



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Zirkular-Urteil vom 28. April 2021

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger, B. Oberholzer Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 20 28 O2V 20 30
Beschwerdeführerin	A1. (ehemals: A2.) vertreten durch: RA AA.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Beigeladene (Verfahren O2V 20 30)	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	Staats- und Gemeindesteuern 2014 / Direkte Bundessteuer 2014 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 26. Mai 2020

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

1. Der Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 26. Mai 2020 sei aufzuheben.
2. Die Beschwerdeführerin sei für die Direkten Bundessteuern 2014 mit einem steuerbaren Gewinn von CHF [...] unter Berücksichtigung des Beteiligungsabzuges zu veranlagern.
3. Die Beschwerdeführerin sei für die Staats- und Gemeindesteuern aufgrund des Holdingprivilegs ohne steuerbaren Gewinn zu veranlagern.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

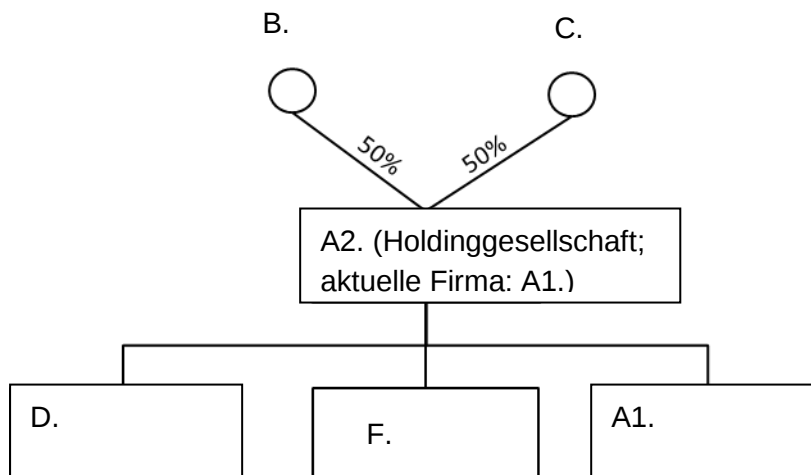
b) der Vorinstanz:

1. Auf Antrag 3 der Beschwerde sei nicht einzutreten.
2. Im Übrigen sei die Beschwerde abzuweisen.
3. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

[Die Beigeladene hat auf eine Teilnahme am Verfahren und die Einreichung von Anträgen stillschweigend verzichtet.]

Sachverhalt

- A. Die A2. (aktuelle Firma nach einer Fusion mit der ehemaligen Tochtergesellschaft A1: A1.; nachfolgend auch: Holdinggesellschaft bzw. Beschwerdeführerin) mit Sitz in G. stand 2013 zu je 50% im Eigentum von B. und C. Zur Holdinggesellschaft gehörten damals folgende drei Gesellschaften: D. mit Sitz in E., F. mit Sitz in G. und A1., ebenfalls mit Sitz in G.



[Diese und die nachfolgenden graphischen Darstellungen wurden aus der Vernehmlassung der kantonalen Steuerverwaltung übernommen.]

- B. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2013 (KStV.AR.act. 2) liessen die beiden Eigentümer der Holdinggesellschaft der kantonalen Steuerverwaltung von Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz) durch ihre Steuervertretung mitteilen, dass im Rahmen einer noch im Detail zu regelnden Geschäftsnachfolge geplant sei, dass zwei Söhne von C., nämlich H. und I., die zwei [...] Geschäfte D. und F. übernehmen.

Es habe sich allerdings gezeigt, dass die Geschäftsnachfolger nicht die gesamte A2. mit drei Gesellschaften übernehmen wollten bzw. könnten, da dies so nicht finanzierbar sei. Aus diesem Grund sei es nötig, dass die beiden aktiven [...] Geschäfte von der A1. getrennt würden; zudem werde auch die im Eigentum der Holding stehende Liegenschaft J. im Rahmen der Nachfolgelösung aus der Holding ausgeschieden.

Bezüglich D. und F. sei geplant, dass diese zunächst von der Holding auf die Aktionäre C. und B. übertragen werden. Diese Entnahme werde vermutlich mittels Dividendenausschüttungen (Aktien als Naturaldividenden), mittels Rückzahlung von Aktienkapital und als Verkauf vollzogen. Gestützt auf die Vermögenssteuerwerte der vergangenen Jahre und die

aktuellsten Geschäftsabschlüsse gehe man von Entnahmewerten bzw. Übernahmepreisen von Fr. [...]-- bei der D. und Fr. [...]-- bei der F. aus, dies je unter Berücksichtigung eines Minderheitsabzugs von 30% bei der Berechnung des Übernahmepreises, da C. und B. als Eigentümer der A2. wirtschaftlich gesehen bereits jetzt je 50% der Aktien der beiden [...] Geschäfte besässen.

Die Vorinstanz werde darum ersucht, die geplanten Entnahmen und die dargelegten steuerlichen Beurteilungen zu prüfen und bei Einverständnis ein unterzeichnetes Exemplar des Schreibens zu retournieren.

- C. Mit E-Mail vom 17. Januar 2014 (KStV.AR.act. 3) liess sich der zuständige Steuerkommissär der Vorinstanz dazu wie folgt vernehmen:

„Wir sind zu folgendem Schluss gekommen:

Die Aktien der beiden Tochtergesellschaften D. [...] und F. [...] können im Jahr 2014 zum aktuellen Verkehrswert entnommen und in das Privatvermögen der Aktionäre B. [...] und C. [...] überführt werden.

Der aktuelle Verkehrswert dieser Aktien ist ersichtlich aus der aktuellsten Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer. Falls diese Aktien kurz nach der Überführung zu einem höheren Wert an H. und I. verkauft werden, stellt dieser Wert den Verkehrswert dar, da ein Handel von mind. 10% stattgefunden hat.

Der Begriff der aktuellsten Bewertung wird so definiert, dass der letzte Abschluss vor dem Verkauf für die Berechnung der Bewertung massgebend ist. Das heisst in Ihrem Fall, dass für die D. [...] der Abschluss per 31.12.2013 und für die F. [...] der Abschluss per 30.06.2013 massgebend ist. Sollten die Aktien jedoch nach dem 30.06.2014 überführt werden, wäre [...] für die F. [...] der Abschluss per 30.06.2014 massgebend (gemäss Ihrer Berechnung würde der Verkehrswert für die F. [...] Fr. [...] betragen).

Der Minderheitsabzug von 30% kann für die Berechnung der Entnahmewerte nicht abgezogen werden, da dieser lediglich für die Berechnung der Steuerwerte betreffend der Vermögenssteuer gewährt werden kann.“

- D. Am 24. April 2014 fand ausserdem eine Besprechung zur geplanten Nachfolgelösung zwischen der Vertretung der Beschwerdeführerin und dem Steuerkommissär statt. Mit Schreiben vom 1. Mai 2014 (KStV.AR.act. 7) liess die Beschwerdeführerin der Vorinstanz im Nachgang dazu eine Übersicht über die besprochene Nachfolgelösung zugehen und hielt im Schreiben zusammenfassend fest:

