

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.219 vom 9. Dezember 2010

ZH Steuerrekursgericht, 2010-12-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2010.219

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.219 du 9 décembre 2010

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.219 del 9 dicembre 2010

Regeste

Steuerpflichtiger mit Einzelfirma: Kapitalgewinn aus Veräusserung einer Beteiligung unterliegt nicht der Einkommenssteuer, da die von der veräusserten Gesellschaft erzielten Einnahmen des Pflichtigen nicht Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, sondern das Honorar für die Tätigkeit als Delegierter des Verwaltungsrats der Gesellschaft darstellen und somit einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit entspringen. Beteiligung gehört nicht dem Geschäftsvermögen an.

Erwägungen

E. 3

a) Der Pflichtige war bis Ende Januar 2003 in leitender Stellung als Unselbstständigerwerbender tätig und bezog anschliessend bis Mitte August 2003 Tag- gelder der Arbeitslosenversicherung. Im Juli 2003 erwarb er 270 Namenaktien der E. Per 28. August 2003 liess der Pflichtige sodann die Einzelfirma "C" mit Sitz in D im Handelsregister eintragen und als Zweck die Management- und Unternehmens- beratung angeben. Mit dieser Eintragung trat er – unabhängig von sonstigen Bemü- hungen für Kundenaquisition etc. – unzweifelhaft als Selbstständigerwerbender nach aussen in Erscheinung. Konsequenterweise meldete er sich bei der Sozialversicherungsanstalt des Kantons D am 21. November 2003 durch Ausfüllen des entsprechenden Fragebo- gens als Selbstständigerwerbender an und deklarierte in den Steuererklärungen 2003 und 2004 diesbezügliche Einkünfte von netto Fr. 71'824.- bzw. Fr. 174'379.-. Die Natur der Einkünfte als solche aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit untermauerte er mit einem nach kaufmännischen Grundsätzen erstellten Abschluss und dem ausgefüllten Hilfsblatt A für Steuerpflichtige mit selbstständigem Erwerb. Damit übereinstimmend rechnete er die Einkünfte gegenüber der Mehrwertsteuerbehörden ab (vgl. Fakturen 2003). Bereits am 15. August 2003 hatte er sodann mit der G einen Mietvertrag für ein Büro an der strasse 61 in D mit einer Monatsmiete von Fr. 800.- abgeschlossen, und zwar auf die Einzelfirma "C". In der Buchhaltung figurieren sodann an dieser Ad- resse auch Anschaffungen von diversen Einrichtungsgegenständen (Büromaschinen und EDV-Geräte) mit einem Anschaffungswert von Fr. 5'766.30. Demnach deuten auch diese Umstände auf das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit hin. 1 ST.2010.219 1 DB.2010.162

- 9 - Gleiches gilt weiter für die Tatsache, dass der Pflichtige für die Einzelfirma ab September 2004 seinen Sohn als Angestellten engagiert und ihn Arbeiten in den Be- reichen Administration, Sekretariat, Buchhaltung und Informatik verrichten lassen hat. Bei einem Pensum des Sohnes von 15 - 39 Stunden pro Monat fielen so in der Einzel- firma Lohnkosten von Fr. 6'933.- (2004) und Fr. 19'018.- (2005) an (Revisionsbericht S. 4). Mithin sprechen sowohl der Aussenauftritt mit dem Eintrag der Einzelfirma im

Handelsregister, das Mieten eigener Büroräumlichkeiten sowie die Anschaffung von eigenem Büromaterial und die Anstellung seines Sohnes im Administrativbereich der Unternehmung für das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen. b) Nicht gegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit verwenden lässt sich die Situation bei den Kunden der Einzelfirma. Die Honorareinnahmen stammen zwar im Jahr 2004 ausnahmslos von der E, nicht jedoch im Jahr davor (2003) und danach (2005), in denen der Pflichtige noch Einkünfte von anderen Unternehmen erzielte. In den Jahren 2006 und 2007 steuerte die E zudem überhaupt keine Einnahmen mehr bei. In all diesen Jahren – ausser 2004 – generierte der Pflichtige so abwechslungsweise noch von sechs weiteren Unternehmen Honorare, nämlich: G (Hauptkunde 2007), I, J, K, L (Hauptkunde 2006) und M (Fakturen pro 2003 und Revisionsbericht S. 6). Mit- hin kann nicht gesagt werden, der Pflichtige habe stets nur einen Auftraggeber, die E, gehabt und gelte daher als unselbstständigerwerbend. c) Was die Arbeiten des Pflichtigen für die E anbelangt, verhält es sich allerdings wie folgt anders: aa) Bei dieser Gesellschaft war der Pflichtige als Delegierter des Verwaltungsrats tätig. Laut entsprechender Vereinbarung vom 20. August 2003 mit dem Titel "Übernahme von Führungsfunktionen bei E und I" hatte er in dieser Funktion die Aufgaben gemäss Organisationsreglement wahrzunehmen und "handel(te) dabei als selbstständiger Wirtschafts- und Unternehmensberater im Rahmen des Auftragsrechts" (Ziff. 1 Abs. 1). In einer ersten Phase hatte er sich auf das Kerngeschäft der I zu konzentrieren und dort u.a. die Koordination und Weiterentwicklung der Geschäftsleitung sowie die Verantwortung für die operativen Belange zu übernehmen (Ziff. 1 Abs. 2). Als Entschädigung wurde ein festes Honorar von Fr. 20'000.- pro Monat zuzüglich Spesen abgemacht (Ziff. 2 Abs. 1). Auf dieser Basis ergaben sich im Jahr 2004 die gesamten 1 ST.2010.219 1 DB.2010.162

