

ASA

Marco Greter / Marc Dietschi
Ausgewählte Urteile aus der
bundesgerichtlichen
Rechtsprechung des Jahres 2016 zur
Gewinnbesteuerung juristischer
Personen

Ausgewählte Urteile aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung des Jahres 2016 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen

Marco Greter / Marc Dietschi



*Dr. iur., Partner, ADB
Altorfer Duss & Beilstein
AG, Zürich*



*M.A. HSG, dipl. Steuerexperte,
ADB Altorfer Duss
& Beilstein AG, Zürich*

Inhalt

I.	Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften	750
1.	Beteiligungsabzug auf Veräusserungsgewinnen	750
1.1.	Sachverhalt	750
1.2.	Bundesgerichtliche Erwägungen	751
1.3.	Würdigung	752
2.	Beteiligungsabzug bei Teilveräusserungen	753
2.1.	Sachverhalt	753
2.2.	Bundesgerichtliche Erwägungen	753
2.3.	Würdigung	754
3.	Auslegung von Art. 28 Abs. 3 StHG	754
3.1.	Sachverhalt	754
3.2.	Bundesgerichtliche Erwägungen	755
3.3.	Würdigung	756
II.	Rückstellungen und Wertberichtigungen	756
1.	Rückstellung für Ersatzbeschaffung	756
1.1.	Sachverhalt	756
1.2.	Bundesgerichtliche Erwägungen	757
1.3.	Würdigung	758
2.	Wertkorrektur auf Beteiligung	759
2.1.	Sachverhalt	759
2.2.	Bundesgerichtliche Erwägungen	759
2.3.	Würdigung	760

III. Geschäftsmässig begründeter Aufwand	762
1. Zinsen auf verdecktem Eigenkapital	762
1.1. Sachverhalt	762
1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	763
1.3. Würdigung	764
2. Abzugsfähigkeit einer Wettbewerbsbusse	765
2.1. Sachverhalt	765
2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	766
2.3. Würdigung	767
IV. Steuerhaftung	768
1. Liquidatorenhaftung	768
1.1. Sachverhalt	768
1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	768
1.3. Würdigung	770
V. Steuerbefreiung	771
1. Teilweise Steuerbefreiung einer öffentlich-rechtlichen Anstalt	771
1.1. Sachverhalt	771
1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	772
1.3. Würdigung	773

I. Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften

1. Beteiligungsabzug auf Veräusserungsgewinnen

Urteil des Bundesgerichts 2C_469/2015 vom 22. Februar 2016 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen A. AG betreffend direkte Bundessteuer 2011 = StE 2016 A 11 Nr. 6 = StR 2016 S. 441 ff.

1.1. Sachverhalt

Die börsenkotierte Beschwerdeführerin A. AG war Rechtsnachfolgerin der B. AG. Letztere hatte Ende 2009 eine Beteiligung von 3,53% an der börsenkotierten D. AG gehalten und ihre Beteiligungsquote bis zum 13. September 2010 auf 3,93% erhöht. Nach weiteren Zukäufen im darauffolgenden Jahr veräusserte die B. AG am 13. September 2011 ihre gesamte Beteiligung von 11,75% an einen Hedge Fonds.

Die A. AG reichte nach einer im Jahr 2012 vollzogenen Absorption als Rechts- und Steuernachfolgerin der B. AG die Steuererklärung der B. AG für das Steuerjahr 2011 ein. Sie beantragte den Beteiligungsabzug für jene 3,93% der Aktien, welche sie während der gesetzlichen Mindesthaltedauer von einem Jahr besessen hatte. Im Umfang der im letzten

Jahr zugekauften Anteile (7.82%) wurde der Beteiligungsabzug nicht geltend gemacht. Daraus resultierte ein Beteiligungsabzug von 100%.

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug verweigerte im Veranlagungsverfahren den Beteiligungsabzug von 100% und setzte diesen bei lediglich rund 37% fest. Dies mit der Begründung, dass nicht während mindestens eines Jahres eine Beteiligung von 10% an der D. AG gehalten worden war. Die darauffolgende Einsprache wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Zug gutgeheissen, was die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zur Beschwerdeführung an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug veranlassete. Auch das Verwaltungsgericht gelangte jedoch zum Ergebnis, dass die Mindestbeteiligungsquote von 10% und die Mindestbesitzdauer von einem Jahr nicht miteinander verbunden seien, weshalb es die Beschwerde abwies. Die von der ESTV dagegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde gutgeheissen.

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Zum ersten Mal hatte sich das Bundesgericht mit der Rechtsfrage zu befassen, ob die beiden qualifizierenden Tatbestandselemente von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG¹ – Mindestveräusserungsquote und Mindesthaldedauer – kumulativ zu erfüllen seien, d.h. ob ein prozentual *und* zeitlich qualifizierender Sockel anzuwenden ist. Insbesondere galt es zu klären, wie Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG in der Fassung vom 23. März 2007² zu verstehen ist (E. 2.1).

Im Hinblick auf die bisherige Rechtsprechung hatte das Bundesgericht früher bereits festgehalten, dass die Mindesthaldedauer – zwecks Ausschlusses der kurzfristig erzielten Kapitalgewinne – ausnahmslos einzuhalten ist.³ Auch steht aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts fest, dass dieser eine Mindestbeteiligungsquote verlangt (E. 2.3.4, E. 3.1; vgl. dazu auch den nachfolgenden Fall 2).

Das Bundesgericht stellte fest, dass in der Literatur hinsichtlich der alten Fassung von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG vom 10. Oktober 1997 überwiegend die Ansicht vertreten wurde, dass die Beteiligungsquote und die Haldedauer nicht verknüpft seien (E. 2.3.5, E. 2.3.6). In der Literatur zur neuen Fassung sei die Verknüpfung hingegen im Widerspruch zur bislang herrschenden Lehre anerkannt (E. 3.3.7).

Das Bundesgericht kommt in seinen Erwägungen nach der Auslegung des Wortlauts von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG zum Schluss, dass «Prozent» und «Jahr» eine kumulative Voraussetzung bilden, sodass der Beteiligungsabzug nur zur Anwendung kommt, wenn

¹ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11).

² In Kraft seit 1. Januar 2011, d.h. mit Umsetzung der Unternehmenssteuerreform II (UStR II).

³ Urteil des Bundesgerichts 2C_787/2012, 2C_788/2012 vom 15. Januar 2013.

eine Beteiligung während eines ganzen Jahres zumindest 10% erreicht (E. 3.3.4, E. 3.4). Weiter sei der Wortlaut von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG als klar und das Ergebnis als rechtsgleich zu betrachten, weshalb keine zusätzlichen Auslegungsschritte notwendig seien (E. 3.3.5). Entsprechend hiess das Bundesgericht die Beschwerde der ESTV gut und wies die Sache zu neuer Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurück.

1.3. Würdigung

Das Bundesgericht kommt in seinem Urteil ohne Umschweife zum Schluss, der Wortlaut von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG sei klar, weshalb auf weitere Auslegungsschritte verzichtet werden könne. Dies überzeugt jedoch nicht, weil sowohl die Vorinstanzen als auch ein Grossteil der Lehre mit nachvollziehbaren Begründungen die Auffassung vertreten, der Wortlaut sei alles andere als klar.⁴ Es ist deshalb zu bedauern, dass das Bundesgericht die erstmalige Möglichkeit zur vertieften Auseinandersetzung mit der Norm nicht in der erhofften Form vorgenommen hat.

Das Bundesgericht hat jedenfalls treffend festgestellt, dass sich in Bezug auf Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG in der Fassung der Unternehmenssteuerreform I (UStR I) ein Grossteil der Lehre (mit guten Gründen) gegen eine Verknüpfung der beiden Kriterien ausgesprochen hatte. In der Literatur finden sich nur vereinzelt Äusserungen zur strittigen Frage nach Inkrafttreten der UStR II.⁵ Da der Wortlaut des Artikels im Rahmen der UStR II in Bezug auf die vorliegende Fragestellung jedoch nur geringfügig verändert wurde und aus den Materialien nicht ersichtlich ist, dass diesbezüglich eine Verschärfung beabsichtigt wurde, fehlt es u.E. an einer nachvollziehbaren Begründung dafür, weshalb in der neuen Fassung kumulative Voraussetzungen vorliegen sollen.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die vertiefte Auseinandersetzung mit Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG leider ausgeblieben ist. Diese wäre auch im Hinblick auf weitere ungeklärte Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG wünschenswert gewesen.

⁴ Vgl. JÜRIG ALTORFER, Mindesthaltedauer und Beteiligungsquote beim Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen, *Expert Focus* 2016, 408; STEFAN OESTERHELT, Haltedauer beim Beteiligungsabzug, *StR* 2016, 394 ff.

⁵ Vgl. OESTERHELT (Fn. 4), der allerdings dem Urteil im Ergebnis zustimmt.

2. Beteiligungsabzug bei Teilveräusserungen

Urteil des Bundesgerichts 2C_701/2015, 2C_702/2015 vom 22. April 2016 i.S. X. AG gegen Kantonales Steueramt Nidwalden betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011/2012 sowie direkte Bundessteuer 2011/2012.

2.1. Sachverhalt

Die steuerpflichtige Gesellschaft hielt eine Beteiligung von 23.55% an einer schweizerischen Aktiengesellschaft. Im Geschäftsjahr 2011/2012 veräusserte sie einen Anteil von 1.25% mit Gewinn. Zurück blieb eine Rest-Beteiligungsquote von 22.3%.

