

GL_GERICHTE VG.2021.00002 vom 1. April 2021

GL Gerichte, 2021-04-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl_gerichte_VG.2021.00002

FR: GL_GERICHTE VG.2021.00002 du 1 avril 2021

IT: GL_GERICHTE VG.2021.00002 del 1 aprile 2021

Regeste

Steuern

Erwägungen

E. 1

A._____AG Beschwerdegegnerinnen vertreten durch Rechtsanwältin B._____

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Rekursentscheide der Kantonalen Steuerrekurskommission (Art. 166 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 7. Mai 2000 [StG] i.V.m. Art. 105 Abs. 1 lit. e des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Mai 1986 [VRG]). Da auch die weiteren Prozessvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

E. 1.2

Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts werden Beschwerden, welche sowohl die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer betreffen, grundsätzlich nicht im selben Verfahren behandelt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung gebietet, dass bei gemeinsamer Erledigung durch die Beschwerdeinstanz eine separate Entscheidung und Begründung für beide Steuerarten vorgenommen wird (BGE 130 II 509 E. 8.3; StE 2006 B 99.1 Nr. 12). Es erweist sich somit als zweckmässig, nachfolgend die Anträge der Beschwerdeführerin lediglich in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern zu prüfen und die direkte Bundessteuer in ein separates Verfahren (VG.2021.00003) zu verweisen.

E. 1.3

Da die massgeblichen Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes und des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) übereinstimmen, kann bei der vorliegend strittigen Frage der steuerlichen Aufrechnung auf die Rechtsprechung und Literatur zur direkten Bundessteuer zurückgegriffen werden. 2.

E. 2

Die A._____AG erhob am 28. November 2019 bei der Steuerrekurskommission Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung. Sie beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids. Der Aufwand von Fr. 240'000.- sei zum Abzug zuzulassen. Die Steuerrekurskommission hiess den Rekurs am 31. August 2020 gut. Der Entscheid wurde am 15. Dezember 2020 versandt.

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, im Hinblick auf die Steuererhebung sei zwischen Mitarbeiterbeteiligungen und der Nachfolgeplanung zu unterscheiden. Dabei sei der

Einzelfall anhand der gesamten Umstände zu würdigen. Bei der Beschwerdegegnerin 1 liege kein konkreter Mitarbeiterbeteiligungsplan vor. Der Verkauf der Beteiligungsrechte richte sich nicht an alle Mitarbeitenden. Es sei eine Selektion vorgenommen worden. Auch der zeitliche Ablauf spreche nicht für einen Mitarbeiterbeteiligungsplan. Die Beteiligungsrechte seien am 1. Januar 2017 durch die Beschwerdegegnerin 1 von C. _____ erworben und am darauffolgenden Tag an D. _____ verkauft worden. Die Verkaufsabrechnung verweise auf keinen Mitarbeiterbeteiligungsplan. Einzig betreffend Preisbildung werde auf den Aktionärsbindungsvertrag hingewiesen. Anlässlich einer Besprechung vom 14. Februar 2019 habe C. _____ erklärt, dass D. _____ der designierte Geschäftsführer bzw. Nachfolger sei. Dieser werde bis maximal 51 % der Namenaktien der Beschwerdegegnerin 1 erwerben. Insgesamt sei von einer Nachfolgeplanung auszugehen. Damit sei der Aufwand zwischen dem Erwerbspreis und dem Veräusserungspreis der Aktien geschäftsmässig nicht begründet, weshalb er zu Recht aufgerechnet worden sei.

