

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00121 vom 11. Mai 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-05-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_SB.2021.00121](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2021.00121)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00121 du 11 mai 2022

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00121 del 11 maggio 2022

## Regeste

Steuerliche Behandlung von Umstrukturierungsrückstellungen im Konzern/Steuerungsumgehung. [Die Pflichtige bildete anlässlich der Gründung eines Gemeinschaftsunternehmens mit einem Joint-Venture-Partner Umstrukturierungsrückstellungen und liess sich anstelle einer Ausgleichszahlung des Joint-Venture-Partners eine durch ein zinsloses Darlehen abgesicherte Vorzugsdividende einräumen). Verfahrensvereinigung, Novenverbot und Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Sachverhaltsschilderung (E. 2). Steuermindernde Geltendmachung von Rückstellungen und Rücklagen und deren Geltendmachung innerhalb eines Konzerns (E. 3.1). Bei den von der Pflichtigen steuermindernd geltend gemachten Umstrukturierungsrückstellungen handelt es sich nicht um im strittigen Geschäftsjahr bzw. der strittigen Steuerperiode bereits bestehende Verpflichtungen und damit auch nicht um echte Rückstellungen im (engeren) Sinn, sondern allenfalls um Rückstellungen im weiteren Sinn bzw. Rücklagen, die erst nach erfolgreicher Abwicklung der Ausgliederung anzufallen drohten und entsprechend nicht bei den beiden Joint-Venture-Partnern, sondern beim neu gegründeten Gemeinschaftsunternehmen anzusiedeln waren. Diese hätten demnach allenfalls auf Ebene des Gemeinschaftsunternehmens, nicht aber auf Ebene der beiden Joint-Venture-Partner bzw. der Pflichtigen vorgenommen werden müssen (E. 3.2). Das von der Joint-Venture-Partnerin an das Gemeinschaftsunternehmen gewährte "nicht zurückzubezahlen(de)" Darlehen diene offenkundig dazu, die Auszahlung der gleichzeitig vereinbarten Vorzugsdividende (weitgehend) unabhängig vom Geschäftsverlauf sicherzustellen. Die vereinbarte Dividendenzahlung ist deshalb zumindest wirtschaftlich als Ausgleichszahlung des Joint-Venture-Partners an die Pflichtige zu betrachten und erfüllt alle Elemente des Steuerungsumgehungstatbestands (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

## Erwägungen

### E. 2

Der steuerlichen Beurteilung liegt folgender, grundsätzlich unbestrittener Sachverhalt zugrunde: Die Pflichtige und die D AG gründeten in der stritten Steuerperiode zur Bündelung ihrer wirtschaftlichen Schlagkraft im Bereich des Gemeinschaftsunternehmens A/D AG (nachfolgend Gemeinschaftsunternehmen). Da sich beide Joint-Venture-Partner stimmen- und kapitalmässig je hälftig am Gemeinschaftsunternehmen beteiligen wollten, das von der Pflichtigen einzubringende operative Geschäft aber unbestrittenermassen eine höhere Rentabilität als der Beitrag der D AG auswies, wurde im Anhang 6.1 zur Transaktionsvereinbarung vom 6. März 2013 zunächst vereinbart, dass die D AG in zwei Teilzahlungen Ausgleichszahlungen über insgesamt Fr. an die Pflichtige zu leisten habe.

