

# SO\_GERICHTE SGSTA.2010.87 vom 23. Januar 2012

SO Obergericht, 2012-01-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2010.87](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2010.87)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2010.87 du 23 janvier 2012

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2010.87 del 23 gennaio 2012

## Regeste

StG § 26 Abs. 1 lit. b, StG § 26bis Abs. 1 lit. b, DBG Art. 20 Abs. 1 lit. c, DBG Art. 20a Abs. 1 lit. b1. Begriff der Transponierung; diese liegt auch dann vor, wenn mehrere Minderheitsbeteiligte, die gemeinsam mindestens 50% am Kapital des aufnehmenden Unternehmens halten, zusammen wirken. Gerade in familiären Verhältnissen ist oft von einem Zusammenwirken auszugehen. 2. Besteuert werden Dividenden bei demjenigen, der die Zahlung vereinnahmt, in der Regel beim Eigentümer der Aktien.

## Volltext

StG § 26 Abs. 1 lit. b, StG § 26bis Abs. 1 lit. b, DBG Art. 20 Abs. 1 lit. c, DBG Art. 20a Abs. 1 lit. b

1. Begriff der Transponierung; diese liegt auch dann vor, wenn mehrere Minderheitsbeteiligte, die gemeinsam mindestens 50% am Kapital des aufnehmenden Unternehmens halten, zusammen wirken. Gerade in familiären Verhältnissen ist oft von einem Zusammenwirken auszugehen.
2. Besteuert werden Dividenden bei demjenigen, der die Zahlung vereinnahmt, in der Regel beim Eigentümer der Aktien.

## Sachverhalt

1. Am 25. Juni 2007 gründeten die Steuerpflichtigen A. und B. X. und der Sohn C. X. die D. Holding AG mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.-- (100 Namenaktien zu je Fr. 1'000.--) mit Sitz in E. Dabei zeichneten A. und B. X. je 40 % und C. X. 20 % des Aktienkapitals. Am gleichen Tag übertrug A. X. 100 Namenaktien der F. & G. AG, was 22 % des Aktienkapitals entsprach, aus seinem Eigentum an die D. Holding AG in Gründung zum Kaufpreis von Fr. 710'000.--. Dazu wurde ein entsprechender Sachübernahmevertrag abgeschlossen. Nutzen und Gefahr wurden rückwirkend per 31. Dezember 2006 übertragen. Ausdrücklich wurde vertraglich festgehalten, dass damit auch der Dividendenanspruch (inklusive Rückforderung der Verrechnungssteuer) auf dieses Datum hin auf die Sachübernehmerin überginge. Finanziert wurde die Sachübernahme durch ein Aktionärsdarlehen von A. X., das als Kontokorrentforderung von A. X. bilanziert wurde.

Am 20. Juli 2007 trat C. X. aus dem Verwaltungsrat der D. Holding aus und übertrug seine 20 Namenaktien an seine Mutter, die seither 60 Namenaktien hielt. Zwischen dem 27. Juli 2007 und dem 20. Dezember 2007 war A. X. Präsident des Verwaltungsrats der D. Holding AG, in der Zeit davor und nachher hatte seine Ehefrau dieses Amt inne. Am 16. August 2007 unterzeichneten die Aktionäre der F. & G. AG einen öffentlich beurkundeten Aktionärsbindungsvertrag. In dessen Präambel wurde festgehalten, dass A. X. am Tag der Vertragsunterzeichnung sämtliche Aktien der D. Holding AG hielt.

2. Für das Geschäftsjahr 2006 zahlte die F. & G. AG per 29. März 2007 eine Dividende aus, wobei auf 22.2 % des Aktienkapitals ein Betrag von Fr. 622'000.-- entfielen. Nach Abzug der Verrechnungssteuer von Fr. 217'700.-- wurde ein Betrag von Fr. 404'300.-- ausbezahlt. Die D. Holding AG stellte daraufhin am 9. Juni 2008 bei der Eidg. Steuerverwaltung (EStV) den Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Mit Schreiben vom 5. August 2008 verweigerte die EStV die Auszahlung dieses Betrags mit dem Hinweis, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende das Recht zur Nutzung der Aktien bei A. X. gelegen sei und daher nur dieser die Rückerstattung geltend machen könne. Mit Schreiben vom 13. Januar 2009 verlangte A. X. beim Kantonalen Steueramt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, um diese anschliessend an die materiell berechnigte D. Holding AG weiterleiten zu können.

