

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00016 vom 20. Dezember 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-12-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2023.00016

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00016 du 20 décembre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00016 del 20 dicembre 2023

Regeste

Nachsteuern (Direkte Bundessteuer 2018) | Beurteilung der Steuerfolgen für den Pflichtigen nach einer Umwandlung seiner Einzelunternehmung in eine Aktiengesellschaft, deren Aktiven wenige Monate später an eine Drittpartei (teil-)veräussert wurden. Bestätigung des Vorliegens neuer Tatsachen als Grundvoraussetzung für eine Nachbesteuerung (E. 2.2.7). Im Einspracheentscheid lässt das kantonale Steueramt die Ende Juni 2018 gegründete Aktiengesellschaft bei der Besteuerung des Einkommens des Pflichtigen in der Steuerperiode 2018 ausser Acht. Die Vorinstanz begründet dies damit, dass die Gesellschaft einzig der Überführung des Einzelunternehmens des Pflichtigen an die E AG Mitte Oktober 2018 gedient habe. Diese Auffassung greift jedoch zu kurz. Die Existenz der Gesellschaft infolge der Umwandlung der Einzelunternehmung des Pflichtigen sowie die sich hieraus ergebenden Steuerfolgen können nicht einfach ausser Acht gelassen werden. Anders wäre einzig zu entscheiden, wenn der Pflichtige die Aktiengesellschaft nachweislich zum Zweck einer Steuerumgehung errichtet hätte. Eine solche wird von der Vorinstanz jedoch weder konkret behauptet noch einlässlich begründet, weshalb sich weitere Ausführungen hierzu erübrigen (E. 3.4.1). Darlegung der erforderlichen weiteren Sachverhaltsabklärungen und Erwägungen für eine korrekte Besteuerung des Pflichtigen (E. 3.4.2). Darlegung der erforderlichen weiteren Sachverhaltsabklärungen und Erwägungen für eine korrekte Besteuerung der vom Pflichtigen gegründeten AG (E. 3.4.3). Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung an die Vorinstanz zwecks weiterer Sachverhaltsabklärung sowie zum Neuentscheid.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2023.00016 Urteil der 2. Kammer vom 20. Dezember 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2018), hat sich ergeben: I. A. A war Inhaber der Einzelunternehmung D. Per 27. Juni 2018 wandelte er sein Einzelunternehmen in die D AG um, welche am 29. Juni 2018 ins Handelsregister eingetragen wurde. Pr imärer Zweck der Gesellschaft war die Herstellung und der Vertrieb von ... Mit Kaufvertrag vom 18. Oktober 2018 schloss die D AG mit der E AG einen Kaufvertrag zwecks Übernahme "gewisser Aktiven und Verträge der Verkäuferin" für Fr. ... ab. Hiervon vereinbarten die Parteien Fr. ... als Basiskaufpreis. Die Zahlung von Fr. ... stellten sie unter den Vorbehalt des Weiterbestandes des per 22. Oktober 2018

