

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.131 vom 25. September 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2014.131

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.131 du 25 septembre 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.131 del 25 settembre 2014

Regeste

Kein Zusammenhang zwischen der Beschäftigung als Geschäftsführer der veräusserten Gesellschaft und dem Verkauf des Anteils an der Gesellschaft bzw. dem dabei erzielten Verkaufsgewinn gegeben, sodass ein steuerfreier Kapitalgewinn und kein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit vorliegt.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

In der Steuerperiode 2005 rechnete der Steuerkommissär beim steuerbaren Einkommen des Pflichtigen den 2005 erzielten Gewinn aus der Veräusserung von 50 Aktien der C AG an die F AG von netto Fr. 1'306'310.- als Einkunft aus gewerbs- mässigem Wertschriftenhandel auf. Diese Auffassung wurde im anschliessenden Rechtsmittelverfahren indessen nicht geschützt, indem die vom kantonalen Steueramt angerufenen Gerichtsinstanzen allesamt das Vorliegen eines gewerbsmässigen Wertschriftenhandels verneinten, zuletzt das Bundesgericht mit Entscheid vom 12. September 2011.

E. 3

März 1989, ASA 60, 245 = StE 1991 B 21.1 Nr. 2). Darunter fallen etwa Trinkgelder, Ehrengaben (Preise) für besondere berufliche Leistungen oder Zuwendungen an Künstler zur Förderung ihres künstlerischen Schaffens oder der Erwerb von Aktien von einer Drittperson zu einem Vorzugspreis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 37 DBG und § 17 N 37 StG). Entscheidend für die Besteuerung – insbesondere bei Leistungen Dritter oder freiwilligen Leistungen des Arbeitgebers (wie vertraglich nicht vereinbarte Gratifikationen, Boni, Gewinnbeteiligungen usw.) – ist immer, dass die Leistung ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis des Leistungsempfängers hat (VGr,

E. 6

Juni 2012, SB.2011.00104 und SB.2011.00105 mit Hinweis auf StE 1989 B 21.3 Nr. 2). Erwirbt ein Arbeitnehmer Vermögenswerte aufgrund des Arbeitsverhältnisses zu einem günstigeren Preis als dem Verkehrswert, gilt die Differenz zwischen dem Verkehrswert des Vermögenswerts und dem reduzierten Erwerbspreis als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit und ist somit steuerbar (RB 1990 Nr. 31; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 44 DBG und § 17 N 44 StG, mit Hinweisen). Aus der gesetzlichen Ordnung ergibt sich somit, dass alle Wertzuflüsse (Einkünfte) beim

Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar sind, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Folglich kommt der Bestimmung jener Einkünfte, die das Gesetz ausnahmsweise für steuerfrei erklärt oder einem anderen Besteuerungssystem unterwirft – namentlich Wertzuflüsse aus Erbschaft (Art. 24 lit. a DBG, § 24 lit. a StG) und steuerfreie private Kapitalgewinne (Art. 16 Abs. 3 DBG, § 16 Abs. 3 StG) – eine entscheidende Bedeutung zu. Denn jeder Wertzufluss, der nicht unter eine solche Ausnahmeregelung fällt, ist demnach steuerbar. Aus diesem Grund lassen sich die steuerbaren Einkünfte abschliessend nur durch Umschreibung der einkommenssteuerfreien Einkünfte bestimmen (VGr, 6. Juni 2012, SB.2011.00104 und SB.2011.00105 mit Hinweisen). b) Ein steuerfreier Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen im Sinn von Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG liegt vor, wenn der Mehrwert eines Vermögensrechts des beweglichen Privatvermögens dadurch realisiert worden ist, dass dieses Recht veräussert worden, d.h. aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Steuerfrei sind daher all jene Wertzuflüsse, die als Gegenwert (Erlös) für das durch Veräusserung realisierte Vermögensrecht erscheinen (VGr,

E. 7

Dezember 1994 = ZStP 1995, 51; RB 1987 Nr. 20 = StE 1988 B 24.4 Nr. 11). 1
DB.2014.131 1 ST.2014.157

