

SO_GERICHTE SGSTA.2014.93 vom 29. August 2016

SO Obergericht, 2016-08-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2014.93

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2014.93 du 29 août 2016

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2014.93 del 29 agosto 2016

Regeste

Gesetzesanwendung, Steuerumgehung, Non-Valeur, Abschreibungen Voraussetzungen der Steuerumgehung; eine solche ist in casu nicht nachgewiesen. Ist der Preis eines erworbenen Aktivums offensichtlich übersetzt, wird durch die Verbuchung zum Erwerbspreis ein Non-Valeur bilanziert. Auch dafür fehlt hier der Beweis, so dass die diesbezügliche Abschreibung zulässig ist.

Erwägungen

E. 22

Dezember 2011 gegründet worden sei. Es habe den Beteiligten viel daran gelegen, die Y AG zu retten und es sei alles unternommen worden, um dies auch zu tun, denn der Imageschaden wäre riesig gewesen und Herr D und Herr A hätten zudem den Rest der Solidarbürgschaft vom zedierten Konto verloren. Zum Zeitpunkt der Transaktion sei in keiner Weise ersichtlich gewesen, dass die Y AG im 2012 in Konkurs gehen würde.

2.2 Mit Vernehmlassung vom 19. März 2015 beantragte das kantonale Steueramt (Vorinstanz) die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Die Eingabe lautete inhaltlich praktisch gleich wie der Einspracheentscheid.

2.3 Mit Replik vom 16. Juli 2015 wurde neben Wiederholungen von bereits in der Einsprache und im Rekurs bzw. in der Beschwerde Gesagtem auf ein Urteil des Richteramts G. vom 29. April 2015 verwiesen und Auszüge daraus zitiert und als Beilage eingereicht. Das Urteil wiederlege die Behauptungen der Vorinstanz. Im Allgemeinen wurde zudem moniert, dass die Vorinstanz auf die Vorbringen der Rekurrentin nicht eingegangen sei und dass es seine Behauptungen nicht belege.

2.4 Nach Aufforderung des Steuergerichts reichte die Vorinstanz am 19. April 2016 diverse fehlende Akten ein.

2.5 Gemäss Aufforderung des Steuergerichts vom 29. April 2016 reichte die Rekurrentin am 13. Mai 2016 eine ungeschwärzte Version eines als Beweismittel eingereichten E-Mails vom 23. September 2011 nach, sowie das vollständige Urteil des Richteramts G. vom 29. April 2015, welches mit der Replik nur auszugsweise eingereicht worden war. Diese Eingabe wurde mit Verfügung vom 17. Mai 2016 der Vorinstanz zur Kenntnis gebracht.

Aus den Erwägungen:

2.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG und § 91 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den

der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Die Geschäftsmässigkeit wird von der Praxis namentlich bei freiwilligen Zuwendungen der Gesellschaft in Form von sog. geldwerten Leistungen verneint. Solche sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. zum Ganzen BGE 131 II 593 E. 5.1; Urteile des Bundesgerichts 2C_88/2011 vom 3. Oktober 2011 E. 2.1.2; 2C_414/2012 vom 19. November 2012 E. 3.2, je m.Hw.).

2.2 Erwirbt eine Gesellschaft von einem Anteilsinhaber ein Aktivum zu einem Preis, der offensichtlich über dem Verkehrswert liegt, so wird durch die Verbuchung zum Erwerbspreis ein ■Non-Valeur■ bilanziert. Dies ist schon handelsrechtlich unzulässig (Urteil des Bundesgerichts 2C_589/2013 vom 17. Januar 2014). Dadurch erbringt die übernehmende Gesellschaft dem Aktionär zudem in der Regel eine verdeckte Gewinnausschüttung (BGE 113 Ib 23 E. 2). Bei der erwerbenden Gesellschaft wird eine Abschreibung auf diesem Aktivum als nicht geschäftsmässig begründet nicht akzeptiert (ASA 32, 323; zum Ganzen: Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, S. 147, 158 f., 173, 276 ff. m.Hw.; Brülisauer/ Poltera, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 161 f. zu Art. 58).