Nachdem diese Umsetzung unter anderem an wettbewerbsrechtlichen Hürden gescheitert war, einigten sich die Joint-Venture-Partner stattdessen darauf, zunächst das Gemeinschaftsunternehmen mittels Barliberierung und je hälftiger Aktienzeichnung zu gründen. Sodann brachten sie im Rahmen einer Kapitalerhöhung ihr jeweiliges Anlagevermögen gemäss Vermögensübertragungsvertrag und Inventarliste vom 2. Oktober 2013 rückwirkend auf dem 1. Oktober 2013 zum Buchwert in das Gemeinschaftsunternehmen ein und erhielten als Gegenleistung jeweils je Fr. der neu liberierten Aktien des Gemeinschaftsunternehmens, wobei der Anteil der Pflichtigen zum Ausgleich für den von ihr eingebrachten Mehrwert in Form von Vorzugsaktien gemäss Art. 654 ff. des Obligationenrechts zugeteilt wurde, mit dem Recht auf zwei Vorzugsdividenden im Gesamtbetrag von Fr. (vgl. dazu den Nachtrag #2 zur Transaktionsvereinbarung vom 6. März 2013). Weiter sollte das Umlaufvermögen möglichst bald mittels Sachübernahme (Einzelübertragung) übertragen werden, wobei gemäss Handelsregister beabsichtigt war, das gesamte Umlaufvermögen der Pflichtigen zum Preis von höchstens Fr. zu übernehmen. Darin miteingeschlossen war namentlich eine auf Stufe der Pflichtigen im Hinblick auf die bevorstehende wirtschaftliche Zusammenarbeit gebildete Umstrukturierungsrückstellung von Fr. Die D AG bildete ihrerseits auf das von ihr eingebrachte Umlaufvermögen im Umfang von Fr. eine gleich hohe Umstrukturierungsrückstellung. Beide Joint-Venture-Partner erhielten sodann zum Übernahmebetrag beim Gemeinschaftsunternehmen jeweils verzinsliches Darlehen gutgeschrieben, wobei vereinbart wurde, dass das von der D AG für die Einbringung des Umlaufvermögens gewährte Darlehen nicht zurückzuzahlen, sondern lediglich im vollen Umfang zu verzinsen sei (vgl. dazu wiederum den Nachtrag #2 zur Transaktionsvereinbarung vom 6. März 2013, insbesondere Ziff. 2.1). Während die Ausgliederung des operativen Geschäfts der Pflichtigen in das Gemeinschaftsunternehmen als steuerneutrale Umstrukturierung im Sinn von Art. 61 Abs. 1 DBG bzw. § 67 Abs. 1 StG akzeptiert wurde, blieb die geschäftsmässige Begründetheit der von der Pflichtigen gebildeten Umstrukturierungsrückstellung über Fr. (vgl. E. 3 nachstehend) und die steuerliche Behandlung der als Vorzugsdividende ausgeschütteten Ausgleichszahlung (vgl. E. 4 nachstehend) strittig.

### **E. 3.1.1**

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (lit. a bzw. Ziff. 1) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b bzw. Ziff. 2), wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b 2. Lemma bzw. Ziff. 2 lit. b). Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Die Ergebnisse der Geschäftsperioden verschiedener Perioden dürfen nach dem Periodizitätsprinzip nicht untereinander ausgeglichen werden, indem das Ergebnis einer Periode zugunsten oder zulasten einer anderen Periode vermindert oder erhöht wird (BGr, 2. Oktober 2019, 2C\_972/2018, E. 4.5; BGE 137 II 353 E. 6.4.4).

### **E. 3.1.2**

Bei einer Rückstellung handelt es sich um eine durch nicht bargeldwirksame Aufwandsbuchung gebildete Fremdkapitalposition, mit welcher einem tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachten, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannten Aufwand oder Verlust, der sich erwartungsgemäss erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklichen wird und dem kein zurechenbarer Gegenwert gegenüber steht, Rechnung getragen wird (Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, N. 1001; Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., Zürich 2020, § 15 N. 91; Peter Brülisauer/Marco Mühlemann in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 58 DBG N. 74). Handelsrechtlich müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Obligationenrecht [OR]). Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR dürfen Rückstellungen zudem insbesondere gebildet werden für: 1. regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen, 2. Sanierungen von Sachanlagen, 3. Restrukturierungen, 4. die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens. Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden (Art. 960e Abs. 4 OR).