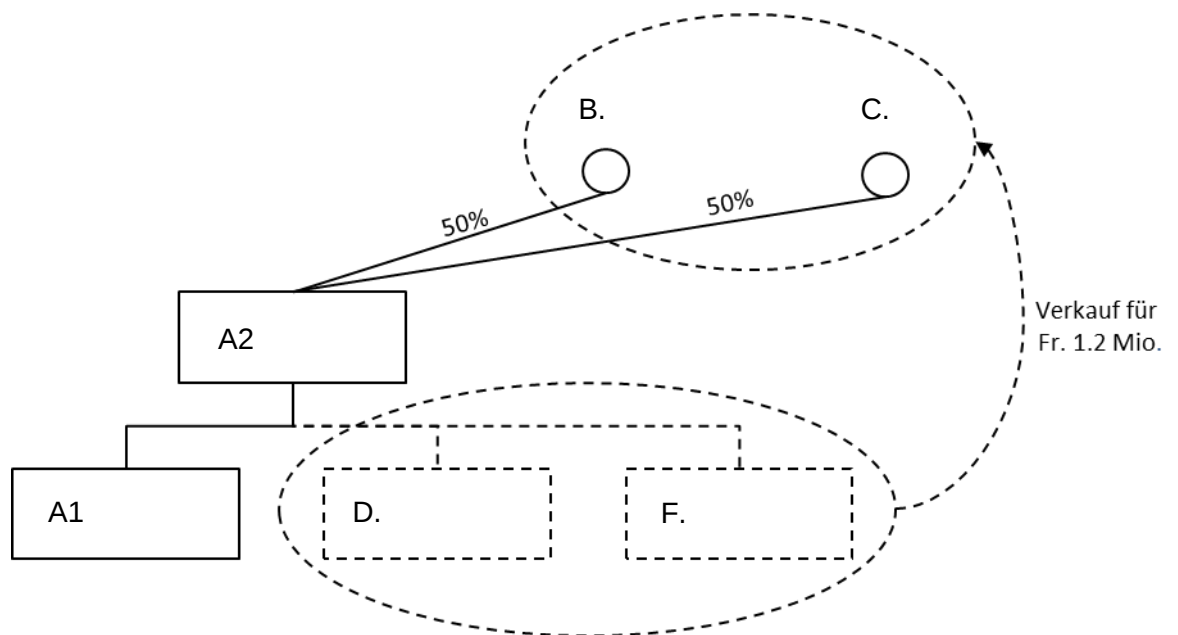
„Gemäss Ihren Angaben werden die Steuerwerte aufgrund der Weiterverkäufe der Aktien nicht als Entnahmewerte akzeptiert. Der Entnahmepreis für alle Aktien der F. und der D. muss mindestens CHF 1.2 Mio. betragen. Falls die aktuellen Steuerwerte dieser Gesellschaften höher sind, muss über diese höheren Werte steuerlich abgerechnet werden.“

Der Steuerkommissär versah ein Doppel dieses Schreibens mit dem Vermerk „*Einverstanden: Herisau, 06. Mai 2014*“ und seiner Unterschrift und schickte es der Beschwerdeführerin zurück.

E. Am 3. Juni 2014 wurde die Nachfolgelösung in drei Schritten umgesetzt:

- Zunächst schlossen die A2. als Verkäuferin und C. und B. als Käufer einen ersten Aktienkaufvertrag ab (KStV.AR.act. 8). Gemäss diesem Vertrag wurden die total 250 Aktien der D. und die total 100 Aktien der F. von der A2. je zur Hälfte (d.h. je 125 Aktien der D. und je 50 Aktien der F.) auf C. einerseits und B. andererseits übertragen. Zum Kaufpreis wurde folgendes vereinbart:

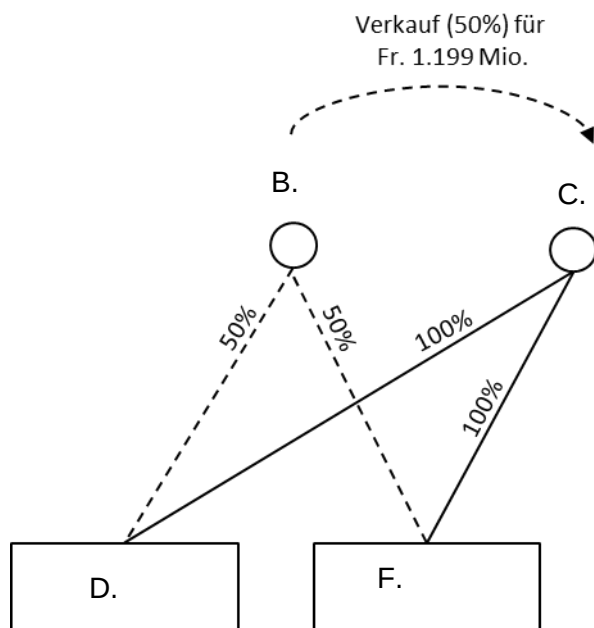
„Die Käufer bezahlen je CHF 0.6 Mio., mithin zusammen CHF 1.2 Mio. Beide Kaufpreise sind Zug um Zug bei Aktienübertragung zu bezahlen. Die Aktienübertragung erfolgt im Auftrag der Käufer direkt an die OK A2. Die Kaufpreise werden den Kontokorrentkonten der Verkäufer [recte: Käufer] bei der Verkäuferin per diesem Datum belastet.“



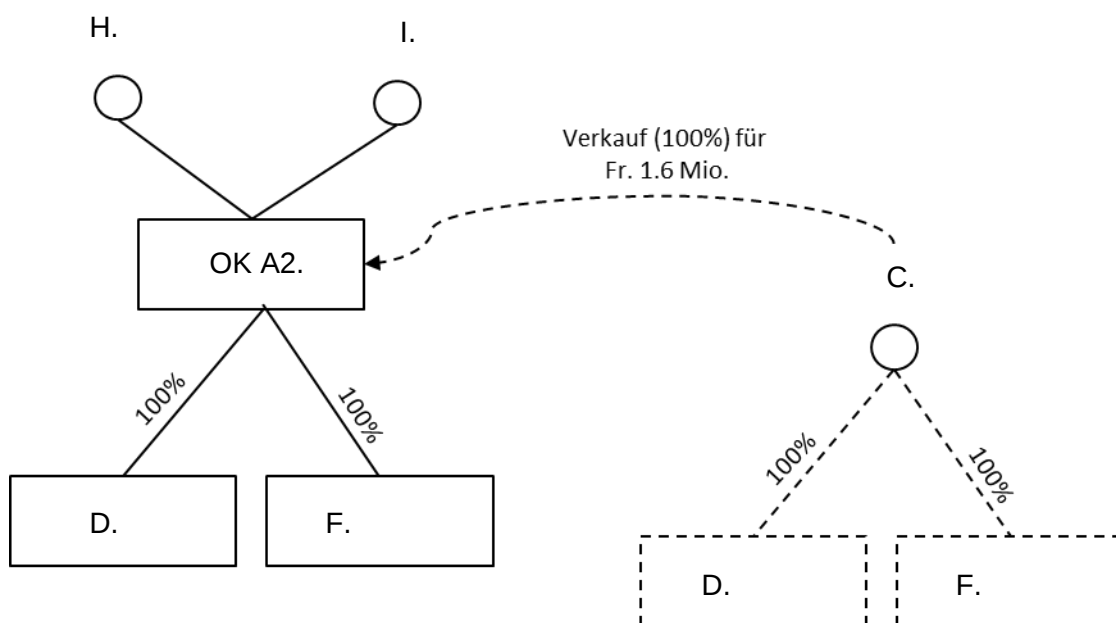
- Mit einem zweiten Aktienkaufvertrag (KStV.AR.act. 9) zwischen B. als Verkäufer einerseits und C. als Käufer andererseits verkaufte B. im Anschluss seine soeben erworbenen Aktien (125 Aktien der D. und 50 Aktien der F.) an C.

Die D. und die F. standen danach im Alleineigentum von C.

Der Kaufpreis für die Aktienanteile beider Gesellschaften wurde (unter Vorbehalt einer hier nicht weiter interessierenden allfälligen Kaufpreisanpassung unter dem Titel eines „Gewinnanteilsrechts“ in bestimmten Fällen) auf total Fr. 1'199'000.-- festgelegt.



- Im Anschluss an diese Transaktion veräusserte C. in einem letzten Schritt zum Abschluss der Nachfolgeplanung mit einem dritten Aktienkaufvertrag sämtliche nun ihm gehörende Aktien der D. und der F. an die von H. und I. gehaltene OK A2. mit Sitz in G. (KStV.AR.act. 10). Der im Vertrag festgelegte Verkaufspreis beträgt Fr. 1.6 Mio. (unter Vorbehalt einer allfälligen Kaufpreisanpassung im Einzelfall, die hier nicht von Interesse ist).



- F. Am 26. Mai 2015 reichte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung für die Steuerperiode 2014 bei der Vorinstanz ein und deklarierte darin einen steuerbaren Reingewinn im Betrag von Fr. [...]-- sowie ein steuerbares Eigenkapital im Betrag von Fr. [...]--.