Das kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden verweigerten den Beteiligungsabzug auf dem Gewinn mit der Begründung, die Veräusserung eines Beteiligungsanteils im Umfang von 1.25% qualifiziere sich nicht für den Beteiligungsabzug, zumal keine früheren Veräusserungen zu berücksichtigen seien und die Beteiligungsquote mit der Teilveräusserung auch nicht unter 10% gefallen sei. Die Steuerpflichtige erhob gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts eine als «Staatsrechtliche Beschwerde» bezeichnete Eingabe und rügte einerseits eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör und erhob andererseits materiell-rechtliche Einwendungen.

2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Weil die geltend gemachte Verfassungsverletzung nicht ausreichend begründet wurde, trat das Bundesgericht auf diese Rüge nicht ein. Im Übrigen wies es die Beschwerde gegen die vereinigten Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer ab.

Das Bundesgericht stellte fest, dass gemäss der hier massgebenden Gesetzesfassung von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG (sowie Art. 28 Abs. 1^{bis} Satz 1 StHG⁶) Kapitalgewinne bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs nur berücksichtigt werden, wenn die veräusserte Beteiligung neben andern Voraussetzungen mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer andern Gesellschaft ausmacht oder einen Anspruch auf mindestens 10% des Gewinns und der Reserven begründet. Ein Sonderfall der Veräusserung nach einer Unterschreitung der 10%-Schwelle infolge von Teilveräusserungen lag nicht vor. Aufgrund des klaren Wortlauts der Norm, welcher für den vorliegenden Fall eine Mindestveräusserungsquote von 10% verlangt, kam das Bundesgericht zum Schluss, es liege kein triftiger Grund für die Annahme vor, der Wortlaut ziele am wahren Sinn der Regelung vorbei. Zudem sei zu berücksichtigen, dass es sich beim Beteiligungsabzug um eine Ausnahme von der allgemeinen Gewinnsteuer handle, weshalb eine restriktive Auslegung geboten sei (E. 3.3.4). Der Verkauf einer Beteiligung im Ausmass von 1.25% bei einer verbleibenden

⁶ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14).

Restbeteiligung von 22.3% sei deshalb von der Vorinstanz zu Recht vom Beteiligungsabzug ausgeschlossen worden. Aufgrund des identischen Wortlauts von Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG und der damit im Einklang stehenden kantonalen Norm gelte die gleiche Mindestveräusserungsquote auch für den Beteiligungsabzug nach kantonalem Recht.

2.3. Würdigung

Wie das Bundesgericht zutreffend feststellt, lässt das Gesetz hinsichtlich der Mindestveräusserungsquote von 10% keinen Zweifel aufkommen.⁷ Dass die Bestimmung überdies als Ausnahme von der allgemeinen Gewinnsteuer einschränkend auszulegen ist, entspricht der generellen Haltung des Bundesgerichts bei der Auslegung von Ausnahmeregelungen im Steuerrecht. Die Beschwerdeführerin, die ihren abweichenden Standpunkt offenbar hauptsächlich mit dem verfassungsrechtlichen Rechtgleichheitsgebot und dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründete, blieb in Anbetracht des unmissverständlichen Gesetzeswortlauts erwartungsgemäss erfolglos.

3. Auslegung von Art. 28 Abs. 3 StHG

Urteil des Bundesgerichts 2C_379/2015 vom 29. März 2016 i.S. X. AG gegen Kantonale Steuerverwaltung Schaffhausen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 = StE 2016 A 11 Nr. 7.

3.1. Sachverhalt

Die im Jahr 2011 gegründete Aktiengesellschaft mit Sitz im Kanton Schaffhausen bezweckte hauptsächlich den Erwerb, die Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen sowie das Halten und Verwalten von Vermögenswerten aller Art. Im ersten Geschäftsjahr 2011/2012 erzielte sie einen Finanzertrag (netto nach Abzug des Finanzaufwands) von rund Fr. 370'000 und einen Reingewinn von rund Fr. 303'000. Flüssige Mittel und Wertchriften machten per Ende 2012 rund 97% der Bilanzsumme aus. Mit Steuererklärung für die Steuerperiode 2011/2012 beantragte die Gesellschaft die Besteuerung als *Domizilgesellschaft* im Sinne des Schaffhauser Steuergesetzes, was der Verwaltungsgesellschaft gemäss Art. 28 Abs. 3 StHG entspricht. Die kantonale Steuerverwaltung verweigerte dies und veranlagte die Gesellschaft mit der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuer. Das Obergericht wies den Rekurs mit der Begründung ab, das Institut der Domizilgesellschaft setze eine Geschäftstätigkeit (ausschliesslich) im Ausland voraus. Weil sich die Rekurrentin darauf beschränkt habe, das eigene Vermögen zu verwalten, fehle es an einer ausländischen Geschäftstätigkeit, weshalb die Besteuerung als Domizilgesellschaft ausser Betracht falle.

⁷ A.M. ROBERT WALDBURGER, Voraussetzungen für den Anspruch auf den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen aus Veräusserungen von Beteiligungspaketen von weniger als 10% gemäss Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG, IFF Forum für Steuerrecht 2017, S. 342 f.

3.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht wies die Beschwerde der Steuerpflichtigen ab, soweit es darauf eintrat. Es ging dabei zunächst um die Rechtsfrage, ob der Tatbestand von Art. 28 Abs. 3 StHG voraussetzt, dass die Gesellschaft, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit ausüben muss, aber keine Geschäftstätigkeit betreiben darf, zudem eine Geschäftstätigkeit im Ausland zu entfalten hat.

Das Bundesgericht stellte fest, dass die Begriffe der Verwaltungstätigkeit und der Geschäftstätigkeit im Gesetz nicht näher geregelt sind (E. 2.3.2). Im Gegensatz zur gemischten Gesellschaft gemäss Art. 28 Abs. 4 StHG, die in der Schweiz eine untergeordnete und ansonsten eine überwiegend auslandsbezogene Geschäftstätigkeit ausübt, ergäbe sich bei grammatikalischer Betrachtung für die Domizilgesellschaft kein Erfordernis der Geschäftstätigkeit im Ausland (E. 2.3.4). In historisch-teleologischer Hinsicht sei festzustellen, dass Art. 28 Abs. 3 StHG wesentlich auf Gesellschaften mit Auslandsbezug zugeschnitten sei (E. 2.3.6). Die Struktur des Tatbestandes und die dahinter stehenden politischen Erwägungen, die dem Institut der Domizilgesellschaft seit jeher innewohnen, seien einer Harmonisierung nicht zuträglich gewesen. Der Gesetzgeber habe sich für einen Normtext entschieden, der keine abschliessende Regelung anstrebte und einer offenen und «flexiblen» Auslegung zugänglich bleibe (E. 2.3.7).

Daraus folgernd stellte das Gericht fest, aufgrund der bewusst offenen Ausgestaltung des bundesrechtlichen Tatbestands, der im Dienste einer flexiblen Anwendung stehe, obliege es den Kantonen, die Grenzen des kantonalrechtlichen Tatbestandes zu ziehen. Der Bundesgesetzgeber weise ihnen hierbei einen recht weit gehaltenen Gestaltungsspielraum zu. Eine Grenze finde sich in Art. 28 Abs. 6 StHG, wonach andere Ausnahmen von Art. 27 StHG unzulässig seien. Stelle das kantonale Recht jedoch erhöhte Anforderungen an die Verwaltungsgesellschaften, so handle es sich dabei nicht um eine Ausnahme von Art. 27 StHG, sondern um eine Einschränkung von Art. 28 Abs. 3 StHG. In Anbetracht des kantonalen Rechtsetzungsspielraums sei gegen engere kantonalrechtliche Grenzen so lange nichts einzuwenden, als die prägenden Wesenszüge des bundesrechtlichen Instituts gewahrt blieben (E. 2.4).

Abschliessend kam das Bundesgericht zum Schluss, die (zusätzliche) Anforderung des schaffhausischen Steuerrechts, wonach eine Domizilgesellschaft eine Geschäftstätigkeit im Ausland entfalten muss, halte sich im Rahmen des kantonalen Spielraums und verstosse nicht gegen das Harmonisierungsgesetz. Die (zusätzliche) Frage der Verfassungswidrigkeit der entsprechenden Norm des Schaffhauser Steuergesetzes musste das Bundesgericht nicht prüfen, weil die appellatorische Züge aufweisende Beschwerde den Anforderungen der Rüge- und Begründungspflicht nicht genüge (E. 2.5.4).

3.3. Würdigung

In Anbetracht der bevorstehenden Abschaffung der Privilegien für Verwaltungs- und Domizilgesellschaften wird das Urteil bald an Bedeutung verlieren. Es ist aber in zweierlei Hinsicht interessant. Zunächst zeigt es eine eher ungewohnte Grosszügigkeit gegenüber einem kantonalrechtlichen Tatbestand, der sich erheblich vom Harmonisierungsgesetz unterscheidet. Zudem zeigt der Fall auf, wie der Kanton Schaffhausen mit der zusätzlichen Anforderung der ausländischen Geschäftstätigkeit ein bekanntes Problem gelöst hat. Weil eine ausländische Beherrschung nicht vorgeschrieben ist, können sich grundsätzlich auch inländisch beherrschte Gesellschaften auf das Domizilprivileg berufen. Fehlt ein wesentlicher Auslandbezug und widmet sich die Gesellschaft bloss der Verwaltung ihres eigenen Vermögens, bedingt die Verweigerung des Domizilprivilegs in der Regel die Qualifikation der ausgeübten Tätigkeit als unzulässige inländische Geschäftstätigkeit.⁸ Diese Abgrenzung von Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit erübrigt sich, wenn bereits das zusätzliche Erfordernis der Geschäftstätigkeit im Ausland nicht erfüllt ist.

