



# Hotspots Einkommens- und Vermögenssteuern

Billy Rohner, Hauptabteilungsleiter Natürliche Personen

# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (1)

A veräussert mit Kaufvertrag vom 9.11.2012, rückwirkend auf de 1.1.2012 100 % Anteilsrechte D AG aus dem Privatvermögen an F AG

F AG gehört den drei Söhnen H, I und J zu je einem Drittel

Teilweise Bezahlung Kaufpreis, Rest Verkäufendarlehen (rund 97 % des Kaufpreises)

Darlehenskonditionen: Amortisation CHF 100'000 p.a. und zinslos

Rulinganfrage i.S. indirekte Teilliquidation vor Verkauf wurde vom KStA ZH nicht unterzeichnet bzw. abgelehnt



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (2)

Einsprache-Entscheid mit Aufrechnung CHF 1'012'400 und reduziertem Vermögen

Rekurs und Beschwerde mit Hauptantrag, dass die Voraussetzungen zur Besteuerung des Aktienverkaufs nicht erfüllt seien mit 2 Eventualanträgen (reduzierte Besteuerung)



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (3)

Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG regelt die Steuerbarkeit, dass der Verkauf einer Beteiligung ebenfalls als steuerbarer Vermögensertrag gelten kann und zwar unter (kumulativen) Voraussetzungen:

Verkauf Kapitalquote von mindestens 20 %;

Vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen (NP oder JP);

Ausschüttung nichtbetriebsnotwendiger Substanz innert 5 Jahren, welche im Zeitpunkt des Verkaufs bereits handelsrechtlich ausschüttbar war;

Mitwirkung Verkäufer (aktiv oder passiv)



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (4)

Dividendenausschüttung des Zielobjektes D AG in den Jahren 2012 und 2013 von je rund CHF 100'000 an die Käufergesellschaft F AG mit entsprechender Amortisation des Darlehens

Anpassung Dividendenpolitik ab dem Jahr 2014 mit Erhöhung auf rund CHF 120'000 mit Verwendung zur Amortisation des Darlehens

Amortisationsdauer für Verkäuferdarlehen bei keiner weiteren Anpassung rund 18 Jahre (bei Rate von CHF 100'000 rund 21 Jahre)



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (5)

Rückzahlung des Verkäuferdarlehens erfolgte somit aus laufend erwirtschafteten Gewinnen der D AG

Unbestrittenermassen keine Ausschüttung von nichtbetriebsnotwendiger Substanz an die Käufergesellschaft F AG; somit erfolgte innerhalb der 5 jährigen Sperrfrist keine Finanzierung der Kaufpreiszahlung mit Mitteln der Zielgesellschaft D AG

Mangels (Substanz-) Ausschüttung sind für die Annahme einer indirekten Teilliquidation nicht sämtliche Kriterien gemäss Wortlaut der Gesetzesbestimmung erfüllt



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (6)

KStA Zürich:

Kombination aus Unternehmensverkauf und Akquisitions-Darlehen mit langer Amortisationsdauer und tiefer bzw. fehlender Verzinsung sei als verzögerte Substanzausschüttung zu bezeichnen (Steuerumgehung)

Entstehung einer virtuellen Finanzierungslücke, wenn die künftige Ertragslage der Zielgesellschaft es nicht zulasse, einen drittvergleichskonformen objektiven Finanzierungsbedarf zu decken





# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (7)

StRG Zürich:

Auch wenn verzögerte Substanzausschüttung mangels Teilentleerung der veräusserten Gesellschaft gemäss Wortlaut nicht unter das fallen, was gemeinhin als indirekte Teilliquidation verstanden wird, ist nicht sogleich zu prüfen, ob «eine Steuerumgehung» vorliegt

Frage der Steuerumgehung stellt sich nach dem BG erst, wenn der Anwendungsbereich der de lege artis ausgelegten Norm abgesteckt ist





# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (8)

Pflichtige:

Die Norm der indirekten Teilliquidation sei bereits eine Steuerumgehungsklausel, weshalb diese nicht umgangen werden könne

Gesetzliche Norm setzte voraus, dass es faktisch oder zumindest wirtschaftlich zu einer tatsächlichen Substanzausschüttung innerhalb der 5 jährigen Frist gekommen sei



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (9)

StRG Zürich:

Eine vom Gesetzgeber gewollte Steuerlücke, die einer Prüfung der Steuerumgehung in diesem Bereich prinzipiell entgegenstehen und dem Steuerpflichtigen erlauben würde, eine rechtmässige Steuerersparnis zu erlangen, wenn bei der Veräusserung nicht sämtliche Kriterien gemäss Gesetzeswortlaut der indirekten Teilliquidation erfüllt sind, liege nicht vor