Mit Schreiben vom 16. April 2009 teilte die Veranlagungsbehörde Olten-Gösgen (nachfolgend: VB) mit, dass sich vorliegend das Problem der Transponierung stelle. Auf-grund des Sachübernahmevertrags vom 25. Juni 2007 müsse man davon ausgehen, dass A. X. der D. Holding AG 100 Aktien der F. & G. AG zum Preis von Fr. 710'000.-- übertragen habe. Gemäss Aktionärsbindungsvertrag vom 13. August 2007 war A. X. Eigentümer sämtlicher Aktien der D. Holding AG. Die besagten Aktien der F. & G. AG wurde bisher von A. X. im Privatvermögen gehalten. Mit der Übertragung an die D. Holding AG würden diese neu dem Geschäftsvermögen zugeordnet.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2009 liess A. X. mitteilen, dass er die Einschätzung der VB nicht teile. Aufgrund der Tatsache, dass die Aktien der F. & G. AG rückwirkend per 31. Dezember 2006 auf die D. Holding AG übertragen wurden, sei davon auszugehen, dass der Dividendenanspruch des Jahres 2006 auf die D. Holding AG übergegangen sei. Der Tatbestand der Transponierung sei vorliegend nicht erfüllt, weil A. X. stets nur Minderheitsaktionär der D. Holding AG gewesen sei und nie mehr als 50 % des Aktienkapitals besessen habe. Ausserdem sei der Kaufvertrag über das Aktienpaket der F. & G. AG mit der auflösenden Bedingung abgeschlossen worden, dass der Kaufvertrag ex tunc nichtig sei, wenn der Kauf beim Rekurrenten zu Einkommenssteuerfolgen führen würde.

3. Am 22. Oktober 2009 wurden den Steuerpflichtigen A. und B. X. die definitiven Veranlagungen der Steuerjahre 2007 und 2008 eröffnet. Dabei wurden ihnen im Steuerjahr 2007 infolge Transponierung ein Einkommen von Fr. 610'000.-- und ein Dividendenertrag von Fr. 622'000.-- aufgerechnet. Bei der Vermögenssteuer ergab sich im Steuerjahr 2007 aufgrund des höheren Steuerwerts der Aktien der D. Holding AG eine Aufrechnung von Fr. 2'462'950.-- und im Steuerjahr 2008 eine solche von Fr. 2'440'000.--.

4. Mit Schreiben vom 23. November 2009 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache gegen die definitiven Veranlagungen. Dabei verlangten sie, dass das steuerbare Einkommen bei der Staats- und Bundessteuer 2007 ohne die beiden Aufrechnungen von Fr. 610'000.-- bzw. Fr. 622'000.-- erfasst werde und dass das steuerbare Vermögen bei der Staatssteuer 2007 und 2008 aufgrund eines noch zu bestimmenden Steuerwerts für die Aktien der D. Holding AG neu zu veranlagen sei.

Die D. Holding AG habe am 25. Juni 2007 rückwirkend per 31. Dezember 2006 100 Namenaktien der F. & G. AG erworben. Auch der Dividendenanspruch sei rückwirkend auf die Erwerberin übergegangen. Folglich sei der Dividendenertrag steuerrechtlich bei der D. Holding AG und nicht bei den Steuerpflichtigen zu erfassen. A. X. sei nie Alleinaktionär

