

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.149 vom 23. Februar 2017

ZH Steuerrekursgericht, 2017-02-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2017.149

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.149 du 23 février 2017

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2017.149 del 23 febbraio 2017

Regeste

Verwaltungsrat, unselbständige Erwerbstätigkeit, unterpreisliche Zuteilung von Mitarbeiterbeteiligungen an einen Arbeitnehmer, Grundsatz der freien Beweiswürdigung
Mit der Wegleitung lässt sich ein Formelwert ermitteln, welcher in erster Linie der Ermittlung des Vermögenssteuerwerts von Wertpapieren ohne Kurswert dient. Muss der Verkehrswert von Wertpapieren wie vorliegend im Zusammenhang mit der Frage des Erwerbseinkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bestimmt werden, erscheint ein vereinfachender Formelwert nicht immer als (alleine) massgebend. Vielmehr ist der Formelwert nur eines von mehreren Beweismitteln, welche vom Gericht gewürdigt werden müssen. Die Vergleichswertmethode (statistische Methode) liefert vorliegend ein zuverlässigeres Resultat. Dabei können Handänderungen unter nahestehenden Personen nicht generell von der Vergleichbarkeit ausgeschlossen werden, sondern unterliegen der freien Beweiswürdigung.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

Mai 2017 Einwendungen dagegen erhob. Mit Einspracheentscheiden vom 17. Juli 2017 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache betreffend direkte Bundessteuer 2014 und Staats- und Gemeindesteu- ern 2014 teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundes- steuer auf Fr. 140'300.- (satzbestimmend Fr. 144'900.-) und bei den Staats- und Ge- meindesteuern auf Fr. 139'400.- (satzbestimmend Fr. 144'000.-) herab. Das steuerbare Vermögen liess es gegenüber dem angefochtenen Einschätzungsentscheid unverän- dert bei Fr. 5'201'000.-. Hingegen reduzierte es das satzbestimmende Vermögen auf Fr. 5'372'000.- (Staats- und Gemeindesteuern 2014). In beiden Entscheiden bestätigte das kantonale Steueramt die Aufrechnung der Fr. 18'700.- beim Einkommen. Zudem hielt es am Vermögenssteuerwert der 200 Aktien der DI AG per 31.12.2014 von total Fr. 100'000.- fest (Staats- und Gemeindesteuern 2014). C. Am 16. August 2017 erhoben RA B und RA C, namens des Pflichtigen Be- schwerde und Rekurs gegen diese Einspracheentscheide und beantragten, es sei auf die Aufrechnung der Fr. 18'700.- zu verzichten. Zudem seien das steuerbare und satz- bestimmende Vermögen je um Fr. 46'800.- herabzusetzen. Zur Begründung machten sie geltend, der Pflichtige sei seit dem Jahr 2002 Mitglied und seit Mitte des Jahres 2014 Präsident des Verwaltungsrates der D AG. Er sei sonst aber kein Arbeitnehmer der D AG. Diese Gesellschaft bezwecke den Einkauf und Vertrieb von Dienstleistungen, Systemen und Geräten aller Art im Bereich der

G und der H im Sinne einer Einkaufsgesellschaft für die an ihr beteiligten Aktionäre. Als eigenständige Handelsgesellschaft kaufe sie sowohl bei Drittlieferanten als auch bei der I Einkaufsgenossenschaft ein und verkaufe dann ihrerseits an Fachhändler, Grossverteiler und an öffentliche Betriebe. Aktionäre seien daher hauptsächlich Grossverteiler und Fachhändler in den Bereichen J und K. Im Jahr 2014 seien zwei neue Aktionäre zum bereits sehr breiten Aktionärskreis hinzugestossen: Am ... 2014 habe die L GmbH 30 Aktien zum Preis von Fr. 250.- je Aktie erworben. Bei der L GmbH handle es sich um eine von den bisherigen Aktionären unabhängige Drittperson. Am ... 2014 habe M 200 Aktien zum Preis von Fr. 220.- 1 DB.2017.149 1 ST.2017.187

