

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00007 vom 6. Juli 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-07-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2022.00007

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00007 du 6 juillet 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00007 del 6 luglio 2022

Regeste

Nachsteuern (Direkte Bundessteuer 2008) | Einbezug des Ehegatten bei Nachbesteuerungen / Zeitpunkt der Teilliquidation bei Erwerb eigener Aktien durch die Gesellschaft / Verwirkung des Nachbesteuerungsanspruchs. Rubrumkorrektur (E. 1). Sprungbeschwerde und Verfahrensgegenstand (E. 2). Offengelassen, ob die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens vorliegend gültig erfolgte, nachdem fraglich erscheint, inwieweit eine vom Erblasser erteilte Vollmacht über den Tod hinaus Wirkung entfalten konnte und die Ehefrau des Erblassers in das Nachsteuerverfahren hätte miteinbezogen werden müssen (E. 3). Handelsrechtliche Zulässigkeit und steuerrechtliche Folgen bei Überschreitung der 10%-Limite beim Erwerb eigener Aktien durch die Gesellschaft: Bei jedem nicht handelsrechtskonformen Erwerb eigener Aktien kommt es steuerrechtlich unmittelbar zu einer Teilliquidation, während bei einem handelsrechtskonformen Erwerb es erst dann zu einer Teilliquidation kommt, wenn es innert der handelsrechtlich bzw. (verrechnungs-)steuerrechtlich maximalen Haltedauer von zwei bzw. sechs Jahren nicht zu einer Weiterveräusserung bzw. Kapitalherabsetzung gekommen ist. Die handelsrechtliche Zweijahresfrist von Art. 659 Abs. 2 OR ist jedoch nur anwendbar, wo die Gesellschaft ein Gesuch um Zustimmung zur Übertragung von Namenaktien abgelehnt und dem Veräusserer im Sinn von Art. 685b Abs. 1 OR gleichzeitig angeboten hat, die Aktien auf eigene Rechnung zum wirklichen Wert zu übernehmen. Da vorliegend der Erwerb eigener Aktien Ende 2006 nicht aus diesem Grund erfolgte, ist es bereits auf diesen Zeitpunkt und nicht erst Ende 2008 zu Teilliquidationen gekommen, weshalb Nachsteuerverfahren für die Überschreitung des vorliegend allein relevanten Schwellenwerts von Art. 659 Abs. 1 OR (10%-Limite) aufgrund der zehnjährigen Verwirkungsfrist von Art. 152 Abs. 1 DBG spätestens bis Ende 2016 hätten eingeleitet werden müssen und das erst 2018 eingeleitete Nachsteuerverfahren damit zu spät eröffnet wurde (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen und sinngemässe Anwendung der steuerrechtlichen Entschädigungspraxis auf Sprungbeschwerden (E. 5). Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2022.00007 Urteil der 2. Kammer vom 6. Juli 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch RA B und RA IC, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Direkte Bundessteuer 2008), hat sich ergeben: I. Die D AG ist eine operative Gesellschaft und Mehrheitsaktionärin der Tochtergesellschaft E AG. Das