Am 4. Dezember 2018 nahm die Vorinstanz die definitive Steuerveranlagung für die Steuerperiode 2014 vor. Bei den Staats- und Gemeindesteuern wurde das steuerbare Kapital der Beschwerdeführerin der Deklaration entsprechend auf Fr. [...]-- festgelegt; der steuerbare Reingewinn wurde bei den Staats- und Gemeindesteuern mit Fr. 0.-- und bei der direkten Bundessteuer mit Fr. [...]-- berücksichtigt. Letzterer Betrag ergab sich nach einer Aufrechnung von Fr. 400'000.-- zum in der Steuererklärung von der Beschwerdeführerin deklarierten Gewinn, dies mit der Begründung einer Hinzurechnung von geldwerten Leistungen an B. und C. von je Fr. 200'000.-- wegen „*unterpreislicher Entnahme Aktien F. und D.*“ (vgl. zum Ganzen die Unterlagen in KStV.AR.act. 11).

Mit dieser Aufrechnung war die Beschwerdeführerin nicht einverstanden, weshalb sie am 18. Dezember 2018 bei der Vorinstanz Einsprache gegen die definitive Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung für die direkte Bundessteuer erhob und beantragte, der steuerbare Gewinn sei anstelle von Fr. [...]-- mit Fr. [...]-- zu veranlagern (vgl. Unterlagen in KStV.AR.act. 11). Am 4. Dezember 2019 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt. An dieser wurde jedoch keine Einigung erzielt.

Am 26. Mai 2020 erliess die Vorinstanz schliesslich einen Einspracheentscheid, dessen Betreff mit „*Staats- und Gemeindesteuer 2014 sowie Direkte Bundessteuer 2014*“ bezeichnet war und mit welchem verfügt wurde: „*Die Einsprache wird abgewiesen. Für das Jahr 2014 betragen die steuerbaren Faktoren: Steuerbarer Gewinn: CHF [...]; Steuerbares Kapital: CHF [...]; Beteiligungsabzug Gewinn: 99.716%*“ (act. 3).

- G. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die von der Beschwerdeführerin am 16. Juni 2020 beim Obergericht eingereichte Beschwerde mit den eingangs erwähnten Anträgen (act. 1).

Mit Vernehmlassung vom 28. Juli 2020 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolgen, soweit überhaupt darauf einzutreten sei. Die im Bundessteuerverfahren O2V 20 30 beigeladene Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Teilnahme am Verfahren und die Einreichung einer Stellungnahme.

Auf die Replik der Beschwerdeführerin vom 14. August 2020 hin liessen sich weder die Vorinstanz noch die Beigeladene vernehmen.

- H. Aufgrund der Corona-Pandemie wurde beim Obergericht bereits im ersten Halbjahr 2020 von Beratungen vor Ort weitgehend abgesehen. Als nach bloss vorübergehender Wiederaufnahme des ordentlichen Verhandlungs- und Sitzungsbetriebs im Spätsommer 2020 infolge der weiteren Entwicklung der Pandemie bereits ab Herbst 2020 erneut soweit möglich von Beratungen vor Ort abgesehen werden musste, fällten die Richter, um einem weiteren Aufschub der Behandlung der Angelegenheit entgegenzuwirken, schliesslich einstimmig das vorliegende Zirkular-Urteil.

Erwägungen

1. Formelles

- 1.1 Einspracheentscheide der Steuerverwaltung von Appenzell Ausserrhoden können innert 30 Tagen nach Eröffnung schriftlich mit Beschwerde beim Obergericht angefochten werden (Art. 188 Abs. 1 Steuergesetz [StG, bGS 621.11] i.V.m. Art. 28 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31]; Art. 104 Abs. 3 und 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] i.V.m. Art. 4 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [bGS 625.11]).

Die am 17. Juni 2020 beim Obergericht eingegangene Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 26. Mai 2020 erfolgte fristgerecht. Nachdem auch die übrigen formellen Voraussetzungen an die Beschwerdeschrift erfüllt sind und der Beschwerdeführerin als direkt vom angefochtenen Einspracheentscheid Betroffene nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheides zukommt, ist auf die Beschwerde - unter Vorbehalt von Erwägung 1.3 nachfolgend - einzutreten.

- 1.2 Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a JG e contrario). Das Gesamtgericht hat Beschwerden in Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Behandlung der Beschwerde zuständig ist.

- 1.3 Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der Staats- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen praxisgemäss in zwei formell getrennte Verfahren aufgeteilt (O2V 20 28 betreffend Staats- und Gemeindesteuern, O2V 20 30 betreffend direkte Bundessteuer). Das Obergericht hat die beiden Verfahren aufgrund des Sachzusammenhangs gleichzeitig beurteilt. Für eine bessere Übersichtlichkeit werden die Verfahren O2V 20 28 und O2V 20 30 vereinigt und im vorliegenden Urteil gemeinsam behandelt. Dabei ist das Verfahren O2V 20 28, ohne dass dort eine weitergehende materielle Beurteilung vorzunehmen wäre, infolge Gegenstandslosigkeit abzuschreiben:
- a. Die Vorinstanz wies in der Vernehmlassung darauf hin, dass sich die bei ihr vorgängig zum ausgefallten Einspracheentscheid von der Beschwerdeführerin eingereichte Einsprache lediglich gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2014 gerichtet habe. Die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2014 sei gar nicht Gegenstand der Einsprache gewesen und in der Betreffzeile des Einspracheentscheids seien nur versehentlich auch die Staats- und Gemeindesteuern aufgeführt worden. Dieses Versehen werde gestützt auf Art. 192 Abs. 1 StG bzw. Art. 150 Abs. 1 DBG von Amtes wegen berichtigt. Der Streitgegenstand beschränke sich damit auf die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2014, weshalb auf Antrag 3 der Beschwerdeführerin gar nicht einzutreten sei. Davon abgesehen fehle es der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Anfechtung der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2014 ohnehin an einem aktuellen Rechtsschutzinteresse, da sie aufgrund des Holdingprivilegs für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 bereits zu einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.-- veranlagt worden sei. Auch aus diesem Grund erübrige sich eine Behandlung von Antrag 3 der Beschwerdeführerin.
 - b. Aus den Unterlagen in KStV.AR.act. 11 ist ersichtlich, dass die Vorinstanz die Bemessungsgrundlagen für die definitive Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2014 in der Veranlagungsverfügung vom 3. Dezember 2018 wie folgt festgelegt hat: Gesamtgewinn Fr. 0.--; Gesamtkapital Fr. [...]-- . Davon ausgehend wurde ein Gesamtsteuerbetrag von Fr. [...]-- verfügt. Mit der Einsprache vom 18. Dezember 2018 focht die Beschwerdeführerin tatsächlich ausschliesslich die Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung für die direkte Bundessteuer 2014 an (siehe vorstehend: Sachverhalt, lit. F sowie Einsprache vom 18. Dezember 2018, bei den Unterlagen in KStV.AR.act. 11). Dass die Vorinstanz im Einspracheentscheid vom 26. Mai 2020 unter dem Betreff auch die Staats- und Gemeindesteuern erwähnte und im Entscheiddispositiv nicht nur auf den im Bundessteuerbereich steuerbaren Gewinn, sondern auch auf das bei den Staats- und Gemeindesteuern steuerbare Kapital Bezug nahm, war daher irreführend. Unter diesen Umständen ist es jedenfalls durchaus nachvollziehbar, dass die Beschwerdeführerin ihre beim Obergericht eingereichte Beschwerde sowohl gegen die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern als auch

gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer richtete, was dazu führte, dass beim Obergericht, wie dies in solchen Fällen üblich ist, (automatisch) zwei Verfahren zur Behandlung der Beschwerde eröffnet wurden.

- c. Nachdem die Vorinstanz in der Vernehmlassung ausdrücklich anerkennt, dass für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 von einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.-- auszugehen sei und das bei den Staats- und Gemeindesteuern veranlagte steuerbare Kapital nicht weiter umstritten ist, kann der unter Ziff. 3 der Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin gestellte Antrag als gegenstandslos betrachtet werden. Die Beschwerde im Verfahren O2V 20 28 kann somit als erledigt am Gerichtsprotokoll abgeschrieben werden. Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen sowohl des Verfahrens O2V 20 28 als auch des Verfahrens O2V 20 30 wird nachfolgend unter Erwägung 3 gemeinsam entschieden.

