

BGer 2C 59/2022 vom 15. September 2022

Bundesgericht, 2022-09-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_59_2022

FR: TF 2C 59/2022 du 15 septembre 2022

IT: TF 2C 59/2022 del 15 settembre 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Schwyz, Steuerperioden 2012-2014 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten kantonalen Instanz (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG). Auf die durch die Beschwerdeführer form- und fristgerecht erhobene Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und Art. 100 BGG).

E. 1.2

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 143 I 73 E. 4.1; 138 II 311 E. 7.1 ; 138 I 162 E. 3.3 ; 136 I 241 E. 2.5.2; Urteile 2C_418/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.2, zur Publikation vorgesehen; 2C_954/2020 vom 26. Juli 2021 E. 5.1). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht, das heisst in der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern die angerufenen Rechte verletzt sein sollen (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.2; 142 II 369 E. 2.1).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde, es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 1 und Abs. 2; Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6; 140 III 264 E. 2.3; 139 II 404 E. 10.1).

E. 2.1

Der Streit betrifft die Schätzung des Wertes der nicht börsenkotierten Aktien der Gesellschaften (C._____ AG und D._____ AG) für die Zwecke der Vermögenssteuerbewertung der Beschwerdeführer der Steuerperioden 2012, 2013 und 2014 für die Kantons- und Gemeindesteuern.

E. 2.2

Gemäss Art. 13 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer, bewertet zum Verkehrswert, wobei der Ertragswert "angemessen" berücksichtigt werden kann.

E. 2.2.1

Der Verkehrswert ist der objektive Marktwert eines Vermögenswerts zu einem bestimmten Zeitpunkt. Er ist der Wert, den ein Käufer unter normalen Umständen üblicherweise zahlen würde (vgl. Urteile 2C_954/2020 vom 26. Juli 2021 E. 5.1; 2C_866/2019 vom 27. August 2020 E. 4.1; 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.1; 2C_450/2013 vom 5. Dezember 2013 E. 2.1 in: RF 69/2014 S. 216).

E. 2.2.2

Die Bewertung zum Verkehrswert ist für die Kantone harmonisierungsrechtlich vorgegeben. Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz indessen nicht vor (BGE 134 II 207 E. 3.6; Urteile 2C_954/2020 vom 26. Juli 2021 E. 5.1; 2C_866/2019 vom 27. August 2020 E. 4.1). Ebenso wenig wird die Kann-Vorschrift der "angemessenen" Berücksichtigung des Ertragswertes näher geregelt (vgl. Art. 14 Abs. 2 StHG). Den Kantonen steht daher ein weiter Gestaltungsspielraum ("marge de manoeuvre importante") offen. In dem Umfang, als das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen bewusst einen Handlungsspielraum belässt, beschränkt sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auf die Frage, ob die Vorinstanzen bei Anwendung und Konkretisierung der kantonalen Steuerordnung gegen Bundesverfassungsrecht, insbesondere gegen das Willkürverbot verstossen haben (BGE 138 II 311 E. 7.1; 134 II 207 E. 3.6; Urteile 2C_418/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.2, zur Publikation vorgesehen; 2C_954/2020 vom 26. Juli 2021 E. 5.1; 2C_953/2019 vom 14. April 2020 E. 4.1; 2C_866/2019 vom 27. August 2020 E. 4.1; 2C_277/2018 vom 6. Mai 2019 E. 4.1; 2C_328/2019 vom 16. September 2019 E. 4.3; 2C_826/2015 vom 5. Januar 2017 E. 4.1 und 4.2 nicht veröffentlicht in BGE 143 I 73).