II. Rückstellungen und Wertberichtigungen

1. Rückstellung für Ersatzbeschaffung

Urteil des Bundesgerichts 2C_1118/2015 vom 10. Juni 2016 i.S. A. AG gegen Kantonales Steueramt Solothurn betreffend Staatssteuer 2012 = StE 2016 B 72.14.2 Nr. 46.

1.1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war Eigentümerin eines Grundstücks, das sie im Rahmen einer Fusion von einer nahestehenden Gesellschaft übernommen hatte. Im Dezember 2006 verkaufte sie es unter gleichzeitigem Abschluss eines Mietvertrags mit der Käuferin mit dem Zweck der weiteren Nutzung des darauf erstellten Logistikzentrums. Mangels Erwerbs einer Ersatzliegenschaft im gleichen Geschäftsjahr bildete die Beschwerdeführerin in der Jahresrechnung 2006/2007 eine Rückstellung für eine künftige Ersatzbeschaffung im Umfang des Veräusserungsgewinns, was vom Steueramt des Kantons Solothurn akzeptiert wurde. Im Dezember 2011 stellte sie ein Gesuch um Verlängerung der Ersatzbeschaffungsfrist bis Ende 2013, was abgelehnt wurde. Das kantonale Steueramt besteuerte die Ersatzbeschaffungsrückstellung mit Verfügung vom 19. August 2013 in der Steuerperiode 2012 als Gewinn (und vermutlich auch als Kapital, was aus dem Urteil nicht hervorgeht). Die Beschwerdeführerin erwarb erst mit Kaufvertrag vom 20. November 2013 ein neues Grundstück.

⁸ Vgl. dazu MARCO GRETER, Besteuerung von Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften sowie neu eröffneter Unternehmen, StR 52 (1997) S. 172, m.w.Hw.

Nach einem mit einer *reformatio in peius* verbundenen Rückweisungsentscheid, der beim Bundesgericht erfolglos angefochten wurde, und dem Erlass eines neuen Einspracheentscheids wies das kantonale Steuergericht den Rekurs der Steuerpflichtigen im zweiten Rechtsgang ab. Das Bundesgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde ab.

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Die Steuerpflichtige hatte bereits im ersten Rechtsgang Beschwerde gegen den Rückweisungsentscheid des kantonalen Steuergerichts erhoben. Das Bundesgericht betrachtete jedoch das vorinstanzliche Urteil nicht als anfechtbaren Teilentscheid oder Zwischenentscheid im Sinne der Art. 91 bzw. Art. 93 Abs. 1 BGG⁹, weshalb es nicht darauf eintrat. Im hier behandelten Urteil setzte es sich zunächst mit der Frage auseinander, ob mit der Beschwerde im zweiten Rechtsgang nur der Endentscheid der Vorinstanz angefochten sei oder ob die Beschwerde auch die Begründung des Rückweisungsentscheids im ersten Rechtsgang betreffe. Weil sich die Beschwerdeführerin materiell mit den Gründen auseinandergesetzt hatte, welche zur früheren Rückweisung geführt hatten, erachtete das Bundesgericht den Zwischenentscheid des Steuergerichts, welcher sich inhaltlich auf den angefochtenen Endentscheid auswirkte, nach Treu und Glauben als mitangefochten (E. 1.2.2).

Das Bundesgericht stellt zunächst fest, dass die Begriffe der Ersatzbeschaffung gemäss Art. 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 8 Abs. 4 StHG und Art. 30 Abs. 1 DBG identisch sind (E. 2.1). Nach Ausführungen über den Begriffsinhalt wendet es sich der Ersatzbeschaffungsrückstellung zu. Im Harmonisierungsrecht fehlt zwar eine Art. 30 Abs. 2 DBG entsprechende Bestimmung, aber gemäss Bundesgericht soll diese Regelung dennoch analog auch für das kantonale Steuerrecht Anwendung finden (E. 2.3).

Umstritten war, ob die Frist bis zur zweckgemässen Verwendung der Rückstellung noch i.S.v. Art. 30 Abs. 2 DBG «angemessen» war. Allerdings misst das Gericht der Frist an sich keine selbständige Bedeutung zu, sondern massgebend sei der Umstand, dass bei längerem Zuwarten mit dem Ersatz eines nach Darstellung des Steuerpflichtigen betriebsnotwendigen Aktivums zunehmend Zweifel entstehen, ob das veräusserte Aktivum wirklich betriebsnotwendig gewesen war (E. 2.3.2). Von einer Betriebsnotwendigkeit sei praxisgemäss noch auszugehen, wenn der Ersatz innert zweier Jahre erfolge oder wenn eine längere Frist auf aussergewöhnliche Umstände wie Planung oder besondere Erschwerisse beim Neubau zerstörter oder enteigneter Betriebsgebäude zurückzuführen sei.

Rückstellungen für eine Ersatzbeschaffung sind gemäss Bundesgericht auch im Geltungsbereich des Harmonisierungsgesetzes steuerlich nur zu akzeptieren, solange sie wegen gegebener Betriebsnotwendigkeit des zu ersetzenden Objekts als geschäftsmäs-

⁹ Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110).

sig begründet erscheinen, was in jeder Periode wieder überprüft werden kann. Falls es in der betreffenden Periode an den Voraussetzungen fehlt, sei die nicht (mehr) begründete Rückstellung in der Steuerbilanz aufzulösen und der steuerbare Gewinn entsprechend zu erhöhen (E. 2.3.3).

Weil die Gesellschaft das Grundstück ohne Not und ohne Planung für ein Ersatzobjekt verkauft hatte und ihren Betrieb im Zeitraum zwischen dem Verkauf im Jahr 2006 und der Steuerperiode 2012 problemlos ohne das veräusserte Grundstück hatte weiterführen können, erachtete das Bundesgericht die Betriebsnotwendigkeit des betreffenden Grundstücks nicht als gegeben. Die vorinstanzliche Rechtsauffassung, wonach die Rückstellung als nicht mehr geschäftsmässig begründet als Gewinn zu besteuern sei, wurde demzufolge geschützt (E. 2.4).

1.3. Würdigung

Die verfahrensrechtliche Frage nach der Mitanechtung des vorinstanzlichen Rückweisungsentscheids wurde zu Recht bejaht. In aller Regel – insbesondere bei einer *reformatio in peius* – hat das Urteil im ersten Rechtsgang wesentlichen Einfluss auf die Rechtsstellung der Parteien, was für den Endentscheid Folgen zeitigt. Wenn die Beschwerde gegen einen Zwischenentscheid nicht möglich ist, muss dieser vom Bundesgericht im Rahmen der Beschwerde gegen den Endentscheid überprüft werden können, was seine Mitanechtung voraussetzt. Dass dies vom Bundesgericht aufgrund der Umstände trotz diesbezüglich offenbar nicht ausdrücklichem Antrag so gehandhabt wurde, ist zu begrüssen.

Aufgrund der Sachverhaltsangaben ist anzunehmen, dass die Liegenschaft als Logistikzentrum bis zum Verkauf betriebsnotwendiges Anlagevermögen dargestellt hatte. Weil die Nutzung aufgrund des Mietvertrags nahtlos weitergeführt werden konnte, bestand offenbar kein Zwang, umgehend eine Ersatzbeschaffung zu tätigen. Dass zwischen dem Verkauf und dem Erwerb eines Ersatzgrundstücks rund sieben Jahre verstrichen waren, konnte jedoch nicht mit aussergewöhnlichen Umständen wie Verzögerungen bei der Planung, beim Baubewilligungsverfahren oder mit anderen, unverschuldeten Umständen begründet werden. Dem Bundesgericht ist beizupflichten, dass der Ersatzbeschaffungsfrist keine selbständige Bedeutung zukommt. Der Ersatz innert angemessener Frist begründet im Rahmen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen die Vermutung, dass es sich um ein betriebsnotwendiges Objekt gehandelt hatte. Wie der Fall zeigt, schwindet die Vermutungswirkung mit fortschreitendem Zeitablauf, was dazu führen kann, dass die anfänglich für eine Ersatzbeschaffung zurückgestellten, aus dem Verkauf des Objekts frei gewordenen stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt auch wirtschaftlich und steuerrechtlich als realisiert betrachtet und besteuert werden können. Weil im vorliegenden Fall der Verkauf ohne Not und Planung für ein Ersatzobjekt stattgefunden hat-

te und bis zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks mehr als sechs Jahre zugewartet wurde, überrascht das Urteil nicht.

2. Wertkorrektur auf Beteiligung

*Urteil des Bundesgerichts 2C_1082/2014 vom 29. September 2016 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen X. AG betreffend direkte Bundessteuer 2007–2009 = StE 2016 B 72.14.2 Nr. 48.*¹⁰

2.1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende X. AG hielt eine Beteiligung an der Y. AG. Im Geschäftsjahr 1993 hatte sie den Buchwert dieser Beteiligung erfolgswirksam um Fr. 25 Mio. wertberichtigt. Im Geschäftsjahr 1995 hatte sie eine weitere Korrektur des Beteiligungswertes in Höhe von Fr. 20 Mio. vorgenommen.

In den Geschäftsjahren 2007–2009 rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug bei der direkten Bundessteuer jeweils Fr. 5 Mio. im Gewinn der X. AG auf. Dies mit der Begründung, dass sie die bei der genannten Beteiligung verbuchte Wertkorrektur in diesem Umfang als nicht mehr geschäftsmässig begründet erachtete. Im Einspracheverfahren nahm die Steuerverwaltung eine *reformatio in peius* vor und legte die Aufrechnungen für die Jahre 2007–2009 auf Fr. 5 Mio., Fr. 15 Mio. resp. Fr. 25 Mio. fest.

