2012-269

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 30. Januar 2014

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder, lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. David Levin und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**X** […], vertreten durch A, […] (Vertreter 1) und B, dipl. Steuerexperte, […] (Vertreter 2) gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Direkte Bundessteuer pro 2006 (Nachbesteuerung einer ausgeschütteten Dividende, neue Tatsache nach einer Rulinganfrage, indirekte Teilliquidation, Abgrenzung betriebsnotwendige und nicht betriebsnotwendige Substanz; Art. 20a Abs. 1 Bst. A, 124 Abs. 2, 151 Abs. 1 und 3 DBG)

Sachverhalt

A. Der Beschwerdeführer, X, war im Steuerjahr 2006 im Kanton Basel-Stadt wohnhaft. Er war Aktionär (Namenaktien A und Namenaktien B) der C AG mit Sitz in Basel. Seine Beteiligung betrug 34.375 %.

Mit Kaufvertrag vom 22. Februar und einem Nachtrag dazu vom 15. November 2006 verkaufte der Beschwerdeführer seine Aktien der C AG per 1. Januar 2006 an die D AG mit Sitz in Basel zu einem Preis von CHF 4.125 Mio. Im Kaufvertrag wurde in Ziff. 6.4 festgehalten, dass der Dividendenanspruch für das Geschäftsjahr 2005 dem Verkäufer zustehe. Weiter war festhalten, dass die Käuferin der Generalversammlung beantragen werde, eine Dividende von CHF 150.00 pro Namenaktie A und eine solche von CHF 50.00 pro Namenaktie B auszuschütten. Der Kaufvertrag wurde der Steuerverwaltung Basel-Stadt im Voraus für eine Rulinganfrage eingereicht.

Die vertraglich vorgesehenen Ausschüttungen wurden an der Generalversammlung der C AG vom 27. Juni 2006 beschlossen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit dem Formular Nr. 103 gemeldet. Die Verrechnungssteuer wurde abgeführt.

In der Steuererklärung 2006 vom 5. Juli 2007 deklarierte der Beschwerdeführer im Wertschriftenverzeichnis 31. Dezember 2006 ein „Guthaben aus Aktienverkauf“ in der Höhe von CHF 3.5 Mio. Ein Ertrag aus den C AG Aktien oder dem Guthaben wurde nicht deklariert.

Die Steuerverwaltung setzte mit Veranlagungsverfügung vom 29. Mai 2008 das steuerbare Einkommen entsprechend der Deklaration auf CHF 404‘279.00 fest. Dabei wurde das im Wertschriftenverzeichnis deklarierte Guthaben aus Aktienverkauf in der Höhe von CHF 3.5 Mio. aus dem Wertschriftenverzeichnis gestrichen und stattdessen bei den übrigen Vermögenswerten eingesetzt. Als Grund gab die Steuerverwaltung an, dass der Betrag nicht in die Berechnung des Beteiligungsabzuges eingezogen werden dürfe. Der aufgrund einer dagegen erhobenen Einsprache ergangene Einspracheentscheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Nach dem Verkauf der Beteiligung der C AG durch den Beschwerdeführer an die D AG veräusserte die C AG in den Jahren 2007 und 2008 mehrere Beteiligungen und erzielte damit einen Verkaufserlös von rund CHF 4.2 Mio. und einen Gewinn von rund CHF 2.9 Mio. Weiter wurde eine von zwei Wohnungen in E mit einem Gewinn

von rund CHF 500‘000.00 und Wertschriften verkauft. Der Kurswert der Wertschriften per 31. Dezember 2005 betrug rund CHF 960‘000.00. In den Jahren 2006 bis 2009 schüttete die C AG insgesamt Dividenden von rund CHF 4.0 Mio. an die D AG aus.

B. Die Steuerverwaltung hat am 14. Juni 2010 gegen den Beschwerdeführer ein Nachsteuer- und Strafverfahren eingeleitet. Es wurde ihm einerseits vorgeworfen, die in der Steuerperiode 2005 zugeflossene Dividende in der Höhe von CHF 105‘000.00 nicht deklariert zu haben. Andererseits wurde festgestellt, dass die Voraussetzungen einer indirekten Teilliquidation erfüllt seien. Die C AG habe in der Steuerperiode 2007 Gewinne erzielt, welche nicht aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit sondern aus dem Verkauf nicht betriebsnotwendiger Substanz stammen würden. Diese Gewinne seien in der Steuerperiode 2008 – und damit innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist – an die Käuferin ausgeschüttet worden. Der Beschwerdeführer habe durch die Gewährung eines Verkäuferdarlehens an diesem Geschäft mitgewirkt. Es handle sich um eine qualifizierte Beteiligung von 34.375%, welche durch den Verkauf vom Privatvermögen in Geschäftsvermögen überführt worden sei.

