

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.175 vom 28. September 2009

ZH Steuerrekursgericht, 2009-09-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2009.175

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.175 du 28 septembre 2009

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.175 del 28 settembre 2009

Regeste

Der Pflichtige hat sich für die bei Gründung einer AG erbrachten Beratungen mit Aktien der AG bezahlen lassen und die Titel daher im Rahmen dieser selbstständigen Erwerbstätigkeit erworben. Danach hat er als Selbstständiger fast ausschliesslich von den Honoraren aus weiterer Beratertätigkeit für die AG gelebt. Seine Mehrheitsbeteiligung an der AG stellt daher Geschäftsvermögen und der bei deren Verkauf erzielte Gewinn Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit dar.

Erwägungen

E. 1

DB.2009.95

- 7 - berechtigt), an der Untersuchung mitzuwirken (BGr, 20. Dezember 1991 = StE 1993 B 93.3 Nr. 4).

E. 3

a) Von den streitigen 186 Namenaktien der C hat der Pflichtige deren 122 bei der Gesellschaftsgründung im Dezember 2002 erworben. Gemäss seinen Angaben zeichnete er davon jedoch einen Teil treuhänderisch für F, weil dieser bei der Gründung nicht habe in Erscheinung treten wollen, sodass auf ihn effektiv nur 102 Aktien entfielen. Im Jahr 2003 hat er dann vom Mitaktionär G 6% des Aktienkapitals übernommen, entsprechend 12 Aktien, weshalb er nunmehr auf 114 Titel kam. Anlässlich einer Kapitalerhöhung im August 2003 vermehrte sich diese Zahl auf die streitbetreffenden 186 Stück. Soll der Erwerb dieser Aktien im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erfolgt sein, muss der Pflichtige eine solche Tätigkeit überhaupt ausgeübt haben. Ob dem so war, ist nachfolgend zu prüfen: b) aa) Der Pflichtige hat schon am 8. August 2001 mit G einen Vertrag über den Aufbau eines Geschäfts geschlossen, um die von Letzterem entwickelten Maschinen und Verfahren im Medizinalbereich kommerziell zu verwerten. In Ziff. 2 dieses Vertrags wurde festgehalten, dass der Wert der bisherigen Arbeit des Pflichtigen für Aufbau, Kommerzialisierung etc. Fr. 150'000.- betrage und er diesen Wert zusammen mit liquiden Mitteln von Fr. 200'000.-, total also Fr. 350'000.-, in eine noch zu gründende Gesellschaft einbringe. Damit ist aber ohne weiteres davon auszugehen, dass er diese Arbeiten als selbstständig Erwerbender erbracht hat: Zwar hat er sie möglicherweise in Zusammenarbeit mit G geleistet und demnach mit diesem eine einfache Gesellschaft gebildet, jedoch stellt auch die Tätigkeit des einfachen Gesellschafters eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 51 und Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 18 N 16). Zudem behauptet der Pflichtige nicht und sind auch keine

Anhaltspunkte dafür vorhanden, dass er die fraglichen Arbeiten in einem Angestelltenverhältnis z.B. mit der von ihm beherrschten und in einer andern Branche tätig geworden B erbracht hat. Übrig bleibt damit nur, dass er die vor der beabsichtigten Gründung einer Gesellschaft verrichteten Arbeiten als selbstständig Erwerbender geleistet hat. bb) Bis zur Gründung der C am 18. Dezember 2002 und darüber hinaus hat der Pflichtige diese Arbeiten weitergeführt. Dies ergibt sich aus der Vereinbarung vom 10. Dezember 2002, mit welcher der bisherige Vertrag mit G ersetzt und um die Part- 1 ST.2009.175 1 DB.2009.95 - 8 - ner H sowie F erweitert wurde. Gemäss Ziff. 4 dieser Vereinbarung sollten die von der bisherigen Arbeitsgemeinschaft beschafften Informationen in die zu gründende C eingebracht werden und wurden in Ziff. 7 Abs. 1 die vom Pflichtigen seit 24. August 2002 bis Ende Januar 2003 geleisteten Aufwendungen mit 989 Stunden à Fr. 140.-, entsprechend Fr. 138'460.-, angegeben. Weiter wurde in der gleichen Ziffer festgehalten, dass diese Aufwendungen bereits durch das dem Pflichtigen zuerkannte Aktienpaket der C von 51% abgegolten seien. Liquide Mittel – in der ursprünglichen Abmachung vom

