



Urteil vom 27. September 2019 (510 19 28)

Erträge aus qualifizierter Beteiligung / Transponierung

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider (Ref.),
M. Zeller, Dr. Ph. Spitz, M. Angehrn, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**____, vertreten durch Balestra Treuhand AG, Herr M. Eglin, Fluhstrasse
40, 4147 Aesch BL

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2014**

Sachverhalt:

A.

Die Ehefrau verkaufte die Beteiligung der B.____, welche sie im Privatvermögen hielt, im Jahre 2014 an die C.____ AG (100% Beteiligung des Ehemannes (sel.)).

Mit Veranlagungsverfügung vom 17. November 2016 rechnete die Steuerverwaltung den Pflichtigen einen Betrag von Fr. 450'000.-- als geldwerte Leistung aus Beteiligung infolge Transponierung zum steuerbaren Einkommen auf.

B.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2016 erhob die Vertreterin der Pflichtigen hiergegen Einsprache und erklärte, die Pflichtigen seien mit der Aufrechnung nicht einverstanden. Zur Begründung führten sie aus, das Patent bzw. die Lizenz zum Fischen, sei ohne Schiff wertlos. Ebenso sei ein Schiff ohne entsprechende Lizenz wertlos. Durch den Zusammenschluss der Unternehmen in D.____ habe erstmals im Jahr 2013 der Fischereibetrieb aufgenommen werden können. Die in der Jahresrechnung der C.____ ab 2013 ausgewiesene Lizenz habe die Ehefrau privat erworben. Die Bewertung der Lizenz sei schwierig. Das Patent werde in der Bilanz der E.____ bilanziert und entspreche einem Gegenwert von Fr. 2'567'259.65. Sämtliche aus Beteiligungen und Lizenzen entstehenden Erträge seien als steuerbares Einkommen bezogen worden. Mit dem Engagement der C.____ in D.____ habe man die Liquidität, nach dem Verlust des Hauptmieters der Liegenschaft in F.____, wieder herstellen wollen. Die Einkünfte aus Beteiligungen in D.____ würden neben der AHV die einzige Einnahmequelle darstellen.

Mit Einspracheentscheid vom 12. Februar 2019 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, nach Prüfung der Aktenlage komme die Steuerverwaltung zur Erkenntnis, dass die im Jahr 2014 an die C.____ AG übertragene Beteiligung der B.____ sämtliche Transponierungsvoraussetzungen erfülle. Es liege eine Übertragung vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen einer juristischen Person vor. Die Ehefrau habe die Beteiligung der B.____ im Privatvermögen gehalten und diese im Jahre 2014 an die C.____ AG, an welcher ihr Ehemann (sel.) zu 100% beteiligt sei, verkauft. Als Veräusserin der B.____ habe sie bis zum Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 2014 mindestens 5% am Grund und Stammkapital der E.____ gehalten. Der Ehemann (sel.) der Veräusserin sei mit 100% an der übernehmenden C.____ AG beteiligt. Der Erlös liege über dem Nennwert. Der Wert der im Jahr 2014 an die C.____ veräusserten Beteiligungen sei von den Einsprechenden auf Fr. 552.-- berechnet worden. In der Bilanz der C.____ AG 2014 werde im Anlagevermögen eine Beteiligung an der B.____ in Höhe von Fr. 450'000.-- ausgewiesen. Folglich übersteige der Übertragungswert den Nennwert des Gesellschaftskapitals um Fr. 449'448.--. Diese qualifizierte Beteiligung an der B.____ sei als Ertrag aus Vermögensumschichtung zum halben Satz des gesamten Einkommens zu besteuern.

C.