E. 2.2

Die Beschwerdegegnerin 1 vertritt hingegen die Auffassung, das Instrument der Mitarbeiterbeteiligung könne auch für die Unternehmensnachfolge verwendet werden. Typischerweise finde die Übertragung von Arbeitgeber-Beteiligungen in Tranchen statt, um die Mitarbeiter an das Unternehmertum heranzuführen und weil die Mitarbeiter in der Regel nicht über die erforderlichen Mittel verfügten, die Unternehmung gesamthaft zu übernehmen. Gemäss Rechtsprechung und Praxis werde jeder Erwerb von Aktien oder Anteilen am Arbeitgeber oder einer Gruppengesellschaft grundsätzlich als Mitarbeiterbeteiligung angesehen, da der Erwerb dieser Aktien im Arbeitsverhältnis bedingt sei. Dies gelte unabhängig von der erworbenen Beteiligungshöhe. Ein weiteres wichtiges Merkmal von Mitarbeiterbeteiligungen sei die weitgehende Kontrolle der Arbeitgeberin oder des Hauptaktionärs über das Schicksal der Mitarbeiteraktien. Diese unterlägen oft Verfügungs- und Übertragungsbeschränkungen und es bestünden Mitverkaufsrechte und -pflichten, Verkaufspflichten bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Übernahmepflichten der Mitarbeiteraktien durch die Arbeitgeberin, wie sie auch im Aktionärsbindungsvertrag zwischen D. _____ und dem Hauptaktionär C. _____ geregelt würden. Dabei sei es nicht entscheidend, in welchem Dokument die Restriktionen festgehalten seien. Eine Beschränkung des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms auf einzelne Arbeitnehmer wie auch die Abgabe von Aktien an Arbeitnehmer in leitender Stellung sei für dessen rechtliche Qualifikation als Mitarbeiterbeteiligung nicht schädlich. Entscheidend sei, dass der Aktienerwerb in einem wirtschaftlichen und kausalen Zusammenhang zum Arbeitsverhältnis stehe. Die Tatsache, dass die erworbenen eigenen Aktien einen Tag nach Erwerb an D. _____ abgegeben worden seien, habe auf die steuerrechtliche Qualifikation der Mitarbeiterbeteiligung keinen Einfluss. Der Zweck der unterpreislichen Abgabe der Beteiligung habe schliesslich in den Jahren 2015 und 2017 darin bestanden, das persönliche Engagement, die Leistungsqualität sowie das unternehmerische Denken und Handeln der leitenden Angestellten zu fördern und durch die langfristige Bindung der Kadermitglieder an die Unternehmung vorzeitige Personalabgänge zu vermeiden. Insgesamt sei klar, dass die Veräusserung eigener Aktien im Umgang von 10 % an D. _____ im Steuerjahr 2017 als Mitarbeiterbeteiligung und nicht als Betriebsübernahme bzw. Nachfolgeregelung zu verstehen sei.

E. 2.3

Aus Sicht der Beschwerdegegnerin 2 sei nicht entscheidend, dass bei den Mitarbeitern eine Selektion vorgenommen worden sei. Massgeblich sei, dass mehrere Mitarbeiter beteiligt worden seien, was eines der Kriterien für die Annahme eines Mitarbeiterbeteiligungsplans sei. Die massgebenden Parameter für die Mitarbeiterbeteiligung seien auf der Verkaufsabrechnung aufgeführt, ergänzt durch solche im Aktionärsbindungsvertrag. Ein separates Dokument "Mitarbeiterbeteiligungsplan" sei nicht erforderlich. Dass D. _____ auch der designierte Nachfolger im Unternehmen sein solle, verbiete es schliesslich ebenfalls nicht, ihn über einen Mitarbeiterbeteiligungsplan an der Unternehmung zu beteiligen.

E. 3.1

Gemäss Art. 63 Abs. 1 StG setzt sich der steuerbare Reingewinn zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (Ziff. 1); allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgedehnten Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2); Abschreibungen auf Beteiligungen gemäss Art. 72 Abs. 3 StG, die nicht mehr geschäftsmässig begründet sind (Ziff. 3); den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltlich Artikel 67 StG (Ziff. 4) und den Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (Ziff. 5).

E. 3.2

Die Steuerrekurskommission und die A. _____ AG schlossen am 14. Januar 2021 bzw. am 11. Februar 2021 auf Abweisung der Beschwerde. II. 1.