E. 8

August 2001 noch mit Fr. 200'000.- beziffert – hatte der Pflichtige im Ergebnis nicht mehr aufzubringen, da das Aktienkapital von Fr. 200'000.- im Umfang von Fr. 100'000.- durch den neu hinzugekommenen Aktionär H und in der Höhe der weitem Fr. 100'000.- von den andern Aktionären zu leisten war (Ziff. 2 Abs. 2 der neuen Vereinbarung). Der dabei auf den Pflichtigen entfallende Anteil wurde mit seiner Forderung aus bisher geleisteten bzw. noch bis Ende Januar 2003 zu erbringenden Arbeiten von Fr. 138'460.- verrechnet. Wurden die Arbeiten des Pflichtigen, welche er als selbstständig Erwerbender erbrachte, aber dergestalt mit Aktien der C abgegolten, liegt auf der Hand, dass er sämtliche anlässlich der Gründung der Gesellschaft erhaltenen 102 Titel im Rahmen der bisherigen selbstständigen Erwerbstätigkeit erworben hat. Dabei spielt keine Rolle, ob es sich bei der Forderung des Pflichtigen für seine Arbeiten von Fr. 138'460.- – aus taktischen Gründen gegenüber G – um eine "stark überhöhte" handelte, damit er einen grösseren Anteil am Aktienkapital der C von 51% erhalte (vgl. die entsprechenden Vorbringen im Rekurs bzw. in der Beschwerde). Denn der massgebliche Umstand, dass diese Arbeiten letztlich eben mit der Zuteilung von Aktien der C abgegolten und die entsprechenden Aktien somit im Rahmen der selbstständigen Erwerbstätigkeit erworben wurden, bleibt davon unberührt. Es reicht für die Beantwortung der vorliegend interessierenden Frage, dass die Mitaktionäre mit dieser Abgeltung der Arbeiten aus selbstständiger Erwerbstätigkeit einverstanden waren und der Pflichtige so in den Besitz der streitigen Aktien gekommen ist. Aus dem nämlichen Grund nicht entscheidend ist sodann entgegen der Auffassung des Pflichtigen im Rekurs bzw. in der Beschwerde (je S. 4) weiter, dass es sich bei seinen Arbeiten nicht um Leistungen für die eigentliche Produkteentwicklung handelte, sondern um die "üblichen Vorleistungen" bei Gründung einer Gesellschaft bzw. um die Überprüfung der Chancen für die Realisierung des mit der C verfolgten Projekts. Denn diese Leistungen waren unabhängig von ihrer Art offenbar derart wert-

- 9 - haltig, dass sie von den Mitaktionären als Äquivalent für die zugeteilten Aktien betrachtet und vom Pflichtigen als selbstständig Erwerbender erbracht wurden. cc) Nach Gründung der C am 18. Dezember 2002 übte der Pflichtige die selbstständige Erwerbstätigkeit zumindest bis Ende Januar 2003 weiter aus, entsprechend dem zeitlichen Umfang der mit der Aktienzuteilung schon abgegoltenen Arbeiten. Aber auch danach muss er seine Arbeiten weiter geführt haben, ist doch in Ziff. 7 Abs. 2 der Vereinbarung

vom 10. Dezember 2002 von "reinen" Arbeitsleistungen des Pflichtigen die Rede, die ab 1. März 2003 durch monatliche Abtretungen von 1% des gesamten Aktienkapitals seitens G abzugelten waren, und zwar bis Ende August 2003 (insgesamt somit 6%, entsprechend 12 Aktien). Rechnungen von Dritten für Dienstleistungen der C waren in diesen Arbeiten nicht eingeschlossen. Dass er diese Arbeiten als Angestellter der C verrichtet hat, behauptet der Pflichtige selber nicht, hält er dem in Rekurs und Beschwerde doch lediglich entgegen, es sei in der Vereinbarung nicht angegeben worden, um welche weiteren Arbeiten es sich handle. Tatsächlich sei es nur um die Anpassung des Werts des von G eingebrachten Know How an den Wert der Patente gegangen. Indessen ist er hierfür jeglichen Beweis schuldig geblieben, ganz abgesehen davon, dass sein Einwand in der Vereinbarung keine Stütze findet. Im Übrigen behauptet er damit lediglich, er habe gar keine Arbeiten als Gegenleistung erbracht, sodass die Aktienübernahme von G noch der Gründungsphase zuzurechnen wäre, in der er nach dem Gesagten nur selbstständig erwerbend tätig sein konnte. Hat der Pflichtige damit seine Arbeiten der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2003 weitergeführt und sind diese Arbeiten wiederum mit Aktien der C abgegolten worden, gelten auch diese 12 Titel als im Rahmen dieser Tätigkeit erworben. dd) Am 21. August 2003 erfolgte eine Erhöhung des Aktienkapitals der C von Fr. 200'000.- auf Fr. 300'000.-, wobei der Pflichtige durch Ausübung von Bezugsrechten zusätzlich 72 Aktien erwerben konnte, sodass er nun Eigentümer von 186 Titeln war. Weil die Bezugsrechte auf der bisherigen Zugehörigkeit zum Aktionariat gründeten, gelten auch die durch diese Bezugsrechte erworbenen Aktien als Frucht der bisherigen selbstständigen Erwerbstätigkeit und fielen - wie die früher erworbenen - zwingend ins Geschäftsvermögen des Pflichtigen. 1 ST.2009.175 1 DB.2009.95