2.3 Im Steuerrecht und im Bereich der geldwerten Leistungen im Besonderen gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und ■erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Gesellschaft dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert. Der Behörde obliegt deswegen insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht (Beweis des Missverhältnisses; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_88/2011 vom 3. Oktober 2011 E. 2.1.2; 2C_414/2012 vom 19. November 2012 E. 3.2, je m.Hw.). Das Gleiche gilt für die Frage des Non-Valeurs: Der Beweis für den offensichtlich übersetzten Preis obliegt ebenfalls den Steuerbehörden (Heuberger, a.a.O., S. 187, 195).

3. Gemäss der Rechtsprechung ist es den steuerpflichtigen Personen freigestellt, ihre Verhältnisse so zu gestalten, dass möglichst niedrige Steuern anfallen. Gegen eine solche Steuerplanung ist nichts einzuwenden, solange erlaubte Mittel eingesetzt werden (Urteile des Bundesgerichts 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7; 2C_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.2; KSGE 2010 Nr. 13 E. 4; KSGE 2003 Nr. 12 E. 6).

Eine Steuerumgehung (Art. 4 Abs. 3 StG) kann nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage kommen. Eine solche liegt unter drei Voraussetzungen vor (BGE 131 II 627 E. 5.2; 138 II 239 E. 4.1; Urteile des Bundesgerichts 2C_476/2010 vom 19. März 2012 E. 3.1; 2C_742/2008 vom 11. Februar 2009 E. 5; 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4.1; 2A.129/2007 vom 17. März 2008 E. 4.1; ASA 55, S. 134 f.; BGE 107 Ib 315 E. 4; KSGE 2010 Nr. 13 E. 4.2):

- Erstens muss die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig

unangemessen erscheinen (■objektives Element■ oder ■Umwegstruktur■). Das Bundesgericht hat präzisiert, dass hier das Gewicht auf die ■völlige Unangemessenheit■ zu legen sei; es müsse eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die ■jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen■ liege.

- Zweitens muss anzunehmen sein, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (■subjektives Element■, ■Missbrauchsabsicht■ oder ■Umgehungsabsicht■). Eine Steuerumgehung ist hingegen ausgeschlossen, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen.

- Drittens würde das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern die Steuerbehörde es hinnähme (■effektives Element■ oder ■Steuervorteil■).

Die Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörden zu beweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4). Die Steuerbehörde muss jede einzelne der drei Voraussetzungen beweisen können (KSGE 2010 Nr. 1 E. 5.4).

4. Vorliegend hat die Vorinstanz eine von der Rekurrentin vorgenommene Abschreibung auf der Beteiligung an der Y AG nicht akzeptiert. Die Abschreibung fand Ende 2012 statt, nachdem die Y AG am 2012 in Liquidation gesetzt und im 2012 nach abgeschlossenem Konkursverfahren gelöscht worden war. Am 28. Dezember 2011 war ein Zwischenabschluss per 31. Oktober 2011 erstellt und die Überschuldung festgestellt worden.

4.1 Die Vorinstanz begründet die Verweigerung der Abschreibung (sinngemäss) damit, dass die Rekurrentin die Beteiligung an der Y AG von ihrem Mehrheits-Anteilsinhaber erworben habe und dass der Kaufpreis übersetzt gewesen sei, weil die Y AG wie erwähnt später in Konkurs gegangen war bzw. bereits zum Zeitpunkt des Verkaufs der Aktien erhebliche finanzielle Schwierigkeiten gehabt hatte.

In Bezug auf die von der Vorinstanz hervorgehobene finanzielle Situation bei der Y AG im hier fraglichen Zeitraum räumt die Rekurrentin zwar ein, dass diese angespannt gewesen sei. Sie verweist aber darauf, dass sich die Beteiligten um eine Sanierung bemüht hatten und effektiv ein Investor bereit gewesen sei, einen namhaften Betrag zu investieren, was die Weiterführung der Y AG ermöglicht hätte.