Aktienkapital der D AG von Fr. ... ist in 400 Namenaktien à Fr. ...aufgeteilt. Mit Statutenänderung vom 28. November 2006 und Tagebucheintrag im Handelsregister vom 18. Dezember 2006 wurde die Übertragbarkeit der Namenaktien neu eingeschränkt (Vinkulierung). Zugleich übernahm der bisherige Verwaltungsratspräsident E das Vizepräsidium im Verwaltungsrat und übernahm stattdessen sein Sohn F das Präsidium. Die D AG wurde in der strittigen Steuerperiode durch E und dessen Familienangehörige kontrolliert. Am 29. Dezember 2006 verkaufte die Personalvorsorgestiftung der D AG 48 Aktien bzw. 12 % des Aktienkapitals an deren Tochtergesellschaft E AG. Zwei Tage später, am 31. Dezember 2006, verkaufte E seinerseits 40 Aktien bzw. 10 % des gesamten Aktienkapitals der D AG an dieselbe, womit diese ab diesem Zeitpunkt direkt oder indirekt insgesamt 22 % eigene Aktien hielt. In der Folge fand keine Kapitalherabsetzung statt und die eigenen Aktien verblieben auch nach Ende 2008 weiterhin im Eigentum der D AG. Das kantonale Steueramt ging aufgrund dieses Sachverhalts von einer steuerbaren Teilliquidation aus, weshalb es mit Schreiben vom 7. Dezember 2018 ein Nachsteuerverfahren gegen die Alleinerbin und überlebende Ehefrau (A) des am 14. August 2016 verstorbenen E eröffnete. Mit Verfügung vom 3. Januar 2022 setzte es die Nachsteuern (samt Zins) für die direkte Bundessteuer 2008 auf Fr. ... und für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 auf Fr. ... fest. II. Am 7. Februar 2022 liessen die "Erben" und A hiergegen einerseits Einsprache beim kantonalen Steueramt erheben, andererseits beantragten sie in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2008 die Weiterleitung ihrer Eingabe als (Sprung-)Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Das Einspracheverfahren betreffend die Nachsteuern bei der Staats- und Gemeindesteuern 2008 sei hingegen bis zu einem rechtskräftigen Entscheid im bundessteuerlichen Verfahren zu sistieren. Sodann beantragten sie in beiden Verfahren die Aufhebung der Nachsteuerverfügung vom 3. Januar 2022 und die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt leitete am 21. März 2022 die Beschwerde samt Beilagen und Akten zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht weiter. In seiner ebenfalls beigelegten Beschwerdeantwort beantragte es die Abweisung der Beschwerde. Mit Präsidialverfügung vom 24. März 2022 erwog das Verwaltungsgericht, dass die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde im bundessteuerlichen Verfahren gegeben seien und sich ein Beizug der vorinstanzlichen Akten und der Einholung einer Beschwerdeantwort aufgrund der erfolgten Weiterleitung erübrigt hätten, jedoch der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben sei. Nachdem das Verwaltungsgericht bei beiden Parteien telefonisch die Nachreichung einer Vertretungsvollmacht für den "Vertreter der Erben (RA C)" angefordert hatte, reichte das kantonale Steueramt am 28. März 2022 eine zu dessen Lebzeiten ausgestellte Vollmacht des verstorbenen E nach, welches dessen Vertretung auch für den Fall seines Ablebens zur Vertretung in Steuersachen ermächtigte. Auf Basis dieser Vollmacht stellte das kantonale Steueramt eigenen Angaben zufolge auch die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens der damaligen (und heutigen) Vertretung zu. Am 30. März 2022 reichte das kantonale Steueramt weitere Unterlagen nach. In der Folge reichte die bereits vom Erblasser E eingesetzte Vertretung eine auf den 31. März 2022 datierende Vollmacht nach, welche sie als aktuelle Rechtsvertretung der Alleinerbin und Ehefrau des Erblassers (A) auswies. Mit Replik vom 21. April 2022 nahm der Rechtsvertreter von A Stellung zur Beschwerdeantwort und den nachgereichten Unterlagen des kantonalen Steueramts. Innert verlängerter Vernehmlassungsfrist nahm die ESTV am 10. Mai 2022 Stellung und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Der Rechtsvertreter von A hielt in seiner Stellungnahme vom 25. Mai 2022 an den gestellten Anträgen fest. Es gingen keine weiteren

Eingaben ein. Die Kammer erwägt: 1. Gemäss Aktenlage ist A Alleinerbin des Steuerpflichtigen E (gestorben am 14. August 2018) und in der strittigen Steuerperiode 2008 als seine Ehefrau gemeinsam mit ihm veranlagt worden. Da A schon zu Lebzeiten ihres Ehemannes für die strittigen Steuerforderungen mithaftete, und da es nach Aktenlage keine weiteren Steuersukzessoren bzw. Erben gibt, ist das Rubrum dieses Entscheids dahingehend richtigzustellen, als dass neu allein A (nachfolgend: Beschwerdeführerin) als einzige beschwerdeführende Partei zu erfassen ist.