- 10 - deklarierten Honorareinkünfte gemäss Abschluss 2004 der Einzelfirma von Fr. 258'879.-. Am 9. September 2003 stellte der Pflichtige mit dem Verwaltungsrat der E eine Geschäftsordnung für die E und die I auf. In Ziff. 1 dieser Ordnung wurde bestimmt, dass der Pflichtige als Delegierter des Verwaltungsrats die Geschäfte gewinnorientiert zu leiten habe, im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen, den Statuten sowie nach der Geschäftsordnung, den Beschlüssen der Generalversammlung und den Weisungen des Verwaltungsrats. Für eine Reihe von namentlich aufgeführten Geschäften wurde ausserdem die vorgängige Zustimmung des Verwaltungsrats stipuliert (Ziff. 4). In Ziff. 6 verpflichtete sich der Pflichtige sodann, seine gesamte Arbeitskraft der E und der I zur Verfügung zu stellen. Aufnahme und Fortsetzung von Nebentätigkeiten sowie Organfunktionen in andern Gesellschaften bedürften ebenfalls der Zustimmung des Verwaltungsrats. bb) Die stets gleichbleibenden und darüber hinaus runden Beträge der Arbeitsentschädigung von monatlich Fr. 20'000.- sowie der Umstand, dass die Entschädigung dem Pflichtigen ganz offenkundig auch in den Ferien ausbezahlt worden ist, deutet schon für sich allein auf das Vorliegen einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit hin. Denn diese Art der Arbeitsabgeltung ist bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht üblich, sondern entspricht der Salarierung eines Angestellten. Erst recht nicht in Einklang mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit bringen lassen sich sodann die erwähnten Bestimmungen in Ziff. 1 und 4 der Geschäftsordnung der E und der I, wonach die Geschäftsführung nach den Weisungen des Verwaltungsrats zu leiten ist und in gewissen Fällen der vorgängigen Zustimmung desselben bedarf. Ein Selbstständigerwerbender kennt keine derartigen Weisungen seitens der Auftraggeber, sondern ist frei, wie er die Auftragsabwicklung durchführen will. Auch ist es einem Selbstständigerwerbenden nicht verboten, andere Aufträge anzunehmen oder gleichzeitig weitere Tätigkeiten auszuführen, wogegen der

Pflichtige ein solches Verbot gemäss Ziff. 6 der Geschäftsordnung zu respektieren hatte bzw. nur auf Zustimmung des Verwaltungsrats hin anderweitig tätig sein durfte. Schliesslich ist nicht ersichtlich, dass der Pflichtige bei seiner Tätigkeit als Delegierter des Verwaltungsrats ein irgendwie geartetes unternehmerisches Risiko zu tragen hatte und welcher Natur dieses war. Demnach liegen hinreichende Anhaltspunkte dafür vor, dass der Pflichtige seine Tätigkeit als Delegierter des Verwaltungsrats der E als Unselbstständigerwerb- 1 ST.2010.219 1 DB.2010.162