4.2 Im Folgenden ist der dem Entscheid zu Grunde zu legende Sachverhalt festzuhalten.

4.2.1 Zum fraglichen Verkauf ist folgendes aktenkundig: A, Inhaber der Mehrheit der Stammanteile und Vorsitzender der Geschäftsleitung der Rekurrentin, verkaufte der Rekurrentin am 31. August 2011 eine 50 %-Beteiligung an der Y AG. Er war bei dieser Verwaltungsratspräsident. Die Beteiligung hatte er gemäss den übereinstimmenden Angaben der Parteien im Privatvermögen gehalten. Der Kaufpreis betrug CHF 50■000, was dem Nominalwert entsprach. Der Kaufpreis wurde von Herrn A der Rekurrentin als Darlehen zur Verfügung gestellt. Dieses musste frühestens ab dem 1. September 2012, spätestens auf den 31. Dezember 2014 zurückgezahlt werden (das Gesagte geht aus einer von der Vorinstanz eingereichten Quittung vom 31. August 2011 hervor, weitere Unterlagen zu diesem Verkauf wurden dem Gericht [auch nach entsprechender Aufforderung an die Vorinstanz] nicht eingereicht).

4.2.2 Was die finanzielle Lage bei der Y AG anbelangt, kann der Sachverhalt wie folgt festgehalten werden:

Die Rekurrentin hat als Beweismittel ein Urteil des Richteramts G. vom 29. April 2015 () eingereicht (zunächst nur auszugsweise, auf Aufforderung des Gerichts dann vollständig). Darin ging es um einen hier inhaltlich an sich nicht interessierenden Forderungsprozess, das Gericht machte jedoch ausführliche Darlegungen zur finanziellen Situation bei der Y AG, welche vorliegend von Interesse sind. Diese Sachverhaltsfeststellungen des Gerichts können vorliegend herangezogen werden, zumal die Vorinstanz (welche mit Verfügung vom 21. Juli 2015 zunächst die Replik vom 15. Juli 2015 und mit Verfügung vom 17. Mai 2016 das nachträglich eingereichte vollständige Urteil zugestellt bekommen hat) diese nicht bestritten hat (sie liess sich dazu überhaupt nicht vernehmen).

Was das Jahr 2010 anbelangt, so geht aus dem Urteil des Richteramts, S. 45 hervor, dass die Y AG gemäss dem Abschluss 2010 noch nicht überschuldet war. Und gemäss einer Auskunft der Steuerverwaltung des H an die Vorinstanz verfügte die Y AG (immerhin) noch über ein steuerbares Kapital von CHF 105'271 (der Abschluss 2010 der Y AG wurde dem Steuergericht nicht eingereicht).

In Bezug auf das Jahr 2011 werden im erwähnten Urteil zunächst verschiedene Verwaltungsratsprotokolle zitiert. In einem Protokoll vom 17. Mai 2011 wurde ausgeführt, es sei eine Finanzierung von CHF 60'000 erforderlich, andernfalls die X-Group AG tot wäre. Lukrative Projekte würden realistischerweise erst 2012 kommen. Man wolle die Rekurrentin am Leben erhalten (entsprechende Angaben auch in den Protokollen vom 23. Mai 2011 und vom 26. Mai 2011).

Weiter zitiert das Richteramt ein Schreiben der Y AG vom 26. August 2011, in welchem Kunden und Lieferanten angefragt wurden, ob sie bereit wären, auf die Hälfte ihrer Guthaben zu verzichten, und woraus u.a. hervorgeht, dass mittlerweile ein Investor gefunden werden konnte.

Am 19. September 2011 wurde der Bank B ein Sanierungskonzept unterbreitet. Dieses ist im Urteil des Richteramts G ausführlich beschrieben. Zudem ist dieses auch durch ein E-Mail der Bank B (Herr C) vom 18. Oktober 2011 und durch ein E-Mail vom 23. September 2011 von Herrn A an Herrn E und Herrn D dokumentiert. Danach war ein Investor (F) bereit, CHF 300'000 in die Y AG zu investieren. Der Investor sollte Aktien der Y AG im Nennwert von CHF 95'000 bzw. 100'000 erhalten. Das Aktienkapital sollte total auf CHF 300'000 erhöht werden. Die bisherigen Aktionäre sowie ein bisheriger Arbeitnehmer sollten ebenfalls an der Aktienkapitalerhöhung teilnehmen, im Gegenzug sollten deren Guthaben gegenüber der Y AG (im Fall des Arbeitnehmers Lohnforderungen) getilgt werden. Mit dem von Herrn F einbezahlten Betrag sollte ein Teil der Forderung der Bank B abgelöst werden (CHF 100'000-120'000). Weiter sollten die Kosten auf ein Minimum gesenkt werden, namentlich die Räumlichkeiten aufgegeben und dem Angestellten gekündigt werden, dieser sollte sich selbständig machen.