der D. Holding AG gewesen. Seine Beteiligung habe nie mehr als 40 % betragen. Von einer Transponierung könne aber nur dann gesprochen werden, wenn der Veräusserer im Zeitpunkt des Aktienverkaufs eine beherrschende Stellung inne habe. Dies sei hier nicht der Fall gewesen. A. X. sei stets nur Minderheitsaktionär gewesen. Zusätzlich sei im Kaufvertrag vereinbart worden, dass das Kaufgeschäft rückwirkend dahinfalle, wenn die Sachübernahme beim Veräusserer Einkommenssteuerfolgen habe. Selbst wenn hier somit der Tatbestand der Transponierung grundsätzlich erfüllt wäre, könnte das Rechtsgeschäft keine Steuerfolgen zeigen, weil die Aktienübertragung zivilrechtlich aufgrund des weggefallenen Rechtsgrunds nicht zustande gekommen sei.

5. Am 15. September 2010 wurde auf Wunsch von A. X. eine Einsprache-Verhandlung durchgeführt. Anlässlich dieser Verhandlung zogen die Steuerpflichtigen ihre Einsprache gegen die vermögenssteuerliche Bewertung der Aktien der D. Holding AG in den Steuerjahren 2007 und 2008 zurück. Aufrechterhalten wurde die Einsprache gegen die Einkommenssteuerfolgen.

Mit Entscheid vom 15. September 2010 wies die Veranlagungsbehörde die Einsprache ab. Dabei hielt sie fest, dass die D. Holding AG am 25. Juni 2007 mit einem Kapital von Fr. 100'000.-- gegründet worden sei und bei der Gründung 100 Namenaktien der F. & G. AG zum Preis von Fr. 710'000.-- erworben habe. Der Kaufpreis sei als Guthaben stehen gelassen worden. Das Aktienkapital der D. Holding AG würde im Eigentum der Rekurrenten stehen. Die Übertragung der Aktien auf die von den Steuerpflichtigen beherrschte D. Holding AG ermögliche es, die laufenden Gewinnausschüttungen in Darlehensrückzahlungen umzuwandeln. Die Voraussetzungen für die Annahme einer steuerbaren Transponierung - die Übertragung von Aktien zu einem über dem Nominalwert liegenden Preis gegen eine Gutschrift auf dem Aktionärskontokorrent - seien erfüllt. Der Transponierungsgewinn (Verkaufspreis abzüglich Nominalwert) von Fr. 610'000.-- müsse daher besteuert werden. Ebenfalls besteuert werde der Vermögensertrag von Fr. 622'000.--, weil die F. & G. AG am 29. März 2007 eine entsprechende Dividende ausgerichtet habe. Der wirtschaftliche Eigentümer einer fälligen Dividende könne nicht nachträglich vertraglich geändert werden.

6.1 Mit Schreiben vom 12. November 2010 liessen die Steuerpflichtigen (nachfolgend: Rekurrenten) gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs und Beschwerde erheben mit dem Begehren, die Veranlagung des Steuerjahres 2007 sei auf einem steuerpflichtigen Reineinkommen von Fr. 507'988.-- für die Staatssteuer und Fr. 512'005.-- für die Direkte Bundessteuer vorzunehmen. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2010 begründeten die Rekurrenten ihr Rechtsmittel nachträglich und hielten fest, dass am 25. Juni 2006 der Rekurrent, seine Ehefrau und sein Sohn die D. Holding AG gegründet hätten, wobei der Rekurrent und seine Ehefrau je 40 % sowie der Sohn 20 % des Aktienkapitals besessen hätten. Anlässlich der Gründung sei zudem mit Sachübernahmevertrag vereinbart worden, dass die D. Holding AG vom Rekurrenten 100 Namenaktien der F. & G. AG für Fr. 710'000.-- erwerben würde. Als Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Schaden wurde der 31. Dezember 2006 vereinbart.