In einer Stellungnahme vom 16. Juni 2010 gab der Beschwerdeführer bezüglich der Nachbesteuerung der Dividende an, dass diese aus Versehen nicht deklariert wurde. Allerdings hätte die Steuerverwaltung aufgrund ihres Wissensstands aus den Akten auch nachfragen können. Er sei bereit, die Einkommenssteuer auf der Dividende inklusiv der Verzugszinsen zu bezahlen. Am 28. Juli 2010 liess der Beschwerdeführer durch seinen Vertreter der Steuerverwaltung eine Stellungnahme zum Vorwurf der indirekten Teilliquidation zukommen. Die Ausschüttungen seien zum grössten Teil aus laufenden Gewinnen vorgenommen worden, die nach dem Verkauf in der C AG entstanden seien. Die Position „Beteiligungen“ sei die mit Abstand grösste Position in der Bilanz der C AG. Diese als nicht betriebsnotwendig zu bezeichnen, entbehre jeglicher Grundlage. Die aktive Bewirtschaftung dieser Beteiligungen habe seit jeher neben der klassischen Tätigkeit als Treuhandgesellschaft stattgefunden. Zudem habe keine Mitwirkung der Verkäufer stattgefunden. Die von der Steuerverwaltung erwähnten Verkäuferdarlehen würden nicht existieren.

Am 9. Dezember 2011 hat die Steuerverwaltung schliesslich die Nachsteuerverfügung für die direkte Bundessteuer pro 2006 (Einkommen) eröffnet. Als Nachsteuergrund wurde angegeben, dass Dividenden fälschlicherweise nicht deklariert worden seien und dass aufgrund der Ausschüttungen im Jahre 2008 der Tatbestand der in-

direkten Teilliquidation erfüllt sei. Die Nachsteuer wurde auf CHF 107‘061.50 zuzüglich eines Belastungszinses von CHF 17‘580.30 festgesetzt.

C. Gegen die Nachsteuerverfügung liess der Beschwerdeführer am 6. Januar 2012 durch seine Vertreter Einsprache erheben. Er beantragte durch den Vertreter 1, bezüglich der Nichtdeklaration der Dividende auf die Nachbesteuerung zu verzichten. Die Ausschüttung sei der Steuerverwaltung aufgrund der Rulinganfrage, des Kaufvertrags über die Aktiengesellschaft und der eingereichten Scheidungskonvention des Beschwerdeführers bekannt gewesen, weshalb diesbezüglich keine neue Tatsache vorliege, welche die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigen würde. Hinsichtlich der indirekten Teilliquidation liess der Beschwerdeführer (vertreten durch Vertreter 2) gleichentags Einsprache erheben. Dabei beantragte er, dass auf die Besteuerung eines Vermögensertrages aus indirekter Teilliquidation zu verzichten sei. Zum Zeitpunkt des Verkaufs habe keine nicht betriebsnotwenige Substanz zur Verfügung gestanden, die ausgeschüttet wurde und die eine Besteuerung aus indirekter Teilliquidation rechtfertigen würde. Die ausgeschütteten Mittel in der Grössenordnung von CHF 3.0 Mio. seien ausschliesslich zu Lasten der betriebsnotwendigen Substanz ergangen.

Mit Entscheid vom 7. November 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Hinsichtlich der nichtdeklarierten Dividende führte sie im Wesentlichen an, dass sich sowohl in der Rulinganfrage als auch in der Scheidungskonvention lediglich Hinweise über eine mögliche Dividendenauszahlung für das Jahr 2005 finden würden. Es sei nirgends festgehalten, dass die Dividenden im Jahr 2006 tatsächlich zur Auszahlung gelangt seien. Die Verwaltung hätte demnach auf die Deklaration des Beschwerdeführers vertrauen dürfen, da diese nicht als offensichtlich falsch zu qualifizieren gewesen sei. Erst durch eine spätere Meldung der Abteilung Juristische Personen habe sie Kenntnis über die Auszahlung der Dividende mit der Fälligkeit 3. Juli 2006 erhalten. Diese Meldung würde eine neue Tatsache darstellen, die eine Nachbesteuerung rechtfertigen würde. Hinsichtlich der Einkommensbesteuerung aus indirekter Teilliquidation macht die Steuerverwaltung geltend, dass die Voraussetzungen einer Besteuerung vorliegen würden. Das strittige, nicht betriebsnotwenige, Vermögen der C AG habe im Zeitpunkt des Verkaufs CHF 5‘494‘419.00 betragen. In den Jahren 2007 bis 2009 hätten Ausschüttungen in der Höhe von rund CHF 3.0 Mio. stattgefunden, welche über dem ausschüttungsfähigen ordentlichen Jahresgewinn gelegen hätten. Die veräusserten Vermögensteile hätten der C AG lediglich als Vermögensanlage oder als zusätzliche Ertragsquelle gedient und könnten nicht als betriebsnotwenige Substanz betrachtet werden.

D. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 29. November 2012 bzw. 10. Dezember 2012. Der Beschwerdeführer beantragt (vertreten durch den Vertreter 1) hinsichtlich der Nichtdeklaration der Dividende, dass auf die Erfassung der im Jahr 2006 zugeflossenen Dividende von brutto CHF 105‘000.00 zu verzichten sei. Hinsichtlich der indirekten Teilliquidation beantragt er (vertreten durch Vertreter 2), dass auf eine nicht betriebsnotwenige Substanz der C AG von CHF 229‘844.00 abzustellen und von einem steuerbaren Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation von CHF 79‘008.90 auszugehen sei.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 5. März 2013 die Abweisung der Beschwerde. Hinsichtlich der Frage der indirekten Teilliquidation stellt sie einen Eventualantrag für den Fall, dass die Beteiligungen der C AG als betriebsnotwendig erachtet würden. Die Sache sei in diesem Falle zur Neuberechnung nach der Formel: „Zum Verkehrswert bewertetes Nettoumlaufvermögen zuzüglich nichtbetriebsnotwendiges Anlagevermögen abzüglich Nettowert der Warenvorräte, angefangenen Arbeiten sowie ähnliche nicht leicht realisierbare Aktiven abzüglich einer Liquiditätsreserve von 10% des durchschnittlichen Betriebsaufwandes der letzten drei Geschäftsjahre,“ an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 5. April 2013 die Abweisung der Beschwerde.

Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels halten die Parteien in ihren Eingaben vom 14. Juni bzw. 1. Juli 2013 (Beschwerdeführer) sowie 16. Juli bzw. 18. Juli 2013 (Steuerverwaltung und Eidgenössische Steuerverwaltung) an ihren Anträgen fest.

Auf die einzelnen Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen

1. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Rekurskommission im Sinne des DBG ist nach § 3 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 (DBStV) die Steuerrekurskommission Basel-Stadt gemäss § 136 des kantonalen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG). Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. November 2012 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert. Der Beschwerdeführer lässt sich für die Frage der Nichtdeklaration der Dividende in der Steuerperiode 2006 vom Vertreter 1 und für die Frage der indirekten Teilliquidation vom Vertreter 2 vertreten. Alle Vertreter sind gehörig bevollmächtigt. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 29. November (Datum der Postaufgabe) bzw. 10. Dezember 2012 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Der Beschwerdeführer beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. November 2012 betreffend direkte Bundessteuer pro 2006 aufzuheben. Hinsichtlich der Nichtdeklaration der Dividende in der Steuerperiode 2006 beantragt der Beschwerdeführer (vertreten durch Vertreter 1), dass auf die Erfassung von brutto CHF 105‘000.00 zu verzichten sei. Hinsichtlich der indirekten Teilliquidation beantragt er (vertreten durch Vertreter 2), dass auf eine nichtbetriebsnotwendige Substanz der C AG von CHF 229‘844.00 abzustellen und von einem steuerbaren Vermögensertrag von CHF 79‘008.90 auszugehen sei.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist einerseits, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine neue Tatsache hinsichtlich der Ausschüttung von Dividenden angenommen hat und entsprechend rechtmässig ein Nachsteuer- und Bussenverfahren für die Steuerperiode 2006 eingeleitet hat, und andererseits, ob die Steuerverwaltung in Bezug auf die Ausschüttungen in den Jahren 2007-2009 zu Recht von nicht betriebsnotwendiger Substanz in der Höhe von rund CHF 2.3 Mio. ausgegangen ist und die Einkünfte aufgrund des Vorliegens einer indirekten Teilliquidation nachbesteuert hat.

3. a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerverwaltung zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Hierbei sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs-, das Einsprache- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar (Art. 153 Abs. 3 DBG).

b) Gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG hat die steuerpflichtige Person das ihr zugestellte Steuererklärungsformular wahrheitsgetreu und vollständig auszufüllen, persönlich zu unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen und Belegen fristgemäss der Steuerverwaltung einzureichen.

4. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass aus dem der Steuerverwaltung vorliegenden Aktienkaufvertrag vom 22. Februar 2006 sehr eindeutig und ohne Vorbehalte der Dividendenanspruch der Verkäufer hervorgehe. Auch in der Rulinganfrage an die Steuerverwaltung vom 21. März 2006 sei ein eindeutiger Hinweis auf Ziffer 6.4. des Aktienkaufvertrages vorhanden, wonach die Ausschüttung der Dividende auf der Agenda gestanden sei. Die Ausschüttung der Dividende sei ein fester Bestandteil der ganzen Transaktion und ein wesentlicher Punkt in der Rulinganfrage gewesen. Wenn darauf verzichtet worden wäre, hätten die verantwortlichen Personen dies der Steuerverwaltung mit Bestimmtheit mitgeteilt, da sonst die Gefahr bestanden hätte, dass das Ruling nicht mehr Gültigkeit besitzen würde. Der Steuerverwaltung hätten während der Veranlagung im Jahre 2008 alle erforderlichen Unterlagen zur Verfügung gestanden. Es habe sich bei dieser Veranlagung um einen Spezialfall gehandelt, was sich auch daran zeige, dass der Veranlagungsbeamte das Wertschriftenverzeichnis sehr genau untersucht und gewisse Änderungen vorgenommen habe. Es sei umso unverständlicher, dass er dabei die fehlende Deklaration der Dividende nicht bemerkt habe. Zudem sollte nach Ansicht des Beschwerdeführers noch bedacht werden, dass ihm die Nichtdeklaration der Dividende keinen Steuervorteil gebracht habe. Die Verrechnungssteuer von 35% sei ihm ohne Anspruch auf Rückerstattung bereits abgezogen worden. Die Dividenden mussten der Steuerverwaltung somit bekannt sein. Damit liege auch keine neue Tatsache vor, welche die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigen würde. Entsprechend sei auf die Nachbesteuerung der Dividenden in der Höhe von CHF 105‘000.00 zu verzichten.

5. a) Der Steuerverwaltung lagen im Zeitpunkt der Veranlagung Hinweise vor, wonach dem Beschwerdeführer im Rahmen des Aktienverkaufs die Dividende des Jahres 2005 in der Steuerperiode 2006 ausbezahlt werden sollten. Es stellt sich die Frage, ob diese Hinweise ein späteres Nachsteuerverfahren ausschliessen. Grundsätzlich ist der Steuerverwaltung zuzustimmen, dass sie sich auf die Deklaration einer steuerpflichtigen Person verlassen darf. An die Abklärungspflicht der Steuerbehörden dürfen keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden. Massgebend ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. Zürich 2009, Art. 151 DBG, N 21ff.). Die Steuerverwaltung ist grundsätzlich nicht verpflichtet, nach zusätzlichen Informationen zu forschen. Nur wenn sich aus den Akten offensichtlich ergibt, dass der massgebliche Sachverhalt unvollständig oder unklar ist, müssen weitere Untersuchungen angestellt werden. Die Voraussetzungen, unter denen die Steuerverwaltung von sich aus weitere Untersuchungen vornehmen muss, sind streng. Die Unterlassung weiterer Untersuchungen schliesst ein Nachsteuerverfahren nur aus, wenn seitens der Steuerverwaltung von grober Fahrlässigkeit auszugehen ist.

b) Vorliegend ergab sich aus der Rulinganfrage, dass eine Ausschüttung von Dividendenerträgen an den Beschwerdeführer geplant sei. Sinn und Zweck der Rulinganfrage war allerdings ein anderer steuerrechtlicher Sachverhalt, nämlich die steuerlichen Auswirkungen des Aktienverkaufs in Bezug auf die Frage der indirekten Teilliquidation. Die Dividendenausschüttung an den Beschwerdeführer war nur ein Teilaspekt des ganzen Aktienverkaufs. In Bezug auf diesen Aspekt verlangte der Beschwerdeführer jedoch kein steuerrechtliches Ruling, weshalb die Steuerverwaltung in Bezug auf die Dividendenausschüttung und bei der Kontrolle des Wertschriftenverzeichnisses auch keine besondere Abklärungspflicht traf. Weiter lag der Steuerverwaltung bloss ein Entwurf, bzw. ein nicht unterzeichnetes Exemplar des Aktienkaufvertrages vor. Es handelte sich somit um keine endgültige Fassung, weshalb sie zu Recht nicht darauf abstellen konnte. Rulinganfragen haben im Vorfeld von Transaktionen den Zweck, die steuerlichen Auswirkungen abzuklären und eine zusätzliche, oftmals massgebende, Entscheidungshilfe zu liefern. Doch war es keineswegs sicher, ob der Vertrag zwischen den Parteien in dieser Form oder überhaupt zu Stande kommt. Den Aktenstand in Bezug auf den Kaufvertrag muss sich die Steuerverwaltung somit nicht anrechnen lassen und sie durfte auf die Veranlagung vertrauen. Es lagen keine hinreichend konkreten Informationen vor, die weitere Untersuchungen seitens der Steuerverwaltung erfordert hätten. Die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde darf nicht überspannt werden. Zudem ist in der Rulinganfrage nur die Absicht kundgetan, dass die Dividendenausschüttung stattfindet. Es ist nicht die Aufgabe der Steuerverwaltung nachzufragen, ob diese

