

SO_GERICHTE SGSTA.2011.117 vom 28. Januar 2013

SO Obergericht, 2013-01-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2011.117

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2011.117 du 28 janvier 2013

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2011.117 del 28 gennaio 2013

Regeste

StG § 61, StHG Art. 2 Abs. 1 lit. a, StHG Art. 14 Abs. 1 - Voraussetzungen der Vermögenssteuer, Bewertung der Aktiven grundsätzlich zum Verkehrswert. Fall einer nicht kaufmännischen Kollektivgesellschaft; aufgrund des Gesellschaftsvertrags liegt hier ein Aktionärsbindungsvertrag vor.

Volltext

KSGE 2013 Nr. 10

StG § 61, StHG Art. 2 Abs. 1 lit. a, StHG Art. 14 Abs. 1 - Voraussetzungen der Vermögenssteuer, Bewertung der Aktiven grundsätzlich zum Verkehrswert. Fall einer nicht kaufmännischen Kollektivgesellschaft; aufgrund des Gesellschaftsvertrags liegt hier ein Aktionärsbindungsvertrag vor.

Urteil SGSTA.2011.117; BST.2011.101 vom 28. Januar 2013

Sachverhalt

1. Der steuerpflichtige Ehemann X. ist an der ■nicht kaufmännischen Kollektivgesellschaft A.■ beteiligt. Der Anteil des Steuerpflichtigen an der Kollektivgesellschaft beträgt laut Gesellschaftsvertrag 40%. Der Zweck der Kollektivgesellschaft besteht darin ■die Aktien der Gesellschafter an der B. zu halten und zu verwalten und die Aktien in den Händen des jeweiligen Managements der B. und der C. zu halten■. Der Steuerpflichtige ist zugleich als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift in der B. und der C. eingetragen. Die B. hat ein Aktienkapital von CHF 100■000 und gehört zu 100% der Kollektivgesellschaft A. Die B. wird seit der Steuerperiode 2007 als Holdinggesellschaft betrachtet und veranlagt, was zur Folge hat, dass der Steuerwert der Gesellschaft aufgrund des Substanzwertes festgelegt wird.

Mit der definitiven Veranlagung 2008 des Steuerpflichtigen vom 21. Dezember 2009 bewertete die Veranlagungsbehörde (VB) den Anteil an der Kollektivgesellschaft mit CHF 3■744■909. Dies entspricht einer Aufrechnung gegenüber der Selbstdекlaration des Steuerpflichtigen von CHF 3■704■909 und dem Anteil an den offenen und stillen Reserven der Kollektivgesellschaft von CHF 3■648■000 sowie dem Guthaben gegenüber der Kollektivgesellschaft von CHF 56■909. Im Weiteren wurden CHF 119 für Vermögensverwaltungskosten nicht zum Abzug zugelassen.

Dagegen liess der Steuerpflichtige mit Schreiben vom 18. Januar 2010 Einsprache erheben und beantragen, die vorgenommenen Aufrechnungen für die Kosten der Vermögensverwaltung von CHF 119 und den Anteil an den offenen und stillen Reserven der Kollektivgesellschaft von CHF 3■648■000 zu korrigieren. Unbestritten sei das Guthaben von CHF 56■909. Als Begründung, warum die deklarierte Kapitaleinlage von

CHF 40'000 und nicht ebenfalls der Anteil an den offenen und stillen Reserven als Vermögenswert der Veranlagung zugrunde zu legen sei, verwiesen die Steuerpflichtigen auf das besondere Konstrukt der nicht kaufmännischen Kollektivgesellschaft. Insbesondere seien mehrere Zielvorgaben mit dieser Gesellschaftsform zu erreichen, darunter im Wesentlichen der Fortbestand der Unternehmung durch Weitergabe der Anteile an neue Partner sowie der Verzicht auf einen massiven Kapitalgewinn bei Übertragung der Anteile an neue Partner. Mit der Gründung einer nicht kaufmännischen Kollektivgesellschaft soll zudem eine stärkere Bindung als mit einem Aktionärsbindungsvertrag erreicht werden. Laut Gesellschaftsvertrag sei eine reine Nominalvergütung bei Ein- und Austritt vorgesehen, wobei allfällige Verlustanteile möglich seien. Mögliche Eintrittsgelder würden zudem an die Gesellschaft gehen und Austrittsgelder würden durch die Gesellschaft bezahlt. Der austretende Gesellschafter habe dabei nur Anspruch auf den Saldo seines Privatkontos und seine geleistete Kapitaleinlage. Jedoch habe der austretende Gesellschafter keinen Anspruch auf den Anteil an den stillen Reserven bzw. am inneren Wert der Gesellschaft, sondern müsse sich in jedem Fall mit dem Nominalwert begnügen. Aus diesem Grund sei eine Besteuerung des anteiligen nominellen Aktienkapitals sachgerecht. Weiter sei eine allfällige Belehnung der Anteile lediglich auf Basis des Nominalwerts und nicht auf dem inneren Wert der Anteile möglich. Die Gesellschafter würden mit diesem Konstrukt lediglich durch die von ihnen erwirtschafteten Gewinne entschädigt, jedoch nicht durch mögliche Kapitalgewinne, die durch den Verkauf der B. resultieren könnten. Folglich seien die Aktien der B. zum Nominalwert zu versteuern.