Die F. & G. AG habe zunächst die Eintragung der neuen Eigentümerin ins Aktienbuch verweigert, weil der Sohn der Rekurrenten bei Konkurrenzunternehmungen Mitglied des Verwaltungsrats gewesen sei. In der Folge habe der Sohn sein Aktienpaket an seine Mutter übertragen, die fortan 60 % des Kapitals der D. Holding AG inne gehabt habe. Daraufhin sei die D. Holding AG als neue Aktionärin eingetragen worden. Am 8. März 2007 habe die

F. & G. AG beschlossen für das Geschäftsjahr 2006 eine Dividende von Fr. 6'220.-- pro Aktie auszuzahlen. Zuzufolge Nutzen- und Schadensregelung sei die Auszahlung an die D. Holding AG erfolgt. In der Folge habe die D. Holding AG von der EStV die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf der Dividendenzahlung verlangt. Die Rückzahlung sei aber verweigert worden, weil der Anspruch dem Rekurrenten und nicht der D. Holding AG zustehen würde, da der Rekurrent im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende Eigentümer der Aktien gewesen sei. Daraufhin habe der Rekurrent die Rückerstattung der Verrechnungssteuer "zwecks Weiterleitung an die D. Holding AG" verlangt.

Eine Transponierung würde nur dann vorliegen, wenn der Veräusserer des Aktienpakets nach dessen Übertragung mindestens 50 % an der übernehmenden Gesellschaft halte. Dies sei hier nicht der Fall gewesen. Der Rekurrent habe stets nur 40 % des Aktienkapitals besessen. Anspruch auf die Dividende habe die D. Holding AG, weil sei die Aktien der F. & G. AG rückwirkend per 31. Dezember 2006 erworben habe. Die rückwirkende Veräusserung von Vermögenswerten (Immobilien, Geschäftsübertragungen etc.) sei verkehrsüblich und zivilrechtlich verbindlich. Sie müsse daher auch im Steuerrecht berücksichtigt werden.

6.2 In ihrer Vernehmlassung vom 31. Januar 2011 beantragte die VB die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. In der Begründung führte sie aus, dass die Rekurrenten mit ihrem Sohn am 25. Juni 2007 die D. Holding AG gegründet hätten. Anlässlich der Gründung hätten die Gründer mittels Sachübernahmevertrag vereinbart, dass die neue Gesellschaft vom Rekurrenten 100 Namenaktien der F. & G. AG rück-wirkend per 31. Dezember 2006 zum Preis von Fr. 710'000.-- erwerben solle. Der Kaufpreis sei mittels Darlehen finanziert worden. Am 20. Juli 2007 habe der Sohn der Rekurrenten sein Aktienpaket an seine Mutter veräussert. Am 16. August 2007 hätten die Aktionäre der F. & G. AG einen Aktionärsbindungsvertrag unterzeichnet, in dem der Rekurrent ausdrücklich bestätigt habe, sämtliche Aktien der D. Holding AG zu halten. Für das Geschäftsjahr 2006 habe die F. & G. AG der D. Holding AG eine Dividende von brutto Fr. 622'000.-- ausbezahlt. Eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer habe die Eidg. Steuerverwaltung verweigert, weil die Aktien zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende vom Rekurrenten gehalten worden seien.

Eine Transponierung würde vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger seine zum Privat-vermögen gehörende Beteiligung zu einem über dem Nominalwert liegenden Wert gegen Gutschrift in ein von ihm beherrschtes Unternehmen einbringe. Umstritten sei hier einzig, ob der Rekurrent die Beteiligung in ein von ihm beherrschtes Unternehmen eingebracht habe. Die übrigen Voraussetzungen der Transponierung seien klar erfüllt. Vorliegend habe der Rekurrent im Aktionärsbindungsvertrag selbst festgehalten, dass er alle Aktien der D. Holding AG halten würde. Zudem sei davon auszugehen, dass der Rekurrent und seine Ehefrau hier als Einheit angesehen werden könnten. Sie würden die Gesellschaft einvernehmlich leiten, das Mandat des Verwaltungsratspräsidenten je nach Bedarf tauschen und letztlich auch gemeinsam besteuert werden. Indem der Rekurrent eine Gutschrift und nicht etwa Aktien zum höheren Nennwert erhalten habe, habe er den Transponierungsgewinn bereits realisiert. Der Transponierungsgewinn sei daher als Vermögensertrag zu besteuern.

