

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00119 vom 1. Mai 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-05-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00119

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00119 du 1 mai 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00119 del 1 maggio 2016

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 | Bemessung des geldwerten Vorteils einer Mitarbeiterbeteiligung (50 %) bei Vereinbarung eines gegenseitigen Vorhandrechts / Vermögenssteuerwert einer kleinen personenbezogenen Dienstleistungsgesellschaft [Der Pflichtige wurde per 1. Mai 2016 bei der X GmbH – einem Designbüro – angestellt. Rund ein Jahr später erwarb er vom Geschäftsführer und Alleininhaber 50 % der Stammanteile zum Substanzwert. Im Mai 2017 vereinbarten die beiden Gesellschafter ein gegenseitiges Vorhandrecht zum Substanzwert. Strittig ist, ob diese Vereinbarung bei der Bemessung des geldwerten Vorteils zu berücksichtigen ist.] Begründung, weshalb die Streitsache in die Zuständigkeit des Einzelrichters fällt (E. 2). Auseinandersetzung mit der Rüge des Pflichtigen, der vorinstanzliche Entscheid verletze seinen Anspruch auf ein unabhängiges und unparteiisches Gericht in zweifacher Weise (E. 3). Der Erwerb der Stammanteile durch den Pflichtigen liegt im Arbeitsverhältnis mit der X GmbH begründet. Da der Pflichtige die Anteile nicht von der X GmbH selbst, sondern vom ehemaligen Alleininhaber erworben hat, handelt es sich bei den Stammanteilen nicht um eine Mitarbeiterbeteiligung nach § 17a StG bzw. Art. 17a DBG im engeren Sinn, es rechtfertigt sich aber, für die Bemessung des geldwerten Vorteils die Bestimmungen für Mitarbeiterbeteiligungen sinngemäss anzuwenden (E. 5.2.1). Anwendung der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung 2C_1057/2018, wonach ein in einem Aktionärbindungsvertrag geregeltes Vorkaufsrecht zum Substanzwert für die Festsetzung des steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen ist (E. 5.3.1). Nur einfacher Einbezug des Ertragswerts für die Berechnung des Vermögenssteuerwerts, da es sich vorliegend um ein kleines, stark personenbezogenes Dienstleistungsunternehmen handelt (E. 6). Gutheissung der Beschwerde des Pflichtigen.

Erwägungen

E. 2

Der Pflichtige macht geltend, die Streitsache erfülle auf Stufe des Verwaltungsgerichts die Anforderungen an einen Einzelrichterentscheid nicht.

E. 2.1

Die voll- oder teilamtlichen Mitglieder des Verwaltungsgerichts entscheiden in Fällen, in denen der Streitwert Fr. 20'000.- nicht übersteigt, als Einzelrichter (§ 114 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). In Fällen von grundsätzlicher Bedeutung kann die Sache einer Dreierbesetzung zum Entscheid unterbreitet werden (§ 114 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Der Streitwert stellt die Differenz der Steuerbeträge dar, die sich aus den im steuerrekursgerichtlichen Verfahren beantragten und den im Einspracheverfahren festgelegten Steuerfaktoren ergeben (VGr, 22. Juli 2020,

SB.2020.00001, E. 3.2.2; VGr, 13. November 2019, SB.2019.00074, E. 3.3). Unabhängig von der Vereinigung (vgl. E. 1.1) handelt es sich bei den vom Pflichtigen erhobenen Beschwerden betreffend die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer um zwei separate Verfahren gegen welche grundsätzlich einzeln der Rechtsmittelweg bestritten werden muss, weshalb für beide Rechtsmittel je eine Gebühr erhoben werden darf (vgl. BGr, 18. September 2018, 2C_799/2017, 2C_800/2017, E. 6.2.3.2; BGr, 31. Juli 2017, 2C_99/2017, 2C_100/2017, E. 5; BGr, 5. Oktober 2017, 2C_40/2017, E. 1.1). Dementsprechend sind auch die Streitwerte separat zu berechnen und nicht zu addieren.