### **E. 3.1.3**

Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung sind gemäss Art. 63 Abs. 1 DBG (vgl. ebenso Art. 29 Abs. 1 DBG) zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a); Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b); andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c) sowie künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 % des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch höchstens bis zu Fr. (lit. d). Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 DBG). Die Aufzählung der verschiedenen Arten von abziehbaren Rückstellungen (lit. a bis lit. d) ist abschliessend (Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 29 DBG N. 6).

### **E. 3.1.4**

Praxisgemäss ist zwischen (echten) Rückstellungen im engeren Sinn und unechten Rückstellungen bzw. Rücklagen zu differenzieren: Echte Rückstellungen oder Rückstellungen im engeren Sinn betreffen (Aussen-)Verpflichtungen im Sinn von Art. 29 Abs. 1 lit. a und 63 Abs. 1 lit. a DBG, die am Ende des Geschäftsjahres zwar bestehen, aber in ihrem Bestand und/oder ihrer Höhe noch nicht genau feststehen (vgl. BGE 147 II 209 E. 4.1.1). Hiervon abzugrenzen sind unechte Rückstellungen bzw. Rücklagen für andere im Geschäftsjahr unmittelbar bestehende Verlustrisiken im Sinn von Art. 29 Abs. 1 lit. c bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG, welche weder auf begründeten (Aussen-)Verpflichtungen beruhen noch das Umlaufvermögen betreffen und steuerlich nur dann geschäftsmässig begründet sind, wenn erstens das Verlustrisiko bereits im Geschäftsjahr selbst begründet worden ist, während für zukünftige Risiken keine Rückstellungen zulässig sind. Zweitens muss die Verwirklichung des Risikos auch unmittelbar, d. h. in der Regel im folgenden Geschäftsjahr drohen, während für Risiken, die zwar im Geschäftsjahr begründet wurden, deren vermögensschmälernde Wirkung jedoch nicht unmittelbar bevorsteht, keine Rückstellungen bzw. Rücklagen gebildet werden können. Die Möglichkeit zur Bildung entsprechender Rückstellungen bzw. Rücklagen ist restriktiv auszulegen und beschränkt

sich darauf, die Vermögenslage des Unternehmens zutreffend darzustellen (BGE 147 II 209 E. 4.2.2.1, unter Hinweis auf die bundesrätliche Botschaft, BBl 1983 III 169).

### **E. 3.1.5**

Sodann dürfen Rückstellungen im engeren und weiteren Sinn auch innerhalb eines Konzerns immer nur bei derjenigen Gesellschaft gebildet werden, bei welcher sie letzten Endes anfallen bzw. wo unmittelbar mit einem entsprechenden Mittelabfluss zu rechnen ist. Die Rechtfertigung individueller Rückstellungen kann damit nicht mit einem generellen "konzernweiten Umstrukturierungsrisiko" begründet werden (vgl. BGr, 9. Mai 1995, 2A.364/1992 = StE 1995 B 72.11 Nr. 3, E. 2c/aa).

### **E. 3.1.6**

Ist die Rückstellung gemäss Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG nicht als geschäftsmässig begründet einzustufen, ist ihr im Sinn der zutreffenden vorinstanzlichen Ausführungen auch mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern mangels kantonaler Spezialnorm im Kanton Zürich die steuerliche Anerkennung zu verwehren.

### **E. 3.1.7**

Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung ist von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt (Reich/Züger/Betschart, Art. 29 DBG N. 14). Dazu hat die steuerpflichtige Person die Rückstellung im Einzelnen sachlich zu begründen und nach Bestand und Umfang nachzuweisen, auch wenn es sich um Schätzungen handelt (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 64 StG N. 121 mit Verweis auf RB 2002 Nr. 110). Die Aufrechnung von bilanzierten Rückstellungen hingegen wirkt sich steuerbegründend aus, weshalb gemäss der allgemeinen Regel über die Verteilung der Beweislast im Steuerrecht nach Lehre und Rechtsprechung die tatsächlichen Voraussetzungen von der Steuerbehörde zu beweisen sind. Jedoch hat die steuerpflichtige Person auf Verlangen der Behörde über die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellungen Auskunft zu geben und sind diese bei fehlendem Nachweis ihrer Geschäftsmässigkeit steuerlich nicht anzuerkennen (vgl. VGr, 29. Januar 2020, SB.2019.00096/97, E. 3.3.2; BGr, 23. August 2010, 2C\_392/2009, E. 3.2).