Dagegen gelangte die X. AG an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug, welches ihre Beschwerde mit Urteil vom 7. Oktober 2014 guthiess und die Sache an die kantonale Steuerverwaltung zurückwies. Die ESTV hat daraufhin beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben, die gutgeheissen wurde.

2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hielt fest, zur Unterscheidung von Abschreibungen und Wertberichtigungen werde massgeblich auf das Kriterium der Dauerhaftigkeit einer Korrektur abgestellt. Wertberichtigungen seien dabei bloss vorübergehende oder drohende Wertveränderungen.¹¹ Entsprechend können sie (resp. die dafür getätigten Rückstellungen) dem steuerbaren Gewinn in einer späteren Steuerperiode wieder hinzugerechnet werden (Art. 63 Abs. 2 DBG; E. 2.1).

Weiter führte das Bundesgericht aus, dass es den Steuerbehörden obliege, neu gebildete Wertkorrekturen im Zeitpunkt der Bildung daraufhin zu überprüfen, ob diese dem Grunde und der Höhe nach gerechtfertigt seien. Nicht notwendig sei in diesem Zeitpunkt die Überprüfung, ob eine Korrektur provisorisch oder definitiv ist, da dies keine

¹⁰ Vgl. auch MARTIN KOCHER/EMMANUELLE JOLIDON/MARCO SAVOLDELLI, *Aktuelles aus dem Bundesgericht | Actualités du Tribunal fédéral*, ASA 85 (2016/2017), S. 379 f.

¹¹ BGE 137 II 353 E. 6.4.1, sowie weitere Hinweise im kommentierten Urteil.

Auswirkungen auf die Steuerfaktoren der jeweiligen Veranlagung habe (E. 2.2.1, m.Hw. auf Urteile zum Grundsatz der Periodizität).

Die Qualifikation der Wertkorrektur hat gemäss Bundesgericht demzufolge erst in demjenigen Zeitpunkt zu erfolgen, in welchem diese Auswirkungen auf die Steuerfaktoren, den Steuersatz oder den Steuerbetrag hat (E. 2.3). Damit geht auch einher, dass sich der Steuerpflichtige erst im Zeitpunkt, in welchem eine Wertkorrektur nicht mehr akzeptiert wird, zur Wehr setzen kann, da zuvor kein Rechtsschutzinteresse besteht (E. 2.3.2).¹² Die buchhalterische Behandlung soll gemäss Auffassung des Bundesgerichts ausserdem keinen Einfluss auf die steuerliche Qualifikation der Wertkorrektur haben (E. 2.2.3, E. 3). Weiter wurde festgehalten, dass die Steuerbehörde auf Beteiligungen bis zur Realisierung i.d.R. lediglich Wertberichtigungen anerkenne (E. 3).

Aus den Feststellungen der Vorinstanz ging hervor, dass sich der Wert der Beteiligung – anhand verschiedener Indizien – nachhaltig erholt hatte, weshalb die Aufrechnungen nicht zu beanstanden seien (E. 4.2). Die Steuerpflichtige hatte es indessen versäumt, einen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellungen zu erbringen. In der Konsequenz seien die Aufrechnungen nicht zu beanstanden, weshalb die Beschwerde gutgeheissen wurde.

2.3. Würdigung

Der Entscheid folgt der bisherigen Unterscheidung zwischen definitiven Abschreibungen und vorübergehenden Wertberichtigungen.¹³ Auch dass die Rechtsnatur von Wertkorrekturen im Verbuchungszeitpunkt – aufgrund des Periodizitätsprinzips – keiner weiteren steuerrechtlichen Qualifikation unterliegt, ist nachvollziehbar. Im Zeitpunkt der Bildung wird lediglich untersucht, ob die Korrektur dem Grunde sowie der Höhe nach gerechtfertigt und damit geschäftsmässig begründet ist. Eine ausdrückliche Zusicherung der Steuerbehörden, die vorgenommene Korrektur qualifiziere sich als definitive Abschreibung, lag nicht vor. Infolgedessen war die Beurteilung der Dauerhaftigkeit und damit der Natur der Wertkorrektur (erst) im Zeitpunkt des Wegfalls der geschäftsmässigen Begründetheit angezeigt. Dass bei Beteiligungen oftmals von vorübergehenden und nicht von definitiven Wertberichtigungen ausgegangen wird, erscheint – jedenfalls gemäss aktueller Rechtslage ohne Berücksichtigung des Übergangsrechts – als sachgerecht.

Dem Sachverhalt ist zu entnehmen, dass es sich um eine massgebliche Beteiligung in unbekannter Höhe gehandelt hatte. Wertkorrekturen auf nicht qualifizierenden Betei-

¹² Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_253/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2.

¹³ Vgl. statt vieler: BGE 137 II 353 E. 6.4.1.

ligungen hätten definitiven Charakter gehabt, d.h. sie hätten durch die Steuerbehörden in späteren Veranlagungsperioden nicht überprüft werden können.¹⁴

Leider nur am Rand Stellung genommen hat das Bundesgericht zur Tatsache, dass die Wertkorrekturen *vor dem Inkrafttreten der UStR I* vorgenommen worden waren. Bis zu diesem Zeitpunkt war nicht vorgesehen, dass Abschreibungen resp. Wertberichtigungen auf (qualifizierenden) Beteiligungen bei Wertaufholung korrigiert werden können. Art. 62 Abs. 4 DBG wurde im Rahmen der UStR I ins DBG eingefügt und ist seit dem 1. Januar 1998 in Kraft.¹⁵ Die Regelung von Art. 62 Abs. 4 DBG betrifft primär Beteiligungen, die nach dem Inkrafttreten der UStR I erworben und seither abgeschrieben resp. wertberichtigt worden sind.¹⁶ Das Bundesgericht hätte sich u.E. mit den *Gestehungskosten* auseinandersetzen müssen, weil diese die Obergrenze einer sog. Zwangsaufwertung bilden. Für Alt-Beteiligungen wie hier gilt der *Gewinnsteuerwert* zu Beginn des 1997 abgeschlossenen Geschäftsjahrs als Gestehungskosten (Art. 207a Abs. 2 DBG). Der Gewinnsteuerwert einer Beteiligung ist aber der Steuerbilanzwert unter Berücksichtigung der per diesen Stichtag verbuchten Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen. Wäre die Wertberichtigung bereits in diesem Zeitpunkt geschäftsmässig nicht mehr begründet gewesen, hätte die Steuerverwaltung sie *vor dem Inkrafttreten* der Gesetzesänderung als Gewinn besteuern müssen. Deshalb ist Art. 62 Abs. 4 DBG auf vor Inkrafttreten der UStR I getätigten Abschreibungen nicht anwendbar.¹⁷ Mangels Auseinandersetzung mit dem Übergangsrecht ist zumindest zweifelhaft, ob die bundesgerichtliche Begründung für Alt-Beteiligungen zutreffend ist. Unseres Erachtens ist für Wertberichtigungen vor Inkrafttreten der neuen Regelung entgegen der bundesgerichtlichen Auffassung die Verbuchungsweise relevant, also ob damit der steuerlich massgebliche Bilanzwert aufgrund eines verminderten Beteiligungswerts am Stichtag herabgesetzt worden war oder ob es sich buchmässig bloss um eine Rückstellung mit vorübergehendem Charakter gehandelt hatte.

In casu war die frühere Wertkorrektur offenbar nicht als direkte Wertberichtigung auf dem Beteiligungskonto, sondern indirekt verbucht worden (E. 3). Die Schlussfolgerung des Bundesgerichts, dass damit nur eine vorübergehende Wertkorrektur gebucht worden war, kann im Lichte der rudimentären Sachverhaltsinformation nicht als unzutreffend nachgewiesen werden. Dass sich der Wert der Beteiligung anhand verschiedener

¹⁴ STEPHAN KUHN/SARAH DUBACH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2017, Art. 62 N 25.

¹⁵ Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 10. Oktober 1997 (BBl 1997 IV 802).

¹⁶ PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 62 N 42.

¹⁷ Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV vom 9. Juli 1998 (Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften [KS ESTV Nr. 9/1998]).

Indizien¹⁸ nachhaltig erholt hatte, wurde von der Beschwerdeführerin nicht widerlegt, weshalb das Ergebnis grundsätzlich nicht zu beanstanden ist. Was bleibt ist ein Unbehagen über die unklar gebliebene übergangsrechtliche Thematik.

III. Geschäftsmässig begründeter Aufwand

1. Zinsen auf verdecktem Eigenkapital

Urteil des Bundesgerichts 2C_419/2015 vom 3. Juni 2016 i.S. X. SA gegen Steuerverwaltung des Kantons Freiburg betreffend direkte Bundessteuer 2010 und 2011 = StE 2016 B 72.14.3 Nr. 2 = StR 2016 S. 692 ff. = BGE 142 II 355.

1.1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende X. SA wies ein Aktienkapital von Fr. 100'000 auf, das von der A. SA und B. SA gehalten wurde. Die B. SA wurde von C. verwaltet. Die Beschwerdeführerin hatte im Jahre 2008 im Kanton Neuenburg Liegenschaften für Fr. 16.8 Mio. gekauft.

Gemäss den mit den Steuererklärungen der Jahre 2010 und 2011 eingereichten Bilanzen bestanden die Aktiven der X. SA hauptsächlich aus Liegenschaften (Buchwert: Fr. 17.8 Mio.). Die Passiven bestanden aus einem Hypothekendarlehen in Höhe von Fr. 18 Mio., welches die Stiftung D. – durch die D. SA vertreten – gewährt hatte. In der Steuererklärung 2011 wurde für die Liegenschaften ein Verkehrswert von Fr. 17.7 Mio. deklariert.

