

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00104 vom 31. Januar 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-01-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00104

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00104 du 31 janvier 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00104 del 31 gennaio 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | [Bewertung des Verkehrswerts nicht kotierter Wertpapiere für die Vermögenssteuer] Die von der Vorinstanz vorgenommene Bewertung der AG unter Einbezug je einmal des Substanz- und des Ertragswerts entspricht der allgemeinen Regelung in der Wegleitung bzw. im Kreisschreiben Nr. 28, die nicht zuletzt mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit auch bei Einmann-AG sowie stark personenbezogenen KMU-Unternehmen zur Anwendung zu gelangen hat (E. 2.3). Vorliegend macht die Pflichtige nicht geltend, dass die Ergebnisse der letzten drei Jahresrechnungen ausserordentliche Erträge im buchhalterischen Sinne bzw. gar erfolgsneutrale Vorgänge im Sinn von § 66 STG enthalten. Sie macht auch nicht substantiiert geltend, weswegen in all diesen drei Steuerjahren die Erfolgsrechnung die tatsächliche Ertragskraft der Gesellschaft nicht abbilde. Offensichtlich war es der AG in allen drei Geschäftsjahren möglich, von der Pflichtigen als "Wertabrechnungszuschläge" bezeichnete zusätzliche Honorare zu erzielen. Die genauen Umstände dieser "Wertabrechnungszuschläge" und insbesondere deren offenbar mit den Klienten vereinbarten weiteren Details sind nicht nachgewiesen und bleiben im Dunkeln. Jedenfalls sind im vorliegenden Fall weder besserer Erkenntnisse noch Besonderheiten ersichtlich, weswegen die vorliegende Bewertung den Verkehrswert richtig darstellt (E. 2.4).
Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00104 Urteil der 2. Kammer vom 31. Januar 2018 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Stefanie Peter. In Sachen A, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011, hat sich ergeben: I. Die von ihrem Ehemann getrenntlebende, 1969 geborene A ist Alleineigentümerin und gemäss eigener Darstellung einzige Angestellte der B AG mit Sitz in Zug. In ihrer Steuererklärung 2011 deklarierte die Pflichtige den Steuerwert der B AG mit Fr. Hiervon abweichend setzte der Steuerkommissär den Vermögenssteuerwert der Aktien der B AG mit insgesamt Fr. ... fest. Er stützte sich dabei auf die Wertschriftenbewertung der Steuerverwaltung des Kantons Zug, gewichtete den Substanzwert einmal, den Ertragswert zweimal und schätzte die Pflichtige für die Steuerperiode 2011 am 10. Oktober 2013 mit einem Einkommen von Fr. ... (davon Ertrag aus qualifizierter Beteiligung Fr. ...) bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 4. November 2016 teilweise gut und setzte das einzig umstrittene steuerbare Vermögen auf

Fr. ... herab. Dabei übernahm es die von der Steuerverwaltung des Kantons Zug vorgenommene Korrektur der Bewertung der Aktien der B AG und gewichtete den Ertragswert neu nur einmal. So ergab sich ein Vermögenssteuerwert der Aktien der B AG von noch Fr. ... II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 14. Juli 2017 ab. III. Mit am 4. September 2017 der Post übergebener Beschwerde beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht die Einschätzung gemäss Deklaration, eventualiter sei die Sache "zur Korrektur, der Gewährung des rechtlichen Gehörs und zur berichtigten Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts" im Zusammenhang mit der Bewertung der B AG an die Vorinstanz zurückzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 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 (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Umstritten ist die Bewertung der 100 Aktien der B AG. Die Pflichtige macht unter Berufung auf die Praxis der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) geltend, die von der Vorinstanz angewandte Methode führe im vorliegenden Einzelfall zu einem sachlich nicht nachvollziehbaren Ergebnis. Eine Ausnahme von dieser Berechnungsweise sei geboten bei erschwerter oder gar nicht möglicher Veräusserbarkeit des Ertragswerts. Dies könne der Fall sein, wenn der Ertrag einer Gesellschaft ausschliesslich oder praktisch ausschliesslich auf der Leistung einer an der Gesellschaft ganz oder mehrheitlich beteiligten Einzelperson (Beteiligung von mehr als 50 %) beruhe. Werde, wie im vorliegenden Fall, die Wertschöpfung vom Alleinaktionär erzielt und werde kein weiteres Personal beschäftigt, sei der Ertragswert aus der Berechnung des Vermögenssteuerwerts zu eliminieren und letztlich einzig auf den Substanzwert abzustellen. Sie könne als Steuerberaterin nur einen Stundensatz verrechnen, der einen Jahresumsatz von ca. Fr. ... ergebe. Weiterer Umsatz könne nur durch "Wertabrechnungszuschläge" erzielt werden, dies stelle einen ausserordentlichen Gewinn dar und sei aus der Bewertung zu eliminieren.

