

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00077 vom 31. Mai 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-05-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00077

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00077 du 31 mai 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00077 del 31 maggio 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2012 Direkte Bundessteuer 2012 | Transponierung; gemeinsame Übertragung. (vereinigte Verfahren SB.2016.00077 und SB.2016.00078) Voraussetzungen der Transponierung (E. 2.1) und Beweislastverteilung im Steuerrecht (E. 2.2). Nicht bereits die Übertragung von Call-Optionen erfüllt den Tatbestand der Transponierung, sondern erst die Beteiligungsübertragung bei der Ausübung. Dabei sind die subjektiven Beweggründe unbeachtlich, die zur Beteiligungsübertragung geführt haben (E. 3.2). Eine Transponierung liegt auch vor, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen, sofern dabei mindestens 5 % der Kapitalanteile übertragen werden. Im vorliegenden Fall sind die Anteile von einer Erbengemeinschaft in Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung übertragen worden, was auf ein bewusstes Zusammenwirken der Erben schliessen lässt. Damit liegt eine gemeinsame Übertragung vor (E. 3.3).
Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2016.00077 SB.2016.00078 Urteil der 2. Kammer vom 31. Mai 2017
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eigenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012/Direkte Bundessteuer 2012, hat sich ergeben: I. A. A ist zusammen mit seinen beiden Schwestern Erbe seines am 13. Mai 2012 verstorbenen Vaters. Weiter ist er Eigentümer von 51 % der Aktien der D AG, während sich die anderen Anteile zu gleichen Teilen im Besitz seiner Schwestern befinden. Durch Ausübung einer Call-Option per 8. Oktober 2012 erwarb die D AG von der Erbengemeinschaft 409 Namenaktien der F AG, was 5,244 % des Aktienkapitals der F AG entspricht. Der Ausübungspreis für das gesamte Paket wurde auf Fr. ... festgesetzt. Der Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag vom 3. Juli 2015 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012 bzw. direkte Bundessteuer 2012 für A und seine Ehefrau B sah vor, die Differenz zwischen dem Verkaufserlös für die Aktien der F AG und deren Nennwert als Vermögensertrag zu besteuern, was entsprechend A's Anteil von 51 % an der D AG eine einkommensseitige Aufrechnung von Fr. ... ergab. Die Aufrechnung wurde damit begründet, dass mit der Transaktion eine Transponierung vorgenommen worden sei. A und B lehnten die Vorschläge am 26. August 2015 ab. Am 31. August 2015 wurden A und B für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ..., davon Fr. ... Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen,

zum Satz von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... zum Satz von Fr. ... eingeschätzt sowie für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Dabei wurde an der Aufrechnung gemäss Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag festgehalten. B. Am 9. Dezember 2015 wurden die Einsprachen der Pflichtigen teilweise gutgeheissen und die Besteuerung auf einen Drittel des Transponierungsertrags reduziert; im Übrigen wurden die Einsprachen abgewiesen. Dementsprechend wurden die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ..., davon Fr. ... Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen, zum Satz von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... zum Satz von Fr. ... eingeschätzt sowie für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. II. Mit Entscheid vom 30. Juni 2016 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs und die Beschwerde der Pflichtigen ab. III. Mit Beschwerde vom 12. August 2016 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei aufzuheben und das steuerbare sowie das satzbestimmende Einkommen sei um den Ertrag aus Transponierung zu reduzieren. Die Pflichtigen seien für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ..., davon Fr. ... Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen, zum Satz von Fr. ... einzuschätzen und für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu veranlagern. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführer, soweit auf die Beschwerde einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Verfahren SB.2016.00077 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012 sowie das Verfahren SB.2016.00078 betreffend direkte Bundessteuer 2012 betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sich eine Vereinigung rechtfertigt. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147). Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (vgl. BGE 131 II 548 E. 2.5). 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw.

vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 und § 160 StG bzw. Art. 147 und Art. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