Auch der Dividendenertrag sei von den Rekurrenten zu versteuern. Der Dividenden-ertrag sei am 29. März 2007 realisiert worden. Die D. Holding AG sei erst am 25. Juni 2007 gegründet worden. Erst mit der Eintragung ins Handelsregister beginne die Steuerpflicht

einer Gesellschaft. Die Erlangung der Rechtspersönlichkeit könne nicht vorverlegt werden. Mit Schreiben vom 3. März 2011 verzichtete die Eidg. Steuerverwaltung auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

6.3 Mit Replik vom 22. Juni 2011 hielten die Rekurrenten an ihrem Antrag und ihren Ausführungen fest. Ergänzend teilten sie mit, dass der Sacheinlagevertrag (recte: Sachübernahmevertrag) unter dem Vorbehalt abgeschlossen worden sei, dass das Kaufgeschäft rückwirkend dahin fallen würde, falls die Sachübernahme wider Erwarten Einkommenssteuerfolgen für den Rekurrenten haben sollte. Die D. Holding AG sei vom Rekurrenten nie beherrscht worden. Ohne Zustimmung der Ehefrau hätten keine Beschlüsse gefasst werden können. Würde dem Rekurrenten die Beherrschung zugestanden, würde man dessen Ehefrau quasi entmündigen. Massgebend seien die privatrechtlichen und nicht die verwandtschaftlichen Verhältnisse. Die Aufnahme der Geschäftstätigkeit vor der Gründung der Gesellschaft werde in Art. 645 OR ausdrücklich vorgesehen und sei stehende Praxis. Rückwirkende Nutzen- und Schadenregelungen würden die Höhe des Kaufpreises entscheidend beeinflussen.

#### Erwägungen

2. Die Besteuerung von Dividenden und Transponierungsgewinnen wird in Art. 20 Abs. 1 lit. c bzw. Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG geregelt. Eine nahezu gleichlautende Formulierung findet sich in § 26 Abs. 1 lit. b bzw. § 26bis Abs. 1 lit. b StG. Rekurs und Beschwerde können daher gemeinsam behandelt werden. Soweit notwendig wird auf Differenzierungen nachfolgend eingegangen.

Der Tatbestand der Transponierung ist seit dem 1. Januar 2007 in Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 26bis Abs. 1 lit. b StG gesetzlich geregelt. Von einer Transponierung wird dann gesprochen, wenn eine steuerpflichtige Person ihre zum Privatvermögen gehörenden Beteiligungsrechte zu einem über dem Nominalwert liegenden Wert gegen Gutschrift auf einem Aktionärsdarlehenskonto und/oder als Sacheinlage gegen Ausgabe neuer Aktien auf ein von ihr beherrschtes anderes Unternehmen einbringt (F. Richner/ W. Frei/St. Kaufmann/H. U. Meuter, Handkommentar zum DBG, Art. 20a N 63; P. Locher, Kommentar zum DBG, Art. 20 N 112).

3. Damit von einer Transponierung gesprochen werden kann, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- a) Die bisher im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechte werden an ein selbst-beherrschtes Unternehmen übertragen.
- b) Es wird eine qualifizierte Beteiligung (mindestens 5 % des Aktien- oder Stammkapitals) übertragen.
- c) Die Beteiligungsrechte werden zu einem über dem Nennwert liegenden Anrechnungswert übertragen.
- d) Die Gegenleistung wird in Form einer Gutschrift oder in neu herausgegebenem Aktienkapital geleistet.

3.1 Dass hier die Voraussetzungen b), c) und d) erfüllt sind, ist unbestritten. Übertragen wurden 100 Namenaktien der F. & G. AG, was 22.2 % des Aktienkapitals dieser Gesellschaft entspricht. Die Namenaktien hatten einen Nennwert von Fr. 1'000.--. Übertragen wurden sie für Fr. 7'100.-- pro Aktie. Für die Übertragung der Aktien erhielt der

Rekurrent ein entsprechendes Aktionärsdarlehen. Unbestritten ist weiter, dass der Rekurrent die Beteiligung an der F. & G. AG bisher im Privatvermögen hielt und die Beteiligung nun an ein Unternehmen, die D. Holding AG, veräusserte. Umstritten ist somit lediglich, ob es sich bei der D. Holding AG um ein vom Rekurrenten selbstbeherrschtes Unternehmen handle.