Annahme einer Steuerumgehung beim Vorliegen der geforderten Elemente



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (10)

KStA Zürich (1):

Verkauf Anteilsrechte gegen Darlehensgewährung nicht per se ungewöhnlich

Vorliegend Kaufpreis im Umfang von rund 97 % als Darlehensforderung zinsfrei, ungesichert und mit langer Amortisationsdauer; hält Drittvergleich nicht stand

Tiefe Amortisationsraten und Zinsfreiheit nur deshalb vereinbart, damit der FK-Dienst aus laufenden Gewinnen der Zielgesellschaft geleistet werden könne



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (11)

KStA Zürich (2):

Gewähltes Vorgehen ermögliche den Pflichtigen rund CHF 1 Mio. steuerfrei zu vereinnahmen

Akzeptanz dieses Vorgehens durch die Steuerbehörden, würde gesetzliche Norm ihres Sinngehalts entleeren



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (12)

Pflichtige (1):

Es sei eine familieninterne Unternehmensnachfolge, bei der es nicht um die Gewinnmaximierung gegangen sei

Vorgehen gewählt, da Tochter nicht beteiligt sei und sie nicht benachteiligt werden sollte (Schenkung infolge Pflichtteilsverletzung ausgeschlossen)

Finanziell tragbare Lösung für die 3 Söhne

Ergänzung Kaufvertrag mit Veräusserungsverbot und Gewinnbeteiligung bei einem Verkauf



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (13)

Pflichtige (2):

Lange Laufzeit nicht gewählt, damit Kaufpreises durch laufende Gewinne amortisiert werden kann, sondern im Hinblick auf Rechtssicherheit der Tochter

Verzicht auf Verzinsung, da es um eine familieninterne Transaktion gehe



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (14)

StRG Zürich (1):

Argumentation KStA Zürich sei überzeugend

Ausserfiskalische Argumentation der Pflichtigen vermöge ihr Handeln nicht rechtfertigen

Erhöhung der Amortisationszahlungen war gerade nicht erklärtes Ziel und führt faktisch zu einer Erhöhung der Pflichtteilsverletzung der Tochter

Möglichkeit der Abänderung zwischen Eltern und Söhnen ohne Einbezug der Tochter bietet keine Rechtssicherheit für Letztere





# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (15)

StRG Zürich (2):

Voranfrage enthielt die Absicht, nach der 5 jährigen Sperrfrist, eine sogenannte Mutterabsorption durchzuführen, was klares Indiz sei, dass es eben nicht um aussersteuerliche Motive gehe

Zinslosigkeit des Darlehens überzeugen infolge des Trennungsprinzips nicht, da die Käuferin eine JP und nicht die Kinder direkt sind



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (16)

StRG Zürich (3):

Es kam nicht zu der vorerst geplanten Mutter-Tochterabsorption oder einer andern Substanzausschüttung nach Ablauf der Sperrfrist, wobei das StRG davon ausgeht, dass die Substanzausschüttung geradezu widersprüchlich zur Sachverhaltsdarstellungen der Pflichtigen gewesen wäre und die Argumentationslinie geradezu torpediert hätte

Unbestritten ist sodann, dass die verzögerte Substanzausschüttung zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt hätte



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (17)

StRG Zürich (4):

Abweisung der Beschwerde, des Rekurses

Beim Vorliegen einer Steuerumgehung greift eine Sachverhaltsfiktion im Sinn der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Besteuerung der kleinsten Grösse:

Verkaufserlös (ohne Abzug des Nennwertes)

Ausschüttungsbetrag

Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Substanz

Nichtbetriebsnotwendige Substanz



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (18)

StRG Zürich (5):

Drittvergleichskonformes Darlehen mit Bezug auf jährlich anfallenden gewöhnlichen Fremdkapitaldienst:

Bankenübliche Rückzahlungsdauer für KMU maximal innerhalb von 7 Jahren

Zinshöhe auf Basis des Rundschreiben der EStV über steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse und Darlehen von Beteiligten

Abzüglich laufende Gewinne



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (19)

Kernaussage des Entscheids:

Verkäuferdarlehen müssen bezüglich Verzinsung und Amortisation dem Drittvergleich entsprechen



# Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2021 (1 DB.2020.106 sowie ST.2020.123) i.S. Indirekte Teilliquidation (20)

Besonderheit dieses Entscheids:

Eine Minderheit des Gerichts hat die Gutheissung der Beschwerde, des Rekurses zu Protokoll gegeben.