E. 3.2.1

Nach Art. 17a Abs. 1 StG gelten als echte Mitarbeiterbeteiligungen Aktien, Genussscheine, Partizipationsscheine, Genossenschaftsanteile oder Beteiligungen anderer Art, die die Arbeitgeberin, deren Muttergesellschaft oder eine andere Konzerngesellschaft den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern abgibt (lit. a) sowie Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen nach lit. a (lit. b). Als unechte Mitarbeiterbeteiligung gelten gemäss Art. 17a Abs. 2 StG Anwartschaften auf blosse Bargeldabfindungen. Gemäss Ziff. 2.3 des Kreisschreibens Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. Juli 2013 handelt es sich dann um Mitarbeiterbeteiligungen, wenn das Beteiligungsrecht auf das ehemalige, das aktuelle oder das künftige Arbeitsverhältnis mit dem Arbeitgeber zurückzuführen ist. Der Aufwand, welcher für die Arbeitgeberin bei der Einräumung von Mitarbeiterbeteiligungen entsteht, ist unbestritten geschäftsmässig begründet. Der geldwerte Vorteil ist durch den Mitarbeitenden nach Art. 17b StG im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen zu versteuern.

E. 3.2.2

Durch die Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente beabsichtigen Arbeitgeber regelmässig, Mitarbeiter langfristig an das Unternehmen zu binden und so Arbeitsplatzwechseln vorzubeugen. Ausserdem setzen Arbeitgeber Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente als finanzielle Anreize ein, um das unternehmerische Denken und die Identifikation der Mitarbeiter mit dem Arbeitgeber zu fördern und um die Mitarbeiter zu besseren Arbeitsleistungen zu motivieren. Weil Arbeitgeber mit Mitarbeiterbeteiligungsinstrumenten das langfristige wirtschaftliche Gedeihen des Unternehmens fördern möchten, entschädigen Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente die Mitarbeiter regelmässig für zukünftige Arbeitsleistungen, sodass diese das Mitarbeiterbeteiligungsinstrument nach der Zuteilung in der Regel noch während einer

bestimmten zukünftigen Zeitspanne verdienen bzw. abverdienen müssen (Virna Vallucci, in Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 17a N. 13).

E. 3.3

Werden Aktien hingegen im Rahmen einer Nachfolgeregelung an eine Person veräussert, die bei der Gesellschaft angestellt ist oder sein wird, so ist es sachgerecht, diese Aktien nicht als Mitarbeiteraktien zu behandeln. In einem solchen Fall kann ein tiefer Verkaufspreis nämlich dadurch begründet sein, dass der ehemalige Aktionär dem Unternehmen und den Kunden des Unternehmens eine bestmögliche Weiterführung ermöglichen will (Stefan Oesterhelt/Manuel Dubach, Mitarbeiterbeteiligungen bei nicht kotierten Unternehmen, StR 76/2021, S. 2 ff., 6). Daran ändert das von der Beschwerdegegnerin 1 angeführte Bundesgerichtsurteil 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 nichts, war in dieser Entscheidung doch nicht die Frage, ob Mitarbeiteraktien vorliegen, sondern die Höhe des zu steuernden Einkommens strittig.

E. 4.1

C. _____ verkaufte gemäss Verkaufsabrechnung vom 1. Februar 2015 100 Namenaktien der Beschwerdegegnerin 1 an D. _____ zum Stückpreis von Fr. 1'750.-. Am 1. Dezember 2015 verkaufte er zum selben Preis 30 Namenaktien an E. _____ und 20 Namenaktien an F. _____. Den Verkaufsabrechnungen war jeweils der Zusatz angefügt, dass der Kauf dem Mitarbeiterbeteiligungsplan vom 1. Januar 2015 mit einer Sperrfrist von 10 Jahren unterliege. Für den vorzeitigen Verkauf sei der integrierte Aktionärsbindungsvertrag zu beachten. Gemäss Verkaufsabrechnung vom 1. Januar 2017 verkaufte C. _____ der Beschwerdegegnerin 1 120 Namenaktien zum Preis von je Fr. 4'000.-. Am darauffolgenden Tag verkaufte die Beschwerdegegnerin 1 die 120 Namenaktien zu einem Preis von Fr. 2'000.- pro Stück D. _____. In der Verkaufsabrechnung wurde Folgendes angeführt: "Preis gemäss Aktionärsbindungsvertrag, einfacher Substanzwert, zweckgebunden für Mitarbeiteraktien mit Haltefrist 10 Jahre".