E. 2.2

Mit Einschätzungsentscheid vom 22. August 2019 wurde der Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... eingeschätzt. Dieses Einkommen hat Staats- und Gemeindesteuern in Höhe von rund Fr. ... zur Folge. Der Pflichtige beantragt nun eine Reduktion des steuerbaren Einkommens auf Fr. ..., was bei den Staats- und Gemeindesteuern eine Steuerlast von Fr. ... bedeuten würde. Da die Differenz weniger als Fr. ... beträgt und kein Fall von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, fällt die Beschwerde bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2017 in die Kompetenz des Einzelrichters.

E. 2.3

Mit Veranlagungsverfügung vom 22. August 2019 wurde der Pflichtige für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Dieses Einkommen hat eine direkte Bundessteuer in Höhe von rund Fr. ... zur Folge. Der Pflichtige beantragt nun eine Reduktion des steuerbaren Einkommens auf Fr. Bei diesem Einkommen würde für ihn keine direkte Bundessteuer anfallen. Da der Streitwert unter Fr. 20'000.- liegt und kein Fall von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, fällt auch die Beschwerde bezüglich direkte Bundessteuer 2017 in die Kompetenz des Einzelrichters.

E. 3

Ferner rügt der Pflichtige, der vorinstanzliche Entscheid verletze seinen Anspruch auf ein unabhängiges und unparteiisches Gericht in zweifacher Weise.

E. 3.1

Gemäss Art. 30 Abs. 1 BV hat jede Person Anspruch darauf, dass ihre Sache von einer oder einem unparteiischen, unvoreingenommenen und unbefangenen RichterIn oder RichterIn ohne Einwirken sachfremder Umstände entschieden wird. Dieser Anspruch ist verletzt, wenn bei objektiver Betrachtung Gegebenheiten vorliegen, die den Anschein der Befangenheit oder die Gefahr der Voreingenommenheit begründen. Voreingenommenheit und Befangenheit werden nach der Rechtsprechung angenommen, wenn Umstände vorliegen, die bei objektiver Betrachtung geeignet sind, Misstrauen in die Unparteilichkeit eines Mitglieds des Spruchkörpers zu erwecken. Solche Umstände können in einem bestimmten Verhalten der betreffenden Person oder in gewissen äusseren Gegebenheiten funktioneller und organisatorischer Natur begründet sein. Nicht verlangt wird, dass die Person tatsächlich voreingenommen ist, sondern es genügt der objektiv gerechtfertigte Anschein (vgl. BGE 140 I 240 E. 2.2; BGE 137 I 227 E. 2.1). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss der Ablehnungs- oder Ausstandsgrund unverzüglich nach Kenntnisnahme geltend gemacht werden (vgl. BGE 144 IV 35 E. 2.2; BGE 140 I 240 E. 2.4; BGE 126 III 249 E. 3c; vgl. zum Ganzen BGr, 29. April 2021, 2C_989/2020, E. 2.2).

E. 3.2

Einerseits beanstandet der Pflichtige, die Verfahren vor dem Steuerrekursgericht hätten nicht durch einen Einzelrichter entschieden werden dürfen. Der vorstehend in E. 2.1 ausgeführte § 114 Abs. 3 StG, gemäss welchem Verfahren mit einem Streitwert von weniger als Fr. 20'000.- durch einen Einzelrichter zu entscheiden sind, gilt für das Steuerrekursgericht und das Verwaltungsgericht. Da der Pflichtige auch vor dem Steuerrekursgericht die Reduktion des steuerbaren Einkommens auf Fr. ... bzw. Fr. ... beantragt hat, betragen die beiden Streitwerte weniger als Fr. 20'000.- (vgl. die Streitwertberechnung in E. 2), weshalb beide Verfahren durch einen Einzelrichter entschieden werden durften.

E. 3.3.1

Andererseits macht der Pflichtige geltend, die Zuteilung der Verfahren an den Steuerrekursrichter H verletze den Anspruch auf ein unabhängiges und unparteiisches Gericht. Die Wahl von H an das Steuerrekursgericht, der zuvor als Steuerkommissär in der Division ... des kantonalen Steueramts gearbeitet habe, sei unter dem Aspekt der Unabhängigkeit in der Presse negativ vermerkt worden. Im vorliegenden Fall habe H als Teilzeitrichter die Beschwerde bzw. den Rekurs gegen einen Einspracheentscheid eines Arbeitskollegen beim kantonalen Steueramt beurteilt. Es sei unsensibel, dass H vorliegend nicht in den Ausstand getreten sei. Zudem verfüge H nicht über das Anwaltspatent und damit nicht über die Anwälten und normalerweise auch erfahrenen Richtern zukommende praktische Erfahrung in Verfahrens- und Beweisfragen.

