

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2023.53 vom 21. Mai 2024

ZH Steuerrekursgericht, 2024-05-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2023.53

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2023.53 du 21 mai 2024

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2023.53 del 21 maggio 2024

Regeste

Bewertung der nichtkотиerten Aktien einer durch den Pflichtigen geführten und zu 100 Prozent kontrollierten Aktiengesellschaft für Architekturdienstleistungen. Die Aufträge generiert die Gesellschaft vornehmlich durch ihre guten Geschäftsbeziehungen zur Immobilienentwicklungsfirma des Vaters des Pflichtigen. Strittig ist die Aktienbewertung gemäss Kreisschreiben Nr. 28 der SSK. Es mag sein, dass die Aktien der Gesellschaft wegen der starken Abhängigkeit von ihrem Geschäftsführer, dem Pflichtigen, auf dem freien Markt schwer verkäuflich sind. Dieser Umstand spielt indessen bei der Bewertung nach dem Kreisschreiben keine Rolle. Die Vorgaben des Kreisschreibens wurden unbestrittenermassen korrekt umgesetzt. Der hohe Wert ist wahrscheinlich darauf zurückzuführen, dass fälschlicherweise Unternehmerlohn als (privilegiert besteuerte) Dividende ausbezahlt worden ist. Es ist der Steuerbehörde anheim gestellt, den Sachverhalt in einer kommenden Steuerperiode genauer unter die Lupe zu nehmen. Eine (teilweise) Umqualifizierung der Dividende in Lohn und eine entsprechend niedrigere Bewertung der Aktiengesellschaft dürfte indessen kaum im Interesse des Pflichtigen sein. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2023.53

- 8 - welchen Gründen auch immer einen Arbeitsvertrag abgeschlossen, der gar nicht den wahren Wert der Arbeitsleistung des angestellten Firmeninhabers bzw. der Firmeninhaberin abbilde bzw. einen zu niedrigen Lohn ausweise. Die Frage, ob das KS 28 bei solchen Konstellationen zu einem mit Bezug auf § 39 Abs. 1 StG, der den "Verkehrswert" unmissverständlich vorschreibt, sachgerechten Ergebnis bzw. zu einem auf dem freien Markt erzielbaren Preis führt, spielt damit grundsätzlich keine Rolle. Verfahrensgegenstand ist regelmässig einzig, ob der allein durch den Einsatz des Aktionärs erzielte Ertrag (aus Arbeit), der fälschlicherweise nicht als solcher ertragsmindernd verbucht wurde, in die Bewertung einzufließen hat oder nicht. Die Gerichtsinstanzen haben diese Frage mehrfach abschliessend bejaht (StRG, 30. Juli 2019, 1 ST.2018.128, bestätigt durch VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00087 und BGr, 9. März 2020, 2C_93/2020; vgl. auch StRG, 14. Juli 2017, 1 ST.2016.322; VGr, 31. Januar 2018, SB.2017.00104; BGr,

E. 6

Mai 2019, 2C_277/2018; StRG, 22. April 2015, 1 ST.2014.46). cc) Die Steuerbehörden dürfen aus Gründen der Praktikabilität schematische Regelungen aufstellen und aufgrund von Durchschnittserfahrungen oder Wahrscheinlichkeitsmassstäben vereinfachen, sofern die dadurch bewirkte Erleichterung in der Rechtsanwendung nicht durch die Rechtsgleichheit gebotene Differenzierungen allzu sehr strapaziert wird. Nicht zuletzt bei der

Vermögenssteuer, wo die Belastung i.d.R. ohnehin nicht sehr stark ins Gewicht fällt, drängt sich eine schematisierte Lösung auf, welche den Bedürfnissen einer effizienten Verwaltung gerecht wird. Das KS 28 stellt eine schematisierte Lösung dar, welche eine effiziente Verwaltung ermöglicht, der aber gleichzeitig ein gewisser Unschärfbereich eigen ist. Eine Abweichung vom KS 28 ohne ausreichende Gründe würde gegenüber den anderen Steuerpflichtigen in vergleichbaren Vermögensverhältnissen, deren Wertschriften ebenfalls gestützt auf das KS 28 bewertet wurden bzw. werden, zu einer Besserstellung führen, welche mit dem Rechtgleichheitsgebot nicht vereinbar wäre (VGr, 26. August 2020, SB.2020.00024, E. 2.4.2 f.). Vom KS 28 ist nach der Rechtsprechung deshalb ganz ausnahmsweise nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswerts dies gebietet oder dies mit Rücksicht auf die Besonderheiten des Einzelfalls notwendig ist (VGr, 26. August 2020, SB.2020.00024; BGr, 30. Juni 2014, 2C_1168/2013 und 2C_1169/2013, E.3.6; BGr, 18. September 2013, 2C_309/2013 und 2C_310/2013, E. 3.6; BGr, 15. April 2010, 2C_503/2009, E. 3.3; StE 1999 B 52.41 Nr. 2; im Ergebnis ebenso das Bundesgericht in StE 1997 B 22.2 Nr. 13). Praxisgemäss ist der Sachverhalt, der eine vom KS 28 abweichende Beurteilung erheischt, vom Steuerpflichtigen zu substantiieren und zu beweisen, da die Bewertung aufgrund des KS 28 (= Mittel aus dem gewichteten Ertrags- und 2 ST.2023.53