E. 4.2

Gemäss Aktienbuch hielten am 31. Dezember 2017 folgende Personen Namenaktien der Beschwerdegegnerin 1: D. _____ 240 Aktien; G. _____ 120 Aktien; H. _____ 120 Aktien; I. _____ 120 Aktien; J. _____ 120 Aktien; E. _____ 30 Aktien; F. _____ 20 Aktien; K. _____ 10 Aktien. Wer die übrigen 420 Aktien hielt, ist aus dem Aktienbuch nicht ersichtlich. Mutmasslich wurden sie weiterhin von C. _____ gehalten.

E. 4.3

Ein Mitarbeiterbeteiligungsplan wurde nie erstellt. In den Akten findet sich lediglich eine Powerpointpräsentation, welche folgende Ziele aufführt: Nachhaltige Nachfolgeplanung durch Management Buy Out, Sicherung Standort und Erhaltung Arbeitsplätze, Anbindung der Kadermitarbeiter an den Betrieb durch finanzielle und verantwortliche Partizipation, Beschränkung des Aktionariates auf den Kreis der Mitarbeitenden für die Verfolgung der gemeinsamen Unternehmensziele. Eingereicht wurde hingegen ein nicht unterzeichneter Aktionärsbindungsvertrag, welcher auf das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm verweist und insbesondere Verfügungs- und Übertragungsbeschränkungen, Verkaufs- und Übernahmepflichten vorsieht.

E. 5.1

Gemäss Art. 151 Abs. 3 Ziff. 4 StG müssen Arbeitgeber, die ihren Angestellten Mitarbeiterbeteiligungen einräumen, den Veranlagungsbehörden eine Bescheinigung über alle für deren Veranlagung notwendigen Angaben einreichen. Die Details sind in der Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen vom 27. Juni 2012 (MBV) geregelt. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin 1 der Beschwerdeführerin weder im Jahr 2015 noch im Jahr 2017 eine entsprechende Bescheinigung einreichte, was dazu führte, dass die Mitarbeitenden den geldwerten Vorteil, welcher ihnen durch den Aktienkauf zukam, entgegen Art. 17b StG nicht als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit versteuerten. Zudem besteht kein Mitarbeiterbeteiligungsplan im Sinne der MBV, sondern es findet sich in den Akten nur eine Powerpointpräsentation. Dies ist ein Indiz dafür, dass die Beschwerdegegnerin 1 gar nie eine Mitarbeiterbeteiligung im Sinne von Art. 17a StG anstrebte. Alleine deshalb ist die Beschwerde aber nicht gutzuheissen. Immerhin lassen sich nämlich dem Aktionärsbindungsvertrag wesentliche Elemente eines Mitarbeiterbeteiligungsplans entnehmen (vgl. vorne E. II/4.3).

E. 5.2.1

Es finden sich aber in den Akten eindeutige Hinweise dafür, dass die Beschwerdegegnerin 1 nie eine Mitarbeiterbeteiligung im Sinne von Art. 17a StG beabsichtigte. So wurden gemäss der Verkaufsabrechnung vom 1. Februar 2015 angeblich die Aktien Nrn. 1071-1170 von C._____ an D._____ verkauft. Aus der Dividendenabrechnung über das Geschäftsjahr 2014 ergibt sich indessen, dass D._____ bereits im Jahr 2014 – und damit vor der Präsentation des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms und vor Erstellung des Aktionärsbindungsvertrags – Eigentümer der Aktien Nr. 1071-1170 und 1181-1200 war. Es ist daher darauf zu schliessen, dass die Verkaufsabrechnung vom 1. Februar 2015 nur ein vorgeschobenes Dokument ist, welches einen früheren Erwerb der Aktien bescheinigt.

