

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00105 vom 11. Januar 2016**

ZH Verwaltungsgericht, 2016-01-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2015.00105](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00105)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00105 du 11 janvier 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00105 del 11 gennaio 2016

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | Realisationszeitpunkt bei Dividendenbeschluss und indirekter Teilliquidation. [In Abhängigkeit zu einem beabsichtigten Aktienverkauf beschloss die Generalversammlung einer AG im Jahr 2010 zunächst mit altem Aktionariat über die Ausschüttung einer "Dividende", welche jedoch erst nach erfolgtem Aktienverkauf an die Altaktionäre ausgeschüttet werden sollte. Hernach beschloss die Generalversammlung 2011 - nach dem noch im Vorjahr erfolgten Aktienverkauf - mit neuem Aktionariat über die Ausschüttung einer "Dividende" an die früheren Aktionäre bzw. Aktienverkäufer. Kurz darauf erfolgte die Auszahlung der beschlossenen "Dividende" an die ehemaligen Aktionäre, welche beim hierbei als Altaktionär ebenfalls begünstigten Pflichtigen in der Steuerperiode 2011 als Dividendenertrag besteuert wurde, von diesem jedoch als steuerfreier Kapitalgewinn betrachtet wird.] Verfahrensvereinigung, Kognition und Novenrecht (E. 1). Realisationszeitpunkt bei Dividendenbeschluss und bei Qualifikation als indirekte Teilliquidation: Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Die Fälligkeit der Leistung ist hierbei nicht erforderlich, vielmehr reicht es in der Regel aus, wenn die eigene (Gegen-)Leistung bereits vollständig erbracht wurde. Einkommenssteuerrechtlich fliessen Dividenden damit grundsätzlich im Zeitpunkt der Beschlussfassung durch die GV und nicht erst zum tatsächlichen Auszahlungszeitpunkt zu. Sofern im vorliegenden Fall im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen einkommenssteuerlich tatsächlich von einer bereits 2010 durch die GV beschlossenen Dividendenzahlung auszugehen wäre, hätte diese demnach bereits in der Steuerperiode 2010 zur Besteuerung gelangen müssen. Die vorinstanzlich vorgenommene Qualifikation als Dividende an die ehemaligen Aktionäre erscheint jedoch fragwürdig, handelt es sich doch bei der im Zusammenhang mit dem Aktienverkauf beschlossenen Zahlung der Sache nach um eine Gegenleistung an die bisherigen Aktionäre für den Verkauf von deren Aktienpaketen, welche allenfalls als Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation einkommenssteuerlich zu erfassen ist. Jedenfalls wäre ein steuerbarer Vermögens- oder Liquidationsertrag in der Steuerperiode 2010 zu versteuern gewesen (E. 2 und E. 3). Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Gutheissung der Beschwerden.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011 Direkte

