

Dr. iur. Adriano Marantelli

## Die Rückkehr zum «status quo ante» bei der indirekten Teilliquidation

BGE (2A.100/2007) vom 5. Dezember 2008 i.S.M. und N.X.

---

Das Bundesgericht musste in einem kürzlich im Internet veröffentlichten Entscheid (Urteil 2A.100/2007) die Frage beurteilen, ob ein altrechtlicher Aktienverkauf den Tatbestand einer sog. indirekten Teilliquidation erfüllt oder nicht. In Abweichung zu seiner mit Urteil vom 11. Juni 2004 eingeleiteten Praxisverschärfung verneinten die Lausanner Richter dies im vorliegenden Fall. Es scheint somit, dass bei der Beurteilung von (altrechtlichen) Fällen indirekter Teilliquidation das Rad zurückgedreht und der «status quo ante» wiederhergestellt wurde.

---

Rechtsgebiet(e): Einkommenssteuer u. direkte Steuern im Allgemeinen

Zitiervorschlag: Adriano Marantelli, Die Rückkehr zum «status quo ante» bei der indirekten Teilliquidation, in: Jusletter 18. Mai 2009

## Inhaltsüberblick

1. Einleitung
2. Sachverhalt
3. Kurzkomentar zu einzelnen Aspekten
4. Literatur

## 1. Einleitung

[Rz 1] Im Internet wurde am 8. Mai 2009 ein am 5. Dezember 2008 ergangener Bundesgerichtsentscheid publiziert (2A.100/2007). Dabei wurde bei einem Veräusserungsszenario die Anwendung der Theorie der indirekten Teilliquidation seitens der Lausanner Richter verneint. Der in einer Fünferbesetzung ergangene Entscheid ist aus verschiedenen Gründen interessant und sei hier kurz angezeigt. Der Sachverhalt wird dabei stark vereinfacht und unter Vernachlässigung sämtlicher Vortransaktionen wiedergegeben. Konkret ging es um Folgendes:

## 2. Sachverhalt

[Rz 2] X. mit Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt war zusammen mit seinen fünf Kindern an einer Holdinggesellschaft (hier als D. AG bezeichnet) beteiligt. Alle sechs Aktionäre hielten je einen Sechstel der D-Aktien. Ferner war X. mit 88% an der A. AG und mit 96% an der B. AG beteiligt. Die restlichen Aktien dieser beiden Gesellschaften hielten wiederum die Kinder von X.

[Rz 3] Ende Dezember 1991 verkaufte X. seine A- und B-Aktien zum Anrechnungswert von CHF 106'000 pro Aktie an die D. AG (Holdinggesellschaft), an der er – wie oben erwähnt – mit einem Sechstel beteiligt war. Der Aktienverkauf erfolgte gegen Einräumung einer entsprechenden Darlehensforderung zugunsten von X.

[Rz 4] Die Steuerverwaltung Basel-Stadt machte im Rahmen der Veranlagung 1993/94 bei den Eheleuten X. einen Transponierungsgewinn geltend. Gegen den Einspracheentscheid vom 20. Oktober 1997 erhob das Ehepaar X. Beschwerde an die Steuerrekurskommission. Diese erkannte in ihrem am 28. Dezember 2006 (!) zugestellten Urteil ebenfalls auf einen Transponierungsgewinn. Am 2. Februar 2007 gelangte das Ehepaar X. mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht, welches am 5. Dezember 2008 – also rund 17 Jahre nach dem Aktienverkauf durch X. – das hier interessierende Urteil fällte.

[Rz 5] Unser höchstes Gericht prüfte zuerst die Verjährungsfrage. Die relative Verjährungsfrist war infolge verschiedener Unterbrechungshandlungen noch nicht abgelaufen. Gleiches galt für die absolute Verjährung, welche gemäss der bundesgerichtlichen Praxis für altrechtliche (BdBST) Steuerforderungen erst im Jahre 2010 (Veranlagungsverjährung) resp. im Jahre 2020 (Bezugsverjährung) abläuft.