E. 2.1

Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Nachsteuerverfügung, so kann sie mit Zustimmung des Einsprechers und der übrigen Antragsteller als Beschwerde an das Verwaltungsgericht weitergeleitet werden (Art. 132 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] sowie § 14 Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 [VO DBG]; VGr, 25. August 2016, SR.2016.00008, E. 1.1).

E. 2.2

Die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde im dargelegten Sinn sind vorliegend unbestrittenermassen und im Sinn der verwaltungsgerichtlichen Erwägungen in der Präsidialverfügung vom 24. März 2022 erfüllt, nachdem das kantonale Steueramt seine Nachsteuerverfügung vom 3. Januar 2022 einlässlich begründet und die Beschwerdeführerin mit Zustimmung des kantonalen Steueramts direkt das Verwaltungsgericht angerufen bzw. um die Weiterleitung ihres Rechtsmittels an dasselbe ersucht hat. Auf die Beschwerde betreffend die Nachsteuern im bundessteuerrechtlichen Verfahren (direkte Bundessteuer 2008) ist damit einzutreten.

E. 2.3

Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden hingegen die Nachsteuern betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2008, wo mangels analoger kantonalen Regelung das Einspracheverfahren nicht übersprungen werden kann. Diesbezüglich hatte die zuständige Einsprachebehörde über eine allfällige Verfahrenssistierung bis zur Fällung des vorliegenden Entscheids im bundessteuerlichen Parallelverfahren zu entscheiden. Nichtsdestotrotz hat der vorliegende Entscheid aufgrund der analogen Sach- und Rechtslage auch eine präjudizierende Wirkung auf das Einspracheverfahren betreffend die kantonalen Steuern.

E. 3.1

Gemäss Art. 152 Abs. 1 DBG erlischt das Recht zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig geblieben ist. Erben haben zudem gemäss Art. 153a DBG unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf eine vereinfachte und auf die letzten drei Steuerperioden verkürzte Nachbesteuerung.

E. 3.2

Das vorliegend zu beurteilende Nachsteuerverfahren wurde am 7. Dezember 2018 gegenüber der Alleinerbin A eröffnet, jedoch – gestützt auf eine noch zu Lebzeiten des verstorbenen Es von diesem allein ausgestellten Vollmacht – ausschliesslich an frühere Vertretung des Ehegatten zugestellt. Das kantonale Steueramt begründete sein damaliges

Vorgehen im vorliegenden Beschwerdeverfahren damit, dass die Vollmacht des Verstorbenen mit Wirkung über den Tod hinaus (trans mortem) ausgestellt worden sei (vgl. den Nachtrag des kantonalen Steueramts zur Akteneinreichung vom 28. März 2022).

