

**BStP | 2019 | Nr. 12**

Betreff:	Einkommenssteuer, Transponierung
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	14. Januar 2019
Verfahrensnummer:	VD.2018.168

Der Tatbestand der Transponierung ist gegeben, wenn kumulativ eine Beteiligung aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder juristischen Person übertragen wird (Systemwechsel), die Beteiligung mindestens 5 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beträgt (qualifizierte Beteiligung), die übernehmende Personenunternehmung oder juristische Person durch den Veräusserer oder Einbringer aufgrund einer Kapitalbeteiligung von mindestens 50 Prozent beherrscht wird (Beherrschung) und die Gegenleistung den Nennwert der übertragenen Beteiligung übersteigt. Eine Transponierung liegt auch dann vor, wenn mehrere Minderheitsbeteiligte, die gemeinsam mindestens 50 Prozent am Kapital der aufnehmenden Gesellschaft halten, zusammenwirken und die Übertragung damit gemeinsam vornehmen. Eine Beherrschung der übernehmenden Gesellschaft in diesem Sinne setzt insofern ein subjektives Element voraus, als die Minderheitsbeteiligten dafür bewusst zusammenwirken müssen; erforderlich ist mithin eine Kooperation der Minderheitsbeteiligten. In casu auch Vorliegen dieses Erfordernisses gegeben.

Sachverhalt:

A. (nachfolgend Rekurrent) deklarierte in der Steuererklärung pro 2014 ein steuerbares Einkommen von CHF [...] für die kantonalen Steuern und ein steuerbares Einkommen von CHF [...] für die direkte Bundessteuer. In den Details zu den Wertschriften 2014 deklarierte der Rekurrent einen Abgang aus dem Verkauf seiner Beteiligung an der X. AG, einer Aktiengesellschaft mit Sitz in Basel, im Umfang von [...] Namenaktien mit einem Nennwert von je CHF [...] und somit einem Nominalwert von insgesamt CHF [...] entsprechend 17.07 Prozent des Aktienkapitals der Gesellschaft. An der X. AG war namentlich auch der Sohn des Rekurrenten, B., zu 10 Prozent beteiligt; er hielt somit [...] Namenaktien mit einem Nominalwert von CHF [...]. Als Verkaufsnachweis reichte der Rekurrent einen öffentlich beurkundeten Gesellschaftervertrag zwischen ihm und seinem Sohn, datierend vom ..., (nachfolgend Gesellschaftervertrag) ein, dessen Gegenstand insbesondere die Errichtung der Y. GmbH mit Sitz in [...] war. Die Y. GmbH sollte danach als steuerliche Holdinggesellschaft ausgestaltet werden mit dem Zweck, das eigene Vermögen zu verwalten und die Vermögens- und Stimmrechte der Beteiligungen auszuüben. Die Leistung der Einlagen erfolgte mittels Einbringung der Beteiligungen des Rekurrenten und seines Sohnes an der X. AG, wobei die Einbringung der Beteiligung des Rekurrenten zum Anrechnungspreis von CHF [...] und jene des Sohnes zum Nominalwert von CHF [...] erfolgten. Das Stammkapital wurde auf CHF 20'000.-- festgesetzt, eingeteilt in 200 Stammanteile mit einem Nennwert von je CHF 100.--; davon wurden gemäss Gesellschaftervertrag nach der Übertragung der Beteiligungen der X. AG 80 Stammanteile durch den Rekurrenten und 120 Stammanteile durch dessen Sohn gehalten. Der Gesellschaftervertrag sah zudem vor, dass sowohl der Rekurrent als auch dessen Sohn der Y. GmbH ein Darlehen in der Höhe ihrer jeweiligen Einlagen gewähren.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 12. November 2015 setzte die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) das steuerbare Einkommen des Rekurrenten für die kantonalen Steuern auf CHF [...] und für die direkte Bundessteuer auf CHF [...] fest. Dabei erhöhte sie den vom Rekurrenten deklarierten Bruttoertrag im Wertschriftenverzeichnis für die kantonalen Steu-

ern sowie für die direkte Bundessteuer um CHF [...] auf CHF [...]. Im Betrag von CHF [...] erfolgte die Aufrechnung der Steuerverwaltung mit der Begründung, dass die Übertragung der Beteiligung des Rekurrenten an der X. AG auf die Y. GmbH den Tatbestand der Transponierung erfülle, berechnet durch Subtraktion des Nominalwerts der übertragenen Aktien von CHF [...] vom Anrechnungspreis von CHF [...]. Die restlichen CHF [...] entfielen auf zusätzliche Wertschriftenerträge. Für die Berechnung des Totals der Erträge aus beweglichem Vermögen berücksichtigte die Steuerverwaltung die Bestimmungen über die Teilbesteuerung und reduzierte dementsprechend die mit der Transponierung begründete Aufrechnung des Bruttoertrags von CHF [...] um 50 Prozent, d.h. CHF [...] für die kantonalen Steuern bzw. um 40 Prozent, d.h. CHF [...], für die direkte Bundessteuer.

Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob der Rekurrent Einsprache, welche mit Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 17. März 2017 (nachfolgend Einspracheentscheid) abgewiesen wurde. Den Rekurs und die Beschwerde, welche der Rekurrent gegen den Einspracheentscheid erhob, wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Vorinstanz bzw. Steuerrekurskommission) mit Entscheiden vom 6. März 2018 (zugestellt am 31. August 2018; nachfolgend angefochtene Entscheide) ab. Hiergegen richtet sich der Rekurs und die Beschwerde des Rekurrenten an das Verwaltungsgericht, mit welchen er beantragt, der Entscheid der Vorinstanz vom 6. März 2018 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen 2014 für die kantonalen Steuern auf CHF [...] und für die direkte Bundessteuer auf CHF [...] festzusetzen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Von der Steuerverwaltung, der Steuerrekurskommission und der Eidgenössischen Steuerverwaltung wurden keine Vernehmlassungen eingeholt.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Gegenstand des Verfahrens bildet die Frage, ob die Steuerverwaltung gestützt auf den Tatbestand der Transponierung zu Recht eine Aufrechnung des steuerbaren Einkommens im Betrag von CHF [...] für die kantonalen Steuern und von CHF [...] für die direkte Bundessteuer vorgenommen hat. In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass der Rekurrent [...] Namenaktien der X. AG zum Anrechnungspreis von CHF [...] zwecks Errichtung der Y. GmbH auf diese übertragen hat. Die Aufrechnung im Zusammenhang mit den zusätzlichen Wertschriftenerträgen im Umfang von CHF [...] ist nicht angefochten.

2.1 Nach § 21 Abs. 1 lit. c StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind namentlich Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar. Ein solcher Ertrag entsteht nach § 21a Abs. 1 lit. b StG und Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG auch, wenn eine steuerpflichtige Person eine qualifizierte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft im Privatvermögen zu einem Wert über deren Nominalwert in ein von ihr beherrschtes Unternehmen einbringt (sog. Transponierung; vgl. Richner et al., Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 20a N 63). Die Besteuerung des Erlöses nach § 21a Abs. 1 lit. b StG und Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG wird nach der Transponierungstheorie folgendermassen begründet: Die Beteiligungsrechte des Anteilsinhabers verkörpern einen latenten Anspruch auf Ausschüttung der bereits vorhandenen Gewinnreserven. Diese Ausschüttung unterstünde der Einkommenssteuer nach § 21 Abs. 1 lit. c StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG. Der Anteilsinhaber erwirbt bei der Übertragung seiner Beteiligungsrechte eine deren Nennwert übersteigende Gegenleistung in der Form von Beteiligungsrechten der übernehmenden Gesellschaft (Sacheinlage), einer Kaufpreisforderung oder einer Darlehensforderung (formeller Verkauf). Die Reserven der übertragenen Gesellschaft können steuerfrei an die übernehmende Gesellschaft ausgeschüttet werden und die Rückzahlung des nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft, die Bezahlung des Kaufpreises und die Rückzahlung des Darlehens unterliegen nicht der Einkommenssteuer. Folglich kann der Anteilsinhaber einen Teil der Gewinnreserven der übertragenen

Gesellschaft steuerfrei beziehen, indem diese an die übernehmende Gesellschaft ausgeschüttet und von dieser zur Rückzahlung des nominellen Kapitals, zur Bezahlung des Kaufpreises oder zur Rückzahlung des Darlehens verwendet werden (zum Ganzen vgl. Reich et al., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 20a N 106 und Schenker, Unternehmenskauf, Rechtliche und steuerliche Aspekte, Bern 2016, S. 628 f. sowie Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil/Basel 2001, Art. 20 N 113; vgl. auch BGer 2A.135 und 136/2000 vom 9. November 2001 E. 7). Die Transponierung führt insofern dazu, dass die steuerpflichtige Person zivilrechtlich zwar nicht mehr Eigentümer der Beteiligung ist, wirtschaftlich jedoch weiter darüber verfügen kann (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, in: BBl 2005 S. 4733, 4803). Der Tatbestand der Transponierung ist nach dem Gesetzeswortlaut gegeben, wenn kumulativ (i) eine Beteiligung aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder juristischen Person übertragen wird (Systemwechsel), (ii) die Beteiligung mindestens 5 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beträgt (qualifizierte Beteiligung), (iii) die übernehmende Personenunternehmung oder juristische Person durch den Veräusserer oder Einbringer aufgrund einer Kapitalbeteiligung von mindestens 50 Prozent beherrscht wird (Beherrschung) und (iv) die Gegenleistung den Nennwert der übertragenen Beteiligung übersteigt. Das Vorliegen subjektiver Tatbestandsmerkmale wird nicht vorausgesetzt; auf die Beweggründe des Anteilhabers kommt es somit nicht an (Reich et al., a.a.O., Art. 20a N 84). Der bei Vorliegen einer Transponierung für die Einkommenssteuer massgebende Ertrag ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Nennwert der übertragenen Beteiligungsrechte zuzüglich allfälliger Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse und dem Anrechnungswert, welcher bei einer Sacheinlage dem Nennwert der neuen Beteiligungsrechte und bei einem formellen Verkauf der Gutschrift entspricht (Richner et al., a.a.O., Art. 20a N 64 mit Hinweis auf BGer vom 10. November 1998, in: StE 1999 B 24.4 Nr. 52; BGE 115 Ib 238 und BGer vom 19. April 1985, in: StE 1986 B 24.4 Nr. 6; Locher, a.a.O., Art. 20 N 112; BGer 2A.135 und 136/2000 vom 9. November 2001 E. 7). Die Besteuerung der Einkünfte erfolgt in jener Steuerperiode, in welcher das selbstbeherrschte Unternehmen den Rechtsanspruch auf Übertragung der qualifizierten Beteiligung erworben hat (Richner et al., a.a.O., Art. 20a N 65; Schenker, a.a.O., S. 628 f.).