Mit Schreiben vom 8. März 2019 erhebt die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs mit dem Begehren, es sei der den Nennwert übersteigende Betrag erst zur Besteuerung zu gelangen, wenn

die Erträge aus der Tochtergesellschaft B.____ fließen würden. Zur Begründung führte sie aus, die Lizenz zum Fischen in den Büchern der E.____ sei ohne Schiff wertlos. Durch den Zusammenschluss der Unternehmen in D.____ sei erstmals im Jahre 2013 der Fischereibetrieb aufgenommen worden. Aktuell versuche man ein Bankkonto für die C.____ in D.____ zu eröffnen, damit die Erträge aus der Gesellschaft sowie die Beteiligungserträge in D.____ an die C.____ bezahlt werden könnten. Bis heute seien ausser den Entschädigungen für die Dienstleistungen und den technischen Support keine Gelder in die C.____ und an die Steuerpflichtigen in der Schweiz geflossen. Es handle sich um eine rein bilanzmässige Verbuchung. Nicht der Ehemann (sel.) sondern die Ehefrau sei Eigentümerin der C.____. Dies habe den Behörden und Banken in D.____ bewiesen werden müssen.

Mit Vernehmlassung vom 17. April 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und führt zur Begründung u.a. aus, Gegenstand sei immer noch die Besteuerung des steuersystematisch realisierten Vermögensertrags durch Einbringung der privat gehaltenen Beteiligung der B.____ mitsamt dem ausländischen Fischereipatent in die zu 100% gehaltene C.____. Diese habe sodann die Beteiligung mitsamt Goodwill zu einem Wert von Fr. 450'000.-- bilanziert. Nach Abzug des Nennwertes der Beteiligung verbleibe somit ein qualifizierter Beteiligungsertrag von Fr. 449'448.--. Was die Aussage betreffe, dass die Ehefrau Alleinaktionärin der C.____ AG sei, so ändere dies nichts an der Aufrechnung des Einkommens innerhalb der gemeinsamen Veranlagung der Rekurrenten. Offen bleibe nur noch die Frage, wieso der in der C.____ verbuchte Goodwill von Fr. 450'000.-- gleichzeitig als Passivdarlehen zugunsten des Ehemannes (sel.) bilanziert worden sei.

Mit Schreiben vom 24. April 2019 an das Steuergericht führt die Vertreterin u.a. aus, die Schweizer Gesellschaft müsse die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft zwingend in die Geschäftsbücher aufnehmen, um ein Bankkonto in D.____ eröffnen zu können. Es könnten keine Gelder an ausländische Gesellschaften oder Privatpersonen ausgezahlt werden, wenn nicht der Nachweis erbracht werde, dass vorher Gelder in D.____ investiert worden seien. Die Familie der Ehefrau besitze seit Jahrzehnten Fischereirechte in den Hoheitsgewässern von D.____. Für die Rechte werde kein Geld bezahlt und sie seien auch nicht handelbar, sondern würden jedes Jahr kostenlos verlängert.

An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Strittig ist vorliegend die von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung von Erträgen aus qualifizierter Beteiligung in Höhe von Fr. 449'448.--.

2.1. Zum steuerbaren Einkommen gehören nach § 24 Abs. 1 lit. e StG insbesondere alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen aus Guthaben, Dividenden und geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art (inkl. Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen) unter Einschluss des über den Nennwert hinaus ausgeschütteten Liquidationserlöses, (...). Nach § 25^{bis} Abs. 1 lit. b StG gelten als Einkünfte aus beweglichem Vermögen im Sinne von § 24 Buchstabe e StG auch der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer juristischen Person, an welcher der Veräusserer oder Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50% am Kapital beteiligt ist, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung den Nennwert der übertragenen Beteiligung übersteigt; dies gilt sinngemäss auch, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

Beteiligungserträge sind alle geldwerten Leistungen der Gesellschaft an die Inhaber der Beteiligungsrechte, welche in direktem Zusammenhang mit den Beteiligungsrechten stehen, d.h. ihren Grund in der Beteiligung selbst haben. Der Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen entspricht dem Betrag der Gewinnausschüttung ohne Berücksichtigung von Schuldzinsen oder weiteren Abzügen. Keine Einkünfte aus Beteiligungsrechten sind insbesondere Erträge, die bei der leistenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (vgl. Baselbieter Steuerbuch Band 1 - Beteiligungserträge, 34 Nr. 5).