abgeschlossenen Arbeitsverhältnisses von A bei der E AG. Für die Steuerperiode 2018 reichten die Ehegatten A und B trotz Mahnung keine Steuererklärung ein, woraufhin sie am 2. Juni 2020 nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt und veranlagt wurden. Das kantonale Steueramt setzte das steuerbare Einkommen der Ehegatten A/B für die direkte Bundessteuer in der Steuerperiode 2018 auf Fr. ... fest. Mit Einsprache vom 11. Juni 2020 beantragten A und B mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt zu werden. Daraufhin veranlagte das kantonale Steueramt sie entsprechend. B. Am 7. Februar 2023 eröffnete das kantonale Steueramt ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die Steuerperiode 2018 gegen A. Als Begründung führte das kantonale Steueramt aus, aufgrund des Verkaufs des Geschäftsbetriebs nur wenige Monate nach der Umwandlung der Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft bestehe keine Steuerneutralität der Übertragung der Aktiven mehr. Die stillen Reserven im Umfang der Differenz zwischen dem Verkaufspreis von Fr. ... und den übertragenen Buchwerten von Fr. ... gelangten somit zur Besteuerung. Die Korrektur der Unterbesteuerung habe im Nachsteuerverfahren zu erfolgen. Nach vorgängiger Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Pflichtigen, setzte das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 12. Mai 2018 Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2018) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2018) gegenüber A fest und verfügte ihm gegenüber Bussen in Höhe von Fr. ... (Verfahren Staats- und Gemeindesteuern 2018) und von Fr. ... (Verfahren direkte Bundessteuer 2018). II. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 26. Juni 2023 Einsprache beim kantonalen Steueramt erheben. Gleichzeitig liessen sie in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2018 die Weiterleitung der Eingabe als (Sprung-)Beschwerde an das Verwaltungsgericht beantragen, sofern das Nachsteuer- und Bussenverfahren auf die Einsprache hin nicht eingestellt würde. Das Einspracheverfahren betreffend die Nachsteuern bei den Staats- und Gemeindesteuern 2018 sei hingegen bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung im bundessteuerlichen Verfahren zu sistieren. Sodann sei das Nachsteuerverfahren in beiden Verfahren einzustellen und ihnen eine Parteientschädigung auszurichten. Das kantonale Steueramt leitete die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 samt Beilagen und Akten am 20. Juli 2023 zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht weiter. Mit Präsidialverfügung vom 25. Juli 2023 erwog das Verwaltungsgericht, die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde im bundessteuerlichen Verfahren seien erfüllt, und setzte den Pflichtigen gleichzeitig eine Frist von zehn Tagen zur Bekanntgabe der Rechtsbegehren für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht. Mit Eingabe vom 26. Juli 2023 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei hinsichtlich der direkten Bundessteuer aufzuheben und auf die Erhebung einer Nachsteuer sei zu verzichten. Ferner ersuchten sie um Zusprache einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt beantragte mit Beschwerdeantwort vom 1. September 2023 innert erstreckter Frist die Abweisung der Beschwerde und die vollumfängliche Bestätigung der festgesetzten Nachsteuer. Der Rechtsvertreter der Pflichtigen nahm hierzu am 20. Oktober 2023 Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 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). 1.2 Die Voraussetzungen für

eine Sprungbeschwerde im dargelegten Sinn sind vorliegend unbestrittenermassen und im Sinn der Erwägungen in der Präsidualverfügung vom 25. Juli 2023 erfüllt, nachdem das kantonale Steueramt seine Nachsteuerverfügung vom 12. Mai 2023 einlässlich begründet und die Pflichtigen mit Zustimmung des kantonalen Steueramts direkt das Verwaltungsgericht angerufen bzw. um die Weiterleitung ihres Rechtsmittels an dasselbe ersucht haben. Auf die Beschwerde betreffend die Nachsteuern im bundessteuerrechtlichen Verfahren (direkte Bundessteuer 2018) ist damit einzutreten. 1.3 Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden hingegen die Nachsteuern betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2018, 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. Aufgrund der analogen Sach- und Rechtslage hat der vorliegende Entscheid jedoch eine präjudizierende Wirkung auf das Einspracheverfahren betreffend die kantonalen Steuern.

E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG).

E. 2.2.1

Umstritten ist zunächst, ob das vorliegende Nachsteuerverfahren auf einer neuen Tatsache im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG basiert oder nicht.

E. 2.2.2

Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.1.1 f.; BGr, 11. Februar 2019, 2C_263/2018, E. 3.2).

E. 2.2.3

Im Veranlagungsverfahren muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Der Steuerpflichtige trägt dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (BGr, 14. Februar 2017, 2C_800/2016, 2C_801/2016, E. 2.3; BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3.3; BGr, 8. August 2012, 2C_123/2012, E. 5.1). Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern er hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGr, 25. August 2021, 2C_868/2020, E. 2.2.1; BGr, 2. November 2017, 2C_651/2017, E. 2.2.1). Demgegenüber hat die Veranlagungsbehörde die eingereichte Steuererklärung zu prüfen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die

Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet, Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selbst im Steuerdossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (BGr, 2. November 2017, 2C_651/2017, 2C_652/2017, E.2.2.2; VGr, 25. August 2021, SR.2020.00034, E. 2.2). Sie ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen verpflichtet, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine "neuen Tatsachen" vorliegen (BGr, 3. Juni 2019, 2C_440/2018, E. 2.2; BGr, 22. Oktober 2013, 2C_304/2013, E. 3.3; BGr, 7. Juni 2013, 2C_1225/2012, E. 3.1). Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (BGr, 3. Februar 2016, 2C_230/2015, 2C_231/2015, E. 2.3; BGr, 26. März 2015, 2C_458/2014, E. 2.2.2). Stattdessen braucht es eine in die Augen springende Falschdeklaration seitens der Pflichtigen, welche die Steuerbehörde bei gehöriger Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu zusätzlichen Abklärungen hätte veranlassen müssen. Das ist der Fall, wenn die Steuerbehörden in voller Kenntnis von Ungereimtheiten davon abgesehen haben, zusätzliche Abklärungen zu treffen; dann können sie keine Nachsteuer mehr erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhalten. Dagegen wird die behördliche Untersuchungspflicht so lange nicht verletzt, als eine Unstimmigkeit aus den Angaben der steuerpflichtigen Person in der Steuererklärung nicht ohne Weiteres ersichtlich ist oder wenn die Behörde wohl hätte Verdacht schöpfen können, ohne dass das aber zwingend gewesen wäre (vgl. BGr, 6. Juli 2012, 2C_494/2011, 2C_495/2011, E. 2.1.3 mit weiteren Hinweisen; VGr, 25. August 2016, SR.2016.0008, E. 2.3).

E. 2.2.4

Die Pflichtigen machen geltend, es mangle vorliegend an einer neuen Tatsache für eine Nachbesteuerung. Der Pflichtige habe in der Steuererklärung für die Steuerperiode 2018 darauf hingewiesen, seine Einzelfirma per 1. Januar 2018 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt zu haben. Diese Angaben seien auch zutreffend, da die Umwandlung sechs Monate rückwirkend per 1. Januar 2018 erfolgt sei. Damit habe die Problematik dem zuständigen Steuerkommissär bekannt sein müssen und dieser hätte im Rahmen der Einschätzung nähere Abklärungen zur Steuerneutralität der Umwandlung treffen müssen.

E. 2.2.5

Demgegenüber ist das kantonale Steueramt der Auffassung, die zuständige Steuerkommissarin habe auf die Vollständigkeit und die Korrektheit der durch ein Treuhandbüro ausgefüllten Steuererklärung der Pflichtigen vertrauen dürfen. Der Vertrag, aus welchem ersichtlich gewesen sei, dass der Geschäftsbetrieb des Pflichtigen nicht weitergeführt werde, habe erst im November/Dezember 2021 vorgelegen. Folglich liege zweifellos eine neue Tatsache vor.

E. 2.2.6

Allgemein gilt, dass die Steuerbehörden nicht zuletzt im Interesse der (ehrlichen) Steuerzahler grundsätzlich auf eine vollständige und wahrheitsgemässe Deklaration vertrauen dürfen und den Steuerpflichtigen nicht mit stetem Misstrauen begegnen müssen. Als Kehrseite dieses Vertrauensvorschlusses sind die Steuerpflichtigen in der Pflicht, mit ihrer Selbstdeklaration für eine korrekte Besteuerung zu sorgen (vgl. Art. 126 Abs. 1 DBG;

VGr, 21. April 2021, SR.2021.0001, E. 3.3; VGr, 6. April 2018, SR.2017.00023, SR.2017.00024, E. 4.4; VGr, 14. Dezember 2016, SR.2016.00022, E. 5.3). Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung bestätigt die steuerpflichtige Person deren Vollständigkeit und Richtigkeit und sie ist selbst nach der Einreichung gehalten, die Einschätzungsbehörde über alle einschätzungsrelevanten Tatsachen zu informieren, welche ihre ursprüngliche Selbstdeklaration infrage stellen könnten (VGr, 23. August 2023, SR.2023.00005, SR.2023.00006, E. 3.4.2; VGr, 14. Dezember 2016, SR.2016.00022, E. 6). Der Steuerpflichtige hat eine umfassende Mitwirkungspflicht bei der Feststellung des relevanten Sachverhalts, im Rahmen derer er alles tun muss, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (vgl. Art. 126 Abs. 1 DBG).