2.2.1 Im vorliegenden Fall ist die Vorinstanz zunächst zutreffend zum Schluss gelangt, dass die Voraussetzungen des Systemwechsels, der qualifizierten Beteiligung sowie der Gegenleistung, die den Nennwert der übertragenen Beteiligung übersteigt, gegeben sind. Die Übertragung von [...] Namenaktien der X. AG mit einem Nominalwert von insgesamt CHF [...], entsprechend 17.07 Prozent des Aktienkapitals der Gesellschaft, erfolgte vom Privatvermögen des Rekurrenten in das Vermögen der Y. GmbH, einer juristischen Person. Der Anrechnungspreis für die übertragene Beteiligung betrug CHF [...] und war damit höher als deren Nominalwert. Gemäss Gesellschaftervertrag erhielt der Rekurrent in dieser Höhe eine verzinsliche Darlehensforderung gegenüber der Y. GmbH (Gesellschaftervertrag, Ziff. 1.3).

2.2.2.1 Im Weiteren ist die Y. GmbH von der Vorinstanz auch als ein vom Rekurrenten beherrschtes Unternehmen qualifiziert worden. Dazu hat die Vorinstanz zutreffend ausgeführt, dass eine Transponierung auch dann vorliegt, wenn mehrere Minderheitsbeteiligte, die gemeinsam mindestens 50 Prozent am Kapital der aufnehmenden Gesellschaft halten, zusammenwirken und die Übertragung damit gemeinsam vornehmen (vgl. BGE 115 Ib 238 E. 6c S. 246 f.). Eine Beherrschung der übernehmenden Gesellschaft in diesem Sinne setzt insofern auch ein subjektives Element voraus, als die Minderheitsbeteiligten dafür bewusst zusammenwirken müssen; erforderlich ist mithin eine Kooperation der Minderheitsbeteiligten (vgl. Reich et al., a.a.O., Art. 20a N 101).

2.2.2.2 In Bezug auf den vorliegenden Fall ist zunächst festzuhalten, dass die Vorinstanz entgegen der unrichtigen Behauptung des Rekurrenten (Rekursbegründung, Rz. 10 und 13) nicht festgestellt hat, dieser, sondern dieser und sein Sohn zusammen beherrschten die Y. GmbH (ange-