3.2 Zum Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligung besaßen der Rekurrent und seine Ehefrau je 40 % und sein Sohn 20 % des Aktienkapitals der D. Holding AG. Bereits 15 Tage später übertrug der Sohn seinen Anteil seiner Mutter, die somit fortan 60 % des Aktienkapitals besaß. Formell war der Rekurrent damit nur Minderheitsaktionär der D. Holding AG. Das Bundesgericht geht jedoch in konstanter Praxis davon aus, dass eine Transponierung sinngemäss auch dann vorliegt, wenn mehrere Minderheitsbeteiligte, die gemeinsam mindestens 50 % am Kapital des aufnehmenden Unternehmens halten, zusammenwirken (vgl. F. Richner/ W. Frei/St. Kaufmann/H. U. Meuter, a.a.O., Art. 20a N 81 mit Hinweisen zur Rechtsprechung; vgl. auch B. Zwahlen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20a DBG N 34). Es ist somit zu prüfen, ob in den Handlungen des Rekurrenten und seiner Ehefrau ein solches "Zusammenwirken" erblickt werden kann. Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang mehrfach bestätigt, dass gerade in familiären Verhältnissen oft von einem Zusammenwirken ausgegangen werden muss (BGer 17.1.2005, 2A.234/2004 = StE 2005 B 24.4. Nr. 72 E. 4.2; BGer 28.9.1999 = BStPra XV, 99; BGer 7.7.1993 = StE 1994 B 24.4. Nr. 35; BGer 12.7.1989 = StE 1990 B 24.4 Nr. 22; BGer 11.5.1983 = StE 1984 B 24.4 Nr. 1).

3.3 Zunächst einmal ist festzuhalten, dass der Rekurrent seine Beteiligung an der F. & G. AG kaum zu einem Verkaufspreis, der erheblich unter dem Verkehrswert der Aktien lag, an eine Holdinggesellschaft abgetreten hätte, wenn er faktisch auf die Willensbildung dieser Gesellschaft keinen bestimmenden Einfluss hätte ausüben können. Dem öffentlich beurkundeten Aktionärsbindungsvertrag vom 13. August 2007 kann denn auch entnommen werden, dass der Rekurrent ausdrücklich bestätigte, sämtliche Aktien der D. Holding AG zu halten. Weiter kann Ziff. 6.1. des Vertrags entnommen werden, dass der H. AG ein Kaufrecht an den Aktien der F. & G. AG zusteht, sobald neben dem Rekurrenten und seiner Ehefrau eine weitere Person Mitglied des Verwaltungsrats der D. Holding AG wird. Obschon somit die Ehefrau des Rekurrenten am 13. August 2007 formell 60 % der Aktien der D. Holding AG inne hatte, bestätigte der Rekurrent am gleichen Tag, dass er sämtliche Aktien der D. Holding AG halte. Dies kann nur so verstanden werden, dass es für den Rekurrenten offenbar keine Rolle spielte, ob er oder seine Ehefrau die Aktien der D. Holding AG besaßen. Wesentlich war, dass er zusammen mit seiner Ehefrau die Gesellschaft vollumfänglich kontrollieren konnte und seine Ehefrau identische Interessen verfolgte. In der Folge tauschten der Rekurrent und seine Ehefrau im Verlauf des Jahres 2007 die Ämter des Verwaltungsratspräsidenten und des Mitglieds des Verwaltungsrats ohne ersichtlichen Grund mehrfach untereinander ab.