Das kantonale Steueramt des Kantons Freiburg rechnete im Rahmen der Veranlagungen der Jahre 2010 und 2011 Zinsen auf verdecktem Eigenkapital von je über Fr. 400'000 auf. Dies mit der Begründung, dass es die Hypothek als vom Aktionär oder nahestehenden Personen garantiert betrachte.

Dagegen erhob die X. SA Einsprache und beantragte den vollständigen Abzug der entrichteten Hypothekarzinsen. Das Darlehen sei durch die Liegenschaften sichergestellt worden und C. sei von der Stiftung D. als für das Darlehen gemeinschaftlich und solidarisch haftender Schuldner verlangt worden. C. stellte dem Steueramt in der Folge ein Verkehrswertgutachten eines Architekten zu, welches den Wert der Liegenschaften auf Fr. 21.8 Mio. bezifferte. Die Einsprache wurde mit der Begründung abgewiesen, die Prüfung des Vorliegens von verdecktem Eigenkapital müsse auf der Grundlage des Buchwertes der Liegenschaften, der hier dem Verkehrswert (d.h. Fr. 17.8 Mio.) entspreche, vorgenommen werden. Der höhere Verkehrswert gemäss Gutachten könne nicht akzeptiert werden.

¹⁸ Vgl. auch Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV vom 17. Dezember 2009 (Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften [KS ESTV Nr. 27/2009]), Ziff. 2.5.2.

Daraufhin erhob die X. SA Beschwerde bei der Steuerabteilung des Freiburger Kantonsgerichtes, u.a. mit der Begründung, die Gläubigerin habe das Darlehen nicht gestützt auf den Kaufpreis, sondern aufgrund des vom Architekten erstellten Gutachtens gewährt. Das Kantonsgericht wies die Beschwerde ab. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Bundesgericht abgewiesen.

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Strittig war vorliegend, ob die Zinsen auf verdecktem Eigenkapital durch das Kantonsgericht Freiburg zu Recht aufgerechnet worden waren (E. 3).

Die Korrekturbestimmung von Art. 65 DBG ermöglicht die Aufrechnung von Schuldzinsen, die auf den Teil des Fremdkapitals entfallen, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Das Bestehen von verdecktem Eigenkapital muss infolgedessen unter einem wirtschaftlichen Blickwinkel geprüft werden (E. 4.1.2).

Die qualifizierenden Elemente von verdecktem Eigenkapital sind im KS ESTV Nr. 6/1997¹⁹ präzisiert. Zur Ermittlung von verdecktem Eigenkapital sieht das Kreisschreiben vor, dass ausgehend vom Verkehrswert der Aktiven anhand von Prozentsätzen die von einer Gesellschaft aus eigener Kraft erhältlichen fremden Mittel errechnet werden (KS ESTV Nr. 6/1997, Ziff. 2.1; E. 4.2.2). Für Liegenschaften der vorliegenden Art beläuft sich dieser Prozentsatz auf 80%. Verdecktes Eigenkapital kann zudem nur vorliegen, wenn die Finanzierung von einem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Person stammt oder eine Sicherstellung derselben vorliegt (KS ESTV Nr. 6/1997, Ziff. 2.1; E. 4.2.3).

Das Kantonsgericht hatte angenommen, dass das Hypothekendarlehen zwar von einem Dritten gewährt, aber von C. garantiert worden war. Auch hatte bereits die Vorinstanz bestätigt, dass die Gesellschaft unterkapitalisiert war. Dies lag insbesondere darin begründet, dass der Nachweis eines höheren Verkehrswertes der Liegenschaft misslungen war. (E. 5.1)

Das Bundesgericht setzte sich zuerst mit der Thematik auseinander, ob die Vorinstanz die Beweise willkürlich gewürdigt hatte. Dies deshalb, weil im Falle einer Guttheissung des Verkehrswertgutachtens das Thema des verdeckten Eigenkapitals hinfällig geworden wäre (E. 5.3). Das Expertengutachten, welches einen höheren Verkehrswert gerechtfertigt hätte, wurde jedoch aus mehreren Gründen verworfen. Mit anderen Worten konnte nicht nachgewiesen werden, dass der Verkehrswert der Liegenschaften höher als ihr

¹⁹ Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV vom 6. Juni 1997 (Verdecktes Eigenkapital [Art. 65 und 75 DBG] bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften [KS ESTV Nr. 6/1997]).

Buchwert war (E. 6.2). Daraus resultiert, dass ein Darlehen gewährt worden war, welches die Gesellschaft in diesem Umfang nicht aus eigener Kraft erhalten hätte (E. 6.5).

Weil der Verkehrswert nicht nachweisbar über dem Buchwert lag, ergibt sich gemäss Bundesgericht, dass der «überschüssige» Teil der Fremdfinanzierung nur durch das Vorliegen der von C. geleisteten persönlichen Garantie möglich geworden war (E. 7.4). Weiter wurde die Eigenschaft von C. als nahestehende Person nie bestritten und die Beschwerdeführerin hatte es versäumt, den Nachweis des Drittvergleichs der Finanzierung zu erbringen (E. 7.5). Entsprechend wurde die Beschwerde abgewiesen.

1.3. Würdigung

Dem Urteil des Bundesgerichts ist zuzustimmen. Unbestritten ist, dass von unabhängigen Dritten – ohne Sicherstellung durch den Anteilsinhaber oder diesem nahestehenden Personen – zur Verfügung gestelltes Fremdkapital keinesfalls verdecktes Eigenkapital sein kann.²⁰ Entsprechend ist bei Sicherheiten von Anteilsinhabern oder Nahestehenden zu prüfen, ob das Fremdkapital aus eigener Kraft oder aufgrund einer Sicherstellung erlangt worden ist.²¹

Interessant sind vorliegend insbesondere die verfahrensrechtlichen Aspekte, die zu diesem Urteil geführt haben. Grundsätzlich ist es Sache der Steuerbehörden, das Vorliegen von verdecktem Eigenkapital – als steuerbegründende Tatsache – nachzuweisen. Dazu kann auch auf grundsätzlich nicht bindende Richtlinien wie das KS ESTV Nr. 6/1997 abgestellt werden.²² Das Abstellen auf die Kriterien des KS ESTV Nr. 6/1997 kann zu einer widerlegbaren Vermutung der Unangemessenheit der Finanzierung einer Gesellschaft führen.²³ In diesem Fall steht es dem Steuerpflichtigen offen, den Drittvergleich anzutreten.²⁴

Der Nachweis eines höheren Verkehrswertes ist der Steuerpflichtigen vorliegend nicht gelungen, insbesondere weil das eingereichte Bewertungsgutachten verworfen wurde. Andernfalls wäre die Problematik des verdeckten Eigenkapitals (inkl. Zinsen) hinfällig gewesen, da die Belehnungsgrenzen gemäss KS ESTV Nr. 6/1997 eingehalten gewesen wären.

Entsprechend ist den Gründen für den gescheiterten Nachweis eines höheren Verkehrswertes Beachtung zu schenken:

²⁰ KS ESTV Nr. 6/1997, Ziff. 2.1.

²¹ PETER BRÜLISAUER/MARC DIETSCHI, in: Zweifel/Beusch (Fn. 14), Art. 65 N 50.

²² BRÜLISAUER/DIETSCHI (Fn. 21), Art. 65 N 62 ff.

²³ LOCHER (Fn. 16), Art. 65 N 31.

²⁴ KS ESTV Nr. 6/1997, Ziff. 2.1.

- i. Die Steuerpflichtige hatte zwei Gutachten eingereicht, welche zwar am selben Tag erstellt worden waren, jedoch in Bezug auf den Verkehrswert und den Wert der Umgebungsgestaltung signifikant voneinander abwichen.
- ii. Der Wert gemäss Gutachten lag kaum ein Jahr nach dem Kauf der Liegenschaft bereits Fr. 5 Mio. über dem Kaufpreis, obwohl keinerlei wertvermehrnde Aufwendungen vorgenommen worden waren.
- iii. Der vom Steueramt berechnete Ertragswert auf Grundlage der kapitalisierten Mieterträge lag leicht tiefer als der Buchwert der Liegenschaften.
- iv. Zu guter Letzt musste sich die Steuerpflichtige darauf behaften lassen, dass sie im Rahmen der Steuererklärung selbst einen tieferen Verkehrswert der Liegenschaften deklariert hatte.

Es ist anzunehmen, dass wohl die Summe dieser Gründe dazu führte, dass kein höherer Verkehrswert akzeptiert worden war. Da somit das Hypothekendarlehen den Belehnungswert der Liegenschaft gemäss KS ESTV Nr. 6/1997 überstieg, musste konsequenterweise angenommen werden, dass der «überschüssige» Teil der Fremdfinanzierung nur aufgrund der von C. persönlich geleisteten Garantie möglich geworden war. Dessen Eigenschaft als nahestehende Person war indessen nie bestritten worden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Substantiierung und die Beweisführung hinsichtlich eines höheren Verkehrswertes im vorliegenden Fall teilweise unglücklich vonstatten gingen. Es ist nicht auszuschliessen, dass der Instanzenzug zum Bundesgericht nicht notwendig gewesen wäre, wenn im Rahmen der Steuererklärung resp. der Einreichung des Verkehrswertgutachtens bedachter agiert worden wäre.

2. Abzugsfähigkeit einer Wettbewerbsbusse

Urteil des Bundesgerichts 2C_916/2014, 2C_917/2014 vom 26. September 2016 i.S. Kantonales Steueramt Zürich gegen X. AG betreffend Staats und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2011 = StE 2016 B 74.14.2 Nr. 47 = StR 2017 S. 45 ff. = BGE 143 II 8.