- 4 - erworben. M sei im Jahr 2014 Minderheitsaktionär der N AG gewesen, welche ihrerseits Anteilsscheine der I Einkaufsgenossenschaft gehalten habe. Indessen hätten im Jahr 2014 noch weitere Aktienverkäufe an einige der bisherigen Aktionäre zu Preisen zwischen Fr. 220.- und Fr. 230.- je Aktie stattgefunden (vgl. Aufstellung der Aktienverkäufe 2014). Zu berücksichtigen sei dabei, dass sämtliche dieser Aktionäre im Zeitpunkt des Erwerbs zu je weniger als 5% am Aktienkapital beteiligt gewesen seien. Das Aktienkapital der D AG habe im Jahr 2014 Fr. 250'000.- betragen, eingeteilt in 2'500 Aktien zu nominal je Fr. 100.- (vgl. zu den Beteiligungsverhältnissen: Aktienbücher 2012, 2014 und 2015). Grösste Minderheitsaktionärin sei bis ins Jahr 2014 die I Einkaufsgenossenschaft, E, gewesen, welche ihren Aktienbestand im Jahr 2014 reduziert habe, um die für die eigene Geschäftstätigkeit notwendige Liquidität beschaffen zu können. Sämtliche Aktien, welche im Jahr 2014 von der D AG an die alten und neuen Aktionäre verkauft worden seien, seien zuvor im Besitz der I Einkaufsgenossenschaft gewesen, welche diese zum späteren Endverkaufspreis an die D AG veräussert habe. Von den bisherigen Aktionären, welche im Jahr 2014 zusätzliche Aktien der D AG erworben hätten, seien im Jahr 2014 lediglich drei davon direkt oder indirekt Genossenschafter der I Einkaufsgenossenschaft gewesen: Die N AG, bei der der Pflichtige als Verwaltungsrat fungiere, die O AG sowie die P AG (vgl. das Protokoll der ... Generalversammlung der Genossenschaft vom ... 2014). Einzig der Pflichtige habe als Verwaltungsratspräsident einen gewissen Einfluss auf die D AG nehmen können. Allerdings sei zu beachten, dass er mit einem Anteil von 3.6% einen sehr kleinen Anteil gehalten habe, welcher seinen Einfluss stark beschränkt habe. Zwar sei er auch Mitglied der dreiköpfigen Verwaltung der I Einkaufsgenossenschaft und sei die N AG, für welche er als Verwaltungsrat fungiert habe, auch Genossenschafterin. Die N AG verfüge jedoch über einen Minderheitsanteil von einem Anteilsschein in Höhe von nominal Fr. 2'000.-. Aus diesen Gründen erscheine der vom Pflichtigen bezahlte Aktienkaufpreis in der Höhe von Fr. 220.- angemessen, weshalb sich eine Aufrechnung im Einkommen erübrige. Der Wert von Fr. 220.- sei sodann auch bei der Vermögenssteuer zur Anwendung zu bringen. 1 DB.2017.149 1 ST.2017.187

- 5 - In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 6. November 2017 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel und gleichzeitig eine Erhöhung der Steuerfaktoren. Im Jahr 2014 hätten 10 Aktienverkäufe durch die D AG stattgefunden. Diese 10 Verkäufe hätten 810 Aktien betroffen, welche die D AG zuvor von der I Einkaufsgenossenschaft erworben habe. Die 810 Aktien würden einen Anteil von 32,4% des Aktienkapitals der D AG ausmachen. Beim Rückkauf der Aktien von der Genossenschaft, beim Verkauf der 110 Aktien an den Pflichtigen sowie beim Verkauf der Aktien an 8 (recte: 7) weitere Aktionäre liege keine Handänderung unter unabhängigen Dritten vor. Der Aktienerwerber M, Arbeitnehmer, Verwaltungsrat und Aktionär der N AG,

