

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00038 vom 30. September 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-09-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00038

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00038 du 30 septembre 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00038 del 30 settembre 2009

Regeste

Direkte Bundessteuer 2005 | Aktien im Privat- oder Geschäftsvermögen; massgebender Aktienwert: Die Pflichtige hat im Rahmen eines Erbgangs Aktien an einer vom Erblasser als Alleinaktionär gehaltenen Gesellschaft erworben, welche sie später veräussert hat. Das kantonale Steueramt geht von Geschäftsvermögen aus und hat die Differenz zwischen Nominalwert der Aktien und dem Veräusserungspreis besteuert. Zunächst stellt sich die Frage, ob die Aktien an der Gesellschaft im Geschäfts- oder Privatvermögen des Erblassers gehalten wurden. Aus dem vom Erblasser und seinen Gesellschaften ausgeübten Tätigkeiten und deren engen Verhältnis zueinander muss gefolgert werden, dass sie in einer so engen Beziehung zueinander gestanden sind, dass der Erblasser als deren Inhaber einen massgeblichen Einfluss auf sie hatte und sie im Gesamtgefüge seiner Geschäftstätigkeit nach seinem Willen einsetzen konnte, um das Geschäftsergebnis aller Gesellschaften zu verbessern. Deshalb sind die Aktien dem Geschäftsvermögen des Erblassers zuzuordnen (E. 2.2). Sodann darf nur die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Überführungswert besteuert werden. Zwar obliegt es der Pflichtigen, den Überführungswert (als steuermindernde Tatsache) nachzuweisen, die Vorinstanz hat jedoch in willkürlicher Weise für die Berechnung auf einen früheren als den Zeitpunkt, in welchem der Erblasser als selbständig Erwerbender qualifiziert wurde, abgestellt. Die Rekurskommission hat in einem zweiten Rechtsgang auf den Zeitpunkt, in welchem die selbständige Erwerbstätigkeit begründet wurde, abzustellen, wobei die Pflichtige neue Beweismittel hinsichtlich des Überführungswerts in jenem Zeitpunkt beibringen kann (E. 2.4). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Es ist unbestritten, dass die Beteiligung an der E AG, sofern sie Geschäftsvermögen von C gewesen ist, diesen Charakter auch nach dem Erbgang solange beibehält, bis sie entweder veräussert oder ins Privatvermögen überführt wird. Streitig ist, ob die Beteiligung an der E AG dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen von C zuzuordnen ist.

E. 2.1

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Ist diese Zuordnung zu Privat- oder Geschäftsvermögen nicht von vornherein klar, so ist bei den vorzunehmenden Abgrenzungen dieser so genannten alternativen Wirtschaftsgüter unter Würdigung der gesamten Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall vorab auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Aktivums, also auf seine Zweckbestimmung, abzustellen (vgl. RB 2003 Nr. 83; RB 1999 Nr. 137). Bei

Beteiligungsrechten liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann Geschäftsvermögen vor, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht. Eine solche ist insbesondere anzunehmen, wenn die Beteiligung für Geschäftszwecke erworben wurde oder sie dem Inhaber einen massgeblichen Einfluss auf eine Gesellschaft verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligungsrechte konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern bzw. einen entsprechenden Willen aufweist, seine Beteiligungsrechte für die Verbesserung des wirtschaftlichen Gewinns seines Unternehmens auszunutzen (BGr, 9. April 2001, StE 2001 B 23.2 Nr. 23; RB 1999 Nr. 137; vgl. auch Marco Duss/Marco Greter/Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich etc. 2004, 39 f.). Nicht erforderlich für die Zurechnung zum Geschäftsvermögen ist laut Bundesgericht eine Mehrheitsbeteiligung (BGr, 22. April 2005, 2A.547/2004, E. 2.3, www.bger.ch). Bei alledem hat das Bundesgericht allerdings festgehalten, beim Fehlen einer selbständigen Erwerbstätigkeit bildeten Beteiligungsrechte zwingend Privatvermögen (BGr, 29. Mai 2000, NStP 54 [2000] 95 f.).

E. 2.2

Vorliegend ist zu prüfen, ob zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit von C als Liegenschaftenhändler und der E AG eine enge wirtschaftliche Beziehung bestanden hat.

E. 2.2.1

Die Vorinstanz ist mit dem Beschwerdegegner davon ausgegangen, dass zwischen der Tätigkeit der D AG, der selbständigen Erwerbstätigkeit von C als Liegenschaftenhändler und der Geschäftstätigkeit der E AG mannigfaltige Verknüpfungen bestanden hätten und sie miteinander verschiedene Geschäfte eingegangen seien, welche auf enge Beziehung zwischen den verschiedenen geschäftlichen Aktivitäten des C schliessen lassen würden. Die Geschäftstätigkeit, die aus Liegenschaftshandel, Baumeistertätigkeit und Liegenschaftsverwaltung bestehe, stelle eine Einheit dar. Deshalb sei davon auszugehen, dass die E AG die geschäftliche Tätigkeit von C als Einzelunternehmer sinnvoll ergänzt und ihm erlaubt habe, seine ursprüngliche Tätigkeit auszudehnen bzw. seine anderen Unternehmen ausreichend auszulasten.