Bundessteuer 2011, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: Pflichtige) war bis zum Verkauf seines Aktienpakets von 3½ Aktien (von insgesamt 300 Aktien) an der C AG (heute D AG) beteiligt. In der Steuererklärung 2011 deklarierte er einkommensseitig allein seine AHV-Rente und einen geringfügigen Wertschriftenertrag. Im Wertschriftenverzeichnis deklarierte er jeweils unter der Bezeichnung "E AG" sowohl einen Bruttoertrag von Fr. ... als Wert mit Verrechnungssteuerabzug als auch einen Bruttoverlust im selben Betrag als Wert ohne Verrechnungssteuerabzug, woraus per Saldo zwar kein steuerbarer Ertrag, aber ein Verrechnungssteueranspruch von Fr. ... resultieren sollte. Zu dieser Deklaration gab der Pflichtige im Wertschriftenverzeichnis an, dass es sich beim Wert mit Verrechnungssteuerabzug um eine "[i]n der Höhe garantierte zweite Tranche des Kaufpreises" handle. In seinen Bemerkungen zur Steuererklärung führte er hierzu sinngemäss aus, dass er (bzw. sein Sohn als Zahlungsempfänger) den Betrag von Fr. ... brutto am 18. Mai 2011 netto, d. h. nach Abzug der Verrechnungssteuer von 35 Prozent, ausbezahlt erhalten habe. Eine entsprechende Ausschüttung sei am 19. Juli 2010 (recte: 29. Juni 2010) durch die Generalversammlung (GV) der C AG als "garantierter Dividendenanspruch" beschlossen worden, es handle sich aber obligationen- und steuerrechtlich um keine Dividende, da der GV-Beschluss die Bestimmungen zum Kapitalschutz verletzt habe und damit aktienrechtlich nichtig sei. Vielmehr handle es sich wirtschaftlich um einen steuerfreien Kapitalgewinn aus dem Verkauf von Aktien im Privatvermögen. Nach weiteren Abklärungen wurde die Ausschüttung der C AG mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 5. Juli 2013 als Dividende und damit als steuerbarer Vermögensertrag erfasst. Entsprechend wurden dem Pflichtigen Fr. ... als Wertschriftenertrag aufgerechnet, unter gleichzeitiger Gewährung des geltend gemachten Verrechnungssteueranspruchs von Fr. .... Aufgrund des höheren Einkommens erhöhte sich auch der Selbstbehalt der vom Pflichtigen steuermindernd geltend gemachten Krankheitskosten. Hieraus resultierte für die direkte Bundessteuer 2011 ein steuerbares Einkommen von Fr. ... und für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 ein steuerbares Einkommen von Fr. ..., bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. .... Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 2. April 2015 ab. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel und ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wies das Steuerrekursgericht am 12. August 2015 ab. III. Mit Beschwerde vom 23. September 2015 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, es seien die vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 und die direkte Bundessteuer 2011 ohne Berücksichtigung der am 18. Mai 2011 erhaltenen Zahlung von Fr. ... festzusetzen. Eventualiter wurde eine Rückweisung zum Neuentscheid beantragt. Weiter beantragte der Pflichtige für das vorinstanzliche und das verwaltungsgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. ... bzw. Fr. ... (insgesamt Fr. ...). "Eventualiter" sei sein Rechtsvertreter zum unentgeltlichen Rechtsbeistand zu bestellen und auf eine Kostenerhebung zu verzichten. "Subeventualiter" sei ihm die unentgeltliche Prozessführung zu gewähren. Während sich die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie das Gemeindesteuernamt nicht vernehmen liessen und das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte, verzichtete das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung. Mit Eingaben vom 27. Oktober 2015 und 19. November 2015 reichte der Rechtsvertreter des Pflichtigen unaufgefordert weitere Unterlagen nach und ergänzte seine Beschwerde. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2011 (SB.2015.00105) und direkter Bundessteuer 2011 (SB.2015.00106) betreffen denselben

Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden ( RB 1999 Nr. 147 ). In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5). 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt bei den Staats- und Gemeindesteuern wie bei der direkten Bundessteuer das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548). Bei den mit Eingaben vom 27. Oktober 2015 und 19. November 2015 unaufgefordert nachgereichten Unterlagen und Ergänzungen, handelt es sich um nachgeschobene Beschwerdeergänzungen, welche auch nicht durch das Replikrecht des Pflichtigen gedeckt sind. Inwieweit diese und die mit der Beschwerde vom 23. September 2015 eingereichten Unterlagen novenrechtlich zu berücksichtigen sind, kann jedoch offenbleiben, da die Beschwerde im Sinn nachstehender Erwägungen ohnehin gutzuheissen ist.

### **E. 2.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen und vorbehaltlich der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG; § 16 Abs. 1 und 3 StG). Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art.

### **E. 2.2**

Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Die Fälligkeit der Leistung ist hierbei nicht erforderlich, vielmehr reicht es in der Regel aus, wenn die eigene (Gegen-)Leistung bereits vollständig erbracht wurde (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 10 Rz. 54).