[Rz 6] Das Bundesgericht musste sich somit auch materiell mit dem Sachverhalt befassen. Dabei verwarf es in einem

ersten Schritt unter Bezugnahme auf seinen berühmt-berühmten «*June eleven*»-Entscheid<sup>1</sup> die Anwendung der Transponierungstheorie, und zwar mangels Beherrschung der Holdinggesellschaft durch X. Anders als die Vorinstanz prüfte das Bundesgericht in einem zweiten Schritt den Fall unter dem Blickwinkel der indirekten Teilliquidationstheorie.

[Rz 7] Interessant am Entscheid ist, dass unser höchstes Gericht im vorliegenden Fall das Rad seiner bisherigen Praxis, die auf einer eigentlichen Troika von Urteilen<sup>2</sup> gründete, zurückdreht. Es verlangt nämlich für den hier interessierenden altrechtlichen (d.h. BdBST-) Sachverhalt für die Annahme einer indirekten Teilliquidation wiederum eine Substanzausschüttung und verwirft die «*June eleven*»-Praxis, wonach auch die Ausschüttung erwirtschafteter *künftiger* Gewinne schädlich sein konnte. Begründet wird dieses neue und – mit Blick auf die Vergangenheit – wohl überraschende Resultat primär mit Rechtsgleichheitsüberlegungen, wenn unser höchstes Gericht ausführt:

«Andererseits hat der Gesetzgeber mit der Novelle der Besteuerung der noch zu erwirtschaftenden Gewinne eine klare Absage erteilt. Das alles darf Übergangsrechtlich nicht unbeachtet bleiben. Pflicht des Richters ist es, auch im Übergangsrecht die Steuerpflichtigen möglichst rechtsgleich zu behandeln (...). Dem Gebot der Rechtsgleichheit liefe es jedoch zuwider, altrechtliche Fälle noch nach der neueren, strengeren Praxis des Bundesgerichts (ab dem Jahre 2001) zu beurteilen, obschon der Gesetzgeber in der Zwischenzeit die Besteuerung der indirekten Teilliquidation wesentlich eingeschränkt und sogar eine Rückwirkung bis ins Jahr 2001 angeordnet hat. (...) Es besteht daher kein Grund, Übergangsrechtlich die neuere Praxis des Bundesgerichts anzuwenden. Das würde die Rechtsgleichheit im Gegenteil noch zusätzlich beeinträchtigen, weil noch mehr Fälle nach einem vom Gesetzgeber abgelehnten Steuerregime beurteilt werden müssten. Dafür besteht keine Notwendigkeit» (E. 5.6).

[Rz 8] Konkret gilt gemäss dem Besprechungsurteil somit Folgendes: Auf Fälle indirekter Teilliquidation, die sich bis zum Jahre 2000 verwirklicht haben und die noch nicht entschieden sind, ist die damals (d.h. bis im Jahre 2000) geltenden Gerichts- und Verwaltungspraxis anzuwenden. Für noch nicht rechtskräftige Veranlagungen der Steuerjahre 2001 bis 2006 findet das neue (mildere) Recht von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG Anwendung (Art. 205b DBG).

[Rz 9] Da im vorliegenden Fall keine Substanzausschüttung

<sup>1</sup> BGE 11.6.2004 (2A.331/2003), ASA 73, S. 402 = StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = StR 2004, S. 678 = RDAF 2004 II 360. Vgl. dazu Behnisch (2004), *passim* sowie Behnisch (ZbJV), S. 191.

<sup>2</sup> BGE 22.10.2001 (2A.474/2000), ASA 72, S. 218 = RDAF 2002 II 498; BGE 11.6.2004 (2A.331/2003), ASA 73, S. 402 = StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = StR 2004, S. 678 = RDAF 2004 II 360; BGE 10.11.2006 (2A.471/2005), StE 2007 B 24.4 Nr. 75.

vorlag, und somit ein massgebliches Kriterium einer indirekten Teilliquidation unter altrechtlicher Praxis fehlte, nämlich die eingetretene oder zumindest eingeleitete Substanzverminderung, wurde die Beschwerde der Eheleute X. gutgeheissen. Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt wurde infolgedessen aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung Basel-Stadt zurückgewiesen. Dem Kanton Basel-Stadt wurden ferner die Gerichtskosten von CHF 16'000 und eine Parteientschädigung von CHF 18'000 auferlegt.