- 9 - Substanzwert des Unternehmens) für die zutreffende Vermutung streitet, sie gebe den Verkehrswert richtig wieder, sodass der vom Fiskus für diesen Wert zu leistende Nachweis als erbracht gilt und es am Steuerpflichtigen liegt, den Gegenbeweis anzutreten (VGr, 1. Februar 2017, SB.2016.00053, E. 4.3; vgl. auch u.a. StRG 22. April 2015, 1 ST.2014.46; E. 3.a/bb; StRG, 29. Mai 2015, 1 ST.2015.43, E. 1c am Ende; StRG, 18. Februar 2020, 2 ST.2017.257, E. 1.a/dd). c) Der Unternehmenswert von Handels-, Industrie- und Dienstleistungsunternehmen ergibt sich gemäss Rz 34 des KS 28 aus der zweimaligen Gewichtung des Ertragswerts und der einmaligen Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten. Diese Art der Bewertung wird auch "Praktikermethode" genannt. Die Jahresrechnungen der zu bewertenden Gesellschaft bilden die Grundlage für die Bestimmung des Ertragswerts, wobei für die Berechnung zwei Modelle zur Verfügung stehen: Entweder wird (Modell 1) auf die Geschäftsjahre (n) und (n-1), unter doppelter Gewichtung des Geschäftsjahrs (n), oder (Modell 2) auf die Geschäftsjahre (n), (n-1) und (n-2), unter je einfacher Gewichtung, abgestellt (Rz 7 Abs. 1 und Rz 8 Abs. 2 des KS 28). Als Ertragswert ist der kapitalisierte, allenfalls um Aufrechnungen und Abzüge korrigierte Reingewinn der massgebenden Geschäftsjahre heranzuziehen (Rz

E. 8

Abs. 1 und Rz 9 des KS 28). Die Jahresrechnung (n) ist die Grundlage zur Bestimmung des Substanzwertes der zu bewertenden Gesellschaft (Rz 11 Abs. 1 des KS 28). 2. a) Die Steuerbehörden sind bei der Bewertung der operativ tätigen C AG den Vorgaben des KS 28 gefolgt (Praktikermethode; zweimalige Gewichtung des Ertragswerts, einmalige Gewichtung des Substanzwerts). Der Ertragswert wurde nicht ausnahmsweise einmal gewichtet, wie das für Einmann-Aktiengesellschaften ausnahmsweise vorgesehen ist, weil die C AG neben dem Pflichtigen noch weitere für das operative Geschäft wesentliche Mitarbeiter beschäftigt. Voraussetzung für die bloss einfache Gewichtung des Ertragswerts ist nämlich, dass die Wertschöpfung allein vom Allein- oder Mehrheitsaktionär erzielt und mit Ausnahme von wenigen Hilfskräften für die Administration und Logistik kein weiteres Personal beschäftigt wird (Kommentar S. 10.

oben). Sodann treffen keine der in Rz. 9 Abs. 2a des KS 28 erwähnten ausserordentliche Ereignisse auf den vorliegenden Sachverhalt zu (Kapitalgewinne, Auflösung von 2 ST.2023.53