Am 17. Oktober 2011 fand eine Besprechung mit Bank B statt. Darauf verfasste Herr C von der Bank B das E-Mail vom 18. Oktober 2011 an Herrn A. Daraus ist u.a. ersichtlich, dass die Bank den Sanierungsprozess unterstützen wollte. Die Bank verlangte aber, dass der verbleibende Kredit durch Solidarbürgschaften von Herrn A und Herrn D sichergestellt wird.

Am 26. Oktober 2011 hat Herr A als mittlerweile einziger Verwaltungsrat einen Verwaltungsratsbeschluss gefasst: Er hielt fest, dass in einem Meeting mit dem Investor und der Bank B das Sanierungskonzept besprochen worden sei, das der Bank am 19. September 2011 vorgelegt worden sei. Die Bank B habe für CHF 100'000 eine private Solidarbürgschaft und 6,5 % Zins verlangt (vorher 1,5 % Zins). Aufgrund der Sachlage und der Forderungen der Bank B habe der Investor abgesagt. Die Y AG müsse demnach von Gesetzes wegen die Bilanz deponieren.

Auch das Richteramt G stellte im erwähnten Urteil (S. 46) fest, dass die Sanierungsbemühungen deswegen scheiterten, weil die Bank B zusätzliche Forderungen stellte bzw. von den Verwaltungsräten zusätzliche persönliche Sicherheiten verlangte, die für diese nicht mehr akzeptabel gewesen seien.

In diesem Urteil des Richteramts wurde im Übrigen die Investitionsbereitschaft von E als glaubwürdig nachgewiesen qualifiziert. Namentlich aus dem Umstand, dass dieser nach dem gescheiterten Sanierungsversuch nicht in die Y AG, sondern in die am 23. Dezember 2011 gegründete X-Group Management AG investiert hatte, leitete das Gericht ab, dass er tatsächlich Geld bereit hatte und mit Investitionen in die Y AG zu rechnen gewesen wäre.

Auf S. 47 des Urteils befindet sich schliesslich die von der Rekurrentin in der Replik zitierte bzw. beigelegte Passage, in welcher das Gericht festhielt, dass der Verwaltungsrat der Y AG aufgrund des Sanierungskonzepts zu Händen der Bank B und der damit zusammenhängenden Investition von E bis etwa Ende Oktober 2011 damit rechnen konnte, die finanziellen Schwierigkeiten der AG beheben zu können. Erst nach dem Scheitern der Sanierungsbemühungen mit der Bank B und der damit verbundenen Absage des Investors sei die Überschuldung offensichtlich und unumkehrbar geworden. Es sei deswegen auch nicht rechtsmissbräuchlich gewesen, eine Zwischenbilanz über die Y AG erst Ende Oktober 2011 anzufertigen und die Bilanz erst am 26. Oktober 2012 beim Gericht zu deponieren.

4.2.3 Schliesslich ist auf eine weitere unter den Parteien strittige Sachverhaltsfrage einzugehen: Die Vorinstanz gab im Einspracheentscheid an, die Beteiligung sei gar nicht aktiviert gewesen, was die Rekurrentin bestreitet. Gemäss dem von der Vorinstanz auf Aufforderung des Steuergerichts nachträglich noch eingereichten Kontoblatt **Beteiligungen** des Jahres 2012 wurde Anfang 2012 ein Anfangssaldo von CHF 50'000 eingebucht, womit der Endsaldo 2011 bei korrekter Buchführung ebenso hoch gewesen sein muss. Entsprechendes ergibt sich auch aus der von der Rekurrentin eingereichten Bilanz 2011, in welcher eine Beteiligung von CHF 50'000 aufgeführt ist. Gemäss dieser Bilanz betrug im Übrigen das Konto Kreditoren Aktionäre CHF 50'446.45, womit zumindest naheliegt, dass auch das vereinbarte Darlehen verbucht worden ist. Die dem Steuergericht vorliegenden Akten lassen somit den Schluss zu, dass die Beteiligung zu CHF 50'000 aktiviert worden war. Die Vorinstanz hat ihre gegenteilige Behauptung nicht weiter begründet und schon gar nicht belegt, unter anderem wurde trotz Aufforderung durch das Steuergericht die Steuererklärung 2011 (inkl. Abschluss 2011) der Rekurrentin durch die Vorinstanz nicht eingereicht.