### 3. Kurzkomentar zu einzelnen Aspekten

[Rz 10] Das Urteil ist eine Abkehr von der früheren höchstgerichtlichen Judikatur, die zwischen 2001 bis 2006 mittels einer Urteils-Triplette<sup>3</sup> entstanden ist. Das Bundesgericht sagt dies zwar nicht explizit in seinem Entscheid, das materielle Resultat aber ist eindeutig. Auch dem noch anders lautenden Urteil vom 10. November 2006<sup>4</sup> lag nämlich ein im Jahre 1998 – also vor 2001 – verwirklichter Sachverhalt zugrunde und am Urteilstermin war die Gesetzesnovelle von Art. 20a DBG ebenfalls bereits bekannt<sup>5</sup>. Trotzdem kam das Bundesgericht damals mit folgenden Worten zu einem anderen Entscheid als im vorliegenden Besprechungsfall:

«Es kommt hinzu, dass der Gesetzgeber – in Kenntnis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – die Rückwirkung der neuen Bestimmung auf die noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen der in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge beschränkt hat (Art. 205b DBG). Er hat damit bewusst in Kauf genommen, dass nicht rechtskräftige Veranlagungen für frühere Steuerjahre noch nach der bisherigen Praxis entschieden werden»<sup>6</sup>.

[Rz 11] Und da doppelt genäht bekanntlich besser hält, hat unser höchstes Gericht in einem ebenfalls einen altrechtlichen Fall betreffenden Entscheid vom 21. Dezember 2006 wie folgt argumentiert:

«Das Bundesgericht hat die Theorie des Entzugs betriebsnotwendiger Mittel (...) nie vertreten. Auch wenn die Gesetzesrevision auf ähnlichen Überlegungen beruht, kann diese Theorie auf altrechtliche Fälle ohnehin nicht übertragen werden. Entgegen der Eingabe der

Beschwerdeführer vom 26. Juli 2006 (...), entfaltet die Revision vorliegend keine Wirkungen. Der Gesetzgeber hat – in Kenntnis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – die Rückwirkung der neuen Bestimmung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG ausdrücklich auf die noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen der in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge beschränkt (...). Er hat damit bewusst in Kauf genommen, dass nicht rechtskräftige Veranlagungen für frühere Steuerjahre noch nach der bisherigen Praxis geschehen. Es besteht keine Handhabe, eine weitergehende Rückwirkung des neuen Rechts anzunehmen»<sup>7</sup>.

[Rz 12] Beide Zitate aus den zwei Vorgängerentscheiden stehen im Widerspruch zum nun ergangenen Judikat, welches die dogmatischen Daumenschrauben im Bereich indirekte Teilliquidation auf ein erträgliches Mass unterhalb der Schmerzgrenze lockert.

[Rz 13] Ohne dass dies im Entscheid explizit gesagt wird, steht das Urteil wohl auch im Gegensatz zum Rundschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 18. Juli 2006. Diesem zufolge hätten sich die Veranlagungen vor Inkrafttreten des neuen Rechts noch an das damals geltende Recht resp. die damals herrschende Praxis des «2004-er Entscheides» zu halten<sup>8</sup>. Darüber haben sich die Richter von Mon Repos im Besprechungsurteil zu Recht hinweg gesetzt.

[Rz 14] Das Bundesgericht beruft sich im Urteil auf das Rechtsgleichheitsgebot. Dieser Gesichtspunkt wurde im Zusammenhang mit Art. 205b DBG namentlich von Reich<sup>9</sup> – ohne dass dieser im Urteil zitiert wird – thematisiert<sup>10</sup>. Das Bundesgericht scheint somit für einmal dem Rechtsgleichheitsaspekt Vorrang vor dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz einzuräumen, mit dem es sonst üblicherweise in der Vergangenheit das Loch von Art. 16 Abs. 3 DBG zu stopfen versuchte<sup>11</sup>.