2.1. Sachverhalt

Mit Entscheid der Europäischen Kommission vom 11. November 2009 wurde die X. AG zu einer Busse in Höhe von EUR 348'000 verurteilt. Der Verurteilung lagen administrative Tätigkeiten zugrunde, welche die X. AG gegen Entgelt im Umfeld von Kartellabsprachen ausgeübt hatte. Aufgrund dieser Verurteilung bildete die X. AG per 31. Dezember 2009 Rückstellungen in Höhe von rund Fr. 460'000, welche per 31. Dezember 2011 als langfristige Rückstellungen unverändert bilanziert blieben.

Das kantonale Steueramt rechnete die erwähnten Rückstellungen in Abweichung von der Deklaration der Steuerpflichtigen beim Reingewinn und beim Eigenkapital auf, da diese nicht als geschäftsmässig begründet erachtet wurden.

Die erhobenen Einsprachen wurden vom kantonalen Steueramt abgewiesen. Die Beschwerden des Steuerpflichtigen an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich wurden hingegen gutgeheissen. Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt wiederum Beschwerde beim Verwaltungsgericht, welches den Entscheid des Steuerrekursgerichts schützte. Das kantonale Steueramt erhob daraufhin gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts mit Erfolg Beschwerde an das Bundesgericht.

2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

In seinem Entscheid setzte sich das Bundesgericht ausführlich mit verschiedenen Positionen aus Lehre, Rechtsprechung und Praxis auseinander (E. 5).

Das Bundesgericht weist zunächst auf das Massgeblichkeitsprinzip hin und stellt klar, dass die steuerlichen Korrekturvorschriften zur handelsrechtskonformen Bilanz im Gesetz nicht abschliessend aufgezählt sind (E. 3). Mit anderen Worten kann nicht bereits aus dem Wortlaut von Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG geschlossen werden, dass ausschliesslich Steuerbussen vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausgenommen sind.

Eine Bejahung der geschäftsmässigen Begründetheit von Bussen und pönalen Verwaltungssanktionen würde gemäss Bundesgericht dazu führen, dass die Sanktionen durch das Steuerrecht faktisch gemildert würden und in der Folge ein Teil mittelbar vom Gemeinwesen übernommen werden müsse (E. 7.3). Zudem führt das Bundesgericht aus, dass aufgrund gesetzlicher Bestimmungen Bestechungsgeldzahlungen nicht geschäftsmässig begründet seien (Art. 59 Abs. 2 DBG). Daher müsse dies in Analogie auch für Bussen gelten, welche gegen bestechende Unternehmen verhängt werden, da sonst eine paradoxe Situation entstünde (E. 7.4).

Auch erinnert das Bundesgericht daran, dass es bei selbständig Erwerbenden bereits mit Urteil vom 6. Oktober 1944²⁵ festgehalten hat, dass sowohl eine Busse als auch die übrigen mit einem Strafverfahren zusammenhängenden Kosten nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (E. 3). Im Sinne der Rechtsgleichheit bestehen keine Gründe, weshalb juristische Personen anders zu behandeln seien als selbständig erwerbende Personen (E. 7.5).

Zusammenfassend wird festgehalten, dass Bussen und monetäre Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Entsprechend sind Rückstellungen und Abschreibungen, welche im Hinblick auf solche Aufwendungen getätigt wurden, gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG zum steuerbaren Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung hinzuzurechnen. Anders verhält es sich bei *gewinnab-*

²⁵ BGE 70 I 250 E. 4 S. 256.

schöpfenden Sanktionen, die keinen pönalen Zweck verfolgen. Diese stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

Zur Prüfung ob die Busse rein pönalen Charakter hat oder ob sie einen gewinnabschöpfenden Anteil enthält, wurde die Angelegenheit zur erneuten Prüfung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Der Nachweis, dass eine Sanktion der Gewinnabschöpfung dient, obliegt als steuermindernde Tatsache der Steuerpflichtigen.

2.3. Würdigung

In den letzten Jahren häuften sich die Fälle, in welchen schweizerische Unternehmen vorwiegend von ausländischen Behörden mit enorm hohen Bussen bzw. vergleichbaren Geldforderungen belegt wurden. In zahlreichen Fällen dienen solche Verfügungen zumindest teilweise der Gewinneinziehung, weshalb insoweit eine aufwandwirksame Behandlung konsequent ist. Dem Urteil des Bundesgerichts ist grundsätzlich zuzustimmen. Bereits im Dezember 2015 war die Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen eröffnet worden. Die Botschaft wurde vom Bundesrat am 16. November 2016 verabschiedet (16.076).²⁶ Mit der Vorlage soll die Motion Luginbühl (14.3450) umgesetzt werden. Im gleichen Sinne wie die vorgesehene Gesetzesänderung hat das Bundesgericht im vorliegenden Leiturteil entschieden. Somit wurde die Auffassung des Bundesrates mit dem Urteil vom 26. September 2016 bestätigt.

Die Botschaft sieht vor, die Art. 27 und Art. 59 DBG sowie Art. 10 und Art. 25 StHG so zu modifizieren, dass finanzielle Verwaltungssanktionen mit einem Strafzweck explizit nicht abzugsfähig sind und damit keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen.²⁷ Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck sollen neu explizit zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten hinzugefügt werden.²⁸

Aktuell²⁹ wurde die Botschaft vom Rat noch nicht behandelt. Das Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmungen ist infolgedessen noch ungewiss. Die Vorlage sieht vor, dass das Inkrafttreten durch den Bundesrat bestimmt wird.

²⁶ Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom 16. November 2016, BBl 2016 8503.

²⁷ Neue Formulierung von Art. 27 Abs. 3 lit. a DBG, Art. 59 Abs. 2 lit. d DBG, Art. 10 Abs. 1^{bis} lit. d StHG sowie Art. 25 Abs. 1^{bis} lit. d StHG gemäss Botschaft.

²⁸ Neue Formulierung von Art. 27 Abs. 2 lit. f DBG, Art. 59 Abs. 1 lit. f DBG, Art. 10 Abs. 1 lit. g StHG sowie Art. 25 Abs. 1 lit. f StHG gemäss Botschaft.

²⁹ Stand Januar 2018.

IV. Steuerhaftung

1. Liquidatorenhaftung

Urteil des Bundesgerichts 2C_472/2015, 2C_473/2015 vom 14. September 2016 i.S. A. gegen Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz betreffend Gewinn- und Kapitalsteuern und direkte Bundessteuer 2001 bis 2007 = StE 2016 B 71.5 Nr. 3.

1.1. Sachverhalt

Vorliegend handelt es sich um die Haftung eines Gesellschafters und Geschäftsführers einer GmbH für die Gewinn- und Kapitalsteuern der Gesellschaft, gegen die im Jahr 2011 der Konkurs eröffnet wurde und die mittlerweile liquidiert worden war. Die Schweizer Steuerverwaltung hatte im Rahmen von partiellen Ermessensveranlagungen in den Steuerperioden 2001 und 2002 Gewinnaufrechnungen von Fr. 915'400 bzw. Fr. 1'128'000 vorgenommen. Auf die gegen die Veranlagungen erhobenen Einsprachen war nicht eingetreten worden und das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hatte in der Folge die Beschwerde dagegen abgewiesen. Einschliesslich Steuerausstände der Folgejahre beliefen sich die offenen Steuerforderungen auf rund Fr. 520'000.

Im Jahr 2014, also mehr als 12 Jahre nach den entsprechenden Steuerperioden, erliess die zuständige Steuerverwaltung gegenüber dem Gesellschafter und Geschäftsführer der liquidierten GmbH eine Verfügung, wonach er für die von der GmbH geschuldeten Steuern zuzüglich Verzugszins für die Steuerjahre 2001 bis 2007 hafte. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wurden abgewiesen. Das kantonale Verwaltungsgericht erkannte auf eine solidarische Mithaftung des Beschwerdeführers für die Gesellschaftssteuern. Den aufgerechneten Beträgen sei keine erkennbare geschäftsmässig begründete Gegenleistung gegenübergestanden, weshalb diese als geldwerte Leistungen zu qualifizieren seien. Infolge Ausschüttung der geldwerten Leistungen habe eine faktische Liquidation in den Jahren 2001 und 2002 vorgelegen. Die dagegen gerichtete Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde abgewiesen.³⁰

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Eintreten war unbestritten. In der Sache hatte der Beschwerdeführer eingewendet, die faktische Liquidation setze kumulativ die Veräusserung oder Verwertung von Aktiven, ohne die eine ordentliche Geschäftstätigkeit nicht mehr möglich sei, und die fehlende Reinvestition des Erlöses und Verteilung an die Aktionäre bzw. nahestehende Personen voraus. Indem sich die Vorinstanz nicht mit der Tatsache der unveränderten Weiterführung des Betriebs über viele Jahre über 2002 hinaus auseinandergesetzt habe, sei der Sachverhalt unrichtig festgestellt worden. Weil der Betrieb noch über Jahre Gewin-

³⁰ Vgl. auch KOCHER/JOLIDON/SAVOLDELLI (Fn. 10), S. 207 ff., S. 214.

ne ausgewiesen habe, könne er nicht im Geschäftsjahr 2002 faktisch liquidiert worden sein. Er machte zudem geltend, die im Rahmen einer Ermessensveranlagung vorgenommenen Gewinnaufrechnungen seien unbewiesen und nie durch ein Gericht überprüft worden. Zudem wurde auf den Widerspruch hingewiesen, dass die Steuerverwaltung die Gesellschaft trotz der behaupteten Überschuldung ab 2002 noch über Jahre mit einem (den Nennwert übersteigenden) steuerbaren Kapital veranlagt hatte. Dem Urteil wurde indessen der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt zugrunde gelegt, weil das Bundesgericht die Sachverhaltsfeststellung nicht als offensichtlich unrichtig (d.h. willkürlich) erachtete und auch keine Rechtsverletzung i.S.v. Art. 95 BGG annahm.

