

## 2251

**Beteiligungsabzug nach Art. 69/70 DBG.** Kann für den Beteiligungsabzug der auf einer Altbeteiligung (nach Art. 207a DBG) erzielte Kapitalgewinn in einen Liquidationsertrag umgedeutet werden?

Die T. AG veräusserte per 1.8.2002 ihre 100%-ige Beteiligung an der G. AG zum Preise von Fr. 200'000.--. Die Aktien der G. AG waren in der Bilanz der T. AG mit Fr. 127'737.20 verbucht. Die G. AG war bei ihrem Verkauf faktisch liquidiert, weshalb es sich um den Verkauf eines Aktienmantels gehandelt hat. Nach Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung erzielte die T. AG damit einen Kapitalgewinn von Fr. 72'263.--; die T. AG verbuchte und deklarierte jedoch davon Fr. 40'000.-- als Beteiligungsertrag und Fr. 32'262.80 als Kapitalgewinn. Die Steuerverwaltung veranlagte bei der direkten Bundessteuer einen steuerbaren Gewinn von Fr. 39'500.-- und einen Beteiligungsabzug von 12.19%. Dabei ging sie im Umfang von 50% der gehaltenen Aktien von einer Neubeteiligung und einem darauf erzielten Kapitalgewinn von Fr. 2'263.-- aus (Nominalwert Fr. 80'000.--, Verkaufserlös Fr. 100'000.--, Gestehungskosten=Buchwert Fr. 97'737.--); auf diesem Kapitalgewinn gewährte sie den Beteiligungsabzug. Die andere Hälfte der 100%-Beteiligung wurde als Altbeteiligung mit einem darauf erzielten Kapitalgewinn von Fr. 70'000.-- qualifiziert (Nominalwert Fr. 80'000, Verkaufserlös Fr. 100'000.--, Gestehungskosten=Buchwert Fr. 30'000.--); darauf verweigerte sie den Beteiligungsabzug. Mit Einsprache und Beschwerde verlangte die T. AG analog zu Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG auch für die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wonach beim Mantelhandel der Liquidationserlös durchwegs als Ertrag aus der Beteiligung und nicht als Kapitalgewinn zu behandeln sei. Eventualiter sei die Differenz zwischen dem Verkaufserlös (Fr. 200'000.--) und dem Nominalwert (Fr. 160'000.--) der Beteiligung (=Fr. 40'000.--, abzüglich anteilmässige Verwaltungskosten) wie verbucht als Beteiligungsertrag zu qualifizieren, was im Ergebnis ebenfalls zu einem Beteiligungsabzug von 100% führe.

Aus den Erwägungen:

2. Juristische Personen haben die direkte Bundessteuer auf ihrem Reingewinn zu entrichten (Art. 57 des Gesetzes über die direkte Bun-