- 1.4 Gestützt auf Art. 2 der Verordnung über COVID-19-Massnahmen: Gerichte (bGS 113.2) kann das Obergericht zur Bewältigung der aktuell ausserordentlichen Lage in allen Fällen auf dem Zirkularweg entscheiden, wenn das Gesetz keine Verhandlung vorschreibt. Entscheide, die auf dem Zirkularweg gefällt werden, bedürfen der Einstimmigkeit (Art. 52 Abs. 2 JG). Da vorliegend keine Durchführung einer Verhandlung vorgeschrieben ist und die Parteien auf die Durchführung einer solchen verzichteten, hat das Obergericht den vorliegenden Entscheid im Zirkularverfahren gefällt.

- 1.5 Insoweit die Beschwerdeführerin rügt, die von der Vorinstanz zu verantwortenden Verzögerungen bei der Veranlagung 2014 hätten für die Beschwerdeführerin und ihre Aktionäre sowie die weiteren beteiligten Gesellschaften grosse Unklarheiten geschaffen und seien sehr nachteilig, wobei die Dauer des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens an Rechtsverweigerung grenze, erscheint dieser Vorwurf unter den gegebenen Umständen verständlich. Nachdem die Vorinstanz inzwischen einen Einspracheentscheid ausgefällt hat, steht eine Rechtsverweigerung allerdings nicht mehr in Frage. Immerhin bleibt aber darauf hinzuweisen, dass es sehr wünschenswert wäre, wenn die Vorinstanz in ähnlichen Fällen die Steueranlagungen möglichst so zeitnah erledigen würde, dass sich Steuerpflichtige nicht unnötig lange mit Unklarheiten konfrontiert sehen.

Die Vorinstanz wird eingeladen, die infolge des Einsprache- und vorliegenden Beschwerdeverfahrens betreffend Steuerperiode 2014 aufgeschobenen Veranlagungen der seitherigen Steuerperioden sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei deren Aktionären (insoweit sie dafür überhaupt zuständig ist) möglichst rasch im Anschluss an die Rechtskraft der Veranlagung der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2014 zu erledigen, um damit weite-

re von den Betroffenen verständlicherweise als unzumutbar empfundene Verzögerungen möglichst zu vermeiden.

2. Materielles

2.1 Zwischen den Parteien umstritten ist in materieller Hinsicht die *Festlegung des steuerbaren Reingewinns für die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2014*. Während die Beschwerdeführerin - entsprechend ihrer Deklaration in der Steuererklärung 2014 - davon ausgeht, Bemessungsgrundlage sei ein steuerbarer Reingewinn von Fr. [...]--, hat die Vorinstanz der definitiven Steuerveranlagung einen um Fr. 400'000.-- höheren Reingewinn im Betrag von Fr. [...]-- zugrunde gelegt, nachdem sie eine Aufrechnung im Zusammenhang mit geldwerten Vorteilen an B. und C. vornahm.

2.2 Gegenstand der Gewinnsteuer von Unternehmungen ist der Reingewinn (Art. 57 DBG). Dieser setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (vgl. Art. 58 Abs. 1 DBG).

Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich auch Zuwendungen der Unternehmung an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war. Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere auch Ertragsverzicht zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Solche Ertragsverzicht liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise zugunsten des Aktionärs oder diesem nahestehenden Personen verzichtet bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von

einem unbeteiligten Dritten fordern würde (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_862/2011 vom 16. Juni 2012 E. 2.1 m.w.H.).

- 2.3 Die Vorinstanz berücksichtigte bei der Steuerveranlagung, dass die beiden Aktionäre der Beschwerdeführerin, B. und C., am 3. Juni 2014 je 50% der Aktien der zuvor im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden D. und F. zu einem Preis von je Fr. 0.6 Mio. (total Fr. 1.2 Mio.) erwarben.

Danach habe C. von B. die soeben von ihm gekauften Aktien beider Gesellschaften (also 50% der Aktien der D. und 50% der Aktien der F.) zu einem Preis von Fr. 1.199 Mio. erworben. B. habe mit dieser Transaktion folglich einen Gewinn von Fr. 599'000.-- erwirtschaftet (Fr. 1.199 Mio. abzüglich Fr. 0.6 Mio.).

Gleichentags habe dann C. sämtliche nun in seinem Alleineigentum stehenden Aktien an die von seinen Söhnen gehaltene OK A2. veräussert, dies zu einem Preis von Fr. 1.6 Mio.. C. habe somit mit den von B. erworbenen 50% der Aktien beider Gesellschaften einen Verlust von Fr. 399'000.-- (Fr. 1.199 Mio. abzüglich Fr. 0.8 Mio.) erzielt. Mit den von der Beschwerdeführerin erworbenen 50% der Aktien beider Gesellschaften habe er hingegen einen Gewinn von Fr. 200'000.-- (Fr. 0.8 Mio. abzüglich Fr. 0.6 Mio.) erwirtschaftet.

Die Vorinstanz argumentiert, B. und C. hätten die Gewinne von Fr. 599'000.-- bzw. Fr. 200'000.-- nur durch einen unterpreislichen Erwerb der fraglichen Aktien von der Beschwerdeführerin erzielt. Diese Gewinne zeigten ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung (nämlich den Aktien) und der Gegenleistung (nämlich dem Entnahmepreis von insgesamt Fr. 1.2 Mio.) auf. Der Entnahmepreis von Fr. 1.2 Mio. halte einem Drittvergleich klar nicht stand, weshalb eine geldwerte Leistung aufzurechnen sei.

Konkret rechnete die Vorinstanz schliesslich aber nicht geldwerte Leistungen im Betrag von Fr. 599'000.-- und Fr. 200'000.--, sondern geldwerte Leistungen von total Fr. 400'000.-- auf. Dabei rechnete sie B. und C. je eine geldwerte Leistung von Fr. 200'000.-- zu. Die total Fr. 400'000.-- aufgerechneten geldwerten Leistungen ergaben sich durch eine Berücksichtigung der Differenz zwischen dem - gemäss Ansicht der Vorinstanz zu tief angesetzten - Erwerbspreis von insgesamt Fr. 1.2 Mio. bei der Entnahme der Aktien aus der Beschwerdeführerin (Schritt 1 der Nachfolgeplanung gemäss Sachverhalt, lit. E vorstehend) und dem Weiterverkaufswert von insgesamt Fr. 1.6 Mio. bei der Übertragung der Aktien an die von H. und I. gehaltene OK A2. (Schritt 3 der Nachfolgeplanung gemäss Sachverhalt, lit. E vorstehend). Die Vorinstanz erklärte im Rahmen des Schriftenwechsels, sie verzichte darauf, zu prüfen, ob betreffend B. nicht allenfalls sogar eine höhere geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 599'000.-- berücksichtigt hätte werden können (siehe dazu

Schritt 2 der Nachfolgeplanung gemäss Sachverhalt, lit. E vorstehend), da von einem Antrag auf eine reformatio in peius abgesehen werde.

2.4 Die Beschwerdeführerin bestreitet die - grundsätzlich durchaus schlüssig und zahlenmässig nachvollziehbar dargelegte - Berechnungsweise der Vorinstanz zur Ermittlung von geldwerten Vorteilen nicht als (rechnerisch) falsch, macht aber geltend, die Nachfolgeregelung sei Gegenstand eines Rulings mit der Steuerbehörde gewesen und gestützt darauf so durchgeführt worden. Ziel dieses Rulings sei es gerade gewesen, den Entnahmepreis der Aktien aus der Beschwerdeführerin vorgängig verbindlich zu klären. Die Entnahmewerte und verschiedenen Möglichkeiten dazu seien im Detail mit dem Steuerkommissär besprochen worden. Gemäss Ruling sei der Entnahmepreis schliesslich auf mindestens Fr. 1.2 Mio. festgelegt worden, dies unter dem Vorbehalt, dass der Steuerwert der Aktien nicht höher sei. Gestützt auf dieses Ruling (konkret: das durch den Steuerkommissär gegengezeichnete Schreiben vom 1. Mai 2014) seien die Aktien der beiden [...] Geschäfte D. und F. von der OK A2. schliesslich zum Preis von 1.6 Mio. gekauft worden, wobei Fr. 0.8 Mio. als ungesichertes Darlehen mit tiefen Zinsen (Zins erst ab März 2022 und Zinssatz 1% tiefer als der Referenzzinssatz für Mieten) und ohne Amortisationen in den ersten 8 Jahren stehen gelassen worden sei. Der Steuerkommissär habe an der Besprechung vom 24. April 2014 einer Wertkorrektur beim Veräusserungspreis von Fr. 1.6 Mio. zugestimmt, weshalb im Ruling, gestützt auf diese Besprechung, ein Mindestpreis von Fr. 1.2 Mio. für die Aktien festgelegt worden sei. Gemäss Ruling hätte der maximale Entnahmepreis dem allenfalls höheren Steuerwert entsprochen. Der Vermögenssteuerwert 2014 der F. betrage gemäss Bewertung der Vorinstanz Fr. [...].--; die D. habe gemäss der Steuerverwaltung von Appenzell Innerrhoden einen Vermögenssteuerwert 2014 von Fr. [...].--. Da das Total dieser beiden Steuerwerte somit offensichtlich tiefer sei als der im Ruling vereinbarte Mindestpreis von Fr. 1.2 Mio., komme der Vorbehalt von höheren Steuerwerten nicht zum Tragen.