wirklich stattgefunden hat. Es trifft somit nicht zu, dass die Steuerverwaltung seit der Rulinganfrage Kenntnis über die Dividendenausschüttung hatte respektive gehabt haben muss. Damit ist das Nachsteuerverfahren zu Recht eröffnet worden. Die Beschwerde erweist sich hinsichtlich der Nichtdeklaration der Dividende aus der Steuerperiode 2006 als unbegründet und ist in diesem Punkt abzuweisen.

6. a) Gemäss Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG gilt als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG auch der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war. Dies gilt sinngemäss auch, wenn innert fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt mindestens 20 Prozent verkauft werden. Die ausgeschüttete Substanz wird beim Verkäufer gegebenenfalls im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens gem. Art. 151 Abs. 1 und Art. 153 DBG geltend gemacht.

b) Eine Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation setzt kumulativ voraus, dass ein Verkauf von Beteiligungsrechten an einer Gesellschaft stattgefunden hat, eine Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital verkauft wurde, ein Systemwechsel vom Privat- in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristischen Person erfolgt ist, Ausschüttungen durch Substanzentnahmen innerhalb von fünf Jahren nach dem Verkauf stattgefunden haben, die ausgeschüttete Substanz im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden war und diese handelsrechtlich ausschüttungsfähig und nicht betriebsnotwendig war. Zudem ist eine Mitwirkung des Verkäufers erforderlich (vgl. Kreisschreiben Nr. 14 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. November 2007, Ziff. 3).

c) Der beim Verkäufer steuerbare Vermögensertrag berechnet sich aus der kleinsten der folgenden Grössen: Verkaufserlös, Ausschüttungsbetrag, handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven und nicht betriebsnotwendige Substanz (vgl. Kreisschreiben Nr. 14 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. November 2007, Ziff. 5.1.1.).

7. a) Die Parteien sind sich einig, dass die Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation gemäss Kreisschreiben Nr. 14 vom 6. November 2007 grundsätzlich erfüllt sind. Es wurde durch den Verkauf eine qualifizierte Beteiligung (> 20%) aus dem

Privat- in das Geschäftsvermögen einer juristischen Person übertragen. Innerhalb der fünfjährigen Frist wurden Ausschüttungen an die Käuferin getätigt. Die Parteien sind auch einig, dass die handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven der ITAG per 31. Dezember 2005 rund CHF 2,3 Mio. betrugen. Nicht einig sind sich die Parteien darüber, welche Vermögenswerte als nicht betriebsnotwendige Substanz zu qualifizieren ist und ob eine Mitwirkung des Beschwerdeführers als Verkäufer vorliegt.

b) In Bezug auf die strittige Mitwirkung des Beschwerdeführers ist zu beachten, dass im Nachtrag zum Kaufvertrag vom 15. November 2006 die D AG (Käuferin) und der Beschwerdeführer (einer der Verkäufer) eine Staffelung des Kaufpreises von insgesamt CHF 12‘000‘000.00 vereinbart haben. Per Übergangsstichtag wurde eine Rate von CHF 5‘000‘000.00 vereinbart. Die Fälligkeit von zwei weiteren Raten à CHF 3‘500‘000.00 wurde auf den 30. Juni 2009 bzw. 2010 festgesetzt. Die Käuferin hat für die Bedienung dieser Verbindlichkeiten langfristige Rückstellungen gebildet. Im Kaufvertrag wurde in Ziff. 11 und 14.4. auf Steuerrisiken im Zusammenhang mit einer Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation hingewiesen. Die Problematik und die Möglichkeit, dass Ausschüttungen durch die C AG erfolgen können, waren den Parteien und insbesondere dem Beschwerdeführer somit bekannt. Weiter war der Beschwerdeführer nach dem Verkauf im Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis 31. Juli 2010 in einem befristeten Angestelltenverhältnis für die C AG tätig. Gemäss dem Anstellungsvertrag war er Mitglied der Geschäftsleitung und hatte somit eine Stellung inne, die es ihm ermöglichte, die Staffelung der Kaufpreisraten zu beeinflussen. Damit liegt gemäss Praxis und Kreisschreiben ein aktives Zusammenwirken zwischen Verkäufer und Käuferin vor.