dessteuer, DBG, SR 642.11). Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Bestimmung des Unternehmensgewinns ist die kaufmännische Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz und Erfolgsrechnung. Der steuerbare Reingewinn stimmt grundsätzlich mit dem buchmässig ausgewiesenen Gewinn überein. Die zivilrechtlichen Bilanz- und Bewertungsgrundsätze sind grundsätzlich auch für das Steuerrecht verbindlich (sog. Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Abweichungen finden grundsätzlich nur aufgrund von steuerrechtlichen Vorschriften statt, wie sie in Art. 58 Abs. 1 lit. b und c DBG verankert sind (*Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N 4-8 zu Art. 58*). Auf dem buchmässig ausgewiesenen und steuerrechtlich nötigenfalls korrigierten steuerbaren Gewinn ist die Gewinnsteuer nach Art. 68 DBG geschuldet. Auf der so ermittelten Gewinnsteuer sieht Art. 69 DBG zur Vermeidung einer Doppel- oder Vielfachbesteuerung seit der Unternehmenssteuerreform nun zwar eine Ermässigung vor für Gesellschaften, die ihrerseits Gesellschaften bzw. Beteiligungen besitzen. Sofern eine Kapitalgesellschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund oder Stammkapital anderer Gesellschaften beteiligt ist oder wenn ihre Beteiligung an solchem Kapital einen Verkehrswert von mindestens 2 Millionen Franken ausmacht, ermässigt sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus diesen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn. Nach Art. 70 Abs. 1 DBG entspricht der Nettoertrag aus Beteiligungen (nach Art. 69) dem Ertrag dieser Beteiligungen abzüglich des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes und eines Beitrages von 5 Prozent zur Deckung des Verwaltungsaufwandes; der Nachweis des effektiven Verwaltungsaufwandes bleibt vorbehalten. Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen sowie weiterer Aufwand, der wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen ist. Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören auch die Kapitalgewinne auf diesen Beteiligungen sowie die Erlöse aus den dazugehörigen Bezugsrechten. Vorbehalten bleibt indessen die Übergangsbestimmung in Art. 207a DBG, welche den Beteiligungsabzug auf sog. Neubeteiligungen beschränkt: Demnach sind Kapitalgewinne auf Beteiligungen bei der Berechnung des Nettoertrages nach Art. 70 Abs. 1 nicht zu berücksichtigen, wenn die betreffenden Beteiligungen schon vor dem 1. Januar 1997 im Besitze der Kapitalgesellschaft waren *und* die erwähnten Gewinne auch vor dem 1. Januar 2007 erzielt werden (sogenannte Altbeteiligungen). Für solche Altbeteiligungen gelten die

Gewinnsteuerwerte zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endet, als Gestehungskosten (Art. 207a Abs. 2 DBG).

2.1 Dass die von der T. AG verkaufte 100%-Beteiligung an der G. AG zur Hälfte vor dem 1. Januar 1997 in den Besitz der T. AG gelangt ist und dass es sich dabei grundsätzlich um eine Altbeteiligung im Sinne von Art. 207a Abs. 1 und 2 DBG handelt, wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Der frühere Vertreter der Beschwerdeführerin hat den Kauf einer 50%-Beteiligung per 15.1.1987 ausdrücklich bestätigt und diesen Teil selber auch als Altbeteiligung qualifiziert; dass (nur) der Kauf der restlichen 50%-Beteiligung per 17.6.1999 erfolgte, wurde in einer Aktennotiz bestätigt und entsprechend ist auch die Qualifikation zur Hälfte als Neubeteiligung zu Recht unbestritten. Zu Recht unbestritten ist ferner, dass für die Altbeteiligung im dafür nach Art. 207a massgebenden Geschäftsjahr (1997) von Gestehungskosten von Fr. 30'000.-- und bei der Neubeteiligung von Fr. 97'737.-- auszugehen ist.

Dass es sich im Verkaufszeitpunkt bei der G. AG um eine faktisch liquidierte Gesellschaft gehandelt hat und dass die T. AG somit bloss noch einen Aktienmantel für insgesamt Fr. 200'000.-- verkauft hat (womit für die Alt- und Neubeteiligung je Fr. 100'000.-- erzielt wurden) ist ebenfalls unbestritten. Umstritten ist hingegen, wie die jeweilige Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Verkaufserlös (von Fr. 70'000.-- bei der Altbeteiligung und Fr. 2'263.-- bei der Neubeteiligung) zu qualifizieren ist und inwiefern dafür der von der Beschwerdeführerin beantragte Beteiligungsabzug im Sinn von Art. 69 und 70 DBG gewährt werden kann.