E. 2.2.7

Auf den vorliegenden Fall übertragen, oblag es somit in erster Linie dem Pflichtigen, die genauen Umstände über die erfolgte Umstrukturierung seiner Einzelunternehmung in eine Aktiengesellschaft sowie die Hintergründe des anschliessend abgeschlossenen Kaufvertrags mit der E AG vollständig und korrekt darzulegen. Die Pflichtigen reichten im ordentlichen Veranlagungsverfahren allerdings selbst innert mittels Mahnung erstreckter Frist keine Steuererklärung ein. Erst im Rahmen ihrer Einsprache gegen die Ermessensveranlagung reichten sie nachträglich eine Steuererklärung für die Steuerperiode 2018 ein. In dieser bemerkten sie einzig auf Seite 4 unter der Rubrik "Kapitalleistungen im Jahr 2018" mit einem Satz, das Einzelunternehmen D sei per 1. Januar 2018 in die D AG umgewandelt worden. Sie unterliessen es jedoch, ihrer Steuererklärung die Verträge zur Umwandlung der Einzelunternehmung des Pflichtigen sowie den Kaufvertrag vom 18. Oktober 2018 zwischen der D AG und der E AG beizulegen. Sie hätten die im Vergleich zum Vorjahr veränderten Umstände gegenüber der Steuerbehörde jedoch lückenlos offenlegen müssen. Ohne die Einreichung der besagten Verträge war den Steuerbehörden eine umfassende Beurteilung der Sach- und Rechtslage nicht möglich. Sie konnten insbesondere eine allfällige (faktische) Liquidation der D AG durch den Verkauf der veräusserten Aktiven, einen Verkauf des Unternehmens an die E AG sowie die hieraus resultierenden Steuerfolgen nicht prüfen. Ferner waren die Angaben, wonach die Aktiengesellschaft des Pflichtigen auf den 1. Januar 2018 gegründet wurde zumindest missverständlich, da der Pflichtige in der ersten Jahreshälfte noch mit seiner Einzelunternehmung selbständig erwerbstätig war und die Aktiengesellschaft erst am 29. Juni 2018 in das Handelsregister eintragen liess. Eine Verletzung der Untersuchungspflicht durch die Steuerbehörde ist bei dieser Ausgangslage zu verneinen. Stattdessen eröffnete das kantonale Steueramt gestützt auf die ihr später bekannt gewordenen Verträge zu Recht ein Nachsteuerverfahren gegen den Pflichtigen.

E. 3.1

Strittig ist zwischen den Parteien weiter, ob das Einzelunternehmen des Pflichtigen bzw. die durch ihn gegründete D AG an die E AG verkauft und hierdurch liquidiert worden ist oder nicht, und welche Steuerfolgen sich für den Pflichtigen in der Folge ergeben.

E. 3.2

Das kantonale Steueramt ist diesbezüglich der Ansicht, der Pflichtige habe den Betrieb seines Einzelunternehmens D per Mitte Oktober 2018 an die E AG verkauft. Der Transfer habe via die neu gegründete D AG stattgefunden. Der Verkauf sei zu einem Verkaufspreis erfolgt, welcher den Buchwert der Einzelunternehmung deutlich überstiegen habe. Es

könne keine Rede davon sein, dass der Geschäftsbetrieb aufrechterhalten worden sei oder die stillen Reserven ihre Funktion im Betrieb des Pflichtigen im Wesentlichen beibehalten hätten. Vielmehr sei der Betrieb liquidiert worden. Folglich sei die Differenz zwischen Buch- und Verkehrswert als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren. Weiter führte die Vorinstanz aus, selbst wenn von einem Weiterbetrieb des Einzelunternehmens durch die vom Pflichtigen gehaltene D AG ausgegangen würde, dieser Betrieb bereits wenige Monate später an die E AG veräussert worden sei. Sämtliche für die Weiterführung des Geschäftsbetriebs erforderlichen Aktiven seien verkauft worden. Die D AG sei in Bezug auf das Geschäft somit ohne Betriebsvermögen zurückgeblieben. Wirtschaftlich komme dieser Verkauf einer Übertragung der Beteiligungsrechte gleich, weshalb auch die Sperrfrist von fünf Jahren verletzt worden sei.