Die Transponierung stellt - systematisch betrachtet - einen Anwendungsfall der indirekten Teilliquidation dar. Wie bei der indirekten Teilliquidation erfolgt die Entreichung der Gesellschaft nicht durch unmittelbare Entnahme der Gesellschaftsmittel durch die Beteiligten (direkte Teilliquidation), sondern indirekt über den buchführenden Käufer der Beteiligung. Während bei der indirekten Teilliquidation dieser Käufer eine beliebige Drittperson ist, handelt es sich bei der Transponierung dagegen (wirtschaftlich betrachtet) um den bisherig Beteiligten selbst, indem er seine angestammte Beteiligung in ein selbstbeherrschtes Unternehmen einbringt. Bringt eine steuerpflichtige Person ihre zum Privatvermögen gehörenden Beteiligungsrechte zu einem über dem Nominalwert liegenden Wert gegen Gutschrift auf einem Aktionärskreditorenkonto und/oder als Sacheinlagen gegen Ausgabe neuer Aktien in ein von ihr beherrschtes anderes Unternehmen ein, hat sie damit ihr Vermögen nicht «umgewandelt», sondern lediglich «um-

strukturiert». Beim (an sich bloss formalen) Verkauf einer Beteiligung an ein von der steuerpflichtigen Person beherrschtes Unternehmen oder bei deren Einlage in ein selbstbeherrschtes Unternehmen liegt nämlich keine Realisation des Mehrwerts i.S eines Kapitalgewinns vor, weil die steuerpflichtige Person trotz Aufgabe des zivilrechtlichen Eigentums an der Beteiligung die wirtschaftliche Verfügungsmacht über sie und damit das darin verkörperte Wirtschaftsgut behält; der «Verkäufer» trennt sich von seiner Beteiligung wirtschaftlich gar nicht (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 20a N 60f.). Bei der Transponierung erfolgt die Realisation des Beteiligungsertrages mit der rechtswirksamen Vornahme der Transaktion. Die tatbestandsmässige Übertragung von Beteiligungen kann sowohl an eine bestehende als auch in eine neu zu gründende selbstbeherrschte Gesellschaft erfolgen (Baselbieter Steuerbuch Band 1 - Transponierung (Veräusserung an sich selbst) Band 1 - Einkommen 24 Nr. 6).

2.2. Vorliegend führte der Vertreter aus, die C.____ AG habe eine Gewerbeliegenschaft in F.____ besessen, welche vermietet worden sei. Nach der Kündigung habe die Liegenschaft mangels Nachmieter verkauft werden müssen, wobei der Rekurrent aus dem Verkauf Lohn bezogen habe. Das Geld aus der C.____ AG sei in D.____ investiert worden. Die Familie der Pflichtigen sei im Besitz von Fischereilizenzen. Zwischenzeitlich habe man Partner gefunden, welche Schiffe zur Verfügung gestellt hätten. Der Handel der Lizenzen sei verboten. Die Lizenzen seien in der ausländischen Buchhaltung mit dem gleichen Wert wie das Schiff eingebucht und es sei ein Beratervertrag abgeschlossen worden. Das in D.____ verdiente Geld könne nicht ohne weiteres in die Schweiz gebracht werden. Die ausländischen Behörden hätten Auflagen gemacht. Es habe nachgewiesen werden müssen, dass die C.____ AG der Pflichtigen gehöre und sie einzelzeichnungsberechtigt sei. Auch habe der Nachweis erbracht werden müssen, dass die Lizenz von D.____ in der C.____ AG eingebucht sei. Man habe jedoch nie versucht das Kontokorrent mit einer rechnerischen Bewertung der Lizenzen zu verrechnen. Die Pflichtige besitze ein Einfamilienhaus und sei wegen der Tragbarkeit auf die Einnahmen angewiesen. Die Vorinstanz entgegnete, dass es möglich sei, dass die Beteiligung zukünftig Ertrag abwerfen werde, weshalb es sich derzeit nicht um einen non-valeur handle. Bei weiterhin anhaltender Ertragslosigkeit sei diese Sichtweise allenfalls zu korrigieren. Steuersystematisch liege jedoch eine Realisierung vor. Ob dies beabsichtigt gewesen sei oder nicht, sei nicht von Bedeutung.