E. 3.3.2

Wie der Pflichtige zu Recht vorbringt, stimmte der Kantonsrat des Kantons Zürich im Januar 2021 über die Einzelinitiative "Gewaltenteilung im Justizwesen durch striktere Unvereinbarkeiten stärken" ab. Diese sah unter anderem vor, dass ehemalige Mitarbeitende des kantonalen Steueramts während drei Jahren nach Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses nicht zu voll- oder teilamtlichen Mitgliedern des Steuerrekursgericht gewählt werden dürfen. Die Initiative wurde vom Kantonsrat nicht unterstützt, weshalb es sich an dieser Stelle erübrigt, näher auf dieses Vorbringen einzugehen. Wie der Pflichtige auch richtig ausführte, erging der vorliegend strittige Einspracheentscheid durch die Division Dienstleistungen des kantonalen Steueramts. Der Steuerrekursrichter H arbeitete hingegen für die Division Gemäss Vernehmlassungsantwort des Steuerrekursgerichts wird H bei Fällen aus seiner ehemaligen Division nicht in den Spruchkörper aufgenommen. Unter Berücksichtigung, dass das kantonale Steueramt rund 750 Mitarbeitende beschäftigt, von denen H wohl nur einen Bruchteil persönlich kennt, würde es zu weit gehen, ihn auch für Fälle aus anderen Divisionen nicht einzusetzen. Mit dem Verzicht, ihn bei Fällen aus seiner ehemaligen Division in den Spruchkörper aufzunehmen, hat das Steuerrekursgericht angemessene Vorkehrungen getroffen, um eine potenziell mögliche Befangenheit auszuschliessen. Eine konkrete Befangenheit von H aufgrund einer freundschaftlichen oder feindschaftlichen Beziehung zur zuständigen Steuerkommissärin macht der Pflichtige nicht geltend. Eine Verletzung des Anspruchs auf ein unabhängiges und unparteiisches Gericht gemäss Art. 30 Abs. 1 BV liegt durch die Beurteilung des vorliegenden Falls durch H nicht vor.

E. 4

Materiell umstritten ist einzig, ob die Differenz von Fr.- zwischen dem vom Pflichtigen für die zehn Stammanteile der G GmbH bezahlten Preis von Fr. ... und dem Verkehrswert von Fr. ... bei ihm als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aufzurechnen ist.

E. 4.1.1

Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie. Demgemäss unterliegen aufgrund der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (§ 17–23 StG; Art. 17–23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Vorbehalten bleiben nach § 16 Abs. 3 StG und Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (BGE 139 II 363 E. 2.1). Insbesondere sind nach § 17 Abs. 1 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen oder geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen.

E. 4.1.2

Die Grundsätze zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen wurden mit dem Erlass des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 17. Dezember 2010, welches per 1. Januar 2013 in Kraft trat, im Gesetz verankert (§ 17a ff. StG bzw. Art. 17a ff. DBG). Für die Staats- und Gemeindesteuern werden die Besteuerungsgrundsätze von Mitarbeiterbeteiligungen im Merkblatt vom 30. September 2013 des kantonalen Steueramtes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (ZStB 17a.1) konkretisiert. Für die direkte Bundessteuer hat die ESTV das Kreisschreiben Nr. 37 (nachfolgend: ESTV KS Nr. 37) erlassen, wobei für die streitbetreffende Steuerperiode 2017 die Version vom 22. Juli 2013 massgebend ist.