- 10 - b) aa) Am 18. Januar 2005 hat der Pflichtige seine Einzelfirma D ins Handelsregister eingetragen. Gemäss Abschluss 2005 erzielte er damit einen Umsatz von Fr. 175'376.35 sowie einen Gewinn von Fr. 61'179.93. Bis auf zwei kleinere Beträge von zusammen Fr. 2'829.50 generierte er den Umsatz ausschliesslich mit Arbeiten für die C (Konto 3000 des Abschlusses 2005). Zu prüfen ist, welche Folge dieser Umstand für die Frage der Zuordnung der Aktien der C zum Privat- oder Geschäftsvermögen des Pflichtigen zeitigt: bb) Bei Wertschriften bzw. Aktien handelt es sich um Alternativgüter, die sowohl dem Geschäft wie auch privaten Zwecken dienen können. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zuteilung eines alternativen Wirtschaftsguts nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der Gesamtheit der Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls vorzunehmen. Dabei kommt der Mittelherkunft für die Anschaffung und der buchmässigen Behandlung des betreffenden Aktivums geringeres Gewicht zu als seiner Zweckbestimmung im Betrieb, d.h. der technisch-wirtschaftlichen Funktion (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 80 sowie Richner/Frei/Kaufmann, Art. 18 N 73 je mit Hinweisen). Gemäss Bundesgericht gehören Aktien dann zum Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Aktiengesellschaft und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht. Letzteres ist dann anzunehmen, wenn der Geschäftsinhaber eine massgebliche Beteiligung an der Aktiengesellschaft besitzt, die dem gleichen Erwerbszweig angehört wie sein eigenes Unternehmen und auch die Gesellschaft unter seiner persönlichen Führung betrieben wird. Insbesondere massgebend ist auch, ob die Personenerwerbstätigkeit als Hauptbetrieb zu qualifizieren ist und die Kapitalgesellschaft somit von dieser wirtschaftlich abhängt. Führt hingegen die Kapitalgesellschaft den Hauptbetrieb, während der Personenerwerbstätigkeit lediglich eine untergeordnete Bedeutung zukommt, gelten die Anteile der

Kapitalgesellschaft als Privatvermögen (vgl. Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, StR 2000, S. 487, mit Verweisen auf BGr, 3. September 1999 = NSTP 1999, 145 und BGr, 24. November 1978 = ASA 49, 72). In diesem Sinn hat auch das Verwaltungsgericht in einem Fall auf Geschäftsvermögen geschlossen, in welchem ein hauptberuflich im Biervertrieb tätiger Einzelkaufmann die Mehrheitsbeteiligung an der von ihm gegründeten und seiner Einzelfirma dienlichen Biervertriebs AG mit Gewinn verkauft hatte (VGr, 19. Dezember 1996 = ZStP 1997, 193 ff.); umgekehrt hat das gleiche Gericht konsequenterweise die Mehrheitsbeteiligung an einem Bau- und Immobilienunternehmen nicht als Geschäftsvermögen eines selbstständig erwerbenden Architekten betrachtet, 1 ST.2009.175 1 DB.2009.95