E. 5.2.2

Zwar ist nicht zu Ungunsten der Beschwerdegegnerin 1 zu werten, dass sie im Jahr 2017 zuerst Aktien von ihrem Hauptaktionär erwerben musste, ehe sie diese D._____ weiterverkaufen konnte. Auch kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, falls sie die Auffassung vertritt, dass bei einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm sämtliche Mitarbeitenden die Gelegenheit haben müssen, Aktien der Arbeitgeberin zu erwerben. Indessen fällt auf, dass im Jahr 2017 lediglich D._____ Aktien von der Beschwerdegegnerin 1 erwarb. Dies spricht dafür, dass mit dem Aktienverkauf die Nachfolge in die Wege geleitet werden sollte und nicht eine Beteiligung von Mitarbeitenden angestrebt wurde. Dasselbe gilt im Übrigen auch für die Aktienverkäufe im Jahr 2015 an E._____ und F._____. Diese standen aufgrund ihrer unbestrittenen Beziehung zu K._____, welcher Aktionär und Verwaltungsratspräsident der Beschwerdegegnerin 1 ist, in einem besonderen Verhältnis zur Beschwerdegegnerin 1. Dass auch weitere Mitarbeitende, ohne eine derartige Beziehung, zum Aktienbezug berechtigt waren, ist nicht ersichtlich.

E. 5.2.3

Sodann führte der Hauptaktionär C._____ in der Besprechung mit der Beschwerdeführerin vom 14. Februar 2019 selbst aus, dass D._____ der designierte Nachfolger sei und bis zu 51 % der Aktien erwerben werde. Auch in der Besprechung vom 10. September 2019 sprach er offenbar immer wieder von Nachfolgeplanung, was die Beschwerdegegnerin 1

nicht bestreitet.

E. 5.3

Unter Würdigung all dieser Umstände lässt sich einzig der Schluss ziehen, dass es nie einen konkreten Mitarbeiterbeteiligungsplan gab, sondern ein solcher nur vorgeschoben wurde. Der Aktienverkauf diene ausschliesslich der Nachfolgeplanung und ist nicht kausal zum Arbeitsverhältnis zwischen D._____ und der Beschwerdegegnerin 1. Damit handelt es sich aber beim Verkauf der für Fr. 480'000.- eingekauften Aktien zum Vorzugspreis von Fr. 240'000.- um nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand, der aufzurechnen ist. Demgemäss ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Entscheid der Beschwerdegegnerin 2 vom 31. August 2020 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin vom 31. Oktober 2019 ist zu bestätigen. Die Sache ist zur neuen Verlegung der vorinstanzlichen Kosten an die Beschwerdegegnerin 2 zurückzuweisen. III. 1. Nach Art. 134 Abs. 1 lit. c VRG hat die Partei, welche im Beschwerdeverfahren unterliegt, die amtlichen Kosten zu tragen. Die Gerichtskosten von pauschal Fr. 1'500.- sind daher der Beschwerdegegnerin 1 aufzuerlegen. 2. Eine Parteientschädigung steht der Beschwerdegegnerin 1 ausgangsgemäss nicht zu (vgl. Art. 138 Abs. 3 lit. a VRG e contrario). Soweit die Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung beantragt, ist sie darauf hinzuweisen, dass die Erhebung von Rechtsmitteln zu ihrem angestammten Aufgabenbereich gehört, weshalb Behörden in der Regel keine Entschädigung zugesprochen wird, ausgenommen im Klageverfahren oder wenn besondere Umstände dies rechtfertigen (Art. 138 Abs. 4 VRG). Die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Zusprechung einer Parteientschädigung an die Beschwerdegegnerin 1 sind vorliegend nicht erfüllt.

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