Die Parteien des Aktionärsbindungsvertrags akzeptierten neben dem Rekurrenten nur noch seine Ehefrau im Verwaltungsrat der D. Holding AG. Auch die Vertragsparteien gingen offensichtlich davon aus, dass der Rekurrent und seine Ehefrau ihre Interessen und Handlungen in dieser Angelegenheit untereinander koordinierten. Wäre die Transaktion von der Veranlagungsbehörde nicht als Transponierung angesehen worden, hätten der Rekurrent und seine Ehefrau gemeinsam finanziell profitieren können. Insofern kann hier effektiv von einem offensichtlichen Fall eines Zusammenwirkens zwischen dem

Rekurrenten und seiner Ehefrau gesprochen werden. Damit steht fest, dass der Tatbestand der Transponierung erfüllt ist und der entsprechende Transponierungsgewinn von Fr. 610'000.-- zu Recht besteuert wurde.

4. Dividenden sind als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. b StG). Massgebend für den Zeitpunkt der Besteuerung ist der entsprechende Generalversammlungsbeschluss. Ab diesem Moment besteht ein fester Rechtsanspruch auf die Dividende, selbst wenn deren Fälligkeit erst später eintreten sollte (BGer 17.2.1986; BGE 94 I 382 f.; P. Locher, a.a.O., Art. 20 N 135; M. Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20 N 43). Besteuert werden Dividenden bei derjenigen Person, welche die Zahlung vereinnahmt. Dies ist in aller Regel der Eigentümer der Aktien (P. Locher, a.a.O., Art. 20 N 16). Ausnahmen sind z.B. bei Nutzniessungsverhältnissen denkbar.

Vorliegend beschloss die F. & G. AG am 29. März 2007, für das Geschäftsjahr 2006 eine Dividende von Fr. 6'220.-- pro Aktie auszuzahlen. Am 29. März 2007 war der Rekurrent Eigentümer von 100 Namenaktien der F. & G. AG. Für sein Aktienpaket erhielt der Rekurrent somit einen Dividendenanspruch von Fr. 622'000.--.

Dass der Rekurrent mit Sachübernahmevertrag vom 25. Juni 2007 die Aktien mit Nutzen und Schaden per 31. Dezember 2006 an die damals noch nicht existierende D. Holding AG verkaufte, ändert an der Steuerpflicht des Rekurrenten nichts. Die D. Holding AG wurde erst am 27. Juni 2007 gegründet. Erst mit ihrer Gründung wurde die Gesellschaft gemäss Art. 54 Abs. 1 DBG bzw. § 88 Abs. 1 StG steuerpflichtig. Eine Vorverlegung der Steuerpflicht ist nicht zulässig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 54 N 8). Auch für die F. & G. AG änderte der Sachübernahmevertrag am Dividendenanspruch des Rekurrenten nichts. Die D. Holding AG wurde am 27. Juni 2007 ins Aktienregister eingetragen. Nur der Rekurrent wäre daher berechtigt gewesen, gegenüber der Gesellschaft die Auszahlung der Dividende zu fordern. Zu Recht wurde folglich der Antrag der D. Holding AG auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von der EStV abgewiesen mit dem Hinweis, dass der Rekurrent als Anspruchsberechtigter ein entsprechendes Gesuch bei seinem Wohnsitzkanton einreichen kann. Der Rekurrent akzeptierte den Entscheid der EStV und reichte mit Schreiben vom 13. Januar 2009 ein entsprechendes Gesuch bei der Veranlagungsbehörde Olten-Gösgen ein.

Damit steht fest, dass der Rekurrent als Anspruchsberechtigter die Dividende von Fr. 622'000.-- zu versteuern hat. Ob der Rekurrent aufgrund des Sachübernahmevertrags verpflichtet war, die Dividende der D. Holding AG zu überweisen, kann hier dahingestellt bleiben.