E. 2.3

Im Kanton Schwyz wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei auch hier der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (§ 41 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200]). Die kantonale Bestimmung über die Festlegung von Vermögenssteuerwerten entspricht der steuerharmonisierungsrechtlichen Norm von Art. 13 f. StHG (vgl. auch BGE 131 I 291 E. 2.5). So regelt § 44 Abs. 2 StG /SZ, dass für Forderungs- und Beteiligungsrechte ohne Kurswert der Steuerwert zu schätzen ist, wobei für Beteiligungsrechte der Ertrags- und der Substanzwert des Unternehmens angemessen zu berücksichtigen sind.

E. 2.4

Das SSK-KS Nr. 28 wird durch die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), welche die kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung vereint, herausgegeben (abrufbar unter: <https://www.steuerkonferenz.ch>; Herausgabe seit 1940er Jahren mit fortlaufenden Aktualisierungen). Der zum SSK-KS Nr. 28 verfasste Kommentar, wird jeweils jährlich aktualisiert, um die Praxis und die Rechtsprechung abzubilden. Das SSK-KS Nr. 28 inkl. Kommentar bezweckt im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Vermögenssteuerbewertung nicht börsenkotierter Wertpapiere. Als Wegleitung stellt das SSK-KS Nr. 28 kein Bundes- oder

interkantonaies Recht dar, begründet keine Rechte und Pflichten und ist daher für den Richter nicht verbindlich (Urteil 2C_953/2019 vom 14. April 2020 E. 4.2 m.w. H.; 2C_321/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 2.2). Das SSK-KS Nr. 28 wird jedoch nach ständiger Rechtsprechung als angemessene und zuverlässige Bewertungsmethode zur Schätzung des Verkehrswerts von nicht börsenkotierten Wertpapieren anerkannt. Das Bundesgericht schliesst jedoch nicht aus, dass andere anerkannte Bewertungsmethoden im Einzelfall angemessen sein können (Urteile 2C_954/2020 vom 26. Juli 2021 E. 5.3; 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.2; 2C_953/2019 vom 14. April 2020 E. 4.2; 2C_866/2019 vom 27. August 2020 E. 4.4; 2C_328/2019 vom 16. September 2019 E. 4.5; 2C_321/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 2.3, in: StE 2020 B 52.42 11; 2C_277/2018 vom 6. Mai 2019 E. 4.2; 2C_77/2017 vom 16. Januar 2019 E. 5.2.1).

E. 2.5

Im Kanton Schwyz ist die Anwendung des SSK-KS Nr. 28 darüber hinaus rechtssatzmässig vorgesehen, indem § 41 Abs. 2 StG /SZ die Bewertungsgrundsätze an den Regierungsrat delegiert, welcher wiederum in § 25 Abs. 1 lit. c der Vollzugsverordnung vom 22. Mai 2001 zum Steuergesetz (VVStG/SZ; SRSZ 172.211) vorgesehen hat, dass der Verkehrswert von Wertpapieren für nicht kotierte Wertpapiere nach der Wegleitung zu ermitteln ist (vgl. Urteile 2C_321/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 2.3; 2C_450/2013 vom 5. Dezember 2013 E. 2.2).