### **E. 3.2.1**

Die Pflichtige legt in ihrer Beschwerde dar, dass der Zusammenschluss zweier unabhängiger und konkurrenzierender Unternehmen mannigfache Kosten nach sich ziehe, die primär aus den Integrationsanstrengungen und dem Abbau von Überkapazitäten erwachsen würden. Diese Kosten seien im vorliegenden Fall "auf Ebene der A/D AG" (d. h. dem Gemeinschaftsunternehmen) auf insgesamt Fr. geschätzt worden und mit je Fr. bei den beiden hälftig am Gemeinschaftsunternehmen beteiligten Joint-Venture-Partner passiviert worden. Dabei wurde in der Beschwerdeschrift insbesondere auf zusätzliche und zeitlich begrenzte externe Personalkosten (Fr. ), Personalmassnahmen (Fr. ), Mittelabflüsse infolge von Abschaltungskosten und ausserterminlicher Auflösung (Fr. ) sowie Kosten in Zusammenhang mit Standortverlegungen (Fr. ) verwiesen.

### **E. 3.2.2**

Bei der Umstrukturierungsrückstellung über Fr. handelt es sich nicht um im Geschäftsjahr bzw. der Steuerperiode 2013 bereits bestehende Verpflichtungen und damit auch nicht um echte Rückstellung im (engeren) Sinn von Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG, sondern allenfalls um

Rückstellungen im weiteren Sinn bzw. Rücklagen, welche nur bei unmittelbar drohendem Verlustrisiko gestützt auf Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG steuerwirksam gebildet werden könnten. Wie bereits im vorinstanzlichen Entscheid ausführlich dargelegt wurde, handelt es sich bei den von der Pflichtigen geltend gemachten Umstrukturierungsrückstellungen jedoch um Kostenpositionen, die erst nach erfolgreicher Abwicklung der Ausgliederung anzufallen drohten und entsprechend nicht bei den beiden Joint-Venture-Partnern, sondern beim Gemeinschaftsunternehmen anzusiedeln waren. Dies räumt auch die Pflichtige selbst ein, wenn in der Beschwerdeschrift (Rz. 73) ausdrücklich auf Kosten verwiesen wird, "die auf Ebene der A/D AG" (= A/D AG, d. h. dem Gemeinschaftsunternehmen) entstünden. Bereits aus diesem Grund fällt eine steuerliche Berücksichtigung auf Stufe der Pflichtigen bzw. der beiden Joint-Venture-Partner ausser Betracht und würde auf eine steuerrechtlich unzulässige freie Gewinnverteilung innerhalb des Konzerns hinauslaufen.