- 10 - Reserven oder gewisse Rückstellungen), die eine Gewinnkorrektur ermöglichen könnten. Das (rechnerische) Ergebnis, welches durch die Anwendung des KS 28 resultiert, wird vom Pflichtigen im Übrigen nicht in Frage gestellt. Das kantonale Steueramt hat den Wert der C AG im Einschätzungs- und Einspracheentscheid beim steuerbaren Vermögen des Pflichtigen damit in der richtigen Höhe berücksichtigt. b) aa) Wie gesehen endet damit die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden ohne Weiteres, und es liegt am Pflichtigen, ein anderes Ergebnis herzuleiten und mit Beweisen sowie detaillierten Sachverhaltsdarstellungen und fundierten Verweisen auf Literatur und Rechtsprechung zu untermauern. Dass der Pflichtige auf dem freien Markt für sein Dienstleistungsunternehmen unter Umständen für den Preis, den das KS 28 vorgibt, keine Käufer finden könnte, ist durchaus möglich. Die Akquisition von Neukunden obliegt in der C AG einzig ihm, der als Sohn nicht zuletzt von der Bekanntheit des durch seinen Vater vor Jahrzehnten aufgebauten Dienstleistungsunternehmens G & Co. und der im Jahr 2012 verkauften Unternehmung J AG (die frühere K AG) profitieren kann. Im resultierenden Preis wäre auch die Tatsache gespiegelt, dass der Geschäftsgang der C AG aus Sicht des Markts sehr stark durch die Einflussnahme, die persönlichen Beziehungen, das umfassende Know How, die Marktkenntnis und die engagierte Mitarbeit des Eigentümers geprägt ist. Ohne eine klar formulierte (indes wohl entsprechend stark kaufpreistreibende) Klausel, welche eine langjährige Bindung und ein ebenso langjähriges volles Engagement des jetzigen in Personalunion vereinten Eigentümers und Geschäftsführers (CEO) garantierte, erwiese sich das Kaufobjekt für den durchschnittlichen Investor zum Wert, den das KS 28 als massgeblich vorgibt, möglicherweise als uninteressant. Auch wenn die Argumente des Pflichtigen zuträfen, käme diesem "objektiven" Marktpreis nach der weiter oben ausführlich zitierten Gerichtspraxis mit Blick auf den Grundsatz der Rechtsgleichheit, dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens und auf das im Steuerrecht geltende "arm's length"-Prinzip im Rahmen der Vermögensbesteuerung keine Bedeutung zu (so auch BGr, 27. August 2020, 2C_866/2019, E. 6.2.2.). Die vom Pflichtigen beantragte Erhebung von Preisen, die in den letzten zwei bis fünf Jahren bei Verkauf von ähnlichen Dienstleistungsunternehmen erzielt wurden, läuft damit ins Leere. bb) Steht ein niedriger potentieller Verkaufspreis für die stark personenbezogene C AG im Raum, wäre in einem allerersten Schritt zu untersuchen, ob der Lohn aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, der sich der Pflichtige bezahlt, seiner Stellung als auf 2 ST.2023.53

- 11 - dem Markt mit ähnlichen Unternehmen bestens vernetzten CEO eines florierenden Dienstleistungsunternehmens mit je nach Auftragslage stark schwankenden Gewinnen gerecht wird. Solange dieser Lohn nicht durch Bestellung einer sachverständigen Person auf seine Drittkonformität überprüft worden ist, kann und darf das Resultat, welches sich aus der Anwendung des KS 28 ergibt, von vornherein nicht korrigiert werden. Die allenfalls gebotene Korrektur wäre im Übrigen unter Umständen gar nicht im Interesse des Pflichtigen, denn die steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Folgen wären bei einer Anhebung des Lohns vermutlich viel gravierender als die Steuerersparnis im Bereich der Vermögenssteuer durch Einsetzung des unabhängig festzustellenden objektiv richtigen Verkehrswerts der Aktien. Die Diskrepanz ist vorliegend nicht derart augenscheinlich, als dass sich eine Untersuchung auf Stufe Steuerrekursgericht für die

Steuerperiode 2019 aufdrängt. Bei einer seriösen Unternehmensbewertung stünde an allererster Stelle die sorgfältige Überprüfung der Angemessenheit (Drittvergleichskonformität) des Unternehmerlohns und des Geschäftsaufwands. Diese beiden Faktoren sind direkt voneinander abhängig. Es bleibt dem kantonalen Steueramt überlassen, den Sachverhalt allenfalls in den Folgeperioden beim Pflichtigen und der C AG gründlich zu untersuchen und falls nötig die gebotenen Aufrechnungen vorzunehmen, unter entsprechender Senkung des Vermögenssteuerwerts der Aktien beim Pflichtigen auf einen reduzierten Verkehrswert (entweder nach KS 28 oder bei Vorliegen eines unabhängigen Gutachtens auf den gut- acherlich festgestellten wahren Verkehrswert gemäss § 39 Abs. 1 StG). 3. Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen, und es bleibt bei der durch das kantonale Steueramt vorgenommenen Bewertung gemäss KS 28. Die Kosten sind aus- gangsgemäss dem Pflichtigen aufzuerlegen, und es steht ihm keine Parteientschädi- gung zu (§ 151 StG und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegege- setzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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