E. 3.3

Demgegenüber sind die Pflichtigen der Ansicht, eine Liquidation des Geschäftsbetriebs des Pflichtigen sei nicht erfolgt. Vielmehr sei die D AG zwecks Nachfolgeplanung sowie zur Reduktion des Haftungsrisikos des Pflichtigen gegründet und seine Einzelunternehmung entsprechend umgewandelt worden. Bei den an die E AG übertragenen Aktiven habe es sich lediglich um die durch den Pflichtigen selbst konstruierten Herstellungsmaschinen gehandelt. Ursprünglich sei mit der E AG ohnehin eine andere Art der Zusammenarbeit vorgesehen gewesen, doch während der Vertragsverhandlungen habe sie ihre Strategie geändert und den Vertragsabschluss von einer Anstellung von A bei ihr abhängig gemacht. Da die E AG faktisch eine Monopolstellung ihm gegenüber besessen habe, habe für den Pflichtigen ein gewisser Zwang zur Annahme der Offerte bestanden. Er habe jedoch nie geplant, langfristig bei der E AG zu bleiben, sondern diese nach zwei bis drei Jahren wieder zu verlassen. Durch die Covid-Pandemie habe sich dieser Plan jedoch verzögert und der Pflichtige habe die E AG erst nach vierjähriger Anstellungsdauer wieder verlassen. In der Folge habe er nach einem Unterbruch bis Ende 2022 seine Tätigkeit bei der D AG wieder weitergeführt und es in der Zwischenzeit geschafft, dass seine Produkte die EU-...schutznormen einhielten. Somit stehe ihm im Gegensatz zur E AG der gesamte EU-Markt offen. Die Pflichtigen machen ferner geltend, die latente Steuerlast auf den stillen Reserven der Einzelunternehmung des Pflichtigen habe im Zeitpunkt der Umwandlung weiterbestanden. Denn die an die E AG übertragenen Aktiven seien grundsätzlich zum Buchwert übertragen worden, ohne stille Reserven. Der hohe Kaufpreis sei nur auf das Wissen des Pflichtigen zurückzuführen, welches er der E AG gegen ein Entgelt von rund Fr. ... zur Verfügung gestellt habe. Es sei daher keine Liquidation der D AG erfolgt. Vielmehr setze die Gesellschaft ihre ursprüngliche Aktivität fort.

E. 3.4.1

Aufgrund der dargelegten Parteistandpunkte ist zunächst näher auf die Umwandlung der Einzelunternehmung des Pflichtigen in die D AG einzugehen. Im Einspracheentscheid vom 12. Mai 2023 lässt das kantonale Steueramt die Ende Juni 2018 gegründete Aktiengesellschaft bei der Besteuerung des Einkommens des Pflichtigen in der Steuerperiode 2018 ausser Acht. Die Vorinstanz begründet dies damit, dass die Gesellschaft einzig der Überführung des Einzelunternehmens des Pflichtigen an die E AG Mitte Oktober 2018 gedient habe. Diese Auffassung greift jedoch zu kurz. Der Pflichtige hat die Aktiengesellschaft unbestritten Ende Juni 2018 gegründet und per 29. Juni 2018 ins Handelsregister eintragen lassen. Gemäss Angaben des Handelsregisters verfolgte die D AG nach ihrer Gründung denselben Zweck wie das vormalige Einzelunternehmen des

Pflichtigen, nämlich den Vertrieb von ...-Material aller Art. Ob die Gesellschaft diese oder eine andere Geschäftstätigkeit in der Zeit nach ihrer Gründung Ende Juni 2018 bis zum Abschluss des Kaufvertrages mit der E AG am 18. Oktober 2018 sowie in der Zeit danach jedoch effektiv ausgeübt hat, kann anhand der vorliegenden Akten nicht beurteilt werden. Es findet sich kein Jahresabschluss der Gesellschaft für das betreffende Geschäftsjahr in den Akten. Diesbezüglich drängen sich folglich nähere Abklärungen auf. Ungeachtet dessen können jedoch die Existenz der Gesellschaft infolge der Umwandlung der Einzelunternehmung des Pflichtigen sowie die sich hieraus ergebenden Steuerfolgen nicht einfach ausser Acht gelassen werden. Anders wäre einzig zu entscheiden, wenn der Pflichtige die Aktiengesellschaft nachweislich zum Zweck einer Steuerumgehung errichtet hätte. Eine solche wird von der Vorinstanz jedoch weder konkret behauptet noch einlässlich begründet, weshalb sich weitere Ausführungen hierzu erübrigen.