### **E. 3.2.3**

Der Umstand, dass die Revisionsstelle der Pflichtigen die Rückstellungen und deren Folgebewertungen jeweils bestätige, vermag die steuerliche Beurteilung nicht massgeblich zu beeinflussen, da damit lediglich die handelsrechtliche Rechtmässigkeit des Sachverhalts bestätigt wurde, die Pflichtige jedoch nicht vom Nachweis der Zulässigkeit bzw. geschäftsmässigen Begründetheit bzw. der Rückstellungen im Sinn der auch auf die kantonalen Steuern sinngemäss anwendbaren Art. 58 Abs. 1 lit. b und 63 Abs. 1 lit. c DBG entbunden wurde. Im Sinn der dargelegten Rechtslage und der vorinstanzlichen Erwägungen ist es steuerrechtlich weder zulässig noch geschäftsmässig begründet, wenn innerhalb eines Konzerns von einer Gesellschaft Rückstellungen gebildet werden, obwohl von Anfang an klar ist, dass die entsprechenden (zukünftigen) Aufwendungen letzten Endes bei einer anderen Gesellschaft anfallen werden. Mit der Ausgliederung der von der Umstrukturierung betroffenen Betriebsteile verschoben sich etwaige Umstrukturierungskosten bzw. -risiken von den beiden Joint-Venture-Partnern auf das Gemeinschaftsunternehmen, weshalb Umstrukturierungsrückstellungen allenfalls auf Stufe des Gemeinschaftsunternehmens, nicht aber auf Stufe der Pflichtigen geschäftsmässig begründet erscheinen. Die von der Pflichtigen gebildeten Umstrukturierungsrückstellungen erscheinen damit unzulässig bzw. geschäftsmässig unbegründet. Ein bei der Pflichtigen anfallender und im dargelegten Sinn zulässiger bzw. geschäftsmässig begründeter zukünftiger Restrukturierungsaufwand ist weder ersichtlich noch wird ein solcher substantiiert nachgewiesen. Vielmehr räumt die Pflichtige in ihrer Beschwerde selbst ein, dass die Kosten auf Ebene des Gemeinschaftsunternehmens entstanden seien (bzw. zu entstehen drohten), weshalb auch die von der Pflichtigen eventualiter beantragte Schätzung der Umstrukturierungsrückstellung nach pflichtgemäßem Ermessen entfällt.

### **E. 3.2.4**

Steuerwirksame Umstrukturierungsrückstellungen hätten demnach allenfalls auf Ebene des Gemeinschaftsunternehmens, nicht aber auf Ebene der beiden Joint-Venture-Partner bzw. der Pflichtigen vorgenommen werden müssen. Da die Bildung steuerwirksamer Umstrukturierungsrückstellungen auf Ebene der Pflichtigen unabhängig von der handelsrechtlichen Rechtmässigkeit steuerrechtlich unzulässig bzw. geschäftsmässig unbegründet war, kann offenbleiben, inwieweit während nachfolgender Geschäftsjahre die gebildeten Rückstellungen aufgelöst wurden bzw. dies aus den unbereinigten Rückstellungsbeträgen überhaupt ersichtlich ist.

#### **E. 4.1.1**

In Bezug auf die steuerrechtliche Qualifikation der Vorzugsdividende ging das kantonale Steueramt ursprünglich von einem steuerbaren Ertrag aus, weil die im Voraus fixierte Vorzugsdividende an die Stelle der ursprünglich vereinbarten Ausgleichszahlung getreten sei und lediglich die Zahlungsart definiere. Das Steuerrekursgericht vertrat hingegen die Auffassung, dass sich die Joint-Venture-Partner zwar bereits mit der Transaktionsvereinbarung vom 6. März 2013 auf eine Ausgleichszahlung über Fr. verständigt und sich mit der beschlossenen Kapitalerhöhung durch Sachübernahme vom 2. Oktober 2013 unwiderruflich zur Übertragung ihres operativen Geschäfts verpflichtet hätten. Allerdings sei unmittelbar vor der eigentlichen Ausgliederung die hierfür ursprünglich vorgesehene Ausgleichszahlung zugunsten einer erst später vom Gemeinschaftsunternehmen zu leistenden Vorzugsdividende in selber Höhe gestrichen worden, welche handelsrechtlich bzw. ertragsseitig erst im Ausschüttungszeitpunkt und noch nicht im Geschäftsjahr 2013 erfasst werden könne. Steuerrechtlich ging das Steuerrekursgericht jedoch von einer Steuerumgehung aus, da unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise die vom Gemeinschaftsunternehmen auszuschüttende Vorzugsdividende eigentlich von der Joint-Venture-Partnerin stammte, welche sich durch die Einbringung ihres Umlaufvermögens gegen Einräumung eines "nicht rückzahlbaren" Darlehens bereits in der strittigen Steuerperiode in Höhe der ursprünglich vereinbarten Ausgleichszahlung entreichert habe, während im Gegenzug derselbe Betrag (als Vorzugsdividende) bis Ende 2016 der Pflichtigen zufließen sollte. Da diese ungewöhnliche Vertragsausgestaltung allein steuerlichen Motiven gedient habe, sei von einer Steuerumgehungsabsicht auszugehen und die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung im Ergebnis nicht zu beanstanden.

