

**Art. 5<sup>bis</sup> und Art. 35 Abs. 2 aStG; Art. 15 und Art. 44 Abs. 1 lit. c StG. Aufwandbesteuerung; Steuerwert von Aktien (OGE 66/2003/31 vom 11. Februar 2005)<sup>1,2</sup>**

Veröffentlichung im Amtsbericht.

*Das Fehlen der Erwerbstätigkeit in der Schweiz ist zentrale Voraussetzung für die Aufwandbesteuerung. Sie ist nicht erfüllt, wenn die Inlandtätigkeit jährlich mehrere Arbeitstage beträgt (ca. 5 %; E. 2).*

*Für die Vermögensbesteuerung ist bei regelmässiger Kursnotierung auf den Kurswert, ansonsten auf den inneren Wert von Aktien abzustellen. Hat bei nicht kotierten Titeln eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden, so gilt der Kaufpreis als Verkehrswert (E. 3).*

*Dem Umstand, dass die Aktien für eine gewisse Zeit der Verfügung der steuerpflichtigen Person entzogen werden, ist durch einen Einschlag Rechnung zu tragen (E. 4b).*

*Die Eigentumsgarantie ist nicht verletzt, wenn in einem Jahr eine Vermögenssteuer erhoben wird, zu deren Begleichung weder der Vermögensertrag noch das Einkommen ausreichen und daher die Substanz des Vermögens vorübergehend angegriffen werden muss (E. 4c).*

#### *Aus den Erwägungen:*

2.– Grundsätzlich unterliegen in der Schweiz wohnhafte Personen unbeschränkt der ordentlichen Steuer von Einkommen und Vermögen (Art. 2 lit. a i.V.m. Art. 4 Abs. 1 lit. a des bis 31. Dezember 2000 gültigen Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956 [aStG, OS 19, S. 212 ff.]). Dasselbe hält Art. 2 lit. a i.V.m. Art. 4 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) fest.

<sup>1</sup> Auf eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen diesen Entscheid trat das Bundesgericht am 4. Mai 2005 nicht ein (Verfahren 2A.174/2005).

<sup>2</sup> Das Obergericht entschied am 11. Februar 2005 in gleichem Sinn auch das parallele Beschwerdeverfahren 66/2003/29 zu Art. 14 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11).

a) Gemäss Art. 5<sup>bis</sup> aStG haben natürliche Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, das Recht, bis zum Ende der laufenden Steuerperiode anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten (Abs. 1). Sind diese Personen Ausländer und nicht in der Schweiz geboren, so steht ihnen das Recht auf Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand zeitlich unbeschränkt zu (Abs. 2). Art. 15 Abs. 1 und 2 StG sieht grundsätzlich die gleiche Regelung vor.

Eine der zentralen Voraussetzungen zur Anwendung der Aufwandbesteuerung ist das Fehlen der Erwerbstätigkeit. Die steuerpflichtige Person darf in der Schweiz – das heisst im geographischen Gebiet der Schweiz – keine Erwerbstätigkeit ausüben. Unter Erwerbstätigkeit ist eine irgendwie geartete haupt- oder nebenberufliche Tätigkeit zu verstehen, welche zur Erzielung von Einkommen ausgeübt wird. Dabei spielt es keine Rolle, ob es eine selbständige oder eine unselbständige Erwerbstätigkeit ist (StE 2001, B 29.1 Nr. 6, E. 2a mit Hinweis; *Arnold/Meier/Spinnler*, Steuerpflicht bei Auslandbezug, ASA 70, S. 29).