habe (im Jahr 2014) 40 der 200 Aktien der N AG vom Pflichtigen übernommen. Die N AG sei ihrerseits Genossenschafterin der I Einkaufsgenossenschaft. Insgesamt könne auch der Verkauf der Aktien der D AG an M nicht als massgeblich betrachtet werden. Somit verbleibe einzig der Verkauf der 30 Aktien an die L GmbH mit einem Anteil von 1,2% am gesamten Aktienkapital. Aus diesen Gründen sei zur Ermittlung des steuerlichen Verkehrswerts auf die Wegleitung abzustellen. Da der streitbetreffende Erwerb am ... 2014 stattgefunden habe, sei nicht nur der Formelwert per 31.12.2013 (Fr. 400.- pro Aktie), sondern auch der Formelwert per 31.12.2014 (Fr. 520.- pro Aktie) zu berücksichtigen. Insgesamt erscheine ein Formelwert von Fr. 450.- pro Aktie angemessen. Wohlgemerkt habe der Formelwert per 31.12.2015 bereits Fr. 920.- pro Aktie betragen. In der Replikschrift vom 18. Dezember 2017 machten die Vertreter des Pflichtigen im Wesentlichen geltend, die Aktionäre, welche im Jahr 2014 weitere Aktien an der D AG erworben hätten, würden alle über einen Minderheitsanteil von unter 5% verfügen. Zudem seien sie nicht durch einen Aktionärsbindungsvertrag zusammenschlossen und hätten die Aktien zu verschiedenen Zeitpunkten, also nicht "orchestriert" oder zusammen erworben. Bei den bezahlten Preisen von Fr. 220.- bis Fr. 250.- handle es sich daher um echte Drittpreise. In der Duplikatschrift vom 5. Februar 2018 hielt das kantonale Steueramt an seiner Argumentation fest. 1 DB.2017.149 1 ST.2017.187

- 6 - Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 und 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 16 Abs. 1 und 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Steuerbar sind nach Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG insbesondere alle Einkünfte aus privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnissen mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Die Verwaltungsratsstätigkeit gilt im Steuerrecht grundsätzlich als unselbständige Erwerbstätigkeit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG,

E. 3

L 30 250

E. 4

Q 40 220

E. 5

R GmbH 190 220

E. 6

O AG 110 220

E. 7

S 50 220

E. 8

T 20 220

E. 9

E. 10

Vergleichshandänderungen ergibt sich ein Verkehrswert einer Aktie der D AG in Höhe von ca. Fr. 225.-. Mit Beschluss der Generalversammlung der D AG vom ... 2016 wurde das nominelle Aktienkapital von Fr. 250'000.- um Fr. 150'000.- (1'500 Aktien mit einem Nennwert von Fr. 100.- je Aktie) auf Fr. 400'000.- erhöht. Der Ausgabebetrag wurde dabei auf Fr. 250.- je Aktie festgelegt. Auch dieser Betrag bewegt sich im Rahmen dessen, was aufgrund der Vergleichshandänderungen erwartet werden kann. f) Der Formelwert nach Massgabe der Wegleitung erscheint vorliegend aus den folgenden Gründen als nicht belastbar: Der Formelwert basiert auf vereinfachenden Berechnungen von Bilanz- und Erfolgskennzahlen und ist daher in erster Linie für die Vermögenssteuer geeignet. Für eine exakte Berechnung des Verkehrswerts einer Aktie ist der Formelwert in der Regel zu ungenau (vgl. aber immerhin E. 1b auf S. 8 zum Aspekt der Praktikabilität). 1 DB.2017.149 1 ST.2017.187

- 12 - Aufgrund der Vinkulierung müsste der Formelwert angepasst werden (Leuch/Kästli/Langenegger, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. A., 2014, Art. 49 N 16). Diese Anpassung würde jedoch wiederum auf einer groben Schätzung basieren. Die Aktien der D AG dienen nicht in erster Linie der Vermögensanlage. Das primäre Interesse der Aktionäre besteht darin, von günstigen Einkaufskonditionen profitieren zu können. Die Preisbildung erfolgt daher nicht in erster Linie nach Massgabe der Erfolgskennzahlen der D AG. g) Insgesamt ist festzuhalten, dass vorliegend allein die Vergleichshandänderungen belastbare Daten zur Ermittlung des Verkehrswerts der Aktien liefern kann. Somit ist die Vergleichswertmethode dem Formelwert klarerweise vorzuziehen. Geht man von einem angemessenen Verkehrswert von Fr. 225.- pro Aktie aus (durchschnittlicher Verkaufspreis bzw. arithmetischer Durchschnitt der zehn Vergleichshandänderungen im Jahr 2014), so beträgt die Abweichung zu den Fr. 220.-, welche der Pflichtige pro Aktie bezahlte, 2,22%. Damit liegt kein offensichtliches Missverhältnis vor, welches zu einer steuerlichen Korrektur berechtigen würde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 102 DBG und § 64 N 191 StG).