

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2016.14

1 ST.2016.17

Entscheid

30. Juni 2016

Mitwirkend:

Abteilungsvizepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Ersatzrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2012 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2012

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist zusammen mit seinen beiden Schwestern Erbe seines am ... 2012 verstorbenen Vaters. Zudem ist er Inhaber von 51% der D AG, E; die anderen Anteile gehören zu gleichen Teilen seinen Schwestern. Durch Ausübung einer Call-Option per ... 2012 erwarb die D AG von der Erbengemeinschaft 409 Namenaktien der F AG, G. Die Aktien entsprechen 5,244% des Aktienkapitals der F AG. Der Ausübungspreis für das gesamte Paket wurde auf Fr. 2'752'570.- festgesetzt.

Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag vom 3. Juli 2015 bezüglich den direkten Bundessteuern 2012 bzw. den Staats- und Gemeindesteuern 2012 des Pflichtigen und seiner Ehefrau B (zusammen die Pflichtigen) sah der Steuerkommissär vor, die Differenz zwischen dem Verkaufserlös für die Aktien der F AG und deren Nennwert als Vermögensertrag zu besteuern, was in Bezug auf den Pflichtigen entsprechend seines Anteils von 51% an der D AG eine einkommensseitige Aufrechnung von Fr. 1'399'639.- ergab. Er begründete dies damit, dass mit der Transaktion eine Transponierung vorgenommen worden sei. Die Pflichtigen lehnten die Vorschläge am 26. August 2015 ab.

Am 31. August 2015 traf der Steuerkommissär die Veranlagung direkte Bundessteuer 2012 sowie die Einschätzung Staats- und Gemeindesteuern 2012. Dabei hielt er an seiner Beurteilung der Transaktion fest.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 30. September 2015 Einsprache erheben und beantragen, auf die Aufrechnung aus Transponierung zu verzichten. Eventualiter sei der Anteil des Pflichtigen auf einen Drittel des Ertrags zu reduzieren, da er nur in diesem Umfang an der Erbengemeinschaft beteiligt gewesen sei; diesfalls sei zudem das Teilbesteuerungsverfahren zu bewilligen.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache am 9. Dezember 2015 teilweise gut, indem es die Besteuerung auf einen Drittel des Transponierungsertrags reduzierte; im Übrigen wies es sie ab. Dies ergab für die direkte Bundessteuer 2012 ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'721'900.- und für die Staats- und Gemeindesteu-

ern 2012 ein steuerbares Einkommen von Fr. 2'008'500.- (davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 750'000.-) sowie ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 2'021'300.-, bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. 32'558'000.- (satzbestimmend Fr. 32'753'000.-).

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 5. Januar 2016 beantragten die Pflichtigen, das steuerbare Einkommen um den Ertrag aus Transponierung zu reduzieren und dieses damit für die direkte Bundessteuer auf Fr. 807'100.- und für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 1'093'800.- (davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 750'000.-, satzbestimmendes Einkommen Fr. 1'106'500.-) festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Es liege keine Transponierung vor, weil der zugrunde liegende Kauf- und Optionsvertrag vom ... 2003 zwischen anderen Parteien vereinbart worden sei und deshalb in jenem Zeitpunkt keine Einbringung von Beteiligungen in eine selbstbeherrschte Gesellschaft vorgelegen habe; die damaligen Verhältnisse seien auch für die heutige Beurteilung massgebend. Zudem sei die übertragene Beteiligung zu gering, um eine Transponierung auszulösen; eine gesamthafte Betrachtung der Anteile aller Erben sei unzulässig.

Das kantonale Steueramt schloss am 8. Februar 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragte am 16. März 2016 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Mit Replik vom 6. April 2016 hielten die Pflichtigen an ihren Anträgen fest, ebenso das kantonale Steueramt mit Duplik vom 21. April 2016 sowie die ESTV am 27. April 2016.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 20 Abs. 1 lit. c Satz 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art.

Als Ertrag aus beweglichem Vermögen gilt auch der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer 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 (Art. 20a Abs. 1 DBG sowie § 20a Abs. 1 lit. b StG; so genannte Transponierung).