- 6 - c) Beweislastmässig gilt die Regel, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Diese allgemeine Regel wird dann durchbrochen, wenn für das Vorhandensein einer Tatsache eine (widerlegbare) gesetzliche oder natürliche Vermutung spricht (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 7 ff. DBG). Die Vermutungen bewirken eine Umkehr der Beweislast (VGr, 19. Dezember 2010, SR.2011.00007). Demnach haben die Steuerbehörden den Nachweis zu erbringen, dass ein Steuerpflichtiger bestimmte Einkünfte erzielt hat, da es sich hierbei um einen steuerbegründenden Umstand handelt. Der Nachweis eines Wertzuflusses begründet die natürliche Vermutung, dass dieser aus einer Quelle stammt, die zur Steuerbarkeit des Zuflusses führt, da die Zugehörigkeit von Wertzuflüssen zu Einkünften im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG den Regelfall bildet. Diese Vermutung kann vom Steuerpflichtigen entkräftet werden, indem er den Beweis des Gegenteils erbringt, dass die zugeflossenen Einkünfte etwa steuerfreien Kapitalgewinn aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens darstellen. 2. a) Der Pflichtige hat per 2010 10 Aktien der C AG für Fr. 1'300'317.- an die F AG veräussert und dabei unstreitig einen Gewinn von Fr. 800'317.- erzielt (Aktienkaufvertrag). Die Veräusserung erfolgte in Ausübung eines der F AG im Aktionärsbindungsvertrag vom 2005 eingeräumten Kaufrechts. Letzterer Vertrag wurde zwischen dem Pflichtigen, E sowie der F AG geschlossen und beinhaltet die Regelung der Organisation und Leitung der C AG für die Dauer des gemeinsamen Aktionariats dieser Personen (... .. 2005 - 2012). Der Vertrag beschlägt auch den Rückkauf von 40 Aktien durch den Pflichtigen und E bis Ende 2005 sowie den erneuten Erwerb dieser Titel durch die F AG bis 2012 bzw. die damit verbundenen Kauf- und Verkaufsrechte der Vertragsparteien. Ziel dieser Transaktionen war es, dass die F AG die C AG zwar vollständig erwirbt, der Pflichtige und E aber an der Gesellschaft noch eine gewisse Zeit beteiligt sind und an einer allfälligen positiven Entwicklung der Gesellschaft profitieren. Schliesslich regelt der Vertrag die Anstellung des Pflichtigen als Geschäftsführer. Den erwähnten Kapitalgewinn aus der

Veräusserung von 10 Aktien will das kantonale Steueramt als Einkunft aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen besteuert wissen. Dabei erblickt es den hierfür erforderlichen wirtschaftlichen bzw. 1 DB.2014.131 1 ST.2014.157