E. 4.1.3

Geldwerte Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen, ausser aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Optionen, sind im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Die steuerbare Leistung entspricht deren Verkehrswert vermindert um einen allfälligen Erwerbspreis (§ 17b Abs. 1 StG; Art. 17b Abs. 1 DBG). Bei Mitarbeiteraktien sind für die Berechnung der steuerbaren Leistung Sperrfristen mit einem Diskont von 6 Prozent auf deren Verkehrswert zu berücksichtigen. Dieser Diskont gilt längstens für zehn Jahre (§ 17b Abs. 2 StG; Art. 17b Abs. 2 DBG). Wird die Beteiligung dem Mitarbeitenden nicht durch den Arbeitgeber, sondern durch eine natürliche Person (z. B. aus dem Eigenbestand eines Aktionärs) abgegeben, handelt es sich zwar nicht um eine Mitarbeiterbeteiligung nach Art. 17a DBG im engeren Sinn. Es rechtfertigt sich aber, für die Bemessung des geldwerten Vorteils die Bestimmungen für Mitarbeiterbeteiligungen sinngemäss anzuwenden (ESTV KS Nr. 37 Ziff. 2.3; BGr, 7. April 2020, 2C_1057/2018, E. 3).

E. 4.1.4

Am 30. Oktober 2020 hat die ESTV eine aktualisierte Fassung des KS Nr. 37 publiziert. In Ziff. 3.4.4 dieser Fassung wird erstmals festgehalten, dass Aktien, die im Zeitpunkt der Gründung einer Gesellschaft erworben werden, nicht als Mitarbeiterbeteiligungen im Sinn von Art. 17a DBG qualifizieren. Es handelt sich dabei um eine Klarstellung der bereits bisher geltenden Rechtslage (Susanne Schreiber/Ildiko Truffer, ISIS-Seminar vom

13./14. September 2021, Mitarbeiterbeteiligungen – Abgrenzung zu Gründerbeteiligungen, Ziff. 1.6.1; Stefan Oesterhelt/Manuel Dubach, Mitarbeiterbeteiligungen bei nicht kotierten Unternehmen, StR 76/2021, S. 7), sodass dieser Abgrenzung auch in Steuerperioden vor Erlass der neuen Fassung des Kreisschreibens Bedeutung zukommt. Relevant für die Beurteilung, ob es sich um Mitarbeiteraktien oder Gründeraktien handelt ist, ob der Aktienwerb mit dem Arbeitsverhältnis verknüpft ist oder aus der Gründung resultiert (Schreiber/Truffer, Ziff. 2.1). Handelt es sich um Gründeraktien, kommt es beim Erwerb der Anteile nicht zur Besteuerung eines geldwerten Vorteils als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Oesterhelt/Dubach, S. 4; Schreiber/Truffer, Ziff. 1.6.1).

E. 4.2

Das Steuerrekursgericht hat erwogen, der Kaufvertrag über die zehn Stammanteile sowie der Arbeitsvertrag des Pflichtigen vom 1. Mai 2016 würden zeigen, dass der Pflichtige mit dem Kauf der Stammanteile zum Geschäftsführer gemacht werden sollte. Die Überlassung der Stammanteile sei als Anreiz für den Antritt der neuen Position gedacht gewesen, wodurch er stärker an den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens habe gebunden werden können. Beachtlich sei, dass der Pflichtige den Kaufpreis der 50%-Beteiligung zu 100 % und ohne die Leistung von Sicherheiten fremdfinanziert habe. Mit dem kantonalen Steueramt sei deshalb davon auszugehen, dass die Sicherheit im (intensivierten) Arbeitsverhältnis gesucht werden müsse, was gegen die vom Pflichtigen verfochtene Annahme einer Partnerschaftsbeteiligung mit Investmentcharakter spreche. Ferner habe F und dem Pflichtigen bekannt sein müssen, dass bei einem Dienstleistungsunternehmen im ...-Bereich auch bereits nach zwei Jahren nicht nur die bestehende Substanz, sondern auch das Ertragspotential den inneren Wert eines Unternehmens massgeblich beeinflussten. Angesichts der am 25. Mai 2017 abgeschlossenen Vereinbarung über die Einräumung eines gegenseitigen Vorhandrechts zum Substanzwert sei offensichtlich, dass sich die beiden der Problematik des Verkehrswerts der Stammanteile bewusst gewesen seien. Die Behauptung des Pflichtigen, er und F seien gutgläubig davon ausgegangen, der Substanzwert entspreche dem Verkehrswert, erscheine damit nicht als glaubhaft. Es sei entsprechend von einer Mitarbeiterbeteiligung im Sinn von Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG auszugehen, weshalb die Differenz zwischen dem anteiligen Verkehrswert der G GmbH und dem Kaufpreis als geldwerter Vorteil der Einkommenssteuer unterliege.