2.5 Ob die von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung von geldwerten Leistungen im Gesamtbetrag von Fr. 400'000.-- zum steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin in materieller Hinsicht richtig ist oder nicht, kann offengelassen werden, sofern die Vorinstanz bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin an eine ihr vorgängig erteilte Auskunft im Rahmen eines Rulings gebunden war und deshalb der Vertrauensschutz einer solchen Aufrechnung zum Vornherein entgegenstehen würde:

- a. Bei einem sog. Steuerruling handelt es sich um eine von der steuerpflichtigen Person vor der Steuerveranlagung bei der Steuerverwaltung eingeholte Auskunft, die zwar nicht Verfü-

gungscharakter hat, aber gemäss dem Vertrauensschutzprinzip gemäss Art. 9 der Bundesverfassung (BV, SR 101) Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auslösen kann. Voraussetzung für die Bindungswirkung eines vom Gesetz abweichenden Steuerbescheids bzw. eines Rulings ist, (a) dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, die recht-suchende Person berührende Angelegenheit bezieht; (b) dass die Behörde, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder die rechtsuchende Person die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte; (c) dass die rechtsuchende Person die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres hat erkennen können; (d) dass sie im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und (e) dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_1116/2018 vom 5. August 2020 E. 4.1 m.w.H.; BGE 141 I 161).

- b. Im konkreten Fall ist grundsätzlich unbestritten, dass die am 6. Mai 2014 durch den Steuerkommissär vorgenommene Gegenzeichnung des Schreibens der Beschwerdeführerin vom 1. Mai 2014 (KStV.AR.act. 7) ein solches Steuerruling darstellt und damit als verbindliche Auskunft der Vorinstanz zur steuerlichen Behandlung der hier in Frage stehenden Unternehmensnachfolgeregelung zu betrachten ist (vgl. auch Vernehmlassung, Ziff. 30 f.). Sind die erwähnten Voraussetzungen dazu erfüllt (vgl. auch BGE 141 I 161 E. 3 m.w.H.), ist ein genehmigtes Steuerruling nach allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben für die veranlagende Steuerbehörde auch dann verbindlich, wenn im Ruling Zusagen gemacht wurden, die vom Gesetz abweichen und - wie sich in solchen Fällen regelmässig erst nachträglich im Rahmen der Veranlagung herausstellt - ohne das Ruling steuerlich so nicht akzeptiert werden könnten.
- c. Während die Parteien also im Grundsatz darin übereinstimmen, dass das Schreiben vom 1. Mai 2014 (KStV.AR.act. 7) ein Steuerruling darstellt, sind sie sich nicht darüber einig, wie die dort getroffene Vereinbarung bei der am 3. Juni 2014 umgesetzten Nachfolgelösung auszulegen ist bzw. in diesem Zusammenhang, wie die Einverständniserklärung des Steuerkommissärs im konkreten Fall zu verstehen war. Von Bedeutung ist dabei namentlich die Auslegung des folgenden Passus:

„Gemäss Ihren Angaben werden die Steuerwerte aufgrund der Weiterverkäufe der Aktien nicht als Entnahmewerte akzeptiert. Der Entnahmepreis für alle Aktien der F. und der D. muss mindestens CHF 1.2 Mio. betragen. Falls die aktuellen Steuerwerte dieser Gesellschaften höher sind, muss über diese höheren Werte steuerlich abgerechnet werden.“

2.6 Für die Auslegung des in Frage stehenden Steuerrulings sind zunächst die zwischen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz im Zusammenhang mit der Unternehmensnachfolge ausgetauschten Korrespondenzen und Besprechungen genauer zu betrachten.

- a. Die erste Anfrage der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz im Zusammenhang mit der im Jahr 2014 vorgenommenen Umsetzung der Geschäftsnachfolge erfolgte, wie bereits vorstehend (Sachverhalt, lit. B) dargelegt, mittels schriftlicher Anfrage vom 17. Dezember 2013 (KStV.AR.act. 2). Damals schlug die Beschwerdeführerin der Vorinstanz konkret folgende Entnahmewerte für die Herauslösung der [...] Gesellschaften aus der Holdinggesellschaft vor: Die D. weise gestützt auf die Vermögenssteuerwerte der vergangenen drei Jahre einen durchschnittlichen Steuerwert von Fr. [...]-- auf; abzüglich eines Minderheitsabzug von 30% ergebe sich hier ein Entnahmewert von rund Fr. [...]--. Die F. verfüge, entsprechend dem Durchschnittswert der letzten drei Jahre, über einen Steuerwert von Fr. [...]--. Nach einem Minderheitsabzug von 30% resultiere hier ein Entnahmepreis von rund Fr. [...]--. Der Steuerkommissär meldete hierauf mit E-Mail Antwort vom 17. Januar 2014 (KStV.AR.act. 3) an die Beschwerdeführerin zurück, die Aktien der beiden [...] Geschäfte könnten zum aktuellen Verkehrswert entnommen werden, wobei dieser ersichtlich sei aus der aktuellsten Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (allerdings entgegen der Anfrage ohne Berücksichtigung eines Minderheitsabzugs). Er merkte zudem ausdrücklich an, falls die Aktien kurz nach der Überführung zu einem höheren Preis an die Geschäftsnachfolger verkauft würden, stelle dieser Wert den Verkehrswert dar.

Dieser Sachverhalt ist zwischen den Parteien grundsätzlich unbestritten und ergibt sich auch so aus den vorinstanzlichen Unterlagen.

- b. Am 24. April 2014 fand eine Besprechung zwischen der Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter und der Vorinstanz statt. Die Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter erstellten in diesem Zusammenhang ein dreiseitiges Arbeitspapier (KStV.AR.act. 6). Am 1. Mai 2014 schickte die Beschwerdeführerin der Vorinstanz das Schreiben zu, in welchem zur besprochenen Nachfolgelösung zusammenfassend festgehalten wurde, dass der Entnahmepreis für alle Aktien der F. und der D. mindestens Fr. 1.2 Mio. betragen müsse, und: *„Falls die aktuellen Steuerwerte dieser Gesellschaften höher sind, muss über diese höheren Werte steuerlich abgerechnet werden“* (siehe dazu auch Sachverhalt, lit. D vorstehend). Das schon als KStV.AR.act. 6 in die vorinstanzlichen Akten aufgenommene dreiseitige Arbeitspapier war diesem Schreiben beigelegt.
- c. Im Rahmen des über vier Jahre später an die Hand genommenen Veranlagungsverfahrens teilte der Steuerkommissär C. mit E-Mail vom 29. August 2018 (vgl. Unterlagen in KStV.AR.act. 11) Folgendes mit:

„Für das Jahr 2014 wurde ein Ruling unterzeichnet, das den Entnahmepreis der F. und D. regelt. Dieser Wert wurde mit mind. CHF 1.2 definiert, ausser wenn die Steuerwerte dieser Gesellschaften höher sind. Aufgrund unserer Informationen wurden diese Anteile nach der Entnahme zu einem höheren Preis weiterverkauft. Somit ist der Steuerwert dem Verkaufspreis gleichzusetzen und es erfolgt eine Aufrechnung des Entnahmepreises in der A2. mit anschliessender geldwerten Leistung an die Aktionäre.“

Schon während des Einspracheverfahrens vor der Vorinstanz sowie auch im Rahmen der vorliegenden Beschwerdeverfahren stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, mit Blick auf das Ruling bestehe kein Anlass, eine Aufrechnung infolge angeblich unterpreislicher Entnahme der Beteiligungen F. und D. vorzunehmen. Die Vorinstanz geht dagegen davon aus, gemäss Ruling sei lediglich akzeptiert worden, dass der Entnahmewert für die Aktien der beiden [...] Geschäfte aus der Beschwerdeführerin nicht weniger als Fr. 1.2 Mio. betragen dürfe. Ein Maximum des Entnahmepreises sei aber nicht definiert worden. Der Begriff Steuerwert werde im Steuerrecht nicht explizit definiert. Bei Wertschriften ohne Kurswert werde auf den inneren Wert abgestellt. Bei einer Handänderung unter unabhängigen Dritten stelle der Kaufpreis den Verkehrswert bzw. den inneren Wert dar; dieser betrage folglich für die Aktien der beiden [...] Gesellschaften Fr. 1.6 Mio., da die Aktien zu diesem Preis an die von den Geschäftsnachfolgern gehaltene OK A2. übertragen worden seien.