5. In der definitiven Veranlagung hat die Vorinstanz die hier strittige Aufrechnung der Abschreibung auf der Beteiligung an der Y AG damit begründet, dass die am 31. August 2011 von Herrn A an die Rekurrentin verkauften Aktien einen Non-Valeur dargestellt hätten. Im weiteren Verlauf des Verfahrens änderte die Vorinstanz ihre Begründung, und berief sich auf das Institut der Steuerumgehung (Einspracheentscheid, Vernehmlassung).

5.1 Als Erstes wird deswegen auf die von der Vorinstanz angerufene Steuerumgehung eingegangen:

5.1.1 Die erste Voraussetzung der Steuerumgehung verlangt, dass die gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, absonderlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Die Sachverhaltsgestaltung muss ■jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen■ liegen (oben E. 3).

Die Vorinstanz begründet das Vorliegen dieser Voraussetzung damit, dass das Geschäft unter unabhängigen Drittpersonen zu diesen Konditionen nicht abgeschlossen worden wäre. Die auf ihre Absonderlichkeit hin zu beurteilende Rechtsgestaltung (■das Geschäft■, welches die Vorinstanz anspricht) ist der Verkauf der 50 %-Beteiligung an der Y AG von Herrn A (im Privatvermögen) an die von ihm beherrschte Rekurrentin vom 31. August 2011 (vgl. vorn Ziff. 4.2.1).

Solche Transaktionen, die darin bestehen, eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung an eine vom Verkäufer beherrschte Gesellschaft zu übertragen, sind gängig und als solches nicht absonderlich und auch nicht wirtschaftlich unvernünftig. Wenn bei der Übertragung einer Beteiligung vom Privatvermögen an eine juristische Person auch steuerliche Gründe eine Rolle spielen (vgl. dazu auch unten E. 5.1.2), so handelt es sich im Normalfall um zulässige Steuerplanung.

Es müssten somit weitere, besondere Umstände hinzukommen, die eine absonderliche Gestaltung begründen.

Die Vorinstanz begründet die erste Voraussetzung der Steuerumgehung wie gesagt damit, dass das Geschäft unter unabhängigen Drittpersonen zu diesen Konditionen nicht abgeschlossen worden wäre. Damit im Zusammenhang steht offenkundig die Tatsache, dass die Y AG wirtschaftliche Schwierigkeiten hatte und relativ kurz nach dem Verkauf Konkurs anmelden musste. Diese Argumentation der Vorinstanz vermöchte, selbst wenn sie zuträfe, keine Steuerumgehung zu begründen, denn sie betrifft eine Bemessungsfrage, indem für die Beteiligung ein objektiver Drittpreis zum Zeitpunkt des Verkaufs zu bestimmen wäre und dieser mit dem Kaufpreis von CHF 50■000 zu vergleichen wäre. Solche Bemessungsfragen sind nicht über das Institut der Steuerumgehung zu lösen bzw. die Steuerbehörde kann sich nicht auf die Steuerumgehung berufen, wenn sich die Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung einzig über die Bemessung nicht einig sind. Vielmehr läge, wenn die Annahme der Vorinstanz zuträfe, eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine unzulässige Verbuchung eines Non-Valeurs vor (unter diesem Aspekt wird das Steuergericht den Fall unter E. 5.2 denn auch prüfen), womit die Vorinstanz nicht auf das Institut der Steuerumgehung zu greifen bräuchte. Das ■Notventil■ der Steuerumgehung darf in einer solchen Situation nicht angerufen werden.

Dass die Annahmen der Vorinstanz ohnehin nicht zutreffen, wird unter E. 5.2.3 noch ausgeführt werden.

