kantonale Steuerverwaltung Thurgau und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben sich wohl im Rahmen der Vernehmlassung zu den Auswirkungen des neuen Rechts, namentlich zur Anwendung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG , geäußert und auf Abweisung der Beschwerde geschlossen. Das ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Vorinstanzen den vorliegenden Fall noch aufgrund der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur indirekten Teilliquidation beurteilt haben. Es ist grundsätzlich nicht Aufgabe des Bundesgerichts, über die Auslegung des neuen Rechts und dessen Anwendung im konkreten Fall - gleichsam erstinstanzlich - zu befinden; abgesehen davon würde dadurch der Rechtsmittelweg unzulässig verkürzt.

Unter den gegebenen Umständen ist die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, soweit darauf einzutreten ist, ohne nähere Prüfung gutzuheissen und die Sache an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Diese hat einen neuen anfechtbaren Entscheid im Lichte des auf den 1. Januar 2007 in Kraft getretenen, rückwirkend anwendbaren Rechts zu treffen.

## III. Staats- und Gemeindesteuern (Verfahren 2A.216/2006)

### **E. 7**

Im Unterschied zu Art. 20a DBG tritt der gleich lautende Art. 7a StHG erst auf den 1. Januar 2008 in Kraft (AS 2006 4885). Damit ist für die kantonalen Steuern hier noch die einschlägige Bestimmung des thurgauischen Gesetzes vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/TG) massgebend.

#### **E. 7.1**

Gemäss § 22 Ziff. 4 StG /TG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile

aus Beteiligungen aller Art einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen. Diese Norm stimmt damit wörtlich mit Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG überein, der die gesetzliche Grundlage für die Praxis des Bundesgerichts zur sog. indirekten Teilliquidation bildet (vgl. ASA 73, 402 E. 4 S. 408 ff., mit Hinweisen). Die Vorinstanz hat zutreffend erkannt, dass die bundesgerichtliche Praxis auch für das kantonale Recht massgebend ist (angefochtenes Urteil, S. 8 f. E. 3a und 3b, je in fine); dies im Interesse einer vertikalen Steuerharmonisierung (vgl. ASA 75, 488 E. 3.3 S. 493 f., mit Hinweis).

### **E. 7.2**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung müssen drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit Einkommen aus einer indirekten Teilliquidation der Besteuerung unterliegt:

1. Die Beteiligungsrechte müssen in das Geschäftsvermögen eines Käufers übergeführt werden, für den das Buchwertprinzip gilt.
2. Bei der übernommenen Gesellschaft muss eine Mittelentnahme bzw. eine Substanzverminderung eintreten oder zumindest eingeleitet werden.
3. Verkäufer und Käufer müssen durch gemeinsames Zusammenwirken die Entnahme der Mittel eingeleitet haben.

Es rechtfertigt sich nur dann, eine indirekte Teilliquidation anzunehmen und den Zufluss beim Verkäufer der Aktien als Ertrag aus seiner Beteiligung zu besteuern, wenn der Verkäufer in seiner Eigenschaft als Beteiligter durch ein Zusammenwirken mit dem Käufer die Entnahme der Gesellschaftsmittel selbst einleitete und dabei wusste oder wissen musste, dass die zur Finanzierung des Kaufpreises dienenden Mittel der veräusserten Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden. Ob die Gesellschaft bei der Veräusserung der Beteiligungsrechte durch ein Zusammenwirken von Verkäufer und Käufer teilweise liquidiert und dem Verkäufer dadurch eine geldwerte Leistung ausgerichtet wird, ist nach objektiven Kriterien und aufgrund der gesamten für die Finanzierung massgebenden Umstände zu beurteilen (ASA 73, 402 E. 4.3 S. 410, mit Hinweisen).

### **E. 7.3**

Wie im angefochtenen Urteil überzeugend dargelegt wird, sind vorliegend sämtliche Voraussetzungen einer indirekten Teilliquidation erfüllt:

Es ist unbestritten, dass die Beteiligung an der X. \_\_\_\_\_ AG vom Privatvermögen der Beschwerdeführer in das Geschäftsvermögen der Käuferin (V. \_\_\_\_\_ AG) übergeführt wurde.