E. 3.3

Art. 35 Abs. 1 des Obligationenrechts (OR) sieht grundsätzlich die Möglichkeit vor, einer Vollmacht auch Wirkung über den Tod hinaus zu erteilen. Sodann besteht ein Auftragsverhältnis gemäss Art. 405 Abs. 2 OR nach dem Tod des Auftragsgebers weiter, soweit der Vertreter aufgrund seines Mandats weiterhin zur Interessenwahrung verpflichtet ist und die Erben (noch) nicht in der Lage sind, selbst zu handeln. Darüber hinaus entfaltet ein der Steuerbehörde kommuniziertes Vertretungsverhältnis jedoch grundsätzlich keine Wirkung trans mortem und dauert in der Regel nur bis zu dem Zeitpunkt, in dem das Erlöschen des Vertretungsverhältnisses den Steuerbehörden erkennbar wird bzw. die Erben selbst zu handeln in der Lage sind. Weder der Vollmachtnehmer noch die Steuerbehörden können deshalb grundsätzlich darauf vertrauen, dass eine Vollmacht im Steuerverfahren unbeschränkt Wirkung post bzw. trans mortem entfaltet und Zustellungen trotz bekanntem Erbenkreis auch gültig an den vom Erblasser mandatierten Vertreter erfolgen könnten (vgl. auch VGr, 1. Juli 2020, SB.2020.00016, E. 2). Sodann sind mit der steuerpflichtigen Person in der fraglichen Nachsteuerperiode verheiratete Personen zwingend in das Nachsteuerverfahren miteinzubeziehen, zumal sie solidarisch für die entsprechenden Nachsteuern haften (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 153 DGB N. 12; Felix Richner et al. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 162 StG N. 13). Unabhängig davon, ob die vom Erblasser ausgestellte Vollmacht nun Wirkung über den Tod hinaus entfaltet, muss sich die Beschwerdeführerin diese Wirkung grundsätzlich nicht entgegenhalten lassen, da der Erblasser schon zu Lebzeiten lediglich seine eigene Vertretung im Steuerverfahren bestimmen konnte, nicht aber diejenige seiner Ehefrau. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass sich Ehegatten (zu Lebzeiten und in ungetrennter Ehe lebend) gegenüber der Steuerbehörde vermutungsweise wechselseitig vertreten (vgl. Art. 113 DBG). Es erscheint damit fraglich, ob die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens vorliegend gültig erfolgte. Sodann erscheint zweifelhaft, ob die im Beschwerdeverfahren nachgereichte und auf den 31. März 2022 datierende Vollmacht von A rückwirkend den dargelegten Zustellungsmangel im Eröffnungsverfahren zu korrigieren bzw. zu heilen vermag oder ob sich die Beschwerdeführerin allenfalls einen nach aussen erweckten Anschein eines trans mortem fortbestehenden Vertretungsverhältnisses entgegenhalten muss. Die entsprechenden Fragen müssen aber nicht abschliessend geklärt werden, da die Beschwerde im nachfolgenden Sinn ohnehin gutzuheissen ist, unabhängig davon, ob von einer gültigen Eröffnung des Nachsteuerverfahrens und der Gültigkeit der nachfolgenden Verfahrenshandlungen des kantonalen Steueramts ausgegangen wird. Entsprechend muss dem Beschwerdegegner auch keine Gelegenheit gegeben werden, sich zur Gehörsicherung zur bislang noch nicht aufgeworfenen Frage der Gültigkeit der Nachsteuereröffnung zu äussern.

E. 4.1

Vorliegend ist zwischen den Parteien primär strittig, inwieweit es in der Steuerperiode 2008 zu einer bei der Beschwerdeführerin nachzubesteuernden Teilliquidation gekommen ist, nachdem die D AG zwei Jahre zuvor eigene Aktien vom inzwischen verstorbenen Ehemann der Beschwerdeführerin erworben und diese nicht innert einer Zweijahresfrist weiterveräussert oder durch eine Kapitalherabsetzung vernichtet hatte.

E. 4.2.1

Der Erwerb eigener Beteiligungsrechte stellt eine unmittelbare bzw. unbedingte Teilliquidation dar, falls die Gesellschaft die Beteiligungsrechte zum Zweck der (zivilrechtlichen) Kapitalherabsetzung zurückkauft oder die prozentual zulässigen Limiten von Art. 659 Abs. 1 und 2 OR überschreitet, d. h. mehr als 10 % und bei vinkulierten Namenaktien mehr als 20 % der Beteiligungsrechte erwirbt (§ 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG] in Verbindung mit Art. 4a Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG]). Was diese Werte übersteigt, löst unverzüglich, d. h. bereits im Zeitpunkt des Rückkaufs, die Steuerfolgen einer Teilliquidation aus (vgl. BGE 136 II 33 E. 2.2.2, unter Verweis auf Kreisschreiben Nr. 5: Unternehmenssteuerreform 1997 – Neuregelung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 19. August 1999 [KS ESTV Nr. 5], Ziff. 2.1).