Das Bundesgericht stellte gestützt auf Art. 55 Abs. 1 DBG zunächst fest, dass bei Beendigung der Steuerpflicht einer juristischen Person die mit ihrer Verwaltung und der Liquidation betrauten Personen solidarisch für die geschuldeten Steuern bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses oder (bei Wegzug ins Ausland) bis zum Betrag des Reinvermögens haften, sofern nicht nachgewiesen wird, dass die gebotene Sorgfalt angewandt wurde (E. 3). Weil im Jahr 2011 der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet und das Verfahren in der Folge mangels Aktiven eingestellt und die Firma im Handelsregister gelöscht wurde, sei die solidarische Mithaftung des ehemaligen Geschäftsführers grundsätzlich gegeben (E. 3.2). Ob die in der Literatur diskutierte Frage, ob – wie im Verrechnungssteuerrecht – auch im Bereich der direkten Bundessteuer eine *faktische Liquidation* genügt, um eine solidarische Mithaftung auszulösen, hatte das Gericht noch nie entschieden und wollte es der Begründung nach auch diesmal offen lassen, «zumal die solidarische Mithaftung des Beschwerdeführers angesichts der Auflösung der Gesellschaft ohnehin zu bejahen» sei (E. 3.3.1). Massgebend sei, dass sich die im Bereich des Verrechnungssteuerrechts im Zusammenhang mit der faktischen Liquidation entwickelte Rechtsprechung zum Haftungsumfang auch auf den Bereich der direkten Bundessteuer auszuwirken vermöge (E. 3.3.2).

Weil der Haftungsumfang auf den Betrag des Liquidationsergebnisses begrenzt ist und für die Ermittlung dieses Betrags das Gesamtvermögen der Gesellschaft beim Beginn der Liquidation massgebend ist, bilden die diesbezüglichen Erwägungen den zentralen Begründungsteil. Was vom Gesamtvermögen bei Beginn der Liquidation nach Tilgung der Schulden und Liquidationskosten übrig bleibt, bildet das Liquidationsergebnis (E. 3.3.4). Dass die Vorinstanz den Beginn der faktischen Liquidation in den Jahren 2001/2002 angenommen, für die Bestimmung des Gesamtvermögens auf die Bilanz per 31. Dezember 2000 abgestellt hatte und die als Gewinn besteuerten geldwerten Leistungen im Umfang von beinahe Fr. zwei Mio. hinzurechnete, wurde vom Bundesgericht geschützt (E. 3.3.4). Weil es den Entlastungsbeweis als gescheitert erachtete, bejahte es die vollumfängliche Haftung (E. 3.5).

1.3. Würdigung

Das Urteil ist für Personen, welche für die Geschäftsführung von juristischen Personen zuständig sind, von enormer Tragweite. Die über zehn Jahre verlaufende verhängnisvolle Entwicklung nahm ihren Anfang bereits im Veranlagungsverfahren der GmbH. Wie dem Urteil unschwer zu entnehmen ist, hatte diese einen Betrieb der Erotikbranche geführt. Für die formelle Ordnungsmässigkeit einer Buchhaltung ist bei bargeldintensiven Betrieben (worum es sich hier handelte) die korrekte Kassabuchführung und die formell ordnungsmässige Verbuchung der Einnahmen insbesondere aus Barzahlungen und Gutschriften aus Kartenumsätzen von entscheidender Bedeutung. Aus den Veranlagungen, in welche uns der Beschwerdeführer Einsicht gewährte (wir waren weder für die GmbH noch in diesem Verfahren Vertreter), ergibt sich, dass die Buchhaltung formell weitgehend ordnungsmässig geführt worden war, weshalb sie von der Steuerbehörde nicht integral abgelehnt worden war. Aufgrund behaupteter fehlender Einnahmen, die hauptsächlich mit spekulativen Annahmen aus einem 2003 erschienenen, reisserisch aufgemachten Zeitungsartikel über Gewinnmargen in dieser Branche begründet wurden, erfolgten unter dem Titel «geldwerte Leistungen» ermessensweise Gewinnaufrechnungen wegen angeblich nicht verbuchten Einnahmen, die rund das Zehnfache des handelsrechtlichen Reingewinns betrogen. Dem Gesellschafter half der Einwand, der Betrieb sei vollumfänglich von Angestellten geführt worden und er habe mit dem Barverkehr und dessen Erfassung nichts zu tun gehabt, in keiner Weise.

Der Ausgang zeigt zunächst, wie wichtig die sorgfältige Bearbeitung von Akteneinforderungen und Mahnungen der Steuerbehörde ist, um *Ermessensveranlagungen* wenn möglich zu vermeiden.³¹ Sind jedoch deren Voraussetzungen erfüllt, ist alles daran zu setzen, den *Unrichtigkeitsnachweis* zu erbringen. *In casu* wurde auf die Einsprache der GmbH wegen Scheiterns des Unrichtigkeitsnachweises nicht eingetreten, was vom kantonalen Verwaltungsgericht geschützt wurde. Die vom Steueramt ohne stichhaltige Beweise behaupteten geldwerten Leistungen wurden somit von keiner Rechtsmittelinstanz überprüft, obwohl sie sich nach unserem Eindruck mit guten Gründen und Beweismitteln weitgehend hätten widerlegen lassen. Die daraus resultierenden Steuerrechnungen wurden nun zum Anlass genommen, bereits per Ende 2002 eine Überschuldung anzunehmen. Weil die angeblichen verdeckten Gewinnausschüttungen als Liquidationshandlungen betrachtet wurden, schloss sich die Schlinge um den geschäftsführenden Gesellschafter.

³¹ Vgl. in diesem Zusammenhang auch MARCO GRETER/MICHAEL FELBER, Ausgewählte Urteile aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Jahre 2012–2015 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen (1. Teil), ASA 84 (2015/2016), S. 652 f.

Die Tatsache, dass der Betrieb noch *gegen zehn Jahre* unverändert weiterlief, hätte u.E. in diesem Zusammenhang beachtet werden müssen. Es ist nicht ersichtlich, dass im Jahre 2002 ein «*point of no return*» auf dem Weg zur rechtlichen Liquidation der Gesellschaft überschritten worden sein soll, jedenfalls nicht durch Dispositionen der Gesellschaft und ihrer Organe. Es ist schwer nachvollziehbar, dass das Bundesgericht einerseits die Frage offen lässt, ob im Bundessteuerrecht eine *faktische* Liquidation für die Solidarhaftung bereits genügt, andererseits aber die Haftung und deren Umfang bestätigt, obwohl der Betrieb nach der behaupteten Substanzentnahme noch jahrelang unverändert weiterlief und Gewinne erzielte. Unseres Erachtens geht diese Rechtsprechung zu weit. Es ist sehr problematisch, wenn auf *unbewiesene* bestrittene Behauptungen abgestützte Gewinnaufrechnungen derartige Konsequenzen haben können.

Dass davon durchaus auch andere Branchen betroffen sein können, zeigt das Beispiel eines Streits über die Entschädigung einer Gesellschaft, die für eine nahestehende Fondsleitung das Portfolio-Management betrieb. Durch Hinzurechnung des grössten Teils des Gewinns der Fondsleitung erhöhte die Steuerbehörde den steuerbaren Reingewinn um gegen Fr. 10 Mio. Die Verbuchung einer Steuerrückstellung hätte eine massive Überschuldung bedeutet und der florierende Betrieb mit Angestellten wäre plötzlich am Boden gewesen. Erst das – in diesem andern Fall glücklicherweise positive und rechtskräftige – Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich brachte Jahre später die Wende, indem das Rechtsmittel der Gesellschaft vollumfänglich gutgeheissen wurde.³² Weil einige Steuerbehörden zunehmend die Tendenz entwickeln, bei bestrittener Gesetzmässigkeit von Gewinnaufrechnungen trotz laufenden Rechtsmittelverfahren mit Arrestbefehl verbundene Sicherstellungsverfügungen zu erlassen, können derartige Steuerveranlagungen ein funktionierendes Unternehmen schlagartig ruinieren und die einer Solidarhaftung unterliegenden Gesellschaftsorgane unter Umständen ebenfalls. Eine zurückhaltende Anwendung der Haftungs- und Sicherstellungsnormen wäre deshalb u.E. sehr wünschenswert.

V. Steuerbefreiung

1. Teilweise Steuerbefreiung einer öffentlich-rechtlichen Anstalt

Urteil des Bundesgerichts 2C_226/2016 vom 9. November 2016 i.S. X. gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2002 bis 2004 = StE 2017 B 71.61 Nr. 5.

1.1. Sachverhalt

Eine nach kommunalem Recht errichtete, mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete selbständige öffentlich-rechtliche Anstalt einer bernischen Gemeinde erfüllte Auf-

³² Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich DB.2011.50/ST.2011.77 vom 29. Juni 2015.

gaben in den Bereichen Energie- und Wasserversorgung sowie Fernmeldedienste. Auf dem Gemeindegebiet besass sie das Monopol für die Stromlieferung. Die grundsätzlich steuerbefreite Anstalt strebte die Erzielung eines Unternehmensgewinns an, den sie zu einem grossen Teil an die Einwohnergemeinde ausschüttete. Art. 83 Abs. 1 lit. c StG/BE³³ sieht die Steuerbefreiung für den Gewinn und das Reinvermögen u.a. vor für die bernischen Einwohnergemeinden, die gemischten Gemeinden und ihre Unterabteilungen, die öffentlichen Zwecken dienen. Ausgenommen ist der Reingewinn, den sie aus ihren Unternehmungen ausserhalb des Gemeinde-, des Verbands- oder Körperschaftsgebietes oder in Konkurrenz mit privaten Unternehmen erzielen.

