

## II. Kantonale Steuern

### 19 Steuerbare Nebeneinkünfte.

- **Nebeneinkünfte des Arbeitnehmers stellen auch dann steuerbares Einkommen dar, wenn sie nicht von der Arbeitgeberfirma, sondern von deren Alleinaktionär stammen, aber in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 29. März 2007 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht und P.H. (WBE.2006.172). Zur Publikation vorgesehen in StE 2008.

### *Sachverhalt*

Der Steuerpflichtige konnte von S., dem Alleinaktionär seiner Arbeitgeberfirma X. AG, Aktien (der X. AG) zu einem Vorzugspreis erwerben.

### *Aus den Erwägungen*

1./1.1. Steuerbar ist das gesamte Einkommen jeder Art, insbesondere "das Arbeitsentgelt mit sämtlichen Lohnzulagen und die Nebenbezüge jeder Art wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Dienstaltersgeschenke des Arbeitgebers, Provisionen, Gratifikationen, Tantiemen, Trinkgelder und ähnliche Zuwendungen" (§ 22 Abs. 1 lit. a aStG).

1.2. Nebenleistungen unterliegen beim Empfänger auch dann der Einkommensbesteuerung, wenn sie nicht auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung, sondern freiwillig erfolgten (AGVE 2000, S. 134). Entscheidend für die manchmal schwierige Unterscheidung ist, ob sich beim Leistenden ein vom Arbeitsverhältnis unabhängiger

Schenkungs-wille manifestiert, seine Leistung also nicht (sei es auch freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung) eine Leistung des unselbstständig Erwerbenden abgelden soll und in diesem Sinne wirklich "unentgeltlich" ist (vgl. dazu auch StE 1989, B 21.3 Nr. 2, Erw. 2/a [Verwaltungsgericht Zürich]).

Bei den steuerbaren Nebeneinkünften handelt es sich - mit Ausnahme der im Gesetz ausdrücklich erwähnten Trinkgelder - in aller Regel um solche, die vom Arbeitgeber ausgerichtet werden (AGVE 2000, S. 133 f.; VGE II/118 vom 25. August 1995 [BE.94.00318], S. 9). Dies stellt aber keine unabdingbare Voraussetzung dar; ausnahmsweise fallen auch Leistungen Dritter darunter, sofern sie einem unselbstständig Erwerbenden im (unmittelbaren wirtschaftlichen) Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit, also auf Grund des Arbeitsverhältnisses, erbracht werden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Teil I, Therwil/Basel, 2001, Art. 17 N 20 ff. mit zahlreichen Hinweisen; Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, § 26 N 27).

1.3. Dagegen vermögen die systematischen Einwände der Beschwerdegegner nicht aufzukommen. Auszugehen ist von der Regelung des Steuergesetzes, wonach das gesamte Einkommen jeder Art zu versteuern ist. Ob es sich um eigentlichen Lohn, um vereinbarte oder um freiwillige Nebenleistungen des Arbeitgebers oder um Leistungen Dritter handelt: ein genügend enger Konnex zur Arbeitstätigkeit reicht für sich alleine aus, damit steuerpflichtiges Einkommen zu bejahen ist. Die Motive beim leistenden Dritten spielen ausschliesslich insoweit eine Rolle, als daraus auf den (bestehenden oder eben auch fehlenden) Konnex zur Arbeitstätigkeit geschlossen werden kann. Angesichts der vielen denkbaren Konstellationen liegt es auf der Hand, dass nicht jede durch Dritte erfolgende (reine oder gemischte) Schenkung von Aktien an einen Arbeitnehmer der AG zu identischen Steuerfolgen führt. Es ist im weiteren nicht systematisch zwingend, dass der Besteuerung als Einkommen beim Empfänger die steuerliche Abzugsfähigkeit beim Leistenden gegenüber steht, was sich schon aus der ausdrücklichen Nennung der Trinkgelder in § 22 Abs. 1 lit. a aStG ergibt. Die Rückgriffe auf die Steuerfreiheit von privaten Kapitalgewinnen (§ 23 lit. i aStG) schlagen nicht durch, da

es vorliegend ausschliesslich um die Frage geht, ob der Beschwerdegegner durch den Erwerb des Aktienpakets zum Vorzugspreis steuerbares Einkommen erzielte, nicht darum, was er danach mit den Aktien machte und ob er sie mit Gewinn oder mit Verlust veräussern konnte.