- 11 - bender verrichtet hat. Dieser Schluss steht auch in Übereinstimmung mit der gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach die Tätigkeit eines Verwaltungsrats derjenigen eines unselbstständig Erwerbenden gleichkommt, muss doch Gleiches um- so mehr für einen Delegierten des Verwaltungsrats gelten. Mithin qualifizieren sich die vom Pflichtigen pro 2004 vereinnahmten Fr. 258'879.- als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. cc) Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass seitens des Arbeitgebers auf diesen Einkünften keine Sozialversicherungsbeiträge abgerechnet wurden, sondern der Pflichtige diese selber abgeliefert hat. Auch spielt keine Rolle, dass er die Einkünfte als Honorarerträge seiner Einzelfirma deklarierte und darauf die Mehrwertsteuer entrichtete. Zwar ergibt sich daraus sein Wille, (auch) diese Einkünfte als solche seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit erscheinen zu lassen, jedoch stellen sie bei objektiver Betrachtung keine solchen dar und können demnach auch steuerlich nicht entsprechend behandelt werden. Dass in der Vereinbarung vom 20. August 2003 festgehalten wurde, der Pflichtige handle bei seiner Tätigkeit für die E "als selbstständiger Wirtschafts- und Unternehmensberater im Rahmen des Auftragsrechts", widerspricht dem in der Geschäftsordnung stipulierten Weisungs- und Zustimmungsrecht des Verwaltungsrats diametral. Zu vermuten ist daher, diese Feststellung sei rein deklaratorisch zum Zweck getroffen worden, dass die E den Pflichtigen nicht anstellen und auf dem ausgerichteten Salär keine Sozialversicherungsbeiträge entrichten müsse sowie dass der Pflichtige den Status als selbstständiger Unternehmensberater führen könne. Jedenfalls wird die Tätigkeit des Pflichtigen durch diese Feststellung nicht zu einer solchen eines Selbstständigerwerbenden. d) Als Zwischenresultat ist damit festzuhalten, dass der Pflichtige wohl hinsichtlich seiner Tätigkeit für andere Unternehmen selbstständig Erwerbend gewesen sein mag, nicht aber bezüglich seiner Arbeit als Delegierter des Verwaltungsrats der E. Die im Rahmen dieser Beschäftigung vereinnahmten Gelder stellen vielmehr Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit dar. Trotz alledem ist grundsätzlich nicht ausgeschlossen, dass die dem Pflichtigen gehörenden Aktien der E dem Geschäftsvermögen der Einzelfirma zuzuordnen sind mit der Folge, dass der bei ihrer Veräusserung erzielte Gewinn als Einkunft der selbst- 1 ST.2010.219 1 DB.2010.162

- 12 - ständigen Erwerbstätigkeit der Einkommensbesteuerung unterliegt. Wie es sich diesbezüglich verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

E. 4

a) 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, Art. 18 N 97 DBG und § 18 N 80 StG 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 Personenunternehmung als Hauptbetrieb zu qualifizieren ist und die Kapitalgesellschaft somit von dieser wirtschaftlich abhängt. Führt hingegen die Kapitalgesellschaft den Hauptbetrieb, während der Personenunternehmung 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). Gemäss neuerem Urteil des Bundesgerichts vom 22. April 2005 ist das Vorliegen einer Mehrheitsbeteiligung für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen nicht mehr erforderlich, sondern kann auch eine Minderheitsbeteiligung zu diesem Vermögen zählen (so auch VGr, 19. November 2008, SB.2007.00089, www.vgrzh.ch). Die für die Annahme von Geschäftsvermögen erforderliche enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Steuerpflichtigen ist zudem schon ganz allgemein gegeben, 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). 1 ST.2010.219 1 DB.2010.162

- 13 - b) Der Pflichtige hat die Minderheitsbeteiligung an der E nicht dazu einsetzen können, das Geschäftsergebnis seiner Einzelfirma zu verbessern, da er die von der E vereinnahmten Gelder als Delegierter des Verwaltungsrats erzielt hat und diese Gelder daher nach dem Gesagten keine Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit bzw. seiner Einzelfirma darstellen. Auch hat er den Erwerb der 270 Aktien der E im Juli 2003 zwingend mit privaten Geldern finanzieren müssen, hat die Einzelfirma in diesem Zeitpunkt doch noch gar nicht existiert. Die Beteiligung bildete zudem auch nie ein Aktivum der Bilanz der Einzelfirma. Damit handelt es sich bei der Beteiligung an der E nicht um Geschäftsvermögen, sodass der bei ihrer Veräusserung erzielte Gewinn auch insofern nicht der Einkommenssteuer zu unterwerfen ist.

E. 5

a) Damit ist das steuerbare Einkommen sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern um den aufgerechneten Veräusserungsgewinn von Fr. .- zu reduzieren. Bei den Staats- und Gemeindesteuern ist aber im Gegenzug das steuerbare Vermögen um den im Einspracheverfahren gewährten Abzug für die Schulden, die dem Pflichtigen bei Besteuerung des Veräusserungsgewinns anfielen, wieder auf die ursprünglich eingeschätzten Fr. 4'093'000.- zu erhöhen. b) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde und zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Kosten des Rekursverfahrens sind ebenfalls vollständig dem Rekursgegner aufzuerlegen, da dieser nur unwesentlich obsiegt (vgl. § 151 Abs. 1 StG). Bezüglich den Staats- und Gemeindesteuern ist den Pflichtigen keine Parteientschädigung zuzusprechen, weil sie keine beantragt haben (vgl. § 152 StG i.V.m. § 17

Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Hinsichtlich der direkten Bundessteuer haben sie jedoch auch ohne entsprechenden Antrag Anspruch auf eine angemessene Parteientschädigung, sodass ihnen eine sol- 1 ST.2010.219 1 DB.2010.162

- 14 - che zusprechen ist (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

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