#### **E. 4.1.2**

Die Pflichtige räumt vor Verwaltungsgericht ein, dass die Vorzugsdividende als Entschädigung bzw. Ausgleich zwischen den beiden Joint-Venture-Partnern für die Einbringung des höherwertigen Geschäftsbetriebs der Pflichtigen in das Gemeinschaftsunternehmen diene. Dieses Vorgehen sei jedoch üblich und ihr bzw. ihrer Joint-Venture-Partnerin hätten auch steuerneutrale Umsetzungsmöglichkeiten offengestanden, was eine Umgehungsabsicht ausschliessen würde. Sodann sei die Ausübung des Vorzugsdividendenrechts an die Erzielung künftiger Gewinne auf Stufe des Gemeinschaftsunternehmens geknüpft gewesen und die steuerliche Beurteilung mangels steuerlicher Korrekturgrundlagen gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip im Zuflusszeitpunkt vorzunehmen.

#### **E. 4.2.1**

Es ist zwischen den Parteien grundsätzlich nicht mehr strittig, dass die vereinbarte Dividendenzahlung zumindest wirtschaftlich als Ausgleichszahlung der Joint-Venture-Partnerin an die Pflichtige zu betrachten ist, wenngleich zivilrechtliche Dividendenschuldnerin grundsätzlich das Gemeinschaftsunternehmen war. Dies erschliesst sich auch daraus, dass die Vereinbarung der Vorzugsdividende zwischen den Joint-Venture-Partnern und nicht mit dem Gemeinschaftsunternehmen getroffen wurde. Sodann wird weder vom kantonalen Steueramt noch von der Pflichtigen vor Verwaltungsgericht substantiiert infrage gestellt, dass die Vorzugsdividende handelsrechtlich erst zum Ausschüttungszeitpunkt ertragswirksam bei der Pflichtigen zu verbuchen war und deshalb nach dem Massgeblichkeitsprinzip keine steuerlichen Folgen

für die Steuerperiode 2013 haben konnte, sofern nicht die subjektiven und objektiven Voraussetzungen einer Steuerumgehung nachweisbar sind.

#### **E. 4.2.2**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element; BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen; BGr, 14. Mai 2020, 2C\_652/2018, E. 4.2.1). Eine Steuerumgehung kommt nur in ausserordentlichen Situationen infrage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) ■ abgesehen von den steuerlichen Aspekten ■ jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. BGE 142 II 399 E. 4.2; BGE 138 II 239 E. 4.1; BGr, 14. Mai 2020, 2C\_652/2018, E. 4.2.1; BGr, 5. Oktober 2018, 2C\_119/2017, E. 3.1). Das Vorliegen der Voraussetzungen ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, wobei die Beweislast nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie der Steuerbehörde obliegt (BGr, 11. Oktober 2019, 2C\_171/2019, E. 5.2.3). Liegt tatsächlich eine Steuerumgehung vor, so ist im konkreten Einzelfall der Besteuerung jene Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGr, 26. Oktober 2017, 2C\_168/2017, E. 3.2).