E. 2.2.2

Unbestrittenermassen haben die D AG, C als Einzelunternehmer und die E AG untereinander die folgenden Geschäfte abgewickelt: Die E AG hat am 26. Oktober 1972 das Mehrfamilienhaus an der H-Strasse 01, Zürich-I (Stockwerkbegründung von 11 Einheiten am 2. Dezember 1993), am 30. November 1972 das Wohnhaus an der J-Strasse 02, Zürich-K (nun Geschäftshaus), am 18. Juli 1979 sowie am 7. Februar 1980 Baulandparzellen mit Abbruchobjekten an der L-Strasse 03, Zürich-M (Erstellung eines Wohn- und Geschäftshauses) und am 28. Juli 1994 das Wohnhaus an der N-Strasse 04, Zürich-O erworben. Der letzte Immobilienkauf wurde unter anderem durch ein Darlehen der D AG finanziert. Alle Liegenschaften wurden nach ihrem Erwerb durch die D AG umgebaut oder saniert. Dass die Leistungen der D AG zu Marktkonditionen erbracht wurden, ist dabei unerheblich, weil sie durch die Bauaufträge Erträge generieren konnte, zumal die E AG darauf geachtet hat, die Bauaufträge durch die D AG durchführen zu

lassen. Insofern wurde die E AG dazu eingesetzt, das Geschäftsergebnis D AG zu verbessern. Zudem ist davon auszugehen, dass C sein eigenes Fachwissen und Marktkenntnisse als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler für den Erwerb der erwähnten Liegenschaften für die E AG eingesetzt hat. Ferner hat die D AG ein von ihr selbst genutztes Bürogebäude an die E AG verkauft, die es sodann an Ersterer vermietet hat. Am 18. Dezember 1992 hat die E AG ein Baurecht auf einem Grundstück an der P-Strasse in Q, das C gehört hat, begründet. Der Baurechtszins ist jeweils an den Baurechtsgeber C geflossen. Im selben Jahr hat die E AG zugunsten von C die Aufwendungen für die beabsichtigte Überbauung in Q übernommen. Der D AG wurde sodann im Jahr 1993 eine Vermittlungsprovision bezahlt. Ausserdem hat die E AG C nebst einer Dividende auch ein bedeutendes Salär ausbezahlt. Aus alledem geht hervor, dass C seine Geschäftstätigkeit grundsätzlich so aufgeteilt hat, dass die E AG die Immobilienverwaltung übernahm, die D AG die Baumeistertätigkeiten ausführte und der Einzelunternehmer C als Liegenschaftenhändler tätig war. Die von diesen Gesellschaften und von C ausgeübten Tätigkeiten letztlich in einem engen Verhältnis zueinander, auch wenn sie sich teilweise überschneiden, und stehen daher in einem engen Verhältnis zueinander. Deshalb gilt, dass diese Tätigkeiten eine Trennlinie gezogen werden könnte, sie doch in einer so engen Beziehung zueinander standen, dass C als deren Inhaber einen massgeblichen Einfluss auf die Gesellschaften hatte und er sie in seinem Gesamtgefüge der Immobilientätigkeit nach seinem Willen so einsetzen konnte, um das Geschäftsergebnis aller Gesellschaften zu verbessern. Ausserdem konnte C mit der E AG wie auch mit der D AG sein Geschäftsfeld risikodiversifiziert ausdehnen. Aus dem Gesagten folgt daher, dass die Beteiligung an der E AG aufgrund der dargelegten engen wirtschaftlichen Beziehung ebenfalls dem Geschäftsvermögen von C zuzuordnen ist.

E. 2.3

Die Pflichtige beruft sich darauf, in ihrem Vertrauen in eine behördliche Auskunft geschützt zu werden. Sie habe bei der Veräusserung der Aktien der E AG auf das Schreiben des kantonalen Steueramts vom 26. Februar 2001 vertraut, worin nicht erwähnt worden sei, dass auch die Aktien an der E AG Geschäftsvermögen darstellten.

E. 2.3.1

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes fliesst aus dem in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 statuierten Prinzip von Treu und Glauben. Durch diesen wird das berechnete Vertrauen der Privaten in ein bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt (BGE 130 I 26 E. 8.1).