- d. Nachdem die Parteien sich darüber nicht einig sind, ist vorweg zu klären, wie der im Schreiben der Beschwerdeführerin vom 1. Mai 2014 verwendete Begriff „Steuerwert“ zu verstehen ist bzw. wie die Beschwerdeführerin diesen nach Treu und Glauben verstehen durfte. Der Begriff wurde im Schreiben vom 1. Mai 2014 zweimal verwendet (vgl. KStV.AR.act. 7, Hervorhebung durch Gericht: *„Gemäss Ihren Angaben werden die Steuerwerte aufgrund der Weiterverkäufe der Aktien nicht als Entnahmewerte akzeptiert. [...] Falls die aktuellen Steuerwerte dieser Gesellschaften höher sind [...].“*).

Die Beschwerdeführerin verstand und versteht unter „Steuerwert“ beide Male den Vermögenssteuerwert per Ende 2013. Dementsprechend wurde der Terminus auch im Arbeitspapier zur Besprechung vom 24. April 2014 klar mit den damals bereits bekannten aktuellsten Vermögenssteuerwerten gleichgesetzt, d.h. konkret: basierend auf dem damals aktuellsten Abschluss per 31.12.2012 (der Abschluss per 31.12.2013 lag am 1. Mai 2014 noch nicht vor) Fr. [...]-- bei der D. und basierend auf dem damals aktuellsten Abschluss per 30.06.2013 Fr. [...]-- bei der F. (vgl. KStV.AR.act. 6 Ziff. II/1). In Ziff. 34 der Vernehmlassung (act. 8, S. 9) teilt die Vorinstanz dieses Verständnis zumindest insoweit, als es um die Verwendung des Begriffs „Steuerwert“ im ersten Satz des Rulings geht: *„Gemäss dem ersten Satz der zitierten Passage werden die Steuerwerte aufgrund der Weiterverkäufe der Aktien nicht als Entnahmewerte akzeptiert. Der Begriff «Steuerwerte» in diesem Satz be-*

zieht sich dabei auf die in diesem Zeitpunkt (am 3. Juni 2014) anwendbaren Vermögenssteuerwerte per 31. Dezember 2013.“

Die Vermögenssteuerwerte per 31.12.2013 der beiden [...] Gesellschaften ergeben sich aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten act. 2/6 und 2/7 und belaufen sich, was soweit unbestritten ist, zusammen auf Fr. [...]-- (gerundet Fr. [...]-- bei der F. und Fr. [...]-- bei der D., Bruttowerte ohne Pauschalabzug von 30%). Diese Tatsache führt gemäss Auffassung der Beschwerdeführerin ohne weiteres dazu, dass gemäss vereinbartem Ruling keine Aufrechnung zum steuerbaren Gewinn vorzunehmen war. Wird unter dem Terminus „*Steuerwert*“ auch im zweiten Satz der hier auszulegenden Passage des Schreibens vom 1. Mai 2014, wo allenfalls höhere aktuelle Steuerwerte vorbehalten wurden, der Vermögenssteuerwert per Ende 2013 verstanden, trifft diese Auffassung ohne weiteres zu, da diese Vermögenssteuerwerte der beiden Gesellschaften zusammen deutlich unter Fr. 1.2 Mio. lagen.

- e. Allerdings wendet die Vorinstanz ein, dass zwischen den Parteien ausdrücklich besprochen worden sei, dass für den Fall, dass die Aktien kurz nach der Entnahme aus der Beschwerdeführerin zu einem höheren Wert weiterverkauft werden, nicht der Vermögenssteuerwert, sondern dieser Wert entscheidend sei. Nur unter diesem Verständnis sei das Ruling von der Steuerverwaltung unterzeichnet worden. Die im Schreiben vom 1. Mai 2014 an zweiter Stelle erwähnten „*aktuellen Steuerwerte*“ seien also auch dann höher, wenn die Aktien von den Aktionären umgehend zu einem höheren Preis als die Fr. 1.2 Mio. weiterveräussert würden (vgl. Vernehmlassung, S. 10, Ziff. 39).

Hierzu ist zum einen in Erwägung zu ziehen, dass die Argumentation der Vorinstanz insoweit nicht überzeugt, als sie geltend machen will, unter dem Begriff „*aktueller Steuerwert*“ sei hier nicht der Vermögenssteuerwert, sondern ein allfällig höherer Weiterveräusserungspreis zu verstehen. Nachdem beide Parteien den Begriff Steuerwert wie dargelegt eindeutig im Zusammenhang mit dem Vermögenssteuerwert 2013 verwendet haben, besteht grundsätzlich kein Anlass, diesen Begriff hier anders zu interpretieren als zwei Sätze vorher im selben Schreiben.

Zum anderen ist aber - dies im Resultat durchaus im Sinn der Argumentation der Vorinstanz - in Erwägung zu ziehen, dass aus den Akten klar hervorgeht, dass der Steuerkommissär bereits in seiner E-Mail-Antwort vom 17. Januar 2014 (KStV.AR.act. 3) klargestellt hatte, dass die aktuellen Vermögenssteuerwerte dann nicht als Entnahmewerte berücksichtigt werden könnten, falls die Aktien kurz nach der Entnahme zu einem höheren Wert weiterverkauft würden. Die Beschwerdeführerin bestreitet denn auch gar nicht grundsätzlich, dass der Entnahmewert der Aktien mindestens deren Weiterveräusserungswert entsprechen müsse. Die entscheidende Frage ist aber, von welchen Weiterveräusserungswerten

im konkreten Fall unter Berücksichtigung des Rulings auszugehen ist. In diesem Punkt sind sich die Parteien nämlich uneinig: Während die Vorinstanz von einem Weiterveräusserungswert von insgesamt Fr. 1.6 Mio. ausgeht, macht die Beschwerdeführerin geltend, der Weiterveräusserungswert betrage lediglich Fr. 1.2 Mio.

- f. Aus dem vorliegenden Kaufvertrag zwischen I. und H. bzw. deren Holdinggesellschaft OK A2. einerseits und C. andererseits wurde für die Übertragung der Aktien der beiden Betriebsgesellschaften ein Kaufpreis von Fr. 1.6 Mio. festgehalten (vgl. KStV.AR.act. 10). Dies spricht auf den ersten Blick für die Auffassung der Vorinstanz, die einen Weiterveräusserungswert von Fr. 1.6 Mio. angenommen hat.
- g. Allerdings weist die Beschwerdeführerin zu Recht darauf hin, dass im konkreten Fall die Abwicklung der Unternehmensnachfolge Gegenstand des Rulings gewesen ist, welches für die Vorinstanz nach Treu und Glauben bei der hier in Frage stehenden steuerlichen Beurteilung allfälliger Aufrechnungen verbindlich sei. Die Einzelheiten zur am 24. April 2014 mit der Vorinstanz persönlich besprochenen Nachfolgelösung sind in einem dreiseitigen Arbeitspapier festgehalten worden (KStV.AR.act. 6). Als die Beschwerdeführerin der Vorinstanz das Schreiben vom 1. Mai 2014 zuschickte, legte sie diese von ihr erstellte Übersicht über die geplante Nachfolgelösung nachweislich bei (KStV.AR.act. 7). Die Rüge der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz dürfe die Besprechung vom 24. April 2014 nicht völlig ausser Acht lassen, ist berechtigt: Die Auslegung des Schreibens vom 1. Mai 2014 bzw. insbesondere die Klärung der hier interessierenden Frage, von welchem Weiterveräusserungswert im konkreten Fall auszugehen ist, hat unter diesen Umständen zwingend unter Mitberücksichtigung dieses Arbeitspapiers zu erfolgen.