#### **E. 4.2.3**

Im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen erscheint das von den Joint-Venture-Partnern gewählte Vorgehen ungewöhnlich: Wie bereits dargelegt wurde, stammt die vom Gemeinschaftsunternehmen auszuschüttende Vorzugsdividende bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eigentlich von der Joint-Venture-Partnerin, welche sich durch die Einbringung ihres Umlaufvermögens gegen Einräumung eines "nicht rückzahlbaren" Darlehens bereits in der strittigen Steuerperiode in Höhe der ursprünglich vereinbarten Ausgleichszahlung entreichert hatte, während im Gegenzug derselbe Betrag bis Ende 2016 der Pflichtigen zufließen sollte. Ungewöhnlich ist dabei weniger die Auszahlung einer Vorzugsdividende, sondern deren Verknüpfung bzw. Absicherung mit dem "nicht rückzahlbaren" Darlehen, womit die Vorzugsdividende bei üblichen Geschäftsgang weitgehend von der Erzielung künftiger Gewinne auf Stufe des Gemeinschaftsunternehmens entkoppelt wurde. Lediglich bei einem extrem nachteiligen und kaum zu erwartenden Geschäftsgang wäre es denkbar gewesen, dass die Ausübung des Vorzugsdividendenrecht an handelsrechtlichen Kapitalschutzbestimmungen (namentlich die Ausschüttungssperre gemäss Art. 671 Abs. 3 OR) hätte scheitern können. Eine bei Geschäftsübernahmen häufig anzutreffende und an den künftigen Geschäftsgang gekoppelte Earn-out-Klausel oder eine übliche erfolgsabhängige Vorzugsdividende liegt damit gerade nicht vor (vgl. Markus Vischer, Earn out-Klauseln in Unternehmenskaufverträgen, SJZ 98 [2002] Nr. 21, 509 ff. und Peter Vogt Nedim/Martin Liebi, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530■964 OR inkl.

Schlussbestimmungen, 5. A., Basel 2016, Art. 654■656 N. 3). Das von den beiden Joint-Venture-Partnern gewählte Vorgehen erscheint damit ungewöhnlich und ergibt bei Ausblendung steuerrechtlicher Aspekte wirtschaftlich wenig Sinn (objektives Element).

#### **E. 4.2.4**

Entgegen der Darstellung der Pflichtigen musste die Vorzugsdividende damit nicht erst durch Gewinne verdient werden, wobei mangels anderer ersichtlicher Gründe offenkundig Steuervermeidungsabsichten ausschlaggebend für die ungewöhnliche Rechtsausgestaltung und den Ersatz der bereits vereinbarten Ausgleichszahlung waren (subjektives Element).

#### **E. 4.2.5**

Die über das Gemeinschaftsunternehmen in Form einer Vorzugsdividende abgewickelte Ausgleichszahlung führte sodann wegen des Beteiligungsabzugs im Sinn von Art. 69 ff. DBG bzw. § 72 ff. StG zu einer erheblichen Steuerersparnis auf Ebene der Pflichtigen. Die in der Beschwerdeschrift der vorgenommenen Ausschüttung einer Vorzugsdividende gegenübergestellte (hypothetische) "alternative Verbuchung" stellt hingegen einen wirtschaftlich erheblich abweichenden Sachverhalt dar, welcher schon allein deshalb nicht mit dem gewählten Vorgehen vergleichbar ist, weil es die vereinbarte Nichtrückzahlbarkeit des von der Joint-Venture-Partnerin an das Gemeinschaftsunternehmen gewährten Darlehens unberücksichtigt lässt. Gerade dieses Vorgehen ist jedoch Hauptgrund dafür, dass die Vorzugsdividende wirtschaftlich als eine Leistung der Joint-Venture-Partnerin an die Pflichtige aufzufassen und damit analog einer direkten Ausgleichszahlung an die Pflichtige zu besteuern ist. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Rückzahlungsverpflichtung bei einem Darlehen ein konstitutives Element darstellt (vgl. Art. 312 des Obligationenrechts [OR]) und das von der Joint-Venture-Partnerin an das Gemeinschaftsunternehmen gewährte "nicht zurückzubezahlen(de)" Darlehen (vgl. Ziff. 2.1 des Nachtrags #2 zur Transaktionsvereinbarung vom 6. März 2013) offenkundig dazu diente, die Auszahlung der vereinbarten Vorzugsdividende (weitgehend) unabhängig vom Geschäftsverlauf sicherzustellen. Damit ist im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen auch das effektive Element gegeben und der Steuerumgehungsstatbestand vollständig erfüllt. Dies führt zur Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihr aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1■3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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