E. 2.1

Die Vorinstanz hat die rechtlichen Grundlagen vollständig und zutreffend angeführt, worauf zu verweisen ist. Demgemäss unterliegen nach § 20 Abs. 1 StG bzw. nach Art. 20 Abs. 1 DBG die Erträge aus beweglichem Vermögen der Einkommenssteuer. Als Vermögensertrag im Sinn von § 20 Abs. 1 StG bzw. Art. 20 Abs. 1 DBG gilt auch der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5 % am Grundkapital einer Kapitalgesellschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder juristischen Person, an welcher der Veräusserer oder Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50 % am Kapital beteiligt ist, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung den Nennwert der übertragenen Beteiligung übersteigt; dies gilt sinngemäss auch, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen (sog. Transponierung; § 20a Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG).

E. 2.2

Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinn von § 20 Abs. 1 StG bzw. Art. 20 Abs. 1 DBG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen (RB 1987 Nr. 35). Ist der von der Behörde angenommene Sachverhalt aufgrund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich, rechtfertigt es sich, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überbinden (RB 1984 Nr. 28 = StE 1984 B 11.1 Nr. 2; BGr, 8. Februar 1991, ASA 60 [1991/92], S. 408 m.H.). Dieser setzt eine spätestens in der Rekurschrift zu liefernde substantiierte Sachdarstellung voraus (RB 1987 Nr. 35). Im Übrigen haben sich die Behörden bei der Sachverhaltsfeststellung vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung leiten zu lassen. Sie dürfen und müssen aufgrund ihrer frei gebildeten Überzeugung ohne Bindung an formale Beweisregeln darüber befinden, ob eine Tatsache als verwirklicht oder nicht verwirklicht zu betrachten ist. Diese Überzeugung bildet sich unter Berücksichtigung aller durch die Untersuchung und Beweiserhebung zutage getretenen Umstände aufgrund der Erfahrung. Sie braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn sie von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. A., Basel 2017, Art. 46 N. 22).

E. 3.1

Am 8. Dezember 2003 schlossen der Vater des Pflichtigen und die H GmbH sowie deren Eigentümer, der Pflichtige, einen Kauf- und Optionsvertrag ab, welcher der H GmbH das

Recht einräumte, mittels Call-Option eine bestimmte Anzahl Aktien der F AG zu erwerben. Wie das Steuerrekursgericht zu Recht bemerkte, lag der Vertrag nicht bei den vorinstanzlichen Akten. In der Rekurs- und Beschwerdeschrift an das Steuerrekursgericht wird er zwar als Beilage 8 genannt, eingereicht wurde allerdings ein anderes Dokument. Ob der mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht nunmehr eingereichte Vertrag als echtes oder als unechtes Novum zu qualifizieren ist, kann dahingestellt bleiben, da dessen Berücksichtigung nichts am Ergebnis zu ändern vermöchte. Nach einem Spaltungsplan vom 27. Juni 2005 wurde die D AG durch Abspaltung von der H GmbH gegründet. Am 14. November 2005 wurde ein Abtretungs- und Schuldübernahmevertrag unterzeichnet, wonach sämtliche Rechte und Pflichten der H GmbH, darunter auch die Rechte und Pflichten aus dem am 8. Dezember 2003 unterzeichneten Kauf- und Optionsvertrag, auf die D AG übergingen. Am 8. Oktober 2012 übte die D AG die Call-Option Nr. 01 über 409 Namenaktien aus und erwarb damit von der Erbengemeinschaft unbestrittenermassen 5,244 % des Aktienkapitals der F AG. Der Ausübungspreis von Fr. ... wurde dadurch getilgt, dass in diesem Umfang ein nicht zu verzinsendes Darlehen gegenüber der Erbengemeinschaft gewährt wurde. Unbestritten ist, dass die D AG zu 51 % dem Pflichtigen und im Übrigen zu gleichen Teilen seinen Schwestern gehört. Umstritten ist jedoch, nach welchem Zeitpunkt zu beurteilen ist, ob eine Transponierung vorliegt oder nicht, sowie ob eine gemeinsame Vornahme der Übertragung durch mehrere Beteiligte i.S.v. § 20a Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG vorlag.