2.2 Die Vorinstanz hat bei der Auslegung der Art. 69, 70 und 207a DBG zu Recht vorab auf den klaren Wortlaut dieser Bestimmungen abgestellt. Durch die 1997 eingeführte neue Ordnung werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von wesentlichen Beteiligungen (von mind. 20%) grundsätzlich den Beteiligungserträgen gleichgestellt (Art. 70 Abs. 1 Satz 3 DBG; *Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N19 zu Art. 70*). Dass die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen den Beteiligungserträgen gleichgestellt werden, bedeutet indessen nicht, dass diese beiden Tatbestände zusammenfallen. Begrifflich umfassen Beteiligungserträge alle Zuwendungen an den Inhaber einer Beteiligung, welche diesem ohne Veräusserung der Beteiligung (kraft des Beteiligungsrechts) zufließen. Dagegen fließen Beteiligungsgewinne dem Inhaber nur zu,

wenn er seine Beteiligung veräussert. Die mit der Reform für die Zukunft angestrebte Gleichstellung der Kapitalgewinne aus Veräusserung von Beteiligungen mit den Beteiligungserträgen wurde übergangsrechtlich durch Art. 207a DBG stark eingeschränkt, und zwar auf Beteiligungen, welche erst nach dem 1.1.1997 in den Besitz der Gesellschaft gelangt sind. Die Gleichstellung der Kapitalgewinne aus Beteiligungsveräusserung mit den Beteiligungserträgen wurde für die Altbeteiligungen vom Gesetzgeber ausdrücklich ausgeschlossen. Mit dieser Übergangsregelung wollte der Gesetzgeber erklärermassen der Befürchtung entgegenreten, die neuen Bestimmungen könnten eine steuerfolgenlose Abwanderung von Beteiligungsgesellschaften ins Ausland zur Folge haben (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N4 zu Art. 207a; Duss/Altdorfer, in: Komm. zum Schweiz. Steuerrecht I/2.b, N1 zu Art. 207a*). Deshalb wurde mit Art. 207a Abs. 1 DBG für eine bestimmte Übergangsfrist die mit Art. 70 neu eingeführte Steuerfreiheit für Kapitalgewinne aus Veräusserung für Altbeteiligungen noch ausgeschlossen. Diese spezifisch übergangsrechtliche Zielsetzung des Art. 207a DBG wird von der Beschwerdeführerin verkannt, soweit sie sich für die Auslegung dieser Bestimmung auf die Zielsetzung der allgemeinen Bestimmungen in Art. 69 und 70 DBG beruft. Die "wirtschaftliche" Betrachtungsweise, wie sie der Beschwerdeführerin vorschwebt, hätte bei den Altbeteiligungen eine steuerbefreiende Wirkung, wie sie der Gesetzgeber für diese übergangsrechtlich gerade ausschliessen wollte. Daher ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Begriff des Kapitalgewinnes aus der Veräusserung von Beteiligungen bei den von Art. 69 ff. und Art. 207a DBG erfassten juristischen Personen weiterhin zivilrechtlich versteht und die Umdeutung des Verkaufserlöses in einen Beteiligungsertrag abgelehnt hat.

2.3 Zu prüfen bleibt, wie angesichts der Massgeblichkeit der Handelsbilanz die Tatsache zu würdigen ist, dass die Beschwerdeführerin den ihr bei der Veräusserung des Aktienmantels zugeflossenen Erlös von insgesamt Fr. 72'363.-- in der Bilanz in einen "Kapitalertrag" von Fr. 40'000.-- und einen Kapitalgewinn von Fr. 32'262.80 aufgeteilt und so verbucht hat. Die Verbuchung von Fr. 40'000.-- als Beteiligungsertrag und nicht (auch) als Kapitalgewinn ist steuerrechtlich deshalb unbeachtlich, weil damit die aktenkundige Tatsache verschleiert wurde, dass die 100%-Beteiligung im betreffenden Geschäftsjahr als Gesamtpaket verkauft wurde und der T. AG die Fr. 72'363.-- im Gegen-