[Rz 15] Nur nebenbei sei erwähnt, dass das Rechtsgleichheitsgebot auch im vorliegenden Kontext von seiner juristisch-dogmatischen Konsistenz her am ehesten mit Quecksilber zu vergleichen ist. Dementsprechend kann es – wenig überraschend – in der Literatur zum hier interessierenden Themenbereich auch gegen die für den Steuerpflichtigen günstige Rückwirkungslösung von Art. 205b DBG ins Feld geführt werden<sup>12</sup>.

[Rz 16] Beim Lesen des Entscheides fällt die extrem lange

<sup>3</sup> BGE 22.10.2001 (2A.474/2000), ASA 72, S. 218 = RDAF 2002 II 498; BGE 11.6.2004 (2A.331/2003), ASA 73, S. 402 = StE 2004 B 24.4 Nr. 70 = StR 2004, S. 678 = RDAF 2004 II 360; BGE 10.11.2006 (2A.471/2005), StE 2007 B 24.4 Nr. 75.

<sup>4</sup> BGE 10.11.2006 (2A.471/2005), StE 2007 B 24.4 Nr. 75.

<sup>5</sup> Vgl. zu diesem Entscheid auch Reich, Art. 205b DBG, N 4, sowie Reich/Waldburger, S. 228ff. und Duss, S. 409ff.

<sup>6</sup> BGE 10.11.2006 (2A.471/2005), StE 2007 B 24.4 Nr. 75, E. 4.10.

<sup>7</sup> BGE 21.12.2006 (2A.537/2005), E. 3.5.3.

<sup>8</sup> So auch Reich, Art. 205b DBG, N 3.

<sup>9</sup> Reich, Art. 205b DBG, N 4.

<sup>10</sup> Vgl. auch die Berufung auf die Rechtsgleichheit bei Duss, S. 413, anlässlich des Kommentars von BGE 10.11.2006 (2A.471/2005), StE 2007 B 24.4, Nr. 75.

<sup>11</sup> Vgl. etwa die Ausführungen im BGE 10.11.2006 (2A.471/2005), StE 2007 B 24.4 Nr. 75, E. 4.7.

<sup>12</sup> Yersin, remarques préliminaires, N 106; Noël, art. 250b LFD, N 4.

Dauer zwischen dem Aktienverkauf resp. der Steuerveranlagung und dem Bundesgerichtsurteil auf, wofür primär die Steuerrekurskommission Basel-Stadt verantwortlich ist. Der Lausanner Entscheid erging rund 17 Jahre nach der Aktienveräusserung. Diese Zeitspanne ist nicht viel kürzer als der Zeitraum – diese kleine Jahrzahlspielerei sei hier erlaubt –, während dem in der Steuerliteratur reichlich Tinte zu diesem Thema vergossen wurde. Eröffnet man hier die Partie mit dem sog. Kaffeholdingfall vom 19. Dezember 1984<sup>13</sup>, so dauerte es knapp 22 Jahre, bis die Gesetzesnovelle verabschiedet wurde (23. Juni 2006) und man in der Praxis – wie die Steuerpflichtigen im Fall – endlich wusste, woran man war.

[Rz 17] Die (über-) lange Verfahrensdauer hat sich im vorliegenden Fall möglicherweise ungewollt zum Vorteil der Steuerpflichtigen ausgewirkt. Oder um es in Anspielung auf die beim Nennwertprinzip häufig verwendete Metapher «Den Letzten beißen die Hunde» zu sagen: es bleibt hier für einmal die Genugtuung resp. Feststellung, dass die Letzten diesmal – zumindest vorläufig – vom nennwertmässigen Hundebiss verschont blieben.