Im Arbeitspapier (KStV.AR.act. 6 bzw. 7) ist zum Entnahmepreis Folgendes angeführt:

„Anfrage vom 17. Dezember 2012: Entnahme der Aktien zum durchschnittlichen

Steuerwert der letzten 3 Jahre abzüglich 30%

Antwort per Email vom 17. Januar 2014:

- Massgebend ist letzter Steuerwert der Aktien ohne Abzug
- Falls Verkauf kurz nach Entnahme: Verkaufspreis“

Somit ist klar ersichtlich, dass auch die Beschwerdeführerin (jedenfalls, nachdem ihr dieser Vorbehalt vom Steuerkommissär mit E-Mail vom 17. Januar 2014 mitgeteilt worden war) davon ausging, dass für den Fall, dass kurz nach der Aktienentnahme ein Verkauf der Aktien zu einem höheren Preis als dem letzten Steuerwert der Aktien erfolgen würde, dieser höhere Verkaufspreis als Entnahmepreis zu wählen war. Insoweit sind sich die Parteien also bei der Auslegung des Rulings gar nicht uneinig. Die Frage, die es zu klären gilt, ist aber, was für ein Verkaufspreis im konkreten Fall zu berücksichtigen ist. Während die

Vorinstanz bei der Veranlagung von einem Verkaufspreis von Fr. 1.6 Mio. ausgegangen ist, geht die Beschwerdeführerin gestützt auf das Ruling davon aus, der Verkaufspreis betrage lediglich Fr. 1.2 Mio.

h. Im Arbeitspapier heisst es zum Weiterverkaufspreis Folgendes:

„3. Preis von H. und I.?

Gemäss Verhandlungen: Preis von total CHF 1.6 Mio.

Aber:

- Käufer können - wenn überhaupt - nur CHF 0.8 Mio. finanzieren
- Verkäufer muss Darlehen von CHF 0.8 Mio. ungesichert stehen lassen. Dieses wird mit einem tiefen Zinssatz verzinst und Amortisationen sind erst nach Amortisation von Bankdarlehen (Ab März 2022?) geschuldet

Gegenleistung von C. hat keinen Wert von CHF 1.6 Mio.

= Muss Einschlag rechnen

Das Darlehen von CHF 0.8 Mio. kann maximal für CHF 0.4 Mio. eingesetzt werden.

Folge: Entnahmewert von CHF 1.2 Mio.

= Differenz zu Steuerwerten ist nicht mehr extrem hoch.“

Somit ist unmissverständlich festgehalten worden, dass aufgrund der Verhandlungen zwar ein Weiterverkaufspreis von Fr. 1.6 Mio. vereinbart worden sei, dieser Preis aber bei wirtschaftlicher Betrachtung - konkret unter Berücksichtigung eines Abschlags von Fr. 0.4 Mio. für das nicht voll werthaltige Darlehen von Fr. 0.8 Mio. - lediglich Fr. 1.2 Mio. entspreche. Daraus wird im Arbeitspapier ausdrücklich gefolgert, der Entnahmewert sei somit auf Fr. 1.2 Mio. festzulegen: *„Folge: Entnahmewert von CHF 1.2 Mio.“*

Wenn die Beschwerdeführerin nun also im Schreiben vom 1. Mai 2014 zusammenfassend festgehalten hat, der Entnahmepreis für alle Aktien der F. und der D. müsse mindestens Fr. 1.2 Mio. betragen, bezieht sich dies offensichtlich auf die im Arbeitspapier ausdrücklich angeführte Erklärung, gemäss Verhandlungen sei ein Preis von total Fr. 1.6 Mio. vorgesehen, aber da sich bei diesem Preis ein Einschlag im Zusammenhang mit dem Darlehen von Fr. 0.4 Mio. ergebe, sei der Entnahmewert auf Fr. 1.2 Mio. festzusetzen. Etwas anderes macht gar keinen Sinn, denn es ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, aus anderen als den im Arbeitspapier angeführten Überlegungen zum Entnahmewert einen Mindestpreis von Fr. 1.2 Mio. vorzusehen, insbesondere, wenn im Arbeitspapier gleichzeitig ausdrücklich festgehalten wird, dass sich die Parteien auf einen Verkaufspreis von 1.6 Mio. geeinigt hätten.

2.7 Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung selbst anführt, sind Willenserklärungen so auszulegen, wie sie im Verkehr vom Erklärungsempfänger in guten Treuen verstanden werden

durften und mussten (act. 8, S. 8, Ziff. 31 mit Verweis auf BGE 132 III 264 E. 2.2). Das gilt auch für die Erklärung ihres Steuerkommissärs, der auf dem Brief der Beschwerdeführerin vom 1. Mai 2014 den Kurzvermerk: „*Einverstanden: Herisau, 06. Mai 2014*“ anbrachte und den Brief so unterzeichnet an die Beschwerdeführerin retournierte. Dass sich die Vorinstanz im Rahmen des Beschwerdeverfahrens nun auf den Standpunkt stellen will, der Einwand, der vereinbarte Kaufpreis von Fr. 1.6 Mio. sei nicht werthaltig gewesen, weil C. der Käuferin ein ungesichertes Darlehen gewährt habe, greife nicht, ändert nichts daran, dass die Beschwerdeführerin gestützt auf das Ruling sehr wohl darauf vertrauen durfte, genau diese von ihr im Arbeitspapier konkret dargelegte Nicht-Werthaltigkeit finde insofern eine Berücksichtigung, als somit der Entnahmepreis im Einverständnis mit dem Steuerkommissär statt auf den verhandelten Weiterverkaufspreis von Fr. 1.6 Mio. lediglich auf Fr. 1.2 Mio. festgelegt werden könne.

Würde im konkreten Fall *kein* Ruling bestehen, wäre in der Tat näher zu prüfen, ob die Art der Finanzierung überhaupt etwas am Preis oder inneren Wert der Aktien ändern könnte (was die Vorinstanz gemäss ihren Ausführungen in der Vernehmlassung klar verneint). Auch wäre *ohne* ein Ruling allenfalls die von der Vorinstanz noch im Einspracheentscheid aufgeworfene Frage näher zu prüfen, ob es für die steuerliche Beurteilung allenfalls einen Unterschied macht, ob die Aktien der beiden Gesellschaften direkt an H. und I. oder stattdessen an eine von ihnen gehaltene Holdinggesellschaft verkauft wurden (vgl. dazu angefochtener Einspracheentscheid, act. 3, S. 3, Ziff. 2.3; schon im Arbeitspapier zur Besprechung vom 24. April 2014 ist allerdings notabene nicht von einem Verkauf der Aktien von C. an seine Söhne persönlich, sondern an deren Aquisitionsgesellschaft die Rede, siehe KStV.AR.act. 6, S. 1, in fine). Schliesslich würde sich *ohne* Ruling sogar durchaus auch die von der Vorinstanz bereits im angefochtenen Einspracheentscheid aufgeworfene Frage stellen, ob richtigerweise nicht weitaus höhere geldwerte Leistungen aufzurechnen wären, nachdem B. seine für Fr. 0.6 Mio. aus der Beschwerdeführerin entnommenen 50% der Aktien anschliessend für Fr. 1'199'000.-- an C. übertrug, bevor dieser sie mit deutlichem Einschlag an die Holdinggesellschaft seiner beiden Söhne weitergab.

Im konkreten Fall können bzw. müssen alle diese Fragen allerdings offengelassen werden. Die Beschwerdeführerin durfte gestützt auf die vom Steuerkommissär auf dem Schreiben vom 1. Mai 2014 angebrachte Einverständniserklärung in guten Treuen davon ausgehen, ungeachtet der Vereinbarung eines Kaufpreises von Fr. 1.6 Mio. sei der Entnahmewert infolge der besprochenen Berücksichtigung eines Einschlags von Fr. 0.4 Mio. auf dem Fr. 0.8 Mio. ausmachenden Darlehensanteil an diesem Kaufpreis lediglich auf Fr. 1.2 Mio. festzulegen. Etwas anderes aus dem Ruling zu schliessen, hätte aus nachvollziehbarer Sicht der Beschwerdeführerin offensichtlich gar keinen Sinn gemacht. Somit muss es unter den gegebenen Umständen sein Bewenden dabei haben, dass das Obergericht abschliessend

feststellt, dass nicht der nominelle Verkaufspreis von 1.6 Mio., sondern der ausdrücklich zwischen den Parteien besprochene, wirtschaftlich betrachtete, effektive Wert (nämlich Fr. 1.2 Mio.) den massgebenden Weiterverkaufswert darstellt.