E. 4.2.2

Eine mittelbare bzw. suspensiv bedingte Teilliquidation liegt vor, falls die zurückkaufende Gesellschaft oder Genossenschaft zwar die Prozentlimiten von Art. 659 OR respektiert, die Beteiligungsrechte jedoch nicht innerhalb der steuerlich oder handelsrechtlich zulässigen Haltefristen wieder veräussert oder durch eine entsprechende Kapitalherabsetzung vernichtet. Diese betragen gestützt auf die verrechnungssteuerrechtliche Regelung von Art. 4a Abs. 1 VStG für die ersten 10 % der zurückgekauften Beteiligungsrechte sechs Jahre und bei vinkulierten Aktien für den Anteil von 10 % bis 20 % gestützt auf die handelsrechtlichen Vorgaben von Art. 659 Abs. 2 des Obligationenrechts (OR) grundsätzlich zwei Jahre (vgl. BGE 136 II 33 E. 2.2.2 und E. 3; KS ESTV Nr. 5 Ziff. 2.1). Die Sonderregelung für vinkulierte Namenaktien von Art. 659 Abs. 2 OR dient allerdings allein der Abwehr unerwünschter Aktienerwerber im Sinn von Art. 685b Abs. 1 OR (vgl. Christian Lenz/Andreas von Planta in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–964 OR inkl. Schlussbestimmungen, 5. A., Basel 2016, Art. 659 OR N. 2; Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983, 805 f.), weshalb handelsrechtlich auch bei vinkulierten Namenaktien eine Überschreitung der 10%-Limite nur zulässig ist, wenn die Gesellschaft ein Gesuch um Zustimmung zur Übertragung von Namenaktien abgelehnt und als Folge davon die eigenen Aktien auf eigene Rechnung erworben hat. Ist dies nicht der Fall, ist schon die Überschreitung der 10%-Limite nicht handelsrechtskonform und es liegt steuerrechtlich bereits zum Erwerbszeitpunkt eine unmittelbare bzw. unbedingte Teilliquidation vor, da jeder Verstoss gegen die handelsrechtlichen Vorgaben von Art. 659 OR die (unwiderlegbare) steuerrechtliche Fiktion der (unmittelbaren) Teilliquidation auslöst (BGE 136 II 33 E. 3.2.2). Dementsprechend ist bei der Überschreitung der 10%-Limite von Art. 659 OR zwischen zwei Konstellationen zu unterscheiden: Grundsätzlich löst jede nicht mehr handelsrechtskonforme Überschreitung der 10%-Limite beim Erwerb eigener Aktien unmittelbar die Steuerfolgen einer Teilliquidation aus, selbst wenn es sich dabei um den Erwerb vinkulierter Namenaktien handelt. Lediglich wenn die Gesellschaft ein Gesuch um Zustimmung zur Übertragung von Namenaktien abgelehnt und als Folge davon die eigenen Aktien auf eigene Rechnung erworben hat, ist der Erwerb handelsrechtskonform und treten die Steuerfolgen der Teilliquidation nicht unmittelbar ein, sondern erst nach Ablauf der Zweijahresfrist von Art. 659 Abs. 2 OR, sofern bis dahin weder eine Weiterveräusserung oder Vernichtung mittels Kapitalherabsetzung

stattgefunden hat. Mit anderen Worten kommt es bei jedem nicht handelsrechtskonformen Erwerb eigener Aktien steuerrechtlich unmittelbar zu einer Teilliquidation, während bei einem handelsrechtskonformen Erwerb es erst dann zu einer Teilliquidation kommt, wenn es innert der handelsrechtlich bzw. (verrechnungs)steuerrechtlich maximalen Haltedauer von zwei bzw. sechs Jahren nicht zu einer Weiterveräusserung bzw. Kapitalherabsetzung gekommen ist.