- 11 - weil die wirtschaftlich-technische Verknüpfung der beiden Geschäftsbereiche nicht hinreichend erstellt war (VGr, 14. Juli 1999 = StE 1999 B 23.45.2 Nr. 1). Mit Urteil vom 22. April 2005 ist das Bundesgericht sodann aber noch einen Schritt weiter gegangen und hat das Vorliegen einer Mehrheitsbeteiligung für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen nicht mehr als erforderlich betrachtet, sondern auch die Zuordnung einer Minderheitsbeteiligung zu diesem Vermögen als massgebend erklärt (so auch VGr, 19. November 2008, SB.2007.00089, www.vgrzh.ch). Darüber hinaus hat das oberste Gericht in dieser Entscheidung die für die Annahme von Geschäftsvermögen erforderliche enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Steuerpflichtigen in der Weise verallgemeinernd definiert, dass eine solche Beziehung letztlich schon als gegeben erscheint, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligung konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern (StE 2006 B 23.2 Nr. 31). cc) Der Pflichtige hat mit 62% der Namenaktien der C (= 186 Aktien von insgesamt 300 Aktien) eine Mehrheitsbeteiligung veräussert, sodass deren Zuteilung zum Geschäftsvermögen auch schon nach der älteren Rechtsprechung des Bundesgerichts gegeben ist. Zusätzliche Voraussetzung bildet indessen, dass der Pflichtige diese Beteiligung vorwiegend für seine Tätigkeit als selbstständig Erwerbender erworben und sie ihm in der Folge in diesem Zusammenhang auch tatsächlich gedient hat. Dass der Erwerb der 186 Aktien der C beim Pflichtigen die Frucht seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit vor und nach Gründung der C in den Jahren 2001 - 2003 darstellt, wurde bereits dargelegt, ebenso die Erkenntnis, dass der Grund hierfür in der Abgeltung der für die Gründung und Beratung der C erbrachten Arbeiten mit diesen Aktien zu suchen ist. Mit der im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma D hat der Pflichtige sodann im Jahr 2005 für die C weitere Beratungsleistungen erbracht und hierfür Fr. 172'600.- an Honoraren vereinnahmt. Bei wenig mehr Honorareinnahmen von total Fr. 175'429.50 machen diese Einkünfte daher rund 98% aus. Damit sind dem Pflichtigen fast alle Einnahmen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aus dem Mandat von der C zugeflossen. Demnach ist offenkundig, dass ihm die Beteiligung an dieser Gesellschaft – in der Terminologie des Bundesgerichts – dazu gedient hat, das Geschäftsergebnis seiner eigenen Beratungstätigkeit zu verbessern. Es rechtfertigt sich demnach auch von daher, bei der Beteiligung von Geschäftsvermögen auszugehen, ist damit 1 ST.2009.175 1 DB.2009.95

- 12 - doch die erforderliche enge wirtschaftliche Beziehung zwischen ihr und dem Geschäft des Pflichtigen (Einzelfirma) erstellt. Nicht massgebend ist nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts, ob und inwiefern die Einzelfirma des Pflichtigen als Hauptbetrieb und die C als Nebenbetrieb zu qualifizieren ist, sowie ob beide Unternehmen

in der nämlichen Branche tätig waren, da diese Umstände gemäss der neueren Praxis des obersten Gerichts keine Kriterien für die Zuordnung der Beteiligung mehr bilden. Vielmehr genügt, dass der Pflichtige die Beteiligung dazu eingesetzt hat, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Geschäfts zu verbessern, was hier ohne Zweifel der Fall ist. Auf die vom Pflichtigen in der Einsprache aufgrund der Anmerkungen des Steuerkommissärs in den Einschätzungsentscheiden diesbezüglich erhobenen Einwendungen ist daher – weil unerheblich – nicht weiter einzugehen. Schliesslich ist an sich ebenfalls nicht entscheidend, dass ein Teil der 2005 verbuchten Honorare der C im Umfang von Fr. 59'500.- schon im Vorjahr zugeflossen sind, wie der Pflichtige am 17. März 2008 in Beantwortung der Auflage des Steuerkommissärs und erneut in Rekurs bzw. Beschwerde geltend machen liess. Immerhin legt er damit aber offen, dass er seine selbstständige Erwerbstätigkeit in den Gründerjahren der C auch im Jahr 2004 nahtlos fortgesetzt und sie zumindest bis zur Veräusserung der Gesellschaft am 21. Oktober 2005 weitergeführt hat. c)

Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der Pflichtige die Beteiligung an der C im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit anlässlich der Gesellschaftsgründung erworben und sie ihm in der Folge in der Einzelfirma auch tatsächlich gedient hat. Der anlässlich des Verkaufs dieser Beteiligung erzielte Kapitalgewinn ist damit als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zu qualifizieren. d) Im Quantitativen ist der erzielte Gewinn von Fr. 1'014'475.- nicht streitig und ergibt sich aus dem Verkaufserlös von € 775'000.- bzw. umgerechnet (zum Kurs von 1.549) Fr. 1'200'475.- abzüglich des aufgebrauchten Aktienkapitals von Fr. 186'000.-. 1 ST.2009.175 1 DB.2009.95

- 13 - 4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG).

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