- 7 - kausalen Zusammenhang des Gewinns mit einem Arbeitsverhältnis des Pflichtigen in dessen Tätigkeit bei der C AG als Geschäftsführer. Der Pflichtige qualifiziert den fraglichen Gewinn demgegenüber als steuerfreien Kapitalgewinn, da seine Funktion als Geschäftsführer nicht kausal für die Veräusserung der Aktien und den dabei erzielten Gewinn gewesen sei. Der Gewinn selber ist mit Fr. 800'317.- nicht streitig. b) Ein gewisser Zusammenhang des Kapitalgewinns mit der Beschäftigung des Pflichtigen bei der C AG als Geschäftsführer ist zweifellos – und von diesem nicht in Abrede gestellt – gegeben. aa) So erhöhte sich der Wert der Gesellschaft und damit auch der Verkaufspreis der Aktien des Pflichtigen zwangsläufig, wenn dieser seine Tätigkeit für die Gesellschaft erfolgreich ausübte und damit den Gewinn zu mehren vermochte. Hierzu wurde er im Aktionärsbindungsvertrag denn auch ermuntert, indem ihm die F AG ausdrücklich die Freiheit liess, im Rahmen des bewilligten Budgets und Businessplans innovative und zukunftsorientierte Ideen zu wagen sowie umzusetzen. Dies allein genügt jedoch nicht, um den fraglichen Aktienveräusserungsgewinn als Gegenleistung für die Geschäftsführertätigkeit des Pflichtigen zu qualifizieren, ansonsten jeder mitarbeitende Aktionär den beim Verkauf seiner Beteiligung erzielten Kapitalgewinn ohne weiteres als Erwerbseinkommen zu versteuern hätte. bb) Gemäss dem Aktionärsbindungsvertrag sind die dem Pflichtigen gehörenden Aktien der C AG sodann an die F AG zu verkaufen, wenn sein Arbeitsverhältnis aufgelöst oder vor dem 2012 nicht verlängert wird. Denn dieser Fall stellt einen wichtigen Grund zur sofortigen Auflösung des Aktionärsbindungsvertrags durch den Pflichtigen oder E dar. Da Letztere jedoch dann vom maximalen Verkaufspreis pro Aktie von Fr. 200'000.- profitieren können, stellt das Arbeitsverhältnis für den Pflichtigen gerade keinen finanziellen Anreiz dar, sondern im Gegenteil dessen Kündigung. Mithin kann nicht gesagt werden, der Verkauf der Aktien bzw. der dabei erzielte Gewinn hänge in diesem Fall mit dem Arbeitsverhältnis des Pflichtigen zusammen und stelle Arbeitsentgelt bzw. einen Bonus dar. c) Die Aktienveräusserung ist abgesehen davon in einem weiteren Zusammenhang als demjenigen des Angestelltenverhältnisses des Pflichtigen zu betrachten. Wie schon das Bundesgericht beim ersten Verkauf von Aktien des Pflichtigen im Jahr 2005 an die F AG festgehalten hat, ging es bei der gestaffelten Veräusserung der 1 DB.2014.131 1 ST.2014.157

- 8 - C AG über den relativ langen Zeitraum von mehreren Jahren (... 2005 - ...2010 bzw. ... 2012) zwar um eine komplex konzipierte Transaktion, bei der jedoch nicht die kurzfristige Gewinnmaximierung im Vordergrund stand, sondern allein die Sicherung des langfristigen Überlebens des u.a. vom Pflichtigen selbst aufgebauten Unternehmens durch Verkauf an eine in der G etablierte grössere Gesellschaft. Zwar konnte der Pflichtige dabei seine bisherige Erwerbstätigkeit als Geschäftsführer der C AG weiterführen, jedoch aus Sicht der F AG mit dem alleinigen Ziel, einen Verlust an Know-How für die Gesellschaft zu vermeiden bzw. dieses durch finanziellen Anreiz für den Pflichtigen zu sichern sowie auch in Zukunft eine erfolgreiche Geschäftsentwicklung zu garantieren (BGr, 12. September 2011, 2C_385/2011 und 2C_386/2011, E. 3.1). Die Absicht war die Veräusserung des Unternehmens an die F AG. Dabei sollten die bisherigen zwei Mitaktionäre (der Pflichtige und E) in der Zeit des gemeinsamen Aktionariats von einer

Wertsteigerung der Gesellschaft anlässlich des Übergangs der restlichen Aktien auf die F AG in Form des entsprechend höheren Aktienwerts profitieren können. Die Annahme des kantonalen Steueramts, der streitige Aktienverkauf des Pflichtigen im Jahr 2010 an die F AG sei in kausalem bzw. unmittelbarem Zusammenhang mit dessen Beschäftigung als Geschäftsführer der C AG bzw. als Folge dieser Beschäftigung gestanden und der entsprechende Kapitalgewinn in diesem Zusammenhang zugeflossen, lässt sich daher in diesem Licht nicht halten. Dies wird massgeblich durch folgenden, vom Pflichtigen zur Recht ins Feld geführten Umstand bekräftigt: Das im Aktionärsbindungsvertrag für die Zeit vom 2010 bis 2012 statuierte Kaufrecht der F AG für den Rückkauf der Aktien der C AG galt nicht nur gegenüber dem Pflichtigen, sondern mit den genau gleichen Bedingungen auch gegenüber E. Dieser war bei der C AG ebenfalls Minderheitsaktionär, jedoch unstrittig weder angestellt noch in irgendeiner Form, z.B. als Freelancer erwerbstätig. Gleiches gilt sodann auch für das dem Pflichtigen im Aktionärsbindungsvertrag weiter eingeräumte analoge Verkaufsrecht und die diesbezüglichen Bedingungen, da dieses Recht in der exakt identischen Ausgestaltung auch E zugestanden wurde. Hatte E aber bezüglich des Rückkaufs der Aktien der C AG die genau gleiche Stellung wie der Pflichtige, obwohl dieser in keinem irgendwie gearteten Arbeits-/Auftragsverhältnis mit der F AG stand, kann nicht gesagt werden, die Funktion des Pflichtigen als Geschäftsführer der Gesellschaft sei kausal für den Rückkauf der streitbetroffenen

