

BGer 2C 115/2012 vom 25. September 2012

Bundesgericht, 2012-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_115_2012

FR: TF 2C 115/2012 du 25 septembre 2012

IT: TF 2C 115/2012 del 25 settembre 2012

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuer 2005 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die weitgehend gleich lautenden Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen praktisch übereinstimmende Entscheide und werfen dieselben Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

E. 1.2

Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um kantonale letztinstanzliche Entscheide über die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG (SR 642.14) sowie mit Art. 146 DBG (SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden der gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG bzw. Art. 73 Abs. 2 StHG legitimierten Beschwerdeführerin ist einzutreten.

E. 1.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht legt sodann seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG). I. Direkte Bundessteuer

E. 2.1.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG). Steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Unter diesen Begriff fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist

stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 f.; 122 II 446 E. 5a S. 452 f.; Urteil 2C_907/2010 vom 16. Mai 2011 E. 3.1 mit Hinweisen).

E. 2.1.2

Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG). Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt aber vor, wenn bloss das eigene Vermögen verwaltet wird. Ob einfache Vermögensverwaltung oder auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist ebenfalls unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Bezüglich der zu berücksichtigenden Indizien erwog das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 2.7 (StE 2010 B 23.1 Nr. 68) für die Frage, ob Wertschriftenhandel vorliege, seien insbesondere die Kriterien der "Höhe des Transaktionsvolumens" (betragsmässige Summe aller Käufe und Verkäufe) sowie der "Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte" zu berücksichtigen. Demgegenüber seien die Indizien des systematischen und planmässigen Vorgehens sowie des Einsatzes spezieller Fachkenntnis nicht mehr zeitgemäss und hätten nur noch untergeordnete Bedeutung im Sinne von "Ausschlusskriterien" (vgl. auch Urteil 2C_403/2009, 2C_404/2009 vom 1. März 2010 E. 2.4 in fine).

E. 2.1.3

Diese von der Literatur unterschiedlich gewürdigte Verdeutlichung der Praxis ist allerdings auf den Fall des sog. Quasi-Wertschriftenhändlers zugeschnitten, wo es um Portfolio-Anlagen geht. Vorliegend hat aber die hälftige Beteiligung an der S. V. _____ SA die Hand geändert, weshalb sich hier die Frage stellt, ob man es mit einem "Beteiligungshändler" zu tun hat (vgl. Urteil 2C_385/2011, 2C_386/2011 vom 12. September 2011 E. 2.1, in: StR 66/2011 S. 950 ff., 952). Wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt, hat die Vorinstanz den Fall allzu sehr unter dem - hier offensichtlich nicht gegebenen - Aspekt eines Quasi-Wertschriftenhändlers beurteilt. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob sich mit Blick auf die Rechtsprechung zum nebenberuflichen "Beteiligungshandel" ein anderes Resultat ergibt.