### **E. 2.3**

Einkommenssteuerrechtlich fliessen Dividenden damit grundsätzlich im Zeitpunkt der Beschlussfassung durch die GV und nicht erst zum tatsächlichen Auszahlungszeitpunkt zu (BGr, 7. Mai 2004, StE 2005 A 24.21 Nr. 16, E. 4). Dividenden können handelsrechtlich aber nur ausgeschüttet werden, wenn nach den gesetzlich vorgeschriebenen Zuweisungen an die Reserven (vgl. Art. 671 des Obligationenrechts [OR]) verwendbares Eigenkapital (Art. 674 Abs. 1 OR) sowie ein GV-Beschluss über die Höhe der Dividende (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR), eine von der Revisionsstelle geprüfte Jahresrechnung und ein von der Revisionsstelle geprüfter Antrag des Verwaltungsrates über die Verwendung des Bilanzgewinns (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR, Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 OR) vorliegen.

### **E. 2.4**

Die Aktionäre der C AG haben bereits an der GV vom 29. Juni 2010 ohne Gegenstimme einen "garantierten Dividendenanspruch von Fr. ... für das Geschäftsjahr 2010" beschlossen, welcher (nach erfolgte m Aktienverkauf an die E AG ) "im Frühjahr 2011" an die "bisherigen Aktionäre" ausbezahlt werden sollte (vgl. Ziff.

### **E. 2.5**

Die Vorinstanzen scheinen im GV-Beschluss vom 29. Juni 2010 die Grundlage für die im Mai 2011 an den Sohn des Pflichtigen entrichtete und als Dividende qualifizierte Zahlung zu sehen. Auch in der Dividendenanzeige vom 17. Mai 2011 wird ausdrücklich auf den Beschluss der GV vom 29. Juni 2010 Bezug genommen. Sofern im vorliegenden Fall im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen einkommenssteuerlich tatsächlich von einer bereits 2010 durch die GV beschlossenen Dividendenzahlung auszugehen wäre, hätte diese jedoch nach zitierter Praxis (BGr, 7. Mai 2004, StE 2005 A 24.21 Nr. 16, E. 4) bereits in der Steuerperiode 2010 zur Besteuerung gelangen müssen .

### **E. 2.6**

Indes konnte die GV der C AG am 29. Juni 2010 ohnehin nicht gültig über die Verwendung des Geschäftsergebnisses 2010 entscheiden, da hierzu weder eine von der Revisionsstelle geprüfte Jahresrechnung 2010 vorlag noch hinreichend verwendbares Eigenkapital vorhanden war. Damit konnte erst anlässlich der GV der C AG vom 16. Mai 2011 gültig über die Verwendung des Geschäftsergebnisses 2010 entschieden werden , wobei auch hier allenfalls Kapitalschutzbestimmungen verletzt und ein zu hoher Dividendenbetrag ausgeschüttet wurde. Auch im Form. 103 bezüglich "Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien, Partizipations- und Genussscheine" vom 20. Mai 2011 wird nicht auf die GV vom 29. Juni 2011, sondern auf die GV vom "10. Mai 2011" (recte: 16. Mai 2011) Bezug genommen. Sodann erfolgte auch die Dividendenzahlung (erst) unmittelbar nach der GV vom 16. Mai 2011. An der GV vom 16. Mai 2011 wurde aber keineswegs eine Dividendenzahlung an d en Pflichtigen und die übrigen ehemaligen Aktionäre der C AG beschlossen: Da der Pflichtige mit dem Verkauf seiner Aktien auch seiner Vermögensrechte verlustig gegangen ist, war er 2011 überhaupt nicht mehr dividendenberechtigt. Vielmehr ist der GV-Beschluss vom 16. Mai 2011 dahingehend aufzufassen, dass das neue Aktionariat sich selbst zunächst eine Dividende ausbezahlt, diese jedoch in Nachachtung ihrer bereits 2010 eingegangener Verpflichtung gegenüber den früheren Aktionären bzw. Aktienverkäufern an letztgenannte weitergeleitet hat. So steht es dem dividendenberechtigten Aktionariat selbstverständlich frei, einen anderen Zahlungsempfänger zu bezeichnen und damit zugleich Verbindlichkeiten aus früheren