Weitere absonderliche Elemente hat die Vorinstanz nicht vorgebracht und sind nicht ersichtlich. Sie hat es im Übrigen (trotz Aufforderung durch das Steuergericht) auch unterlassen, den Sachverhalt detailliert zu dokumentieren (z.B. die Vorgänge bei der Gründung und den Hintergrund des Aktienverkaufs). Das Steuergericht hat somit einerseits mangels Vorbringen der Vorinstanz und andererseits mangels aktenkundiger Anhaltspunkte keinen Anlass, nach weiteren ■ungewöhnlichen Gestaltungen■ zu forschen. Das Vorliegen

der ersten Voraussetzung der Steuerumgehung wurde von der Vorinstanz somit nicht belegt und ist nicht ersichtlich. Sie hat den erforderlichen Nachweis nicht erbracht.

5.1.2 Bei diesen Gegebenheiten müssen die anderen Voraussetzungen der Steuerumgehung nicht geprüft werden. In Bezug auf die Voraussetzung der Absicht der missbräuchlichen Steuerersparnis ist immerhin festzuhalten, dass die Übertragung der Beteiligung auf die Rekurrentin nicht nur steuerliche Vorteile beinhaltete. Wie noch näher ausgeführt werden wird (später E. 5.2.3) kann davon ausgegangen werden, dass ein Wille zur Sanierung vorhanden war und auch objektiv im Moment des Verkaufs gewisse Aussichten auf eine Sanierung bestanden. In Fall einer Gesundung der Y AG hätte die Transaktion jedoch höhere Steuern bewirkt, indem z.B. der spätere Verkauf der Beteiligung bei der Rekurrentin steuerbar (und kein steuerfreier privater Kapitalgewinn) gewesen wäre. Somit ist auch die zweite Voraussetzung der Steuerumgehung, dass die Gestaltung einzig dazu diente, missbräuchlich Steuern zu sparen, nicht bewiesen, denn es bestand je nach Entwicklung der Y AG nicht nur die Möglichkeit einer Steuerersparnis, sondern auch einer steuerlichen Mehrbelastung. Die Vorinstanz hat auch in diesem Punkt den erforderlichen Nachweis nicht erbracht.

5.2 Somit ist als nächstes zu prüfen, ob der Kauf durch die Rekurrentin zu einem (offen-sichtlich) übersetzten Preis erfolgt ist und somit auch die Aktivierung zum Preis von CHF 50'000 handelsrechtswidrig gewesen wäre (sog. Aktivierung eines Non-Valeurs; vgl. vorn E. 2.2). Die hier strittige Abschreibung könnte in dem Umfang, in dem die Beteiligung zu hoch aktiviert worden ist, verweigert werden (vgl. E. 2.2). Gleichzeitig wären dann auch die (zumindest die erste und zweite) Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt (vgl. E. 2.1).

5.2.1 Damit von einer Aktivierung eines Non-Valeurs ausgegangen wird, wird verlangt, dass der Preis offensichtlich übersetzt ist (vorn E. 2.2; entsprechend der verdeckten Gewinnausschüttung, bei welcher das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ebenfalls offensichtlich sein muss, vgl. E. 2.1). Der Beweis für das offensichtliche Missverhältnis bzw. den offensichtlich übersetzten Preis obliegt den Steuerbehörden (oben E. 2.3). Um zu beurteilen, ob der Preis offensichtlich übersetzt ist, muss anhand eines Drittvergleichs der Verkehrswert ermittelt werden. In der Regel ist eine Schätzung erforderlich (Heuberger, a.a.O., S. 276). Massgeblich ist der Wert zum Zeitpunkt der Transaktion. Wenn bereits gleichartige Geschäfte mit unabhängigen Dritten abgeschlossen wurden, können die entsprechenden Preise für den Vergleich verwendet werden (Heuberger, a.a.O., S. 195).

5.2.2 Die Annahme der Vorinstanz, dass eine unabhängige Drittperson unter den gegebenen Umständen nicht bereit gewesen wäre, als Erwerbspreis den Nominalwert von CHF 50'000 zu bezahlen, ist vorliegend durch die Tatsache widerlegt, dass ein aussenstehender Käufer eben gerade dies hatte tun wollen. Wie vorn ausführlich dargestellt (vgl. vorn E. 4.2.2) war ein unabhängiger Investor im Moment des fraglichen Verkaufs der Aktien bereit, im Gegenzug für den Erhalt von Anteilen im Nennwert von CHF 95'000 bzw. 100'000 eine Investition von CHF 300'000 zu tätigen. Angesichts des Preises, den der Investor zu zahlen bereit gewesen wäre, kann der Kaufpreis von CHF 50'000 für Aktien im Nennwert von CHF 50'000 nicht als übersetzt angesehen werden. Dass der Investor tatsächlich vorhanden war und sein Angebot seriös war, darf angenommen werden, da gemäss den Unterlagen offenbar auch die Bank von dessen Seriosität ausging. Entsprechendes hat auch das Richteramt G im bereits mehrfach zitierten Urteil festgehalten (oben E. 4.2.2).

zweitletzter Absatz).