c) aa) Strittig zwischen den Parteien ist insbesondere die Frage der nicht betriebsnotwendigen Substanz. Im Rahmen der Vernehmlassung räumt der Beschwerdeführer ein, dass die verkauften Wertschriften und die verkaufte Wohnung in E nicht betriebsnotwendige Substanz sind. Eine Differenz besteht somit nur noch in der Frage, ob die Beteiligungen der C AG, v.a. im Tessin und in Ungarn, betriebsnotwendig sind. Gemäss Steuerverwaltung sind sie dies nicht.

bb) Die Steuerverwaltung bewertet per 31. Dezember 2005 die Wertschriften mit rund CHF 960‘000.00, die beiden Eigentumswohnungen mit insgesamt CHF 800‘000.00 und die Beteiligungen mit rund CHF 4.4 Mio. Nach Abzug der latenten Steuern auf den stillen Reserven kommt die Steuerverwaltung auf nicht betriebsnotwendige Substanz von rund CHF 6.0 Mio. Der Verkaufserlös betrug insgesamt CHF 12.0 Mio. und die nachträglich erfolgten Ausschüttungen 7.0 Mio. Die

handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven betrugen rund CHF 2.3 Mio. Die letztere der genannten Zahlen stellt die geringste Grösse dar, weshalb die Steuerverwaltung für die Berechnung des Einkommens aus indirekter Teilliquidation auf diesen Betrag abstellte (vgl. oben Ziff. 6.c)). Auf den Beschwerdeführer entfallen aufgrund seiner Beteiligungsquote davon 34.375%.

cc) Der Beschwerdeführer hingegen wehrt sich gegen den Einbezug der Beteiligungen in die Berechnung. Es sei nur die nicht betriebsnotwendige Substanz in den Beteiligungsgesellschaften zu berücksichtigen, wie dies die Botschaft zu Unternehmenssteuerreform II vom 22. Juni 2005, BBl 2005, S. 4733ff. 4805 vorsehe und damit vom Gesetzgeber so konzipiert worden sei. Zusätzlich sei eine Liquiditätsreserve von 25% des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Geschäftsjahre in Abzug zu bringen. Die Berechnung des Beschwerdeführers ergibt eine nicht betriebsnotwendige Substanz von insgesamt rund CHF 230‘000.00. Umgerechnet auf den Beteiligungsanteil des Beschwerdeführers ergibt dies ein akzeptiertes steuerbares Einkommen von rund CHF 80‘000.00 aus indirekter Teilliquidation.

dd) aaa) Als nicht betriebsnotwendige Substanz sind jene Güter eines Betriebes zu bezeichnen, welche nach ihrer Zweckbestimmung nicht unmittelbar der Leistungserstellung dienen und bei einem Verkauf keinen negativen Einfluss auf den Leistungserstellungsprozess haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 20a DBG N 33).

bbb) Wie die C AG, sind auch die vorliegend fraglichen Beteiligungsgesellschaften im Treuhandbereich tätig. Der Zweck sämtlicher Tochtergesellschaften bestand darin, die Geschäftstätigkeit der C AG sowohl geografisch als auch in andere Beratungsfelder auszudehnen. Die Frage stellt sich, ob diese Beteiligungen i.S.v. Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG als nicht betriebsnotwendig einzustufen sind. Bei einer international tätigen Treuhandgesellschaft, wie der C AG, ist das Halten von solchen Beteiligungen üblich. Die Gründung von Tochterfirmen im In- und Ausland gehörte offenbar zum Geschäftsmodell der C AG. Dies diente zur Expansion und zur Etablierung einer international tätigen Treuhandgesellschaft. Grundsätzlich steht es einem Unternehmen frei, sich so zu organisieren, wie es für richtig gehalten wird. Die Beteiligungsgesellschaften im In- und Ausland waren allesamt im Bereich des Treuhandgewerbes tätig und waren somit für den Betrieb eines breit vernetzten und auf mehreren Standbeinen aufgestellten Treuhandunternehmens erforderlich. Keinesfalls ist bei der C AG in diesem Zusammenhang von einem „vollen Portemonnaie“ zu sprechen. Es ist ihr nicht vorzuwerfen, wertvolle Beteiligungen gehalten zu haben, welche für die eigentliche Treuhandtätigkeit nicht erforderlich gewesen sind.