Aktienkäufen zu begleichen. Hintergrund der zur Beurteilung stehenden und als "Dividende 2010" bezeichneten Ausschüttung waren damit nicht die aktuellen Beteiligungsverhältnisse und Vermögensrechte der Aktionäre, sondern der bereits 2010 vereinbarte und vollzogene Aktienkauf. Auf diese Zahlung haben die früheren Aktionäre jedoch spätestens dann einen festen Rechtsanspruch erworben, als sie ihre Anteile der E AG übereignet haben und damit ihren eigenen Verpflichtungen als Verkäufer nachgekommen sind. Der GV-Beschluss vom 29. Juni 2010 (sowie die hierzu getroffene Vereinbarung mit der E AG) ist hingegen dahingehend zu interpretieren, als dass ein Teil des bereits 2010 vereinbarten Kaufpreises aus der erst im Frühjahr 2011 anfallenden Dividende 2010 beglichen (und somit auch erst zu diesem Zeitpunkt fällig) werden sollte.

### **E. 2.7**

Damit ist die vorinstanzlich vorgenommene Qualifikation als Dividende an die ehemaligen Aktionäre fragwürdig, handelt es sich doch bei der im Zusammenhang mit dem Aktienverkauf an die E AG im Jahr 2010 beschlossenen Zahlung der Sache nach um eine Gegenleistung an die bisherigen Aktionäre für den Verkauf von deren Aktienpaketen, welche im Sinn nachstehender Erwägungen allenfalls als Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation einkommenssteuerlich zu erfassen ist. Hiervon scheint grundsätzlich auch der Pflichtige auszugehen (vgl. S.

### **E. 7**

des GV-Protokolls der C AG vom 29. Juni 2010; erstellt am 19. Juli 2010). Die Verwendung des Geschäftsergebnisses 2010 war sodann auch Gegenstand eines weiteren GV-Beschlusses der C AG vom 16. Mai 2011, in welchem auf Antrag des Verwaltungsrats einstimmig einer "Dividendenzahlung 2010" in Höhe von Fr. ... zugestimmt wurde.

### **E. 10**

f. der Beschwerdeschrift). 3. 3.1 Als Ertrag aus beweglichem Vermögen gilt gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG und § 20a Abs. 1 lit. a StG auch der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war. In diesen Konstellationen entnimmt die Käuferin der erworbenen Gesellschaft Mittel zur Finanzierung des Kaufpreises, wodurch sich der Wert der Gesellschaft und entsprechend auch der Wert der Beteiligung reduziert. Die Gesellschaft wird teilweise liquidiert. Die der Gesellschaft entnommenen Mittel fliessen dem Verkäufer indirekt über die Käuferin in Form des Kaufpreises zu (sogenannte indirekte Teilliquidation). Gilt für die Käuferin das Buchwertprinzip, erzielt der Verkäufer im Umfang der entnommenen Substanz nicht einen steuerfreien Kapitalgewinn, sondern einen steuerbaren Ertrag aus beweglichem Vermögen (vgl. hierzu Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, 2. A., Basel 2008, Art. 20a DBG N. 8 ff.; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 20a StG N. 6 ff.; Kreisschreiben Nr. 14 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [EStV] bezüglich Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten ["indirekte Teilliquidation"] vom 6. November 2007 [KS

EStV Nr. 14] ). Eine derartige indirekte Teilliquidation kann auch gegeben sein, wenn die Käuferin einen Teil des Kaufpreises dadurch zu entrichten verspricht, dass sie den bisherigen Aktionären als Gegenleistung auch nach dem Verkauf noch die Auszahlung bzw. Weiterleitung einer "Dividende" zusichert. Anstatt dass die Verkäufer der Anteilsrechte die überschüssigen Gesellschaftsmittel vor dem Verkauf im Rahmen einer steuerbaren Dividende beziehen (und damit der steuerfreie Verkaufspreis tiefer angesetzt worden wäre), werden diese an die Käufergesellschaft mitverkauft, welche hieraus wiederum den Kaufpreis refinanziert.