Hintergrund dieser Bestimmung stellt die Überlegung dar, dass eine steuerpflichtige Person beim Verkauf einer Beteiligung an eine von ihr beherrschte Gesellschaft keinen Kapitalgewinn realisiert, weil sie trotz Aufgabe des zivilrechtlichen Eigentums die wirtschaftliche Verfügungsmacht und damit das darin verkörperte Wirtschaftsgut behält; der Verkäufer trennt sich von seiner Beteiligung wirtschaftlich gar nicht. Damit handelt es sich bei der allfälligen Gutschrift um einen steuerbaren Vermögensertrag (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 20a N 63 DBG sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 20a N 61 StG). Würden solche Einkünfte nicht als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen erfasst, wäre der Weg zur steuerfreien Ausschüttung von laufenden oder gespeicherten Gewinnen an den Aktionär offen (Aufhebung der latenten Ausschüttungssteuerlast).

b) Nach unbestrittener Sachdarstellung der Pflichtigen wurde am ... 2003 zwischen dem Vater des Pflichtigen und der H GmbH, welche im Eigentum des Pflichtigen stand, ein Kauf- und Optionsvertrag abgeschlossen, welcher der H GmbH das Recht einräumte, mittels Call-Optionen eine bestimmte Anzahl Aktien der F AG zu erwerben. Der Vertrag selber liegt nicht vor, da der von den Pflichtigen im Beschwerde-/Rekursverfahren eingereichte Optionsvertrag nicht dieses Vertragsverhältnis betrifft, sondern umgekehrt die Einräumung einer Call-Option des Vaters gegen die H GmbH; der vorliegend massgebende Kauf- und Optionsvertrag wird darin allerdings erwähnt.

In der Folge wurde gemäss einem Plan vom ... 2005 die D AG durch Abspaltung von der H GmbH gegründet, und am ... 2005 wurde ein Abtretungs- und Schuldübernahmevertrag unterzeichnet, wonach sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Vertrag vom ... 2003 auf die D AG übergingen.

Am ... 2012 erklärte die D AG in § 4 der Vereinbarung zwischen ihr und der Erbengemeinschaft mit sofortiger Wirkung per Unterzeichnung die Call-Option Nr. ... über 409 Namenaktien auszuüben. Es ist nicht streitig, dass diese Namenaktien einen Anteil von 5,244% am Aktienkapital bilden; weiter ist unbestritten, dass die D AG zu 51% dem Pflichtigen und im Übrigen seinen beiden Schwestern gehört. Der Ausübungspreis von Fr. 2'2752'570.- wurde dadurch getilgt, dass in diesem Umfang ein nicht zu verzinsendes Darlehen gegenüber der Erbengemeinschaft gewährt wurde (§ 5 Abs. 2 der Vereinbarung).

c) Damit sind aber die Voraussetzungen gemäss Art. 20a Abs. 1 DBG sowie § 20a Abs. 1 lit. b StG erfüllt. Die Bestimmung schreibt eine sinngemässe Anwendung auch dann vor, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen. Dies ist mit Bezug auf den Pflichtigen und seine beiden Schwestern der Fall. Sie waren Teil der Erbengemeinschaft, damit unmittelbar Vertragspartei und handelten demnach alle gemeinsam. Sie waren alle an der Käuferin beteiligt und beherrschten diese zu 100%. Dementsprechend resultierte denn auch aus der Transaktion bei allen drei Erben in gleicher Weise eine Umstrukturierung der Beteiligung, welche sie wirtschaftlich weiterhin in ihrer Hand hielten.

Anzufügen ist, dass gemäss Vereinbarung vom ... 2012 auch die Witwe des Erblassers an der Erbengemeinschaft beteiligt war, diese indessen in der Folge nirgends als Erbin auftritt. Auch im "partiellen Erbteilungsvorschlag" per ... 2013 ist sie nicht erwähnt, ohne dass dies von den Parteien erklärt würde. Es ist aber nicht streitig, dass sie vom Verkaufserlös keinen Anteil erhielt und dementsprechend auch keine Darlehensforderung gegen die D AG hielt. Darauf sind die Pflichtigen zu behaften. Daraus ist zu schliessen, dass als Endergebnis der gesamten Transaktion effektiv nur die Geschwister als Verkäufer aufgetreten sind, weshalb alle verkauften Aktien auch nur ihnen zuzurechnen sind.

d) Die Pflichtigen wenden dagegen ein, dass für die Beurteilung aus näher dargelegten Gründen einzig die Verhältnisse bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts im Jahr 2003 massgebend seien. Damals seien aber der Vater der Geschwister sowie die H GmbH Vertragspartei gewesen. Die Erben seien gemäss Universalsukzession in die Stellung des Vaters eingetreten und hätten damit 2012 die Ausübung der Call-Option nicht verhindern können. Sie hätten keine Verfügungsmacht über die Aktien der F AG gehabt.