Mit Einspracheentscheid vom 18. August 2011 wies die VB die Einsprache ab. Sie hielt fest, dass die B. ab Steuerjahr 2007 als Holdinggesellschaft veranlagt werde und die Aktien somit zum Substanzwert bewertet würden. Die nicht kaufmännische Kollektivgesellschaft sei zudem als eine besondere Form des Aktionärsbindungsvertrages zu verstehen und somit steuerlich nicht relevant. Die Aktien der B. seien folglich ordentlich zu bewerten und als Basis für den Vermögenssteuerwert zu betrachten. In Bezug auf die Aufrechnung der Vermögensverwaltungskosten sei die Einsprache zurückgezogen worden.

2. Am 19. September 2011 liessen die Steuerpflichtigen (nachfolgend Rekurrenten) Rekurs erheben. Sie beantragten, der Einspracheentscheid vom 18. August 2011 sei aufzuheben und der Vermögenssteuerwert sei - nebst dem unbestrittenen Guthaben von CHF 56'909 - mit CHF 40'000 festzulegen. Die Anteile an den offenen und stillen Reserven von CHF 3'648'000 seien hingegen für die Festsetzung des Vermögenssteuerwerts nicht zu berücksichtigen. Die Rekurrenten begründeten ihren Antrag im Wesentlichen damit, dass es sich nicht, wie von der Vorinstanz im Einspracheentscheid geäussert, bei der Kollektivgesellschaft um eine besondere Form des Aktionärsbindungsvertrages handle, sondern es gehe hinsichtlich Bindungswirkung weit über eine reine vertragsrechtliche Bindung hinaus. Das zeige sich insbesondere bei der Übernahme und Rückgabe der Anteile bei Ein- und Austritt. Infolge dieser Systematik sei auch die zugrunde gelegte Aussage der Schweizerischen Steuerkonferenz hinsichtlich Nichtbeachtung der zu gewärtigenden Restriktionen abzulehnen. Im Weiteren seien die Anteile nicht handelbar und könnten laut Gesellschaftsvertrag nur zum Nominalwert weitergegeben werden. Zusätzliche Ansprüche könnten nicht geltend gemacht werden; somit seien die Aktien mit einem Gutschein vergleichbar. Im Weiteren sei dieses Modell in der Praxis verbreitet und werde steuerlich in dieser Form akzeptiert. Entsprechend sei eine

Gleichbehandlung der Rekurrenten geboten.

Am 30. November 2011 liess sich die VB (Vorinstanz) vernehmen. Sie hielt im Wesentlichen fest, dass aufgrund der Bestimmungen in Art. 12 des Gesellschaftsvertrages die Beteiligung an der B. über die Kollektivgesellschaft nicht mit Mitarbeiteraktien mit unbefristeter Rückgabeverpflichtung verglichen werden könne, womit folglich auch eine analoge steuerliche Behandlung abzulehnen sei. Selbst wenn sie wie Mitarbeiteraktien mit unbeschränkter Rückgabepflicht zu behandeln wären, wäre nach dem bisherigen Kreisscheiben das Mittel zwischen den kapitalisierten Ausschüttungen und dem Rückgabepreis massgebend. Zudem könne sich nur mittels des Dazwischenschaltens einer nicht kaufmännischen Kollektivgesellschaft der Wert der Aktien ■in Luft■ auflösen. Sie beantragte, der Rekurs sei kostenfällig abzuweisen und auf die Beschwerde sei nicht einzutreten.