Der von der Steuerverwaltung vorgebrachte Vergleich, wonach das Halten einer Minderheitsbeteiligung an einer Konkurrenzunternehmung trotz gleichlautender Geschäftszwecke nicht betriebsnotwendig sei, zielt vor diesem Hintergrund ins Leere. Im Unterschied zu einer Beteiligung an einem Konkurrenzunternehmen sind bei einer Tochtergesellschaft Kontroll- und Mitbestimmungsmöglichkeiten vorhanden, welche auf eine gemeinsame Leistungserstellung abzielen.

ccc) Die Steuerverwaltung vertritt zudem die Auffassung, dass ein Zwang zur Wiederbeschaffung der angeblich betriebsnotwendigen Substanz bestanden hätte, ansonsten die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft gar nicht mehr gewährleistet gewesen wäre. Da keine Wiederbeschaffungen stattgefunden hätten, müsse bei den veräusserten Tochtergesellschaften von nicht betriebsnotwendiger Substanz ausgegangen werden. Weiter sei ab dem Veräusserungszeitpunkt der Beteiligungen kein merklicher Umsatzrückgang im Geschäftsergebnis der C AG zu verzeichnen gewesen. Sollte es sich nämlich um betriebsnotwendige Beteiligungen handeln, hätte sich dies auch in den Umsatzzahlen wiederspiegeln müssen. Der Beschwerdeführer widerspricht dieser Auffassung. So sei es unbestritten, dass betriebliche Substanz die betriebliche Notwendigkeit nicht verlieren würde, auch wenn innert der Fünfjahresfrist der entsprechende Vermögenswert verkauft und der Gegenwert ausgeschüttet werde. Die Frage kann letztlich offen bleiben. Denn einerseits ist es zutreffend, dass Verkäufe aufgrund von Reorganisationen und Neuausrichtungen erfolgen können. Der Rückzug aus bestehenden Märkten und oder die Erschliessung neuer Geschäftsfelder stellt ein Ausdruck der unternehmerischen Freiheit dar. Von solchen strategischen Entscheiden sind zwangsläufig auch betriebsnotwendige Teile oder Teilbereiche betroffen. Andererseits hat die C AG im Jahre 2008, also während der Verkaufsphase der fraglichen Beteiligungen, nachweislich drei neue Tochtergesellschaften gegründet bzw. Beteiligungen an solchen erworben. Von einem Zwang zur Wiederbeschaffung ist entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung somit nicht auszugehen. Ohnehin wäre diese Voraussetzung durch die Neuakquisitionen der C AG erfüllt worden. Weiter vermag das Argument der Steuerverwaltung des fehlenden Umsatzrückgangs der gesamten C AG aufgrund des Verkaufs der Tochtergesellschaften nicht zu überzeugen. Die Umsatzquellen innerhalb eines Konzerns können sich verlagern, von anderen bzw. neuen Betriebsteilen kompensiert oder durch andere Faktoren beeinflusst werden. Der fehlende Umsatzrückgang lässt demnach nicht den Schluss zu, dass es sich bei den veräusserten Tochtergesellschaften um nicht betriebsnotwendige Substanz handelt. Anzumerken bleibt, dass der Betriebsertrag der C AG von rund CHF 8,5 Mio. im Jahre 2003 auf rund CHF 6,1 Mio. im Jahre 2009 sank. Wenn auch der Ertrag einer Unternehmung nicht mit dem Umsatz einer Unternehmung gleichgesetzt werden kann, ist auf jeden

Fall auffallend, dass die Zahlen rückläufig sind. Für die Frage, ob eine Beteiligung als betriebsnotwendig zu qualifizieren ist, sind diese Faktoren jedoch nicht geeignet. Sowohl Umsatz als auch Ertrag einer Unternehmung werden von zahlreichen anderen Faktoren beeinfluss, weshalb sie keine Rückschlüsse auf die Betriebsnotwendigkeit zulassen.

ddd) Im Hinblick auf die Frage der Betriebsnotwendigkeit ist auf die Formel für die Berechnung der nicht betriebsnotwendigen Substanz in der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II zu verweisen (Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II, 22. Juni 2005, BBl 2005, S. 4733 ff., 4805). Danach sind konsolidierungsfähige Beteiligungen zur betriebsnotwenigen Substanz zu zählen und somit bei der Berechnung der nicht betriebsnotwenigen Substanz nicht zu berücksichtigen. Nur in Ausnahmefällen (z.B. bei reinen Holdingstrukturen) können die ausschüttungsfähigen Netto-Aktiven der Tochtergesellschaft mitberücksichtigt werden. Die Steuerverwaltung verweist für den Nachweis ihrer Berechnungsformel zwar auf die besagte Textstelle aus der Botschaft. Sie gibt diese jedoch verkürzt wieder und berücksichtigt in der Berechnung im Unterschied zur Formel in der Botschaft zu Unrecht bei der nicht betriebsnotwendigen Substanz auch die konsolidierungsfähigen Beteiligungen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 5. März 2013, Ziff. 13 a) Berechnungsformel lemma Nr. 2). Die vorliegenden Beteiligungen sind konsolidierungsfähig, wie der Beschwerdeführer zu Recht ausführt. Sie sind deshalb bei der Berechnung der nicht betriebsnotwendigen Substanz nicht zu berücksichtigen. Es ist bei der C AG und ihren Beteiligungen auch nicht von einer reinen Holdingstruktur auszugehen. Eine Gesellschaft hat eine konsolidierte Jahresrechnung zu erstellten, wenn sie durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere Gesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammenfassen (vgl. Art. 663e Abs. 1 des Obligationenrechts (in der im Zeitpunkt der Veräusserung geltenden Fassung)). Von der Erstellung einer konsolidierten Jahresrechnung konnte bei der C AG vorliegend abgesehen werden, da sie die erforderlichen Voraussetzungen gem. Art. 663e Abs. 2 OR (in der im Zeitpunkt der Veräusserung geltenden Fassung) nicht erfüllte. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die fraglichen Beteiligungen grundsätzlich konsolidierungsfähig waren.