E. 2.3.2

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes ist vorliegend nicht verletzt. Das Schreiben des kantonalen Steueramts äussert sich nur zur Qualifikation der Liegenschaften, welche in unmittelbarem Besitz von C gewesen sind. Es nimmt jedoch nicht einmal ansatzweise Stellung zur steuerlichen Behandlung der Beteiligungen – weder zu der Beteiligung an der D AG noch zu derjenigen an der E AG –, die C zusätzlich zu seinen Liegenschaften besass. Indem das kantonale Steueramt nur Ausführungen zur steuerlichen Behandlung der Liegenschaften (Aufteilung der Liegenschaften zum Privat- und Geschäftsvermögen), die im direkten Eigentum von C waren, machte, kann mangels eines weiteren vertrauensbegründenden Verhaltens des kantonalen Steueramts nicht geschlossen werden, dass das übrige Vermögen steuerlich dem Privatvermögen zuzuordnen sei.

E. 2.4

Sodann beantragt die Pflichtige, nur für die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Wert im Zeitpunkt der Überführung der Aktien ins Geschäftsvermögen besteuert zu werden.

E. 2.4.1

Das Bundesgericht hat in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass der Gewinn eines Liegenschaftenhändlers, der durch den Wertzuwachs einer im Geschäftsvermögen gehaltenen Beteiligung erzielt wurde, nur insoweit mit der Einkommenssteuer erfasst werden dürfe, als dieser Wertzuwachs in den Zeitraum nach dem Zeitpunkt der Aufnahme der Erwerbstätigkeit bzw. des Liegenschaftenshandels falle (BGr, 2. Juli 2008, 2C_598/2007, E. 4.3 mit Hinweisen; BGr, 13. April 2005, 2A.433/2004, E. 3.2, www.bger.ch).

E. 2.4.2

Als steuermindernde Tatsache ist der die Anlagekosten übersteigende Überführungswert einer Beteiligung vom Privat- ins Geschäftsvermögen vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (vgl. RB 1987 Nr. 35; RB 1980 Nr. 69; Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 132 DBG N. 40 ff. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlauben (RB 1992 Nr. 32). Erfüllt der Steuerpflichtige diese Anforderungen nicht, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (vgl. RB 1980 Nr. 72). Nur soweit ihm Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zumutbar sind, kann er sich, hinreichende Schätzungsgrundlagen vorausgesetzt, auch auf Schätzungen berufen (vgl. RB 1987 Nr. 35). Die Pflichtige trifft infolgedessen die Beweislast für den Wert der Beteiligung im Zeitpunkt ihres Übergangs in das Geschäftsvermögen von C, da sie geltend macht, dass die Beteiligung an der E AG seit der Gründung bis zur Überführung ins Geschäftsvermögen einen Wertzuwachs erfahren habe, der steuermindernd berücksichtigt werden müsse. Deshalb wäre sie gehalten gewesen, die erforderlichen Unterlagen (wie z.B. Bilanzen aus den entsprechenden Geschäftsjahren) einzureichen, um den Überführungswert der E AG im Zeitpunkt der Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen zu belegen. Sind allerdings keine Unterlagen verfügbar, welche den genauen Wert der Aktien im Zeitpunkt der Überführung zu belegen vermögen, hätte die Pflichtige immerhin Angaben machen müssen, welche eine Schätzung des Überführungswerts ermöglicht hätte.

E. 2.4.3

Die Rekurskommission führt aus, dass der Umstand, dass C erst zu einem späteren Zeitpunkt als dem Beginn der Geschäftstätigkeit der E AG in steuerlicher Hinsicht als Liegenschaftenhändler qualifiziert worden sei, wegen der langen zeitlichen Differenz zwischen Erwerb und Veräusserung einer Liegenschaft beim Liegenschaftenshandel keine Rolle spiele. Die Vorinstanz geht damit stillschweigend davon aus, dass nicht derjenige

Zeitpunkt massgebend sei, in welchem C steuerlich als selbständig Erwerbender qualifiziert worden sei, sondern dass die Aktien bereits im Gründungszeitpunkt der Gesellschaft dem Geschäftsvermögen zugeordnet werden müssten. Angesichts dessen, dass C unbestrittenermassen erst im Jahr 1979 als selbständiger Liegenschaftenhändler besteuert wurde, ist das Abstellen der Rekurskommission auf einen früheren Zeitpunkt willkürlich. Es ist von einer natürlichen Vermutung auszugehen, dass die Beteiligung an der E AG frühestens in jenem Zeitpunkt in das Geschäftsvermögen von C überführt wurde, in welchem dieser als selbständig Erwerbender qualifiziert wurde. Die Rekurskommission muss daher in einem zweiten Rechtsgang frühestens auf den Wert der Beteiligung, den diese im Jahr 1979 gehabt hätte, abstellen und den seither eingetretenen Wertzuwachs besteuern. Die Pflichtige hat der Vorinstanz die hierfür notwendigen Unterlagen einzureichen (E. 2.4.2). Erst wenn sich der damals massgebende Überführungswert auch nicht anhand der von der Pflichtigen einzureichenden Unterlagen belegen bzw. schätzen lässt, darf die Vorinstanz mangels anderweitiger Anhaltspunkte subsidiär auf die Anlagekosten abstellen. Damit ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die Sache ist zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Rekurskommission II zurückzuweisen.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht dem Beschwerdeführer keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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