5. In Ziff. 6 des Sachübernahmevertrags wird festgehalten, dass die Parteien davon ausgehen, dass der Sachübernahmevertrag für den Rekurrenten nicht zu Einkommenssteuerfolgen führen wird. Falls diese Annahme nicht zutreffen sollte, falle das Kaufgeschäft rückwirkend auf das Kaufdatum dahin. Der Kaufvertrag wurde somit unter einer auflösenden Bedingung (Resolutivbedingung) abgeschlossen. Kaufverträge unter einer auflösenden Bedingung abzuschliessen ist privatrechtlich zweifellos zulässig (Art. 154 OR). Es gilt nun zu prüfen, ob die von den Parteien vereinbarte Bedingung eingetreten ist.

Dabei ist zwischen den Steuerfolgen für die Transponierung und den Steuerfolgen für den Erhalt der Dividende zu differenzieren. Der Sachübernahmevertrag hatte für die

Besteuerung der Dividende keine Bedeutung. Der Rekurrent wurde hier besteuert, weil er zum Zeitpunkt, an dem die Generalversammlung der F. & G. AG die Ausrichtung der Dividende beschlossen hatte, deren Aktionär war. Die spätere Unterzeichnung des Sachübernahmevertrags war somit für die Besteuerung der Dividende irrelevant. Selbst eine rückwirkende Auflösung dieses Vertrags würde an den Steuerfolgen für den Rekurrenten nichts ändern.

Für die Besteuerung des Transponierungsgewinns war der Sachübernahmevertrag demgegenüber entscheidend. Der Verkauf der Aktien an die zu gründende D. Holding AG und die Anerkennung der D. Holding AG als neuen Aktionär der F. & G. AG führten zu den in E. 3 hiervor erwähnten Steuerfolgen. In diesem Punkt ist somit davon auszugehen, dass sich die im Sachübernahmevertrag erwähnte Bedingung erfüllt hat. Demzufolge verliert der Kaufvertrag seine Wirksamkeit (Art. 154 Abs. 1 OR). Die Aktien sind dem Rekurrenten gegen die Rückerstattung des Kaufpreises zurückzugeben. Die Durchführung dieser Rückabwicklung obliegt den Parteien.

Zu beachten ist aber, dass das Einbringen der Beteiligung in ein selbstbeherrschtes Unternehmen mit der Rückabwicklung des Kaufvertrags nicht einfach ungeschehen gemacht werden kann. Der Verkauf der Aktien und die anschliessende Anerkennung des neuen Aktionärs durch die F. & G. AG haben zu Mitgliedschaftsrechten geführt, die nicht rückwirkend dahin fallen. Über die Aktionärserschaft der D. Holding AG können die Parteien nicht verfügen. Gegenüber der Gesellschaft gilt als Aktionär, wer im Aktienbuch eingetragen ist (Art. 686 Abs. 4 OR). Sollten daher die Parteien den Verkauf der Aktien rückabwickeln, wäre der F. & G. AG mitzuteilen, dass der Rekurrent wieder Eigentümer der Aktien ist, worauf die Gesellschaft über die Anerkennung des Rekurrenten als neuen Aktionär zu entscheiden hätte.

Eine rückwirkendes Dahinfallen der Aktionärserschaft ist nur bei einer sog. Streichung im Aktienbuch denkbar (M. Oertle/S. du Pasquier, Basler Kommentar, Art. 686a OR N 4). Eine Streichung wird dann durchgeführt, wenn die Anerkennung als Aktionär durch falsche Angaben des Aktienerwerbers zustande gekommen ist. Dies ist hier zweifellos nicht der Fall. Die Angaben der D. Holding AG waren damals korrekt. Auch bei einer Rückabwicklung entfällt die Aktionärserschaft somit nur ex nunc. Für die in E. 3 hiervor erwähnten Steuerfolgen ist diese Differenzierung entscheidend. Der Eintritt der Bedingung führt somit dazu, dass die Parteien die Übertragung der Beteiligung rückabwickeln können. Dies ändert aber nichts an der Tatsache, dass das Einbringen des Aktienpakets vom Rekurrenten auf die D. Holding AG erfolgt ist, und die entsprechenden Steuerfolgen einer Transponierung gerechtfertigt sind.

Steuergericht, Urteil vom 23. Januar 2012

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