2. Im vorliegenden Fall war der Beschwerdegegner seit 1990 Geschäftsführer und Delegierter des Verwaltungsrats der X. AG. Mitte 2000, als er vom Alleinaktionär S. das Aktienpaket erhielt, "war - unausgesprochen - klar, dass in ein paar Jahren eine Nachfolgeregelung realisiert werden musste"; dies schloss die Möglichkeit eines Verkaufs der Gesellschaft zumindest mit ein; tatsächlich stand ein solcher im Vordergrund. Der Alleinaktionär konnte damit den Beschwerdegegner, der massgeblich zum Geschäftserfolg beigetragen hatte, in dieser wichtigen Phase weiterhin an das Geschäft binden, was für den Geschäftsgang im Hinblick auf Verkaufsverhandlungen wichtig war; zudem mochte die Geste dazu dienen, sich die Loyalität des Beschwerdegegners zu sichern, für den sonst ein hoher Verkaufspreis für die Aktien viel weniger wichtig gewesen wäre als die Möglichkeit, in seiner gut bezahlten Stellung bei der X. AG zu bleiben, und auch die zukünftige Tätigkeit des Beschwerdegegners (positiv) zu beeinflussen. Obwohl somit auch persönliche Interessen des Alleinaktionärs erkennbar sind, ist der Bezug zur Firma doch sehr eng, zumal die erwähnten Interessen des Alleinaktionärs die erfolgreiche Weiterarbeit des Beschwerdegegners in der Firma zum Inhalt hatten und ausserdem eine besondere Anerkennung für die bisher geleisteten Dienste in dieser Situation ebenfalls nahe lag (nach den Aussagen des Beschwerdegegners war seine Beteiligung an der Firma schon seit längerer Zeit vorgesehen; ob dafür der übliche Weg einer Mitarbeiterbeteiligung durch die X. AG selber für S. steuerlich günstiger gekommen wäre, wie die Beschwerdegegner geltend machen, kann keine Rolle spielen). Auch wenn der Fall für die Abgrenzung zwischen Einkommens- und Schenkungssteuer nicht ganz eindeutig liegen mag, ist für das Verwaltungsgericht der Konnex zur Tätigkeit (auch der künftigen) des Beschwerdegegners für seine Arbeitgeberfirma X. AG eng genug, um den Verkauf von Aktien zum

Vorzugspreis als steuerbare Nebenleistung im Sinne von § 22 Abs. 1 lit. a aStG zu behandeln.

**20 Ausserordentliche Einkünfte (§ 263 Abs. 2 StG).**

- **Dividenden. Kriterium für die Qualifikation von Dividenden als ausserordentliche Einkünfte ist die Aussergewöhnlichkeit der Dividende, nicht deren Besteuerungswürdigkeit (Erw. 3).**
- **Beurteilung der Aussergewöhnlichkeit bei einer jungen Firma, die noch gar keine klare Dividendenpolitik haben konnte: Berücksichtigung der Dividendenpolitik der folgenden (mindestens) zwei Geschäftsjahre (Erw. 3.5, 4).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 23. August 2007 in Sachen D.B. gegen Steuerrekursgericht (WBE.2006.207). Zur Publikation vorgesehen in StE 2008.

*Sachverhalt*

Die S AG, an welcher der Steuerpflichtige zur Hälfte beteiligt ist, wurde Mitte 1996 gegründet. Die Geschäftsjahre dauern von Juli bis Juni. Der Geschäftserfolg und die Dividendenausschüttungen entwickelten sich wie folgt:

Geschäftsjahr	Ergebnis Fr.	Dividende Fr.	in % des Ergebnisses	Fälligkeit	Vortrag auf neue Rechnung
1996/97	94'680	-			44'680 *
1997/98	7'198	6'000	83,36 %	1999	45'878
1998/99	312'369	300'000	96,04 %	2000	58'246
1999/00	333'418	300'000	89,98 %	2001	91'665
2000/01	579'680	500'000	86,25 %	2002	371'344
2001/02	198'150	-			369'495

\* (Fr. 50'000.-- Zuweisung an die gesetzlichen Reserven)