E. 10

Aktien und den dabei erzielten Kapitalgewinn gewesen. Grund hierfür bildete vielmehr allein der Aktionärsbindungsvertrag vom 2005 bzw. die damit unter allen Aktionären gleichermaßen eingeräumten Kauf- und Verkaufsrechte an den Aktien. Ziel 1 DB.2014.131
1 ST.2014.157

- 9 - war es, die C AG (sukzessive) an die F AG zu verkaufen und dabei den Pflichtigen zwar bis mindestens zum Abschluss der Transaktion als deren Geschäftsführer einzusetzen, jedoch zur Hauptsache damit dieser als Know-how Träger das Unternehmen weiter voranbringe und dessen Erfolg – zugunsten der Aktionäre – mehre. d) Der Pflichtige arbeitete zudem als Geschäftsführer nicht etwa unentgeltlich, sondern wurde wie folgt entschädigt: Gemäss Aktionärsbindungsvertrag stand ihm ein branchenüblicher Lohn zu, mit dem er – gemäss ausdrücklicher Regelung – nicht schlechter gestellt sein sollte als bisher. Das entsprechende Salär belief sich im streitbetroffenen Jahr 2010 auf brutto Fr. 216'996.-. Zusätzlich hatte er Anspruch auf einen Bonus und eine Mitarbeiterprämie von Fr. 44'750.-, sodass sich seine Entschädigung 2010 für die Geschäftsführertätigkeit auf total Fr. 261'746.- belief (Lohnausweis). Daneben vereinnahmte er auf seinen Aktien eine Dividende von Fr. 165'000.-. Sowohl die Höhe des fixen Salärs wie auch insbesondere die Ausrichtung einer erfolgsabhängigen Komponente lassen die Annahme eines weiteren Zuflusses bzw. Bonus für seine Arbeit als Geschäftsführer in Form eines möglichst hohen Erlöses für den Verkauf seiner Aktien der C AG nicht als wahrscheinlich erscheinen. e) Ob der Pflichtige bei der Rückübertragung der Aktien auf die F AG einem Marktrisiko ausgesetzt war, spielt bei alledem keine Rolle, da auch bei Verneinung dieser Frage nicht geschlossen werden kann, die Rückübertragung sei als unmittelbare Folge des Arbeitsverhältnisses des Pflichtigen aufzufassen, weil nichts anderes als ein im Arbeitsverhältnis begründetes Beteiligungsprogramm vorliege (vgl. die diesbezügliche Erwägung in den Einspracheentscheiden. Gegen diesen Schluss spricht wiederum entschieden, dass auch E als Mitaktionär ohne jede Beschäftigung bei der C AG am nämlichen

"Beteiligungsprogramm" partizipiert hätte. f) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Verkauf der fraglichen 10 Aktien der C AG zwar in der Zeit erfolgte, als der Pflichtige Geschäftsführer der Gesellschaft war, und in gewisser Weise mit dieser Anstellung auch zusammenhing. Er stellt jedoch gleichwohl keine unmittelbare Folge derselben dar, da Grundlage und Ursprung des Verkaufs letztlich allein der Aktionärsbindungsvertrag mit der F AG bildete. Demnach handelt es sich beim streitigen Verkaufsgewinn um einen solchen aus beweglichem Privatvermögen, der nach Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG steuerfrei ist. 1 DB.2014.131 1 ST.2014.157

- 10 - 3. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel. Ausgangsmässig sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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