E. 3.2

Call-Optionen stellen lediglich eine Anwartschaft auf eine Beteiligung dar, weshalb deren Einräumung bzw. Übertragung von § 20a Abs. 1 StG bzw. Art. 20a Abs. 1 DBG nicht erfasst ist (Markus Reich/Andreas Helbing/Fabian Duss, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 20a N. 91). Somit war im Dezember 2003 die Voraussetzung der Übertragung einer Beteiligung und damit der Tatbestand der Transponierung im Sinn von § 20a Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG von vornherein nicht erfüllt. Ob die weiteren Voraussetzungen der Transponierung zu diesem Zeitpunkt gegeben gewesen wären, braucht daher nicht geprüft zu werden. Hingegen lag die Voraussetzung der Übertragung einer Beteiligung im Zeitpunkt der Ausübung der Call-Optionen per 8. Oktober 2012 objektiv betrachtet vor, da alsdann eine Beteiligung effektiv übertragen wurde. Mit der gesetzlichen Normierung sind die Voraussetzungen der Transponierung verobjektiviert worden. Die subjektiven Beweggründe, die einen Anteilsinhaber zur Vornahme einer Transponierung veranlassen, sind unerheblich. Eine Transponierung kann deshalb auch dann vorliegen, wenn sich die Voraussetzungen der Transponierung im Rahmen der Erfüllung von vertraglichen Verpflichtungen (z. B. aus einem Aktionärsbindungsvertrag) ergeben (vgl. BGr, 17. Januar 2005, 2A.234/2004, E. 4.3; Reich/Helbing/Duss, a.a.O., Art. 20a N. 84). Massgebend ist, dass bei der Übertragung von Beteiligungsrechten aus dem Privatvermögen ins Geschäftsvermögen ein Wechsel des Besteuerungssystems stattfindet. Sinn und Zweck der Norm ist die steuerliche Erfassung der latenten Steuerlast auf den noch nicht ausgeschütteten Reserven der Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte veräussert werden, da diese mit der Veräusserung untergehen (Reich/Helbing/Duss, a.a.O., Art. 20a N. 3; Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II], BBl 2005 4733, 4803). Im vorliegenden Fall fand per 8. Oktober 2012 ein solcher Systemwechsel statt. Dass die

Erbengemeinschaft dabei in Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung gehandelt habe, die Ausübung der Call-Option nicht habe verhindern können und keine Verfügungsmacht über die Aktien der F AG gehabt habe, vermag nichts daran zu ändern, dass der Tatbestand von § 20a Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG am 8. Oktober 2012 erfüllt war. Die Besteuerung als Beteiligungsertrag infolge einer Transponierung ist eine direkte Folge der Vermögensumstrukturierung als solcher, ohne dass es auf die Gründe dafür ankäme.