zug und ausschliesslich für die Hingabe des Aktienpaketes zugeflossen sind. Dieser Vorgang muss nach dem oben zu Art. 207a DBG Gesagten steuerrechtlich und namentlich für den Beteiligungsabzug einheitlich als Kapitalgewinn aus Beteiligungsveräusserung qualifiziert werden und kann weder teilweise noch ganz als Beteiligungsertrag behandelt werden. Auch handelsrechtlich hätte der gesamte Betrag richtigerweise als Kapitalgewinn verbucht werden müssen, auch wenn sich damit am Jahresergebnis nichts geändert hätte. Die Beschwerdeführerin erkennt, dass die beiden Tatbestände (Kapitalgewinn, Beteiligungsertrag) begrifflich eben nicht zusammenfallen und namentlich im Übergangsrecht (Art. 207a) zu Art. 69 ff. DBG ihre eigenständige Bedeutung behalten. Da die Hingabe der 100%-Beteiligung als Paket ausschliessliche causa für den Zufluss des Nettobetrages von insgesamt Fr. 72'363.-- war, muss dieser Betrag steuerrechtlich auch einheitlich als Kapitalgewinn qualifiziert werden und kann davon (bei der Berechnung des Beteiligungsabzuges) dann lediglich der Erlös für die Neubeteiligung (von Fr. 2'363.--) einem tatsächlich aus einer Beteiligung zugeflossenen Ertrag gleichgestellt werden.

2.4 Dass der Verkaufserlös von brutto Fr. 200'000.-- das nominelle Kapital (Fr. 160'000.--) um Fr. 40'000.-- überstieg (Eventualantrag), ändert nichts. Bei der Altbeteiligung (50% des gehandelten Mantels) muss nach Art. 207a Abs. 1 und 2 DBG die Differenz zwischen dem gesamten Verkaufserlös (Fr. 100'000.--, gegebenenfalls inklusive eines Erlöses aus Bezugsrechten) und den Gestehungskosten per 1997 (Fr. 30'000.--) als Kapitalgewinn bei der Berechnung des Nettoertrages und mithin der Ermässigung ausser Betracht fallen. Anhaltspunkte dafür, dass (wenigstens) der das nominelle Kapital übersteigende Teil des Verkaufserlöses (insgesamt Fr. 40'000.--) nicht als Kapitalgewinn, sondern als Ertrag zu betrachten sei, finden sich im Wortlaut von Art. 70 Abs. 4 und Art. 207a DBG genauso wenig. Auch diese Auslegung wäre mit Sinn und Zweck der Übergangsbestimmung nicht zu vereinbaren. Wie bereits erwähnt, soll mit der Übergangsbestimmung für Altbeteiligungen die steuerfolgenlose Abwanderung von Beteiligungsgesellschaften ins Ausland verhindert werden (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 4 zu Art. 207a; Duss/Altdorfer, a.a.O.*). Würden nun Teile des beim Verkauf einer Beteiligung erzielten Erlöses (soweit dieser das Nominalkapital übersteigt) nicht auch als Kapitalgewinne erfasst, so hätte dies bei einer Altbeteiligung zwar nicht immer, aber eben häufig auch die vom Gesetzgeber uner-

wünschte Folge, dass nämlich eine Verschiebung ins Ausland ohne Steuerfolgen möglich würde. Auch die von der Beschwerdeführerin eventualiter geltend gemachte Auslegung von Art. 207a DBG erweist sich als wortlaut- und normzweckwidrig. Damit steht fest, dass die Vorinstanz den Nettoerlös von Fr. 70'000.-- aus dem Verkauf der Altbeteiligung zu Recht als Kapitalgewinn qualifiziert und von der Berechnung des Beteiligungsabzuges ausgenommen hat.