E. 2.2.1

Bei steuerpflichtigen Personen, die hauptberuflich unselbständig erwerbstätig sind, hat das Bundesgericht bisher einen nebenberuflichen "Beteiligungshandel" nur vereinzelt und bei besonders gelagerten Sachverhalten angenommen. Wurde eine solche selbständige Nebenerwerbstätigkeit bejaht, obschon im Extremfall nur gerade eine Beteiligung zum Verkauf gelangt war, spielten durchwegs die Indizien der "Berufsnähe" bzw. der eingesetzten "Spezialkenntnisse" eine gewisse Rolle. Den Ausschlag gaben aber stets entweder die massive Fremdfinanzierung und das dadurch entstandene grosse (Unternehmer-)Risiko oder aber das besonders systematische und planmässige Vorgehen (Urteil 2C_385/2011, 2C_386/2011 vom 12. September 2011 E. 2.1, in: StR 66/2011 S. 950 ff., 952, mit Hinweisen). Vorbehalten bleiben die nachfolgend unter E. 2.4 behandelten Fälle, wo bereits eine selbständige Erwerbstätigkeit besteht und sich nur die Frage stellt, ob die verkaufte Beteiligung zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen gehört hat (vgl. hierzu Urteil 2C_361/2011, 2C_364/2011 vom 8. November 2011 E. 2.3 und 2.4, in: ZStP 21/2012 S. 32 ff., 34 f., mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Untersucht man das Vorgehen des Beschwerdegegners im Lichte der vorstehenden Kriterien, gibt es kaum Indizien, die für eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit als "Beteiligungshändler" sprechen. Zunächst ist festzustellen, dass der Beschwerdegegner sowohl den Kauf der 50%-Beteiligung an der S._____ Holding SA sowie die Kapitalerhöhung der verbliebenen S. V._____ SA aus seinem Privatvermögen bestritt und keine Fremdmittel in Anspruch nehmen musste. In diesem finanziellen Engagement lag zwar auch ein erhebliches Wagnis, aber dieses überstieg kaum das Mass an Risiken, das praktisch jeder Investor auf sich nehmen muss. Ebenso wenig können die unentgeltlichen (intensiven) Bemühungen des Beschwerdegegners zur Sicherstellung des Fortbestands der S. V._____ SA als "Unternehmerrisiko" eingestuft werden. Vielmehr handelt es sich auch hierbei um das "Anlegerrisiko", indem anfänglich völlig ungewiss war, ob dereinst etwas für das Engagement lukrierbar sein werde. In seiner früheren Funktion als R._____ bewegte sich der Beschwerdegegner in einer anderen Branche als der Verpackungsindustrie. Man kann deshalb schwerlich von besonderer "Berufsnähe" bzw. "spezieller Branchenkenntnis" des Beschwerdegegners mit Bezug auf die Tätigkeiten der S._____ Unternehmen sprechen. Hingegen besass und besitzt er einen hohen Bekanntheitsgrad (u.a. auch als ehemaliger R._____ und später als Q._____), verfügt über ein grosses Beziehungsnetz sowie über Fachwissen im Finanzbereich und war u.a. Verwaltungsrat der T._____ Bank. Entsprechend wird als Ziel des damaligen Engagements im Aktienkaufvertrag vom 25. August 2000 unter "Préambule" u.a. aufgeführt: "L'objectif de MM X._____ et Z._____ tend à la consolidation et au développement des affaires de S. V._____ SA [d.h. einer der Töchter des Kaufobjektes], à la recherche d'investisseurs potentiels et à la constitution d'un noyau dur d'actionnaires assurant la pérennité de l'entreprise". Aufgabe des neuen 50%-Aktionärs war mithin nicht die - zu diesem Zeitpunkt bereits in die Wege geleitete - Sanierung der S._____ Holding SA bzw. die Restrukturierung dieser Gruppe, sondern er hatte neue Investoren zu suchen und das langfristige Überleben des Unternehmens mit einem starken Partner sicherzustellen. Diese Zielsetzung kann ohne weiteres auch ein privater Investor verfolgen und es lässt sich daraus - angesichts des singulären Engagements - nichts für die Qualifikation als "Beteiligungshändler" ableiten. Der vom Beschwerdegegner erzielte Kapitalgewinn kann daher nicht gestützt auf einen nebenberuflichen "Beteiligungshandel" steuerlich erfasst werden.

E. 2.3.1

Weiter bleibt die Frage zu beantworten, ob der Beschwerdegegner seine Tätigkeit als selbständiger Unternehmensberater auch nach 2002 weitergeführt hat. Im Urteil der Vorinstanz wird ausgeführt, der Beschwerdegegner habe seine selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2002 aufgegeben und dies gegenüber der Steuerbehörde kundgetan. Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, dies sei mit Bezug auf die Beteiligung an der S._____ Holding SA bzw. S. V._____ SA unbeachtlich, da der Beschwerdegegner diese Beteiligung erstmals im Jahr 2003 deklariert habe. Der Beschwerdegegner stellt Letzteres nicht in Frage, doch bringt er vor, dass die (Un-)Kenntnis der Steuerverwaltung vom Aktienbesitz keinen Einfluss auf die Frage nach dem Ende der Erwerbstätigkeit habe.

