

BGer 2C 960/2014 vom 10. Februar 2016

Bundesgericht, 2016-02-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_960_2014

FR: TF 2C 960/2014 du 10 février 2016

IT: TF 2C 960/2014 del 10 febbraio 2016

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern 2007 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Beim angefochtenen Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid eines oberen Gerichts über die direkten Steuern des Kantons resp. der Gemeinde. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Die Pflichtigen sind zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 Abs. 2 und Art. 100 Abs. 1 BGG) ist daher einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indessen auf Willkür und die Rügen unterliegen den erhöhten Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_1042/2014 vom 5. Februar 2015 E. 2.2). Wiederum mit freier Kognition im Sinne von Art. 95 lit. a BGG ist schliesslich zu klären, ob die kantonale Lösung, die einen harmonisierungsrechtlichen Gestaltungsbereich betrifft, die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes in seiner horizontalen oder vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt (Urteil 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 1.4 m.w.H.).

E. 2.1

Nach § 27 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Gemäss § 27 Abs. 2 StG /AG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern die

Eigentümerin oder der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbes zum Geschäftsvermögen erklärt. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 StHG und haben ihre Entsprechung in Art. 18 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) .

E. 2.2

Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden demgegenüber bei Umstrukturierungen, insbesondere bei Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden (§ 28 Abs. 1 StG /AG; Art. 8 Abs. 3 StHG ; Art. 19 Abs. 1 DBG). Dies gilt namentlich bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person (lit. b der genannten Bestimmungen). Bei einer solchen Umstrukturierung werden die übertragenen stillen Reserven gegebenenfalls nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden 5 Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden (§ 28 Abs. 2 StG /AG; Art. 8 Abs. 3 bis StHG).

E. 2.3

Die Beschwerdeführer gehen davon aus, dass die Beteiligung an der Z. _____ AG im Rahmen der Umwandlung der Kollektivgesellschaft "Y. _____ & Partner" in eine Aktiengesellschaft an die Y. _____ & Partner AG übertragen wurde und dass dieser Vorgang entsprechend keine Steuerfolgen für sie haben dürfe. Die Vorinstanz erachtet es demgegenüber - wie bereits ausgeführt - als erstellt, dass der Beschwerdeführer 1 von Anfang an eine Überführung dieser Beteiligung vom Geschäfts- ins Privatvermögen beabsichtigte und die Einbringung in die Aktiengesellschaft einzig mit dem Zweck erfolgte, die mit einer Privatentnahme verbundene Einkommenssteuer zu umgehen. Wie sowohl die Beschwerdeführer als auch das Verwaltungsgericht zutreffend erkannt haben, liegt eine Steuer- bzw. Abgabeumgehung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, wenn (1) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 f.; 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.; Urteile 2C_135/2014 vom 10. Juni 2014 E. 2.7.1, in: StE 2014 A 12 Nr. 20 m.w.H.; 2C_1145/2014 vom 1. Oktober 2015 E. 3.1).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall erscheint massgeblich, dass die per 1. Oktober 2007 erfolgte Veräusserung der Aktien der Z. _____ AG an den Beschwerdeführer 1 noch vor Errichtung der Statuten der Y. _____ & Partner AG (17. September 2007) vereinbart wurde (Vertrag vom 8./12. September 2007) und die Aktiengesellschaft nach Eintragung ins Handelsregister (27. September 2007) und dem damit verbundenen Erwerb der Rechtspersönlichkeit (Art. 643 Abs. 1 OR ; SR 220) nur gerade während vier Tagen im formellen Besitz der zuvor bereits verkauften Beteiligung war, wovon zwei Tage auf ein Wochenende fielen. Wie die Vorinstanz zutreffend festhielt, machte eine solche

Einbringung der Aktien der Z. _____ AG in die Y. _____ & Partner AG für letztere keinen unternehmerischen Sinn. Zu beachten sind sodann die unbestrittenen vorinstanzlichen Feststellungen, wonach sich der Beschwerdeführer 1 bereits in den Jahren 2000, 2006 sowie zu Beginn des Jahres 2007 bei den Steuerbehörden nach den steuerlichen Folgen einer Überführung der Aktien der Z. _____ AG ins Privatvermögen erkundigte. Zuvor hatte sogar bereits eine sog. "kalte Überführung" stattgefunden, indem diese Beteiligung ab 1. Januar 1997 nicht mehr in der Buchhaltung der Kollektivgesellschaft "Y. _____ & Partner" erschienen war und der Beschwerdeführer 1 erst nach Aufklärung über die Steuerfolgen im Frühjahr 2000 erklärt hatte, rückwirkend auf eine Überführung ins Privatvermögen zu verzichten (vgl. E. 3.3.1.2 des angefochtenen Entscheids). Bei dieser Sachlage ist es evident, dass der Beschwerdeführer 1 einzig bezweckte, die Beteiligung an der Z. _____ AG fortan als Teil seines Privatvermögens halten zu können. Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, wäre die übliche Vorgehensweise für das vom Beschwerdeführer 1 angestrebte Endergebnis somit die direkte Überführung der Beteiligung an der Z. _____ AG von der Kollektivgesellschaft ins eigene Privatvermögen gewesen; der Umweg über die sehr kurzzeitige Übernahme der Beteiligung durch die neugegründete Aktiengesellschaft erscheint demgegenüber äusserst ungewöhnlich und es ist kein anderes nachvollziehbares Interesse an einem solchen Vorgehen erkennbar, als eine beabsichtigte Steuerersparnis der Beschwerdeführer. In diesem Zusammenhang kann auf die entsprechenden Erwägungen des Verwaltungsgerichts verwiesen werden (E. 3.3.1.2 und E. 3.3.2 des angefochtenen Entscheids). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist auch das Erfordernis der effektiven Steuerersparnis erfüllt: Wie aufgezeigt, würde der Handwechsel der Beteiligung an der Z. _____ AG bei den Beschwerdeführern keine Einkommenssteuerfolgen auslösen, wollte man diesen Vorgang auch steuerrechtlich als Übertragung von stillen Reserven an eine juristische Person im Rahmen einer Umstrukturierung qualifizieren. Folgerichtig beantragen die Beschwerdeführer vor Bundesgericht denn auch eine Reduktion der steuerbaren Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf lediglich Fr. 17'021.--, wogegen die Vorinstanz und das Spezialverwaltungsgericht von einem Einkommen aus Kollektivgesellschaft in Höhe von Fr. 738'135.-- ausgingen (vgl. Sachverhalt Lit. C und Lit. D). Diese erhebliche Ersparnis der Beschwerdeführer liesse sich auch nicht ohne Weiteres mit dem Steueranfall bei anderen Steuersubjekten querverrechnen: Es ist daher nicht von entscheidender Bedeutung, ob und in welchem Umfang die vom Beschwerdeführer 1 gewählte Konstruktion bei der Y. _____ & Partner AG zu Steuerfolgen führen würde. Bei dieser Sachlage ist die Vorinstanz mithin zu Recht von einer Steuerumgehung ausgegangen. Dies hat zur Folge, dass der Besteuerung jene Rechtsgestaltung zugrunde zu legen ist, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 245). Im vorliegenden Fall entspricht eine solche Rechtsgestaltung der direkten Privatentnahme der streitbetroffenen Beteiligung aus der Kollektivgesellschaft.