3.2 Bei einer indirekten Teilliquidation muss innert 5 Jahren ab dem Verkauf nicht betriebsnotwendige Substanz, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war, zwecks Finanzierung des Kaufpreises entnommen werden. Handelsrechtlich ausschüttungsfähig ist bei einer Aktiengesellschaft das ausgewiesene Eigenkapital der letzten handelsrechtskonformen Bilanz vor dem Verkauf der Zielgesellschaft abzüglich des Aktienkapitals sowie der maximal möglichen gesetzlichen Reserven gemäss Art. 671 ff. OR. Seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips sind Ausschüttungen von Reserven aus Kapitaleinlagen an die Aktionäre steuerfrei (Art. 20 Abs. 3 DBG; § 20 Abs. 3 StG), weshalb die für die indirekte Teilliquidation massgeblichen handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven um allfällige Reserven aus Kapitaleinlagen zu kürzen sind. Nichtbetriebsnotwendige Substanz ist zu vermuten, wenn nach dem Verkaufszeitpunkt Ausschüttungen aus der Zielgesellschaft erfolgen, die über den ordentlich erwirtschafteten Gewinnen liegen (KS EStV Nr. 14, Ziff. 4.6.3). Die E AG sicherte den (damaligen) Aktionären neben einer Entschädigung für die Aktienübertragung in Höhe von Fr. ... auch eine nach dem Verkauf zahlbare (bzw. weiterzuleitende) "Dividende" in Höhe von Fr. ... zu. Diese an die Altaktionäre nach dem Verkauf ausgeschüttete Zahlungen ("Dividende") sind damit als ein bis zum Ausschüttungstermin gestundeter Teil des vereinbarten Kaufpreises und damit (auch) als Substanzausschüttung an die Käuferin zu betrachten. Die Ausschüttung erfolgte bereits im Folgejahr nach dem Verkauf und somit innert der 5-Jahres-Sperrfrist. Die Zahlung wurde hierbei nicht allein aus dem ordentlichen Jahresgewinn nach dem Verkaufsjahr, sondern zumindest teilweise auch aus handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven und nicht betriebsnotwendiger Substanz finanziert. Inwieweit darüber hinaus auch handelsrechtlich nicht ausschüttungsfähige Reserven ausgeschüttet wurden, spielt lediglich für den Besteuerungsumfang eine Rolle.

3.3 Weiter setzt die indirekte Teilliquidation die Mitwirkung der Verkäuferschaft voraus. Eine solche ist gemäss Art. 20a Abs. 2 DBG bzw. § 20a Abs. 2 StG gegeben, wenn der Verkäufer weiss oder wissen musste, dass der (Ziel-)Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Hierbei genügt es bereits, wenn der Verkäufer mit dem Verkauf eine Situation schafft, bei der er weiss oder wissen muss, dass sie zu einer Substanzentnahme durch die Käuferin führt (KS EStV Nr. 14, Ziff. 4.7). Vorliegend genehmigten die Aktionäre der C AG an der bereits erwähnten GV vom 29. Juni 2010 einstimmig das vorgesehene Prozedere hinsichtlich dem geplanten Verkauf an die E AG, wobei sie auch über die erst nach dem Verkauf geplante Ausschüttung einer "Dividende" durch die Käuferin ins Bild gesetzt wurden. Damit ist die erforderliche Mitwirkung gegeben.