Neben der Sicherstellung der Stromversorgung der Gemeinde war die Anstalt auch als Stromhändlerin tätig, indem sie einen beträchtlichen Teil der erzeugten Energie an andere Werke verkaufte. Die kantonale Steuerverwaltung verneinte jedoch die Steuerbefreiung für den Geschäftszweig Stromhandel und besteuerte die daraus resultierenden Gewinne. Die Einsprachen und Rekurse wurden von der Steuerverwaltung bzw. der Rekurskommission abgewiesen, ebenso wie die an das kantonale Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde. Das Verwaltungsgericht führte aus, der hohe prozentuale Anteil an verkaufter Energie und die damit erzielten erheblichen Gewinne liessen darauf schliessen, dass die Anstalt mit dem Stromhandel nicht primär einen öffentlichen Zweck verfolge bzw. die Erfüllung ihres Versorgungsauftrags oder eine sinnvolle Netzbewirtschaftung anstrebe, sondern vor allem einen Geschäftsgewinn erzielen wolle.

Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragte die Anstalt, die Steuerveranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern der Perioden 2002 bis 2004 seien jeweils ohne die Gewinnanteile der Elektrizitätsversorgungssparte «Stromhandel» zu treffen. Die Beschwerde wurde abgewiesen.

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht stellte zunächst fest, dass Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die andern Gebietskörperschaften der Kantone und ihre Anstalten nach Massgabe des kantonalen Rechts von der Steuerpflicht befreit. Der Kanton Bern hatte die Steuerbefreiung für die Kantons- und Gemeindesteuern in Art. 83 Abs. 1 lit. c StG/BE selbständig geregelt, was nicht gegen das Harmonisierungsgesetz verstosse, das den Kantonen in diesem Bereich einen erheblichen Gestaltungsspielraum belässt (E. 3.3).

Aus der Monopolstellung als Stromlieferant schloss das Bundesgericht, dass sich die Abnehmer der veräusserten Überkapazitäten in aller Regel ausserhalb des Gemeindegebiets befänden. Es sei nicht willkürlich, bei einer direkten Lieferung von Elektrizität

³³ Steuergesetz des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 (StG/BE; BSG 661.11).

an auswärtige Endkunden von einer Unternehmung ausserhalb des Gemeindegebiets auszugehen. Es sei deshalb nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den entsprechenden Ausnahmetatbestand von der Steuerbefreiung als erfüllt angesehen und die mittels Stromhandel erzielten Gewinne besteuert habe (E. 3.3). Die Beschwerde wurde somit abgewiesen.

Bei diesem Ergebnis konnte das Bundesgericht offen lassen, inwieweit der Stromhandel bzw. der damit erzielte Gewinn der Erfüllung eines öffentlichen Zwecks diene und ob die Beschwerdeführerin auf dem Strommarkt als Konkurrentin von privaten Unternehmen aufgetreten war. Die auf ein Schreiben der Steuerverwaltung gestützte Berufung der Beschwerdeführerin auf Vertrauensschutz scheiterte bereits daran, dass sich das ins Feld geführte Schreiben nach Auffassung des Bundesgerichts überhaupt nicht explizit zur Steuerbefreiung des Stromhandels äusserte (E. 4.3).

1.3. Würdigung

Der fortschreitende Trend zur Aufhebung von staatlichen Monopolen auf allen Ebenen, die zunehmende Liberalisierung in Bereichen der öffentlichen Zweckverfolgung und die Privatisierung oder Teilprivatisierung von öffentlichen Betrieben hinterlassen ihre Spuren auch bei der subjektiven Steuerbefreiung. Wie der Fall zeigt, stehen nicht nur privatrechtlich inkorporierte Betriebe im Fokus der Steuerbehörden, sondern auch öffentlichrechtliche Institutionen. Die gemäss dem bernischen Steuerrecht eingeschränkte Steuerbefreiung wurde harmonisierungsrechtlich nicht beanstandet und erscheint als sachgerecht. Wenn Betriebe des Gemeinwesens ausserhalb der engen Grenzen der Verfolgung von öffentlichen Zwecken wie gewinnorientierte andere Marktteilnehmer agieren, rechtfertigt sich eine Steuerbefreiung für die damit erzielten Gewinne nicht.³⁴

Aufgrund der vom Bundesgericht dargelegten Umstände zum Bereich Stromhandel erscheint es als richtig, dass hier von der Steuerverwaltung und den Gerichten eine Grenze gezogen wurde. Auch wenn sich die Prüfung der Konkurrenzsituation mit Privatunternehmen erübrigte, bestehen starke Anhaltspunkte dafür, dass sich die Anstalt mit ihrer Tätigkeit im Stromhandel in einer Wettbewerbssituation mit steuerpflichtigen privaten Unternehmen befindet, was nach gleich langen Spiessen ruft. Es ist zu begrüßen, dass das Bundesgericht diesem Anliegen auch für nach öffentlichem Recht inkorporierte Steuersubjekte Beachtung schenkt.

³⁴ Vgl. MARCO GRETER/ALEXANDER GRETER, in: Zweifel/Beusch (Fn. 14), Art. 56 N 37c f. m.w.Hw.

Herausgeber

Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
 Gegründet 1932 von † Prof. Ernst Blumenstein

Stiftungsrat

Prof. Dr. René Matteotti	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Präsident)
Adrian Hug	Rechtsanwalt, Direktor der ESTV, Bern
Prof. Dr. Adriano Marantelli	Fürsprecher, Professor an der Universität Bern
Dr. Andreas Zünd	Fürsprecher, Bundesrichter, Lausanne

Redaktion

Prof. Dr. René Matteotti	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Vorsitz)
Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser	Advokat, Professor an der Universität Lausanne (HEC)
lic. iur. Markus Küpfer	Fürsprecher, Chef Abteilung Recht DVS, ESTV, Bern

Redaktionelle Mitarbeiter

lic. iur. Fabian Baumer	Rechtsanwalt, Vizedirektor, Hauptabteilungschef Steuerpolitik, ESTV, Bern
Prof. Dr. Urs Behnisch	Fürsprecher, Professor an der Universität Basel
PD Dr. Michael Beusch	Rechtsanwalt, Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
Prof. Dr. Peter Böckli	Advokat, em. Professor der Universität Basel
lic. iur. Marc Bugnon	Vizedirektor, Hauptabteilungschef Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, ESTV, Bern
Prof. Dr. Hugo Casanova	Titularprofessor an der Universität Freiburg
Prof. Dr. Robert Danon	Professor an der Universität Lausanne
lic. rer. pol. Angelo Digeronimo	Steuerrechtskonsulent, gew. Wissenschaftlicher Adjunkt bei der ESTV, Bern
lic. iur. Claudio Fischer	Fürsprecher, Steuerverwalter Kanton Bern
lic. iur. Claude Grosjean	Fürsprecher, Stv. Leiter Abteilung Steuergesetzgebung, ESTV, Bern
Prof. Dr. rer. pol. Peter Gurtner	Unternehmens- und Steuerberater, em. Professor der Universität Bern
Prof. Dr. Pascal Hinny	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Freiburg, Zürich
Dr. Ralf Imstepf	Chef Abteilung Recht MWST, ESTV, Bern
lic. iur. Emanuelle Jolidon	Gerichtsschreiberin am Bundesgericht, Lausanne
Dr. Martin Kocher	RA, Präsidial-Gerichtsschreiber Abgaben / wiss. Berater am Schweiz. Bundesgericht; Lehrbeauftragter Steuerrecht, Universität Basel
MLaw Nicole Krenger	Projektleiterin Steuerpolitische Geschäfte, ESTV, wiss. Mitarbeiterin Universität Zürich
Prof. Dr. Peter Locher	em. Professor der Universität Bern
Prof. Dr. Yves Noël	Advokat, Professor an der Universität Lausanne
Prof. Dr. Xavier Oberson	Advokat, Professor an der Universität Genf
Dr. iur. Susanne Raas	Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
Prof. Dr. Markus Reich	em. Professor an der Universität Zürich
Prof. Dr. Felix Richner	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Luzern
Dr. Daniel Riedo	Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
lic. iur. Yves Robert	Fürsprecher, stv. Chef der Abteilung Recht, ESTV, Bern
lic. iur. Marco Savoldelli	Gerichtsschreiber am Bundesgericht, Lausanne
Prof. Dr. Madeleine Simonek	Professorin an der Universität Zürich
Prof. Dr. Henri Torrione	Advokat, Professor an der Universität Freiburg
Prof. Dr. Klaus A. Vallender	em. Professor an der Universität St. Gallen
Prof. Dr. Robert Waldburger	Professor an der Universität St. Gallen
Prof. Dr. Martin Zweifel	Rechtsanwalt, Titularprofessor der der Universität Zürich

Manuskripte, Rezensionsexemplare

sind zu adressieren an
 rene.matteotti@rwi.uzh.ch
 und
 nicole.krenger@rwi.uzh.ch.

Verlag und Administration

Editions Weblaw, Weblaw AG
 Laupenstrasse 1, 3008 Bern
 T +41 31 380 57 77, info@weblaw.ch
 ISSN-Nr. 1422-3481

Nachdrucke

Der Nachdruck der Originalartikel ist nur mit Erlaubnis der Redaktion gestattet.

Druck

Länggass Druck AG, Länggassstr. 65, 3012 Bern