E. 2.3.2

Der Beschwerdegegner hat für die hier massgebende Steuerperiode 2005 keine Einkünfte aus einer Tätigkeit als selbständiger Unternehmensberater deklariert. Die Funktion als Verwaltungsratspräsident der S. V. _____ SA bildete eine unselbständige (Neben-)Erwerbstätigkeit (vgl. Urteil 2C_292/2007 vom 9. Januar 2008 E. 2.1, in: RtiD 2008 II S. 533 ff., 535). Auch die weiteren Indizien, welche die Beschwerdeführerin zum Nachweis einer weiterlaufenden selbständigen Erwerbstätigkeit anführt, sind nicht geeignet, die vorinstanzlichen Feststellungen als offensichtlich unrichtig oder auf einer Rechtsverletzung beruhend erscheinen zu lassen. Namentlich ist die fehlende Deklaration der Beteiligung an der S. _____ Holding SA bzw. der S. V. _____ SA kein Grund, um eine Ausnahme von den Grundsätzen zur Bestimmung des Zeitpunktes der Erwerbsaufgabe zu machen (vgl. BGE 126 II 473 E. 3b S. 475 f.).

E. 2.3.3

Damit ist der Sachverhalt für das Bundesgericht verbindlich festgestellt (Art. 105 Abs. 2 BGG), und es ist davon auszugehen, dass der Beschwerdegegner jedenfalls in der hier massgebenden Steuerperiode 2005 keine (allenfalls bloss nebenberufliche) selbständige Erwerbstätigkeit ausübte und ebenso wenig über eine entsprechende Einzelfirma verfügte.

E. 2.4.1

Aber selbst wenn der Beschwerdegegner im Jahr 2005 noch als selbständiger Unternehmensberater tätig gewesen sein sollte, könnte die Beteiligung an der S. V. _____ SA nicht zum Geschäftsvermögen gerechnet werden. Beteiligungen dienen nach der Rechtsprechung dann dem Geschäft des Steuerpflichtigen, wenn zwischen ihnen und dem Geschäft eine enge wirtschaftliche Beziehung besteht. Dem Geschäftsvermögen sind Beteiligungen auch dann zuzuordnen, wenn sie für Geschäftszwecke erworben worden sind. Eine wirtschaftliche Beziehung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Erwerb einer Beteiligung dem Einzelunternehmen erlaubt, einen beherrschenden Einfluss auf eine in einem verwandten Gebiet tätige Unternehmung auszuüben. Mit einer solchen Beteiligung erweitert der Steuerpflichtige sein Geschäft. Indes vermag eine enge wirtschaftliche Beziehung für sich allein noch nicht für eine Zuordnung der Aktien zum Geschäftsvermögen zu genügen. Erforderlich ist in jedem Fall der - in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebrachte und verwirklichte - Wille, die Beteiligungsrechte konkret dafür zu nutzen, das Geschäftsergebnis des eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern (zum Ganzen Urteil 2A.110/1989 vom 17. November 1989 E. 2c, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BSStPra] X/1990 S. 299 ff., 301 f.; jüngst Urteil 2C_361/2011, 2C_364/2011 vom 8. November 2011 E. 2.4 mit Hinweisen, in: ZStP 21/2012 S. 32 ff.).

E. 2.4.2

Nach den vorinstanzlichen Feststellungen hat der Beschwerdegegner in den Jahren 2000 bis 2005 seine Beteiligung nicht gehandelt und keine Aktien dazu gekauft oder verkauft. Ein Handel mit Beteiligungen war angesichts des singulären Engagements des Beschwerdegegners (vgl. auch E. 2.2.2) nicht Geschäftszweck seiner Tätigkeit als selbständiger Unternehmensberater. Was die Tätigkeit für die S. _____ Unternehmen betrifft, kann man nicht sagen, Unternehmensberatung und Verpackungsindustrie seien "verwandte Gebiete". Ebenso wenig steht fest, dass der Beschwerdegegner dank seiner Tätigkeit für die S. _____ Unternehmen das Geschäftsergebnis seines Einzelunternehmens konkret verbessert hat: Neben seinen Bezügen als

Verwaltungsratspräsident erhielt er von der S. V. _____ SA keine Entschädigung.

E. 2.5.1

Die Beschwerdeführerin und die Eidgenössische Steuerverwaltung halten sodann dafür, das Vorgehen des Beschwerdegegners habe den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung gesprengt. Der Beschwerdegegner habe selbst anerkannt, er habe sehr viel für die S. V. _____ SA gearbeitet und sei erst als deren Verwaltungsratspräsident auch honoriert worden (zur Qualifikation dieser Bezüge vgl. E. 2.3.2). Die Wertsteigerung der Aktien der S. V. _____ SA (bzw. der erzielte Kapitalgewinn) stelle - wirtschaftlich betrachtet - das (nachträgliche) Entgelt für diese intensiven Bemühungen dar.