E. 2.5.1

Der Unternehmenswert ergibt sich nach dem SSK-KS Nr. 28 aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten, was als Standardmethode oder auch als "Praktikermethode" bezeichnet wird (SSK-KS Nr. 28 Rz. 34). Als Ertragswert ist der kapitalisierte ausgewiesene Reingewinn der zwei letzten vor dem massgebenden Bewertungsstichtag abgeschlossenen Jahresrechnungen heranzuziehen, wobei der Reingewinn des letzten Geschäftsjahrs doppelt gewichtet wird (SSK-KS Nr. 28 Rz. 7 und 8). Mit dieser Methode lässt sich der Unternehmenswert objektiv ermitteln, sofern keine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden hat. Von der "Praktikermethode" kann gemäss SSK-KS Nr. 28 in folgenden Situationen abgewichen werden: Während des Gründungsjahres, während der Aufbauphase oder wenn eine reine Holdinggesellschaft, eine Vermögensverwaltungs-, Finanzierungsgesellschaft oder eine Immobilien-Gesellschaft vorliegt. Diesfalls wird der Unternehmenswert anhand des Substanzwerts bewertet (SSK-KS Nr. 28 Rz. 32 f.; 38 und 42; Urteil 2C_953/2019 vom 14. April 2020 E. 4.3). Eine Abweichung von der "Praktikermethode" gibt es sodann für in Liquidation befindlichen Gesellschaften. Für diese wird der Wert nach dem mutmasslichen Liquidationsergebnis bestimmt (SSK-KS Nr. 28 Rz. 48, Urteil 2C_328/2019 vom 16. September 2019 E. 4.5). Eine weitere Abweichung von der "Praktikermethode" ist sodann ausnahmsweise vorgesehen, wenn der Ertragswert einer Gesellschaft nicht bzw. schwer veräusserbar ist. Das kann der Fall sein, wenn der Ertrag einer Gesellschaft ausschliesslich oder praktisch ausschliesslich auf der Leistung einer ganz oder mehrheitlich beteiligten Einzelperson (Beteiligung > 50 % [...], wobei die Quoten von gemeinsam besteuerten Ehegatten zusammengerechnet werden) beruht und, mit Ausnahme von wenig Hilfskräften für die Administration und Logistik kein weiteres Personal beschäftigt ist. Diesfalls kann auf Antrag die Schätzung des Unternehmenswerts erfolgen, indem der Ertrags- und der Substanzwert je einfach gewichtet werden (Kommentar zum SSK-KS Nr. 28 Rz. 5; Urteile

2C_866/2019 vom 27. August 2020 E. 4.5; 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.2.2).

E. 2.5.2

Sodann dürfen bei der Ermittlung des Ertragswerts ausserordentliche, am Stichtag bereits vorhersehbare zukünftige Verhältnisse berücksichtigt werden (SSK-KS Nr. 28 Rz. 8 Abs. 3). Die Beurteilung dieser Entwicklungen hat dabei immer aus Sicht des Bewertungsstichtags zu erfolgen und nicht aus einer späteren Sicht, zum Beispiel der zeitlich verzögerten Einschätzung. Für die Bestimmung des Reingewinns dürfen einmalige und ausserordentliche Erträge (z.B. Kapitalgewinne, Auflösung von Reserven sowie Auflösung von Rückstellungen im Rahmen bisher in der Bewertung korrigierten, nicht anerkannten Aufwendungen) abgezogen werden (SSK-KS Nr. 28 Rz. 9 Abs. 2 lit. a).

E. 2.6

In zeitlicher Hinsicht ist das Vermögen am Ende der Steuerperiode massgebend ("Stichtagsprinzip"; Art. 17 Abs. 1 StHG ; § 52 Abs. 1 StG /SZ; SSK-KS Nr. 28 Rz. 2 Abs. 2). Da i.d.R. die aktuelle Jahresrechnung zum Bewertungszeitpunkt am Ende der Periode noch nicht vorliegt, kann ausnahmsweise auf den Verkehrswert der vorherigen Steuerperiode abgestellt werden, sofern die Gesellschaft in der Zwischenzeit keine wesentlichen Veränderungen erfahren hat (SSK-KS Nr. 28 Rz. 4).

E. 3

Zusammengefasst beanstanden die Beschwerdeführer die Anwendung von SSK-KS Nr. 28. Sie machen geltend, die Vermögenssteuerwerte würden mit der üblichen formelmässigen Bewertungsmethode des SSK-KS Nr. 28 eine systematisch völlig unrealistische, stark überschüssende Wertentwicklung zeigen, was willkürlich sei (Art. 9 BV). Aufgrund zweier einmaliger, ausserordentlicher Grossprojekte liege ein Einzelfall vor, wonach es angezeigt sei, von der "Praktikermethode" abzuweichen und zum Substanzwert - anstelle des Ertragswerts - den Barwert der zukünftigen bekannten Gewinne des Grossprojekts zu addieren. Die ausserordentlichen Verhältnisse des Einzelfalls seien nicht berücksichtigt worden, was auch das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) klar verletze.