E. 4.2.3

Im dargelegten Liquidationsfall infolge Überschreitung der Prozent- oder Haltelimiten ist jeweils die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem anteilig einbezahlten Kapital (modifiziertes Kapitaleinlageprinzip) analog der verrechnungssteuerlichen Regelung in Art. 4a Abs. 1 VStG als Liquidationsüberschuss zu besteuern (Richner et al., Art. 20 DBG N. 132 Richner et al., § 20 StG N. 164; vgl. ausführlich BGE 136 II 33 E. 2.1 f.; auch René Matteotti, Die Teilliquidationsfiktion wegen Verletzung von Art. 659 bzw. 783 OR bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im grenzüberschreitenden Verhältnis: eine weitere Schlacht um Wertungskongruenz zwischen Handels- und Steuerrecht, ASA 78 S. 619 ff. zu den Rechtsgrundlagen).

E. 4.3

Die D AG hielt per 31. Dezember 2006 indirekt (über ihre Tochtergesellschaft) 12 % und direkt 10 % eigene (vinkulierte) Aktien, womit der Grenzwert von 20 % beim Erwerb vinkulierter eigener Aktien bereits zu diesem Zeitpunkt um 2 % überschritten wurde. Weitere 10 % hätten bei einem handelsrechtskonformen Erwerb im Sinn von Art. 659 Abs. 2 OR grundsätzlich innert zweier Jahre bzw. bis zum 31. Dezember 2008 durch Kapitalherabsetzung vernichtet oder weiterveräussert werden müssen. Die handelsrechtliche Zweijahresfrist von Art. 659 Abs. 2 OR ist vorliegend jedoch gar nicht anwendbar, da diese nach dargelegter Rechtslage lediglich Konstellationen erfasst, wo die Gesellschaft ein Gesuch um Zustimmung zur Übertragung von Namenaktien abgelehnt und dem Veräusserer im Sinn von Art. 685b Abs. 1 OR gleichzeitig angeboten hat, die Aktien auf eigene Rechnung zum wirklichen Wert zu übernehmen. Nach Darstellung der Beschwerdeführerin war dies vorliegend nicht der Fall und erfolgte die Veräusserung an die D AG bzw. der Erwerb eigener Aktien auf freiwilliger Basis. Dem schloss sich implizit auch das kantonale Steueramt an, soweit dieses mutmasste, dass die erst kurz vor dem Erwerb statuierten Übertragungseinschränkungen lediglich der Erhöhung der Prozentlimiten gedient hätten. Überdies bezeichnete das kantonale Steueramt die Sachverhaltsschilderung der Beschwerdeführerin in ihrer Rechtsmitteleingabe vom 7. Februar 2002 als korrekt. Zudem deuten auch die Beherrschungsverhältnisse und die übrige Aktenlage klar darauf hin, dass keine Übernahme im Sinn von Art. 685b Abs. 1 OR, sondern ein freiwilliger Verkauf an die D AG erfolgt ist. Jedenfalls wird Gegenteiliges von keiner Partei substantiiert behauptet. Entsprechend war das Überschreiten der 10%-Limite bereits handelsrechtlich unzulässig und es ist bereits unmittelbar mit den Aktienerwerben vom 29. und 31. Dezember 2006 zu einer Teilliquidation in Höhe von 2 % bzw. 10 % gekommen.