E. 2.2.1

Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 51 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen. Dabei wird das Vermögen gemäss § 39 Abs. 1 StG zum Verkehrswert bewertet. Als Verkehrswert gilt der objektive Marktwert eines Vermögensobjekts. Dieser entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer bzw. ein fernstehender Dritter unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre. Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn ist nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (vgl. BGE 128 I 240 E. 3.2.1; BGr, 22. Juni 2015, 2C_1118/2014, E. 2.1).

E. 2.2.2

Der Verkehrswert nicht kotierter Wertpapiere ist ab 1. Januar 2008 gestützt auf das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) Nr. 28 vom 28. August 2008 (KS Nr. 28) zu ermitteln. Laut KS Nr. 28 (Rz. 41) ergibt sich der Unternehmenswert bei Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften grundsätzlich nach der Mittelwertmethode (Praktikermethode) durch zweimalige Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Substanzwerts. Der Ertragswert ergibt sich aus dem kapitalisierten ausgewiesenen Reingewinn der massgebenden Geschäftsjahre, wobei wahlweise zwei oder drei Geschäftsjahre berücksichtigt werden können (vgl. KS Nr. 28 Rz. 41 ff.). Grundlage für die Bestimmung des Substanzwerts ist die Jahresrechnung unter vollständiger Berücksichtigung der Aktiven und Passiven (vgl. KS Nr. 28 Rz. 17 f.). Im Kommentar der Schweizerischen Steuerkonferenz zum KS Nr. 28 (Rz. 5 ff.) wird darauf hingewiesen, dass in Ausnahmefällen, bei welchen der Ertragswert einer Unternehmung nicht bzw. nur schwer veräusserbar ist, die Bewertung zu modifizieren ist. Ein solcher Ausnahmefall liegt vor, wenn der Ertrag einer Gesellschaft ausschliesslich oder praktisch ausschliesslich auf der Leistung einer an der Gesellschaft ganz oder mehrheitlich beteiligten Einzelperson (Beteiligung > 50 %) beruht. Wird die Wertschöpfung allein vom Mehrheitsbeteiligten erzielt und wird mit Ausnahme von wenigen Hilfskräften für die Administration und Logistik kein weiteres Personal beschäftigt, dann kann die Bewertungsstelle dies auf Antrag der Unternehmung berücksichtigen, indem der Ertragswert und der Substanzwert je einfach gewichtet werden.

E. 2.2.3

Das KS Nr. 28 bildet nicht Bundesrecht, vielmehr handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, welche die Gerichte nicht bindet. Es wendet sich an die rechtsanwendenden Behörden und bezweckt im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere. Es enthält somit verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten, begründet aber keine Rechte und Pflichten (BGr, 12. Juni 2009, 2C_800/2008, E. 5.1). Das Bundesgericht orientiert sich an solchen Kreisschreiben, sofern diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben enthalten (vgl. BGE 139 V 122 E. 3.3; 133 V 587 E. 6.1; 133 II 305, E. 8.1) und es sich um eine eher technische Materie von begrenzter Justiziabilität handelt. Eine solche Konstellation ist in steuerlichen Bewertungsfragen gegeben, weswegen das Bundesgericht in seiner Praxis das KS Nr. 28 jedenfalls im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen regelmässig in seine Erwägungen einbezieht (vgl. BGr, 18. September 2013, 2C_309/2013 und 2C_310/2013, E. 3.5; 24. Juni 2010, 2C_881/2008, E. 2.3; 15. April 2010, 2C_504/2009, E. 3.3).

E. 2.2.4

Das KS Nr. 28 gilt nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da darin die Überlegungen, die für die Preisbildung bei nicht an der Börse kotierten Wertpapieren im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen. Davon ist nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswertbegriffs dies gebietet oder dies mit Rücksicht auf die Besonderheiten des Einzelfalls notwendig ist (vgl. BGr, 30. Juni 2014, 2C_1168/2013 und 2C_1169/2013, E. 3.6; 18. September 2013, 2C_309/2013 und 2C_310/2013, E. 3.6; 15. April 2010, 2C_504/2009, E. 3.3).

E. 2.3

Die von den Vorinstanzen vorgenommene Bewertung der B AG unter Einbezug je einmal des Substanz- und des Ertragswerts entspricht der allgemeinen, schematischen Regelung in der Wegleitung bzw. im KS Nr. 28, die nicht zuletzt mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit auch bei Einmann-Aktiengesellschaften sowie stark personenbezogenen KMU-Unternehmen zur Anwendung zu gelangen hat (StGr BL, 10. August 2012 = BStPra 5/2013). Dabei ist der Tatsache, dass die Gesellschaft von der Leistung einer Einzelperson abhängig ist, entsprechend dem Kommentar der SSK dadurch Rechnung getragen worden, dass der Ertragswert lediglich einmal berücksichtigt wurde. Die Bewertung aufgrund der Wegleitung gibt vorbehältlich besserer Erkenntnis oder Besonderheiten eines Einzelfalles den Verkehrswert richtig wieder vgl. (vgl. auch StRG, 29. Mai 2015, 1 ST.2015.43, E. 1c am Ende).