E. 3.4.2

Die Gründung der D AG durch den Pflichtigen bzw. die betreffende Umwandlung seiner vormaligen Einzelunternehmung in die Aktiengesellschaft hat namentlich zur Folge, dass die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen in der Steuerperiode 2018 aufgegeben wurde. Sowohl seine Tätigkeit für die Aktiengesellschaft wie auch seine nachfolgende Anstellung bei der E AG sind als unselbständige Erwerbstätigkeiten zu qualifizieren. Dies führt entsprechend zu einer anderen Besteuerung des Einkommens des Pflichtigen. Hinsichtlich allfälliger weiterer Einkünfte des Pflichtigen als Aktionär der durch ihn beherrschten D AG sind zwingend weitere Abklärungen vorzunehmen. Diesbezüglich sind auch eine allfällige Teilbesteuerung der betreffenden Einkünfte gemäss Art. 20 Abs. 1 bis DBG sowie das Anfallen der Verrechnungssteuer näher zu prüfen. Auf der Stufe des Vermögens dürfte der Steuerwert der durch den Pflichtigen deklarierten Beteiligung an der D AG zu korrigieren sein. Hierfür ist jedoch vorgängig abzuklären, was mit dem durch die E AG an die D AG gezahlten Kaufpreis geschehen ist bzw. ob gestützt auf dieses Geschäft eine Gewinnausschüttung durch die Aktiengesellschaft erfolgt ist.

E. 3.4.3

Eine korrekte Besteuerung des Pflichtigen in der Steuerperiode 2018 setzt eine korrekte Besteuerung der im Steuerjahr 2018 gegründeten D AG voraus. Hierfür ist zunächst eine Jahresrechnung der Gesellschaft für die betreffende Steuerperiode einzufordern. Allenfalls ist eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen erforderlich. Ferner wird zu prüfen sein, ob die Gesellschaft durch den Abschluss des Kaufvertrages mit der E AG in der Steuerperiode 2018 faktisch liquidiert worden ist, da gemäss Kaufvertrag vom 18. Oktober 2018 "sämtliche für die Weiterführung des Geschäftsbereichs erforderlichen Aktiven", einschliesslich der Verträge des operativen Geschäfts sowie ein Teil der Arbeitnehmenden der D AG an die E AG übertragen worden sind. Schliesslich ging auch das Arbeitsverhältnis des Pflichtigen selbst für Jahre auf die E AG über. Sofern die Vorinstanz im Rahmen einer erneuten Prüfung der Sach- und Rechtslage zum Schluss gelangen sollte, dass die D AG in der Steuerperiode 2018 faktisch liquidiert wurde, sind die entsprechenden Steuerfolgen für den Pflichtigen zu klären und er ist im dargelegten Sinn zu besteuern.

E. 3.4.4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde somit teilweise gutzuheissen. Die Sache ist zur weiteren Sachverhaltsabklärung im Sinn der dargelegten Erwägungen sowie zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4.1

Nach Art. 144 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Bei teilweiser Guttheissung werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt.

E. 4.2

In Bezug auf die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung gegeben sind, sind die Pflichtigen unterliegend. Hinsichtlich der Rückweisung zur weiteren Untersuchung des Sachverhalts und zum Neuentscheid über die Steuerfaktoren ist hingegen das kantonale Steueramt als unterliegend zu betrachten. Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens je zur Hälfte den Pflichtigen und dem Beschwerdegegner aufzuerlegen.

E. 4.3.1

Bei diesem Verfahrensausgang steht den Pflichtigen eine Parteientschädigung für das Beschwerdeverfahren zu (Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 sowie Art. 144 Abs. 1 und Abs. 3 DBG sowie Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

E. 4.3.2

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäsem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbar Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 7.2 ff.; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5.4; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Diese Aufteilung basiert jedoch darauf, dass die Vertretung bei einem Instanzenzug, in welcher das Verwaltungsgericht als zweite gerichtliche Instanz tätig ist, in der Regel deutlich weniger aufwendig ist als im ersten gerichtlichen Verfahren. Da das Verwaltungsgericht vorliegend jedoch die erste gerichtliche Instanz ist, erscheint gerechtfertigt, die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Beschwerdeverfahren auf zwei Drittel herabzusetzen.

E. 4.3.3

In Anbetracht des nur hälftigen Obsiegens der Pflichtigen erscheint eine Entschädigung von Fr. 3'300.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) in Anwendung der vorgenannten Grundsätze für die verwaltungsgerichtlichen Verfahren angemessen. Das in seinem üblichen amtlichen Wirkungskreis tätig gewordene und überwiegend unterliegende kantonale Steueramt ist hingegen nicht zu entschädigen, zumal es auch keine Entschädigung beantragt hat.

E. 5

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b).

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