Diese Ausführungen überzeugen nicht. Entscheidend ist im vorliegenden Zusammenhang, dass es der D AG vollständig frei stand, die Call-Option auszuüben oder nicht. Es bestand keinerlei Verpflichtung, den 2003 geplanten Kauf auch zu verwirklichen. Wenn sie in dieser Situation 2012 den Kauf der Aktien erklärte, traf sie demnach den Entscheid hierzu aufgrund einer Beurteilung der Verhältnisse im Zeitpunkt der Erklärung und nicht unter Zwang einer früher eingegangenen vertraglichen Verpflichtung. Mithin entsprang der Kaufentschluss dem freien Willen der massgebenden Personen zu diesem Zeitpunkt. Anzuführen ist, dass die Transponierung gemäss Art. 20a Abs. 1 DBG sowie § 20a Abs. 1 lit. b StG notwendigerweise die Handlung der erwerbenden Gesellschaft mit einer solchen der beherrschenden Aktionäre gleichsetzt. Diese können nicht geltend machen, der Kaufentschluss der Gesellschaft sei unabhängig von ihren persönlichen Verhältnissen zu beurteilen. Wenn demnach die D AG 2012 die Ausübung der Call-Option erklärte, ist dies dem Pflichtigen direkt anzurechnen. Damit beruhte das Zustandekommen des Aktienverkaufs auf dessen freien Willen, weshalb es auch keine Rolle spielt, dass er und seine Schwestern sich auf der Seite der Erbengemeinschaft als verpflichtete Vertragspartei dem Verkauf nicht widersetzen konnten.

e) Die Pflichtigen wenden weiter ein, dass die übertragene Beteiligung des Pflichtigen nur einen Drittel, somit 1,748% betragen habe. Die D AG werde durch den Pflichtigen kontrolliert, welcher auch einziger Verwaltungsrat sei und über Einzelzeichnungsberechtigung verfüge. Er habe damit allein über die Ausübung entscheiden können. Es sei deshalb nicht richtig, wenn das kantonale Steueramt die Beteiligungen zusammenzähle.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Beteiligung von 5,244% durch ein und dieselbe Transaktion übertragen wurde und die beiden Schwestern Vertragspartei waren. Dies stellt rechtlich ein gemeinsames Vorgehen dar. Indessen stellt sich die Frage, ob das Zusammenwirken aktiv gewesen sein muss oder auch ein blosser passiver Einbezug in die Transaktion genügt. Bei näherer Betrachtung ist nämlich festzustellen, dass die Erbengemeinschaft durch den Willensvollstrecker gehandelt hat, und sie sich zudem als verpflichtete Partei der Erfüllung der Call-Option nicht widersetzen konnte. Auf der Seite der D AG war einzig der Pflichtige zeichnungsberechtigt. Mithin war das Einverständnis der Schwestern für die Transaktion nicht erforderlich. Indessen machen die Pflichtigen nirgends geltend, die beiden Schwestern hätten sich gegen diese gewehrt und eine andere Abwicklung verlangt. Weder haben sie sich als Aktionäre der D AG der Ausübung der Call-Option widersetzt noch als Teil der Erbengemeinschaft

etwa eine vorgängige partielle Teilung verlangt. Es finden sich keine Hinweise, dass die Erfüllung der Option auf die gewählte Weise nicht in ihrem Einverständnis erfolgt wäre. Damit sind auch diese auf der vertraglichen Ausgestaltung der Transaktion zu behaften.

f) Nicht weiter hilft den Pflichtigen, dass bei den beiden Schwestern die Transponierung nicht besteuert wurde.

Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz; er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 102 ff. DBG und VB zu §§ 119 - 131 N 111 ff. StG). Wenn aber die Behörde die Aufgabe der auch in gleich gelagerten Fällen geübten gesetzeswidrigen Praxis ablehnt, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzeswidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt wird (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit). Dabei dürfen keine gewichtigen öffentlichen Interessen oder das berechnete Interesse eines privaten Dritten an der gesetzmässigen Rechtsanwendung entgegenstehen. In einem solchen Interessenkonflikt sind die einander widersprechenden Rechte und Interessen im Einzelfall gegeneinander abzuwägen. Vorausgesetzt wird im Weiteren, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und keine Anstalten getroffen hat, ihre Praxis zu ändern.

Eine Berufung auf den Grundsatz der Gleichbehandlung scheitert vorliegend daran, dass die Vorinstanz selbst einräumt, dass die Beurteilung bei den Schwestern unter Umständen falsch war, mithin sie nicht behauptet, dieser habe eine feste Praxis zugrunde gelegen, von welcher nur ausnahmsweise in Bezug auf den Pflichtigen abgewichen werde. Damit gelangt der Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht (spezielle Rechtsgleichheit) von vornherein nicht zur Anwendung.

2. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]