Mit Stellungnahme vom 23. Januar 2012 meldete sich die Vertreterin der Rekurrenten nochmals zu Wort und hielt an ihren Anträgen fest. Im Wesentlichen wies sie darauf hin, dass der Nominalwert aufgrund der aktuellen Bindung der einzige Wert sei, der den Kollektivgesellschaftern mit Sicherheit zustehe. Damit könne nur dieser Wert massgebend sein. Zudem hielt die Vertreterin fest, ihr sei bewusst, dass auf Bundesebene keine Vermögenssteuern erhoben würden, weshalb sich die vermögensrechtlichen Anträge auf die Belange der Staats- und Gemeindesteuern beschränken würden.

Erwägungen

2.1 Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) erheben die Kantone von den natürlichen Personen eine Vermögenssteuer. Die Kantone sind - anders als der Bund, der das Vermögen der natürlichen Personen nicht besteuert - verpflichtet, Vermögenssteuern zu erheben (Reichin: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 2 N 1 f.; Urteil des Bundesgerichts 2C_565/2007 vom 15.1.2008, E. 4.2). Steuerbar sind die gesamten unbeweglichen und beweglichen Aktiven. Diese werden, soweit in den nachfolgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, zum Verkehrswert bewertet (§ 61 StG). Objekt der Vermögenssteuer bildet das Reinvermögen (bzw. Nettovermögen), d.h. der Überschuss der steuerbaren Aktiven über die Passiven. Können Rechte an Sachen, Forderungen oder Beteiligungen ihrer Natur nach nicht entgeltlich veräussert werden, verfügen sie nicht über einen Geldwert und sind vermögenssteuerfrei. Steuerfrei sind auch Vermögensgegenstände, deren Geldwert zu ungewiss ist. Das Vermögen von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften wird den Teilhabern anteilmässig zugerechnet (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri/Bern 2009, § 46 N 6 ff.).

2.2 Art. 14 Abs. 1 StHG schreibt den Kantonen vor, das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten, und lässt es zu, dass der Ertragswert angemessen berücksichtigt wird. Konkrete Vorgaben, wie die Verkehrswerte der einzelnen Vermögensgegenstände festzusetzen sind, macht das Bundesrecht hingegen nicht. Als Verkehrswert gilt der Marktwert, der einem Vermögensgegenstand am massgebenden Bewertungsstichtag zukommt. Abzustellen ist auf den Wert, den eine unabhängige Käuferschaft bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich bezahlt hätte (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. Aufl., Bern 2001, § 15 Rz. 15). Dabei können allenfalls Käufe bzw. Verkäufe von vergleichbaren Vermögensobjekten mit einbezogen werden (Zigerlig/Judin: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 14 N 1)

3.1 Die Parteien gehen übereinstimmend davon aus, dass die A. eine nicht kaufmännische Kollektivgesellschaft im Sinne von Art. 553 OR bildet. Die A. befasst sich ausschliesslich damit, die Aktien an der B. zu halten und zu verwalten. Es ist ebenfalls unbestritten, dass der Anteil an den offenen und stillen Reserven des Rekurrenten CHF 3'648'000 beträgt. Strittig ist hingegen, ob der Anteil an den offenen und stillen Reserven der Kollektivgesellschaft von CHF 3'648'000 zum steuerbaren Vermögen des Rekurrenten gehört oder ob lediglich die nominelle Kapitaleinlage von CHF 40'000 steuerbares Vermögen darstellt.

3.2 Die Rekurrenten weisen darauf hin, dass die Struktur mit der Kollektivgesellschaft als Alleinaktionärin nicht primär den Zweck habe, den (Steuer-)Wert der Beteiligung zu reduzieren, sondern der Zweck liege vielmehr darin, die Aktien in den Händen des jeweils aktuellen Managements der B. und der C. zu belassen. Da die Aktien über die Kollektivgesellschaft gehalten würden, sei die freie Verfügungsfähigkeit der Aktien für die Gesellschafter nicht gegeben, was sich in einem Minderwert der Beteiligung niederschläge. Als weitere Einschränkung komme hinzu, dass die Aktien an der Beteiligung nur an einen beschränkten Personenkreis (fähige geschäftsführende Personen) verkauft werden könnten und eine gemeinschaftliche Veräusserung sämtlicher Aktien nur theoretisch möglich sei, da die Interessen der Gesellschafter, z.B. infolge des unterschiedlichen Alters der Gesellschafter, voneinander abweichen würden.