3.4 Eine indirekte Teilliquidation setzt sodann den Verkauf einer qualifizierten Beteiligung von 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital der Zielgesellschaft voraus. Verkauft mehrere Personen gemeinsam zu gleichen Konditionen, wird die erforderliche qualifizierte Beteiligung erreicht, wenn alle veräusserten Beteiligungsrechte von Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz zusammen mindestens 20 Prozent am

Grund- oder Stammkapital der Zielgesellschaft ausmachen (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG; § 20a Abs. 1 lit. a StG). Da nur der Verkauf aus dem Privat- ins Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristische Person mit einem steuerrelevanten Systemwechsel vom Kapitaleinlage- ins Buchwertprinzip einhergeht, muss sich die erforderliche qualifizierte Beteiligung im Privatvermögen der Verkäuferschaft befunden haben. Auch bei gemeinsam verkauften Einzelbeteiligungen müssen mindestens 20 Prozent aus dem Privatvermögen der einzelnen Verkäufer stammen (vgl. Richner et al., § 20a StG N. 24; KS EStV Nr. 14, Ziff. 4.2 und 5.1.2). Die Aktionäre der C AG erklärten sich gemäss Ziff. 7 des GV-Protokolls der C AG vom 29. Juni 2010 einstimmig damit einverstanden, ihre Aktien an die E AG zu verkaufen und zu diesem Zweck ihre Aktien zu zedieren und dem Verwaltungsratspräsidenten zuzustellen. Aufgrund der gemeinsamen Willensbildung und dem koordinierten Vorgehen ist der Verkauf einer qualifizierten Beteiligung nicht ausgeschlossen, selbst wenn der Pflichtige selbst lediglich 3 ½ von 300 Aktien (1,167 %) verkaufte. Fraglich ist lediglich, ob es hierbei auch zum erforderlichen Systemwechsel bei mindestens 20 Prozent der veräusserten Beteiligungen gekommen ist: Laut dem Aktionärsverzeichnis des Geschäftsberichts 2009 der C AG wurden vor dem Verkauf knapp 24 Prozent der Aktien der C AG durch natürliche Personen gehalten. Lediglich beim Aktienpaket des Pflichtigen ist aufgrund der Aktenlage erstellt, dass ein im Privatvermögen gehaltenes Aktienpaket an die E AG verkauft wurde (vgl. aber auch E. 3.6 nachstehend). Bei den übrigen natürlichen Personen, welche ihre Aktien veräusserten, ist hingegen unklar, ob sich diese vor dem Verkauf im Privatvermögen oder Geschäftsvermögen befunden haben und es damit zu einem steuerrelevanten Systemwechsel gekommen ist. Der Verkauf einer qualifizierten, im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung von 20 Prozent ist damit nicht erstellt, kann aber offenbleiben, da es in der zur Beurteilung stehenden Steuerperiode 2011 ohnehin zu keinem steuerbaren Zufluss aus indirekter Teilliquidation gekommen ist.

3.5 Der steuerbare Vermögensertrag aus einer indirekten Teilliquidation ist derjenigen Steuerperiode zuzuschlagen, in welcher der qualifizierende Verkauf stattgefunden hat, während der Zeitpunkt der Substanzentnahme nicht massgeblich ist (Richner et al., § 20a StG N. 8). Abzustellen ist in der Regel auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts (Richner et al., § 20a StG N. 8; KS EStV Nr. 14, Ziff. 4.4), spätestens jedoch auf den Zeitpunkt der Übergabe der Beteiligung (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 20a DBG N. 17). Sind bereits rechtskräftig veranlagte Steuerjahre betroffen, werden die Steuern im Nachsteuerverfahren erhoben (Art. 151 ff. DBG; § 160 ff. StG). Wie sich bereits aus dem GV-Protokoll vom 29. Juni 2010 und dem Aktenstand vor Vorinstanz entnehmen lässt, haben jedoch sowohl der (allenfalls) qualifizierende Verkauf (Verpflichtungsgeschäft) als auch die Übergabe der Beteiligungen an die Käuferin noch in der Steuerperiode 2010 stattgefunden, weshalb ein allfälliger steuerbarer Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation nicht in der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2011 realisiert worden ist.

