

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.192 vom 29. Juni 2020

ZH Steuerrekursgericht, 2020-06-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2019.192

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.192 du 29 juin 2020

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.192 del 29 giugno 2020

Regeste

Transponierung. Eine solche ist auch dann zu bejahen, wenn sich der Anteilsinhaber einer Drittperson bedient, um seine Beteiligungen in eine Gesellschaft einzubringen. Dies ist dann der Fall, wenn der Pflichtige Beteiligungen im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung an seine Ex-Frau überträgt unter der Verpflichtung, diese umgehend in seine Gesellschaft einzubringen, und die Transaktionen mit einem gleichentags abgeschlossenen Kaufrecht abgesichert wird. Zum gleichen Resultat führt eine Würdigung unter dem Aspekt einer Steuerumgehung.

Erwägungen

E. 1

ST.2019.250

- 8 - Abs. 1 lit. b StG erfüllt und dementsprechend der daraus resultierende Vermögensertrag gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG steuerbar (zur Höhe vgl. nachfolgend E. 3).

E. 2

Das Bundesgericht folgt bei der Auslegung von Art 20a Abs. 1 lit. b DBG indessen streng dem Wortlaut und lehnt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ab (BGr, 26. Oktober 2017, 2C_168/2017 E. 3.2). Stattdessen prüft es in solchen Fällen, ob eine Steuerumgehung vorliegt. Um den Anforderungen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu genügen, ist deshalb im Folgenden der Sachverhalt auch daraufhin zu untersuchen, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt sind: a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element). Eine Steuerumgehung liegt indes nicht bereits dann vor, wenn von mehreren zivilrechtlichen Lösungen nicht diejenige gewählt wird, die die höchsten Steuerfolgen zeitigt. Vielmehr fällt eine Steuerumgehung nur in jenen ganz ausserordentlichen Situationen in Betracht, wenn eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die – abgesehen von den steuerlichen Aspekten – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen

bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGr, 26. Oktober 2017, 2C_168/2017, mit Hinweisen). b) aa) Das Vorgehen des Pflichtigen und von D ist als ungewöhnlich zu beurteilen: Das Problem im vorliegenden Fall bestand darin, dass der Pflichtige als Folge 1 DB.2019.192 1 ST.2019.250

- 9 - der Scheidung D güterrechtlich auszahlen musste. Dabei verfügte er aber nicht über die nötigen liquiden Mittel von rund Fr. 1 Mio., in der Form seiner Beteiligung an der C AG jedoch über einen entsprechenden illiquiden Wertgegenstand. Die Lösung bestand darin, dass die Beteiligung als Sicherheit zur Beschaffung eines Bankkredits verwendet wurde, der es erlaubte, D eine Zahlung von Fr. 600'000.- auszurichten, und sie den Restbetrag von Fr. 400'000.- als Darlehen an die Gesellschaft des Pflichtigen stehen liess. Es ist nicht einzusehen, weshalb D zur Erreichung dieses Ergebnisses zu irgendeinem Zeitpunkt hätte selbst Aktien der C AG halten müssen. Der Pflichtige hätte sich die nötigen finanziellen Mittel ohne Weiteres dadurch beschaffen können, indem er die Aktien entweder selbst der Bank zur Sicherheit für einen Kredit hinterlegt oder sie der E AG verkauft und diese ihrerseits den Kaufpreis auf diese Weise finanziert hätte. Die Übertragung der Aktien an D unter gleichzeitiger Begründung eines Kaufrechts zugunsten der E AG zeigt bereits, dass dieser Umweg eigentlich unnötig war und der Pflichtige diese Aktien eigentlich von Anfang an hätte direkt in die E AG einbringen können. Deren Verwendung als Akquisitionsgesellschaft setzte in keiner Weise voraus, dass die Aktien zunächst an die geschiedene Ehefrau übertragen werden mussten. Zudem mussten aufgrund des Einbezugs von D diverse Vereinbarungen abgeschlossen und Transaktionen durchgeführt werden. Zu erwähnen ist die Vereinbarung über die Call Option, worin auch auf einen Hinterlegungsvertrag verwiesen wird. Zudem musste D kurzzeitig in das Aktienbuch ein- und wieder ausgetragen werden. Hinzu kommt allgemein die Ungewissheit, ob sich D tatsächlich an die Vorgaben halten würde. Die Zwischenschaltung von D brachte damit ausser Erschwernissen keinen Vorteil. Lässt man steuerliche Aspekte beiseite, ist kein Grund für dieses Vorgehen zu erkennen. bb) Ist kein sachlicher Grund für das gewählte Vorgehen ersichtlich, so liegt der Schluss nahe, dass es allein steuerlich motiviert war. In diese Richtung weist insbesondere auch der Versuch, sich hierzu mittels eines Rulings bestätigen zu lassen, dass für D aus dem Verkauf der Aktien der C AG an die E AG ein privater und steuerfreier Kapitalgewinn resultiere. Dies belegt zumindest, dass man sich über die steuerliche Seite Gedanken gemacht hatte. Das subjektive Element ist damit zu bejahen. cc) Die Steuerersparnis entspricht dem Streitwert im vorliegenden Verfahren. 1 DB.2019.192 1 ST.2019.250