3.3 Betrachtet man die Beteiligungsverhältnisse an der Kollektivgesellschaft, wird ersichtlich, dass der Rekurrent mit einem Anteil von 40% und der Gesellschafter A. mit 45% wesentlich an der Gesellschaft beteiligt sind. Die übrigen Gesellschafter D., E. und F. besitzen lediglich je 5%. In Art. 19 des Gesellschaftsvertrages ist festgehalten, dass bei einem Austritt von Gesellschafter A. ■Herr X. (Rekurrent) allein befugt ist, zu bestimmen, welchen Teil des Anteils von Herrn A. an der Gesellschaft (zurzeit 45% gemäss Art. 3) die einzelnen verbleibenden Gesellschafter zugesprochen erhalten. Er kann diesen Anteil frei auf die verbleibenden Gesellschafter verteilen. ■ Art. 4 des Gesellschaftsvertrages hält zudem fest, dass die Gesellschaft ihre Beschlüsse mit dem einfachen Mehr der abgegebenen Stimmen fasst. Die Anwesenheit und die Zustimmung aller Gesellschafter sind nur notwendig, sofern der Zweck der Gesellschaft geändert wird, neue Gesellschafter aufgenommen werden sowie bei Änderung des Gesellschaftsvertrages. Der Rekurrent kontrolliert somit zusammen mit dem Gesellschafter A. 85% der Anteile der Gesellschaft. Damit haben diese beiden Gesellschafter auch Anspruch auf 85% der jährlichen Gewinnausschüttungen. Aufgrund dieser Konstellation kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die Minderheitsbeteiligten an einem Verkauf der Gesellschaft nicht interessiert wären; dies insbesondere, da der Rekurrent laut Art. 19 des Gesellschaftsvertrages alleine entscheidet, wem gegebenenfalls freiwerdende Anteile zugewiesen werden. Die Minderheitsbeteiligten haben somit keine Möglichkeit, nur durch eigenes Wirken zu mehr Anteilen an der Gesellschaft zu kommen und sind diesbezüglich vollumfänglich von einem der Hauptbeteiligten abhängig. Zudem ist laut Gesellschaftsvertrag die Liquidation der Gesellschaft durchaus vorgesehen. Aus diesem Grund ist der von der Vorinstanz vorgebrachte Liquidationsansatz berechtigt und nicht nur - wie vom Rekurrenten vorgebracht - theoretisch möglich. Die Argumente des Rekurrenten, wonach aufgrund der unterschiedlichen Beteiligungsanteile kein Liquidationsbeschluss herbeigeführt werden könne, sind nicht substantiiert und vermögen nicht zu überzeugen. Auch die Argumente hinsichtlich des Alters bzw. der unterschiedlichen Lebensphasen der

Beteiligten sind wenig erhellend, da der Rekurrent mit Jahrgang 1965 mitten im Berufsleben steht.

3.4 Im Weiteren kann nicht ausreichend dargelegt werden, warum die vorliegende Struktur mit der Kollektivgesellschaft als Inhaberin der B. zu einer ■nachhaltigen, betriebsorientierten Lösung■ für die B. führen soll. Die einseitige Beteiligungsstruktur der Kollektivgesellschaft und der zu Gunsten der Mehrheitsbeteiligten ausgestaltete Gesellschaftsvertrag lassen darauf schliessen, dass steuerliche Motive im Vordergrund stehen. Es ist der Vorinstanz somit beizupflichten, dass unter diesen Voraussetzungen grundsätzlich von einer besonderen Form eines Aktionärsbindungsvertrages auszugehen ist.

3.5 Die verlangte Durchführung einer Parteiverhandlung würde im Übrigen keine neuen Erkenntnisse bringen. Nach § 161 StG kann das Steuergericht wohl eine mündliche Verhandlung durchführen. Von den Parteien gestellte Beweisanträge können aber im Rahmen einer sog. antizipierten Beweiswürdigung abgewiesen werden; dies ist namentlich zulässig, wenn das Gericht aufgrund bereits erhobener Beweise den rechtserheblichen Sachverhalt für genügend geklärt hält und überzeugt ist, seine rechtliche Überzeugung würde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert. Das ist vorliegend der Fall.

Steuergericht, Urteil vom 28. Januar 2013

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