Gemäss Bundesgericht obliegt der Nachweis, dass ein Steuerpflichtiger in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit nachgehe, generell der Steuerbehörde, trägt diese doch die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen (StE 2001, B 29.1 Nr. 6, E. 2b cc mit Hinweisen). Demzufolge hat die Steuerbehörde auch im vorliegenden Verfahren betreffend die Aufwandbesteuerung nachzuweisen, dass der Rekurrent in den Steuerperioden 1999/2000 sowie 2001 in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit nachging.

b) Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten in den fraglichen Steuerperioden in der Schweiz wohnten, weshalb sie grundsätzlich unbeschränkt der ordentlichen Steuer von Einkommen und Vermögen unterliegen. Der Rekurrent war als Generaldirektor bei der X. angestellt. In dieser Funktion war er überwiegend im Ausland tätig, was seine Agendenauszüge eindrücklich belegen. Er selbst schätzt den Umfang seiner Auslandstätigkeit auf rund 95 % oder mehr.

Erstellt ist ebenfalls, dass der Rekurrent in den Steuerperioden 1999/2000 sowie 2001 im Rahmen seiner hauptberuflichen Tätigkeit gelegentlich auch an seinem Wohnort in Schaffhausen arbeitete. Gemäss eigenen Angaben hat er bei sich zu Hause ein Büro mit der notwendigen Infrastruktur eingerichtet ("home office") und arbeitete dort während rund 2–6 Tagen pro Jahr (...).

...

In dieser Situation ist ... in der zweiten Hälfte 1999 von 4 Arbeitstagen in der Schweiz auszugehen (...). Im Jahr 2000 arbeitete der Rekurrent demgegenüber 9 Tage in der Schweiz (...), 2001 sogar an 12 Tagen (...). Wenn die Rekurrenten im Rekursverfahren nunmehr geltend machen, die mit "home office" bezeichneten Einträge in der Agenda bezeichneten keinen vollen Arbeitstag, so steht dies im klaren Widerspruch zu früher gemachten Aussagen. Die eben erwähnte, sich aus den Agenden ergebende Anzahl Arbeitstage entspricht im übrigen auch der von den Rekurrenten geschätzten Inlandtätigkeit des Rekurrenten von rund 5 % (52 Wochen à 5 Arbeitstage = 260 Arbeitstage ./ 30 Ferientage gemäss dem "employment agreement" = 230 Arbeitstage, davon 5 % = 11,5 Arbeitstage). Damit ist es der Steuerbehörde jedoch gelungen nachzuweisen, dass der Rekurrent in den fraglichen Steuerperioden in der Schweiz erwerbstätig war. Entgegen der Auffassung der Rekurrenten handelt es sich beim dargelegten Arbeitsumfang auch nicht mehr um eine völlig untergeordnete, zu vernachlässigende Aktivität in der Schweiz, wie dies bei einem in der Schweiz wohnhaften Manager, der nach der jeweiligen Rückkehr vom ausländischen Arbeitsort von seinem privaten Domizil aus lediglich einige geschäftliche Telefonate erledigt, der Fall sein könnte. Auch beim zitierten Beispiel eines Künstlers, der in der Schweiz wohnt, stellt nur ein einmaliger Auftritt gegen Entgelt in der Schweiz – zum Beispiel als "Hommage" an das Schweizer Publikum – eine vernachlässigbare Aktivität in der Schweiz dar (vgl. *Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Art. 14 N. 1a, S. 13 f.). Wo darüber hinaus die Grenze zwischen einer die Aufwandbesteuerung ausschliessenden Erwerbstätigkeit und einer geringfügigen, zu vernachlässigenden Aktivität in der Schweiz genau zu ziehen wäre, kann vorliegend offen gelassen werden, ist doch die Aktivität des Rekurrenten in der Schweiz klarerweise als Erwerbstätigkeit zu qualifizieren: Der Rekurrent hat an mehreren Tagen im Jahr in seinem "home office" im Rahmen seiner hauptberuflichen Tätigkeit gearbeitet. Hinzu kommen mehrere Tage im Jahr, an denen er für die X.-Gruppe in Zürich, aber auch in Luzern und Genf, tätig war. Schliesslich nahm er auch mehrfach an den Management Board Meetings der X. in Y. teil. Von einer geringfügigen Tätigkeit in der Schweiz, die zu vernachlässigen wäre, kann unter diesen Umständen auf jeden Fall keine Rede sein. Im übrigen ist auch nicht auszuschliessen, ja vielmehr naheliegend, dass der Rekurrent vor oder nach seinen zahlreichen Reisen ins nahe Ausland (vgl. die zahlreichen Agendeneinträge ...) an seinem Wohnort in seinem Büro gearbeitet hat.