E. 3.3

Wie erwähnt (vgl. E. 2.1), greift die Besteuerung zufolge Transponierung sinngemäss auch dann, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen. Demnach können auch Anteilsinhaber mit Beteiligungen von weniger als 5 % davon betroffen sein, wenn sie mit anderen Beteiligten zusammenwirken und dabei insgesamt mindestens 5 % der Kapitalanteile übertragen werden (Stefan Oesterhelt/Pascal Taddei, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Riedweg/Stefan Oesterhelt [Hrsg.], Umstrukturierungen, Basel 2016, § 3 N. 279). In Bezug auf die indirekte Teilliquidation hält das Kreisschreiben Nr. 14 der ESTV vom 6. November 2007 fest, dass eine gemeinsame Willensbildung vorliegen müsse (Ziff. 4.2). Die Anforderungen an eine gemeinsame Übertragung können insbesondere dann erfüllt sein, wenn die Anteilsrechte im gemeinschaftlichen Eigentum (Gesamt- oder Miteigentum) stehen. Denn die gesetzlichen Einstimmigkeitserfordernisse (Art. 648 Abs. 2 bzw. Art. 653 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]) implizieren hier regelmässig das geforderte koordinierte Verhalten (vgl. Reich/Helbing/Duss, a.a.O., Art. 20a N. 30). Die Transponierung ist im vorliegenden Fall die Konsequenz der Erfüllung von vertraglichen Verpflichtungen aus dem Kauf- und Optionsvertrag vom 8. Dezember 2003 (E. 3.2). Dabei handelte es sich um ein einziges Verpflichtungsgeschäft, das den Vater des Pflichtigen verpflichtete, bei Ausübung der Call-Option 5,244 % der Aktien der F AG auf die D AG zu übertragen. Diese ungeteilte Verpflichtung ging durch Universalsukzession auf die Erbengemeinschaft über (Art. 560 Abs. 1 ZGB). Nach Ausübung der Call-Option wurden die Aktien durch ein einziges Verfügungsgeschäft übertragen. Wie die Vorinstanz zu Recht festhielt, ist in dieser gemeinsamen Vornahme eines einzigen Verfügungsgeschäfts, auch wenn es durch den Willensvollstrecker veranlasst wurde, ein koordiniertes Vorgehen zu erblicken. Wenn die Pflichtigen nun behaupten, es habe keine gemeinsame Willensbildung in Bezug auf den Verkauf von 5,244 % der Aktien der F AG stattgefunden und die Schwestern des Pflichtigen hätten sich gegen die Übertragung nicht zur Wehr setzen können, so ist einerseits zu bemerken, dass das Vorliegen eines entsprechenden Verpflichtungsgeschäfts die Willensbildungsfreiheit der verpflichteten Vertragspartei bezüglich des Verfügungsgeschäfts naturgemäss einschränkt (was aber eine Transponierung nicht ausschliesst, vgl. E. 3.2) und dass die berechtigte Vertragspartei ihren Anspruch aus einem gültigen Verpflichtungsgeschäft grundsätzlich gegen den Willen der anderen Vertragspartei geltend machen kann. Andererseits akzeptierte die Erbengemeinschaft als Verkäuferin anstelle einer Geldzahlung die vollständige Umwandlung in eine nicht zu verzinsende Darlehensforderung gegenüber der D AG, in Abänderung von § 6 des Kauf- und Optionsvertrags vom 8. Dezember 2003. Dass der bestehende Freiraum hinsichtlich der Art der Kaufpreistilgung auf diese Weise ausgenutzt wurde, lässt ein bewusstes Zusammenwirken und eine aktive Willensbildung innerhalb der Erbengemeinschaft beim Verfügungsgeschäft als sehr wahrscheinlich erscheinen. Denn jedes Rechtsgeschäft, d.h. auch Verfügungsgeschäfte, erfordert grundsätzlich eine Einigung sämtlicher Erben (Prinzip der Einstimmigkeit; Art. 602 Abs. 2 ZGB). Dass der Willensvollstrecker mit Einräumung

eines Darlehens entgegen dem Willen der Erben oder Erbinen gehandelt oder/und seine Kompetenzen überschritten hätte (vgl. Art. 518 Abs. 2 ZGB), wird nicht geltend gemacht und geht aus den Akten nicht hervor. Während das Verpflichtungsgeschäft (Kauf- und Optionsvertrag vom 8. Dezember 2003) mangels Übertragung einer Beteiligung noch keine Transponierung darstellt – weshalb irrelevant ist, ob die Beteiligten dieses Rechtsgeschäft (d.h. Einräumung einer Call-Option) gemeinsam vornahmen –, sind die Voraussetzungen mit Abschluss des Verfügungsgeschäfts (Vereinbarung zwischen der Erbgemeinschaft und der D AG betreffend Call-Option Nr. 01 über 409 Aktien der F AG) vom 8. Oktober 2012 erfüllt, da alsdann eine Beteiligung von mehr als 5 % durch mehrere Beteiligte gemeinsam übertragen wurde. Nach dem Gesagten sind die Beschwerden vollumfänglich abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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