E. 4

Die Vorinstanz stützt die Anwendung der "Praktikermethode" gemäss SSK-KS Nr. 28 für die Bestimmung der Vermögenssteuerwerte der Aktien der C. _____ AG und der D. _____ AG.

E. 4.1

Wie die Vorinstanz korrekt ausführt, würden starke Gewinnschwankungen für sich alleine grundsätzlich keine Abweichung vom SSK-KS Nr. 28 rechtfertigen. Allfälligen Schwankungen werde bereits bei der Ermittlung des Ertragswerts Rechnung getragen. Es finde über längere Zeit hinweg ein Wertausgleich statt. Angesichts der periodisch stattfindenden Vermögensbesteuerung beinhalte der Wert nur für einen relativ kurzen Zeitraum Gültigkeit und eine Anpassung an den Geschäftsverlauf sei gewährleistet. Grundsätzlich sei demnach ein Methodenwechsel für eine kurzzeitige einmalige Gewinnphase nicht angezeigt. Infolge des Wertausgleichs über mehrere Jahre sei denn auch nicht ersichtlich, inwiefern die angewendete "Praktikermethode" geradezu unhaltbar sei.

E. 4.2

Die Vorinstanz stellt sodann klar, die einmaligen Gewinne aus den Grossprojekten sowie die schrittweise Pensionierung seien vorliegend keine ausserordentlichen Verhältnisse im Sinne von SSK-KS Nr. 28 Rz. 8 Abs. 3 sowie Rz. 9 Abs. 2 lit. a, sondern vielmehr lebensnahe Ereignisse, die in einer Vielzahl von Fällen auftreten würden. Die Gewinnschwankungen und die schrittweise Pensionierung würden damit die übliche Bandbreite des unternehmerischen Erfolgs kennzeichnen. Demzufolge seien allfällige (lediglich ertragswertbedingte) starke Schwankungen der Steuerwerte der Aktien in der Tat als systemimmanent hinzunehmen, auch wenn dies kritisiert werden könnte. Im Hinblick auf die Pensionierung hätten sich die Gesellschaften auch formell noch nicht in Liquidation befunden, weshalb eine Bewertung zum reinen Substanzwert nicht korrekt gewesen wäre. Bei den Ergebnissen des Ertragswerts würde es sich auch nicht um fiktive Werte handeln, vielmehr resultiere der Ertragswert aus der Tatsache, dass das Unternehmen im Geschäftsjahr tatsächlich hohe Gewinne erzielt hätten. Damit zeigt die Vorinstanz u.a., dass die "Praktikermethode" weisungskonform und formelmässig korrekt angewendet wurde und auch, dass keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots nach Art. 8 Abs. 1 BV vorliegt.

E. 4.3

In seiner Rechtsprechung in Bezug auf Anwaltskanzleien hat das Bundesgericht festgehalten, dass (nicht nur, sondern gerade auch) bei personenbezogenen Dienstleistungsunternehmen, mit stark vom Aktionär abhängigen Erträgen dem Grundsatz nach das arithmetische Mittel zwischen (einfach gewichtetem) Ertrags- und Substanzwert angemessen ist. Es hielt fest, dass eine Bewertung von Alleinaktiengesellschaften im Dienstleistungssektor lediglich zum Substanzwert dazu führen würde, dass systematisch sehr tiefe Werte resultieren und dies nicht dem Verkehrswert gemäss Art. 14 StHG entspricht (vgl. Urteil 2C_866/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2.4; vgl. auch Kommentar zum SSK-KS Nr. 28 Rz. 5 in fine). In einer weiteren Entscheidung in Bezug auf die Vermögenssteuerbewertung einer Anwaltsgesellschaft stützte es explizit die Angemessenheit der "Praktikermethode" (vgl. Urteil 2C_954/2020 vom 26. Juli 2021 E. 7.6). Sowohl beim vorliegenden Architektur- und Planungsbüro (C. _____ AG) als auch bei der Total- und Generalbauunternehmung (D. _____ AG) handelt es sich, wie auch von den Beschwerdeführern aufgezeigt, um personenbezogene Dienstleistungsunternehmen. Gerade wegen der rechtsgleichen und einheitlichen Anwendung der Bewertungsmethodik ist es angezeigt auf die vorliegenden personenbezogenen Dienstleistungsunternehmen die "Praktikermethode" anzuwenden. Im übrigen genügen die Ausführungen der Beschwerdeführer nicht, um eine Verletzung des Besteuerungsgrundsatzes nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 BV zu rügen (Art. 106 Abs. 2 BGG).