- 10 - c) Damit ist das Vorgehen als ein Versuch zur Umgehung des Tatbestands der Transponierung zu beurteilen und unterliegt damit wie eine solche der Besteuerung.

E. 3

Streitig ist sodann auch die Höhe des aus der Transponierung resultierenden Vermögensertrags. a) Gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 20a Abs. 1 lit. b StG ist der Erlös aus der Übertragung soweit steuerbar, als er den Nennwert der übertragenen Beteiligung übersteigt. Bei Verkauf erfolgt eine Besteuerung in dem Umfang, als der bisherige Beteiligungsinhaber einen Erlös oder einen Darlehensbetrag erhält, der über dem Nennwert (inkl. Kapitaleinlagereserven) der übertragenen Beteiligung liegt. Im Fall einer Sacheinlage liegt eine steuerbare Leistung aber nur vor, wenn und soweit der Anteilsinhaber eine neue Beteiligung mit einem höheren Nennwert (inkl.

Kapitaleinlagereserven) erhält, als er übertragen hat. Legt der Anteilsinhaber die Beteiligung dagegen in das selbstbeherrschte Unternehmen ein und erhält er eine neue Beteiligung mit demselben Nennwert (inkl. Kapitaleinlagereserven), während die Differenz zum Verkehrswert als stilles oder offenes Agio geleistet wird, liegt keine Transponierung vor (Agio-Lösung). Zu beachten ist dabei aber, dass ein offenes Agio nicht den steuerfrei rückzahlbaren Kapitaleinlagereserven gutgeschrieben werden darf (bzw. nur in demjenigen Umfang, in dem bei der übertragenen Gesellschaft schon solche Reserven bestanden); es wird vielmehr verlangt, dass es den übrigen Reserven gutgeschrieben wird. Letztlich darf im Rahmen der Sacheinlage kein zusätzliches Kapital in Form von Nennwerten oder Kapitaleinlagereserven geschaffen werden, das steuerfrei zurückbezahlt werden darf (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 20a N 82 ff. DBG und § 20a N 80 ff. StG; Ziff. 4.2.5 des Kreisschreibens Nr. 29a "Kapitaleinlageprinzip neues Rechnungslegungsrecht" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. September 2015). b) Der Pflichtige hat jeweils die Hälfte seiner Beteiligung von 50 Namenaktien an der C AG auf zwei verschiedenen Wegen in die E AG eingebracht, weshalb die beiden Vorgänge separat zu betrachten sind: 1 DB.2019.192 1 ST.2019.250