2.3. Entscheidender Ausgangspunkt für die Beurteilung des vorliegenden Falles ist die Einbuchung der Goodwill Beteiligung E.____ im Jahre 2014, welche aus den Auszügen aus dem Journal der Konten 1411 sowie 1421 ersichtlich ist. Gleichzeitig ist festzustellen, dass sich das Darlehen der C.____ gegenüber den Rekurrenten von der Vorperiode zum hier relevanten Stichtag von Fr. 80'310.86 auf Fr. 529'814.95 erhöht hat. Das Darlehen in den Büchern der C.____ AG, welches die Rekurrenten korrekt in ihrer Steuererklärung als Forderung der C.____ AG deklariert haben, bildet die Gegenposition zu den eingebuchten Aktiven (Gegenleistung für Beteiligung an B.____).

Die Rekurrentin hielt sowohl die Beteiligung an der B.____ als auch die Fischereirechte im Privatvermögen. Die Einlage dieser Rechte in die B.____ erfolgte gemäss der Darstellung des Vertreters aufgrund der Rechtslage in D.____. Den Nennwert der Beteiligung haben die Rekurrenten auf Fr. 551.50 festgesetzt. Die Übertragung der Beteiligung erfolgte zum Preis von

Fr. 450'000.-- und somit über dem Nennwert. Der über dem Nennwert liegende Betrag wurde sodann als Goodwill verbucht.

Der Umfang der Beteiligung der C.____ AG an der B.____ beträgt 50%. Die Beteiligung an der C.____ AG wurde zum strittigen Zeitpunkt wiederum zu 100% vom Rekurrenten gehalten. Damit ist das Kriterium der beherrschenden Stellung (des Steuerpflichtigen (sel.)) resp. der Einlage (der Fischereirechte in die B.____ und Beteiligung der C.____ an der B.____ zu 50%) in ein selbstbeherrschtes Unternehmen erfüllt. Unbehelflich ist der Verweis des Vertreters auf den Umstand, dass die aufnehmende Gesellschaft dem Ehemann (sel.) gehöre, da auch ein gemeinsames Vorgehen mehrerer Beteiligter (hier Ehegatten) von der Regelung in § 25^{bis} Abs. 1 lit. b StG erfasst ist.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sämtliche Voraussetzungen einer Transponierung erfüllt sind: Es erfolgte ein *Wechsel der Vermögenssphäre* und zwar vom Privat- ins Geschäftsvermögen und eine *Übertragung von Beteiligungsrechten*. Die Rekurrentin hielt die Beteiligung an der B.____ und die Fischereirechte im Privatvermögen. Die Fischereirechte wurden auf die B.____ übertragen. Die C.____ AG ist mit einem Anteil von 50% an der B.____ beteiligt. Im Weiteren liegt eine *Beherrschung durch die übernehmende* juristische Person vor, da die C.____ AG, welche 50% der Anteile an der B.____ hielt, im hier massgeblichen Zeitpunkt vollumfänglich vom Rekurrenten gehalten wurde. Die *Übertragung* der Beteiligungsrechte erfolgte zu einem *über dem Nennwert* liegenden Betrag, wobei dieser sodann offen als Goodwill verbucht wurde. Aufgrund der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ist von einer entsprechenden Werthaltigkeit des Kaufpreises resp. des Goodwills auszugehen. Demnach beträgt der hier zur Besteuerung kommende Betrag Fr. 449'448.-- (Fr. 450'000.-- abzüglich 552.--).

3.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet (§ 21 Abs. 1 e contrario VPO).

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde G.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).