E. 4.4

Das SSK-KS Nr. 28 schreibt in Rz. 10 Abs. 1 bis 4 vor, dass sich der Kapitalisierungszinssatz aus dem Zinssatz für risikolose Anlagen und einer festen Risikoprämie zusammensetzt. Der massgebende Kapitalisierungszinssatz wird jährlich in einer Kursliste der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) publiziert. Indem das SSK-KS Nr. 28 auf einen allgemeinen Mechanismus zur Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes abstellt, wird gewährleistet, dass für eine überwiegende Mehrzahl von Fällen ein sachgerechtes Ergebnis erzielt werden kann. Zwecks Vereinheitlichung wird bewusst in Kauf genommen, dass der Risikozuschlag abhängig von Grösse, Branche und individuelle Umstände des Unternehmens (wie z.B. Illiquidität)

variieren kann. Die im SSK-KS Nr. 28 vorgesehene Ermittlung der Höhe des Kapitalisierungszinssatzes ist damit nicht beliebig resp. willkürlich. Sie ist vertretbar.

E. 4.5

Die Argumentation, wonach niemand eine Aktiengesellschaft zum geschätzten Preis kaufen würde, reicht nicht aus, um daraus abzuleiten, dass die Methode, die sich aus dem SSK-KS Nr. 28 und seinem Kommentar ergibt, unhaltbar ist (so auch Urteil 2C_866/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2.2). Der steuerrechtliche Verkehrswert entspricht keiner mathematisch punktgenau bestimmbar Grösse. Zur Bestimmung sind regelmässig Schätzungen anzustellen und Vergleiche zu treffen. Mit jeder Schätzung ist zwangsläufig eine Streuung und gewisse Ungenauigkeit verbunden. Daher muss es zulässig sein, den Verkehrswert (und ebenso den Vermögenssteuerwert) auch von Aktiengesellschaften aufgrund vorsichtiger, schematischer Annäherungen festzulegen, auch wenn das dazu führt, dass die so ermittelten Werte in einem gewissen Mass von den tatsächlichen Marktwerten abweichen (so auch zu anderen Bewertungsfragen vgl. Urteile 2C_418/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.4, zur Publikation vorgesehen; 2C_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.2.3; 2C_834/2015 vom 15. Februar 2016 E. 2.5; 2C_458/2011 vom 2. April 2012 E. 5.2).

E. 5

Wie aufgezeigt, gelingt es den Beschwerdeführern nicht eine realitätsfremde Bewertung der nicht börsenkotierten Wertpapiere darzulegen. Die vorgenommene Bewertung steht im Einklang mit SSK-KS Nr. 28, Art. 41 StG /SZ, resp. Art. 14 StHG und verstösst nicht gegen Art. 9 BV (Willkürverbot) und Art. 8 BV (Rechtsgleichheitsgebot). Die weiter vorgebrachte Verletzung von Art. 127 BV (Besteuerungsgrundsatz nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) genügt der qualifizierten Rügepflicht nach Art. 106 Abs. 2 BGG nicht.

E. 6

Die Beschwerde ist abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.