Demzufolge erfüllen die Rekurrenten die für eine Besteuerung nach dem Aufwand notwendige Voraussetzung des Fehlens der Erwerbstätigkeit in der Schweiz nicht, weshalb ihr Einkommen und ihr Vermögen ordentlich zu besteuern sind. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

3.– Gemäss Art. 29 Abs. 1 aStG wird vom gesamten Reinvermögen des Steuerpflichtigen die Vermögenssteuer erhoben. Für die Vermögenssteuer sind Stand und Wert des Vermögens zu Beginn der Steuerperiode oder der Steuerpflicht massgebend (Art. 41b Abs. 5 aStG).

a) Für die Vermögensberechnung ist, soweit die nachstehenden Bestimmungen nichts Abweichendes vorschreiben, der *Verkehrswert* der Vermögensstücke im Zeitpunkt des Beginns der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht massgebend (Art. 32 aStG). Für Wertpapiere bestimmt Art. 35 Abs. 2 aStG, dass für solche mit regelmässiger Kursnotierung der Kurswert im letzten, dem Beginn der Veranlagungsperiode vorangegangenen Monat und für solche ohne regelmässiger Kursnotierung der *innere Wert*, das heisst der steuerliche Verkehrswert, massgebend ist.

Unbestritten ist, dass vorliegend für die Vermögensberechnung in der Steuerperiode 1999/2000 mangels regelmässiger Kursnotierung grundsätzlich der innere Wert der Aktien der X. per 1. Juni 1999 massgebend ist.

b) Der innere Wert ist in der Regel nach der Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer zu ermitteln (Wegleitung [Ausgabe 1995], ASA 65, S. 872 ff.). Die Bewertungsgrundsätze der Wegleitung stellen zwar keine verbindlichen Anweisungen dar. Sie sind in der Lehre, Rechtsprechung und Praxis aber als taugliches Schätzungsmittel anerkannt und werden allgemein befolgt (vgl. dazu auch § 39 Abs. 3 der Verordnung über die direkten Steuern vom 23. November 1982 [aStV]).

Gemäss Wegleitung bemisst sich bei nichtkотиerten Wertpapieren, für die keine vor- oder ausserbörslichen Kursnotierungen bekannt sind, der Verkehrswert nach deren Bewertungsregeln, mithin nach dem anteiligen Wert am Unternehmen (Wegleitung, Rz. 2a). Wenn jedoch für solche Titel eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden hat, so gilt der Kaufpreis als Verkehrswert (Wegleitung, Rz. 2b). Eine solche Handänderung kann kurz vor oder nach dem Stichtag erfolgt sein. Diesfalls ist der Verkehrswert durch den Nachweis des aktuellen Kaufpreises bekannt. Ein Abstellen auf den inneren Wert erübrigt sich diesfalls (vgl. *Barbara Stramek* in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 1, 2. A., Muri-Bern 2004, § 50 N. 10, S. 651).

c) Der Rekurrent geht von einem inneren Wert seiner X.-Aktien von Fr. 0.715 pro Stück per 1. Juni 1999 aus. Er veräusserte jedoch unbestrittenermassen im Dezember 1999 408'500 Aktien der X. an die Z. zu einem Preis von EUR 11.02 bzw. Fr. 17.41 pro Aktie. Erstellt ist ebenfalls, dass die X. 1999 ein Aktienbezugsprogramm für Mitglieder des Managements und für Schlüsselangestellte eingeführt hat. Der erste Bezugszeitraum dauerte vom