- 11 - aa) Gemäss Gründungsurkunde sowie Sacheinlagevertrag vom ... 2017 übernahm der Pflichtige sämtliche 100 Namenaktien der E AG mit einem Nennwert von je Fr. 1'000.- (Nennwert insgesamt Fr. 100'000.-) gegen Sacheinlage von 25 Namenaktien der C AG mit einem Nennwert von je Fr. 1'000.- (Nennwert insgesamt Fr. 25'000.-. Daraus ergibt sich ein Zuwachs an Nennwert von Fr. 75'000.-, der demnach als Ertrag aus Transponierung zu besteuern ist. Der totale Wert der eingelegten Aktien wurde auf Fr. 40'000.- pro Aktie (insgesamt somit Fr. 1'000'000.-) festgesetzt; der über dem Nennwert liegende Betrag von Fr. 900'000.- wurde gemäss Ziff. 3 des Sacheinlagevertrags den allgemeinen Reserven (Agio) der E AG gutgeschrieben, weshalb diesbezüglich kein steuerbarer Ertrag resultiert (vgl. vorstehend lit. a). bb) Der Kaufpreis für die zweite Tranche von ebenfalls 25 Namenaktien (Nennwert total Fr. 25'000.-) betrug Fr. 1'000'000.- und wurde gegen Auszahlung von Fr. 600'000.- an D bzw. gegen Umwandlung des Restbetrags von Fr. 400'000.- in ein Darlehen erbracht. Mit diesen Leistungen wurde eine Schuld des Pflichtigen aus güterrechtlicher Auseinandersetzung beglichen. Die als Vermögensertrag zu steuernde Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Nennwert beträgt somit Fr. 975'000.-. cc) Das Total des zu steuernden Vermögensertrags beträgt somit Fr. 1'050'000.-. Dabei handelt es sich um Ertrag aus qualifizierter Beteiligung (Art. 20 Abs. 1bis DBG bzw. § 35 Abs. 4 StG). Die angefochtenen Entscheide sind damit diesbezüglich zu bestätigen.

E. 4

Streitig ist zudem die Bewertung der Aktien der E AG bei den Staats- und Gemeindesteuern. Das kantonale Steueramt legte den Vermögenssteuerwert per 31. Dezember 2017 auf total Fr. 2'960'000.- fest (Ziff. 33 des Einspracheentscheids sowie amtliche Bewertung vom 5. November 2019). Der Pflichtige rügt daran, dass kein Pauschalabzug für vermögensrechtliche Beschränkungen gewährt worden sei. Ein solcher Pauschalabzug sei gemäss der einschlägigen Regelung ausgewiesen, da die E AG nur zu 50% an der C AG beteiligt sei. Der Vermögenssteuerwert sei deshalb auf Fr. 2'072'200.- festzusetzen. 1 DB.2019.192 1 ST.2019.250

- 12 - a) Das Vermögen wird zum Verkehrswert bewertet (§ 39 Abs. 1 StG). Massgebend ist der Stand am Ende der Steuerperiode (§ 51 Abs. 1 StG). aa) Der Verkehrswert