eee) Damit steht fest, dass die Beteiligungen der C AG als betriebsnotwendige Substanz zu qualifizieren sind und bei der Berechnung der nicht betriebsnotwendigen Substanz für die Festlegung der Besteuerung aus indirekter Teilliquidation nicht zu berücksichtigen sind. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt gutzuheissen und die Angelegenheit ist zur Neuberechnung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

ee) Die Steuerverwaltung beantragt für den Fall, dass die Beteiligungen als betriebsnotwendig qualifiziert werden, die Rückweisung des Verfahrens zur Neuberechnung der nicht betriebsnotwendigen Substanz. Dabei sei der Wert nach folgender Formel zu ermitteln: Zum Verkehrswert bewertetes Nettoumlaufvermögen zuzüglich nichtbetriebsnotwendiges Anlagevermögen abzüglich Nettowert der Warenvorräte, angefangenen Arbeiten sowie ähnliche nicht leicht realisierbare Aktiven abzüglich einer Liquiditätsreserve von 10% des durchschnittlichen Betriebsaufwandes der letzten drei Geschäftsjahre. Die von der Beschwerdeführerin angeführte Berechnungsformel sei abzulehnen. Die Steuerverwaltung stützt sich dabei auf die Vorgaben in der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II (vgl. oben). Insbesondere strittig ist dabei die Höhe der in Abzug zu bringenden Liquiditätsreserve. Der Beschwerdeführer berücksichtigt in seiner Berechnung einen Abzug von 25% des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Geschäftsjahre. Die Steuerverwaltung hingegen geht von einem Abzug von 10% aus und stützt sich dabei auf die Vorgaben aus der Botschaft. Für eine Dienstleistungsunternehmung sei eine Liquiditätsreserve von 10% angemessen, da es sich bei der Tätigkeit der C AG nicht um einen kapitalintensiven Betrieb handle. Der Beschwerdeführer führt hingegen an, dass die C AG auch als Effektenhändlerin zu betrachten sei und deshalb eine Liquiditätsreserve von 25% noch als bescheiden bezeichnet werden könne. Entscheidend für die Beurteilung der Frage ist sowohl die Kapitalintensivität des Betriebes der C AG als auch wie rasch die Erträge in die Gesellschaft zurückfliessen, nachdem der Aufwand angefallen ist. Im Rahmen der Neuberechnung werden diese Fragen von der Steuerverwaltung zu entscheiden sein.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Nachbesteuerung der ausgeschütteten und nicht deklarierten Dividende in der Höhe von CHF 105‘000.00 zu Recht erfolgt ist und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist. In Bezug auf die Frage der indirekten Teilliquidation sind die Beteiligungen an den Tochtergesellschaften als betriebsnotwendige Substanz zu betrachten und bei der Berechnung des Einkommens aus indirekter Teilliquidation nicht zu berücksichtigen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen und die Sache ist zur Neuberechnung des Einkommens aus indirekter Teilliquidation an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Insgesamt ist die Beschwerde somit teilweise gutzuheissen.

9. a) Der Beschwerdeführer dringt mit seinen Begehren nur teilweise durch, weshalb ihm in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 und Abs. 5 DBG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 StG sowie § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März

1975 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen ist. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1‘400.00 festgelegt.

b) Nach Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 6‘000.00 zugesprochen.

Beschluss

://:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. November 2012 insoweit aufgehoben, als die von der C AG veräusserten Beteiligungen als betriebsnotwendige Substanz zu betrachten sind. Das Verfahren wird zur Festlegung und Neuberechnung des Einkommens aus indirekter Teilliquidation im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. Der Beschwerdeführer trägt eine reduzierte Spruchgebühr in der Höhe von CHF 1‘400.00.

3. Dem Beschwerdeführer wird eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von CHF 6‘000.00 zugesprochen.

4. Der Entscheid wird den Vertretern des Beschwerdeführers, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung mitgeteilt.