E. 2.5.2

Diese Feststellung ist an sich zutreffend und wird auch von der Vorinstanz übernommen. So stellt die Steigerung des Wertes des Veräusserungsobjektes bei Liegenschaften ein mögliches Indiz für die Annahme von Liegenschaftshandel dar (namentlich durch Einzonung, Parzellierung, Erstellung der Baureife, Erschliessung, Einholung der Baubewilligung, Überbauung etc.; vgl. dazu PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 38 zu Art. 18 DBG). Allerdings erfolgt dort die Wertvermehrung am veräusserten Objekt selbst, wogegen hier formell nur die Gesellschaft gestärkt wird und - als Reflex - ebenfalls der innere Wert der Aktien steigt. Genau genommen wird vorliegend somit nicht das Veräusserungsobjekt als solches (Aktie) werterhöhend bearbeitet. Verwischt man diesen Unterschied, wird die Existenz der Aktiengesellschaft als selbständiger juristischer Person verneint und durch sie "hindurchgegriffen". Ein solcher Durchgriff wäre aber nur bei einem missbräuchlichen Vorgehen zulässig, was hier von keiner Seite behauptet wird und offensichtlich nicht gegeben ist.

E. 2.5.3

Schliesslich kommt hinzu, dass es einem Inhaber von Beteiligungsrechten unbenommen ist, deren Wert durch Mitwirkung in der Gesellschaft mehren zu wollen, sei es als Aktionär mit Anträgen an die Generalversammlung, sei es als Mitglied des Verwaltungsrats im Rahmen seines Mandats. Auch hier ist aber die Rechtspersönlichkeit der Aktiengesellschaft zu beachten: Der Inhaber von Beteiligungsrechten handelt bei den genannten Tätigkeiten für die Gesellschaft als Mitglied der Gesellschaftsorgane (Generalversammlung, Verwaltungsrat) bzw. als Organträger. Zu Recht misst daher das Bundesgericht dem Indiz der Wertsteigerung im Zusammenhang mit Beteiligungsrechten keine entscheidende Bedeutung zu (Urteil 2A.145/1995 vom 18. September 1997 E. 2c, in: ASA 67 S. 483 ff., 489). Wohl profitiert hier der Beschwerdegegner dank seinem Gewinn indi-rekt und mit Verzögerung auch vom seinerzeitigen Forderungsverzicht (T. _____ Bank und Fiskus) gegenüber der S. V. _____ SA, was nicht zu befriedigen vermag. Diese Feststellung allein vermag jedoch die in E. 2.1 und 2.2 aufgeführten Kriterien nicht zu ersetzen.

E. 2.6

Zusammenfassend sind hier weder die Voraussetzungen von Art. 18 Abs. 1 DBG noch von Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG erfüllt. Damit konnten die Beteiligungsrechte an der S. V. _____ SA in der hier massgebenden Steuerperiode 2005 nur Privatvermögen bilden. Der darauf erzielte Gewinn stellt mithin einen steuerfreien Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG dar. II. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 3

Art. 12 Abs. 1 und 3 sowie Art. 14 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10. März 1976 (SGS 642.1) entsprechen Art. 16 Abs. 1 bzw. 3 und Art. 18 Abs. 1 DBG und harmonisieren mit Art. 7 und 8 StHG . Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist daher unter dem Geltungsbereich des StHG und im kantonalen Recht nicht anders auszulegen als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln (Urteil 2C_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 2.1 mit Hinweisen, in: StE 2010 B 23.1 Nr. 68). Das zum DBG Ausgeführte, wonach die fragliche Transaktion des Beschwerdegegners nicht im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit abgewickelt wurde, gilt damit auch für die Kantons- und Gemeindesteuern. III. Kosten und Entschädigung

E. 4

Die Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweisen sich damit als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang wird der Kanton Wallis, der Vermögensinteressen verfolgt, kostenpflichtig (Art. 65 f. BGG). Er hat die Beschwerdegegner für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 68 BGG).

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