E. 4.3

Der Pflichtige bringt dagegen vor, es habe eine gegenseitige Beteiligung stattgefunden. Im Jahr 2016 hätten er und F die Zusammenarbeit beschlossen und damit bereits das Verpflichtungsgeschäft zum Kauf der Stammanteile abgeschlossen. Dass die damalige E GmbH als rechtlicher Träger für den Zusammenschluss verwendet worden sei, sei einzig darauf zurückzuführen, dass diese Gesellschaft über die bedeutendere Infrastruktur verfügt habe. Die X GmbH hätte jedoch genauso gut als gemeinsames "Unternehmensvehikel" dienen können. Die X GmbH habe die Aufträge ab 1. Mai 2016 auf die E GmbH im Innenverhältnis übertragen, womit der wirtschaftliche Zusammenschluss erfolgt sei. Der 2016 beschlossene wirtschaftliche Zusammenschluss sei im ersten Quartal 2017 mit der Umfirmierung der E GmbH zu G GmbH, der Übertragung der Beteiligungsrechte am 26. April 2017 sowie dem Gesellschaftsvertrag vom 25. Mai 2017 vollzogen worden. In der Folge seien F und er beide als Mitgründer der G GmbH aufgetreten, welche ab April 2017 unter neuem gemeinsamen Namen am Markt aufgetreten sei. Wirtschaftlich sei die Bezeichnung als Mitgründer korrekt, da beide Partner bisherige Kunden und Infrastruktur

eingebraucht hätten. Aufgrund der im Jahr 2016 getroffenen Übereinkunft liege ein Motiv der wechselseitigen Beteiligung vor, weshalb die Voraussetzungen einer Mitarbeiterbeteiligung nicht gegeben seien.

E. 5.1.1

Vorab ist festzustellen, dass es sich bei der erstmals vor Verwaltungsgericht gemachten Behauptung, beide Partner hätten bisherige Kunden und Infrastruktur eingebracht, um eine neue Tatsachenbehauptung handelt, die unter das Novenverbot fällt (vgl. E. 1.4). Es braucht deshalb nicht geprüft zu werden, ob die vom Pflichtigen eingebrachten Kundenbeziehungen und Infrastruktur als Gegenleistung für die erworbenen Stammanteile eingebracht wurden.

E. 5.1.2

Weiter ist festzuhalten, dass der vom kantonalen Steueramt in der Beschwerdeantwort vorgebrachte Einwand, ein Austausch der Beteiligungsrechte habe bis heute nicht stattgefunden, nicht zutrifft. Gemäss Internet-Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Zürich (abrufbar auf: [https:// www.zefix.ch](https://www.zefix.ch) [zuletzt besucht am 22. Februar 2022]) ist der Pflichtige seit dem 17. Mai 2017 als Gesellschafter mit einem Anteil von 50 % (zehn der zwanzig Stammanteile) im Handelsregister eingetragen.

E. 5.2

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob im vorliegenden Fall von einer Mitarbeiterbeteiligung gemäss § 17a ff. StG bzw. Art. 17a DBG auszugehen ist.

E. 5.2.1

Dass der Pflichtige die Stammanteile erst rund zwei Jahre nach Gründung der Gesellschaft erworben hat und seine Beteiligung im Zeitpunkt der Gründung nicht geplant war, spricht gegen seine Argumentation, die Stammanteile als Mitgründer erworben zu haben. Auch der Umstand, dass der Pflichtige die Stammanteile erst nach einem Jahr als angestellter Mitarbeiter erwarb, verdeutlicht, dass der Erwerb mit seinem Arbeitsverhältnis mit der G GmbH verknüpft ist. Selbst wenn, wie der Pflichtige argumentiert, der Erwerb der Stammanteile schon im Mai 2016 vereinbart worden wäre, wäre der Erwerb im Hinblick auf das bevorstehende Arbeitsverhältnis erfolgt, sodass die erworbenen Stammanteile keine Gründeranteile darstellen würden. Im Zeitpunkt des Anteilskaufs durch den Pflichtigen im April 2017 ist sodann auch nicht von einer wirtschaftlichen Neugründung (vgl. dazu Schreiber/Truffer, Fall 5) der G GmbH auszugehen. Die Gesellschaft wurde zwar umfirmiert, aber der Zweck wurde nicht geändert, bezweckte doch schon die E GmbH das Erbringen von Dienstleistungen im gesamten Bereich "Design". Gegen eine Gründerbeteiligung spricht sodann die Tatsache, dass der Erwerbspreis vollumfänglich durch ein Verkäuferdarlehen finanziert wurde. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Erwerb der Stammanteile durch den Pflichtigen im Arbeitsverhältnis mit der G GmbH begründet liegt. Da der Pflichtige die Anteile nicht von der G GmbH selbst, sondern von F erworben hat, handelt es sich bei den Stammanteilen nicht um eine Mitarbeiterbeteiligung nach § 17a StG bzw. Art. 17a DBG im engeren Sinne, es rechtfertigt sich aber, für die Bemessung des geldwerten Vorteils die Bestimmungen für Mitarbeiterbeteiligungen sinngemäss anzuwenden (vgl. E. 4.1.3).