nichtkotierter Wertpapiere ist gemäss Ziff. B.I.2 der Weisung der Finanzdirektion vom 12. November 2010 (ZStB I Nr. 22/202) nach der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008; www.steuerkonferenz.ch, nachfolgend Wegleitung) zu ermitteln. Die SSK hat zudem am 16. Dezember 2010 einen auf dem Internet abrufbaren Kommentar zur Wegleitung (nachfolgend Kommentar SSK) veröffentlicht. Diese Wegleitung bezweckt im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere für die Vermögenssteuer zu erreichen. Sie ist zwar weder Bundesrecht noch interkantonales Recht, sondern eine reine Verwaltungsverordnung, die bloss verwaltungsinterne Regeln enthält und keine Rechte und Pflichten begründet. Sie gilt indessen nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswertes, da in ihr die Überlegungen, die für die Preisbildung bei den nicht an der Börse kotierten Aktien im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen (vgl. BGr, 6. Mai 2019, 2C_277/2018 E. 4.2 mit Verweis auf BGr, 16. Januar 2019, 2C_77/2017 E. 5.2.1; 30. Juni 2014, 2C_1168/2013 E. 3.6; 15. April 2010, 2C_504/2009 E. 3.3). bb) Gemäss Rz 2 Abs. 4 der Wegleitung entspricht der Verkehrswert von nichtkotierten Wertpapieren, für die keine Kursnotierungen bekannt sind, dem inneren Wert. Er wird nach den Bewertungsregeln in der Regel als Fortführungswert berechnet. Die Bewertung erfolgt in zwei Schritten, indem zunächst der Unternehmenswert ermittelt wird, und danach gestützt darauf der Wert der einzelnen Titel bestimmt wird. Die E AG hält als einziges Aktivum die Beteiligung an der C AG und ist damit eine reine Holding. Bei solchen gilt der Substanzwert als Unternehmenswert. Die von der Gesellschaft gehaltenen Wertpapiere und Beteiligungen werden gemäss Rz 23 und 24 bewertet (Rz 38 und 39 der Wegleitung). Rz 23 bezieht sich auf kotierte Beteiligungen und ist hier nicht relevant. Für nichtkotierte Beteiligungen wie die C AG schreibt 1 DB.2019.192 1 ST.2019.250

- 13 - Rz 24 eine Bewertung nach der vorliegenden Wegleitung, mindestens jedoch zum Buchwert vor. Die Bewertung der einzelnen Titel erfolgt zum quotalen Unternehmenswert. Der Steuerwert eines Titels entspricht dem Unternehmenswert, dividiert durch die Anzahl Titel (Rz 52 Abs. 1 der Wegleitung). Gemäss Rz 61 Abs. 1 der Wegleitung ist dem beschränkten Einfluss des Inhabers einer Minderheitsbeteiligung auf die Geschäftsleitung und auf die Beschlüsse der Generalversammlung sowie der eingeschränkten Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen pauschal Rechnung zu tragen. Wird der Verkehrswert nach Rz 2 Abs. 4 (nichtkotierte Wertpapiere) der Wegleitung berechnet, kann der Titelinhaber – unter Vorbehalt nachfolgender Randziffern – einen Pauschalabzug von 30% geltend machen. Der Pauschalabzug wird in der Regel für alle Beteiligungen bis und mit 50% des Gesellschaftskapitals gewährt. Massgebend sind die Beteiligungsverhältnisse am Ende der Steuerperiode (Rz 62 Abs. 1 der Wegleitung). Erhält der Steuerpflichtige eine angemessene Dividende, so wird der Abzug nicht gewährt. Zur Bestimmung der Angemessenheit enthält Rz 63 Abs. 2 der Wegleitung eine detaillierte Regelung. Gemäss S. 78 des Kommentars SSK betrug die angemessene Rendite 2017 wie auch in den Vorjahren 1% des Verkehrswerts. b) Der Pflichtige macht für die Bewertung der Beteiligung an der C AG (als Teil der Bewertung der E AG) den Pauschalabzug wegen Minderheitsbeteiligung geltend. Damit ist die Frage der angemessenen Dividende auch mit Bezug auf diese Beteiligung zu prüfen, und nicht mit Bezug auf allfällige Dividenden der E AG selber. Wie sich aus dem Jahresabschluss 1.1. - 31.12.2017 der E AG ergibt, hat sie von der C AG allein in diesem Jahr eine Dividende von Fr. 570'000.- vereinnahmt.

Diese übersteigt die angemessene Dividende bei weitem, sodass die Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschalabzugs bereits aus diesem Grund nicht erfüllt sind.

E. 5

Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). 1 DB.2019.192 1 ST.2019.250

- 14 -

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