E. 2.4

Nach Darstellung in der Beschwerdeschrift hat die B AG gemäss Jahresrechnung 2009/10 einen Erfolg von Fr. ... erzielt, 2008/9 einen solchen von Fr. ... und 2007/8 einen solchen von Fr. Dass in diesen Ergebnissen ausserordentliche Erträge im buchhalterischen Sinne bzw. gar erfolgsneutrale Vorgänge im Sinn von § 66 StG enthalten sind, macht die Pflichtige nicht geltend. Ebenso wenig wurde weder vor Steuerrekursgericht noch vor Verwaltungsgericht substantiiert geltend gemacht, weswegen in all diesen drei Steuerjahren die Erfolgsrechnung die tatsächliche Ertragskraft der Gesellschaft nicht abbilde. Der blosser Hinweis auf den üblichen Stundensatz einer Steuerberaterin und die daraus abgeleitete Behauptung, dass in der Jahresrechnung ausgewiesene Resultat sei so gar nicht erzielbar, reicht hierfür nicht aus. Offensichtlich war es der B AG in allen drei Geschäftsjahren möglich, von der Pflichtigen als "Wertabrechnungszuschläge" bezeichnete zusätzliche Honorare zu erzielen. Die genauen Umstände dieser "Wertabrechnungszuschläge" und insbesondere deren offenbar mit den Klienten vereinbarten weiteren Details wie Voraussetzungen und Höhe der Zuschläge sind nicht nachgewiesen und bleiben im Dunkeln. Damit erscheint es durchaus möglich und denkbar, dass auch in den Folgejahren derartige Vereinbarungen abgeschlossen werden konnten bzw. weiterbestehen. Jedenfalls sind im vorliegenden Fall weder bessere Erkenntnisse noch Besonderheiten ersichtlich, weswegen die Bewertung gemäss KS Nr. 28 unter einmaliger Berücksichtigung des Ertragswerts den Verkehrswert richtig darstellt. Daran ändert auch die Berufung auf BGr, 18. September 2013, 2C_309/2013 nichts: In jenem Fall ging es zum einen nicht um die Vermögenssteuer (vgl. E. 3.6) und zum anderen um eine völlig anders gelagerte Konstellation. Der Ertragswert ist damit weder aus der Wertschriftenbewertung zu eliminieren noch ist eine weitere Bereinigung des Ertragswerts vorzunehmen. Inwieweit letztlich aus harmonisierungs- bzw. verfassungsrechtlichen Gründen im vorliegenden Fall die Anwendung des KS Nr. 28 nicht vertretbar sein soll, ist nicht ersichtlich: Die von der Pflichtigen vorgenommene Berechnung, die zu einem Wert führen soll, welcher "23fach höher als der Verkehrswert" ist, erfolgt nach dem vorstehend Ausgeführten mit einem nicht korrekt ermittelten bzw. berücksichtigten Ertragswert.

E. 3

Inwieweit im vorliegenden Verfahren das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzt worden sein soll, ist ebenso nicht ersichtlich. Die Vorinstanzen und das Verwaltungsgericht sind auf die Rügen der Pflichtigen eingetreten, die Bewertung der B AG zu überprüfen, haben sich mit ihren Vorbringen angemessen auseinandergesetzt und entgegen der Pflichtigen diese nicht vorbehaltlos übernommen. Inwieweit das rechtliche Gehör der Pflichtigen oder der

B AG durch das kantonale Steueramt Zug im Zusammenhang mit der Wertschriftenbewertung allenfalls verletzt wurde, ist hier nicht zu entscheiden. Auf die diesbezüglichen Rügen kann das Verwaltungsgericht Zürich nur schon aus Zuständigkeitsgründen nicht eintreten. Jedenfalls ist festzuhalten, dass der Kanton Zug als Sitzkanton der Gesellschaft für die Bewertung der Gesellschaft und der Kanton Zürich als Wohnsitzkanton der Pflichtigen für Einschätzung der Pflichtigen zuständig ist. Dabei handelt es sich um verschiedene Verfahren mit jeweils anderen Parteien und anderen Rechtsmittelinstanzen.

E. 4

Damit ist die Beschwerde abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist. Eine Rückweisung an die Vorinstanz im Sinn der Anträge der Beschwerdeführerin ist nicht angezeigt.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung steht ihr aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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