E. 5.3

Nachfolgend ist auf die Besteuerung und die Berechnung des geldwerten Vorteils einzugehen.

E. 5.3.1

Wie in E. 4.1.4 ausgeführt, wird Verfügungsbeschränkungen wie einer Sperrfrist oder einer Rückgabeverpflichtung bei der Berechnung des geldwerten Vorteils Rechnung getragen. Im Urteil 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 ist das Bundesgericht in einem sehr ähnlich gelagerten Fall zum Schluss gekommen, ein zwischen zwei Aktionären in einem Aktionärbindungsvertrag geregeltes Vorkaufsrecht zum Substanzwert müsse für die Festsetzung des steuerbaren Einkommens berücksichtigt werden. Es erwog, der Aktionärbindungsvertrag wirke sich im Ergebnis ähnlich wie eine Sperre von Mitarbeiteraktien aus, da der Beschwerdegegner die erworbenen Aktien nur mit Zustimmung des anderen Aktionärs veräussern könne und diesem die Aktien vorgängig zum Substanzwert anzubieten habe (BGr, 7. April 2020, 2C_1057/2018, E. 8.2).

E. 5.3.2

Das Steuerrekursgericht setzte sich eingehend mit dem zitierten Bundesgerichtsentscheid auseinander. Es hielt dazu fest, die zwischen dem Pflichtigen und F abgeschlossene Vereinbarung könne mit einem Aktionärbindungsvertrag verglichen werden, weshalb eine einkommensmindernde Berücksichtigung grundsätzlich nicht ausgeschlossen sei. Beachtlich sei allerdings, dass diese Vereinbarung erst am 25. Mai 2017 und damit rund einen Monat nach Übertragung der Stammanteile (am 26. April 2017) abgeschlossen worden sei. Zum eigentlichen Realisationszeitpunkt gemäss § 17b Abs. 1 StG bzw. Art. 17b Abs. 1 DBG, d. h. zum Zeitpunkt, in welchem der Pflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die ihm übertragenen Stammanteile erhalten habe, seien die Stammanteile hingegen noch frei veräusserbar gewesen. Erst danach und aus freien Stücken habe sich der Pflichtige vertraglich zur gegenseitigen Einräumung des Vorhandrechts verpflichtet. Die Vereinbarung vom 25. Mai 2017 sei damit für die Bemessung des steuerbaren Einkommens in der Steuerperiode 2017 nicht von Relevanz. Ein allfälliger durch die Unterzeichnung der Vereinbarung entstandener Wertverlust wäre als nicht steuerlich massgebender Kapitalverlust zu qualifizieren.