[Rz 18] Es wird interessant sein zu verfolgen, ob der Entscheid allenfalls eine grössere Tragweite entwickeln wird, als auf den ersten Blick vielleicht vermutet werden kann. Die altrechtlichen Fälle dürften ja weitgehend ausgestorben sein, so dass fraglich ist, inwieweit das vorliegende Urteil überhaupt präjudizielle Wirkung zu entfalten vermag. Allenfalls könnte es eine gewisse Ausstrahlung auf das kantonale Recht haben, da im Steuerharmonisierungsgesetz bekanntlich eine Art. 205b DBG nachgebildete Rückwirkungsbestimmung fehlt<sup>14</sup>. Möglicherweise müssten sich die Steuerpflichtigen somit für kantonale Fälle, die sich vor Inkrafttreten des neuen Rechts ereignet haben, sinngemäss auf das vorliegende Urteil berufen.

[Rz 19] Ob das Urteil allenfalls auch für andere Sachverhaltskonstellationen im übergangsrechtlichen Dickicht<sup>15</sup> noch einschlägig werden könnte, muss an dieser Stelle offen bleiben.

[Rz 20] Das Urteil ist aus Beratersicht erfreulich. Aber selbst beim Blick durch eine neutrale Brille wird man ihm zustimmen, vor allem wenn man sich die einhellige Kritik an der mittels BGE vom 11. Juni 2004 eingeleiteten Praxis vor Augen hält. Das Bundesgericht lässt in Erwägung 5.4. des Besprechungsurteils noch einmal die eindrückliche Phalanx der Aufsätze aufmarschieren. Irren ist zwar menschlich, aber bei einer derartigen Übermacht von Lehrmeinungen contra «11. Juni 2004» ist nach menschlichem Ermessen ein Irrtum ausgeschlossen, d.h. muss selbst dieser die Waffen strecken.

[Rz 21] Was ist die tiefere Moral an der Geschichte resp.

diesem Urteil? Wohl die, dass – in Abwandlung eines Bonmots aus der Mitte des 19. Jahrhunderts<sup>16</sup> – eine neue Zusammensetzung der Spruchbehörde ganze Bibliotheken zur Makulatur werden lässt.

#### 4. Literatur

- BEHNISCH URS R., Gibt es den steuerfreien Kapitalgewinn bei einer Beteiligungsveräusserung noch?, Jusletter 20. September 2004 [zitiert: Behnisch (2004)];
- DERS., Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, ZbJV142 (2006), S. 185ff. [zitiert: Behnisch (ZbJV)];
- BRAUCHLI ROHRER BARBARA/BUSSMANN SAMUEL/MARBACH MATTHIAS, Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen eines Dritten (indirekte Teilliquidation), FSfR 2008, S. 47ff. (Teil I), S. 92ff. (Teil II);
- DUSS MARCO, Indirekte Teilliquidation und Vertrauensschutz: das Tagebuch der Marie A., Nachwehen des BGE 2A.471/2005 vom 10. November 2006 (StE 2007 B 24.4 Nr. 75), ST 2007, S. 409ff.;
- NOËL YVES, in: Yersin/Noël (Editeurs), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008;
- REICH MARKUS, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, 2. Auflage, Basel 2008;
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2006 (1. Teil) FSfR 2007, S. 228ff.;
- YERSIN DANIELLE, in: Yersin/Noël (Editeurs), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008.

---

Dr. Adriano Marantelli, LL.M., dipl. Steuerexperte, Meyer Lustenberger Rechtsanwälte, Zürich

---

...

---

<sup>13</sup> BGE19.12.84, ASA 54, S. 211 = StE 1985 B 24.4 Nr. 5 = StR 1986, S. 263.  
<sup>14</sup> Auf Stufe Bund fehlt interessanterweise auch eine Rückwirkungsbestimmung für Transponierungsfälle (Noël, art. 205b LIFD, N 1).  
<sup>15</sup> Vgl. dazu Brauchli Rohrer/Bussmann/Marbach, S. 102f.

---

<sup>16</sup> «Indem die Wissenschaft das Zufällige zu ihrem Gegenstand macht, wird sie selbst zur Zufälligkeit; drei berichtigende Worte des Gesetzgebers und ganze Bibliotheken werden zur Makulatur» [Julius Hermann von Kirchmann: «Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz», Vortrag vor der Juristischen Gesellschaft zu Berlin, 1848.