fochtene Entscheide, E. 5b/cc S. 10). Dass sich die Vorinstanz in der Begründung ihres Entscheids im Wesentlichen auf die Bestimmungen des Gesellschaftervertrags (Rekursbegründung, Beilage 3) stützte, ist nicht zu beanstanden. So enthält dieser insbesondere eine Regelung, wonach sich die Parteien verpflichten, das Stimmrecht im Verwaltungsrat der X. AG und die Aktienrechte der Gesellschaft in der Generalversammlung der X. AG einheitlich und im Sinne des Gesellschaftervertrages abzugeben (Gesellschaftervertrag, Ziff. 3.3.2). Dazu macht der Rekurrent geltend, dass dies für die Frage der Beherrschung der Y. GmbH nicht schädlich sein könne (Rekursbegründung, Rz. 17.1). Dabei blendet er allerdings den mittelbar mit dieser Regelung verfolgten Zweck aus. Der Gründung der Y. GmbH liegt gemäss Gesellschaftervertrag die Zielsetzung zugrunde, dass der Sohn des Rekurrenten über die Y. GmbH als Akquisitionsgesellschaft die Aktienmehrheit an der X. AG erwerben soll (Gesellschaftervertrag, Ziff. 1.1). Sowohl der Rekurrent als auch dessen Sohn gewährten der Y. GmbH dafür ein Darlehen in der Höhe des jeweiligen Anrechnungspreises (Gesellschaftervertrag, Ziff. 1.3), wobei der Kauf weiterer Aktien der X. AG mit deren Dividenden finanziert werden sollte (Gesellschaftervertrag, Ziff. 2.1). Auf Dividendenausschüttungen der Y. GmbH sollte verzichtet werden, solange das Darlehen des Rekurrenten nicht vollständig amortisiert ist (Gesellschaftervertrag, Ziff. 2.2). Setzt man die vom Rekurrenten erwähnte Bestimmung Ziff. 3.3.2 in den Zusammenhang dieser weiteren Vereinbarungen, ist die offenkundige Absicht des Rekurrenten und seines Sohnes erkennbar, spätestens nach dem Erwerb der Aktienmehrheit an der X. AG das Darlehen des Rekurrenten mit Dividenden der X. AG zurückzubezahlen. Damit wird mit der Übertragung der Beteiligung des Rekurrenten zumindest unter anderem genau das Ziel verfolgt, das als Grund für die Besteuerung des Erlöses aus der Übertragung einer Beteiligung als Ertrag aus beweglichem Vermögen gemäss § 21a Abs. 1 lit. b StG und Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG angeführt wird (vgl. oben E. 2.1). Dass der Rekurrent und dessen Sohn für die Übertragung der Beteiligung an der X. AG auf die Y. GmbH bewusst zusammengewirkt haben, ergibt sich ferner aus der im Gesellschaftervertrag festgelegten Regelung der Geschäftsführung. Im vorinstanzlichen Entscheid wird korrekt ausgeführt, dass sowohl der Rekurrent wie auch dessen Sohn Anrecht auf je einen Sitz in der Geschäftsführung der Y. GmbH haben und der Sohn zwar den Vorsitz innehat, diesem jedoch kein Stichtentscheid zukommt (Gesellschaftervertrag, Ziff. 3.4.1 und 3.4.3). Der Rekurrent hält dem entgegen, dass die Möglichkeit, mit seiner Stimme seinen Sohn zu blockieren, nicht schädlich sei, weil der Vertrag Mediatoren als Drittstimmen vorsehe, welche im Sinne des Gesellschaftervertrages zu stimmen hätten (Rekursbegründung, Rz. 17.2). Der Umstand, dass ein Mediator über die Ausübung des Stimmrechts des Rekurrenten und seines Sohns in der Geschäftsführung entscheidet, wenn sich diese nicht einigen können (Gesellschaftervertrag, Ziff. 3.4.3), ändert an der gemeinsamen Beherrschung nichts, sondern stellt vielmehr sicher, dass die Gesellschaft auch bei Uneinigkeit der Gesellschafter nicht von einem Gesellschafter beherrscht werden kann. Zudem ist für wichtige Beschlüsse der Gesellschafterversammlung im Sinne von Art. 808b des Obligationenrechts (SR 202) Einstimmigkeit der Gesellschafter erforderlich und gilt der Entscheid durch einen Mediator für solche Beschlüsse nicht (Gesellschaftervertrag, Ziff. 3.3.3 und 3.4.3). Insofern erweist sich auch der Verweis des Rekurrenten auf Schenker (Rekursbegründung, Rz. 15) als unbehelflich. Gemäss diesem Autor liegt keine Beherrschung vor, „wenn sich der Verkäufer einer Gesellschaft in einer Minderheitsposition bei der Käuferin beteiligt und keine Mitspracherechte hat, sondern im Rahmen eines Aktionärsbindungsvertrags nur die Vermögensrechte des Verkäufers als Minderheitsaktionär geschützt werden, indem ihm Vor- und Mitverkaufsrechte gewährt werden sowie ein Anspruch auf die Ausschüttung einer Dividende vereinbart wird“ (Schenker, a.a.O., S. 631). Von diesem Fall unterscheidet sich der vorliegende wesentlich dadurch, dass im Gesellschaftervertrag dem Beschwerdeführer ein Mitspracherecht in der Geschäftsführung eingeräumt wird und für wichtige Beschlüsse der Gesellschafterversammlung Einstimmigkeit verlangt wird (Gesellschaftervertrag, Ziff. 3.3.3 und 3.4.2).

3. Im Übrigen wird auf die zutreffende Begründung der angefochtenen Entscheide verwiesen (insb. Angefochtene Entscheide, E. 5). Die Vorbringen des Rekurrenten sind nicht geeignet, die Richtigkeit der Erwägungen der Vorinstanz in Frage zu stellen. Der Rekurs und die Beschwerde sind demnach abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 4'500.-- zu Lasten des Rekurrenten.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.