E. 5.3.3

Der Auffassung des Steuerrekursgerichts, wonach das vereinbarte Vorhandrecht vorliegend deshalb nicht einkommenssteuerermindernd berücksichtigt werden könne, weil dieses erst rund einen Monat nach Übertragung der Stammanteile abgeschlossen worden sei, kann nicht gefolgt werden. Auch im einschlägigen Bundesgerichtsentscheid wurde das Vorkaufsrecht bzw. der Aktionärbindungsvertrag erst nach dem Aktienkaufvertrag abgeschlossen. Das Bundesgericht hat dazu explizit erwogen, die Berücksichtigung des Aktionärbindungsvertrags falle nicht schon deshalb ausser Betracht, weil dieser erst am 5. Januar 2011 und damit nach dem Aktienkaufvertrag vom 29. Dezember 2010 abgeschlossen worden sei. Denn entsprechend den insoweit zutreffenden Ausführungen in der Vernehmlassung der Vorinstanz sei davon auszugehen, dass sich die Vertragsparteien beim Abschluss des Aktienkaufvertrags darüber einig gewesen seien, dass die Aktien nicht frei veräusserbar sein sollen, indem die Veräusserung nur mit Zustimmung des Veräusserers sowie nach Andienen eines Vorkaufsrechts zum Substanzwert möglich sein sollte (BGr, 7. April 2020, 2C_1057/2018, E. 8.1). Dass die Aktien im vorliegenden Fall bereits im Zeitpunkt des Kaufvertrags nicht frei veräusserbar waren, ergibt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen zur GmbH. So sieht Art. 786 Abs. 1 OR vor, dass die Abtretung von Stammanteilen der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedarf. In den Statuten der G GmbH wurde dieses dispositive Recht nicht abgeändert. Somit hätte F

einem Verkauf zustimmen müssen. Es wäre dem Pflichtigen zwischen Abschluss des Kaufvertrags und der Vereinbarung des Vorhandrechts somit nicht möglich gewesen, die erworbenen Stammanteile zum Verkehrswert zu veräussern. Entgegen der Auffassung des Steuerrekursgerichts ist damit das zwischen dem Pflichtigen und F abgeschlossene Vorhandrecht zum Substanzwert einkommenssteuermindernd zu berücksichtigen. Die in der Vereinbarung vom 25. Mai 2017 vorgesehene Berechnung des Substanzwerts entspricht jener, die dem Kaufpreis zugrunde lag, weshalb von einer Aufrechnung der Differenz zum Verkehrswert als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Zeitpunkt des Erwerbs abzusehen ist. Wie das Bundesgericht aber in seinem Urteil 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 in E. 8.6 festgehalten hat, kommt es jedoch nachträglich zur Besteuerung des geldwerten Vorteils, wenn der Pflichtige die Stammanteile zu einem über dem Substanzwert liegenden Preis veräussert.

E. 6.1

Nachfolgend ist zu prüfen, ob der Vermögenssteuerwert der Stammanteile an der G GmbH korrekt festgesetzt wurde. Gemäss Bewertungsmitteilung vom 13. Dezember 2017 wurde der Vermögenssteuerwert eines Stammanteils der G GmbH mit Fr. ... bewertet. Dabei wurde der Ertragswert von Fr. ... doppelt und der Substanzwert von Fr. ... einfach gewichtet (sogenannte Praktikermethode, vgl. SSK KS Nr. 28 Ziff. 34; BGr, 7. April 2020, 2C_1057/2018, E. 4.2.2; BGr, 14. Januar 2015, 2C_1082/2013, E. 5.3).

E. 6.2

Im Kommentar zum SSK KS Nr. 28 (Version 2017, Rz. 5) ist unter dem Titel "Bewertung einer Gesellschaft mit nicht bzw. schwer veräusserbarem, von der Leistung einer Einzelperson abhängigem Ertragswert" das Folgende festgehalten: "In Ausnahmefällen ist der Ertragswert einer Unternehmung nicht bzw. schwer veräusserbar. Das kann dann 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 > 50 %, wobei die Quoten von gemeinsam besteuerten Ehegatten bzw. PartnerInnen eingetragener Partnerschaften zusammengerechnet werden) 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. [...] Der Nachweis, dass die Voraussetzungen für eine solche Bewertung erfüllt sind, ist durch den Antragsteller jährlich bei dem für die Bewertung zuständigen Kanton zu erbringen und zu dokumentieren."

E. 6.3

In Anwendung der vorstehend ausgeführten Stelle des Kommentars zum SSK KS Nr. 28 hat das Bundesgericht für Vermögenssteuerzwecke schon mehrfach die durch die Steuerverwaltung vorgenommene Bewertung zum einfachen Ertragswert und einfachen Substanzwert bei Gesellschaften geschützt, deren Anteile zu 100 % im Eigentum des Beschwerdeführers standen (vgl. BGr, 27. August 2020, 2C_866/2019, E. 6.1.1; BGr, 6. Mai 2019, 2C_277/2018, E. 5.1). Im bereits zitierten Entscheid 2C_1057/2018, in welchem es um eine 50%-Beteiligung einer Aktiengesellschaft ging, erachtete es das Bundesgericht als zu Recht unbestritten, dass der Verkehrswert der übertragenen Aktien aufgrund der Personenbezogenheit der Gesellschaft nicht anhand der Praktikermethode