3.6 Anzuführen ist, dass gemäss Schreiben der F AG vom 6. September 2012 von einem "Rückkauf" der Aktien die Rede ist. Der Rückkauf eigener Beteiligungsrechte durch die C AG wäre (auch bei treuhänderischer Übereignung) allenfalls als Erwerb eigener Beteiligungsrechte zu betrachten und bei Überschreitung der Prozentlimiten nach Art. 659 OR als direkte Teilliquidation zu behandeln (vgl. Richner et al., § 20 StG N. 128 ff.; Michael Buchser/Thomas Jaussi, Zivil- und steuerrechtliche Probleme beim direkten und indirekten Rückkauf eigener Aktien, ASA 70 [2001/2002] S. 619 ff.). Auch diesfalls wäre der Vermögenszufluss jedoch in der hier nicht zur Beurteilung stehenden Steuerperiode 2010 erfolgt. Damit kann offenbleiben, ob tatsächlich

ein steuerbarer Vermögens- oder Liquidationsertrag angefallen ist, da dieser vom Pflichtigen in jedem Fall in der Steuerperiode 2010 zu versteuern wäre. 3.7 Die Steuerbehörde wird allenfalls in einem separaten (Nachsteuer-)Verfahren zu bestimmen haben, ob und in welchem Umfang ein bereits im Jahr 2010 realisierte r Vermögens- bzw. Liquidationsertrag in der Steuerperiode 2010 zur Besteuerung gelangt. Inwiefern sich die steuerlichen Korrekturen auf den Anspruch des Pflichtigen auf Ergänzungsleistungen zur AHV/IV (2010 und 2011) auswirken, bildet nicht Gegenstand dieses Verfahrens. 3.8 Im Sinn einer periodengerechten Zuordnung ist die Beschwerde damit in jedem Fall gutzuheissen. Auf die vorinstanzlich vorgenommene Aufrechnung von Fr. ... ist zu verzichten und die abzugsfähigen Krankheits- und Unfallkosten sind entsprechend zu korrigieren. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der Pflichtige entsprechend seiner Steuerdeklaration 2011 für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem Einkommen von (gerundet) Fr. ... zu veranlagern und für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem Vermögen von Fr. ... einzuschätzen ist. 4. 4.1 Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des vorinstanzlichen und verwaltungsgerichtlichen Verfahrens de n Beschwerde gegnern aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) , welche den Beschwerdeführer für das vorinstanzliche und verwaltungsgerichtliche Verfahren zu entschädigen haben (§ 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). Die Höhe der Entschädigung richtet sich nicht nach dem tatsächlichen Aufwand des Rechtsvertreters und muss lediglich angemessen, nicht aber kostendeckend sein (RB 1992 Nr. 34). Dabei ist der Bedeutung der Streitsache und den rechtlichen und / oder tatsächlichen Schwierigkeiten des Prozesses, dem Zeit- und Arbeitsaufwand und den Barauslagen Rechnung zu tragen. Da der Beschwerdeführer vorliegend nicht durch einen Rechtsanwalt vertreten wird, kann auch für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht auf die Anwaltsgebührenverordnung vom 8. September 2010 (AnwGebV) abgestellt werden und steht i h m nicht die volle Parteientschädigung einer anwaltlich vertretenen Partei zu (zu deren Berechnung vgl. RB 2007 Nr. 5) . Angesichts des geringen Streitwerts erscheint eine Entschädigung von insgesamt Fr. ... für das vorinstanzliche Verfahren und das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht angemessen. 4.2 Die "eventualiter" beantragte unentgeltliche Rechtsverteiständung bzw. das "subeventualiter" beantragte Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist bei dieser Kosten- und Entschädigungsregelung als gegenstandslos geworden abzuschreiben. Auf die weiteren Eventualanträge des Beschwerdeführers ist aufgrund von dessen Obsiegen nicht einzugehen.

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