20. Juni 1999 bis 30. Juni 2000. Dabei konnten die Bezugsberechtigten eine Aktie zum Preis von EUR 12.78 beziehen (...).

Die Z. wirkte zwar am Börsengang der X. im April 2000 mit (...). Dennoch kann diese Gesellschaft im Verhältnis zum Rekurrenten als unabhängige Dritte bezeichnet werden. Dies anerkennen denn auch die Rekurrenten, wenn sie geltend machen, der in dieser Handänderung erzielte Preis von Fr. 17.41 pro Aktie könnte für eine Bewertung herangezogen werden, wenn der Stichtag der 31. Dezember 1999 gewesen wäre. Gleiches gilt im übrigen für die Massgeblichkeit der Handänderung. Der Umstand, dass diese Handänderung erst nach dem Stichtag vom 1. Juni 1999 erfolgte, spielt – entgegen der Auffassung der Rekurrenten – grundsätzlich keine Rolle. Allerdings sollte der Zeitraum zwischen Handänderung und Stichtag relativ kurz sein, so dass aus dem aktuellen Kaufpreis zuverlässige Rückschlüsse auf den Verkehrswert der Aktie per Stichtag gezogen werden können. Der Verkauf an die Z. fand im Dezember 1999 statt, somit rund sieben Monate nach dem Stichtag. Damit erfolgte die Handänderung zwar nicht kurz nach dem Stichtag, dennoch kann der dabei erzielte Kaufpreis von EUR 11.02 bzw. Fr. 17.41 pro Aktie als deren Verkehrswert per 1. Juni 1999 für die Vermögensberechnung herangezogen werden: Wie erwähnt, konnten kurz nach dem Stichtag bestimmte Mitarbeiter der X. eine Aktie zum Preis von EUR 12.78 beziehen. Dieses Bezugsrecht ist für einen Mitarbeiter aber erst in dem Zeitpunkt nützlich, in dem der Aktienwert über den Bezugspreis steigt. Dass der Bezugspreis (EUR 12.78) für eine Aktie der X. im Juni 1999 rund das 28-fache ihres damaligen Verkehrswerts (nach Auffassung der Rekurrenten: Fr. 0.715) betragen haben soll, kann nicht ernsthaft behauptet werden. In dieser Situation wäre wohl kaum ein Mitarbeiter motiviert gewesen, von seinem Bezugsrecht Gebrauch zu machen. Dagegen erscheint der Bezugspreis von EUR 12.78 im Verhältnis zum Verkehrswert der Aktie von EUR 11.02 ohne weiteres realistisch, zumal die Rekurrenten selbst angeben, das Aktienbezugsprogramm sei als Motivationsprogramm zu sehen und der festgelegte Aktienpreis stelle eine in der Zukunft zu erreichende Zielgrösse dar. Im übrigen überzeugt die Sachdarstellung der Rekurrenten nicht, die Umsatzsteigerung der X. von 71 % im Jahr 1999 habe den Verkehrswert der Aktie von Fr. 0.715 (per 1. Juni 1999) auf Fr. 17.41 (per Ende Dezember 1999) steigen lassen, zumal sich gleichzeitig der Gewinn der Gesellschaft unbestrittenermassen reduzierte.

Demzufolge ist der Kaufpreis der erwähnten Handänderung im Dezember 1999 von Fr. 17.41 pro Aktie als deren Verkehrswert per 1. Juni 1999 zu betrachten. In dieser Situation erübrigt es sich, den inneren Wert der Aktie nach den Bewertungsregeln der Wegleitung zu bestimmen. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt ebenfalls als unbegründet.

4.– Gemäss Art. 42 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 53 Abs. 1 StG).

a) Für die Vermögensberechnung ist, soweit die nachstehenden Bestimmungen nichts Abweichendes vorschreiben, der *Verkehrswert* der Vermögensstücke am Ende der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht massgebend (Art. 43 StG). Besteht für Wertpapiere eine regelmässige Kursnotierung, so ist der *Kurswert* im letzten Monat der Steuerperiode, für Wertpapiere ohne regelmässige Kursnotierung der innere Wert massgebend (Art. 44 Abs. 1 lit. c StG).