festzulegen, der Ertragswert jedenfalls nicht doppelt zu berücksichtigen ist (BGr, 7. April 2020, 2C_1057/2018, E. 9.1). Streitgegenstand war zwar einzig die Bemessung des geldwerten Vorteils bei der Einkommenssteuer und nicht die Höhe des Vermögenssteuerwerts, der erschwerten Veräusserbarkeit aufgrund der Personenbezogenheit ist aber analog auch bei der Festsetzung des Vermögenssteuerwerts Rechnung zu tragen.

E. 6.4

Vorliegend steht ebenfalls die Bewertung einer 50%-Beteiligung an einem kleinen, stark personenbezogenen Dienstleistungsunternehmen zur Diskussion. Zudem hat der Pflichtige bereits im Einspracheverfahren vorgebracht, die Stammanteile seien nur schwer veräusserbar und ihr Wert hänge stark von den beiden Partnern ab. Es rechtfertigt sich deshalb im vorliegenden Fall, für die Steuerperiode 2017 den Ertragswert der G GmbH in Anlehnung an die neue Rechtsprechung des Bundesgerichts lediglich einfach zu berücksichtigen. Dass diese Bewertungsmethodik auch für die der Steuerperiode 2017 nachfolgenden Jahren angemessen ist, hat der Pflichtige jährlich nachzuweisen. Demzufolge beläuft sich der Vermögenssteuerwert der zwanzig Stammanteile für die Steuerperiode 2017 auf Fr. ... ($[\text{Fr. ...} + \text{Fr. ...}] / 2$) und jener der zehn Stammanteile des Pflichtigen auf Fr. ... (gerundet Fr. ...) anstatt auf Fr. Damit reduziert sich das steuerbare Vermögen des Pflichtigen in der vorliegend strittigen Steuerperiode 2017 von Fr. ... auf Fr. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass im Einschätzungsentscheid vom 22. August 2019 ein Vermögenssteuerwert der zehn Stammanteile an der G GmbH von Fr. ... aufgerechnet wurde, obwohl dieser gemäss Bewertungsmitteilung vom 13. Dezember 2017 auf Fr. ... festgesetzt wurde. Mit dem Steuerrekursgericht ist davon auszugehen, dass es sich im Einspracheentscheid um einen Tippfehler handelt.

E. 6.5

Lediglich der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass sich die zwischen dem Pflichtigen und F getroffene Vereinbarung auf den Vermögenssteuerwert nicht auswirkt. So hat das Bundesgericht im bereits mehrfach zitierten Entscheid auch bestätigt, dass – wie im SSK KS Nr. 28 festgehalten – privatrechtliche Verträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, im Bereich der Vermögenssteuern für die Bewertung unbeachtlich sind (BGr, 7. April 2020, 2C_1057/2018, E. 8.3, vgl. SSK KS Nr. 28 Rz. 2 Abs. 4). Dies führt zur Gutheissung der (vereinigten) Beschwerden.

E. 7.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des erst- und zweitinstanzlichen Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 7.2

Die Zusprechung einer Parteientschädigung richtet sich für die direkte Bundessteuer nach Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG) (Art. 144 Abs. 4 DBG). Nach Art. 64 Abs. 1 VwVG kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zugesprochen werden. Für die Staats- und Gemeindesteuern gilt § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) sinngemäss (§ 152 StG). Nach § 17 Abs. 2 VRG kann die

unterliegende Partei oder Amtsstelle im Rekursverfahren und im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, wenn a) die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistandes rechtfertigte, oder b) ihre Rechtsbegehren oder angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren. Vor Steuerrekursgericht war der Beschwerdeführer durch eine Steuerberatungsgesellschaft vertreten und hat einen Antrag auf Parteientschädigung gestellt, weshalb ihm eine solche zuzusprechen ist. In den Verfahren vor Verwaltungsgericht war der Beschwerdeführer nicht vertreten, weshalb ihm für diese lediglich eine Umtriebsentschädigung zusteht.

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