Ob diese Festsetzung des Weiterverkaufswerts auf Fr. 1.2 Mio. auch einer vertieften materiellen Überprüfung stand halten würde oder nicht, kann unter den gegebenen Umständen keine Rolle spielen. Selbst wenn sich (wovon die Vorinstanz sinngemäss auszugehen scheint) ergeben würde, dass dieser Wert bei richtiger Betrachtung zu tief angesetzt wurde (weil nämlich das Darlehen von Fr. 0.8 Mio. mit mehr als Fr. 0.4 Mio. zu berücksichtigen gewesen wäre), bleibt bei einem Ruling die Bindungswirkung für gemachte Zusagen der Steuerbehörde bestehen, wenn eine allfällige Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennbar ist. Die Herleitung des Weiterverkaufswerts auf den Betrag von Fr. 1.2 Mio. wurde im Arbeitspapier nachvollziehbar dargelegt. Das Arbeitspapier bildet im konkreten Fall einen Bestandteil des Rulings. Die Beschwerdeführerin durfte erwarten, dass der Steuerkommissär, sollte er nicht mit der im Arbeitspapier dargelegten Nachfolgelösung einverstanden sein, dies unmissverständlich so mitteilt. Durch die blosse Anbringung einer Einverständniserklärung auf dem Schreiben vom 1. Mai 2014 war dies jedenfalls nicht offensichtlich, weshalb weder der Beschwerdeführerin noch deren Vertreter vorgehalten werden kann, sie hätten dies so erkennen müssen.

Die Beschwerdeführerin durfte daher nach Erhalt der Einverständniserklärung des Steuerkommissärs in guten Treuen davon ausgehen, dass sie die im Arbeitspapier beschriebene Nachfolgeregelung umsetzen können wird, ohne mit steuerlichen Aufrechnungen rechnen zu müssen. Die Vorinstanz macht zu Recht nicht geltend, es sei etwas anderes umgesetzt worden, als sich aus dem Arbeitspapier ergibt; dies war auch nicht der Fall, sondern die Unternehmensnachfolge wurde so umgesetzt, wie dies bereits im Arbeitspapier festgehalten worden war. Gestützt auf das Ruling entspricht der Entnahmewert von Fr. 1.2 Mio. rein wirtschaftlich betrachtet dem Weiterveräusserungswert (wobei der nominelle Verkaufspreis mit Fr. 1.6 Mio. höher liegt, was allerdings auf dem Arbeitspapier klar so festgehalten wurde). Nachdem zudem auch die Vermögenssteuerwerte per Ende 2013 der beiden [...] Gesellschaften unbestrittenermassen nicht höher waren als Fr. 1.6 Mio., ist die Beschwerdeführerin in ihrem Vertrauen darauf, aufgrund des Rulings zur besprochenen Nachfolgelösung seien bei der Umsetzung der Unternehmensnachfolge keine steuerlichen Aufrechnungen vorzunehmen, zu schützen.

Die Beschwerde im Verfahren O2V 20 30 ist entsprechend gutzuheissen.

3. Kosten und Entschädigung

3.1 Während im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Kosten- und Entschädigungsfolgen kantonal geregelt sind (vgl. Art. 53 i.V.m. Art. 19 ff. VRPG), regelt im Bereich der direkten Bundessteuer Art. 144 DBG die Verlegung der Kosten und Entschädigungen. Die Höhe der Kosten und Entschädigungen bestimmt sich auch im Bundessteuerbereich nach dem kantonalen Recht (Art. 144 Abs.4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] und Art. 144 Abs. 5 DBG). Der Vorinstanz bzw. der Eidgenössischen Steuerverwaltung sind unabhängig vom Verfahrensausgang keine Kosten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 3 DBG und 5 DBG i.V.m. Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG) und keine Entschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 und 5 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] sowie Art. 59, Art. 53 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

3.2 Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG).

Während im Verfahren O2V 20 28 angesichts des Verfahrensausgangs praxisgemäss keine Kosten erhoben werden, werden die Gerichtskosten im Verfahren O2V 20 30 wie in vergleichbaren Fällen üblich auf Fr. 2'500.-- festgelegt. Diese Kosten sind, da die Beschwerdeführerin obsiegt, auf die Staatskasse zu nehmen.

Die Gerichtskasse ist anzuweisen, der Beschwerdeführerin die für die Verfahren O2V 20 28 und O2V 20 30 geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'600.-- zurückzuerstatten.

3.3 Im Beschwerdeverfahren hat die obsiegende Partei in der Regel Anspruch auf eine Entschädigung für ihre notwendigen Kosten und Auslagen (Art. 53 Abs. 3 VRPG). Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die Beschwerdeführerin sowohl im Verfahren O2V 20 28, wo ihre Beschwerdeerhebung angesichts der missverständlichen Bezugnahme auf die Staats- und Gemeindesteuern im angefochtenen Einspracheentscheid verständlicherweise zu einer Beschwerdeerhebung führte, als auch im Verfahren O2V 20 30, wo ihren Anträgen stattgegeben wurde, Anspruch auf eine Entschädigung.

Gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. c Anwaltstarif (AT, bGS 145.53) kommt vor Verwaltungsgericht in Steuersachen die pauschale Bemessung zur Anwendung, wobei ein Honorarraum von Fr. 1'000.-- bis Fr. 10'000.-- vorgesehen ist (Art. 16 Abs. 1 AT). Bei der Festlegung der Entschädigungspauschale ist den konkreten Umständen Rechnung zu tragen. Zu berücksichtigen sind insbesondere Art und Umfang der Bemühungen, die Schwierigkeiten des Falles und die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten (Art. 17 AT). Insgesamt erscheint, auch im Vergleich zu anderen von der zweiten Abteilung beurteilten Steuerfällen mit ähnlicher Komplexität, ein Honorar von Fr. 3'500.-- angemessen, um den nötigen Aufwand der Beschwerdeführerin in beiden Verfahren O2V 20 28 und O2V 20 30 angemessen abzugelten. Unter Hinzurechnung der praxisgemäss üblichen Barauslagenpauschale von 4% sowie der Mehrwertsteuer von 7.7% ist der Beschwerdeführerin dementsprechend eine Entschädigung von total Fr. 3'920.30 zu Lasten der Vorinstanz zuzusprechen.

Das Obergericht erkennt:

1. Die Beschwerden der A1. in den Verfahren O2V 20 28 und O2V 20 30 werden vereinigt und mit dem vorliegenden Urteil gemeinsam beurteilt.
2. Die Beschwerde der A1. im Verfahren O2V 20 28 wird als gegenstandslos am Gerichtsprotokoll abgeschrieben.
3. Die Beschwerde der A1. im Verfahren O2V 20 30 wird gutgeheissen und die Vorinstanz angewiesen, die Beschwerdeführerin bei der direkten Bundessteuer 2014 ohne Aufrechnung von geldwerten Leistungen im Betrag von Fr. 400'000.-- mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. [...]-- unter Berücksichtigung des Beteiligungsabzugs zu veranlagern.
4. Für das Verfahren O2V 20 28 werden keine Gerichtskosten erhoben. Die Gerichtskasse wird angewiesen, der Beschwerdeführerin den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.
5. Die Gerichtskosten für das Verfahren O2V 20 30 werden auf Fr. 2'500.-- festgelegt und auf die Staatskasse genommen. Die Gerichtskasse wird angewiesen, der Beschwerdeführerin den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.
6. Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'920.30 (inklusive Barauslagen und Mehrwertsteuer) auszurichten.
7. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
8. Zustellung an die Beschwerdeführerin über deren Anwalt, die Vorinstanz und die Eidg. Steuerverwaltung sowie nach Rechtskraft im Dispositiv an die Gerichtskasse und das Finanzamt.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 5. Mai 2021