Auch die Substanzentnahme bei der übernommenen Gesellschaft ist angesichts der beiden Substanzdividenden 2001 und 2002 offensichtlich (siehe Tabelle, oben lit. A). Im Übrigen leiteten die Beschwerdeführer diese Entreichung selber ein, indem sie die Verpflichtung übernahmen, noch vor dem Aktienverkauf Aktiven der zu verkaufenden Gesellschaft (nämlich die Liegenschaft T. \_\_\_\_\_ in Y. \_\_\_\_\_/TG sowie die Beteiligung an der X. \_\_\_\_\_ GmbH in U. \_\_\_\_\_/A) in flüssige Form zu bringen (vgl. ASA 66, 146 E. 5c/bb S. 155). Dabei spielt keine Rolle, ob die Käuferin zur Finanzierung des Beteiligungskaufs auf die Mittelentnahme angewiesen war oder - wie hier - nicht.

Schliesslich haben Verkäufer und Käuferin, wie soeben ausgeführt, gemeinsam zusammengewirkt und die Entnahme der Mittel eingeleitet, wobei sie wussten oder wissen

mussten, dass die "abrufbereiten" Mittel der veräusserten Gesellschaft definitiv entzogen werden sollten.

#### **E. 7.4**

Was die Beschwerdeführer dagegen vorbringen, überzeugt nicht; insbesondere hält der hauptsächliche Einwand, die X. \_\_\_\_\_ AG habe per 31. Dezember 2000 nur über rund 1 Mio. Franken flüssige und nicht betriebsnotwendige Mittel verfügt, einer Überprüfung nicht stand:

Die X. \_\_\_\_\_ AG hatte, wie erwähnt, kurz nach dem Verkauf einer Konzerngesellschaft der Käuferin ein Darlehen von Fr. 3'880'000.-- gewährt (Stand per 31. Dezember 2001: Fr. 2'428'000.--). Eine solche Verpflichtung konnte sie indes nur eingehen, weil sie über genügend liquide Mittel verfügte, die sie nicht selber benötigte. Liquide ist ein Unternehmen, wenn es imstande ist, seinen bestehenden Zahlungsverpflichtungen termingerecht nachzukommen. Die Liquidität hängt mithin nicht allein von der Aktivseite der Bilanz ab, sondern beurteilt sich auch nach den Fälligkeiten der Passiven (Gabler, Wirtschaftslexikon, 16. Aufl., Wiesbaden 2005, S. 1905 f.). Den kurzfristigen Verbindlichkeiten von rund 1,4 Mio. Franken standen per 31. Dezember 2000 nicht nur rund 1 Mio. Franken flüssige Mittel gegenüber, sondern auch kurzfristig realisierbare Aktiven und Forderungen von rund 3,1 Mio. Franken sowie angefangene Arbeiten im Wert von rund 1,6 Mio. Franken. Die X. \_\_\_\_\_ AG verfügte damit im Verkaufszeitpunkt über hinreichend Ausschüttungssubstrat.

Erfolgt die Entreicherung - wie hier - aus der Substanz, die im Verkaufszeitpunkt vorlag, so liegt selbst dann eine indirekte Teilliquidation vor, wenn der Käufer den Erwerb der Aktien zuerst selber finanziert und sodann aus dem Kaufobjekt refinanziert, wie das vorliegend mit den Substanzdividenden der Jahre 2001 und 2002 geschehen ist. Aufgrund der hohen Liquidität der X. \_\_\_\_\_ AG mussten die Beschwerdeführer mit einem solchen Vorgehen rechnen oder nahmen es jedenfalls in Kauf.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen ist.

#### **IV. Kosten und Entschädigung**

#### **E. 8**

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird ohne nähere materielle Prüfung gutgeheissen (oben E. 6). Es erscheint daher angezeigt, für das entsprechende Verfahren keine Gerichtsgebühr zu erheben und den Beschwerdeführern, da sie insoweit nicht als obsiegende Partei gelten können, keine Parteientschädigung auszurichten. Für das Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sind die bundesgerichtlichen Kosten aufgrund des Verfahrensausgangs den unterliegenden Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen ( Art. 156 Abs. 1, 2 und 7 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG ). Auch für dieses Verfahren ist keine Parteientschädigung zuzusprechen ( Art. 159 OG ).

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