b) Unbestritten ist, dass die Aktien der X. seit April 2000 regelmässig kursnotiert waren. Erstellt ist ebenfalls, dass am 31. Dezember 2001 – mithin am Stichtag für die Vermögensberechnung in der Steuerperiode 2001 – der Kurswert Fr. 47.10 pro Aktie betrug. Bei der Vermögensberechnung ist vorliegend somit grundsätzlich von diesem Wert als Verkehrswert einer Aktie auszugehen. Für die Berufung auf den inneren Wert der Aktie besteht – angesichts der klaren Regelung von Art. 44 Abs. 1 lit. c StG – kein Raum, stellt doch das Zurückgreifen auf den inneren Wert nur einen Notbehelf dar, wenn sich der Verkehrswert einer Aktie nicht aus regelmässigen Kursnotierungen ergibt (vgl. BGE 106 Ia 346 f. E. 4b). Indessen ist dem Umstand, dass die fraglichen Aktien bis 31. Dezember 2001 – somit für eine Dauer von rund 1 ½ Jahren – der Verfügung des Rekurrenten entzogen waren ("Lock-up"), Rechnung zu tragen. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist hierzu das Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1997 heranzuziehen (Kreisschreiben, ASA 66, S. 130 ff.). Dementsprechend ist auf dem Verkehrswert ein Einschlag von 5,660 % zu gewähren (Ziff. 3.2 des Kreisschreibens). Damit ergibt sich der von der Vorinstanz angenommene Verkehrswert von Fr. 44.45 pro Aktie. Der von den Rekurrenten geltend gemachte Abzug von 35 % bezieht sich demgegenüber auf Wertpapiere ohne Kurswert (Wegleitung, Rz. 63a) und ist vorliegend nicht anwendbar.

c) Die Rekurrenten rügen in diesem Zusammenhang eine Verletzung der Eigentumsgarantie.

Das Bundesgericht hat mehrfach anerkannt, dass vor der Eigentumsgarantie Verpflichtungen zu Steuerleistungen nur standhalten, wenn sie den Wesenskern des Privateigentums unangetastet lassen. Als Institutsgarantie schützt die Eigentumsgarantie die Eigentumsordnung in ihrem Kern; sie verbietet dem Gemeinwesen, den Abgabepflichtigen ihr privates Vermögen durch übermässige Besteuerung nach und nach zu entziehen, und verpflichtet es, privates Vermögen in seiner Substanz zu wahren, aber auch die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten (BGE 106 Ia 348 ff. E. 6a;

105 Ia 139 ff. E. 3a). Die Eigentumsgarantie ist jedoch selbst dann nicht verletzt, wenn während verhältnismässig kurzer Zeit das verfügbare Einkommen nicht ausreicht, um die Gesamtsteuerlast ohne Inanspruchnahme des Vermögens zu begleichen (vgl. BGE 106 Ia 352 ff. E. 6c; bestätigt in BGE 2A.402/2003 vom 16. Juli 2004, E. 3.1 mit Hinweisen). Eine Verletzung der Eigentumsgarantie liegt folglich nicht bereits dann vor, wenn in einem Jahr eine Vermögenssteuer erhoben wird, zu deren Begleichung weder der Vermögensertrag noch das Einkommen ausreicht und daher die Substanz des Vermögens vorübergehend angegriffen werden muss. Deshalb kann in der Erhebung der angefochtenen Vermögenssteuer schon wegen der beschränkten Dauer der Inanspruchnahme keine Verletzung der Eigentumsgarantie gesehen werden. Zudem kann nicht gesagt werden, dass die Rekurrenten wegen der vorübergehend starken Steuerbelastung die Substanz des Steuerobjekts – das Vermögen – weitgehend aufzehren müssten, zumal die Rekurrenten selbst allein das Aktienvermögen in der Steuerperiode 2001 mit Fr. 25'521'091.– veranschlagen. Demgegenüber ist die Entwicklung der Vermögensverhältnisse nach der Steuerperiode 2001 für die Steuerveranlagung 2001 nicht massgebend, mithin auch nicht für die Beurteilung der Frage der konfiskatorischen Besteuerung.