5.2.3 Die Tatsache, dass die Y AG relativ kurze Zeit nach dem Verkauf die Bilanz deponieren und der Konkurs eröffnet werden musste, führt unter den vorliegenden Umständen nicht zur Annahme eines Non-Valeurs. Wenn auch bekannt ist, dass die Finanzlage der Y AG äusserst schlecht war, war im Zeitpunkt des Kaufs, wie unter der vorstehenden E. 4.2.2 ausführlich beschrieben, noch nicht mit Sicherheit davon auszugehen, dass die Y AG in Konkurs gehen würde. Im Gegenteil bestand Aussicht auf Zuführung von neuem Kapital und eine damit verbundene Verhinderung der Überschuldung. Den von der Rekurrentin eingereichten Beweismitteln (ausführlich dargelegt unter E. 4.2.2) ist zu entnehmen, dass im Zeitpunkt des Verkaufs der Aktien ernsthafte Sanierungsbemühungen im Gang waren, wozu namentlich der in Aussicht gestellte Kapitalzufluss des Investors von CHF 300'000 gehörte. Auch die Tatsache, dass Herr A noch im Jahr 2011 in die Y AG investiert hatte, zeigt - wie die Rekurrentin zu Recht ausführt -, dass effektiv ein Wille zur Sanierung bestand und Herr A selbst die Weiterführung der Y AG als realistisch beurteilte. Im Moment des Kaufs bestand also die Hoffnung, die finanzielle Krise zu überwinden und den Fortbestand der Y AG zu sichern und somit auch den Wert von deren Aktien zu erhalten.

Erst Mitte bzw. Ende Oktober 2011 wurde klar, dass die Sanierung nicht durchgeführt werden würde. Die geplanten Sanierungsmassnahmen scheiterten offenbar an Forderungen der Bank (oben E. 4.2.2, 7. und 8. Absatz) und nicht am mangelnden Willen der Beteiligten, die Sanierung zu realisieren (und auch nicht an der fehlenden Seriosität des Investors).

Mit der Aussicht auf den Kapitaleinschuss durch den Investor und die Reduktion der Lohnschulden und der Guthaben von Aktionären (vgl. E. 4.2.2, 5. Absatz) wäre bei einer Bewertung zu Fortführungswerten das Aktienkapital der Y AG soweit ersichtlich ganz oder zumindest grösstenteils gedeckt gewesen. Folglich kann von einem Wert der Aktien im Umfang des Nennwerts ausgegangen werden. Von einem (offensichtlichen) Missverhältnis zwischen Leistung (Aktien im Nennwert von CHF 50'000) und Gegenleistung (Kaufpreis von CHF 50'000) kann somit nicht ausgegangen werden. Die Verweigerung der Abschreibung war nicht gerechtfertigt.

Zu diesen Fragen der Bewertung der Beteiligung hat sich die Vorinstanz nicht geäußert. Den ihr obliegenden Nachweis des Missverhältnisses bzw. des klar übersetzten Preises (vgl. vorn E. 2.3) hat sie nicht erbracht. Dass der Kaufpreis übersetzt gewesen wäre und somit eine Aktivierung eines Non-Valeurs vorgelegen hätte, ist aus den Akten nicht ersichtlich und die Vorinstanz trägt die Folgen der Beweislosigkeit.

6. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen sind Rekurs und Beschwerde gutzuheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid und die entsprechende Veranlagungsverfügung sind aufzuheben. Die Sache ist an die Vorinstanz zurückzuweisen zur Neuveranlagung. Die Rekurrentin hat keine Verfahrenskosten zu tragen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen.

Steuergericht, Urteil vom 29. August 2016 (SGSTA.2014.93; BST.2014.76)

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