3. Zu prüfen bleibt, ob dieses Ergebnis mit dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem daraus abgeleiteten Verbot des widersprüchlichen Verhaltens zu vereinbaren ist. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin verleiht dieses Verbot dem Steuerpflichtigen einen gewissen Anspruch auf eine einheitliche und widerspruchsfrei Rechtsanwendung. Die Beschwerdeführerin sieht einen Widerspruch darin, dass die Steuerbehörde die Steuerfolgen des Mantelhandels auf der Ebene der übertragenen Mantelgesellschaft bejahe (Neueintritt in die Steuerpflicht), bei der veräussernden Gesellschaft aber geltend mache, es handle sich um einen Kapitalgewinn und nicht (wirtschaftlich betrachtet) um einen Liquidationserlös bzw. einen Ertrag aus der Beteiligung. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (*vgl. den Hinweis auf BGE 103 Ia 25 in: StE 1994, A 21.14, Nr. 11*) von einem mit Treu und Glauben nicht zu vereinbarenden widersprüchlichen Verhalten dann gesprochen wird, wenn der Fiskus ein und denselben Sachverhalt einmal nach der äusseren rechtlichen Form und ein anderes Mal nach dem wirtschaftlichen Hintergrund beurteilt. Dass die kantonale Steuerbehörde den Verkauf der 100%-Beteiligung an der G. AG nicht durchwegs als Mantelhandel mit daraus erzieltm Kapitalgewinn, sondern in einem anderen Verfahren anders behandelt haben soll, ist weder dargetan noch ersichtlich. Soweit die Beschwerdeführerin aus diesem Verbot abzuleiten sucht, die Praxis zu Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, wo der Mantelhandel aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Liquidation mit anschliessender Neugründung behandelt wird, müsse analog auch bei den juristischen Personen zur Anwendung gelangen, übersieht sie, dass kein widersprüchliches Verhalten vorliegt, wenn eine Behörde aufgrund einer unterschiedlichen gesetzlichen Grundlage (hier 207a DBG) und für einen anderen Kreis von Steuerpflichtigen (hier: juristische Personen) zu einer abweichenden Beurteilung des gleichen oder eines vergleichbaren Sachver-

haltes gelangt. Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet, weshalb diese vollumfänglich abzuweisen ist.

VGer 16.02.2005

## 2252

**Invalidenversicherung.** Anspruch auf berufliche Eingliederungsmassnahmen im Gefolge einer anhaltenden Arbeitslosigkeit.

Der Beschwerdeführer wurde ursprünglich als Stereotypeur ausgebildet. Als sein erlernter Beruf zufolge des technischen Wandels nicht mehr gefragt war, liess er sich zum Programmierer ausbilden und absolvierte eine Abendschule. Im Jahre 1992 verlor er aus wirtschaftlichen Gründen die Arbeitsstelle als Programmierer und ist seither arbeitslos. Ein erster IV-Antrag des Beschwerdeführers um Umschulung wurde 1998 letztinstanzlich vom EVG abgewiesen mit der Begründung, er sei trotz Handgelenkbeschwerden bei einer Tätigkeit im Bürobereich und insbesondere als Programmierer vollständig arbeitsfähig. Anfang 1999 meldete er sich unter Hinweis auf Schmerzen in beiden Handgelenken und beiden Ellbogen erneut bei der IV zum Leistungsbezug (Berufsberatung, Umschulung auf eine neue Tätigkeit, Wiedereinschulung in die bisherige Tätigkeit, Arbeitsvermittlung). Nach erneuten medizinischen Abklärungen gewährte die IV-Stelle im Jahre 2002 Berufsberatung und liess die beruflichen Eingliederungsmöglichkeiten abklären. Nach Vermittlung eines sechsmonatigen Arbeitstrainings wurde ihm dort volle Arbeitsfähigkeit attestiert. Nachdem ein vermitteltes Anstellungsverhältnis nicht zustande gekommen war, verneinte die IV-Stelle einen Anspruch auf berufliche Eingliederungsmassnahmen. Mit Beschwerde wird erneut um Umschulung, berufliche Weiterausbildung, Berufsberatung und Arbeitsvermittlung ersucht. Dass er die angebotene Stelle nicht bekommen habe, sei nicht sein Verschulden.

Aus den Erwägungen:

2. Als Invalidität gilt gemäss Art. 4 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung (IVG, SR 831.20) in Verbindung mit Art. 8 des