E. 4.4

Nach dargelegter Sach- und Rechtslage ist es somit bereits Ende 2006 und nicht erst Ende 2008 zu Teilliquidationen gekommen, weshalb Nachsteuerverfahren für die Überschreitung des vorliegend allein relevanten Schwellenwerts von Art. 659 Abs. 1 OR (10%-Limite)

aufgrund der zehnjährigen Verwirkungsfrist von Art. 152 Abs. 1 DBG spätestens bis Ende 2016 hätten eingeleitet werden müssen. Da aber erst mit Schreiben vom 7. Dezember 2018 ein entsprechendes Nachsteuerverfahren eingeleitet wurde, ist das Nachbesteuerungsrecht verwirkt, unabhängig davon, ob sich die Beschwerdeführerin als Erbin vorliegend auf eine vereinfachte Nachbesteuerung berufen kann und das Nachsteuerverfahren ihr gegenüber gültig eröffnet wurde.

E. 4.5

Auch Treu und Glauben gebieten vorliegend keine andere Sichtweise: Selbst wenn die Vinkulierung der Aktien vorliegend allein der Überschreitung bzw. Umgehung der handelsrechtlichen 10-Prozent-Hürde gedient haben mag, erscheint es keineswegs treuwidrig, sich nun in Bezug auf die Verwirkung des Nachbesteuerungsanspruchs auf die handelsrechtliche Unzulässigkeit dieses Vorgehens zu berufen. Vielmehr hätte die Steuerbehörde frühzeitig erkennen können und müssen, dass die trotz Vinkulierung nicht handelskonforme Überschreitung der 10%-Hürde unmittelbare Steuerfolgen zeitigt. Auch in anderen Bereichen zeigen handelsrechtlich unzulässige Transaktionen und Verbuchungen unmittelbare Steuerfolgen und geht es nicht an, diese Steuerfolgen allein aus verjährungsrechtlichen Gründen hinauszuschieben. Damit ist die Beschwerde gutzuheissen, unabhängig davon, ob das Nachsteuerverfahren gültig eröffnet wurde. Eine Prüfung weiterer Nachsteuervoraussetzungen und einer allfälligen vereinfachten Nachbesteuerung im Sinn von Art. 153a DBG erübrigen sich damit.

E. 5.1

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG), und es steht diesem keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Vielmehr ist das kantonale Steueramt zu verpflichten, der Beschwerdeführerin für das Beschwerdeverfahren antragsgemäss eine Parteientschädigung zu bezahlen.

E. 5.2

Die Höhe der Parteientschädigung richtet sich nach kantonalem Recht (Richner et al., Art. 145 DBG N. 46). Die steuerrechtliche Praxis des Verwaltungsgerichts trägt einen bestimmten oder bestimmaren Streitwert bei einer anwaltlich vertretenen Partei in der Regel durch Heranziehung der Anwaltsgebührenverordnung vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung, wobei die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt wird (RB 2007 Nr. 5, E. 2.2.1). Die Kürzung auf einen Drittel wird hierbei damit begründet, dass das Beschwerdeverfahren nicht die erste Auseinandersetzung mit dem konkreten Fall darstelle (vgl. für die kantonalen Steuern Richner et al., § 153 StG N. 68). Diese Grundsätze lassen sich nur bedingt auf eine Sprungbeschwerde im Nachsteuerverfahren übertragen, wo weder ein Einspracheverfahren noch ein Verfahren vor Steuerrekursgericht durchgeführt wurde und das Verwaltungsgericht erste Rechtsmittelinstanz ist. Allerdings ist auch zu beachten, dass das Einspracheverfahren in der Regel nicht entschädigungspflichtig ist (Richner et al., Art. 135 DBG N. 18), weshalb sich im Ergebnis auch für das vorliegende Verfahren ein Festhalten an der Entschädigungspraxis in anderen steuerrechtlichen Beschwerdeverfahren rechtfertigt. Entsprechend ist die ordentliche Grundgebühr von vorliegend rund Fr. ... auf

einen Drittel zu kürzen, womit sich inklusive Mehrwertsteuer ein Entschädigungsanspruch von rund Fr. ... ergibt.

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