E. 3.2

Zu prüfen bleibt, welcher Wert der ins Privatvermögen überführten Beteiligung zukommt, bzw. welcher Zeitpunkt für die Bewertung massgeblich ist. Die Vorinstanz stellte hierfür auf den 1. Oktober 2007 ab, da der Beschwerdeführer 1 die Beteiligung auf dieses Datum hin in sein Privatvermögen übernommen hat. Zur Ermittlung des Überführungswertes per 1. Oktober 2007 ging die Vorinstanz von einer linearen Entwicklung der unbestrittenen Verkehrswerte der Aktien per 31. Dezember 2006 resp. per 31. Dezember 2007 aus. Was die Beschwerdeführer hiergegen vorbringen, überzeugt nicht: Sie verlangen eine Bewertung

per 31. Dezember 2006 und begründen dies mit erhaltenen Auskünften der Steuerverwaltung. Diesbezüglich berufen sie sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes. Mit diesem Einwand hat sich allerdings bereits das Verwaltungsgericht auseinandergesetzt und nachvollziehbar dargelegt, dass sich die von den Beschwerdeführern ins Recht gelegten Auskünfte nicht als Vertrauensgrundlage eignen, zumal sie sich nicht auf die streitbetreffenen Vorgänge, sondern auf eine früher geplante Überführung bezogen hatten (E. 3.4.3.3 des angefochtenen Entscheids). Eventualiter beantragen die Beschwerdeführer eine Bewertung per 31. März 2007, zumal die Y. _____ & Partner AG die Vermögenswerte der Kollektivgesellschaft basierend auf dem Abschluss per diesem Datum übernommen habe. Dieser Einwand geht jedoch am Umstand vorbei, dass die Besteuerung hier auf Grundlage der fiktiven sachgemässen Rechtsgestaltung in Form einer direkten Privatentnahme der Beteiligung zu erfolgen hat (vgl. hiervor E. 3.1 in fine) und die Übertragung der Beteiligung an der Z. _____ AG ins Privatvermögen des Beschwerdeführers 1 erst per 1. Oktober 2007 erfolgt ist. Das Verwaltungsgericht hat mithin zu Recht auf den Wert der Beteiligung per 1. Oktober 2007 abgestellt.

E. 3.3

Festzuhalten ist allerdings, dass der vom Beschwerdeführer 1 entrichtete Kaufpreis in Höhe von Fr. 324'000.-- in Form einer Darlehensforderung in der Bilanz der Y. _____ & Partner AG figuriert. Insoweit verblieb ein Teil des Wertsubstrats der streitbetreffenen Beteiligung auch nach der Übertragung an den Beschwerdeführer 1 bei der Aktiengesellschaft. Für eine Abschreibung des Darlehens oder einen stillschweigenden Verzicht auf dessen Rückzahlung bzw. auf die Zinszahlungen - was eine steuerbare geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer 1 darstellen würde - bestehen derzeit keine Anhaltspunkte. Daraus folgt, dass der dem Beschwerdeführer 1 belastete Kaufpreis in Höhe von Fr. 324'000.-- vom festgestellten Wert der Beteiligung per 1. Oktober 2007 bzw. vom aufgerechneten Einkommen in Abzug zu bringen gewesen wäre, denn nur im entsprechend reduzierten Umfang kommt das Vorgehen des Beschwerdeführers 1 einer Übertragung von Vermögenswerten aus der Kollektivgesellschaft in sein Privatvermögen gleich.

E. 4

Es ergibt sich somit, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit zur Anpassung der Steuerfaktoren im Sinne des soeben Ausgeführten an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zurückzuweisen ist. Bei diesem Prozessausgang obsiegen die Beschwerdeführer im Umfang von rund einem Drittel. Dementsprechend tragen sie zwei Drittel der bundesgerichtlichen Kosten, dies in solidarischerHaftbarkeit (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Ein Drittel der bundesgerichtlichen Kosten wird demgegenüber dem Kanton Aargau auferlegt (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG e contrario); dieser hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren zudem eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 68 Abs. 1 BGG). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens hat die Vorinstanz neu zu befinden.

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